

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

21. februar 2013 (\*)

»Skatter og afgifter – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra m) – fritagelse – levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning – udøvelse af sportsaktiviteter på en ikke-organiseret og usystematisk måde – kommunalt vandland«

I sag C-18/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Nejvyšší správní soud (Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 15. december 2011, indgået til Domstolen den 16. januar 2012, i sagen:

**M?sto Žamberk**

mod

**Finan?ní ?editelství v Hradci Králové**, nu Odvolací finan?ní ?editelství

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz (refererende dommer), og dommerne A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby og C. Vajda,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: fuldmægtig A. Impellizzeri

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. december 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- m?sto Žamberk ved advokát J. Lukáš
- Finan?ní ?editelství v Hradci Králové ved E. Horáková, som befuldmægtiget
- den tjekkiske regering ved M. Smolek, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, M. Šimerdová og Z. Mal?šková, som befuldmægtigede

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

**Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra m), i

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem m<sup>o</sup>sto Žamberk (Žamberk by) og Finan<sup>o</sup>ní <sup>o</sup>editelství v Hradci Králové (Hradec Královés skatteforvaltning), nu Odvolací finan<sup>o</sup>ní <sup>o</sup>editelství (skatteappeldirektorat) om pligt til at betale merværdiafgift (herefter »moms«) af indgangsprisen for at få adgang til m<sup>o</sup>sto Žamberks kommunale vandland.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

3 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er følgende transaktioner momspligtige: »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

4 Direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), der findes i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i nævnte direktivs afsnit IX, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

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.«

5 I samme direktivs artikel 134 fastsættes:

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra [m)], fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:

a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift

b) såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.«

### *Tjekkisk ret*

6 Artikel 61, litra d), i lov nr. 235/2004 om merværdiafgift i den version, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, med overskriften »Andre ydelser, der er fritaget for afgift uden ret til at fradrage afgiften«, bestemmer:

»Følgende ydelser er desuden fritaget for afgift:

[...]

d) levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, som præsteres af juridiske personer, der ikke er etableret eller oprettet til kommercielle formål, til personer, som udøver sport eller fysisk træning.«

7 I henhold til artikel 2, stk. 1, i lov nr. 115/2001 om sportens fremme dækker begrebet sport alle former for fysisk aktivitet, som gennem organiseret eller ikke-organiseret deltagelse sigter på

en harmonisk udvikling af den fysiske og psykiske tilstand, en forbedring af sundheden samt opnåelse af sportslige resultater i sportskonkurrencer på alle niveauer.

8 Samme bestemmelses stk. 2 definerer udtrykket »sport for alle« som værende organiseret eller ikke-organiseret sport samt rekreative aktiviteter rettet mod store dele af befolkningen.

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

9 M<sup>sto</sup> Žamberk stiller mod betaling af entré et kommunalt vandland til rådighed, hvor der bl.a. findes et svømmebassin, der er inddelt i flere baner og udstyret med udspringsvipper, et soppebassin til børn, vandrutsjebaner, et bassin med massage, et naturligt flodbassin, en beach-volleybane, plads til bordtennis samt sportsudstyr til leje. Den forelæggende ret anfører, at den ikke har kendskab til nogen sportsklub eller -organisation, der udøver sine aktiviteter på stedet, eller skoler eller andre enheder, der anvender stedet til fysisk træning.

10 I sin selvangivelse for afgiftsperioden i første kvartal i 2009 angav m<sup>sto</sup> Žamberk et overskydende momsbeløb på 198 182 CZK. Finan<sup>ni</sup> ú<sup>ad</sup> v Žamberku (Žamberks skatte- og afgiftskontor) fandt i den forbindelse, at m<sup>sto</sup> Žamberks ydelser i det kommunale vandland udgør afgiftsfritagne ydelser, der ikke giver ret til momsfradrag, og fastsatte derfor ved betalingspålæg af 17. juni 2009 det overskydende beløb for den omhandlede afgiftsperiode til 154 105 CZK.

