

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 7 maj 1998 *

I mål C-124/96,

Europeiska gemenskapernas kommission, inledningsvis företrädd av Enrico Traversa och Francisco Enrique González Díaz, båda rättstjänsten, och därefter av juridiske rådgivaren Miguel Díaz-Llanos La Roche, Enrico Traversa och Carlos Gómez de la Cruz, rättstjänsten, samtliga i egenskap av ombud, delgivningsadress: rättstjänsten, Carlos Gómez de la Cruz, Centre Wagner, Kirchberg, Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrätt av Luis Pérez de Ayala Becerril, abogado del Estado, i egenskap av ombud, delgivningsadress: Spaniens ambassad, 4—6, boulevard E. Servais, Luxemburg,

svarande,

med stöd av

Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, företrätt av Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Sarah Moore, barrister, delgivningsadress: Förenade kungarikets ambassad, 14, boulevard Roosevelt, Luxemburg,

intervenient,

* Rättegångspråk: spanska.

angående en talan om fastställelse av att Konungariket Spanien har överträtt bestämmelserna i artikel 13 A.1 m i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), genom att föreskriva att undantaget från mervärdesskatteplikten för tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning endast är tillämpligt på privata företag vars inträdesavgifter eller periodiska medlemsavgifter inte överstiger ett visst belopp,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden H. Ragnemalm samt domarna G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn (referent), J. L. Murray och K. M. Ioannou,

generaladvokat: A. La Pergola,
justitiesekreterare: R. Grass,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 3 februari 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 17 april 1996, med stöd av artikel 169 i EG-fördraget väckt talan om fastställelse av att Konungariket Spanien har överträtt bestämmelserna i

artikel 13 A.1 m i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet), genom att föreskriva att undantaget från mervärdesskatteplikten för tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning endast är tillämpligt på privata företag vars inträdesavgifter eller periodiska medlemsavgifter inte överstiger ett visst belopp.

Sjätte direktivet

- 2 I artikel 13 A i sjätte direktivet föreskrivs att vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset är undantagna från mervärdesskatteplikt. Närmare bestämt föreskrivs följande i del A i artikel 13 i sjätte direktivet, som har titeln "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset":

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

- m) 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.

...

2. a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentligt 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 nationella lagstiftningen

3 Den spanska lagstiftningen på området består av artikel 20 i lag nr 37 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt (nedan kallad lag nr 37/92), i dess lydelse

enligt artikel 13 i lag nr 42 av den 30 december 1994 (nedan kallad lag nr 42/94). Den relevanta bestämmelsen i denna lag är artikel 20.1.13, enligt vilken följande undantag medges:

”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:

...

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

inträdesavgifter eller tillträdesavgifter: 265 000 PTA

periodiska avgifter: 4 000 PTA per månad.”

Det administrativa förfarandet

- 4 Kommissionen upplyste genom en skrivelse av den 22 december 1992 Konungariket Spanien om att institutionen ansåg bestämmelsen i artikel 8.13 i den spanska lagen om mervärdesskatt (lag nr 30/85 av den 2 augusti 1985, i dess lydelse enligt lag nr 10/90 av den 15 oktober 1990) oförenlig med bestämmelserna i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet.

5 De spanska myndigheterna svarade genom en skrivelse av den 28 maj 1993 att den tillämpliga spanska lagstiftningen var artikel 20.1.13 i lag nr 37/92 och att denna artikel inte stred mot sjätte direktivet.

6 Med hänsyn till denna reaktion och till de argument som Konungariket Spanien framfört sände kommissionen ett motiverat yttrande till Konungariket Spanien den 10 oktober 1994, i vilket den vidhöll att de spanska bestämmelserna var oförenliga med sjätte direktivet.

7 Genom en skrivelse av den 10 april 1995 upprepade Konungariket Spanien i huvudsak de argument som staten redan hade framfört i sitt svar på skrivelsen av den 22 december 1992.

8 Konungariket Spanien ändrade därefter, genom lag nr 42/94, delvis artikel 20.1.13 i lag nr 37/92. Kommissionen ansåg att denna ändring endast undanröjde en del av fördragsbrottet och att den inte gjorde att de kvantitativa begränsningar som ålades privata idrottsorganisationer eller idrottsanläggningar ändrades.

Prövning i sak

9 Kommissionen har till stöd för sin talan anfört att den i artikel 20.1.13 i lag nr 37/92 föreskrivna begränsningen av undantaget från mervärdesskatteplikten till enbart privata idrottsanläggningar som tar ut medlemsavgifter som är lika stora som eller lägre än de belopp som nämns i denna artikel strider mot artikel 13 A i

sjätte direktivet. Det ytterligare krav som ställs enligt den spanska lagstiftningen skulle inte vara tillåtet vare sig enligt den inledande meningen i artikel 13 A.1 eller enligt lydelsen i artikel 13 A.1 m eller enligt artikel 13 A.2 a tredje strecksatsen i sjätte direktivet.

