



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 21. detsembril 2016¹

Kohtuasi C-633/15

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasjade koda)), Ühendkuningriik)

Käibemaks — Maksuvabastused — Otseselt spordiga seotud teenuste osutamine — Maksuvabastuse andmata jätmise juhul, kui on risk konkurentsi moonutada, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda

I. Sissejuhatus

1. Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 133 esimese lõigu punkti d ja teise lõigu tõlgendamist.
2. Taotlus esitati London Borough of Ealing'i (Londoni Ealing'i linnaosavalitsus) ning Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas spordirajatistesse sissepääsu tasu, mille Londoni Ealing'i linnaosavalitsus on kehtestanud, on käibemaksuga maksustatav.

¹ — Algkeel: prantsuse.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa „Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul“ sätestab:

„1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

m) teatavad otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teenused, mida mittetulundusorganisatsioonid osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele;

[...]

2.

a) Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele käesoleva artikli lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul ühte või mitut järgmist tingimust:[...]

— asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, näiteks seades käibemaksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

[...]“

4. Vastavalt selle direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile a võivad liikmesriigid üleminekuperioodil jätkata direktiivi artikli 13 või 15 kohaselt käibemaksust vabastatud tehingute käibemaksuga maksustamist, mis on nimetatud direktiivi E lisas.

5. Selle lisa punktis 4 oli esitatud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastus. Punkt 4 tunnistati alates 1. jaanuarist 1990 kehtetuks nõukogu 18. juuli 1989. aasta kaheksateistkümnenda direktiiviga 89/465/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – teatavate kuuenda direktiivi artikli 28 lõikes 3 sätestatud erandite kaotamine (EÜT 1989, L 226, lk 21; ELT eriväljaanne 09/01, lk 138; edaspidi „kaheksateistkümnend direktiiv“). See artikli 1 lõike 1 punkt 1 on sõnastatud järgmiselt:

„[Kuuendat direktiivi] muudetakse järgmiselt.1) Alates 1. jaanuarist 1990 jäetakse E lisast välja punktides 1, 3–6, [...] osutatud tehingud.

Nendel liikmesriikidel, kes 1. jaanuaril 1989 kohaldasid käibemaksu E lisa punktides 4 ja 5 osutatud tehingute suhtes, lubatakse kohaldada artikli 13 A osa punkti 2 alapunkti a viimase taande tingimusi ka artikli 13 A osa punkti 1 alapunktides m ja n nimetatud teenuste osutamise ja kaupade tarnimise suhtes, kui nende osutajateks või tarnijateks on avalik-õiguslikud isikud.“

6. Vastavalt direktiivi 2006/112 artiklitele 411 ja 413 tunnistas see direktiiv kehtetuks ja asendas alates 1. jaanuarist 2007 liidu käibemaksualased õigusnormid, eelkõige kuuenda direktiivi. Direktiivi 2006/112 põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada kõik kohaldatavad sätted selgel ja otstarbekal kujul, muudetud struktuuri ja sõnastusega, tegemata põhimõtteliselt sisulisi muutusi. Seega kattuvad selle direktiivi sätted sisuliselt kuuenda direktiivi vastavate sätetega.

7. Selle direktiivi artikli 13 lõige 1 sätestab:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

[...]“

8. Nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punkt m, mis kuulub IX jaotise 2. peatükki „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“, sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele.“

9. Direktiivi 2006/112 artikkel 133 sätestab:

„Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 132 lõike 1 punktides [...] m ja [...] sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul üht või mitut järgmist tingimust:

[...]

d) asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

Liikmesriigid, kes maksustasid käibemaksuga 1. jaanuaril 1989 [kuuenda direktiivi] E lisa alusel artikli 132 lõike 1 punktides m ja n nimetatud tehinguid, võivad kohaldada esimese lõigu punktis d ette nähtud tingimusi ka siis, kui nimetatud teenuste osutamine või kaubatarned avalik-õiguslike organisatsioonide poolt on maksust vabastatud.“

B. Ühendkuningriigi õigus

10. Kuuenda direktiivi artikli 28 lõikes 3 ette nähtud ülemineku perioodil maksustas Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik jätkuvalt spordi või kehakultuuriga otseselt seotud teenuseid, mida osutavad mittetulundusühingud. Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (1983. aasta käibemaksuseaduse 6. lisa 10. jaotis) kohaselt olid ainult kaks nendest teenustest

käibemaksust vabastatud: esiteks iga tulundus- või mittetulundusühingu poolt spordivõistlusel osalemise õiguse andmine, kui õiguse andmise eest saadavat tasu kasutatakse täies ulatuses sellel võistlusel auhinna või auhindade andmise rahastamiseks, ja teiseks spordi või füüsilise vabaajategevuse eesmärgil asutatud mittetulundusühingu poolt sellisel võistlusel osalemise õiguse andmine.

