

61996J0124

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 7. maj 1998. - Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod Kongeriget Spanien. - Traktatbrud - Rådets sjette direktiv 77/388/EØF - Fritagelse for visse tjenesteydelser, der har en nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning - Ubegrundede begrænsninger. - Sag C-124/96.

Samling af Afgørelser 1998 side I-02501

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser fastsat i sjette direktiv - fritagelse for visse tjenesteydelser i 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 sådanne aktiviteter - national lovgivning, der begrænser fritagelsen til private organer, hvis medlemsbidrag ikke overstiger et bestemt beløb - ulovlig

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra m), og art. 13, punkt A, stk. 2, litra a), tredje led]

Sammendrag

En medlemsstat, der bestemmer, at moms fritagelsen for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning alene finder anvendelse på private organer, hvis medlemsbidrag ikke overstiger et bestemt beløb, tilsidesætter de forpligtelser, der påhviler den efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

De betingelser, der kan fastsættes i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, angår ikke på nogen måde fastlæggelsen af indholdet af de fritagelser, der er fastsat ved denne bestemmelse. Disse betingelser skal sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne og vedrører foranstaltninger, som skal forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug.

Anvendelsen af kriteriet om medlemsbidragets eller kontingentets størrelse kan føre til resultater, som er i strid med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m). Anvendelse af et sådant kriterium vil for det første kunne indebære, at et organ, der arbejder uden gevinst for øje, ikke vil være omfattet af fritagelsen i henhold til denne bestemmelse, og for det andet, at et organ, der arbejder med gevinst for øje, kan være omfattet af fritagelsen. Endvidere fremgår det ikke af denne bestemmelse, at en medlemsstat, der bevilger 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, kan stille andre betingelser for fritagelsen, der er fastsat ved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2.

Det fremgår ikke af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), tredje led, at en medlemsstat kan ændre bestemmelsens anvendelsesområde, såfremt den underkaster fritagelsen i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), en eller flere af de betingelser, der er fastsat i bestemmelsens stk. 2, litra a). Endvidere udelukker artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), at fritagelsen begrænses til private sportsorganer af social karakter, som opkræver medlemsbidrag eller kontingent, der ikke overstiger et bestemt beløb, uden at tage hensyn til den enkelte sportsaktivitets art eller særlige omstændigheder.

Parter

I sag C-124/96,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, først ved Enrico Traversa og Francisco Enrique González Díaz, Kommissionens Juridiske Tjeneste, dernæst ved konsulent Miguel Díaz-Llanos La Roche, Enrico Traversa og Carlos Gómez de la Cruz, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg hos Carlos Gómez de la Cruz, Wagnercentret, Kirchberg,

sagsoeger,

mod

Kongeriget Spanien ved statens advokat, Luis Pérez de Ayala Becerril, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg på Spaniens Ambassade, 4-6, boulevard E. Servais,

sagsoegt,

støttet af

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistaaet af barrister Sarah Moore, og med valgt adresse i Luxembourg på Det Forenede Kongeriges Ambassade, 14, boulevard Roosevelt,

intervenient,

angående en påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har overtrådt bestemmelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) ved at bestemme, at fritagelsen for merværdiafgift af tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning alene finder anvendelse på private organer, hvis medlemsbidrag eller kontingent ikke overstiger et bestemt beløb,

har

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, H. Ragnemalm, og dommerne G.F. Mancini, P.J.G. Kapteyn (refererende dommer), J.L. Murray og K.M. Ioannou,

generaladvokat: A. La Pergola

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 3. februar 1998,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 17. april 1996 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har overtrådt bestemmelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) ved at bestemme, at fritagelsen for merværdiafgift (herefter »moms«) for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning alene finder anvendelse på private organer, hvis medlemsbidrag eller kontingent ikke overstiger et bestemt beløb.

Sjette direktiv

2 Artikel 13, punkt A, i sjette direktiv bestemmer, at visse former for virksomhed af almen interesse er fritaget for moms. Nærmere bestemt anføres det i artikel 13, punkt A, der har overskriften »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«:

»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:

...

m) visse former for tjenesteydelser i 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 saa vidt angaar andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfaelde goere 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 foelgende forudsætninger er opfyldt:

- de paagaeldende organer maa ikke have til formaal systematisk at soege vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig maa uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne

- de skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne

- deres priser skal vaere godkendt af det offentlige, eller maa ikke overskride saadanne godkendte priser, eller - for saa vidt angaar transaktioner, der ikke kraever godkendelse af priserne - vaere lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift

- fritagelserne maa ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift«.