11 Da dette betalingspålæg blev bekræftet ved Finan<sup>ni</sup> ředitelství v Hradci Královés (Hradec Královés skatteforvaltning) afgørelse af 15. december 2009, anlagde m<sup>sto</sup> Žamberk sag ved Krajský soud v Hradci Králové (Hradec Královés regionale appelret), som ophævede Finan<sup>ni</sup> ředitelství v Hradci Královés afgørelse. Sidstnævnte iværksatte kassationsankesag ved Nejvyšší správní soud (den øverste forvaltningsdomstol).

12 I betragtning af definitionen af begrebet »sport«, der på nationalt plan er fastlagt i artikel 2 i lov nr. 115/2001, ønsker Nejvyšší správní soud nærmere bestemt oplyst, om ikke-organiseret og usystematiske sportsaktiviteter kan udgøre »udøvelse af sport« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m).

13 Den forelæggende ret rejser desuden det spørgsmål, om den omstændighed, at et vandland, som det i hovedsagen omhandlede tilbyder de besøgende ikke alene mulighed for at udøve visse sportsaktiviteter, men også underholdning og rekreation, og om den omstændighed, at ikke alle besøgende nødvendigvis har til hensigt at udøve aktiviteter af sportslig art, kan have betydning for anvendelsen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m).

14 Nejvyšší správní soud præciserer, at dens anmodning ikke vedrører fortolkningen af begrebet »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje« i nævnte bestemmelses forstand, da spørgsmålet om, hvorvidt m<sup>sto</sup> Žamberk er omfattet af dette begreb, ikke er blevet forelagt den til vurdering inden for rammerne af hovedsagen på grund af tjekkisk procesret. Endvidere omhandler de præjudicielle spørgsmål heller ikke de supplerende betingelser for momsfrigørelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 134.

15 På den baggrund har Nejvyšší správní soud besluttet at udsætte sagen og stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan ikke-organiserede, usystematiske og rekreative sportsaktiviteter, der kan udøves i et kompleks med udendørs svømmebassin (f.eks. rekreativ svømning, rekreativt boldspil mv.), anses for udøvelse af sport eller fysisk træning i den i [momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m),] omhandlede forstand?

2) Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende, skal leveringen af adgang mod vederlag til et sådant kompleks med udendørs svømmebassin, som giver de besøgende den ovennævnte mulighed for at udøve sportsaktiviteter, selv om det foregår ved siden af andre former for underholdning eller rekreation, da anses for en ydelse med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning, i den i denne bestemmelse i [momsdirektivet] omhandlede forstand og dermed for en ydelse, der er fritaget for [moms], for så vidt som den leveres af et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, og de øvrige betingelser i direktivet er opfyldt?«

## **Om de præjudicielle spørgsmål**

### *Det første spørgsmål*

16 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at ikke-organiserede, usystematiske sportsaktiviteter, der ikke har deltagelse i sportskonkurrencer for øje, kan udgøre udøvelse af sport i direktivets forstand.

17 I forhold til begrebet »sport«, der er indeholdt i national ret, bemærkes først, at fritagelserne i nævnte artikel ifølge Domstolens faste praksis udgør selvstændige EU-retlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. bl.a. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, af 14.6.2007, sag C-434/05, Horizon College, Sml. I, s. 4793, præmis 15, og af 16.10.2008, sag C-253/07, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, Sml. I, s. 7821, præmis 16).

18 Som det ses af overskriften til det kapitel, som momsdirektivets artikel 132 henhører under, har de deri fastsatte fritagelser til formål at tilgodese visse former for virksomhed af almen interesse (jf. dom af 23.4.2009, sag C-357/07, TNT Post UK, Sml. I, s. 3025, præmis 32). Disse undtagelser vedrører dog ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, som heri nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde (jf. Horizon College-dommen, præmis 14, og dommen i sagen Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, præmis 18, samt dom af 10.6.2010, sag C-86/09, Future Health Technologies, Sml. I, s. 5215, præmis 29).

19 De udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver ydelse, der udføres af den afgiftspligtige mod vederlag. Imidlertid betyder reglen om en streng fortolkning ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i nævnte artikel 132, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (dom af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 17, Horizon College-dommen, præmis 16, og dommen i sagen Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, præmis 17).