11. Alates 1. jaanuarist 1994 vabastas Ühendkuningriik mõne erandiga käibemaksust sporditeenused, mida mittetulundusühingud osutasid eraõiguslikele isikutele. Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (1994. aasta käibemaksuseaduse 9. lisa 10. jaotis) kohaselt tuleb seda maksuvabastust kohaldada järgmistel juhtudel: „1. Spordivõistlusel või füüsilises vabaajategevuses osalemise õiguse andmine, kui selle õiguse andmise eest saadava tasu puhul on tegemist rahaga, mida kasutatakse täies ulatuses auhinna või auhindade andmiseks sellel võistlusel.

2. Sellisel võistlusel osalemise õiguse andmine spordi või füüsilise vabaajategevuse eesmärgil asutatud õigustatud organisatsiooni poolt.

3. Teenused, mida õigustatud organisatsioon osutab isikule ja mis on otseselt seotud viimase harrastatava spordi või kehakultuuriga ja nende jaoks vajalikud; juhul kui see organisatsioon tegutseb oma liikmete huvides, ei kuulu sinna hulka teenused, mida osutatakse isikule, kes ei ole klubi liige.“

12. Note (2A) to Group 10 (10. jaotise tõlgendav märkus 2A) määratleb „õigustatud organisatsiooni“ kui mittetulundusühingu, mis vastab teatud tingimustele. Note (3) to Group 10 (10. jaotise tõlgendav märkus 3) kohaselt ei saa avalik-õiguslikke mittetulundusühinguid (st kohalikke omavalitsusi, ministeeriume ning avalik-õiguslikke organisatsioone ja üksuseid, mis kuuluvad 1993. aastal Office of Public Service and Science'i (avaliku teenistuse ja teaduse amet) avaldatud loetellu) lugeda „õigustatud organisatsioonideks“ Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (1994. aasta käibemaksuseaduse 9. lisa 10. jaotise punkti 3) tähenduses.

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13. Londoni Ealing'i linnaosavalitsus on kohalik omavalitsus, mis haldab spordirajatise, näiteks spordisaale ja ujulaid. Ajavahemikul 1. juunist 2009 kuni 31. augustini 2012 maksis ta nende spordirajatiste sissepääsutasudelt arvestatud käibemaksu.

14. Leides, et need teenused pidid olema direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m alusel käibemaksust vabastatud, nõudis ta maksuhaldurilt nendelt teenustelt makstud käibemaksu tagastamist. See nõue jäeti rahuldamata põhjendusel, et liikmesriigi õigusnormide kohaselt ei kuulunud sporditeenused, mida osutavad kohalikud omavalitsused, nagu Londoni Ealing'i linnaosavalitsus, maksuvabastuse kohaldamisalasse vastavalt selle direktiivi artikli 133 esimese lõigu punktile d.

15. Londoni Ealing'i linnaosavalitsus esitas selle otsuse peale kaebuse First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasjade koda), Ühendkuningriik). Ta väitis selles kohtus, et Ühendkuningriik ei saa tugineda nimetatud direktiivi artikli 133 teisele lõigule, sest liikmesriigi õigusnormide kohaselt ei olnud 1. jaanuaril 1989 käibemaksuga maksustatavad kõik sporditeenused, vaid mõned oli maksust vabastatud. Peale selle ei võimalda see säte jätta kohalikele omavalitsustele sporditeenuste osutamise maksuvabastuse andmata, vabastades aga maksust samad teenused, mida osutavad teised mittetulundusühingud. Viimasena väitis ta, et kuna artikkel 133 nõuab, et „iga juhtumi puhul“ tuleb eraldi kindlaks määrata, kas maksuvabastus võib põhjustada konkurentsi moonutamist, ei luba see säte jätta liikmesriikidel maksuvabastuse andmata kõikidele kohalikele omavalitsustele.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Londoni Ealing'i linnaosavalitsus ei väida, et oma teenuste osutamisel tegutses ta ametivõimuna direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 tähenduses. Ta tegutseb selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastuse tähenduses mittetulundusühinguna, mille osutatud teenused olid otseselt seotud spordiga ning neid osutati spordiga tegelevatele isikutele.

