

61996C0124

Conclusie van advocaat-generaal La Pergola van 3 februari 1998. - Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Koninkrijk Spanje. - Niet-nakoming - Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad - Vrijstelling voor sommige diensten in verband met sportbeoefening of lichamelijke opvoeding - Niet gerechtvaardigde beperkingen. - Zaak C-124/96.

Jurisprudentie 1998 bladzijde I-02501

Conclusie van de advocaat generaal

1 In deze zaak verzoekt de Commissie het Hof, vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag(1) (hierna: "richtlijn"). Meer bepaald meent de Commissie, dat de vrijstellingen waarin de Spaanse wettelijke regeling voorziet met betrekking tot sportactiviteiten in het kader van particuliere instellingen, in strijd is met het bepaalde in artikel 13, A, lid 1, sub m, van genoemde richtlijn.

2 Alvorens op de grieven van de Commissie in te gaan, wil ik in het kort zowel de communautaire als de nationale bepalingen weergeven waarom het in deze zaak gaat.

Artikel 13, A, van de richtlijn bepaalt, dat bepaalde activiteiten van algemeen belang zijn vrijgesteld van belasting. In casu betreft het in het bijzonder artikel 13, A, lid 1, sub m, dat voorziet in een vrijstelling voor "sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen".

Artikel 13, A, lid 2, sub a, bepaalt voorts:

"De lidstaten kunnen de verlening van elk der in lid 1, sub b, g, h, i, l, m en n, bedoelde vrijstellingen aan andere dan publiekrechtelijke instellingen van geval tot geval, afhankelijk stellen van een of meer van de volgende voorwaarden:

- de instellingen mogen niet systematisch het maken van winst beogen; wordt er wel winst gemaakt, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet zij worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten die worden verleend;

- beheer en bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak geschieden op vrijwillige basis en zonder vergoeding door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

- de instellingen moeten prijzen toepassen die zijn goedgekeurd door de overheid, of prijzen die niet hoger liggen dan de goedgekeurde prijzen, of, voor handelingen waarvoor geen goedkeuring van prijzen plaatsvindt, prijzen die lager zijn dan die welke voor soortgelijke diensten in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen;

- de vrijstellingen mogen niet leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen."

De Spaanse regeling ter zake is thans neergelegd in artikel 20 van wet nr. 37 van 28 december 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij artikel 13 van wet nr. 42 van 30 december 1994. De hier relevante bepaling van die regeling is artikel 20, lid 1, punt 13, luidend als volgt:

"De navolgende handelingen zijn van de belasting vrijgesteld:

(...)

13. Diensten verleend aan natuurlijke personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen, ongeacht de persoon of de instelling te wier laste de dienst wordt verleend, mits die diensten rechtstreeks samenhangen met de sportbeoefening of de lichamelijke opvoeding en verleend worden door de volgende personen of instellingen:

a) publiekrechtelijke inrichtingen;

b) sportbonden;

c) het Spaans Olympisch Comité;

d) particuliere sportinstellingen of -inrichtingen met een sociaal karakter, waarvan de lidmaatschapsgelden de na te noemen bedragen niet overschrijden:

- lidmaatschapsgelden of contributies: 265 000 PTA

- periodieke contributies: 4 000 PTA per maand."(2)

Wat dienstverrichtingen in verband met sportbeoefening of lichamelijk opvoeding betreft, verleent de Spaanse wetgever, kort gezegd, dus een onvoorwaardelijke belastingvrijstelling voor diensten verricht door publiekrechtelijke instellingen, sportbonden en het Spaans Olympisch Comité, terwijl particuliere sportinstellingen met een sociaal karakter slechts vrijstelling genieten op voorwaarde dat de door hen toegepaste lidmaatschapsgelden of periodieke contributies het in de wet genoemde bedrag niet overschrijden.

3 De Commissie, die deze laatste bepaling als onverenigbaar met artikel 13, A, lid 1, sub m, van de richtlijn beschouwt, leidde tegen Spanje de in artikel 169 van het Verdrag bedoelde precontentieuze procedure in. Spanje bestreed de beoordeling van de Commissie en betoogde, dat zijn wettelijke regeling richtlijnconform was.

Daarop heeft de Commissie het onderhavige beroep tot vaststelling van de niet-nakoming ingesteld. Zij concludeert dat het den Hove behage:

"1) vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje in strijd met artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) heeft gehandeld, door te bepalen dat de BTW-vrijstelling voor diensten in nauwe samenhang met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, enkel geldt voor particuliere instellingen waarvan de contributies een bepaald bedrag niet te boven gaan;

2) het Koninkrijk Spanje in de kosten te verwijzen".