- 10 Den spanska regeringen har, med stöd av den brittiska regeringen, för det första gjort gällande att det framgår av den inledande meningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet att medlemsstaterna har en vidsträckt befogenhet att företa en fri bedömning för att genomföra de undantag som föreskrivs i artikeln.
- 11 Det skall i detta avseende först anmärkas att de villkor som kan uppställas enligt artikel 13. A.1 i sjätte direktivet inte på något sätt påverkar definitionen av innehållet i det föreskrivna undantaget från skatteplikt (se dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53, punkt 32; svensk specialutgåva, häfte 6).
- 12 Dessa villkor är nämligen avsedda att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av de föreskrivna undantagen och avser åtgärder för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk (se domen i det ovannämnda målet Becker, punkterna 33 och 34).
- 13 Det argument som grundas på den inledande meningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet skall således inte godtas.
- 14 Beträffande undantaget för tjänster som avses i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, har den spanska regeringen vidare gjort gällande att undantaget i m, till skillnad från de andra undantag som föreskrivs i denna bestämmelse, avser undantag för "vissa" tjänster. Detta skulle göra det möjligt för medlemsstaterna att begränsa

tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 m, inte enbart genom att uttryckligen utesluta vissa tjänster som tillhandahålls av idrottsanläggningar från undantaget, utan även genom att använda "andra kriterier", såsom ersättningsbeloppet för tjänsterna i fråga.

- 15 Det skall i detta avseende anmärkas att det framgår av artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet att undantaget i fråga avser tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte.
- 16 Det är ostridigt att enligt den spanska lagstiftningen beviljas undantag enligt artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet endast idrottsorganisationer eller idrottsanläggningar av social karaktär som tar ut inträdesavgifter eller periodiska medlemsavgifter som är lägre än eller lika stora som ett visst belopp.
- 17 Tillämpningen av ett kriterium som gäller inträdesavgifternas eller de periodiska medlemsavgifternas belopp kan dock leda till resultat som strider mot artikel 13 A.1 m. Såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 5 i sitt förslag till avgörande kan tillämpningen av ett sådant kriterium få till följd dels att en organisation utan vinstsyfte inte omfattas av det undantag som föreskrivs i denna bestämmelse, dels att en organisation med vinstsyfte kan omfattas av detta undantag.
- 18 Dessutom framgår det inte av denna bestämmelse att en medlemsstat, då den beviljar ett undantag för en viss tjänst som är nära kopplad till idrottslig eller fysisk träning och som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte, kan ställa andra villkor för denna tjänst än de som föreskrivs i artikel 13 A.2.

- 19 Av detta följer att begränsningen av undantaget för tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning till idrottsorganisationer eller idrottsanläggningar av social karaktär som tar ut inträdesavgifter eller periodiska medlemsavgifter som är lägre än eller lika stora som ett visst belopp strider mot artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet.
- 20 Den spanska regeringen har slutligen anfört att fastställandet av en högsta nivå för medlemsavgiftsbeloppet för beviljande av undantag för tjänster enligt artikel 13 A.1 m omfattas av begreppet priser som skall vara godkända av det allmänna i artikel 13 A.2 a tredje strecksatsen och således är berättigat enligt den sistnämnda bestämmelsen.
- 21 Det är på denna punkt tillräckligt att konstatera att det inte framgår av denna bestämmelse att en medlemsstat, genom att uppställa ett eller flera av de villkor som föreskrivs i artikel 13 A.2 a för att de undantag skall gälla som avses i artikel 13 A.1 m, kan ändra bestämmelsens tillämpningsområde.
- 22 Dessutom föreskrivs i artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet, såsom kommissionen med rätta har framhållit, att medlemsstaterna, för att de avsedda undantagen skall gälla, får uppställa ett eller flera av de villkor som nämns i denna bestämmelse. Enligt bestämmelsen kan således undantaget för tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning inte enbart gälla idrottsorganisationer eller idrottsanläggningar av social karaktär som tar ut inträdesavgifter eller periodiska medlemsavgifter som är lägre än eller lika stora som ett visst belopp, utan beaktande av arten av och de särskilda omständigheterna för varje idrottsaktivitet.

- 23 Det finns således anledning fastställa att Konungariket Spanien har överträtt artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet genom att föreskriva att undantaget från mervärdeskatteplikten för tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning endast är tillämpligt på privata företag vars inträdesavgifter eller periodiska medlemsavgifter inte överstiger ett visst belopp.

Rättegångskostnader

- 24 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Spanien har tappat målet, skall det ersätta rättegångskostnaderna. Enligt artikel 69.4 i rättegångsreglerna skall medlemsstater och institutioner som har intervenerat bära sina rättegångskostnader.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

följande dom:

- 1) Konungariket Spanien har överträtt artikel 13 A.1 m i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund, genom att föreskriva att undantaget

från mervärdesskatteplikten för tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning endast är tillämpligt på privata företag vars inträdesavgifter eller periodiska medlemsavgifter inte överstiger ett visst belopp.

- 2) Konungariket Spanien skall ersätta rättegångskostnaderna.
- 3) Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland skall bära sina rättegångskostnader.

Ragnemalm

Mancini

Kapteyn

Murray

Ioannou

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 7 maj 1998.

R. Grass

H. Ragnemalm

Justitiesekreterare

Ordförande på sjätte avdelningen