



30.05.2016

MEDDELELSE TIL MEDLEMMERNE

Om: Andragende nr. 0136/2015 af Vivien Saunders, britisk statsborger, om påståede ukorrekte tilbagebetalinger af momsmidler foretaget af Det Forenede Kongeriges skatte- og toldmyndigheder (HMRC)

1. Sammendrag

Andrageren er formand for Sammenslutningen af Golfbaneejere (Association of Golf Course Owners), som repræsenterer de privatejede golfklubber i Det Forenede Kongerige. Sammenslutningens medlemmer og kunder er ikke moms fritaget.

2. Opfyldelse af betingelserne for behandling

Andragendet opfylder betingelserne for behandling (fastslået den 27. oktober 2015). Kommissionen anmodet om oplysninger (forretningsordenens artikel 216, stk. 6).

3. Kommissionens svar, modtaget den 27. januar 2016

Andrageren fremsætter påstande for så vidt angår de britiske myndigheders tilbagebetaling af momsmidler til berettigede sportsklubber som følge af EU-Domstolens afgørelse i sag C-495/12, *Bridport and West Dorset Golf Club Limited*.

Artikel 132, stk. 1, litra m), i direktiv 2006/112/EF¹ ("momsdirektivet") fastsætter moms fritagelse for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning. Bestemmelsen har til formål at tilskynde til sådanne aktiviteter i offentlighedens interesse, når de leveres af almennyttige organisationer til personer, der deltager i disse aktiviteter. En sportsaktivitet er omfattet af undtagelsen, såfremt betingelserne herfor er opfyldt.

¹ Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 af 11.12.2006, s. 1).

Sagen Bridport and West Dorset Golf Club vedrørte adgangsgebyrer betalt af besøgende (ikke-medlemmer af en almennyttig golfklub). Bridport havde fremsat krav om tilbagebetaling af moms på adgangsgebyrer og gjorde gældende, at udelukkelsen af leveringer til ikke-medlemmer ikke var tilladt i henhold til EU-lovgivningen. Domstolen fandt, at hvis leveringen foretages af en almennyttig organisation, er det irrelevant, om ydelsen leveres til et medlem af organisationen eller besøgende. Den fastslog, at en medlemsstat ikke har mulighed for at udelukke en vis gruppe af modtagere af disse tjenesteydelser fra den pågældende fritagelse.

Som følge af Domstolens afgørelse har Det Forenede Kongerige ændret sin momslovgivning for at sikre, at leveringer af sportsydelser til både medlemmer af almennyttige organisationer og deres besøgende ikke-medlemmer er fritaget. Disse ændringer trådte i kraft den 1. januar 2015.

I henhold til EU-retten er Det Forenede Kongerige forpligtet til at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med momsdirektivet. I denne forbindelse indførte HM Revenue & Customs (herefter "HMRC") en ordning for håndtering af krav fra sportsforeninger om tilbagebetaling af fejlagtigt opkrævet moms, i overensstemmelse med afsnit 80 i momsloven af 1994.

Andrageren oplyser, at HMRC inden for rammerne af denne tilbagebetalingsordning tilbagebetaler moms, som er blevet opkrævet på ydelser, der ikke blev leveret til personer eller individer, som deltog i idrætsaktiviteter. Andrageren henviser især til moms opkrævet i forbindelse med levering af "selskabsgolfdage", "virksomhedsgolfdage" og tjenester for rejsearrangører og rejsebureauer.

Det er op til HMRC og i sidste ende de nationale domstole at afgøre, hvorvidt de reelt begunstigede af sportsaktiviteter er personer, som deltager i sport. Der skal tages hensyn til alle omstændigheder, hvorunder transaktionen finder sted i hvert enkelt tilfælde med henblik på at fastslå, hvad der er karakteristisk for denne.