17. Selle kohtu sõnul vaieldakse põhikohtuasjas üksnes kõnealuse direktiivi artikli 133 esimese lõigu punkti d tähenduse, ulatuse ja kohaldamise üle. Selle kohta täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tarbija jaoks ei ole Londoni Ealing'i linnaosavalitsuse osutatud teenused oma laadilt mitte kuidagi objektiivselt erinevad teenustest, mida osutavad teised mittetulundusühingud.

18. Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasjade koda), Ühendkuningriik) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused.

„1. Kas Ühendkuningriigil on direktiivi 2006/112 artikli 133 teise lõigu alusel õigus kohaldada selle artikli punktis d sisalduvat tingimust avalik-õiguslikele juriidilistele organisatsioonidele [esiteks] olukorras, kus 1. jaanuaril 1989 käsitleti asjassepuutuvaid tehinguid Ühendkuningriigis maksustatavatena, kuid muudele sporditeenustele kohaldati sel kuupäeval maksuvabastust, ja [teiseks] olukorras, kus asjassepuutuvatele tehingutele ei olnud esmalt antud siseriikliku õiguse alusel maksuvabastust, enne seda, kui Ühendkuningriik kohaldas selle direktiivi artikli 133 [esimese lõigu] punktis d sisalduvat tingimust?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas Ühendkuningriigil on õigus kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 133 esimese lõigu punktis d sisalduvat tingimust avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele, ilma et ta kohaldaks seda tingimust eraõiguslikele mittetulundusühingutele?

3. Kui vastus teisele küsimusele on jaatav, siis kas Ühendkuningriigil on õigus jätta [direktiivi 2006/112] artikli 132 lõike 1 punktis m nimetatud maksuvabastus andmata kõikidele avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele, ilma et ta hindaks iga juhtumi puhul, kas maksuvabastuse andmine võib ilmselt põhjustada konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda?“

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

19. Kõnesolev eelotsusetaotlus esitati Euroopa Kohtule 30. novembril 2015. Londoni Ealing'i linnaosavalitsus, Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad.

20. Kohtuistung toimus 26. oktoobril 2016 ning selle käigus esitasid Londoni Ealing'i linnaosavalitsus, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon oma suulised seisukohad.

V. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

21. Käibemaksualane üldnorm, mis kehtestati direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktidega a ja c, on see, et käibemaksuga maksustatakse kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

22. Direktiivi 2006/112 artikkel 13 jätab käibemaksukohustuslase mõiste alt välja avalik-õiguslikud organisatsioonid seoses maksustatava tegevuse või maksustavate tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena. Seevastu juhul, kui avalik-õiguslik mittetulundusühing tegutseb samamoodi kui need organisatsioonid, kes ei ole avalik-õiguslikud (st samamoodi kui eraõiguslikud ettevõtjad), on ta kohustatud tasuma käibemaksu maksustatavatelt tegevustelt ja tehingutelt.

23. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõige 1 kohustab liikmesriike nägema ette mitmeid käibemaksuvabastusi teatavate tegevuste puhul avalikes huvides, mille hulgas on selle sätte punktis m nimetatud sporditeenused, kui neid osutavad mittetulundusühingud. Liidu seadusandja eesmärk on soodustada spordi ja kehakultuuriga tegelemist, arvestades selle kasulikkust elanikkonnale füüsilise arengu ja tervise seisukohalt.

24. Erandina artikli 132 lõike 1 punktis m kehtestatud üldnormist, annab selle direktiivi artikli 133 esimene lõik liikmesriikidele võimaluse kohaldada muudele kui avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele maksuvabastuse andmise suhtes nelja erinevat tingimust, mille hulgas on selle sätte punktis d nimetatud konkurentsi käsitlev tingimus. Selleks tingimuseks on, et „asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda“.

25. Seda erandit võivad kohaldada kõik liikmesriigid.

26. Ainuüksi liikmesriikidele, kes kuuenda direktiivi E lisa alusel maksustasid 1. jaanuaril 1989 sporditeenuseid käibemaksuga,² annab direktiivi 2006/112 artikli 133 teine lõik võimaluse teha veel üks erand, mille alusel nad võivad kohaldada avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele maksuvabastuse andmise suhtes ainuüksi konkurentsi käsitlevat tingimust, mis on esitatud selle direktiivi artikli 133 esimese lõigu punktis d. Tõsi küll, teised selles sättes loetletud tingimused ja igal juhul punktides a ja b loetletud tingimused on oma laadilt rohkem suunatud eraõiguslikele mittetulundusühingutele.³

27. Eeltoodust järeldub, et soodsam maksustamisviis on ette nähtud ainult avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele nii liikmesriikides, kes 1. jaanuaril 1989 maksustasid kuuenda direktiivi E lisa alusel sporditeenuseid käibemaksuga, kui ka liikmesriikides, kes seda võimalust ei kasutanud.

