

61996C0124

Forslag til afgørelse fra generaladvokat La Pergola fremsat den 3. februar 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 I naervaerende sag har Kommissionen anmodet Domstolen om at fastslaa, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der paahviler det i henhold til Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (1) (herefter »direktivet«). Naermere bestemt har Kommissionen gjort gaeldende, at fritagelsesordningen, som i henhold til den spanske lovgivning gaelder for sportsaktiviteter, der udoeves ved private organer, er i strid med bestemmelserne i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m).

2 Inden jeg gennemgaar Kommissionens klagepunkter, er det hensigtsmaessigt kort at fremkomme med nogle bemaerkninger om saavel sagens faellesskabsretlige baggrund som det nationale retsgrundlag.

I direktivets artikel 13, punkt A, bestemmes det, at visse former for virksomhed af almen interesse er fritaget for moms. I forbindelse med den foreliggende sag er det naermere bestemt artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), der skal tages i betragtning, idet den hjemler en undtagelse til fordel for »visse former for tjenesteydelser i naer tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk traening, der praesteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for oeje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk traening«.

I artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), bestemmes det endvidere, at:

»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 være godkendt af det offentlige, eller maa ikke overskride saadanne godkendte priser, eller - for saa vidt angaar transaktioner, der ikke kraever godkendelse af priserne - være 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 spanske bestemmelser paa omraadet findes paa nuvaerende tidspunkt i artikel 20 i lov nr. 37 af 28. december 1992 om merværdiafgift, som ændret ved artikel 13 i lov nr. 42 af 30. december 1994. Den relevante bestemmelse i den nævnte lovgivning er artikel 20, stk. 1, punkt 13, som har følgende ordlyd:

»1. Følgende former for virksomhed er fritaget for denne afgift:

...

13. 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 følgende personer eller organer:

a) offentligretlige organer

b) sportssammenslutninger

c) Spaniens Olympiske Komité

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

- medlemsbidrag eller indmeldelsesgebyr: 265 000 ESP - kontingent: 4 000 ESP pr. måned« (2).

For saa vidt angaar tjenesteydelser, der har tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, meddeler den spanske lovgiver saaledes nærmere bestemt en ubetinget afgiftsfritagelse for tjenesteydelser, der præsteres af offentligretlige organer, sportssammenslutninger og Spaniens Olympiske Komité. Hvad derimod angaar tjenesteydelser, der præsteres af private sportsorganer af social karakter, er meddelelsen af fritagelse underkastet krav om, at disse organer ikke maa oppebære medlemsbidrag eller kontingenter, der overstiger det beløb, som er angivet i den citerede bestemmelse.

3 Da Kommissionen ansaa sidstnævnte bestemmelse for at være uforenelig med direktivet artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), indledte den den administrative procedure som fastsat i traktatens artikel 169 mod Kongeriget Spanien. Under denne procedure anfaegtede den sagsoegte medlemsstat Kommissionens opfattelse og gjorde gældende, at dens lovgivning ikke paa nogen maade stred imod direktivets bestemmelser.

Kommissionen anlagde herefter nærværende sag med paastand om, at det blev fastslaaet, at Kongeriget Spanien havde begaaet traktatbrud. Kommissionen formulerede nærmere bestemt sine paastande som følger:

»1) Det fastslås, at Kongeriget Spanien har overtrådt bestemmelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i det sjette momsdirektiv (77/388/EOEF) ved at bestemme, at momsfritagelsen 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.

2) Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagens omkostninger.«

Kongeriget Spanien har for sit vedkommende nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betales sagens omkostninger. Det Forenede Kongerige har interveneret i sagen til støtte for den sagsoegte medlemsstat.

4 Kommissionen har gjort gældende, at den anførte nationale lovgivning for så vidt angår meddelelse af fritagelse til fordel for private organer af social karakter har indført et kriterium, som ikke er hjemlet i direktivet, og som dermed er i strid med dette. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til Domstolens praksis, ifølge hvilken artikel 13, punkt A, stk. 1, pålægger medlemsstaterne en klar, præcis og ubetinget forpligtelse til at fritage de former for virksomhed, som er omfattet af den nævnte bestemmelse (3). Efter Kommissionens opfattelse kan der i forbindelse med denne forpligtelse ikke opstilles betingelser, som ikke er fastsat i direktivet. Endvidere kan den omtvistede nationale bestemmelse ikke begrundes med, at begrænsningen for så vidt angår kontingentbeløb, som er til hinder for meddelelsen af fritagelse, henholder sig under »priser ... godkendt af det offentlige« i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), tredje led. I det foreliggende tilfælde har den spanske lovgiver simpelt hen indført en lovbestemt formodning for så vidt angår de private sportsorganers karakter som ikke havende vindingsejemed: De organer, som opkræver medlemsbidrag, der er lavere end det i den pågældende lovgivning fastsatte maksimumsbeløb, formodes at være organer, der arbejder uden gevinst for sig selv; de øvrige anses derimod for at være organer, der præsterer tjenesteydelser med gevinst for sig selv, og er af denne årsag udelukket fra at opnå fritagelse.

