Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MELCHIOR WATHELET
21 päivänä joulukuuta 2016[1]

Asia C-633/15

London Borough of Ealing
vastaan
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Ennakkoratkaisupyyntö – First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuin (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta))

Arvonlisävero — Vapautukset — Urheiluun läheisesti liittyvät palvelut — Vapautuksen epääminen, jos vaarana on arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaava kilpailun vääristyminen

I Johdanto

1. Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan ja toisen kohdan tulkintaa.

2. Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat London Borough of Ealing (Lontoon Ealingin kaupunkipiiri) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Yhdistyneen kuningaskunnan vero- ja tulliviranomainen, jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyse arvonlisäverosta, jonka Lontoon Ealingin kaupunkipiiri kantaa urheilutilojen sisäänpääsymaksuista.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

3. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdassa, jonka otsikko on ”Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset”, säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

m) tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille;

– –

2.

a) Jäsenvaltiot voivat [tapauskohtaisesti asettaa 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä]:– –

— vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen;

– –”

4. Kyseisen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat siirtymäkautena jatkaa sellaista liiketointen verottamista, jotka ovat vapautetut kyseisen direktiivin 13 tai 15 artiklan mukaisesti ja jotka luetellaan sen liitteessä E.

5. Kyseisessä liitteessä olevassa 4 kohdassa oli esitetty kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa säädetty vapautus. Kyseinen 4 kohta on kumottu 1.1.1990 alkaen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – Tiettyjen kuudennen direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 3 kohdassa säädettyjen poikkeusten kumoaminen – 18.7.1989 annetun kahdeksannentoista neuvoston direktiivin 89/465/ETY (EYVL 1989, L 226, s. 21; jäljempänä kahdeksastoista direktiivi) 1 artiklan 1 kohdan 1 alakohdalla. Kyseisen artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Muutetaan [kuudes direktiivi] seuraavasti:

Kumotaan liitteessä E olevissa 1 [ja] [3–6] – – kohdassa tarkoitetut liiketoimet 1 päivästä tammikuuta 1990.

Jäsenvaltioille, jotka 1 päivänä tammikuuta 1989 sovelsivat arvonlisäveroa liitteessä E olevissa 4 ja 5 kohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, annetaan lupa soveltaa 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan viimeisessä luetelmakohdassa säädettyjä edellytyksiä myös 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m ja n alakohdassa tarkoitettuihin julkisoikeudellisten laitosten palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin.”

6. Unionin arvonlisäverolainsäädäntö ja erityisesti kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen direktiivillä 2006/112 kyseisen direktiivin 411 ja 413 artiklan mukaisesti. Tämän direktiivin johdanto-osan ensimmäisen ja kolmannen perustelukappaleen mukaan kuudennen direktiivin uudelleenmuotoilu oli tarpeen, jotta voitiin varmistaa kaikkien sovellettavien säännösten selkeä ja toimiva esitystapa laatimalla uudelleen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka olemassa olevaa lainsäädäntöä ei periaatteessa muutettu sisällöllisesti. Arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat siis olennaisilta osin samat kuin kuudennen direktiivin vastaavat säännökset.

7. Direktiivin 13 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

– –”

8. Kyseisen direktiivin IX osaston 2 luvussa, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, olevassa 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille.”

9. Direktiivin 2006/112 133 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan – – m ja – – alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

– –

d) vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

Jäsenvaltiot, jotka sovelsivat [kuudennen direktiivin] liitteen E nojalla 1 päivänä tammikuuta 1989 arvonlisäveroa 132 artiklan 1 kohdan m ja n alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, voivat soveltaa [tämän artiklan] ensimmäisen kohdan d alakohdassa säädettyjä edellytyksiä mainituille julkisoikeudellisten laitosten suorittamille tavaroiden luovutuksille tai palvelujen suorituksille myönnettävään vapautukseen.”

B *Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus*

10. Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta verotti edelleen voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamia tiettyjä, urheiluun tai liikuntakasvatukseen läheisesti liittyviä palveluja kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa säädettynä siirtymäkautena. Vuoden 1983 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1983) liitteessä 6 olevan 10 ryhmän nojalla arvonlisäverosta oli vapautettu ainoastaan kaksi näistä palveluista, nimittäin yhtäältä urheilukilpailuun osallistumista koskevan oikeuden myöntäminen, kun oikeuden myöntää voittoa tavoitteleva tai tavoittelematon yhteisö sellaista rahasuoritusta vastaan, joka käytetään kokonaan kyseisessä kilpailussa jaettavan palkinnon tai jaettavien palkintojen hankkimiseen, ja toisaalta urheilukilpailuun tai vapaa-ajan liikuntaharrastuksen kilpailuun osallistumista koskevan oikeuden myöntäminen, kun oikeuden myöntää tällaista toimintaa varten perustettu vapautukseen oikeutettu voittoa tavoittelematon yhteisö.

11. Yhdistynyt kuningaskunta on joitakin poikkeuksia lukuun ottamatta vapauttanut verosta 1.1.1994 alkaen urheiluun liittyvät palvelut, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat yksityishenkilöille. Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) liitteessä 9 olevan 10 mukaan verosta vapautettiin seuraavat suoritukset:”1. urheilukilpailuun tai vapaa-ajan liikuntaharrastuksen kilpailuun osallistumista koskevan oikeuden myöntäminen, kun oikeus myönnetään sellaista rahasuoritusta vastaan, joka käytetään kokonaan kyseisessä kilpailussa jaettavan palkinnon tai jaettavien palkintojen hankkimiseen,

2. urheilukilpailuun tai vapaa-ajan liikuntaharrastuksen kilpailuun osallistumista koskevan oikeuden myöntäminen, kun oikeuden myöntää tällaista toimintaa varten perustettu vapautukseen oikeutettu yhteisö,

3. vapautukseen oikeutetun yhteisön palvelujen suoritukset yksityishenkilölle – paitsi yhteisön, jolla on jäsenjärjestelmä, palvelujen suoritukset yksityishenkilölle, joka ei ole jäsen –, kun kyse on palvelujen suorituksista, jotka liittyvät läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen, johon yksityishenkilö osallistuu, ja jotka ovat niiden kannalta keskeisiä.”