28. Kokkuvõttes võivad liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1989 maksustasid kuuenda direktiivi E lisa alusel sporditeenuseid käibemaksuga, kohaldada maksuvabastuse andmise suhtes artikli 133 esimeses lõigus ette nähtud nelja tingimust juhul, kui asjaomane sporditeenuste osutaja on muu mittetulundusühing kui avalik-õiguslik mittetulundusühing, samas kui avalik-õiguslike mittetulundusühingute puhul võib selle maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada ainuüksi konkurentsi käsitlevat tingimust.

29. Liikmesriigid, kes ei ole kasutanud kuuenda direktiivi E lisa antud õigust, võivad kohaldada tingimusi ainult muudele mittetulundusühingutele kui avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele antud maksuvabastuse suhtes, kuna avalik-õiguslikud mittetulundusühingud on lõplikult maksust vabastatud nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti m alusel. Kui nad ei kehtesta ühtegi tingimust, vabastatakse kõnealused teenused lõplikult maksust kõikide mittetulundusühingute puhul.

30. Eelotsusetaotlusest nähtub, et Ühendkuningriik on üks liikmesriikidest, kes maksustas 1. jaanuaril 1989 kuuenda direktiivi E lisa alusel sporditeenuseid käibemaksuga.

2 — Komisjoni sõnul on selles sättes viidatud liikmesriigid Saksamaa Liitvabariik ja Ühendkuningriik.

3 — Direktiivi 2006/112 artikli 133 esimese lõigu punkt a sätestab, et „kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks.“ Selle sätte punkt b näeb ette, et „neid organisatsioone juhivad ja haldavad rangelt vabatahtlikul alusel isikud, kellel ei ole isiklikult ega vahendajate kaudu ei otseseid ega kaudseid huvisid seoses asjaomase tegevuse tulemustega“. Nimetatud direktiivi artikli 133 esimese lõigu punkt c sätestab, et „nende organisatsioonide hinnad on kinnitatud ametiasutuste poolt või jäävad selliselt kinnitatud hindade piiridesse või on hindade kinnitamist mittevajavate teenuste puhul madalamad kui muude sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksuga maksustatavad äriühingud“.

31. Selgub, et põhikohtuasjas käsitletavate Suurbritannia õigusaktide kohaselt jäetakse avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele (sealhulgas kohalikud omavalitsused nagu Londoni Ealing'i linnaosavalitsus) sporditeenuste käibemaksuvabastus automaatselt andmata⁴, viitamata sealjuures konkurentsi käsitlevale tingimusele, mida Ühendkuningriik võib vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 133 teisele lõigule kohaldada maksuvabastuse andmise suhtes.

32. Selle tulemusena võib Euroopa Kohus leida, et eelotsuse küsimused on puhtalt hüpoteetilised, sest nendega tahetakse teada, kas Ühendkuningriigil on õigus kohaldada avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes kõnealuse direktiivi artikli 133 esimese lõigu punktis d ette nähtud konkurentsi puudutatavat tingimust, ning kui vastus on jaatav, siis millistel tingimustel; samas kui see tingimus ei ole Suurbritannia õigusaktides või neid selgitavates Suurbritannia maksuhalduri teatistes mitte kusagil ette nähtud. Seega tuleks järeldada, et avalik-õiguslike mittetulundusühingute osutatud sporditeenuste käibemaksuga maksustamisel ei ole õiguslikku alust, sest normiks on maksuvabastus, mille suhtes võib teatud juhtudel kohaldada tingimusi – mida ei tee Suurbritannia norm, mis, nagu Ühendkuningriigi valitsus kohtuistungil märkis, jätab nende teenuste osas maksuvabastuse lihtsalt kohaldamata.

33. Lisaks kinnitasid kõik kohtuistungil seisukohti esitanud pooled, et Suurbritannia õigusaktides ei ole ühtegi sõnaselget viidet kõnealuse direktiivi artikli 133 esimese lõigu punktis d nimetatud konkurentzialasele tingimusele.