20 Disse udtryk skal derfor fortolkes ud fra den sammenhæng, i hvilken de optræder, og momsdirektivets formål og opbygning, idet det bærende hensyn bag fritagelsen særligt skal tages i betragtning (jf. i denne retning Temco Europe-dommen, præmis 18, dom af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 28, og dommen i sagen Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, præmis 17).

21 Hvad angår momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), bemærkes, at denne bestemmelse efter sin ordlyd omfatter udøvelse af sport og fysisk træning generelt. I betragtning af denne ordlyd tilsigter nævnte bestemmelse ikke udelukkende at lade visse former for sport være omfattet af den i denne bestemmelse indeholdte fritagelse (jf. i denne retning dommen i sagen Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, præmis 27).

22 Anvendelsen af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), kræver heller ikke, at sportsaktiviteten udøves på et bestemt niveau, f.eks. på professionelt plan, eller at sportsaktiviteten udøves på en bestemt måde, dvs. systematisk eller organiseret eller med henblik på deltagelse i sportskonkurrencer, forudsat at udøvelsen af aktiviteten ikke foregår i en ren rekreativ eller underholdningssammenhæng.

23 Hvad angår formålet med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), bemærkes, at bestemmelsen forfølger det formål at være til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse, dvs. ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der leveres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning. Nævnte bestemmelse har således til formål at fremme en sådan udøvelse i store dele af befolkningen.

24 En fortolkning af samme bestemmelse, der begrænser anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat heri, til sportsaktiviteter, som udøves på en organiseret, systematisk måde eller med henblik på deltagelse i sportskonkurrencer, vil derfor stride mod dette formål.

25 Under hensyn til det anførte må det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at ikke-organiserede, usystematiske sportsaktiviteter, der ikke har deltagelse i sportskonkurrencer for øje, kan udgøre udøvelse af sport i denne bestemmelses forstand.

#### *Det andet spørgsmål*

26 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at adgang til et vandland, der ikke alene tilbyder de besøgende et kompleks, der tillader sportsaktiviteter, men også andre former for underholdning og rekreation, kan udgøre en ydelse med nær tilknytning til udøvelsen af sport.

27 Det fremgår af Domstolens praksis, at der, når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, dels om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse, dels om denne ydelse i sidstnævnte tilfælde er omfattet af den omhandlede fritagelse (jf. i denne retning dom af 27.10.2007, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 19, af 29.3.2007, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, Sml. I, s. 2697, præmis 21, og af 10.3.2011, forenede sager C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, Bog m.fl., Sml. I, s. 1457, præmis 52).

28 Det bemærkes, at der er tale om en enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin ordregiver, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (jf. dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 22, og dom af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897, præmis 53, samt dommen i sagen Bog m.fl., præmis 53). Der er også tale om en enkelt ydelse, når et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens omvendt andre elementer skal anses for en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt er

stillet som hovedydelsen (jf. bl.a. CPP-dommen, præmis 30, dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 21, samt dommen i sagen Bog m.fl., præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

29 For at afgøre, om en enkelt sammensat ydelse skal kvalificeres som en ydelse med nær tilknytning til udøvelse af sport som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), selv om ydelsen også indeholder elementer, der ikke har en sådan tilknytning, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion for at finde de karakteristiske elementer og fastlægge de væsentligste elementer (jf. i denne retning bl.a. dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12 og 14, samt dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 27, og dommen i sagen Bog m.fl., præmis 61).

30 Det følger af Domstolens praksis, at det væsentligste element skal fastlægges ud fra gennemsnitsforbrugerens synsvinkel (jf. i denne retning dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 22, og dom af 2.12.2010, sag C-276/09, Everything Everywhere, Sml. I, s. 12359, præmis 26), og at der i forbindelse med en samlet vurdering skal tages hensyn til den kvalitative betydning, ikke blot den kvantitative, af elementer, der vedrører fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), i forhold til elementer, der ikke vedrører denne fritagelse (jf. i denne retning dommen i sagen Bog m.fl., præmis 62).