Den spanske regering har imidlertid gjort gældende, at anvendelsen af ordningen om fritagelser som fastsat i direktivet nødvendigvis forudsætter nationale gennemførelsesforanstaltninger, og at medlemsstaterne ved fastsættelsen af disse rækker over en vid skønsmålbegrænsning. I det foreliggende tilfælde er den omtvistede lovgivning resultat af en lovlig udøvelse af denne beføjelse inden for den nævnte handlemargin, som den spanske lovgiver har anvendt netop med henblik på at nå det resultat, direktivet efterstræber. I artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), bestemmes det således, at en afgiftsfritagelse meddeles til fordel for sportstjenesteydelser, der præsteres af organer, som arbejder uden gevinst for sig selv, og forskriften om, at de organer, der oppebærer kontingenter, som overstiger et givent beløb, er udelukket fra opnåelse af fritagelse, har netop til formål at efterprøve, om de pågældende organer arbejder med gevinst for sig selv eller ej. Ifølge den spanske regering giver artikel 13, punkt A, stk. 2, endvidere medlemsstaterne mulighed for at underkaste fritagelsen visse betingelser, herunder betingelsen om, at organer, der præsterer tjenesteydelserne, skal anvende »priser ... godkendt af det offentlige«. I dette tilfælde henholder sig fastsættelsen af et maksimum for kontingentbeløbene netop under begrebet en pris, der er godkendt af det offentlige, hvorfor fastsættelsen er begrundet i henhold til den nævnte bestemmelse. Den sagsoegte medlemsstat har ligeledes anført Kommissionens standpunkt vedrørende kravet om, at fritagelse skal meddeles efter et særligt kriterium, i stedet for - som det er tilfældet for den i sagen anførte regel - efter en generel bestemmelse. Selv om det er korrekt, at det i artikel 13, punkt A, stk. 2, bestemmes, at fritagelse bevilges »i hvert enkelt tilfælde«, ville Kommissionens fortolkning føre til, at der skulle ske tildeling af den pågældende fordel efter en nøje gennemgang af hver enkelt virksomheds individuelle situation, hvilket er umuligt at gennemføre i praksis. Dette er baggrunden for, at det er nødvendigt at fastsætte et generelt kriterium.

5 Det skal allerede på nuværende tidspunkt bemærkes, at der efter min opfattelse bør gives Kommissionen medhold i de klagepunkter, den har rejst. Kommissionen har med rette gjort

