



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
M. WATHELET  
fremsat den 21. december 2016\*

**Sag C-633/15**

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige))

»Moms — fritagelser — levering af tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport — udelukkelse af fritagelse i tilfælde af risiko for alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de momspligtige erhvervsvirksomheder«

### I – Indledning

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

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

### II – Retsforskrifter

#### A – EU-retten

3. Artikel 13, punkt A, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), med overskriften »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse« bestemmer:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

\* Originalsprog: fransk.

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

[...]

2.

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

— [F]ritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.

[...]«

4. I henhold til direktivets artikel 28, stk. 3, litra a), kan medlemsstaterne i en overgangsperiode fortsat lade de transaktioner være afgiftspligtige, som er fritaget i henhold til direktivets artikel 13 eller 15, og som er opført i bilag E hertil.

5. I nævnte bilags punkt 4 optrådte den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), nævnte fritagelse. Dette punkt 4 blev med virkning fra den 1. januar 1990 ophævet ved artikel 1, stk. 1, nr. 1), i Rådets attende direktiv 89/465/EØF af 18. juli 1989 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – ophævelse af visse undtagelser i henhold til artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv 77/388/EØF (EFT 1989, L 226, s. 21, herefter »attende direktiv«). Nævnte artikel 1, stk. 1, nr. 1), er affattet således:

»I [sjette direktiv] foretages følgende ændringer:1. I bilag E udgår de i nr. 1, 3 til 6, [...] omhandlede transaktioner fra den 1. januar 1990.

De medlemsstater, som den 1. januar 1989 anvendte merværdiafgiftssystemet på de transaktioner, der er omhandlet i nr. 4 og 5 i bilag E, kan anvende betingelserne i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), sidste led, ligeledes på de tjenesteydelser og leveringer af goder, der er omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m) og n), og som præsteres af offentligretlige organer.«

6. Direktiv 2006/112 ophævede og erstattede i henhold til artikel 411 og 413 heri EU-retten om moms, særlig sjette direktiv, med virkning fra den 1. januar 2007. Ifølge første og tredje betragtning til nævnte direktiv var en omarbejdning af sjette direktiv nødvendig for at sikre, at bestemmelserne præsenteres på en klar og rationel måde, således at direktivets struktur og affattelse omarbejdes, uden at dette dog principielt medfører nogen materielle ændringer af gældende lovgivning. Nævnte direktivs bestemmelser er således i det væsentlige identiske med de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv.

7. I direktivets artikel 13, stk. 1, bestemmes følgende:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

[...]«

8. Nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« under afsnit IX bestemmer følgende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

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

9. Artikel 133 i direktiv 2006/112 bestemmer:

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

[...]

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

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

## B – *National ret*

10. I løbet af den i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, omhandlede overgangsperiode fortsatte Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland med at opkræve moms af tjenesteydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje. I henhold til Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (kategori 10 i bilag 6 til momsloven af 1983) var kun to af disse tjenesteydelser fritaget for moms, nemlig dels tildeling fra et organ, som arbejder eller ikke arbejder med gevinst for øje, af en ret til at deltage i en sportskonkurrence, når modydelsen til denne ret fuldt ud går til finansiering af den eller de præmier, der uddeles i forbindelse med konkurrencen, dels tildeling fra et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, der er oprettet med henblik på udøvelsen af sport eller fysisk træning, af en ret til at deltage i en konkurrence på dette område.

11. Fra den 1. januar 1994 fritog Det Forenede Kongerige med visse undtagelser sportsydelser, der leveres til private af organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, for moms. I henhold til Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (kategori 10 i bilag 9 til momsloven af 1994) finder denne fritagelse anvendelse på:»1. Tildelingen af en ret til at deltage i en konkurrence vedrørende sport eller fysisk adspredelse, hvor modydelsen for tildelingen består af penge, der fuldt ud skal allokere til finansiering af den eller de præmier, der udloddes i konkurrencen.

2. Et berettiget organs tildeling af en ret til at deltage i en konkurrence vedrørende sport eller fysisk træning, når dette organ er oprettet med henblik på en sådan virksomhed.

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

12. Note (2A) to Group 10 (fortolkende note (2A) til kategori 10) definerer et »berettiget organ« som et organ, der ikke arbejder med gevinst for øje, og som opfylder visse betingelser. Ifølge Note (3) to Group 10 (fortolkende note 3 til kategori 10) kan offentligretlige organer, der ikke arbejder med gevinst for øje (dvs. lokale myndigheder, ministerier og offentlige organer og enheder, der optræder på den liste, der blev offentliggjort i 1993 af Office of Public Service and Science (kontoret for offentlig tjeneste og videnskab)), ikke betragtes som et »berettiget organ« i henhold til Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (punkt 3 i kategori 10 i bilag 9 til momsloven af 1994).

### III – Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

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

14. Da Londonkommunen Ealing var af den opfattelse, at disse tjenesteydelser skulle momsfrtages i henhold til artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, anmodede det skatteforvaltningen om at refundere den moms, der var betalt af disse ydelser. Denne anmodning blev afvist med den begrundelse, at denne fritagelse i henhold til den nationale lovgivning ikke omfattede sportsydelser, der leveres af lokale myndigheder som f.eks. Londonkommunen Ealing, hvilket er i overensstemmelse med nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, litra d).