12. Ryhmässä 10 olevan huomautuksen 2A mukaan ”vapautukseen oikeutetulla yhteisöllä” tarkoitetaan tietyt edellytykset täyttävää voittoa tavoittelematonta yhteisöä. Kyseisen 10 ryhmän huomautuksessa 3 todetaan, että voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten [toisin sanoen julkishallinnon ja tieteiden viraston (Office of Public Service and Science) vuonna 1993 julkaisemassa luettelossa mainittujen paikallisviranomaisten, ministeriöiden ja julkisten elinten ja/tai yhteisöjen] ei voida katsoa olevan vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 9 olevan 10 ryhmän 3 kohdassa tarkoitettuja ”vapautukseen oikeutettuja yhteisöjä”.

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13. Lontoon Ealingin kaupunkipiiri on paikallisviranomainen, jonka vastuulla on urheilutiloja, kuten urheilusaleja ja uima-altaita. Se maksoi kyseisten urheilutilojen sisäänpääsymaksuista kannetun arvonlisäveron ajanjaksona 1.6.2009–31.8.2012.

14. Koska Lontoon Ealingin kaupunkipiiri katsoi, että kyseisten palvelujen suorittaminen oli vapautettava arvonlisäverosta direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan nojalla, se vaati veroviranomaiselta kyseisistä palveluista maksetun arvonlisäveron palauttamista. Tämä vaatimus hylättiin sen perusteella, että paikallisviranomaisten, kuten Lontoon Ealingin kaupunkipiirin, tarjoamien urheilupalvelujen suoritukset jätettiin kansallisessa lainsäädännössä kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan mukaisesti kyseisen vapautuksen ulkopuolelle.

15. Lontoon Ealingin kaupunkipiiri nosti kanteen kyseistä päätöstä vastaan First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuin (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta). Se väitti kyseisessä tuomioistuimessa, ettei Yhdistynyt kuningaskunta voinut vedota kyseisen direktiivin 133 artiklan toiseen kohtaan, koska kansallisen lainsäädännön mukaan kaikki urheiluun liittyvät palvelujen suoritukset eivät olleet arvonlisäveron alaisia 1.1.1989, vaan osa niistä oli vapautettu verosta. Kyseisen säännöksen mukaan paikallisviranomaisten tarjoamien urheilupalvelujen suorituksia ei myöskään voitu jättää kyseisen vapautuksen ulkopuolelle, vaikka siinä vapautettiin samat palvelut siltä osin kuin ne olivat muiden voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamia. Direktiivin 133 artiklassa vaaditaan määrittämään ”tapauskohtaisesti”, voiko kyseinen vapautus johtaa kilpailun vääristymiseen, mutta siinä ei anneta jäsenvaltioille lupaa evätä kyseistä vapautusta kaikilta paikallisviranomaisilta.

16. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, ettei Lontoon Ealingin kaupunkipiiri väitä toimivansa direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna viranomaisena silloin, kun se tarjoaa palveluja. Se toimii kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitetun vapautuksen yhteydessä mainittuna voittoa tavoittelemattomana yhteisönä, jonka palvelujen suoritukset liittyvät läheisesti urheiluun ja on tarkoitettu urheiluun osallistuville henkilöille.

17. Kyseisen tuomioistuimen mukaan pääasiassa on kysymys yksinomaan kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan ja toisen kohdan sisällöstä, soveltamisalasta ja soveltamisesta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää tässä yhteydessä, ettei Lontoon Ealingin kaupunkipiirin suorittamien palvelujen ja muiden voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen suorittamien palvelujen luonteen välillä ole kuluttajan kannalta mitään objektiivista eroa.

18. First-tier Tribunal (Tax Chamber) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voiko Yhdistynyt kuningaskunta asettaa direktiivin 2006/112 133 artiklan toisen kohdan nojalla kyseisen artiklan d alakohtaan sisältyvän edellytyksen julkisoikeudellisille laitoksille [yhtäältä], i) kun asianomaisia liiketoimia verotettiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa 1.1.1989 mutta muihin urheilupalveluihin sovellettiin vapautusta kyseisenä ajankohtana ja [toisaalta] ii) kun asianomaisille liiketoimille ei ollut myönnetty vapautusta kansallisen lainsäädännön perusteella ennen kuin Yhdistynyt kuningaskunta päätti asettaa kyseisen direktiivin 133 artiklan [ensimmäisen kohdan] d alakohtaan sisältyvän edellytyksen?

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä, voiko Yhdistynyt kuningaskunta asettaa direktiivin 2006/112 133 artiklan [ensimmäisen kohdan] d alakohtaan sisältyvän edellytyksen voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille soveltamatta tätä edellytystä myös muihin voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin kuin julkisoikeudellisiin laitoksiin?

3) Jos vastaus toiseen kysymykseen on myöntävä, voiko Yhdistynyt kuningaskunta jättää soveltamatta [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaan sisältyvää vapautusta kaikkiin voittoa tavoittelemattomiin julkisoikeudellisiin laitoksiin tutkimatta tapauskohtaisesti, voisiko vapautuksen myöntäminen johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen?”

IV Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

19. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 30.11.2015. Unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Lontoon Ealingin kaupunkipiiri, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja Euroopan komissio.

20. Istunto pidettiin 26.10.2016, ja Lontoon Ealingin kaupunkipiiri, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio esittivät sen aikana suullisia huomautuksia.

V Tapauksen tarkastelu

A *Alustavat huomautukset*

21. Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdalla käyttöön otettu arvonlisäverotuksessa sovellettava pääsääntö on, että arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

22. Direktiivin 2006/112 13 artiklan mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien verollisten liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina. Sitä vastoin silloin, kun voittoa tavoittelematon julkisoikeudellinen laitos toimii samalla tavalla kuin muut voittoa tavoittelemattomat yhteisöt kuin julkisoikeudelliset laitokset (toisin sanoen samalla tavalla kuin yksityiset taloudelliset toimijat), se on verollisen toiminnan ja verollisten liiketoimien osalta arvonlisäverovelvollinen.

23. Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdassa velvoitetaan jäsenvaltiot monissa tapauksissa vapauttamaan arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnot, kuten kyseisen säännöksen m kohdassa mainitut voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamat urheilupalvelut. Unionin lainsäätäjän asettama tavoite on urheilun ja liikuntakasvatuksen edistäminen ottamalla huomioon niiden fyysiseen kehitykseen ja terveysnäkökohtiin liittyvät hyödyt väestölle.

24. Kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla käyttöön otetusta säännöstä poiketen direktiivin 133 artiklan ensimmäisessä kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus asettaa sen ehdoksi, että vapautus myönnetään muille voittoa tavoittelemattomille yhteisöille kuin julkisoikeudellisille laitoksille, neljän eri edellytyksen täyttyminen, joista yksi oli kyseisen säännöksen d alakohdassa mainittu kilpailuedellytys. Kyseisen edellytyksen mukaan ”vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen”.

25. Kaikki jäsenvaltiot voivat soveltaa kyseistä poikkeusta.

26. Ainoastaan jäsenvaltioille, jotka sovelsivat kuudennen direktiivin liitteen E nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin,[2] tarjotaan direktiivin 2006/112 133 artiklan toisessa kohdassa mahdollisuus ylimääräiseen poikkeukseen, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat asettaa voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille myönnettävän poikkeuksen ehdoksi, että ainoastaan kilpailuedellytys, toisin sanoen kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa mainittu edellytys, täyttyy. Pitää paikkansa, että muut kyseisessä säännöksessä, ainakin a ja b alakohdassa luetellut edellytykset soveltuvat paremmin yksityisoikeudellisiin voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin.[3]

27. Edellä esitetystä seuraa, että edullisempi verokohtelu on varattu sekä sellaisten jäsenvaltioiden, jotka sovelsivat kuudennen direktiivin liitteen E nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin, että sellaisten jäsenvaltioiden, jotka eivät olleet käyttäneet tätä mahdollisuutta, voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille.

2 — Komission mukaan kyseisessä säännöksessä tarkoitetut jäsenvaltiot ovat Saksan liittotasavalta ja Yhdistynyt kuningaskunta.

3 — Direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan mukaan ”kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi”. Kyseisen säännöksen b alakohdan mukaan ”näiden yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta”. Direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohdan mukaan ”näiden yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista”.

28. Yhteenvetona todettakoon, että jäsenvaltiot, jotka sovelsivat kuudennen direktiivin liitteen E nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin, voivat asettaa vapautuksen myöntämisen ehdoksi sen, että 133 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetyt neljä edellytystä täyttyvät, jos kyseinen urheilupalvelujen tarjoaja on muu voittoa tavoittelematon yhteisö kuin julkisoikeudellinen laitos, kun taas voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten tapauksessa myöntämisen ehdoksi voidaan asettaa ainoastaan kilpailuedellytys.

29. Jäsenvaltiot, jotka eivät ole käyttäneet kuudennen direktiivin liitteessä E tarjottua mahdollisuutta, voivat asettaa edellytyksiä ainoastaan muille voittoa tavoittelemattomille yhteisöille kuin julkisoikeudellisille laitoksille myönnettävälle vapautukselle, sillä julkisoikeudelliset yhteisöt on vapautettu lopullisesti kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan nojalla. Jos ne eivät aseta edellytyksiä, kyseiset palvelut vapautetaan lopullisesti kaikkien voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen osalta.

30. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Yhdistynyt kuningaskunta kuuluu niihin jäsenvaltioihin, jotka sovelsivat kuudennen direktiivin liitteen E nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin.

31. Pääasiassa kyseessä olevassa Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä evätään automaattisesti voittoa tavoittelemattomilta julkisoikeudellisilta laitoksilta (joihin lukeutuvat muun muassa paikallisviranomaiset, kuten Lontoon Ealingin kaupunkipiiri) urheilupalvelujen arvonlisäverosta myönnettävä vapautus [4] ilman viittausta kilpailuedellytykseen, jonka täyttymisen Yhdistynyt kuningaskunta voi asettaa ehdoksi direktiivin 2006/112 133 artiklan toisessa kohdassa tarkoitetun vapautuksen myöntämiselle.

32. Unionin tuomioistuin voisi katsoa tämän johdosta, että ennakkoratkaisukysymykset ovat täysin hypoteettisia, koska ne koskevat sitä, voiko Yhdistynyt kuningaskunta asettaa julkisoikeudellisille laitoksille direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa säädetyn kilpailuedellytyksen, ja jos vastaus on myöntävä, millä edellytyksillä se voi tehdä niin, kun kyseisestä edellytyksestä ei säädetä Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä eikä sitä mainita niitä selittävissä Yhdistyneen kuningaskunnan hallinnon tiedonannoissa. Näin ollen on syytä päätellä, ettei voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten tarjoamiin urheilupalveluihin sovellettavalla arvonlisäverolla ole oikeudellista perustaa, koska sääntönä on vapautus, jolle voidaan asettaa edellytyksiä, mikä ei päde Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettuun sääntöön, jonka mukaan kyseiset palvelut jätetään varauksetta kyseisen vapautuksen ulkopuolelle, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus totesi istunnossa.

33. Kaikki suulliseen käsittelyyn osallistuneet ovat lisäksi todenneet, ettei Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä nimenomaisesti viitattu direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa mainittuun kilpailuedellytykseen.

34. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, pääasian asianosaiset ja komissio pitävät lähtökohtanaan olettamaa, jonka mukaan urheilupalvelujen arvonlisäverosta myönnettävän vapautuksen epääminen paikallisviranomaisilta on seurausta siitä, että Yhdistynyt kuningaskunta käyttää 133 artiklan toisen kohdan mukaista mahdollisuuttaan asettaa voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille myönnettävän vapautuksen ehdoksi sen, että vapautuksen myöntäminen ei saa ”johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen”. [5]

4 — Lukuun ottamatta urheilukilpailun osallistumismaksuja, jotka on vapautettu arvonlisäverosta kaikkien voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen osalta.

5 — Kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohta, johon viitataan sen 133 artiklan toisessa kohdassa.

35. Lontoon Ealingin kaupunkipiiri totesi istunnossa, että Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ilmoittivat, että niillä oli oikeus vedota kilpailuedellytykseen, ja tämä käsitys on ymmärrettävä ilmaukseksi niiden päätöksestä evätä vapautus paikallisviranomaisilta, koska niiden toimista aiheutuu väistämättä kilpailun vääristymistä.

