

61996C0124

Förslag till avgörande av generaladvokat La Pergola föredraget den 3 februari 1998. - Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien. - Fördragsbrott - Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG - Undantag för vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning - Omotiverade begränsningar. - Mål C-124/96.

Rättsfallssamling 1998 s. I-02501

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Genom denna talan begär kommissionen att domstolen skall fastställa att Konungariket Spanien har åsidosatt sina skyldigheter enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(1) (nedan kallat direktivet). Närmare bestämt gör den sökande institutionen gällande att det system med undantag som den spanska lagstiftningen beviljar för sådan idrottslig verksamhet som utövas vid privata företag strider mot bestämmelserna i artikel 13 A.1 m i nämnda direktiv.

2 Innan jag går in på de invändningar i sak som kommissionen framfört, finns det anledning att i korthet erinra om den rättsliga bakgrunden, såväl gemenskapsrätten som den nationella lagstiftningen.

I artikel 13 A i direktivet föreskrivs att vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset är undantagna från skatteplikt. Närmare bestämt är det för syftet med denna analys artikel 13 A.1 m som bör beaktas, då den föreskriver ett undantag till förmån för "vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning".

I artikel 13 A.2 a föreskrivs dessutom följande:

"För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentligt rättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

- De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

- De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.

- Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för

liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

- Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge."

Den spanska lagstiftningen på området består för närvarande av artikel 20 i lag nr 37 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt, i dess lydelse enligt artikel 13 i lag nr 42 av den 30 december 1994. Den relevanta bestämmelsen i nämnda lag är artikel 20.1.13 som har följande lydelse:

"1. Följande verksamheter är undantagna från skatteplikt:

...

13. Tjänster som tillhandahålls fysiska personer som bedriver idrottslig eller fysisk träning, oavsett för vilken persons eller organisations räkning förmånen tillhandahålls, under förutsättning att de nämnda tjänsterna har ett direkt samband med idrottslig eller fysisk träning och tillhandahålls av följande personer eller organisationer:

a) offentligrättsliga företag,

b) idrottsförbund,

c) Spanska olympiska kommittén,

d) privata idrottsorganisationer eller idrottsanläggningar av social karaktär, vars inträdesavgifter inte överstiger de belopp som anges nedan:

- inträdesavgifter eller tillträdesavgifter: 265 000 PTA; - periodiska avgifter: 4 000 PTA per månad"(2).

När det gäller tjänster som har samband med idrottslig eller fysisk träning beviljar den spanske lagstiftaren alltså i huvudsak ett villkorslöst skatteundantag för tjänster som utförs av offentligrättsliga organisationer, idrottsförbund eller av Spanska olympiska kommittén. När det däremot gäller sådana tjänster som tillhandahålls av privata idrottsorganisationer av social karaktär, krävs för att undantag skall beviljas att dessa organisationer tar ut inträdesavgifter eller periodiska avgifter till ett lägre belopp än det som anges i nämnda bestämmelse.

3 Kommissionen, som ansåg denna senare bestämmelse vara oförenlig med artikel 13 A.1 m i direktivet, inledde mot Konungariket Spanien det administrativa förfarande som avses i artikel 169 i fördraget. I det skedet bestred den svarande medlemsstaten den sökande institutionens bedömning och gjorde gällande att dess lagstiftning på intet sätt stred mot bestämmelserna i det nämnda direktivet.

Kommissionen väckte därefter föreliggande talan om fastställelse av den svarande statens fördragsbrott. Närmare bestämt har yrkandena som framförts av den sökande institutionen följande lydelse:

"1) Fastställelse av att Konungariket Spanien har överträtt bestämmelserna i artikel 13 A.1 m i sjätte mervärdsskattedirektivet (77/388/EEG) genom att föreskriva att undantaget från mervärdesskatteplikt för tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning endast är tillämpligt på privata företag vars inträdesavgifter inte överstiger ett visst belopp.

2) Förpliktelse för Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna".

Konungariket Spanien för sin del har yrkat att domstolen skall avvisa talan och förplikta den sökande institutionen att ersätta rättegångskostnaderna. Förenade kungariket har intervenerat i

målet till stöd för den svarande medlemsstatens yrkanden.