De nationale bestemmelser

3 De spanske bestemmelser paa omraadet findes i artikel 20 i lov nr. 37 af 28. december 1992 om merværdiafgift (herefter »lov 37/92«), som ændret ved artikel 13 i lov nr. 42 af 30. december 1994 (herefter »lov 42/94«). Den relevante bestemmelse i denne lovgivning er artikel 20, stk. 1, punkt 13, som fastsætter fritagelse for:

»Tjenesteydelser ydet til fysiske personer, som udoever sport eller fysisk træning, uanset hvilken person eller hvilket organ der varetager leveringen af ydelsen, paa betingelse af, at de nævnte tjenesteydelser har en direkte tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning og ydes af foelgende personer eller organer:

...

d) private sportsorganer af social karakter, for hvilke medlemsbidraget eller kontingentet ikke overstiger foelgende beloeb:

medlemsbidrag eller indmeldelsesgebyr: 265 000 ESP kontingent: 4 000 ESP pr. maaned.«

Den administrative procedure

4 Ved skrivelse af 22. december 1992 meddelte Kommissionen Kongeriget Spanien, at den ansaa bestemmelserne i artikel 8, punkt 13, i den spanske lov om merværdiafgift (lov 30/85 af 2.8.1985, ændret ved lov 10/90 af 15.10.1990) for at vaere uforenelige med bestemmelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv.

5 De spanske myndigheder svarede ved skrivelse af 28. maj 1993, at den lovgivning, der var gaeldende i Spanien, var artikel 20, stk. 1, punkt 13, i lov 37/92, og at denne ikke var i strid med sjette direktiv.

6 I betragtning af denne besvarelse og de argumenter, som Kongeriget Spanien fremfoerte, fremsendte Kommissionen den 10. oktober 1994 en aabningsskrivelse til Kongeriget Spanien, i hvilken den fastholdt, at de spanske bestemmelser var uforenelige med sjette direktiv.

7 Ved skrivelse af 10. april 1995 gentog Kongeriget Spanien i det væsentlige de argumenter, der allerede var fremsat i dets besvarelse af skrivelsen af 22. december 1992.

8 Ved lov 42/94 ændrede Kongeriget Spanien derefter delvis artikel 20, stk. 1, punkt 13, i lov 37/92. Kommissionen var imidlertid af den opfattelse, at denne ændring kun delvis ophævede traktatbruddet, og at den på intet punkt ændrede de beløbsmæssige begrænsninger, der blev pålagt de private sportsorganer.

Realiteten

9 Kommissionen har til støtte for sin påstand gjort gældende, at den begrænsning for momsfrigagelsen, som er fastsat i artikel 20, stk. 1, punkt 13, i lov 37/92, således at fritagelse alene gælder for private sportsorganer, der opkræver kontingenter, som ikke overstiger som de beløb, der er anført i bestemmelsen, er i strid med artikel 13, punkt A, i sjette direktiv. Den ekstra betingelse, som er indført i den spanske lovgivning, har hverken hjemmel i indledningen til artikel 13, punkt A, stk. 1, i ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), eller i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), tredje led, i sjette direktiv.

10 Den spanske regering, der støttes af den britiske regering, har for det første gjort gældende, at det fremgår af indledningen til artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, at medlemsstaterne har en vidtgående skattefrihed ved gennemførelsen af de i direktivet fastsatte fritagelser.

11 Det skal i den forbindelse bemærkes, at de betingelser, der kan fastsættes i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, ikke på nogen måde angår fastlæggelsen af indholdet af de fritagelser, der er fastsat ved denne bestemmelse (jf. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 32).

12 Disse betingelser skal sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne og vedrører foranstaltninger, som skal forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug (jf. dommen i Becker-sagen, a.st., præmis 33 og 34).