15. Londonkommunen Ealing appellerede denne afgørelse til First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Det Forenede Kongerige) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)). Londonkommunen Ealing gjorde ved denne ret gældende, at Det Forenede Kongerige ikke kunne påberåbe sig nævnte direktivs artikel 133, stk. 2, eftersom ikke alle sportsydelser var momspligtige pr. 1. januar 1989 i henhold til den nationale lovgivning, idet nogle af disse ydelser var fritaget. Endvidere gjorde denne bestemmelse det ikke muligt at udelukke de lokale myndigheder fra fritagelsen af sportsydelser, mens de samme ydelser leveret af andre organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, var fritaget. Eftersom det i artikel 133 kræves, at det »i hvert enkelt tilfælde« skal vurderes, om denne fritagelse kan medføre konkurrenceforvridning, tillader den ikke medlemsstaterne at udelukke alle de lokale myndigheder fra at være omfattet af denne fritagelse.

16. Den forelæggende ret har anført, at Londonkommunen Ealing ikke har påstået, at denne handler som en offentlig myndighed i betydningen i artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112, når den leverer sine tjenester. Denne handler som et organ, der ikke arbejder med gevinst for øje, i overensstemmelse med fritagelsen i nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), hvis tjenesteydelser har en nær tilknytning til udøvelsen af sport og henvender sig til personer, der udøver sport.

17. Ifølge den forelæggende ret er det udelukkende betydningen, rækkevidden og anvendelsen af nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, litra d), og artikel 133, stk. 2, der har givet anledning til tvisten i hovedsagen. Den forelæggende ret har i denne henseende præciseret, at der ikke findes nogen objektiv forskel for forbrugeren mellem arten af de tjenesteydelser, der leveres af Londonkommunen Ealing, og de tjenesteydelser, der leveres af andre organer, der ikke arbejder med gevinst for øje.

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

- »1) Har Det Forenede Kongerige ret til i medfør af [artikel 133, [stk. 2, i direktiv 2006/112] at pålægge offentligretlige organer betingelsen i artikel 133, [stk. 1,] litra d), [dels] under omstændigheder, hvor Det Forenede Kongerige behandlede de omhandlede transaktioner som afgiftspligtige den 1. januar 1989, mens andre sportsydelse var fritaget på den dato, [dels] under omstændigheder, hvor de omhandlede transaktioner ikke var fritaget i henhold til national ret, før Det Forenede Kongerige søgte at pålægge betingelsen i artikel 133, [stk. 1,] litra d)?
- 2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, har Det Forenede Kongerige da ret til at pålægge offentligretlige organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, betingelsen i [artikel 133, [stk. 1,] litra d), i direktiv 2006/112] uden også at anvende denne betingelse på organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, og som ikke er offentligretlige?
- (3) Såfremt svaret på spørgsmål 2 er bekræftende, har Det Forenede Kongerige da ret til at udelukke alle offentlige organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, fra at drage fordel af fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra m), [i direktiv 2006/112] uden i hvert enkelt tilfælde at have undersøgt, om indrømmelse af fritagelsen ville medføre risiko for konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsdrivende?»

#### IV – Retsforhandlingerne ved Domstolen

19. Anmodningen om en præjudiciel afgørelse blev indleveret til Domstolens Justitskontor den 30. november 2015. Londonkommunen Ealing, Det Forenede Kongeriges regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

20. Londonkommunen Ealing, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen fremsatte mundtlige indlæg under retsmødet, der blev afholdt den 26. oktober 2016.

#### V – Bedømmelse

##### A – Indledende bemærkninger

21. Den generelle regel på momsområdet, der blev indført med artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112, er, at levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtig.

22. Artikel 13 i direktiv 2006/112 udelukker fra begrebet momspligt offentligretlige organer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlige myndigheder. Når et offentligretligt organ, der ikke arbejder med gevinst for øje, derimod handler på samme måde som andre organer end offentligretlige organer (dvs. på samme måde som private økonomiske aktører), skal det betale moms af den virksomhed og de transaktioner, der er momspligtige.

23. Med artikel 132, stk. 1, i direktiv 2006/112 pålægges medlemsstaterne talrige tilfælde af momsfrigivelse til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse, herunder nævnes i bestemmelsens litra m) sportsydelse, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje. EU-lovgiver har ønsket at fremme udøvelsen af sport og fysisk træning på grund af de fordele, dette medfører for befolkningen med hensyn til fysisk udvikling og sundhed.



24. Som en undtagelse fra den regel, der blev indført med nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m), gives medlemsstaterne i artikel 133, stk. 1, mulighed for at gøre fritagelsen for andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, end offentligretlige organer, betinget af, at fire forskellige betingelser er opfyldt, herunder i bestemmelsens litra d) betingelsen om konkurrence. I henhold til denne betingelse må »fritagelserne [...] ikke kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder«.

25. Alle medlemsstater kan anvende denne undtagelse.

26. Med artikel 133, stk. 2, gives alene de medlemsstater, som i henhold til bilag E til sjette direktiv pr. 1. januar 1989 opkrævede moms af sportsydelser\*\*, mulighed for at indføre en ekstra undtagelse, hvorefter de kan gøre indrømmelsen af fritagelsen til offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, betinget af, at de alene overholder betingelsen om konkurrence, dvs. betingelsen i artikel 133, stk. 1, litra d). Denne bestemmelses øvrige betingelser og under alle omstændigheder de i litra a) og b), opstillede betingelser henvender sig således mere naturligt til privatretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje\*\*\*.