36. Yhdistyneen kuningaskunnan edustaja totesi olevansa yhtä mieltä siitä, mitä Lontoon Ealingin kaupunkipiiri oli sanonut tässä yhteydessä katsoessaan, että kyseinen kanta oli perusteltu vaaralla siitä, että paikallisviranomaiset tukisivat urheilutoimintaa, ja että kilpailun vääristyminen oli niiden ”todennäköisen toiminnan” seuraus.

37. Komissio oli samoilla linjoilla todessaan, ettei kilpailuedellytys sisältynyt nimenomaisesti Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöön, vaan että kyseisellä direktiivillä jäsenvaltioille myönnetyn harkintavallan vuoksi se ei ollut välttämätön. [6]

38. Sikäli kuin unionin tuomioistuimen oletetaan hyväksyvän väitteen siitä, että Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä on nimenomaisesti asetettu kilpailuedellytys, nojaudun jäljempänä tässä ratkaisuehdotuksessa olettamaan, jonka mukaan Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäätäjän ja veroviranomaisen mielestä voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten tarjoamien urheilupalvelujen arvonlisäverosta myönnettävä vapautus ”[voi] – – johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen” [7] *kaikissa tapauksissa*. Vaikka kyseinen edellytys sisältyy implisiittisesti Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöön, oletuksena on kuitenkin, ettei se koskaan täyty.

B *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

39. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä ensimmäinen kysymys koskee pääasiallisesti sitä, voiko jäsenvaltio asettaa direktiivin 2006/112 133 artiklan toisen kohdan nojalla kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohtaan sisältyvän kilpailuedellytyksen julkisoikeudellisille laitoksille tapauksissa, joissa kyseinen jäsenvaltio kantoi kuudennen direktiivin liitteen E nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa ainoastaan tietyistä urheiluun liittyvistä palvelujen suorituksista ja vapautti tietyt muut urheilupalvelut tästä verosta.

40. Yhdyn Yhdistyneen kuningaskunnan ja komission näkemykseen, jonka mukaan tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi.

41. Kuten direktiivin 2006/112 113 artiklan toisen kohdan sanamuodosta ilmenee, ettei siinä vaadita, että kaikista urheiluun liittyvistä palvelujen suorituksista oli suoritettava arvonlisävero 1.1.1989, jotta jäsenvaltio voisi siirtymäkauden päätyttyä asettaa kilpailuedellytyksen voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille. Kyseisessä säännöksessä viitataan päinvastoin yleisesti jäsenvaltioihin, ”jotka sovelsivat [kuudennen direktiivin] liitteen E nojalla 1 päivänä tammikuuta 1989 arvonlisäveroa 132 artiklan 1 kohdan m – – alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin”, kuten asia oli Yhdistyneen kuningaskunnan tapauksessa.

6 — Vaikka komission edustaja on valtioille myönnetyn harkintavallan osalta lainannut sanontaa, jota voitaisiin soveltaa nyt esillä olevassa asiassa: ”Give him an inch, he will take a mile” (Jos hänelle antaa pikkusormen, hän vie koko käden).

7 — Kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohta.

42. Vaikka olisi ollut selkeämpää viitata jäsenvaltioihin, ”jotka sovelsivat [kuudennen direktiivin] liitteen E nojalla 1 päivänä tammikuuta 1989 arvonlisäveroa [*joihinkin*] 132 artiklan 1 kohdan m – – alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin”,[8] päinvastainen tulkinta ei sopisi yhteen sen kuudennen direktiivin tavoitteen kanssa,[9] että jäsenvaltiot voivat siirtymäkautena pidentää järjestelmää, jonka mukaisesti kyseisistä urheiluun liittyvistä palvelujen suorituksista suoritetaan arvonlisävero. Toisin sanoen jäsenvaltiot saivat aikaisemmin kantaa arvonlisäveroa urheiluun liittyvistä palvelujen suorituksista, kuitenkin niin, että se ei ollut pakollista. Kyseisestä säännöksestä ilmenee, että kaikista urheiluun liittyvistä palvelujen suorituksista ei välttämättä tarvinnut 1.1.1989 suorittaa arvonlisäveroa.

43. Lontoon Ealingin kaupunkipiiri vastaa, että direktiivin 2006/112 133 artiklan toisessa kohdassa olevan ilmauksen ”julkisoikeudellisten laitosten suorittamille tavaroiden luovutuksille tai palvelujen suorituksille myönnettävään vapautukseen” kirjaimellinen ja suppea tulkinta velvoitti Yhdistyneen kuningaskunnan vapauttamaan kyseiset liiketoimet vuoden 1994 lainsäädäntömuutoksensa yhteydessä ennen kilpailuedellytyksen asettamista.

44. Oma tulkintani poikkeaa tästä. Unionin lainsäätäjän käyttämä sanamuoto on nimittäin tätä tulkintaa vastaan. Kyseisessä säännöksessä tarkoitetaan näet sellaisten palvelujen, joista ”ei suoriteta arvonlisäveroa”, eikä sellaisten palvelujen, jotka ”oli vapautettu arvonlisäverosta” kyseisenä ajankohtana, suorituksia. Ei voida katsoa, että jäsenvaltion ratkaisu vapauttaa arvonlisäverosta urheilupalvelut ja soveltaa samanaikaisesti kilpailuedellytystä olisi ristiriidassa unionin lainsäädännön kanssa. Päinvastoin kyseinen lähestymistapa on samanlainen kuin lähestymistapa, jota unionin lainsäätäjä käytti kahdeksannentoista direktiivin[10] 1 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa, jossa se velvoitti jäsenvaltiot, ”jotka sovelsivat [kuudennen direktiivin] liitteen E nojalla 1 päivänä tammikuuta 1989 arvonlisäveroa [urheiluun liittyviin palvelujen suorituksiin]”, vapauttamaan ne 1.1.1990 alkaen, samalla kun se oli hyväksynyt sen, että ne asettavat edellytyksiä voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille myönnettävälle vapautukselle.