13 Anbringendet vedrørende indledningen til artikel 13, punkt A, stk. 1, kan således ikke tages til følge.

14 For så vidt angår fritagelsen af tjenesteydelser som fastsat i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), har Kongeriget Spanien endvidere gjort gældende, at modsat de andre fritagelser, der er fastsat i denne bestemmelse, bestemmer litra m), at »visse« tjenesteydelser fritages. Dette giver medlemsstaterne adgang til at begrænse anvendelsesområdet for artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), ikke alene ved en udtrykkelig udelukkelse af fritagelse for visse tjenesteydelser leveret af sportsorganer, men også ved at anvende »andre kriterier«, såsom beløbet for modydelsen for den pågældende tjenesteydelse.

15 I denne forbindelse skal det bemærkes, at det fremgår af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv, at den pågældende fritagelse angår tjenesteydelser, der har nært tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning og præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje.

16 Det står fast, at der i henhold til den spanske lovgivning kun gives fritagelse som fastsat i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv til private sportsorganer af social karakter, som opkræver medlemsbidrag eller kontingent, der ikke overstiger et bestemt beløb.

17 Imidlertid kan anvendelsen af kriteriet om medlemsbidragets eller kontingentets størrelse føre til resultater, som er i strid med artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m). Som anført i punkt 5 i generaladvokatens forslag til afgørelse, vil anvendelse af et sådant kriterium for det første kunne indebære, at et organ, der arbejder uden gevinst for øje, ikke vil være omfattet af

fritagelsen i henhold til denne bestemmelse, og for det andet, at et organ, der arbejder med gevinst for oej, kan vaere omfattet af fritagelsen.

18 Endvidere fremgaar det ikke af denne bestemmelse, at en medlemsstat, der bevilger en fritagelse for visse former for tjenesteydelser, der i naer tilknytning til udoevelsen af sport eller fysisk traening ydes af organer, der arbejder uden gevinst for oej, kan stille andre betingelser for fritagelsen, der er fastsat ved artikel 13, punkt A, stk. 2.

19 Det foelger heraf, at begraensningen af fritagelsen for tjenesteydelser i naer tilknytning til udoevelsen af sport og fysisk traening, saaledes at den kun omfatter private sportsorganer af social karakter, som opkraever medlemsbidrag eller kontingent, der ikke overstiger et bestemt beloeb, er i strid med artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv.

20 Den spanske regering har endelig gjort gaeldende, at fastsaettelsen af et loft for kontingentbeloebet for at opnaa fritagelse af tjenesteydelser som fastsat i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), er omfattet af begrebet vedroerende priser, der er godkendt af det offentlige, i den forstand, udtrykket anvendes i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), tredje led, og derfor er hjemlet i medfoer af den sidstnaevnte bestemmelse.

21 Vedroerende dette punkt er det tilstraekkeligt at konstatere, at det ikke fremgaar af denne bestemmelse, at en medlemsstat kan aendre bestemmelsens anvendelsesomraade, saafremt den underkaster fritagelsen i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), en eller flere af de betingelser, der er fastsat i bestemmelsens stk. 2, litra a).

22 Som Kommissionen med rette har anfoert, bestemmer artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i sjette direktiv, at medlemsstaterne kan goere meddelelsen af fritagelsen betinget af, at en eller flere af de forudsætninger, der er naevnt i denne bestemmelse, er opfyldt. Bestemmelsen udelukker saaledes, at fritagelsen af tjenesteydelser i naer tilknytning til udoevelsen af sport eller fysisk traening begraenses til private sportsorganer af social karakter, som opkraever medlemsbidrag eller kontingent, der ikke overstiger et bestemt beloeb, uden at tage hensyn til den enkelte sportsaktivitets art eller saerlige omstaendigheder.

23 Det maa derfor fastslaas, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der paahviler det efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv ved at bestemme, at momsfrigtagelsen for tjenesteydelser i naer tilknytning til udoevelsen af sport eller fysisk traening alene finder anvendelse paa private organer, hvis medlemsbidrag eller kontingent ikke overstiger et bestemt beloeb.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

24 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, paalaegges det den tabende part at betale sagens omkostninger. Kongeriget Spanien har tabt sagen og boer derfor betale sagens omkostninger. I medfoer af artikel 69, stk. 4, i procesreglementet baerer de medlemsstater og institutioner, der er indtraadt i sagen, deres egne omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

25 Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der paahviler det efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag ved at bestemme, at momsfrigtagelsen for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning alene finder anvendelse på private organer, hvis medlemsbidrag eller kontingent ikke overstiger et bestemt beløb.

26 Kongeriget Spanien betaler sagens omkostninger.

27 Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bærer sine egne omkostninger.