gældende, at medlemsstaterne er forpligtede til at meddele de fritagelser, som er angivet i artikel 13, punkt A, stk. 1. Som Domstolen tidligere har haft anledning til at præcisere (4), er der faktisk tale om obligatoriske fritagelser, og medlemsstaterne har ingen skoensmargen med hensyn til meddelelsen af disse. Skoensbeføjelsen angaar i det foreliggende tilfælde fastlæggelsen af betingelser, der som foreskrevet i artikel 13, punkt A, stk. 1, skal sikre »en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser« og »forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«. Under alle omstændigheder skal dette skoen udoeves paa en maade, som sikrer det med bestemmelsen ønskede resultat, der bestaar i at tilsikre den afgiftspligtige den foreskrevne fritagelse, som han har ret til. Den i sagen undersøgte fritagelse vedrører »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« [artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m)] (5). Det er saaledes nødvendigt, at de pågældende ydelser i alle tilfælde er omfattet af den foreskrevne fritagelse. Det er imidlertid netop ud fra denne synsvinkel, at den spanske lovgivning ikke er i overensstemmelse med den nævnte regel. Den spanske regering har anført, at den omtvistede nationale lovgivning netop har til formaal at sikre, at tjenesteydelser, der har tilknytning til udøvelsen af sport og præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, fritages for afgiften. Imidlertid er det let at konstatere, at den omtvistede nationale lovgivning åbenlyst ikke kan naa et saadant resultat. Det bestemmes i lovgivningen, at fritagelse kan meddeles organer, som oppebaerer medlemsbidrag eller kontingenter (navnlig maanedlige), som ikke overstiger et bestemt beløb, men beløbet differentieres ikke efter arten af sportsaktivitet, de anlæg der er nødvendige for at udøve aktiviteten, stedet hvor de pågældende anlæg forefindes eller, endelig, antallet af medlemmer eller deltagere i det pågældende organ. Med andre ord tager det kriterium, som den spanske lovgiver fastholder, paa ingen maade hensyn til samtlige de faktorer, som har indflydelse paa prisen for udførelsen af tjenesten, og som saaledes indirekte støtter vurderingen af, om det organ, der præsterer tjenesten, arbejder med gevinst for øje eller ej. Jeg mener saaledes, at de pågældende nationale bestemmelser ikke tager højde for, at sportsudøvelse er en kompleks og forskelligartet virksomhed: Udøvelsen af visse sportsgrene kræver dyre tekniske infrastrukturer, hvilket medfører høje vedligeholdelsesomkostninger, mens andre i modsætning hertil kun har brug for relativt simple anlæg. I førstnævnte tilfælde kan afskrivningen af sportsanlæg kræve fastsættelse af særligt høje medlemsbidrag, hvilket derimod ikke er nødvendigt i sidstnævnte tilfælde. Dermed fastsætter de spanske bestemmelser ikke et sikkert kriterium for efterprøvelsen af, om det pågældende organ arbejder med gevinst for øje. I visse tilfælde kan anvendelsen af denne lovgivning endda medføre resultater, som er i strid med artikel 13, punkt A, stk. 1. Et privat organ kan opkræve medlemsbidrag, der overstiger det i den spanske lovgivning fastsatte maksimumsbeløb, og saaledes være udelukket fra at opnå fritagelse, uden at det arbejder med gevinst for øje, mens andre organer, som opkræver bidrag, der er lavere end det nævnte maksimumsbeløb, kan arbejde med gevinst for øje og alligevel blive afgiftsfritaget. Dette er i strid med formålet med artikel 13, punkt A, stk. 1. Den almene interesse, som begrundes, at der ydes den pågældende fordel, foreligger i realiteten kun, naar tjenesteydelsen i tilknytning til udøvelsen af sport præsteres af »organer, som ikke arbejder med gevinst for øje«. Den nationale lovgiver maa derfor gennemføre denne bestemmelse, saaledes at det sikres, at det med direktivet forfulgte maal naas. Af de netop anførte grunde er det imidlertid min opfattelse, at den spanske lovgivning ikke fastsætter et kriterium, der er egnet til at sikre, at dette resultat naas.

6 For det andet er det ikke min opfattelse, at der kan gives den spanske regering medhold i dens argument om, at de maksimumsbeløb, der er fastsat i den omtvistede lovgivning, maa anses for »priser ... godkendt af det offentlige« med den virkning, at de henhoerer under de betingelser, som medlemsstaterne i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), kan stille for meddelelse af fritagelse.

I denne henseende kan jeg naturligvis være enig med hensyn til det forhold, at maksimumsbeløbet for medlemsbidrag eller kontingenter skal anses for at være en »pris«, idet

der er tale om modydelsen til den ydelse, som præsteres af det organ, ved hvilket tjenesten i tilknytning til udoevelsen af sport præsteres. Selv hvis det antoges, at de fastsatte maksimumsbeloeb kunne anses for »priser ... godkendt af det offentlige«, ville det imidlertid under alle omstændigheder være nødvendigt, at de var differentieret efter arten af sportsudøvelse. Kun på denne måde vil »prisen« kunne anses for et indicium for, at det pågældende organ præsterer tjenesteydelser i nært tilknytning til udoevelsen af sport inden for rammerne af en virksomhed, der udføres uden gevinst for øjeblikket, som det kræves i artikel 13, punkt A, stk. 1, for at der kan meddeles fritagelse for afgiften.

Det er således alt i alt min vurdering, at det kriterium om udelukkelse fra afgiftsfritagelse, som den spanske lovgiver har fastsat, ud fra et teoretisk synspunkt kan henføres under de betingelser, der er angivet i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a). Imidlertid forekommer kriteriet mig fuldstændig utilstrækkeligt til at nå det mål, som forfølges med reglen.