Het Koninkrijk Spanje concludeert tot verwerping van het beroep, met verwijzing van de Commissie in de kosten. Het Verenigd Koninkrijk heeft in de zaak geïntervenieerd ter ondersteuning van de conclusies van de verwerende lidstaat.

4 De Commissie stelt, dat de betwiste nationale regeling voor de belastingvrijstelling ten gunste van particuliere instellingen met een sociaal karakter, een criterium invoert dat de richtlijn niet kent en dat dus in strijd met de richtlijn is. De Commissie verwijst daarvoor naar de rechtspraak van het Hof, volgens welke artikel 13, A, lid 1, de lidstaten op duidelijke en nauwkeurige wijze de onvoorwaardelijke verplichting oplegt de in die bepaling genoemde handelingen vrij te stellen.⁽³⁾ Zo gezien kan die verplichting niet afhankelijk zijn van andere, niet in de richtlijn vermelde voorwaarden. Ter rechtvaardiging van de in geding zijnde nationale bepaling kan men voorts niet aanvoeren, dat het bij het maximale contributiebedrag, bij overschrijding waarvan geen vrijstelling wordt verleend, gaat om een "door de overheid goedgekeurde prijs" in de zin van het derde streepje van artikel 13, A, lid 2, sub a. In casu heeft de Spaanse wetgever immers eenvoudig een *presumptio iuris et de jure* geschapen inzake het ontbreken van winstoogmerk bij sportinstellingen: die welke minder dan het wettelijk bepaalde maximum aan contributie verlangen, worden vermoed hun activiteiten zonder winstoogmerk te verrichten; de andere worden beschouwd als instellingen die hun diensten verlenen met het doel winst te maken, en komen *eo ipso* niet voor de vrijstelling in aanmerking.

De Spaanse regering brengt daartegen in, dat de toepassing van de in de richtlijn geregelde vrijstellingen niet mogelijk is zonder nationale uitvoeringsmaatregelen, ten aanzien waarvan de lidstaten over een ruime discretionaire bevoegdheid beschikken. De in geding zijnde wettelijke regeling is het resultaat van een legitiem gebruik van die speelruimte, die de Spaanse wetgever juist heeft benut om het door de richtlijn beoogde doel te bereiken. Artikel 13, A, lid 1, sub m, bepaalt immers, dat belastingvrijstelling wordt verleend voor diensten op het gebied van de sport, verricht door instellingen zonder winstoogmerk, en de bepaling dat voor die vrijstelling niet in aanmerking komen instellingen die contributies boven een bepaald maximum verlangen, beoogt nu juist zeker te stellen of de betrokken instellingen al dan niet met winstoogmerk opereren. Verder biedt artikel 13, A, lid 2, de lidstaten de mogelijkheid, zo vervolgt de Spaanse regering, de vrijstelling te doen afhangen van bepaalde voorwaarden, onder meer dat de dienstverlenende instelling door de overheid goedgekeurde prijzen toepast. In casu gaat het bij de bepaling van een maximumcontributie juist om dat begrip "door de overheid goedgekeurde prijzen" en is dat dus gerechtvaardigd in de zin van genoemde bepaling. De Spaanse regering verzet zich eveneens tegen de opvatting van de Commissie, dat de vrijstelling moet worden verleend op basis van een specifiek criterium en niet op basis van een algemene bepaling zoals het thans in geding zijnde voorschrift. Want ook al voorziet artikel 13, A, lid 2, in vrijstelling "van geval tot geval", de uitlegging van de Commissie zou erop neerkomen, dat de individuele situatie van elke instelling nauwkeurig zou moeten worden onderzocht, hetgeen in de praktijk niet mogelijk is. Dit verklaart, waarom een algemeen criterium moest worden geformuleerd.

5 Om het maar meteen te zeggen: ik meen, dat de Commissie gelijk heeft. Zij heeft terecht gesteld, dat de lidstaten gehouden zijn de in artikel 13, A, lid 1, bedoelde vrijstellingen toe te kennen. Zoals het Hof reeds eerder heeft gepreciseerd⁽⁴⁾, gaat het immers om verplichte