4 Kommissionen hävdar att den omtvistade nationella lagstiftningen i fråga om beviljande av undantag för privata företag av social karaktär inför ett kriterium som inte föreskrivs i direktivet och som följaktligen strider mot detta. I det avseendet hänvisar kommissionen till domstolens rättspraxis enligt vilken artikel 13 A.1 ålägger medlemsstaterna en klar, precis och ovillkorlig skyldighet att undanta de verksamheter som åsyftas i nämnda bestämmelse(3). Enligt kommissionen skulle denna skyldighet därför inte kunna åtföljas av andra villkor som inte föreskrivs i direktivet. Inte heller skulle den omtvistade nationella bestämmelsen kunna motiveras genom att man gjorde gällande att begränsningen i fråga om avgiftsbeloppen, vilket utgör ett hinder för att bevilja undantag, omfattas av "priser som är godkända av det allmänna" i den mening som avses i artikel 13 A.2 a tredje strecksatsen. I själva verket har den spanska lagstiftaren i detta fall helt enkelt skapat en rättslig presumtion (*juris et de jure*) rörande idrottsorganisationernas icke vinstsyftande karaktär: de som tar ut inträdesavgifter som ligger under den gräns som fastställts av den ifrågavarande lagstiftningen antas vara organisationer som utövar sin verksamhet utan vinstsyfte; de andra betraktas däremot som organisationer som tillhandahåller tjänster för vinstsyfte och är till följd härav uteslagna från undantagsförmånen.

Den svarande regeringen gör emellertid gällande att tillämpningen av undantagsreglerna enligt direktivet med nödvändighet kräver att nationella åtgärder vidtas. Medlemsstaterna skulle för att anta sådana åtgärder ha ett stort utrymme för skönsmässig bedömning. Emellertid skulle i det här fallet den omtvistade lagstiftningen utgöra följden av att nämnda handlingsmarginal på lagligt sätt utnyttjas av den spanska lagstiftaren just för att uppnå det resultat som direktivet eftersträvar. Artikel 13 A.1 m föreskriver nämligen att ett skatteundantag beviljas för idrottsliga tjänster som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte, och föreskriften enligt vilken de organisationer är uteslagna från förmånen som tar ut högre avgifter än ett visst givet belopp skulle just syfta till att avgöra om organisationerna i fråga har eller inte har ett vinstsyfte. Dessutom föreskrivs i artikel 13 A.2, fortfarande enligt den spanska regeringen, en möjlighet för medlemsstaterna att uppställa vissa villkor för beviljande av undantag, däribland att den organisation som tillhandahåller tjänsterna skall tillämpa "priser som är godkända av det allmänna". I det här fallet skulle fastställande av en högsta nivå för avgiftsbeloppet således falla under begreppet "av det allmänna godkänt pris" och skulle följaktligen vara berättigat i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse. Den svarande medlemsstaten bestrider likaså kommissionens ståndpunkt rörande kravet att undantag skall beviljas enligt ett kasuistiskt kriterium i stället för enligt en allmän regel, vilket är fallet med den bestämmelse som bestrids i förevarande mål. Även om det är riktigt att artikel 13 A.2 föreskriver att detta undantag beviljas "i varje enskilt fall" skulle kommissionens tolkning nämligen leda till, att det för beviljande av ifrågavarande förmån skulle vara nödvändigt att noggrant pröva varje operatörs individuella ställning, vilket i praktiken vore ogenomförbart. Det är således nödvändigt att föreskriva ett kriterium av allmän art.

5 Låt mig omgående säga att de invändningar som kommissionen framställt enligt mitt förmenande är befogade. Den sökande institutionen har med all rätt gjort gällande att medlemsstaterna r skyldiga att bevilja undantag enligt artikel 13 A.1. Det handlar i själva verket, vilket domstolen har haft tillfälle att klargöra(4), om obligatoriska undantag, och medlemsstaterna har inte något utrymme för bedömning efter eget skön vid beviljande av undantag. Utrymmet för skönsmässig bedömning gäller eventuellt, som föreskrivs i artikel 13 A.1, fastställande av villor som syftar till att säkerställa "en riktig och enkel tillämpning" av undantagen i fråga och "förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk". I vilket fall som helst skall denna befogenhet utövas på sätt som säkerställer att bestämmelsen får önskad verkan, vilken består i att garantera att den skattebetalare som har rätt därtill beviljas skatteförmånen. Det i målet aktuella undantaget gäller "vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning" (artikel 13 A.1 m)(5). Det krävs således att de ifrågavarande tjänsterna i vart fall åtnjuter det föreskrivna undantaget. Emellertid är det just ur den synvinkeln som den spanska

