Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

26 päivänä lokakuuta 2017 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Läheisesti urheiluun liittyvien palvelujen suoritusten vapauttaminen verosta – Urheilun käsite – Toiminta, jolle on ominaista fyysinen elementti – Kilpailubridge

Asiassa C-90/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeus (vero- ja sosiaalijaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 1.9.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.2.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

The English Bridge Union Limited

vastaan

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz (esittelevä tuomari), presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa neljännen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit E. Juhász, K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 2.3.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– The English Bridge Union Limited, edustajinaan M. Lewis, solicitor, ja D. Ewart, QC,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Brandon, avustajanaan R. Hill, barrister,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. Bulterman ja M. Noort,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.6.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä The English Bridge Union Limited (jäljempänä EBU) ja toisaalta Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Yhdistyneen kuningaskunnan vero- ja tulliviranomainen, jäljempänä verohallinto) ja joka koskee sitä, onko arvonlisäveroa kannettava osallistumismaksuista, joita EBU perii kilpailubridgessä (duplicate bridge) järjestettävissä turnauksissa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivillä 2006/112 on sen 411 ja 413 artiklan mukaisesti kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen arvonlisäveroa koskeva unionin lainsäädäntö, muun muassa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

4 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdassa, joka kuuluu direktiivin IX osaston 2 lukuun, jonka otsikko on "Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset", säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta

"– –

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

n) tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset;

– –"

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

5 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) liitteessä 9 olevan 10 ryhmän mukaan verosta vapautetaan seuraavat urheiluun liittyvät 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, kun kyse on – – palvelujen suorituksista, jotka liittyvät läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen, johon yksityishenkilö osallistuu, ja jotka ovat niiden kannalta keskeisiä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6 EBU on kansallinen voittoa tavoittelematon elin, jonka päämäärinä ovat kilpailubridgen sääntely ja kehittäminen Englannissa. Kyseinen korttipeli on bridgen muoto, jossa kilpaillaan kansallisella ja kansainvälisellä tasolla ja jossa kukin joukkue pelaa peräkkäisiä pelejä samoin kortein kuin heidän muissa pöydissä olevat vastineensa. Pistelasku perustuu näin ollen suhteelliseen pelisuoritukseen.

7 EBU, jonka jäsenet ovat paikallisyhdistyksiä ja yksityishenkilöitä, järjestää kilpailubridgeturnauksia ja perii pelaajilta maksun turnauksiin osallistumisesta. Se suorittaa kyseisistä osallistumismaksuista arvonlisäveron.

8 EBU katsoi, että kyseisiin osallistumismaksuihin oli sovellettava arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan mukaista vapautusta, joten se vaati verohallinnolta kyseisten verojen palauttamista. Verohallinto ei suostunut kyseiseen vaatimukseen.

9 EBU valitti First-tier Tribunaliin (Tax Chamber) (alioikeus (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta), joka vahvisti kyseisen vaatimuksen hylkäämisen mutta myönsi kuitenkin valitusluvan.

10 EBU on väittänyt Upper Tribunalissa (Tax and Chancery Chamber) (ylioikeus (vero- ja sosiaalijaosto), Yhdistynyt kuningaskunta), ettei direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitetun ”urheilun” tarvitse välttämättä sisältää olennaista fyysistä elementtiä, koska kyseisen säännöksen tarkoituksena on suosia toimintoja, jotka edistävät niihin säännöllisesti osallistuvien fyysistä tai henkistä terveyttä, ja että henkinen toiminta on aivan yhtä tärkeätä kuin fyysinen toiminta. Toiminta, jolle on ominaista huomattava henkinen elementti ja jota harjoitetaan kilpailumuotoisesti, kuten kilpailubridge, on näin ollen mainitussa säännöksessä tarkoitettua ”urheilua”.

11 Verohallinto on riitauttanut kyseiset argumentit sillä perusteella, että mainitun 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan sanamuoto, jonka mukaan verosta vapautetaan tietyt ”läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät” palvelujen suoritukset, merkitsee, että kyseisessä säännöksessä tarkoitetun ”urheilun” on sisällettävä huomattava fyysinen elementti. Verohallinto toteaa lisäksi, että EBU:n puoltama tulkinta on ristiriidassa sen periaatteen kanssa, että direktiivin 2006/112 132 artiklassa säädettyjä vapautuksia on tulkittava suppeasti.

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kilpailubridgen pelaamisessa käytetään korkean tason henkisiä taitoja, kuten loogista päättelyä, lateraalista ajattelua, strategista suunnittelua ja muistia, ja että sen säännöllinen harrastaminen edistää niin henkistä kuin fyysistäkin terveyttä. Kyseinen tuomioistuin pohtii näin ollen, kuuluvatko niin kutsutut älypelit, kuten bridge, kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitetun urheilun käsitteen alaan.