vrijstellingen en hebben de lidstaten bij de verlening ervan geen enkele beoordelingsvrijheid. De beoordelingsvrijheid betreft hooguit de omschrijving van de voorwaarden die, aldus artikel 13, A, lid 1, "een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen [moeten] verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik [moeten] voorkomen". In elk geval moet van die vrijheid zo gebruik worden gemaakt, dat het door de bepaling beoogde resultaat wordt bereikt, dat wil zeggen dat de belastingplichtige die recht op bedoeld fiscaal voordeel heeft, het ook krijgt. De vrijstelling waarom het in casu gaat, betreft "diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en die door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen" (artikel 13, A, lid 1, sub m).⁽⁵⁾ Voor bedoelde diensten moet die vrijstelling dus in alle gevallen worden verleend. En het is juist in dit opzicht dat de Spaanse regeling niet met het voorschrift in overeenstemming is. De Spaanse regering heeft weliswaar betoogd, dat haar regeling nu juist beoogt te verzekeren dat door instellingen zonder winstoogmerk verleende diensten in verband met sportbeoefening van de belasting worden vrijgesteld, maar men kan gemakkelijk vaststellen, dat de in geding zijnde nationale regeling dat resultaat kennelijk niet bereikt. Zij bepaalt, dat de vrijstelling enkel wordt verleend aan instellingen die lidmaatschapsgelden of periodieke - met name maandelijkse - contributies heffen die beneden een bepaald bedrag liggen, maar dat bedrag varieert niet volgens de soort sport, de installaties die voor de beoefening van die sport noodzakelijk zijn, de plaats waar die installaties zich bevinden, dan wel het aantal sportbeoefenaars of leden van de instelling. Anders gezegd, het door de Spaanse wetgever gehanteerde criterium abstraheert dus volledig van alle factoren die bepalend zijn voor de kosten van de dienst en die indirect een rol spelen bij de beoordeling of de dienstverlenende instelling met of zonder winstoogmerk opereert. Ik wil daarmee maar zeggen, dat de betrokken nationale regeling eraan voorbijgaat, dat sportbeoefening een ingewikkelde en diverse realiteit is: voor de ene sport is een kostbare technische infrastructuur nodig die bijzonder hoge onderhoudskosten met zich brengt, voor de andere sport kan met een betrekkelijk eenvoudige installatie worden volstaan. In het eerste geval zullen met het oog op de afschrijving van de infrastructuur hoge lidmaatschapsgelden noodzakelijk kunnen zijn, in het tweede geval niet. De Spaanse regeling bevat dus geen criterium waarmee met zekerheid kan worden vastgesteld of de betrokken inrichting met of zonder winstoogmerk opereert. Toepassing van die regeling kan eventueel zelfs resultaten opleveren die in strijd zijn met het bepaalde in artikel 13, A, lid 1. Het is immers mogelijk dat een particuliere instelling zonder winstoogmerk contributies verlangt die boven het in de Spaanse regeling bepaalde maximum liggen, en, bijgevolg, wordt uitgesloten van de vrijstelling, terwijl een andere instelling, die wel winst beoogt te maken, minder dan de maximaal toegelaten contributies vraagt en dus vrijstelling krijgt. Dat is in strijd met de doelstelling van artikel 13, A, lid 1: het algemeen belang dat het belastingvoordeel rechtvaardigt, bestaat immers slechts wanneer de diensten in verband met sportbeoefening verleend worden door "instellingen zonder winstoogmerk". Bij de uitvoering van deze bepaling moet de nationale wetgever er dus voor zorgen, dat aan de doelstelling van de richtlijn wordt voldaan. Gelet op het voorgaande kan ik echter niet zeggen, dat het criterium van de Spaanse regeling waarborgt dat dat resultaat wordt bereikt.

6 In de tweede plaats faalt mijns inziens het argument van de Spaanse regering, dat de in de Spaanse regeling genoemde maxima "door de overheid goedgekeurde prijzen" zijn en dus behoren tot de voorwaarden waarvan de lidstaten ingevolge artikel 13, A, lid 2, sub c, de vrijstelling kunnen doen afhangen.

Ik kan er stellig mee instemmen, dat het maximum van het lidmaatschapsgeld of de periodieke contributie als een "prijs" wordt beschouwd, dat wil zeggen als de tegenprestatie voor de door de betrokken instelling verleende dienst in verband met sportbeoefening. Maar ook indien men in de gestelde maxima "door de overheid goedgekeurde prijzen" zou willen zien, zouden deze in ieder geval volgens de aard van de sportbeoefening moeten variëren. Alleen zo immers kan de prijs een indicatie vormen voor het al dan niet bestaan van een winstoogmerk bij de instelling die diensten in verband met sportbeoefening verleent, zulks met het oog op het verlenen van de in artikel 13, A, lid 1, bedoelde vrijstelling.

Kort gezegd, het door de Spaanse wetgever gehanteerde criterium voor belastingvrijstelling kan, mijns inziens, in theorie behoren tot de in artikel 13, A, lid 1, sub a, bedoelde voorwaarden, maar het lijkt mij volstrekt onvoldoende om het doel van het voorschrift te bereiken.