lagstiftningen inte är förenlig med bestämmelsen i fråga. Den spanska regeringen har i själva verket påpekat att den omtvistade nationella lagstiftningen just syftar till att säkerställa att de tjänster som är nära kopplade till idrottslig träning och som tillhandahålls av organisationer som verkar utan vinstsyfte undantas från skattepålagan. Det är dock lätt att konstatera att den i fallet omtvistade nationella lagstiftningen uppenbarligen inte är av den arten att ett sådant resultat kan uppnås. Enligt den nationella lagstiftningen kan undantag beviljas endast organisationer som tar ut inträdesavgifter eller periodiska avgifter (i synnerhet månatliga) som är lägre än ett visst belopp, vilket är detsamma oberoende av typen av idrottsverksamhet, de anläggningar som krävs för utövande av denna verksamhet, den plats där nämnda anläggningar är belägna och slutligen antalet anhängare till eller medlemmar i organisationen i fråga. Med andra ord beaktar det kriterium som den spanske lagstiftaren förbehåller sig inte alls samtliga de faktorer som påverkar kostnaden för tjänsternas utförande, vilka följaktligen indirekt ger vägledning vid bedömningen av om den organisation vid vilken tjänsten tillhandahålls har vinstsyfte eller ej. Jag skulle med detta vilja säga att den ifrågavarande nationella lagstiftningen inte tar hänsyn till att den idrottsliga verksamheten utgör en komplicerad och skiftande verksamhet: utövande av vissa idrotter kräver kostsamma tekniska infrastrukturer och medför särskilt höga underhållskostnader, medan andra däremot har behov av endast relativt enkla anläggningar. I det första fallet skulle amorteringen av idrottsanläggningar bland annat kunna medföra krav på fastställande av höga inträdesavgifter vilket däremot inte skulle vara nödvändigt i det andra fallet. Den spanska lagstiftningen fastställer följaktligen inte något tillförlitligt kriterium för att pröva om organisationen i fråga verkar i vinstsyfte. I förekommande fall kan tillämpningen av dessa regler till och med leda till resultat som strider mot bestämmelserna i artikel 13 A.1. En privat organisation kan i själva verket begära inträdesavgifter som ligger över den prisgräns som fastställts av den spanska lagstiftningen, och följaktligen uteslutas från skatteförmånen, utan att dock utöva sin verksamhet i vinstsyfte, medan andra organisationer som likaså tar ut avgifter som ligger under nämnda gräns kan verka i vinstsyfte och likväl ges tillträde till förmånen av skatteundantag. Detta strider mot syftet i nämnda artikel 13 A.1. Allmänintresset som berättigar till beviljande av förmånen i fråga existerar i själva verket endast då vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig träning tillhandahålls av "organisationer utan vinstsyfte". Den nationella lagstiftaren måste alltså genomföra denna bestämmelse och samtidigt se till att syftet med direktivet uppfylls. Emellertid och av skäl som jag nyss framfört anser jag inte att den spanska lagstiftningen fastställer ett lämpligt kriterium som garanterar att detta resultat uppnås.

6 Jag anser inte heller att det finns skäl att godta det argument som framförts av den svarande regeringen, enligt vilket de maximipriser som fastställts av den omtvistade lagstiftningen skall anses vara "priser som är godkända av det allmänna", varav följer att de skulle omfattas av de villkor som medlemsstaterna enligt artikel 13 A.2 a kan fastställa för beviljande av undantaget.

I detta hänseende kan jag förvisso hålla med om att det faktum att prisgränsen för inträdesavgifter eller periodiska avgifter anses vara ett "pris" i den meningen att det rör sig om ersättning för en tjänst som tillhandahålls av den organisation vid vilken den tjänst som är nära kopplad till idrottslig träning tillhandahålls. Även om man förmodade att de fastställda maximipriserna ansågs vara "priser som är godkända av det allmänna" skulle de likväl behöva varieras till beloppet i förhållande till typen av idrottsaktivitet. Det är nämligen endast på detta sätt som "priset" kan anses visa på det faktum att organisationen i fråga tillhandahåller tjänster som är nära kopplade till idrottslig träning inom ramen för en verksamhet som utövas utan vinstsyfte, såsom artikel 13 A.1 kräver, vid bedömningen av om undantag från skatteplikt skall beviljas.

I huvudsak anser jag att det kriterium för skattebefrielse som den spanske lagstiftaren har fastställt från teoretisk synpunkt kan omfatta de villkor som anges i artikel 13 A.2 a. Det förefaller mig dock som om detta kriterium är helt otillräckligt för att uppnå det syfte som bestämmelsen eftersträvar.