34. Siiski lähtuvad eelotsusetaotluse esitanud kohus, põhikohtuasja pooled ja komisjon eeldusest, et kohalikele omavalitsustele sporditeenuste käibemaksuvabastuse andmata jätmine tuleneb sellest, et Ühendkuningriik kasutas talle artikli 133 teise lõiguga antud võimalust kohaldada avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele maksuvabastuse andmise suhtes tingimust, et see maksuvabastus ei „põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda“.⁵

35. Kohtuistungil märkis Londoni Ealing'i linnaosavalitsus, et Suurbritannia ametiasutused leidsid, et neil on õigus tugineda konkurentsi puudutavale tingimusele, kusjuures seda arusaama tuleb mõista nii, et see väljendab nende otsust jätta kohalikele omavalitsustele maksuvabastus andmata, sest nende tegevus põhjustab kindlasti konkurentsi moonutamist.

36. Ühendkuningriigi valitsuse esindaja väljendas nõusolekut sellega, mida Londoni Ealing'i linnaosavalitsus kõnealuse küsimuse kohta ütles, leides, et see seisukoht oli põhjendatud riskiga, et kohalikud omavalitsused võivad anda sporditegevusele toetusi, ning konkurentsi moonutamine oli nende „võimaliku tegevuse“ tulemus.

37. Komisjon järgis samasugust mõttekäiku, mööndes, et konkurentsi puudutatav tingimus ei ole Suurbritannia õigusaktides mitte sugugi sõnaselgelt esitatud, kuid see ei ole vajalik, kuna liikmesriikidele on kõnealuse direktiiviga antud otsustusruum.⁶

38. Mis puudutab võimalust, et Euroopa Kohus nõustub seisukohaga, et Suurbritannia õigusaktid kehtestasid kaudselt konkurentzialase tingimuse, siis lähtun käesoleva ettepaneku järgnevas arutluskäigus eeldusest, et Suurbritannia seadusandja ja maksuhalduri jaoks võib avalik-õiguslike mittetulundusühingute osutatud sporditeenuste käibemaksuvabastus *igal juhul* „põhjusta[da] ilmselt konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda“⁷. Kuigi tingimus on Suurbritannia õigusaktides kaudselt olemas, eeldatakse siiski, et seda kunagi ei täideta.

4 – Välja arvatud spordivõistlusel osalemise õigusega seotud tasud, mis on käibemaksust vabastatud kõigi mittetulundusühingute puhul.

5 – Nimetatud direktiivi artikli 133 esimese lõigu punkt d, millele viitab selle direktiivi artikli 133 teine lõik.

6 – Kuigi komisjoni esindaja mainis riikidele jäetud otsustusruumi kohta kõnekäändu, mis võib käesoleval juhul asjakohane olla: „Give him an inch, he will take a mile“ („Anna kuradile sõrm, siis võtab ta terve käe“).

7 – Kõnealuse direktiivi artikli 133 esimese lõigu punkt d.

B. Esimene eelotsuse küsimus

39. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 133 teine lõik lubab liikmesriigil kohaldada avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes selle direktiivi artikli 133 esimese lõigu punktis d sisalduvat konkurentsi käsitlevat tingimust juhul, kui see liikmesriik maksustas kuuenda direktiivi E lisa alusel 1. jaanuaril 1989 käibemaksuga üksnes teatud sporditeenuseid ja kohaldas teatud teistele sporditeenustele maksuvabastust.

40. Jagan Ühendkuningriigi valitsuse ja komisjoni seisukohta, mille kohaselt peab vastus sellele küsimusele olema jaatav.

41. Nagu nähtub direktiivi 2006/112 artikli 133 teise lõigu sõnastusest, ei nõua see säte, et selleks, et liikmesriik saaks kohaldada üleminekuaja lõppedes avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele konkurentsi puudutavat tingimust, pidid kõik sporditeenused olema 1. jaanuaril 1989 käibemaksuga maksustatud. Vastupidi, see säte viitab üldiselt liikmesriikidele, „kes maksustasid käibemaksuga 1. jaanuaril 1989 [kuuenda direktiivi] E lisa alusel artikli 132 lõike 1 punkti[s] m [...] nimetatud tehinguid“, mida Ühendkuningriik tegigi.