45. Se, ettei Yhdistynyt kuningaskunta ollut velvollinen vapauttamaan arvonlisäverosta urheilupalvelujen suorituksia ennen kilpailuedellytyksen asettamista, perustuu vaatimukseen, jonka mukaan direktiiviä 2006/112 on tulkittava ja sovellettava tavalla, joka on yhteensopiva kahdeksannentoista direktiivin kanssa.

46. Direktiivillä 2006/112 nimittäin ainoastaan laaditaan uudelleen aiemmat arvonlisäverodirektiivit, erityisesti kuudes ja kahdeksastoista direktiivi sisältöä muuttamatta.[11] Kahdeksannentoista direktiivin 1 artiklan sanamuodolla saatettiin 1.1.1990 alkaen päätökseen siirtymäkausi, jonka kuluessa voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamista urheiluun liittyvistä palveluista voitiin edelleen periä arvonlisävero. Lisäksi direktiivin 2006/112 133 artiklan toinen kohta perustuu kyseiseen artiklaan.

47. Kahdeksannentoista direktiivin 1 artiklassa ei myöskään käytetä ilmausta ”julkisoikeudellisten laitosten suorittamille [urheilupalvelujen] suorituksille myönnettävään vapautukseen”, mikä viittaa siihen, ettei kyseiseen artiklaan ollut tarkoitus lisätä ylimääräistä edellytystä, jotta jäsenvaltiot voisivat soveltaa kilpailuedellytystä voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten suorittamiin palveluihin. Tässä artiklassa vaadittiin ainoastaan, että kyseisiin liiketoimiin oli sovellettava arvonlisäveroa 1.1.1989, jotta asianomainen jäsenvaltio voisi asettaa kilpailuedellytyksen voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten toimille.

8 — Kursivointi tässä.

9 — Ks. kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohta yhdessä sen liitteessä E olevan 4 kohdan kanssa. Se, että kyseiset säännökset ovat siirtymävaiheen säännöksiä, joissa sallitaan väliaikainen poikkeaminen urheilupalvelujen suorituksille myönnettävästä vapautuksesta, josta säädetään kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa, tarkoittaa, etteivät ne estäneet myöntämässä osittaista vapautusta kyseisten palvelujen suorituksille. Ks. analogisesti 29.4.1999 annettu tuomio Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, 19 ja 20 kohta).

10 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 5 kohta.

11 — Ks. direktiivin johdanto-osan ensimmäinen ja kolmas perustelukappale.

48. Näistä syistä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen, että direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohtaa ja toista kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioilla on niiden nojalla oikeus asettaa kilpailuedellytys voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille, vaikka urheilupalvelut, joista ei suoritettu arvonlisäveroa 1.1.1989, olisi kyseisenä ajankohtana vapautettu ja vaikka kyseisille urheilupalveluille ei olisi myönnetty vapautusta kansallisen lainsäädännön nojalla ennen kuin jäsenvaltio päätti asettaa direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohtaan sisältyvän edellytyksen.

C *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

49. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lähinnä, onko jäsenvaltiolla, joka sovelsi kuudennen direktiivin nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin, oikeus direktiivin 2006/112 133 artiklan toisen kohdan nojalla määrätä arvonlisäverollisiksi urheiluun liittyvät palvelut,[12] joiden tarjoajina ovat voittoa tavoittelemattomat julkisoikeudelliset laitokset,[13] vaikka se vapauttaa verosta muut voittoa tavoittelemattomat yhteisöt asettamatta niille mitään kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädettyä edellytystä ja erityisesti kyseisen säännöksen d alakohdassa säädettyä kilpailuedellytystä.

50. Ehdotan, että tähän kysymykseen vastataan kieltävästi seuraavista syistä.

51. Kuten olen maininnut tämän ratkaisuehdotuksen 23 ja 24 kohdassa, direktiivin 2006/112 132 artiklassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta kaikkien voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamat urheiluun liittyvät palvelut riippumatta siitä, ovatko ne julkisoikeudellisia laitoksia. Tähän periaatteeseen on kuitenkin poikkeuksia, koska direktiivin 133 artiklassa säädetään edellytyksistä, jotka jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle.

52. Kaikki jäsenvaltiot voivat asettaa muiden voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten tarjoamien urheilupalvelujen arvonlisäveron vapautuksen ehdoksi neljä edellytystä, joista säädetään 133 artiklan ensimmäisen kohdan a–d alakohdassa.

53. Ainoastaan jäsenvaltiot, jotka sovelsivat 1.1.1989 arvonlisäveroa voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten tai muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten tarjoamiin urheilupalveluihin, voivat (1.1.1990 alkaen) *lisäksi* asettaa vapautuksen ehdoksi pelkästään kyseisen säännöksen d alakohdassa säädetyn kilpailuedellytyksen.[14]

54. Direktiivin 133 artiklan toisen kohdan sanamuotoon liittyy useita ongelmia. Sen nojalla jäsenvaltiot, jotka sovelsivat kuudennen direktiivin liitteen E nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin, voivat muun muassa soveltaa ”[tämän artiklan] ensimmäisen kohdan d alakohdassa säädettyjä edellytyksiä”, vaikka kyseessä on vain yksi edellytys. Siinä ei myöskään täsmennetä, keihin kyseisiä edellytyksiä voidaan soveltaa, vaikka siinä mainitaan kyseinen vapautus ainoastaan voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten yhteydessä.

12 — Lukuun ottamatta urheilukilpailujen osallistumismaksuja.

13 — Kun se määräsi niille kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa säädetyn kilpailuedellytyksen ja katsoi, ettei se koskaan täyty niiden tapauksessa.

14 — Ks. kyseisen direktiivin 133 artiklan toinen kohta. Kuten totesin tämän ratkaisuehdotuksen 26 kohdassa, minusta vaikuttaa siltä, että kyseisen säännöksen a–c kohdassa luetellut edellytykset soveltuvat paremmin sovellettaviksi yksityis- kuin julkisoikeudellisiin voittoa tavoittelemattomiin yhteisöihin.