HMRC synes alene at tilbagebetale moms, hvis de leveringer, som et krav om tilbagebetaling vedrører, er blevet gennemført til fordel for personer, der deltager i sportsaktiviteter. For så vidt angår golfdage og andre virksomhedsarrangementer mener HMRC, at når en juridisk person køber en golfdag eller lignende til egne formål, f.eks. til at underholde sine ansatte eller gæster, er dette ikke en levering foretaget til enkeltpersoner, men en levering til den juridiske person til egen fordel. Derfor er den juridiske person den reelle modtager af sportsaktiviteterne. Sådanne leveringer fra almennyttige sportsklubber, der er stiftet af medlemmerne, berettiger ikke til fritagelse, og er derfor pålagt normalsats i momsmæssig henseende. Hvis medarbejderne i en virksomhed køber en golfdag eller lignende og i vid udstrækning selv dækker omkostningerne, for eksempel gennem en social klub, er HMRC dog af den opfattelse, at leveringen sker til disse personer¹.

Leveringer til rejsebureauer eller rejsearrangører, der har aftaler med en sportsklub om ydelse af brug af sportsfaciliteter til enkeltpersoner, grupper eller virksomheder, er leveringer til normalsats i momsmæssig henseende. Disse ydelser er ikke leveringer til enkeltpersoner og kan ikke tilbagebetales i henhold til den britiske tilbagebetalingsordning. Dette skyldes, at det ved levering fra en almennyttig sportsklub, der er stiftet af medlemmerne, til et rejsebureau

¹ HMRC momsinformationsblad 01/05: krav fra medlemmernes sportsklubber, der ikke arbejder med gevinst for øje, i forbindelse med for meget betalt moms på leveringer af sportsaktiviteter til ikke-medlemmer, punkt 3.1.

eller en rejsearrangør, er det rejsebureauet eller rejsearrangøren, der drager nytte af leveringen, idet disse giver tjenesteydelserne videre til deres kunder. En sådan levering er således en ydelse med normalsats i momsmæssig henseende¹.

Det Forenede Kongeriges praksis synes at være i overensstemmelse med EU-retten. Kommissionen er ikke i besiddelse af oplysninger, der tyder på, at HMRC bør opfylde noget tilbagebetalingskrav på moms i forbindelse med levering af sportsaktiviteter i tilfælde, hvor de reelle modtagere af disse ydelser ikke er personer, som deltager i sport.

Andrageren mener også, at sportsklubbers krav om tilbagebetaling af moms omfatter levering af føde- og drikkevarer eller andet, som bør omfattes af en normalsats i forbindelse med momsbeskatning.

Det er korrekt, at fritagelsen under artikel 132, stk. 1, litra m), udelukkende omfatter sportsaktiviteter. Kommissionen bemærker imidlertid, at indtægter modtaget af en sportsklub, som ikke har til formål at tillade en enkeltperson at deltage i en sportsaktivitet, ikke berøres af ændringen af lovgivningen i Det Forenede Kongerige. For så vidt angår golf dage, virksomhedsarrangementer og lignende er HMRC af den opfattelse, at levering af forplejning kan forventes at udgøre en væsentlig del af arrangementet og tydeligvis ikke er afgørende for anvendelsen af de sportslige faciliteter. I de fleste tilfælde vil der ifølge HMRC være en særskilt levering af forplejning, der beskattes med normalsatsen. Hvis forplejningen leveres af en anden leverandør, vil dette også være en særskilt levering af forplejning, selv om kunden muligvis kun modtager én faktura og foretager én betaling².

Det Forenede Kongeriges praksis synes at være i overensstemmelse med EU-retten. Kommissionen er ikke i besiddelse af oplysninger, der tyder på, at HMRC bør opfylde tilbagebetalingskrav i tilfælde, hvor det skattepligtige leveringselement ikke er væsentligt for anvendelse af en sportsaktivitet.

Endelig hævder andrageren, at golfklubber, der er stiftet af medlemmerne, og som fremsætter krav til HMRC, ikke har til hensigt at tilbagebetale momsen til de golfspillere, som betalte den.

Kommissionen bemærker, at tilbagebetalingen af for meget betalt moms under den britiske ordning er underlagt betingelser.³ En almennyttig sportsklub, der mener at have betalt for meget moms på idrætsrelaterede tjenester vil bl.a. skulle påvise, at den har truffet foranstaltninger til at tilbagebetale momsen til de ikke-medlemmer, der faktisk har betalt den og indgå en juridisk bindende forpligtelse til at gøre det rettidigt.