Dessutom delar jag inte den spanska regeringens invändning att kommissionens uppfattning skulle vara omöjlig att omsätta i praktiken, då den skulle innebära att differentierade priser

fastställdes med hänsyn tagen till varje ekonomisk operatörs situation. Det förefaller mig i första hand som om ett sådant "kasuistiskt" tillvägagångssätt föreskrivs i själva artikel 13 A.2 a, enligt vilken medlemsstaterna just "för varje enskilt fall får uppställa villkor för att undantagen skall gälla" under förutsättning att den berörda organisationen tillämpar priser som är godkända av det allmänna. Vidare tror jag inte att den lösning som framförts av kommissionen med nödvändighet kräver att de priser som varje idrottscentrum tillämpar granskas. Det skulle i själva verket räcka att den nationella lagstiftningen håller sig till ett mer realistiskt kriterium och att den, i stället för att fastställa ett enda belopp oavsett arten av idrottsaktivitet, fastställer en serie diversifierade priser, kanske efter den kategori som den aktivitet som utövas tillhör. Slutligen motsäger den spanska lagstiftningen, som den sökande institutionen har noterat, själv påståendet att det är omöjligt att företa individuella kontroller vid beviljande av undantaget. Artikel 6 i lagen om mervärdesskatteplikt reglerar i själva verket "erkännandet av den sociala karaktären av vissa organisationer eller företag" och föreskriver att "privata organisationer eller företag av social karaktär måste begära ett erkännande av denna status hos Delegación eller Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria i det distrikt där de har sin skattemässiga hemvist"(6). Detta bekräftar att det förvisso är möjligt att företa en kontroll "i varje enskilt fall" inom ramen för prövningen av om de villkor som erfordras för att komma i åtnjutande av undantaget är uppfyllda, vilket för övrigt krävs enligt ordalydelsen i artikel 13 A.2.

7 Mot bakgrund av föregående överväganden föreslår jag följaktligen att domstolen bifaller kommissionens talan och förpliktar Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.

(1) - EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

(2) - Fritt översatt.

(3) - Se dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, häfte 6).

(4) - Se domen i det ovannämnda målet Becker, närmare bestämt punkterna 32, 33 och 34, där domstolen har framhållit följande: "Det skall i detta avseende först anmärkas att dessa 'villkor' inte på något sätt påverkar definitionen av innehållet i det föreskrivna undantaget från skatteplikt. För det första är de ovannämnda 'villkoren' avsedda att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av de föreskrivna undantagen. En medlemsstat kan inte mot en skattebetalare, som kan visa att hans skattemässiga ställning faktiskt omfattas av någon av de grupper av undantag från skatteplikt som anges i direktivet, åberopa sin underlåtenhet att anta de bestämmelser som skall underlätta tillämpningen av just detta undantag. För det andra avser 'villkoren' åtgärder för att förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. En medlemsstat som underlåtit att vidta de åtgärder som krävs för detta kan inte åberopa sin egen passivitet för att förvägra en skattskyldig ett undantag från skatteplikt som denne lagenligt kan kräva enligt direktivet, särskilt som ingenting hindrar den staten från att i brist på särskilda bestämmelser på området utnyttja alla tillämpliga bestämmelser mot skatteflykt i sin allmänna skattelagstiftning."

(5) - *Det finns knappast behov av att konstatera att det inte finns skäl att dela den spanska regeringens uppfattning, enligt vilken det skulle stå medlemsstaterna fritt att avgöra vilka tjänster som kunde åtnjuta ett undantag, eftersom artikel 13 A.1 m nöjer sig med att föreskriva att endast "vissa tjänster" är undantagna. I själva verket tror jag inte att gemenskapens lagstiftare har velat tilldela medlemsstaterna ett så stort utrymme för skönsmässig bedömning. Ifrågavarande begrepp ("vissa") motsvarar utan tvekan en olycklig formulering av bestämmelsen, men det kan inte ges den innebörd som den svarande regeringens ombud tillskriver detsamma. Det innebär endast att det finns skäl att undanta inte alla tjänster utan enbart dem som enligt vad bestämmelsen närmare anger "tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte". Dessutom skulle, då det här är själva syftet som berättigar till beviljande av undantag, i vilket fall som helst krävas att den omtvistade bestämmelsen, i den mån den föreskriver vilka tjänster som skall undantas, är lämpad att eftersträva detta mål. Som jag kommer att redogöra för nedan är detta dock inte fallet i detta mål.*

(6) - *Fritt översatt.*