27. Det følger af det ovenstående, at en gunstigere afgiftsbehandling er forbeholdt offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, i såvel de medlemsstater, der pr. 1. januar 1989 i henhold til bilag E til sjette direktiv opkrævede moms af sportsydelser, som de medlemsstater, der ikke havde benyttet sig af denne mulighed.

28. Sammenfattende kan de medlemsstater, der pr. 1. januar 1989 i henhold til bilag E til sjette direktiv opkrævede moms af sportsydelser, gøre indrømmelsen af fritagelsen betinget af, at de fire betingelser i artikel 133, stk. 1, er opfyldt, når leverandøren af de pågældende sportsydelser er et andet organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, end et offentligretligt organ, mens denne indrømmelse for så vidt angår offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, kun kan underlægges betingelsen om konkurrence.

29. De medlemsstater, der ikke har benyttet sig af den mulighed, som fandtes i bilag E til sjette direktiv, kan kun gøre indrømmelsen af fritagelsen betinget for andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, end offentligretlige organer, mens offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, er definitivt fritaget i henhold til nævnte direktivs artikel 132, stk. 1, litra m). Hvis de ikke opstiller betingelser, er de pågældende tjenester definitivt fritaget for alle organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

30. Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at Det Forenede Kongerige er en af de medlemsstater, der pr. 1. januar 1989 i henhold til sjette direktiv opkrævede moms af sportsydelser i henhold til bilag E.

31. Det ser ud til, at den i hovedsagen omhandlede britiske lovgivning automatisk udelukker offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje (herunder lokale myndigheder som Londonkommunen Ealing), fra at være omfattet af momsfrigtagelsen for sportsydelser\*\*\*\*, endog uden henvisning til betingelsen om konkurrence, hvis opfyldelse Det Forenede Kongerige i henhold til nævnte direktivs artikel 133, stk. 2, kan gøre indrømmelsen af fritagelse betinget af.

\*\* Ifølge Kommissionen er de medlemsstater, der er omfattet af denne bestemmelse, Forbundsrepublikken Tyskland og Det Forenede Kongerige.

\*\*\* Det fremgår af artikel 133, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112, at »de pågældende organer [ikke må] have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne«. Ifølge litra b), skal »disse organer [...] i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne«. Ifølge litra c), skal »disse organers priser [...] være godkendt af det offentlige, eller må ikke overstige sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner«.

\*\*\*\* Med undtagelse af deltagesgebyret i forbindelse med deltagelse i en sportskonkurrence, som er momsfrigtaget for alle organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

32. Dette kunne foranledige Domstolen til at mene, at de præjudicielle spørgsmål er rent hypotetiske, eftersom spørgsmålet er, om Det Forenede Kongerige kan pålægge offentligretlige organer betingelsen om konkurrence omhandlet i nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, litra d), og i bekræftende fald på hvilke betingelser, mens denne betingelse ikke findes nogen steder i den britiske lovgivning eller i meddelelserne fra den britiske forvaltning, hvori denne lovgivning belyses. Det må således fastslås, at den moms, der er pålagt sportsydelser leveret af offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, savner retligt grundlag, eftersom reglen er fritagelse, eventuelt betinget, hvilket ikke er tilfældet i den britiske lovgivning, der, som Det Forenede Kongeriges regering fremførte under retsmødet, ganske enkelt udelukker fritagelse af disse ydelser.

33. Alle de parter, der deltog i retsmødet, har endvidere bekræftet, at den britiske lovgivning ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til betingelsen om konkurrence i nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, litra d).

34. Når dette er sagt, går den forelæggende ret, parterne i hovedsagen og Kommissionen ud fra den præmis, at udelukkelsen af lokale myndigheder fra at være omfattet af momsfritagelsen i forbindelse med sportsydelser er resultatet af Det Forenede Kongeriges anvendelse af den mulighed, der findes i artikel 133, stk. 2, for at gøre indrømmelsen af fritagelsen til offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, betinget af, at betingelsen om, at fritagelsen ikke »må [...] kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder«, er opfyldt\*\*\*\*.

35. Under retsmødet anførte Londonkommunen Ealing, at de britiske myndigheder var af den opfattelse, at de havde ret til at gøre betingelsen om konkurrence gældende, idet dette begreb skulle forstås som et udtryk for deres beslutning om at udelukke de lokale myndigheder fra fritagelsen, fordi deres virksomhed nødvendigvis medfører konkurrenceforvridning.

36. Repræsentanten for Det Forenede Kongeriges regering var enig i Londonkommunen Ealings udtalelser på dette punkt og skønnede, at denne holdning var begrundet i risikoen for, at de lokale myndigheder støtter sportsaktiviteter, og at en konkurrenceforvridning ville være resultatet af deres »sandsynlige adfærd«.

37. Kommissionen har tilsluttet sig dette ved at fastslå, at betingelsen om konkurrence på ingen måde findes *expressis verbis* i britisk lovgivning, men at dette ikke var nødvendigt på grund af den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne indrømmes med nævnte direktiv\*\*\*\*\*.