Kommissionen har ingen grund til at tro, at HMRC i strid med disse betingelser, bør opfylde krav om tilbagebetaling i tilfælde, hvor en sportsklub ikke agter at tilbagebetale moms til kunderne.

¹ HMRC momsinformationsblad 01/05: krav fra almennyttige sportsklubber, der er stiftet af medlemmerne, i forbindelse med for meget betalt moms på leveringer af sportsaktiviteter til ikke-medlemmer, punkt 3.2.

² HMRC momsinformationsblad 01/05: krav fra medlemmernes sportsklubber, der ikke arbejder med gevinst for øje, i forbindelse med for meget betalt moms på leveringer af sportsaktiviteter til ikke-medlemmer, punkt 4.7.

³ HMRC-meddelelse nr. 700/45: om rettelse af fejl i forbindelse med moms og gennemførelse af justeringer eller fremsættelse af krav.

Konklusion

På dette grundlag synes der ikke at være nogen grund til, at Kommissionen tager spørgsmålet op med Det Forenede Kongerige for så vidt angår dettes lovgivning og praksis med hensyn til momstilbagebetaling til sportsklubber som følge af afgørelsen i sagen *Bridport and West Dorset Golf Club Limited*.

4. Kommissionens svar, modtaget den 30. maj 2016

Andrageren leverede med sin skrivelse af 14. januar 2016 og to emails af 5. april 2016 nye oplysninger vedrørende sit andragende til Europa-Parlamentet. Disse oplysninger er ikke relevante for Kommissionens vurdering af de spørgsmål, der oprindeligt blev rejst af andrageren. Oprindeligt rejste andrageren anklager for så vidt angår de britiske myndigheders tilbagebetaling af momsmidler til berettigede sportsklubber som følge af EU-Domstolens afgørelse i sag C-495/12, *Bridport and West Dorset Golf Club Limited*.

Andrageren rejser nu nye spørgsmål vedrørende lovligheden af de begrænsninger, som Det Forenede Kongerige har lagt på anvendelsesområdet for fritagelser for ydelser med tilknytning til sport, jf. artikel 132, stk. 1, litra m), og for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, jf. artikel 135, stk. 1, litra l), i Rådets direktiv 2006/112/EF¹ ("momsdirektivet"). Andrageren mener, at Det Forenede Kongeriges lovgivning, navnlig afgørelsen om moms for sport (VAT Sports Order) fra 1999, ikke er i overensstemmelse med momsdirektivet.

Andrageren har indgivet en klage til Kommissionen med samme indhold (CHAP (2015) 636).

VAT Sports Order 1999

De britiske myndigheder har forklaret, at den britiske foranstaltning, som andrageren klager over - VAT Sports Order 1999 - er en forholdsregel mod skattesnyd, der er blevet vedtaget for at imødegå specifikke transaktioner, som har til formål at omgå kravet om at opkræve moms. Der er tilsyneladende en række kommercielle sportsklubber i Det Forenede Kongerige, der har indført ordninger for at undgå moms med henblik på at drage fordel af fritagelserne for ydelser med tilknytning til sport, jf. artikel 132, stk. 1, litra m), og for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, jf. artikel 135, stk. 1, litra l) i momsdirektivet.

Et typisk tilfælde ville være, at en kommerciel klub ændrer sin struktur og opretter en nonprofit-organisation, hvis vedtægter indeholder bestemmelser om betaling af vederlag til klubben. Den kommercielle klub vil så bortforpagte den grund og de faciliteter, som den ejer, til nonprofit-organisationen og ensidigt fastsætte de afgifter, der skal betales i leje, uden hensyn til normalværdien. Den kommercielle klub vil så levere forvaltningsydelser, der beskattes normalt, og/eller bortforpagte golfbanen momsfrit til nonprofit-organisationen. Nonprofit-organisationen vil til gengæld foregive at sælge medlemskab og levere momsfrie ydelser med tilknytning til sport til medlemmer og besøgende på grundlag af disse ydelsers momsfritagelse.