13 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) on katsonut, että urheilun käsitettä olisi tulkittava ja sovellettava itsenäisesti ja yhtenäisesti kaikissa jäsenvaltioissa, joten se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Mitkä ovat ne olennaiset ominaisuudet, joita tietyllä toiminnalla on oltava, jotta sitä pidetään – – direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettuna urheiluna? Onko toimintaan täsmällisemmin ottaen sisällyttävä huomattava (tai vähäistä suurempi) fyysinen elementti, joka on ratkaiseva suorituksen lopputuloksen kannalta, vai riittääkö, että toiminta sisältää huomattavan henkisen elementin, joka on ratkaiseva suorituksen lopputuloksen kannalta?

2) Onko kilpailubridgeä pidettävä arvonlisäverodirektiivin – – 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettuna urheiluna?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

14 Aluksi on todettava, että kilpailubridge on – kuten unionin tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta ilmenee – korttipeli, joka edellyttää älyllisiä ponnisteluja ja taitoja ja johon sisältyvä fyysinen elementti vaikuttaa vähäiseltä.

15 Kysymyksillään, joita on aiheellista tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa tulkittava siten, että kilpailubridgen kaltainen toiminta, jolle on ominaista vähäiseltä vaikuttava fyysinen elementti, kuuluu kyseisessä säännöksessä tarkoitetun urheilun käsitteen alaan.

16 Unionin tuomioistuimen ei nyt käsiteltävässä asiassa ole näin ollen määritettävä käsitteen ”urheilu” merkitystä yleisesti, vaan tulkittava kyseistä käsitettä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112 ja erityisesti kyseisen direktiivin verovapautuksia koskevien säännösten asiayhteydessä.

17 Hyvin vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että mainitun direktiivin 132 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, 16 kohta ja tuomio 26.2.2015, VDP Dental Laboratory ym., C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Koska direktiivissä 2006/112 ei määritellä mitenkään urheilun käsitettä, kyseisen sanan merkitys ja ulottuvuus on unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan määritettävä sen tavanomaisen merkityksen mukaan, joka sillä on yleiskielessä, ottamalla samalla huomioon asiayhteys, jossa sitä käytetään, ja sen lainsäädännön tavoitteet, johon se kuuluu (ks. vastaavasti tuomio 3.9.2014, Deckmyn ja Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 26.5.2016, Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, 27 kohta).

19 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse käsitteen ”urheilu” merkityksestä yleiskielessä, kyseisellä käsitteellä tarkoitetaan tavallisesti – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 23 kohdassa – luonteeltaan fyysistä toimintaa, eli toisin sanoen toimintaa, jolle on ominaista vähäistä suurempi fyysinen elementti.

20 Direktiivin 2006/112 yleisestä rakenteesta on seuraavaksi todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kyseisen direktiivin 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska vapautuksilla poiketaan pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesta suorituksesta. Kyseinen suppeaa tulkintaa koskeva sääntö kuitenkaan tarkoita, että vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siten, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. vastaavasti tuomio 18.11.2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, 17 kohta ja tuomio 25.2.2016, komissio v. Alankomaat, C-22/15, ei julkaistu, EU:C:2016:118, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Lisäksi on muistutettava, että vaikka sen arvonlisäverodirektiivin luvun, johon 132 artikla kuuluu, otsikosta ilmenee, että siinä säädetyillä vapautuksilla on tarkoitus suosia tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja, kyseiset vapautukset eivät kuitenkaan koske kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan siinä lueteltuja ja hyvin yksityiskohtaisesti kuvattuja yleishyödyllisiä toimintoja (ks.

vastaavasti tuomio 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 26.2.2015, VDP Dental Laboratory ym., C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, 45 kohta).

22 Mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan asiayhteyden tarkastelu puoltaa näin ollen tulkintaa, jonka mukaan kyseisessä säännöksessä esiintyvä käsite ”urheilu” on rajattava toimintoihin, jotka vastaavat sanan ”urheilu” tavanomaista merkitystä ja joille on ominaista vähäistä suurempi fyysinen elementti, eikä kyseistä käsitettä uloteta kaikkiin toimintoihin, jotka jostain tarkastelukulmasta on mahdollista yhdistää siihen.

23 Mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tarkoituksesta on lopuksi todettava, että kyseisellä säännöksellä pyritään suosimaan tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja eli läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviä palveluja, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille, ja että sillä pyritään näin ollen edistämään tällaista harrastamista suurten väestöryhmien keskuudessa (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, 23 kohta ja tuomio 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, 20 kohta).