38. For så vidt angår det tilfælde, at Domstolen accepterer påstanden om, at den britiske lovgivning indirekte har indført betingelsen om konkurrence, vil mit ræsonnement i dette forslag til afgørelse bygge på den antagelse, at indrømmelse af momsfritagelse i forbindelse med sportsydelser præsteret af offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, i den britiske lovgivers og skatteforvaltnings øjne vil »kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder«\*\*\*\*\* *i alle tilfælde*. Selv om betingelsen findes indirekte i den britiske lovgivning, antages det dog, at den aldrig er opfyldt.

\*\*\*\* Nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, litra d), hvortil der henvises i artikel 133, stk. 2.

\*\*\*\*\* Selv om Kommissionens repræsentant i denne forbindelse nævnte den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne har, kan følgende ordsprog finde anvendelse i den foreliggende sag: »Når man række Fanden en lillefinger, tager han hele hånden.«

\*\*\*\*\* Nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, litra d).

B – *Det første præjudicielle spørgsmål*

39. Den forelæggende ret ønsker med sit første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 giver en medlemsstat ret til at pålægge offentligretlige organer den betingelse om konkurrence, der er fastsat i direktivets artikel 133, stk. 1, litra d), i de tilfælde, hvor denne medlemsstat i henhold til bilag E til sjette direktiv pr. 1. januar 1989 kun pålagde visse sportsydelser moms, mens den fritog andre.

40. Jeg er enig med Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen i, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende.

41. Som det fremgår af ordlyden af artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112, kræver denne bestemmelse ikke, at alle sportsydelser er momspligtige pr. 1. januar 1989, for at medlemsstaten efter overgangsperiodens udløb kan indføre betingelsen om konkurrence over for offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje. Tværtimod henviser den generelt til de »medlemsstater, som i henhold til bilag E til [sjette direktiv] pr. 1. januar 1989 lagde moms på de transaktioner, der er omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra m) [...]«, hvilket var tilfældet i Det Forenede Kongerige.

42. Selv om det ville have været mere tydeligt at henvise til de medlemsstater, »som i henhold til bilag E til [sjette direktiv] pr. 1. januar 1989 lagde moms på [...] transaktioner, der er omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra m) [...]« \*\*\*\*\*, ville en modsat fortolkning ikke være i overensstemmelse med målet med sjette direktiv \*\*\*\*\*, nemlig at tillade medlemsstaterne i en overgangsperiode fortsat kan lade nævnte sportsydelser være momspligtige. Medlemsstaterne kunne med andre ord tidligere lade sportsydelser være momspligtige, men de var ikke forpligtede hertil. Det fremgår heraf, at momspligten pr. 1. januar 1989 ikke nødvendigvis skulle vedrøre alle præstationer af sportsydelser.

43. Londonkommunen Ealing har hertil svaret, at en bogstavelig og streng fortolkning af sætningen »når de pågældende leveringer af varer eller ydelser foretaget af offentligretlige organer fritages« i artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 ville have pålagt Det Forenede Kongerige at fritage de pågældende transaktioner i forbindelse med ændringen af dets lovgivning i 1994, inden det anvendte betingelsen om konkurrence.

44. Jeg er ikke enig i denne fortolkning. Selve de udtryk, som EU-lovgiver har anvendt, går imod en sådan fortolkning. Den pågældende bestemmelse omhandler tjenesteydelser, der »fritages«, og ikke de tjenesteydelser, der »var fritaget« på det pågældende tidspunkt. En medlemsstats samtidige fritagelse af sportsydelser og anvendelse af betingelsen om konkurrence kan ikke anses for uforenelig med EU-retten. Tværtimod svarer dette til den fremgangsmåde, der er indført ved attende direktivs \*\*\*\*\* artikel 1, stk. 1, nr. 1), hvormed EU-lovgiver pålagde de medlemsstater, »som i henhold til bilag E til [sjette direktiv] pr. 1. januar 1989 lagde moms på [præstation af sportsydelser]«, fra den 1. januar 1990 at fritage dem, samtidig med at de kunne gøre indrømmelse af fritagelsen for offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, betinget af, at visse betingelser var opfyldt.

45. Den omstændighed, at Det Forenede Kongerige ikke var forpligtet til at fritage præstation af sportsydelser for moms, inden det anvendte betingelsen om konkurrence, er endog baseret på kravet om, at direktiv 2006/112 skal fortolkes og anvendes i overensstemmelse med attende direktiv.

\*\*\*\*\* Min fremhævelse.

\*\*\*\*\* Jf. artikel 28, stk. 3, litra a), i, sammenholdt med bilag E, punkt 4, til sjette direktiv. Disse bestemmelsers karakter af overgangsforanstaltninger, der gør det muligt midlertidigt at afvige fra fritagelsen af de i nævnte direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), omhandlede sportsydelser, indebærer, at de ikke var i strid med en delvis fritagelse af disse tjenesteydelser. Jf. analogt dom af 29.4.1999, Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, præmis 19 og 20).

\*\*\*\*\* Jf. punkt 5 i dette forslag til afgørelse.



46. Direktiv 2006/112 er således en simpel omarbejdning af tidligere momsdirektiver, særlig sjette og attende direktiv, og indeholder ingen materielle ændringer \*\*\*\*\*. Ordlyden af attende direktivs artikel 1 bragte med virkning fra den 1. januar 1990 den overgangsperiode, i hvilken sportsydelse, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, fortsat kunne pålægges moms, til ophør. Denne artikel ligger ligeledes til grund for artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112.