Verder deel ik niet het bezwaar van de Spaanse regering, dat het standpunt van de Commissie werkelijkheidsvreemd is, omdat het zou inhouden, dat er gedifferentieerde prijzen worden vastgesteld, afgestemd op de situatie van elke instelling. In de eerste plaats meen ik, dat een dergelijke individuele benadering voortvloeit uit wat in artikel 13, A, lid 2, sub a, wordt bepaald, te weten dat de lidstaten "de verlening van [de] vrijstellingen (...) van geval tot geval afhankelijk stellen" van de voorwaarde, dat de instelling door de overheid goedgekeurde prijzen toepast. In de tweede plaats geloof ik niet, dat de oplossing die de Commissie voorstelt, noodzakelijkerwijs impliceert, dat de prijzen van elk sportcentrum onderzocht moeten worden: het is immers voldoende, dat de nationale regeling een wat realistischer criterium toepast en in plaats van een enkel bedrag voor ongeacht welke sport te bepalen, een stelsel van gediversifieerde prijzen vaststelt, eventueel per categorie van activiteiten. En ten slotte, zoals verzoekster opmerkt, de bewering dat het onmogelijk zou zijn om met het oog op het verlenen van de vrijstelling individuele controles te verrichten, wordt tegengesproken door de Spaanse wetgeving zelf. Artikel 6 van de BTW-verordening, dat de "erkenning van het sociale karakter van bepaalde lichamen of inrichtingen" betreft, bepaalt, dat particuliere lichamen of inrichtingen met een sociaal karakter de erkenning van die status dienen aan te vragen bij het kantoor van de belastingdienst waaronder zij ressorteren. Dit bevestigt, dat bij het onderzoek van de voor belastingvrijstelling vereiste voorwaarden een controle van geval tot geval stellig mogelijk is, zoals artikel 13, A, lid 2, dat overigens ook verlangt.

7 Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, het beroep van de Commissie toe te wijzen, met veroordeling van het Koninkrijk Spanje in de kosten.

(1) - PB L 145, blz. 1.

(2) - Eigen vertaling.

(3) - Zie arrest van 19 januari 1982, Becker (8/81, Jurispr. blz. 53).

(4) - Zie arrest Becker, reeds aangehaald, in het bijzonder de punten 32, 33 en 34, waar het Hof overwoog: "Dienaangaande moet allereerst worden opgemerkt, dat die '\$voorwaarden' generlei betrekking hebben op de materiële omschrijving van de voorziene vrijstelling. In de eerste plaats dienen zij een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling te verzekeren. Een lidstaat kan een belastingplichtige die weet aan te tonen dat hij fiscaal onder een van de door de richtlijn vrijgestelde categorieën valt, niet tegenwerpen, dat de bepalingen die de toepassing van de vrijstelling juist moeten vergemakkelijken, nog niet zijn vastgesteld. In de tweede plaats wordt met '\$voorwaarden' bedoeld op maatregelen om fraude, ontwijking en misbruik tegen te gaan. Een lidstaat die verzuimd heeft de nodige voorzorgen ter zake te nemen, kan zich niet op zijn eigen nalatigheid beroepen om een belastingplichtige een vrijstelling te weigeren waarop deze ingevolge de richtlijn aanspraak kan maken, zulks te minder waar niets die lidstaat belet om zolang specifieke bepalingen op dit gebied ontbreken, gebruik te maken van de toepasselijke

voorschriften van zijn algemene wetten tegen belastingfraude."

(5) - Ik behoef wel niet te wijzen op de onhoudbaarheid van de stelling van de Spaanse regering, dat de lidstaten vrij kunnen bepalen welke diensten voor de vrijstelling in aanmerking komen, omdat artikel 13, A, lid 1, sub m, enkel bepaalt dat "sommige diensten" vrijgesteld zijn. Ik geloof niet, dat de gemeenschapswetgever de lidstaten een zo ruime discretionaire bevoegdheid heeft willen laten. Het gebruik van het woord "sommige" in deze bepaling is stellig niet erg gelukkig, maar het heeft niet de strekking die de Spaanse regering eraan wenst te geven; het betekent enkel, dat men niet alle diensten moet vrijstellen, maar uitsluitend die welke "door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend". Van de andere kant, omdat dit nu juist het doel is dat de vrijstelling rechtvaardigt, zou de in geding zijnde bepaling - voor zover zij de vrij te stellen diensten noemt - geschikt moeten zijn om dat doel te bereiken. En dat is, zoals ik hierna uiteen zal zetten, in casu niet het geval.