24 On toki todettava, että kuten EBU väittää ja kuten unionin tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta ilmenee, kilpailubridge edellyttää loogista päättelyä, muistia, strategista suunnittelua ja lateraalista ajattelua, ja sen säännöllinen harrastaminen edistää niin henkistä kuin fyysistäkin terveyttä. Kyseistä säännöstä ei kuitenkaan sovelleta toimintoihin, jotka liittyvät pelkästään lepoon ja rentoutumiseen, vaikka kyseiset toiminnot edistäisivät henkistä ja fyysistä terveyttä (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, 22 kohta ja tuomio 25.2.2016, komissio v. Alankomaat, C-22/15, ei julkaistu, EU:C:2016:118, 23–25 kohta). Näin ollen se, että tietty toiminta edistää fyysistä ja henkistä terveyttä, ei yksinään ole riittävä seikka, jotta voitaisiin katsoa, että kyseinen toiminta kuuluu samassa säännöksessä tarkoitetun käsitteen ”urheilu” alaan.

25 Se, että fyysistä ja henkistä hyvinvointia edistävää toimintaa harjoitetaan kilpailumuotoisena, ei mahdollista erilaista päätelmää. Unionin tuomioistuin on nimittäin todennut, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa ei aseteta sen soveltamisen edellytykseksi sitä, että urheilua harrastettaisiin tietyllä tasolla, esimerkiksi ammattilaistasolla, tai että kyseessä olevaa urheilua harjoitettaisiin tietyllä tavalla eli säännöllisesti tai järjestäytyneesti tai urheilukilpailuihin osallistumiseksi (tuomio 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, 22 kohta ja tuomio 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, 19 kohta). Tältä osin on todettava myös, ettei tietyn toiminnan kilpailullinen luonne ole sellaisenaan riittävä peruste sille, että kyseinen toiminta voitaisiin luokitella ”urheiluksi”, jos vähäistä suurempi fyysinen elementti puuttuu.

26 Tämän tuomion 21 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä seuraa lisäksi, että kyseisen direktiivin 132 artiklan tarkoituksena on määrittää tyhjentävästi tietyt yleishyödylliset toiminnot, jotka on poikkeuksellisesti vapautettava arvonlisäverosta. Näin ollen on todettava, että koska tämän tuomion 19–25 kohdassa esitetyistä syistä mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn vapautuksen laajuuden tulkitseminen siten, että kyseisen vapautuksen alaan sisällytettäisiin toimintoja, joihin sisältyy ainoastaan vähäiseltä vaikuttava fyysinen elementti, merkitsisi mainitun säännöksen laajentavaa tulkintaa, tällainen tulkinta ei voi olla yhteensopiva sen säännön kanssa, että arvonlisäverovapautuksia on tulkittava suppeasti, eikä kyseisen vapautuksen tiukkaa rajaamista koskevan tavoitteen kanssa.

27 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan sanamuodosta ja kyseisen säännöksen teleologisesta ja systematiikkaan perustuvasta tulkinnasta seuraa näin ollen, että kyseinen säännös koskee ainoastaan toimintoja, joille on ominaista vähäistä suurempi fyysinen elementti.

28 Tällainen tulkinta ei mitenkään vaikuta siihen, voiko toiminta, johon sisältyy vähäiseltä vaikuttava fyysinen elementti, mahdollisesti kuulua kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan n alakohdassa tarkoitettujen ”kulttuuripalvelujen” käsitteen alaan silloin, kun kyseisellä toiminnalla on, kun otetaan huomioon sen harjoittaminen, historia ja perinneviitekehys tietyssä jäsenvaltiossa, sellainen asema kyseisen maan sosiaalisessa ja kulttuurisessa perinnössä, että sen voidaan katsoa muodostavan osan kyseisen maan kulttuurista. Unionin tuomioistuin on tältä osin katsonut, että direktiivin 77/388 vastaavassa säännöksessä annettiin jäsenvaltioille harkintavaltaa verosta vapautettavien kulttuuripalvelujen suoritusten määrittämisessä (ks. vastaavasti tuomio 15.2.2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, 24 kohta).

29 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa on tulkittava siten, että kilpailubridgen (duplicate bridge) kaltainen toiminta, jolle on ominaista vähäiseltä vaikuttava fyysinen elementti, ei kuulu kyseisessä säännöksessä tarkoitetun urheilun käsitteen alaan.

Oikeudenkäyntikulut

30 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa on tulkittava siten, että kilpailubridgen (duplicate bridge) kaltainen toiminta, jolle on ominaista vähäiseltä vaikuttava fyysinen elementti, ei kuulu kyseisessä säännöksessä tarkoitetun urheilun käsitteen alaan.

Allekirjoitukset