47. Attende direktivs artikel 1 anvender i øvrigt ikke formuleringen »når [præstationen af sportsydelse] foretaget af offentligretlige organer fritages«, hvilket tyder på, at man ikke havde ønsket at tilføje en supplerende betingelse for at medlemsstaterne kunne anvende betingelsen om konkurrence på de tjenester, der leveres af offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje. Denne artikel krævede blot, at de pågældende transaktioner var pålagt moms pr. 1. januar 1989, for, at den pågældende medlemsstat kunne anvende betingelsen om konkurrence på virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

48. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det første spørgsmål således, at artikel 133, stk. 1, litra d), og artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de giver medlemsstaterne mulighed for at anvende betingelsen om konkurrence på offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, selv om andre sportsydelse end dem, der var pålagt moms pr. 1. januar 1989, var fritaget på denne dato, og selv om de pågældende sportsydelse ikke var fritaget i henhold til national ret, før medlemsstaten anvendte betingelsen i artikel 133, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112.

#### *C – Det andet præjudicielle spørgsmål*

49. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 tillader en medlemsstat, der i henhold til sjette direktiv pr. 1. januar 1989, opkrævede moms af sportstjenester, at opkræve moms af sportstjenester \*\*\*\*\* , der leveres af offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje \*\*\*\*\* , mens den fritager andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, uden at underlægge dem nogen af de i nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, opstillede betingelser, og særlig betingelsen om konkurrence i denne bestemmelses litra d).

50. Jeg foreslår, at dette spørgsmål besvares benægtende af følgende årsager.

51. Som anført i dette forslag til afgørelses punkt 23 og 24, pålægger artikel 132 i direktiv 2006/112 medlemsstaterne princippet om fritagelse af sportstjenester, der leveres af alle organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, uanset om de er offentligretlige eller ej. Der findes dog undtagelser fra dette princip, eftersom nævnte direktivs artikel 133 fastsætter vilkår, som medlemsstaterne kan opstille for indrømmelse af momsfrigivelse.

52. Alle medlemsstater kan gøre momsfrigivelsen for sportsydelse, der leveres af andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, end offentligretlige organer, betinget af, at de i artikel 133, stk. 1, litra a)-d), opstillede betingelser er opfyldt.

\*\*\*\*\* Jf. første og tredje betragtning til direktivet.

\*\*\*\*\* Med undtagelse af deltagesgebyr i forbindelse med deltagelse i sportskonkurrencer.

\*\*\*\*\* Ved at pålægge dem betingelsen om konkurrence omhandlet i nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, litra d), idet denne betingelse anses for aldrig at være opfyldt for deres vedkommende.

53. Kun de medlemsstater, der pr. 1. januar 1989 opkrævede moms af sportsydelser, der blev præsteret af offentligretlige eller ikke-offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, kan *ligeledes* (fra den 1.1.1990) gøre fritagelsen for sportsydelser, der præsteres af offentligretlige organer, betinget af, at alene betingelsen om konkurrence i nævnte bestemmelses litra d), er opfyldt \*\*\*\*\*.

54. Når dette er sagt, giver ordlyden af artikel 133, stk. 2, anledning til en række problemer. Bl.a. giver den medlemsstater, der pr. 1. januar 1989 opkrævede moms af sportsydelser i henhold til bilag E til sjette direktiv, ret til at anvende »*betingelserne* i nærværende artikels stk. 1, litra d)«, selv om der kun er tale om en enkelt betingelse. Det anføres heller ikke, hvem disse betingelser kan finde anvendelse på, selv om der kun henvises til den pågældende fritagelse for offentligretlige organer, der ikke arbejder med gevinst for øje.

55. Endvidere anvendes formuleringen »når de pågældende leveringer af [...] ydelser foretaget af offentligretlige organer fritages«, hvilket kunne foranledige en til at tro, at nogle medlemsstater kan bibeholde momsen på sportsydelser, der leveres af offentligretlige organer, der ikke arbejder med gevinst for øje, hvilket efter min opfattelse er i strid med den regel om fritagelse, som EU-lovgiver har indført.

56. På baggrund af denne uklare formulering af nævnte direktivs artikel 133, stk. 2, kan jeg konstatere, at formuleringen af attende direktivs artikel 1, stk. 1, nr. 1), som direktiv 2006/112 ikke skulle have medført den mindste materielle ændring af \*\*\*\*\*, var tydeligere.

57. Det fremgår af denne bestemmelse, at »[d]e medlemsstater, som den 1. januar 1989 anvendte [moms] på [sportsydelser], kan anvende [betingelsen om konkurrence] ligeledes på de tjenesteydelser [...], der er omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m) [...], og som præsteres af offentligretlige organer«.

58. Det fremgår klart af denne formulering, for det første, at fritagelsen af sportsydelser, der præsteres af offentligretlige organer, skal være reglen, selv i de medlemsstater, der som Det Forenede Kongerige, opkrævede moms af disse ydelser pr. 1. januar 1989 i henhold til bilag E til sjette direktiv, og for det andet, at indrømmelsen af fritagelse for disse offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, kan betinges af, at betingelsen om konkurrence er opfyldt.