Endvidere er jeg ikke enig i den spanske regerings indsigelse om, at Kommissionens fortolkning ikke kan gennemføres i praksis, idet den medfører, at de forskellige priser skal fastsættes under hensyntagen til den enkelte erhvervsdrivendes forhold. For det første forekommer det mig, at en sådan individuel behandling er pålagt medlemsstaterne ved selve bestemmelserne i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), ifølge hvis ordlyd medlemsstaterne netop »i hvert tilfælde kan gøre meddelelse af ... fritagelser betinget af«, at det pågældende organ anvender priser, der er godkendt af det offentlige. For det andet mener jeg ikke, at den løsning, som Kommissionen har fremført, nødvendigvis fører til et krav om, at de af hvert sportscenter anvendte priser skal undersøges: Det vil være tilstrækkeligt, at den nationale lovgivning anvender et mere realistisk kriterium, og at den - i stedet for at fastsætte ét enkelt beløb, uanset hvilken type sportsaktivitet der er tale om - fastsætter en række forskellige priser, eventuelt efter den kategori, som den udførte aktivitet tilhører. Som Kommissionen har anført, modsiges påstanden om, at det er umuligt at udføre individuel kontrol ved meddelelse af fritagelse, af den spanske lovgivning selv: Artikel 6 i bekendtgørelsen om moms indeholder bestemmelser om, hvorledes organer kan blive anerkendt som havende social karakter, og det bestemmes, at »private organer for at blive anerkendt som havende social karakter skal anmode Delegación eller Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria inden for det forvaltningsdistrikt, hvori det har sit skatteretlige hjemsted, om anerkendelse heraf« (6). Dette bekræfter, at det med sikkerhed er muligt at foretage en kontrol »i hvert enkelt tilfælde« i forbindelse med gennemgangen af de betingelser, der kræves opfyldt for, at der kan meddeles fritagelse, som det i øvrigt kræves i henhold til ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 2.

Forslag til afgørelse

7 Af de ovennævnte anførte grunde skal jeg foreslå, at Domstolen tager Kommissionens påstand til følge, og at Kongeriget Spanien dømmes til at betale sagens omkostninger.

(1) - EFT L 145, s. 1.

(2) - Oversat af forf.

(3) - Dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53.

(4) - Se Becker-dommen, a.st., og især præmis 32, 33 og 34, hvori Domstolen har udtalt: »Hertil bemærkes først, at de nævnte 'betingelser' ikke på nogen måde angår fastlæggelsen af indholdet af fritagelsen. For det første skal de nævnte 'betingelser' sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne. En medlemsstat kan ikke over for en afgiftspligtig person, der er i stand til at bevise, at hans afgiftsmæssige stilling faktisk er omfattet af en af de fritagelsesgrupper, som er fastsat i direktiver, gøre gældende, at staten ikke har truffet netop de foranstaltninger, som skal lette anvendelsen af fritagelserne. For det andet vedrører 'betingelserne' foranstaltninger, som skal forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug. En

medlemsstat, der ikke har truffet de nødvendige foranstaltninger i saa henseende, kan ikke paaberaabe sig sin egen undladelse som grundlag for at naegte en afgiftspligtig person en afgiftsfritagelse, som han lovligt kan kraeve i henhold til direktivet, saa meget mindre som intet forhindrer medlemsstaten i, i mangel af saerlige bestemmelser paa omraadet, at anvende samtlige de regler i sin almindelige afgiftslovgivning, der tager sigte paa at imoedegaa afgiftsunddragelser.«

(5) - Der er naeppe grund til at bemaerke, at der ikke kan gives den spanske regering medhold i dens synspunkt om, at medlemsstaterne har ret til at fastlaegge de ydelser, der kan opnaa en fritagelse, idet artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), alene angiver, at det kun er »visse former for tjenesteydelser«, der er fritaget. Jeg mener ikke, at faelleskabslovgiver har villet give medlemsstaterne en saa vid skoensbefoejelse. Det er utvivlsomt, at det naevnte ordvalg (»visse«) er uheldigt, men det har ikke den betydning, som den spanske regering vil give det. Det betyder kun, at ikke alle tjenesteydelser maa fritages, men kun de tjenesteydelser, der - som det praeciseres i bestemmelsen - »praesteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for oeje«. Eftersom der her er tale om det samme maal, som begrunder meddelelse af fritagelse, er det for det andet i alle tilfaelde noedvendigt, at den anfaegtede bestemmelse - for saa vidt den fastsaetter de ydelser, der skal fritages - er egnet til at forfoelge dette maal. Som jeg vil redegøere for nedenfor, er dette imidlertid ikke tilfaeldet i naervaerende sag.

(6) - Oversat af forf.