Kommissionen forstår, at målet med VAT Sports Order 1999 er at bekæmpe visse kommercielle klubbers misbrug af fritagelsesbestemmelserne i artikel 132, stk. 1, litra m) og

¹ Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 af 11.12.2006, s. 1),

artikel 135, stykke 1, litra l). Det fremgår af VAT Sports Order 1999, at bestemmelserne deri ikke bare finder anvendelse, fordi en nonprofit-organisation lejer en grund af tredjemand. Der kræves en mere specifik forbindelse mellem ejeren af grunden og nonprofit-organisationen. Der ville f.eks. bestå en sådan forbindelse, når en kommerciel klub, der har indrettet en grund til drift af en golfbane, opretter en organisation, der angiveligt er nonprofit, men ønsker at beholde en vis grad af kontrol over den klub, der drives på den pågældende grund. Hensigten er således at sikre, at tjenesteydelser, der leveres af sportsklubber, der er under kommerciel indflydelse, og for hvilke fortjenesten kan udtages af personer, som har en økonomisk interesse i resultatet af virksomheden, kan beskattes normalt.

Momsfritagelse for sportsaktiviteter jf. artikel 132, stk. 1, litra m) i momsdirektivet

Tilfælde, hvor ejendom og andre faciliteter og dermed forbundet tilbehør eller anden form for udstyr til udøvelse af sport eller fysisk træning stilles til rådighed, betragtes som levering af ydelser i momsdirektivets forstand. Disse aktiviteter er derfor i princippet momspligtige i henhold til artikel 2, stk. 1, i direktivet.

Som en undtagelse fra dette princip gives der i henhold til artikel 132, stk. 1, litra m) momsfrigivelse for ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning. Domstolen har undersøgt det præcise omfang af denne fritagelse i sag C-174/00 Kennemer Golf and Country Club og sag C-253/07 Canterbury Hockey Club. I den sidstnævnte sag bemærkede Domstolen navnlig, at fritagelsen har til formål at fremme udøvelsen af sport og fysisk træning som aktiviteter af almen interesse, men at den ikke omfatter alle tjenesteydelser i forbindelse med disse aktiviteter. Tværtimod er fritagelsen underlagt en række betingelser, som er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra m). Således skal de pågældende ydelser leveres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje. Ydelserne skal have nær tilknytning til sport eller fysisk træning og leveres til fordel for personer, der deltager i sådanne aktiviteter. Leverancen af disse ydelser kan kun fritages, hvis de er væsentlige for sport eller fysisk træning.

For så vidt angår termen "organ, som ikke arbejder med gevinst for øje", er det op til de kompetente britiske myndigheder at afgøre - på grundlag af de specifikke kendsgerninger i hver enkelt sag - om en bestemt organisation opfylder kravene for at blive kategoriseret som et organ, der ikke arbejder med gevinst for øje, jf. artikel 132, stk. 1, litra m). Der skal tages hensyn til det pågældende organs vedtægtsmæssige formål (se sag C-174/00, Kennemer, præmis 26 og 27). Organets formål er væsentligt, dvs. at organet ikke - i modsætning til en "kommerciel virksomhed" - må have til formål at skabe et økonomisk overskud til sine medlemmer. På den anden side kræves det ikke, at organet uden gevinst for øje skal være et filantropisk velgørende organ.

Den omstændighed, at et organ, der ikke arbejder med gevinst for øje, fremdeles skaber overskud, selv om det søger at opnå eller faktisk skaber overskud på systematisk måde, bevirker ikke, at den indledende klassificering af organet ændres, så længe dette overskud ikke fordeles mellem organets medlemmer. Faktisk forbyder artikel 132, stk. 1, litra m) ikke, at organer som omhandlet i denne bestemmelse afslutter deres regnskabsår med en positiv saldo (se sag C-174/00, Kennemer, præmis 28).

Artikel 132, stk. 1, litra m) indfører således et element til at skelne mellem organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, og kommercielle virksomheder, i modsætning til streng afgiftsneutralitet (se sag C-495/12, Bridport and West Dorset Golf Club, præmis 36).