59. Det fremgår af Domstolens praksis, at de betingelser, som medlemsstaterne kan gøre meddelelsen af fritagelse betinget af, »ikke på nogen måde angår fastlæggelsen af indholdet af de fritagelser, der er fastsat ved denne bestemmelse« \*\*\*\*\*, idet medlemsstaterne ikke »kan stille andre betingelser for fritagelsen [end dem], der er fastsat [i direktivet]« \*\*\*\*\*.

60. Det følger heraf, at medlemsstaterne ikke, såfremt den forskellige behandling til fordel for offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje \*\*\*\*\*, som Kommissionen har anført, hænger sammen med direktiv 2006/112, kan ændre hverken betydningen eller rækkevidden af denne bestemmelse.

\*\*\*\*\* Jf. nævnte direktivs artikel 133, stk. 2. Som nævnt i dette forslag til afgørelses punkt 26, er jeg af den opfattelse, at de betingelser, der er opstillet i denne bestemmelses litra a)-c), er bedre egnede til at blive anvendt på privatretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, end på tilsvarende offentligretlige organer.

\*\*\*\*\* Jf. første og tredje betragtning til direktivet.

\*\*\*\*\* Dom af 7.5.1998, Kommissionen mod Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, præmis 11).

\*\*\*\*\* Dom af 7.5.1998, Kommissionen mod Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

\*\*\*\*\* Jf. punkt 24-27 i dette forslag til afgørelse.

61. I den foreliggende sag har den pågældende britiske lovgivning imidlertid vendt denne forskellige behandling på hovedet, idet den ikke gør meddelelsen af fritagelsen for andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, end offentligretlige organer betinget af, at en eller flere af betingelserne i direktivets artikel 133, stk. 1, er opfyldt, mens den generelt udelukker de lokale myndigheder fra fritagelsen, idet den indirekte går ud fra, at de aldrig vil kunne opfylde den betingelse om konkurrence, de pålægges.

62. Denne lovgivning kræver en læsning af nævnte direktivs artikel 133, der er meget forskellig fra min, hvorefter denne artikels to stykker er uafhængige af hinanden, i en sådan grad, at de giver de medlemsstater, som i henhold til bilag E til sjette direktiv pr. 1. januar 1989 opkrævede moms af sportsydelser, et fuldstændigt skøn i forbindelse med bevilling af fritagelsen.

63. Efter min opfattelse er en sådan læsning i strid med såvel ordlyden af artikel 133, stk. 2, som princippet om afgiftsneutralitet.

64. Ligesom attende direktivs artikel 1, stk. 1, nr. 1), bestemmer artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 således, at de medlemsstater, der i henhold til bilag E til sjette direktiv pr. 1. januar 1989 opkrævede moms af sportsydelser, »kan *ligeledes*» \*\*\*\*\* gøre indrømmelsen af fritagelsen for offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, betinget af, at betingelsen om konkurrence er opfyldt.

65. Efter min opfattelse indebærer anvendelsen af ordet »ligeledes«, at medlemsstaterne kun kan gøre meddelelsen af fritagelsen til offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, betinget af, at denne betingelse er opfyldt, når de allerede gør det for andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

66. Jeg når frem til det samme resultat på grundlag af princippet om afgiftsneutralitet, der på momsområdet er udtryk for det generelle ligebehandlingsprincip.

67. Det skal således bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet forhindrer, at de samme varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til moms \*\*\*\*\*.

68. I den foreliggende sag svarer de sportsydelser, der præsteres af Londonkommunen Ealing (det vil bl.a. sige adgang til gymnastikhaller og svømmehaller), helt sikkert til tilsvarende ydelser, der præsteres af andre organer end offentligretlige organer. Der er tale om tjenesteydelser, der konkurrerer indbyrdes, og som skal behandles ens. Hvorfor betale moms for at gå i svømmehallen, afhængigt af om den drives af et offentligretligt eller et privatretligt organ, som ikke arbejder med gevinst for øje?

69. Derfor foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det andet spørgsmål således, at artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en medlemsstat, der i henhold til sjette direktiv pr. 1. januar 1989 opkrævede moms af sportsydelser, kun kan gøre indrømmelse af fritagelse for moms til offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, betinget af, at betingelsen om konkurrence i nævnte direktivs artikel 133, stk. 1, litra d), er opfyldt, når den ligeledes anvender denne betingelse på tjenester, der leveres af andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

\*\*\*\*\* Min fremhævelse.

\*\*\*\*\* Jf. dom af 8.5.2003, Kommissionen mod Frankrig (C-384/01, EU:C:2003:264, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis), og af 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

D – *Det tredje præjudicielle spørgsmål*

70. Jeg vil kun behandle det tredje spørgsmål for det tilfældes skyld, at Domstolen skulle fastslå, at Det Forenede Kongerige kan gøre indrømmelse af momsfritagelse for sportsydelse, der præsteres af offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, betinget af, at betingelsen om konkurrence i artikel 133, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 er opfyldt, selv om den ikke anvender denne betingelse på tjenester, der leveres af andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

71. Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 giver de medlemsstater, som i henhold til sjette direktiv pr. 1. januar 1989 opkrævede moms af sportsydelse, tilladelse til at udelukke alle offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, fra at være omfattet af fritagelsen for præstation af disse tjenesteydelser uden i hvert enkelt tilfælde at have efterprøvet, om meddelelsen af denne fritagelse ville kunne medføre konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.