55. Lisäksi kyseisessä kohdassa käytetään ilmausta ”julkisoikeudellisten laitosten suorittamille – – palvelujen suorituksille myönnettävään vapautukseen”, mikä voi antaa ymmärtää, että tietyt jäsenvaltiot voivat säilyttää voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten tarjoamien urheilupalvelujen arvonlisäveron, mikä olisi mielestäni vastoin unionin lainsäätäjän käyttöön ottamaa arvonlisäverovapautusta koskevaa sääntöä.

56. Kyseisen direktiivin 133 artiklan toisen kohdan epäselvään sanamuotoon verrattuna kahdeksannentoista direktiivin 1 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan sanamuoto, johon direktiivillä 2006/112 ei voida katsoa tehdyn sisällöllisiä muutoksia,[15] on selvempi.

57. Kyseisen säännöksen mukaan ”jäsenvaltioille, jotka 1 päivänä tammikuuta 1989 sovelsivat arvonlisäveroa – – tarkoitettuihin liiketoimiin [urheilupalveluihin], annetaan lupa soveltaa [kilpailuedellytystä] myös 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m – – alakohdassa tarkoitettuihin julkisoikeudellisten laitosten palvelujen suorituksiin – –”.

58. Kyseinen sanamuoto osoittaa selvästi ensinnäkin, että julkisoikeudellisten laitosten tarjoamat urheilupalvelut on pääsääntöisesti vapautettava, mikä on tehtävä myös niissä jäsenvaltioissa, jotka Yhdistyneen kuningaskunnan tavoin sovelsivat kuudennen direktiivin liitteen E nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa kyseisiin palveluihin, ja toiseksi, että voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten tapauksessa vapautuksen myöntämisen ehdoksi voidaan asettaa kilpailuedellytyksen täyttyminen.

59. Lisäksi oikeuskäytännössä todetaan, etteivät ehdot, joita jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle, ”millään tavoin vaikuta – – vapautusten sisällön määrittelyyn”,[16] koska jäsenvaltiot ”[eivät voi] määrätä vapautuksen edellytykseksi [direktiivissä] mainituista edellytyksistä poikkeavia ehtoja”.[17]

60. Siitä seuraa, että voittoa tavoittelemattomia julkisoikeudellisia laitoksia suosiva erilainen kohtelu[18] sisältyy, kuten komissio huomauttaa, direktiiviin 2006/112, eivätkä jäsenvaltiot saa muuttaa kyseisen eroavuuden merkitystä tai laajuutta.

61. Nyt käsiteltävässä asiassa kyseinen ero on kuitenkin kumottu Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä, koska siinä ei aseteta muille voittoa tavoittelemattomille yhteisöille kuin julkisoikeudellisille laitoksille myönnettävän vapautuksen ehdoksi minkään kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetyn edellytyksen täyttymistä, vaikka siinä yleisesti evätään vapautus paikallisviranomaisilta olettamalla implisiittisesti, ettei niille asetettu kilpailuedellytys voi niiden tapauksessa koskaan täyttyä.

62. Kyseinen lainsäädäntö on osoitus siitä, että direktiivin 133 artiklaa on tulkittu tavalla, joka poikkeaa hyvin paljon omasta tulkinnastani. Oman näkemykseni mukaan kyseiset kaksi artiklakohtaa ovat riippumattomia toisistaan, niin että jäsenvaltioilla, jotka sovelsivat kuudennen direktiivin liitteen E nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin, on vapautusta myöntäessään täysi harkintavalta.

63. Mielestäni kyseinen tulkinta on vastoin sekä 133 artiklan toisen kohdan sanamuotoa että verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

15 — Ks. kyseisen direktiivin johdanto-osan ensimmäinen ja kolmas perustelukappale.

16 — Tuomio 7.5.1998, komissio v. Espanja (C-124/96, EU:C:1998:204, 11 kohta).

17 — Tuomio 7.5.1998, komissio v. Espanja (C-124/96, EU:C:1998:204, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 24–27 kohta.

64. Kuten kahdeksannentoista direktiivin 1 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa, myös direktiivin 2006/112 133 artiklan toisen kohdan ranskankielisessä kieliversiossa säädetään nimittäin, että jäsenvaltiot, jotka sovelsivat kuudennen direktiivin liitteen E nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin, ”voivat” asettaa kilpailuedellytyksen täyttymisen *myös (également)*[19] voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille myönnettävän poikkeuksen ehdoksi.

65. Mielestäni sanan ”myös” (également) käyttö tarkoittaa, että kyseiset jäsenvaltiot voivat asettaa kyseisen edellytyksen täyttymisen julkisoikeudellisille voittoa tavoittelemattomille laitoksille myönnettävän poikkeuksen ehdoksi vain, jos ne jo tekevät niin muiden voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tapauksessa.

66. Päädyn samaan tulokseen verotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella; kyseinen periaate ilmentää arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisperiaatetta.

67. On nimittäin syytä huomauttaa, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja keskenään kilpailevia tavaroita ja palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.[20]

68. Esillä olevassa asiassa Lontoon Ealingin kaupunkipiirin tarjoamat urheilupalvelut (toisin sanoen erityisesti mahdollisuus käyttää urheilusaleja ja uima-altaita) ovat varmasti samanlaisia kuin muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten tarjoamat vastaavat palvelut. Kyseessä on keskenään kilpailevien palvelujen, joita on kohdeltava samalla tavalla, suorittaminen. Miksi arvonlisäveroa uima-allaskäynnistä olisi maksettava sen mukaan, onko kyseinen palvelu voittoa tavoittelemattoman julkis- vai yksityisoikeudellisen laitoksen tarjoama?

69. Edellä esitetyistä syistä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen kysymykseen, että direktiivin 2006/112 133 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka sovelsi kuudennen direktiivin nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin, voi asettaa voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille myönnettävän vapautuksen ehdoksi kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa tarkoitetun kilpailuedellytyksen täyttymisen vain, jos se soveltaa kyseistä edellytystä myös muiden voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamiin palveluihin.

D *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

70. Tarkastelen kolmatta kysymystä vain sen varalta, että unionin tuomioistuin katsoo, että Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli oikeus asettaa voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten tarjoamien urheilupalvelujen arvonlisäverosta myönnettävän vapautuksen ehdoksi direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa säädetyn kilpailuedellytyksen täyttyminen, vaikkei se olisi soveltanut kyseistä edellytystä muiden voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamiin palveluihin.

71. Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy unionin tuomioistuimelta, voivatko jäsenvaltiot, jotka sovelsivat kuudennen direktiivin nojalla 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin, direktiivin 2006/112 133 artiklan toisen kohdan nojalla evätä kaikilta voittoa tavoittelemattomilta julkisoikeudellisilta laitoksilta kyseisten palvelujen arvonlisäverosta myönnettävän vapautuksen tutkimatta tapauskohtaisesti, saattoiko kyseisen vapautuksen myöntäminen johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

19 — Kursivointi tässä.

20 — Ks. tuomio 8.5.2003, komissio v. Ranska (C-384/01, EU:C:2003:264, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72. Mielestäni jäsenvaltio ei voi evätä arvonlisäverosta myönnettävää vapautusta yleisesti kaikilta voittoa tavoittelemattomilta julkisoikeudellisilta laitoksilta, vaikka se olisi soveltanut arvonlisäveroa urheilupalveluihin 1.1.1989.

73. Kuten totesin tämän ratkaisuehdotuksen 23 kohdassa, direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa käyttöön otettu sääntö velvoittaa jäsenvaltiot vapauttamaan arvonlisäverosta voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamat urheilupalvelut.

74. Jopa ajankohtana, jolloin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädettiin, että ”jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet [urheilupalvelut] edellytyksillä, joita ne asettava vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi”, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, etteivät ”ehdot – – millään tavoin [vaikuttaneet] tässä säännöksessä tarkoitettujen vapautusten sisällön määrittelyyn”. [21]

75. Oikeuskäytännössä on myös katsottu, että ”jäsenvaltio ei kyseisen säännöksen nojalla [voinut] myöskään vapautettuaan voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamat tietyt, urheiluun tai liikuntakasvatukseen läheisesti liittyvät palvelut verosta määrätä vapautuksen edellytykseksi 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa mainituista edellytyksistä poikkeavia ehtoja”. [22]

76. Koska direktiivillä 2006/112 ei muutettu millään tavoin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädettyjä edellytyksiä, kyseisestä oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltiot ovat velvollisia myöntämään direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn vapautuksen asettamalla mahdollisesti ainoastaan sen 132 ja 133 artiklassa määritellyt edellytykset, lisäämättä muita edellytyksiä.

77. Unionin tuomioistuin on katsonut kyseisen direktiivin 133 artiklassa säädetyistä vapautuksen myöntämisen edellytyksistä ja tarkemmin sanottuna kilpailuedellytyksestä, että ”tällä – – oikeudella – – ei kuitenkaan [sallittu] sellaisten – – yleisten toimenpiteiden toteuttamista, jotka rajoittaisivat näiden verovapautusten soveltamisalaa. Kuudennen direktiivin vastaaviin säännöksiin liittyvän oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio ei nimittäin voi muuttaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan soveltamisalaa asettamalla siinä tarkoitetun vapautuksen myöntämiselle yhden tai useamman tämän direktiivin 133 artiklassa tarkoitetun ehdon”. [23]

78. Unionin tuomioistuin on todennut tämän perusteella kyseisen direktiivin 132 ja 133 artiklan vastaisiksi useat jäsenvaltioiden säännökset, muun muassa erään Espanjan säännöksen, jolla verovapautuksen soveltamisala rajoitettiin enintään tietyn suuruista jäsen- tai kausimaksua periviin yleishyödyllisiin yksityisiin urheiluyhteisöihin ja -laitoksiin. [24]

79. Juuri tässä yhteydessä on tarkasteltava ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymystä siitä, voiko jäsenvaltio evätä kaikilta voittoa tavoittelemattomilta julkisoikeudellisilta laitoksilta, joihin paikallisviranomaiset lukeutuvat, urheilupalvelujen arvonlisäverosta myönnettävän vapautuksen tutkimatta tapauskohtaisesti, voiko kyseisen vapautuksen myöntäminen johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

21 — Tuomio 7.5.1998, komissio v. Espanja (C-124/96, EU:C:1998:204, 11 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 — Tuomio 7.5.1998, komissio v. Espanja (C-124/96, EU:C:1998:204, 18 kohta). Kyseiset edellytykset säilyivät todellisuudessa sellaisinaan direktiivin 2006/112 132 artiklassa.

23 — Tuomio 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. vastaavasti myös tuomio 25.2.2016, komissio v. Alankomaat (C-22/15, ei julkaistu, EU:C:2016:118, 38 kohta).

24 — Tuomio 7.5.1998, komissio v. Espanja (C-124/96, EU:C:1998:204, 19 kohta).

80. Asianosaisten näkemykset eroavat tältä osin toisistaan. Yhtäältä Lontoon Ealingin kaupunkipiiri katsoo, että kilpailun vääristymisen riski on arvioitava, kuten muiden voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten tapauksessa, ”tapauskohtaisesti” [25] ottamalla huomioon kunkin urheiluharrastuksen erityiset olosuhteet.

81. Toisaalta Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio katsovat, että 16.9.2008 annetun tuomion Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505, 48–53 kohta) mukaisesti kyseisen riskin arviointia ei voida toteuttaa paikallisesti tarkastelemalla kutakin voittoa tavoittelematonta yhteisöä, vaan se on toteutettava päinvastoin yleisesti kansallisella tasolla.

82. Kyseinen tuomio koski kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan (nykyisen direktiivin 2006/112 13 artiklan) tulkintaa. Kyseisen kohdan mukaan ”julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta [ollut pidettävä] verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä [olisivat perineet] maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen”.

83. Oikeuskäytännössä on 16.9.2008 annetun tuomion Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505) 53 kohdassa todettu kyseisestä säännöksestä, että ”huomattavaa kilpailun vääristymistä, johon viranomaisen ominaisuudessa toimivien julkisoikeudellisten yhteisöjen jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi, on arvioitava suhteessa kyseessä olevaan toimintaan sellaisenaan *eikä tämä arviointi saa koskea tiettyjä paikallisia markkinoita*”. [26]

84. Lontoon Ealingin kaupunkipiirin mukaan kyseistä oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa ainoastaan osittain [27] nyt esillä olevassa asiassa, koska direktiivin 2006/112 13 artikla koskee eri ongelmakokonaisuutta, nimittäin sen määrittämistä, onko julkisoikeudellinen laitos verovelvollinen. Nyt käsiteltävässä asiassa sitä vastoin ei ole kyse siitä, onko julkisoikeudellinen laitos verovelvollinen, vaan siitä, vääristyisikö kilpailu, jos sellaiselle laitokselle myönnetään vapautus.