Momsfritagelse i forbindelse med bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, jf. artikel 135, stk. 1, litra l), i momsdirektivet

Omfanget af fritagelsen i artikel 135, stk. 1, litra l) er blevet undersøgt af Domstolen i sag C-150/99 Stockholm Lindöpark. Domstolen fastslog, at det grundlægende kendetegn ved begrebet bortforpagtning og udlejning af fast ejendom består i at overdrage til den anden kontraktspartner, for en aftalt periode og mod betaling, retten til at nyde godt af ejendommen, som om den pågældende selv var ejer, og at udelukke enhver anden person fra at nyde godt af en sådan ret. For at tjenesteydelser kan være fritaget i henhold til artikel 135, stk. 1, litra l), bør der således være en bestemt faktor, der adskiller dem fra "brug af sportsfaciliteter" i normal forstand og kendetegner dem som bortforpagtning eller udlejning.

For så vidt angår klassificeringen af "brug af sportsfaciliteter", fastslog Domstolen, at ydelser i tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning så vidt muligt skal betragtes samlet. Eftersom drift af en golfbane ikke kun omfatter en passiv overladelse af en bane, men ligeledes en lang række kommercielle aktiviteter, såsom overvågning, administration og løbende vedligeholdelse fra tjenesteyderens side, overladelse af andre anlæg, osv., kan udlejningen af en golfbane, såfremt der ikke foreligger helt særlige omstændigheder, derfor ikke udgøre hovedydelsen.

Som generel regel påhviler det de nationale myndigheder og domstole, der alene har beføjelser til ud fra de specifikke omstændigheder i hver enkelt tilfælde, at fastslå de væsentlige karakteristika ved den pågældende transaktion med henblik på at klassificere den i henhold til momsdirektivet.

Den almene bestemmelse om forebyggelse af skatteundgåelse i artikel 131 i momsdirektivet

Den almene bestemmelse om forebyggelse af skatteundgåelse i artikel 131 giver medlemsstaterne beføjelser til at træffe foranstaltninger til at hindre skatteunddragelse, -undgåelse og -misbrug. Når medlemsstaterne træffer sådanne foranstaltninger, skal de respektere de almene principperne i EU-lovgivningen, herunder navnlig principperne om retssikkerhed og proportionalitet og princippet om beskyttelse af berettigede forventninger.

Det Forenede Kongerige har således ret til at opstille betingelser, herunder f.eks. til at tydeliggøre definitionen af et "organ, som ikke arbejder med gevinst for øje", med henblik på at udelukke de organer, hvis fortjeneste kan udtages af personer, som har en økonomisk interesse i organets virksomhed. Begrebet et "organ, som ikke arbejder med gevinst for øje" står i væsentlig kontrast til begrebet et "kommercielt foretagende", som drives for at skabe fortjeneste til dem, der kontrollerer det, og dem, der har en økonomisk interesse i det.

De betingelser, som medlemsstaterne fastsætter med henblik på at forebygge eventuel unddragelse, undgåelse eller misbrug, må ikke formuleres på en sådan måde, at det bliver praktisk taget umuligt eller overdreven vanskeligt for et organ at modbevise dem, hvis det pågældende organ mener, at dets ydelser hører under anvendelsesområdet for de pågældende fritagelser.

De britiske myndigheder synes at være ganske klar over det krav, og de har forsikret Kommissionen om, at omstændighederne i hvert enkelt tilfælde nøje undersøges, før der træffes afgørelse om, hvorvidt de britiske bestemmelser om forebyggelse af skatteundgåelse finder anvendelse eller ej. De britiske myndigheder har også forsikret Kommissionen om, at

ethvert tilfælde, hvor et organ mener, at VAT Sports Order 1999 ikke finder anvendelse, vil blive behandlet på grundlag af de konkrete omstændigheder. De britiske retssager på dette område synes at bekræfte dette. En række sager, hvor de pågældende organer mente, at VAT Sports Order 1999 ikke fandt anvendelse, er blevet indbragt for de britiske domstole.

Konklusion

På grundlag af ovenstående synes der ikke at være nogen grund for Kommissionen til at foretage sig noget over for Det Forenede Kongerige vedrørende VAT Sports Order 1999, som er en forholdsregel mod skattesnyd, der er blevet vedtaget for at imødegå specifikke transaktioner, som har til formål at omgå kravet om at opkræve moms. Denne foranstaltning synes at være i overensstemmelse med EU-retten.