72. Efter min opfattelse kan en medlemsstat generelt udelukke alle offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, fra fritagelsen, selv om den pr. 1. januar 1989 opkrævede moms af sportsydelse.

73. Som nævnt i punkt 23 i dette forslag til afgørelse, forpligter den regel, der blev indført ved artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112, medlemsstaterne til at momsfritage sportsydelse, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

74. Selv i den periode, hvor sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, bestemte, at »medlemsstaterne [fritager] på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, [sportsydelse]«, fastslog Domstolen, at »[disse] betingelser [...] ikke på nogen måde ang[ik] fastlæggelsen af indholdet af de fritagelser, der er fastsat ved denne bestemmelse« \*\*\*\*\*.

75. Domstolen fastslog endvidere, at det »ikke [fremgik] af denne bestemmelse, at en medlemsstat, der bevilge[de] en fritagelse for visse former for tjenesteydelser, der i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning ydes af organer, der arbejder uden gevinst for øje, [kunne] stille andre betingelser for fritagelsen [end dem], der er fastsat ved artikel 13, punkt A, stk. 2« \*\*\*\*\*.

76. Eftersom direktiv 2006/112 på ingen måde har ændret de i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, opstillede betingelser, fremgår det af denne retspraksis, at medlemsstaterne er forpligtede til at indrømme den i artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 omhandlede fritagelse ved eventuelt kun at stille de i nævnte direktivs artikel 132 og 133 omhandlede betingelser uden at tilføje andre betingelser.

77. Hvad angår de betingelser for indrømmelse af fritagelse, der er omhandlet i direktivets artikel 133 og nærmere bestemt betingelsen om konkurrence, har Domstolen fastslået, at »denne mulighed [...] imidlertid ikke [gav] mulighed for at træffe generelle foranstaltninger [...], der begrænser anvendelsesområdet for disse fritagelser. Det følger således af Domstolens praksis vedrørende de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv, at en medlemsstat ikke kan ændre anvendelsesområdet for fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), ved at underkaste den en eller flere af de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 133« \*\*\*\*\*.

\*\*\*\*\* Dom af 7.5.1998, Kommissionen mod Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, præmis 11 og den deri nævnte retspraksis).

\*\*\*\*\* Dom af 7.5.1998, Kommissionen mod Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, præmis 18). I realiteten er disse betingelser forblevet uændrede i artikel 132 i direktiv 2006/112.

\*\*\*\*\* Dom af 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes i denne retning dom af 25.2.2016, Kommissionen mod Nederlandene (C-22/15, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:118, præmis 38).

78. På dette grundlag har Domstolen fastslået, at adskillige bestemmelser i national ret er i strid med nævnte direktivs artikel 132 og 133, herunder bl.a. en bestemmelse i spansk ret, der begrænsede anvendelsesområdet for fritagelsen til private sportsorganer af social karakter, for hvilke medlemsbidraget eller kontingentet ikke oversteg et bestemt beløb \*\*\*\*\*.

79. Det er inden for denne analyseramme, at den forelæggende rets spørgsmål, nemlig om en medlemsstat kan udelukke alle offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, herunder de lokale myndigheder, fra at være omfattet af fritagelsen for præstation af sportsydelser, uden i hver enkelt sag at have efterprøvet, om meddelelsen af denne fritagelse vil kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder, skal behandles.

80. Parterne har en forskellig opfattelse heraf. Dels er Londonkommunen Ealing af den opfattelse, at vurderingen af risikoen for konkurrenceforvridning, som når der er tale om andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, end offentligretlige organer, skal foretages »i hvert enkelt tilfælde« \*\*\*\*\* , idet der tages hensyn til de særlige omstændigheder, der gør sig gældende for hver enkelt sportsaktivitet.

81. På den anden side er Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen af den opfattelse, at denne risikovurdering i henhold til dom af 16. september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 48-53), ikke kan gennemføres på lokalt plan for hvert enkelt organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, men tværtimod skal finde sted generelt på nationalt plan.

82. Denne dom vedrørte fortolkningen af sjette direktivs artikel 4, stk. 5 (nu artikel 13 i direktiv 2006/112), hvorefter »offentligretlige organer ikke [blev anset] som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøve[de] eller foret[og] i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modt[og] gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag«.

83. I forbindelse med denne bestemmelse fastslog Domstolen i præmis 53 i dom af 16. september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505), at »den konkurrencefordrejning af en vis betydning, som en afgiftsfritagelse af lokale myndigheder, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, vil føre til, skal vurderes i forhold til den pågældende form for virksomhed som sådan, uden at denne vurdering vedrører et særligt lokalt marked« \*\*\*\*\*.

84. Ifølge Londonkommunen Ealing kan denne retspraksis kun delvist \*\*\*\*\* overføres på den foreliggende sag, eftersom artikel 13 i direktiv 2006/112 omhandler en anden problematik, nemlig spørgsmålet om, hvorvidt et offentligretligt organ er momspligtigt eller ej. Det, der er tale om i den foreliggende sag, er derimod ikke, om Londonkommunen Ealing er momspligtig, men om der er tale om konkurrenceforvridning, hvis fritagelsen indrømmes.