85. Yhdyn tähän näkemykseen. Kyseisen direktiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta koskee sitä, ovatko julkisoikeudelliset yhteisöt verovelvollisia, ja siinä säädetään, että niitä ”ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina”. Direktiivin 13 artiklan 2 kohdassa luodaan yhteys kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädettyyn urheiluun liittyvien palvelujen vapauttamiseen verosta; siinä säädetään, että ”jäsenvaltiot voivat pitää julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta [kyseisen direktiivin] 132 – – artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa”.

86. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Lontoon Ealingin kaupunkipiiri ei väitä toimivansa 13 artiklassa tarkoitettuna viranomaisena tarjotessaan urheiluun liittyviä palveluja, mitä seikkaa veroviranomainen ei kiistä.

87. Sen mukaan 16.9.2008 annetun tuomion Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505) 53 kohdassa vahvistetun periaatteen soveltaminen on lisäksi vastoin direktiivin 2006/112 133 artiklan sanamuotoa. Tiettyjen edellytysten, kuten kilpailuedellytyksen, asettaminen vapautuksen myöntämisen ehdoksi edellyttää sen mukaan ”tapauskohtaista” harkintaa.

25 — Direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäinen kohta.

26 — Kursivointi tässä.

27 — Komission tavoin Lontoon Ealingin kaupunkipiiri hyväksyy sen, että kilpailun vääristyminen arvioidaan suhteessa kyseiseen urheilutoimintaan.

88. Tämä luonnehdinta esiintyy tosin vain kyseisen artiklan ensimmäisessä kohdassa, joka koskee muita voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä kuin julkisoikeudellisia laitoksia. Ei ole kuitenkaan mitään vakuuttavaa perustetta, jonka nojalla samaa edellytystä voitaisiin perustellusti soveltaa eri tavalla sen mukaan, onko kyseessä voittoa tavoittelematon julkisoikeudellinen yhteisö, eivätkä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio myöskään esitä sellaista.

89. Direktiivin 2006/112 muissa kieliversioissa käytetyt termit osoittavat vieläkin selvemmin sen, että kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädettyjen edellytysten tarkastelu on suoritettava kunkin yhteisön osalta erikseen. Mainitsen esimerkkeinä englannin (”in each individual case”), kreikan (”χωριστά για κάθε περίπτωση”) ja saksan (”im Einzelfall”) kielillä laaditut versiot.

90. Komissio viittaa vaikeuksiin, joita paikallisviranomaiset ja yksityiset toimijat kohtaavat 16.9.2008 annetun tuomion Isle of Wight Council ym. (C-288/07, EU:C:2008:505) 49–51 kohdan mukaan, jos niiden on suoritettava ”tapauskohtainen” tarkastelu, ja erityisesti, jos on tarpeen, että ”usein monitahoisten taloudellisten analyysien perusteella arvioidaan järjestelmällisesti uudelleen kilpailuolosuhteet useilla paikallisilla markkinoilla, joiden määrittäminen voi osoittautua erityisen vaikeaksi, koska näiden markkinoiden rajat eivät välttämättä osu yhteen paikallisviranomaisten alueellisen toimivallan kanssa”. [28]

91. Voidaan kuitenkin kysyä, miksei kyseistä arviointia voitaisi tehdä voittoa tavoittelemattomien julkisoikeudellisten laitosten tapauksessa, vaikka se voidaan tehdä muiden yhteisöjen tapauksessa? [29]

92. Näistä syistä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa kolmanteen kysymykseen, että direktiivin 2006/112 133 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio voi sen nojalla evätä urheilupalvelujen arvonlisäverosta myönnettävää vapautusta yleisesti kaikilta voittoa tavoittelemattomilta julkisoikeudellisilta laitoksilta tutkimatta tapauskohtaisesti, voiko kyseisen vapautuksen myöntäminen johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

VI Ratkaisuehdotus

93. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa First-tier Tribunalin (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuin (verojaosto)) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohtaa ja toista kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioilla on niiden nojalla oikeus asettaa kilpailuedellytys voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille, vaikka urheilupalvelut, joista ei suoritettu arvonlisäveroa 1.1.1989, olisi kyseisenä ajankohtana vapautettu verosta ja vaikka kyseisille urheilupalveluille ei olisi myönnetty vapautusta kansallisen lainsäädännön nojalla ennen kuin jäsenvaltio päätti asettaa direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohtaan sisältyvän edellytyksen.

2) Direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohtaa ja toista kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun direktiivin 77/388/ETY nojalla sovelsi 1.1.1989 arvonlisäveroa urheilupalveluihin, voi asettaa voittoa tavoittelemattomille julkisoikeudellisille laitoksille myönnettävän vapautuksen ehdoksi

28 — Kyseisen tuomion 49 kohta.

29 — On myös outoa, että Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä säädetään sellaisesta kulttuuripalvelujen alv-vapautta koskevasta tapauskohtaisesta tarkastelusta, mitä selostetaan pitkästi kulttuurialan arvonlisäveroa koskevan ilmoituksen nro 701/47 3.8 kohdassa (VAT Notice 701/47: culture).

kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa tarkoitetun kilpailuedellytyksen täyttymisen vain, jos se soveltaa kyseistä edellytystä myös muiden voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamiin palveluihin.

3) Direktiivin 2006/112 133 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, etteivät jäsenvaltiot, jotka sovelsivat 1.1.1989 direktiivin 77/388 nojalla arvonlisäveroa urheilupalveluihin, voi sen nojalla evätä urheilupalvelujen arvonlisäverosta myönnettävää vapautusta yleisesti kaikilta voittoa tavoittelemattomilta julkisoikeudellisilta laitoksilta tutkimatta tapauskohtaisesti, voiko kyseisen vapautuksen myöntäminen johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.