31 Inden for rammerne af det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, tilkommer det de nationale retter at afgøre, om den afgiftspligtige i en given sag leverer en enkelt ydelse, der er omfattet af denne fritagelse, og herved at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder (jf. i denne retning CPP-dommen, præmis 32, dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 23, og dommen i sagen Bog m.fl., præmis 55). Det tilkommer imidlertid Domstolen at oplyse disse nationale retter om alle de momenter, der angår fortolkning af EU-retten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af de sager, som verserer for disse (jf. dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 23, og dom af 27.9.2012, sag C-392/11, Field Fisher Waterhouse, præmis 20).

32 Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om en sammensat enkelt ydelse i hovedsagen, skal det undersøges, om de inddelte installationer i det omhandlede vandland udgør en enhed, således at adgangen hertil er en enkelt ydelse, som det ville være kunstigt at opdele. I den forbindelse er den omstændighed, at den eneste form for adgangsbillet, der tilbydes til vandlandet, giver adgang til det samlede kompleks uden hensyntagen til, hvilken form for installation, der rent faktisk anvendes, eller til, på hvilken måde og hvor længe komplekset anvendes i løbet af adgangsbillettens gyldighedsperiode, hvis dette som i det foreliggende tilfælde er tilfældet, et vigtigt indicium for, at der er tale om en sammensat enkelt ydelse.

33 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt det væsentligste element inden for rammerne af en sådan sammensat enkelt ydelse er muligheden for at udøve sportsaktiviteter henhørende under momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra m), eller snarere ren afslapning og underholdning, skal denne afgørelse, som anført i denne doms præmis 30, fastlægges ud fra gennemsnitsforbrugerens synsvinkel, hvilket skal afgøres på grundlag af samtlige objektive elementer. Som led i denne samlede vurdering skal der særligt tages hensyn til udformningen af det omhandlede vandland ud fra dets objektive karakteristika, dvs. de forskellige former for faciliteter, der tilbydes, deres indretning, deres antal og deres betydning i forhold til vandlandet som helhed.

34 Hvad særligt angår bassinerne skal den nationale ret bl.a. tage hensyn til, om disse er egnet til udøvelse af svømning af sportslig karakter, idet de f.eks. er opdelt i svømmebaner, udstyret med startskamler og af passende dybde og længde, eller om de derimod er indrettet således, at de hovedsageligt egner sig til leg.

35 Til gengæld kan den omstændighed, at et vist antal besøgendes hensigt ikke vedrører det væsentligste element i den omhandlede ydelse, ikke så tvivl om denne afgørelse.

36 En tilgang bestående i at tage hensyn til hver enkelt besøgendes hensigt med brugen af de faciliteter, der stilles til rådighed, ville stride mod moms-systemets formål, som er at sikre retssikkerheden og en korrekt og enkel anvendelse af de i moms-direktivets artikel 132 nævnte fritagelser. Det bemærkes i den forbindelse, at der for at lette de handlinger, som er forbundet med momsens anvendelse – bortset fra undtagelsestilfælde – skal lægges vægt på den pågældende transaktions objektive karakter (jf. i denne retning dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 24, af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33, og af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 39).

37 Herefter skal det andet spørgsmål besvares med, at moms-direktivets artikel 132, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at adgang til et vandland, der ikke alene tilbyder de besøgende et kompleks, der tillader sportsaktiviteter, men også andre former for underholdning og rekreation, kan udgøre en levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport. Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om dette, i lyset af de fortolkningselementer, som Domstolen er fremkommet med i denne sag, og henset til de særlige omstændigheder i hovedsagen, er tilfældet i denne sag.

### **Sagens omkostninger**

38 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

1) **Artikel 132, stk. 1, litra m), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at ikke-organiserede, usystematiske sportsaktiviteter, der ikke har deltagelse i sportskonkurrencer for øje, kan udgøre udøvelse af sport i denne bestemmelses forstand.**

2) **Artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at adgang til et vandland, der ikke alene tilbyder de besøgende et kompleks, der tillader sportsaktiviteter, men også andre former for underholdning og rekreation, kan udgøre en levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport. Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om dette, i lyset af de fortolkningselementer, som Domstolen er fremkommet med i denne sag, og henset til de særlige omstændigheder i hovedsagen, er tilfældet i denne sag.**

Underskrifter

\* Processprog: tjekkisk.