85. Jeg er enig i denne vurdering. Nævnte direktivs artikel 13, stk. 1, første afsnit, vedrører offentligretlige organers momspligt og bestemmer, at disse ikke anses »som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed«. I nævnte direktivs artikel 13, stk. 2, etableres der en forbindelse til fritagelsen af sportsydelser omhandlet i direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), idet det bestemmes, at »[m]edlemsstaterne kan anse virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, og som er fritaget for afgift i henhold til [direktivets] artikel 132 [...], som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed«.

\*\*\*\*\* Dom af 7.5.1998, Kommissionen mod Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, præmis 19).

\*\*\*\*\* Artikel 133, stk. 1, i direktiv 2006/112.

\*\*\* Min fremhævelse.

\*\*\*\*\* Ligesom Kommissionen accepterer Londonkommunen Ealing, at konkurrenceforvridninger vurderes i forhold til den pågældende sportsaktivitet.



86. Ifølge den forelæggende ret har Londonkommunen Ealing imidlertid ikke hævdet, at den, når den præsterer sportsydelser, handler som en offentlig myndighed som omhandlet i artikel 13, hvilket skatteforvaltningen ikke har bestridt.

87. En anvendelse af det i præmis 53 i dom af 16. september 2008, *Isle of Wight Council m.fl.* (C-288/07, EU:C:2008:505), omhandlede princip ville imidlertid være i strid med ordlyden af artikel 133 i direktiv 2006/112, hvorefter meddelelsen af fritagelsen gøres betinget af, at visse betingelser, herunder betingelsen om konkurrence, er opfyldt, skal ske »i hvert enkelt tilfælde«.

88. Denne kvalificering optræder ganske vist kun i denne artikels stk. 1, der vedrører andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, end offentligretlige organer. Der findes dog ingen overbevisende begrundelse, og Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen fremkommer da heller ikke med nogen begrundelse, der vil kunne forklare en anden behandling af den samme betingelse for så vidt angår offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

89. Det fremgår endnu tydeligere af de øvrige sprogudgaver af direktiv 2006/112, at analysen af de i artikel 133, stk. 1, omhandlede betingelser skal foretages for hvert enkelt organ. Eksempelvis kan nævnes den engelske (»in each individual case«), den græske (»χωριστά για κάθε περίπτωση«) og den tyske version (»im Einzelfall«).

90. Kommissionen har fremhævet de problemer, som de lokale myndigheder og private aktører ifølge præmis 49-51 i dom af 16. september 2008, *Isle of Wight Council m.fl.* (C-288/07, EU:C:2008:505), ville støde på, hvis de skulle foretage en undersøgelse »i hvert enkelt tilfælde«, navnlig behovet for »en systematisk gennemgang på grundlag af ofte komplekse økonomiske analyser af konkurrencevilkårene på en mangfoldighed af lokale markeder, som det kan være særligt vanskeligt at afgrænse, for så vidt som deres afgrænsning ikke nødvendigvis falder sammen med de lokale myndigheders territoriale kompetencer« \*\*\*\*\*.

91. Hvorfor skulle denne vurdering dog ikke kunne foretages, når der er tale om offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, når den kan foretages, når der er tale om andre organer \*\*\*\*\*?

92. Henset til det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det tredje spørgsmål således, at artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke tillader en medlemsstat generelt at udelukke alle offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, fra momsfrigivelse i forbindelse med præstation af sportsydelser, uden i hvert enkelt tilfælde at have efterprøvet, om indrømmelsen af denne fritagelse vil kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.

## VI – Forslag til afgørelse

93. Henset til det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den besvarer de af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Det Forenede Kongerige) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»1) Artikel 133, stk. 1, litra d), og artikel 133, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de giver medlemsstaterne mulighed for at anvende betingelsen om konkurrence på offentligretlige organer, som ikke

\*\*\*\*\* Dommens præmis 49.

\*\*\*\*\* Det er i øvrigt mærkeligt at konstatere, at Det Forenede Kongeriges lovgivning foreskriver en sådan analyse i hvert enkelt tilfælde, når der er tale om momsfrigivelse af kulturelle tjenesteydelser, hvilket der redegøres indgående for i punkt 3.8 i VAT Notice 701/47: culture (momsmeddelelse 701/47: kultur).

arbejder med gevinst for øje, selv om andre sportsydelser end dem, der var momspligtige pr. 1. januar 1989, var fritaget på denne dato, og selv om de pågældende sportsydelser ikke var fritaget i henhold til national ret, før medlemsstaten anvendte betingelsen i artikel 133, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112.

- 2) Artikel 133, stk. 1, litra d), og artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en medlemsstat, der i henhold til direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, pr. 1. januar 1989 opkrævede moms af sportsydelser, kun kan gøre meddelelsen af fritagelse for moms til offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, betinget af, at betingelsen om konkurrence i artikel 133, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 er opfyldt, når den ligeledes anvender denne betingelse på tjenester, der leveres af andre organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.
- 3) Artikel 133, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den ikke tillader de medlemsstater, som i henhold til direktiv 77/388 pr. 1. januar 1989 opkrævede moms af sportsydelser, generelt at udelukke alle offentligretlige organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, fra momsfrigivelse i forbindelse med præstation af sportsydelser, uden i hvert enkelt tilfælde at have efterprøvet, om indrømmelsen af denne fritagelse vil kunne medføre konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.«