42. Ehkki oleks olnud selgem viidata liikmesriikidele, „kes maksustasid käibemaksuga 1. jaanuaril 1989 [kuuenda direktiivi] E lisa alusel [mõnd] artikli 132 lõike 1 punkti[s] m [...] nimetatud tehingu[t]“⁸, ei oleks vastupidine tõlgendus kooskõlas kuuenda direktiivi eesmärgiga⁹, milleks oli võimaldada liikmesriikidel üleminekuaja jooksul pikendada kõnealuste sporditeenuste käibemaksuga maksustamise korda. Teisisõnu oli liikmesriikidel varem lubatud sporditeenuseid käibemaksuga maksustada, kuid nad ei olnud kohustatud seda tegema. Järelikult ei pidanud kõik sporditeenused olema 1. jaanuaril 1989 tingimata käibemaksuga maksustatud.

43. Londoni Ealing'i linnaosavalitsus vastab, et direktiivi 2006/112 artikli 133 teises lõigus sisalduva lause „siis, kui nimetatud teenuste osutamine või kaubatarned avalik-õiguslike organisatsioonide poolt on maksust vabastatud“ grammatiline ja kitsendav tõlgendamine oleks kohustanud Ühendkuningriiki vabastama kõnealused tehingud maksust oma õigusaktide muutmisel 1994. aastal, enne konkurentsi käsitleva tingimuse kohaldamist.

44. Mina seda niimoodi ei tõlgenda. Nimelt räägib selle tõlgenduse vastu liidu seadusandja kasutatud sõnastus ise. Kõnealune säte käsitleb teenuste osutamist, mis „on maksust vabastatud“, mitte „oli sel ajal maksust vabastatud“. Liikmesriigi valikut vabastada sporditeenused maksust ning samal ajal kasutada konkurentsi käsitlevat tingimust ei saa pidada liidu õigusega vastuolus olevaks. Vastupidi, samamoodi on tehtud ka kaheksateistkümnenda direktiivi artikli 1 lõike 1 punktis 1¹⁰, millega liidu seadusandja kohustas liikmesriike, „kes 1. jaanuaril 1989 kohaldasid [kuuenda direktiivi E lisa alusel] käibemaksu [sporditeenuste] suhtes“, vabastama need teenused maksust alates 1. jaanuarist 1990, samal ajal kui see lubas neil kohaldada avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele maksuvabastuse andmise suhtes tingimusi.

45. Asjaolu, et Ühendkuningriik ei olnud kohustatud vabastama sporditeenuste osutamist käibemaksust enne konkurentsi käsitleva tingimuse kohaldamist, tugineb ka nõudele tõlgendada ja kohaldada direktiivi 2006/112 kaheksateistkümnenda direktiiviga ühetaoliselt.

8 — Kohtujuristi kursiiv.

9 — Vt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkt a koostoimes E lisa punktiga 4. Asjaolu, et need sätted on oma olemuselt üleminekusätted, mis võimaldavad teha ajutiselt erand selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud sporditeenuste maksuvabastusest, tähendab, et nendega ei olnud vastuolus kõnealuste teenuste osaline maksust vabastamine. Vt analoogia alusel kohtuotsus, 29.4.1999, Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, punktid 19 ja 20).

10 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 5.

46. Nimelt kujutab direktiiv 2006/112 endast lihtsalt varasemate käibemaksudirektiivide, eelkõige kuuenda ja kaheksateistkümnenda direktiivi ümbersõnastust, sisaldamata ühtegi sisulist muudatust.¹¹ Kaheksateistkümnenda direktiivi artikli 1 sätete kohaselt lõppes alates 1. jaanuarist 1990 üleminekuperiood, mille jooksul võis jätkata mittetulundusühingute osutatavate sporditeenuste käibemaksuga maksustamist. See artikkel on ka direktiivi 2006/112 artikli 133 teise lõigu aluseks.

47. Kaheksateistkümnenda direktiivi artiklis 1 ei ole muide kasutatud sõnastust „kui [sporditeenuste] osutamine [...] avalik-õiguslike organisatsioonide poolt on maksust vabastatud“, mis viitab sellele, et ei olnud kavas seada lisatingimust selleks, et liikmesriigid saaksid avalik-õiguslike mittetulundusühingute osutatud teenuste suhtes kohaldada konkurentsi käsitlevat tingimust. Nimetatud artikkel nõudis selleks, et asjaomane liikmesriik saaks kohaldada konkurentsi käsitlevat tingimust avalik-õiguslike mittetulundusühingute tegevuse suhtes, üksnes seda, et kõnealuseid tehinguid maksustati 1. jaanuaril 1989 käibemaksuga.

48. Neil asjaoludel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 133 esimese lõigu punkti d ja teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et need lubavad liikmesriikidel kohaldada konkurentsi käsitlevat tingimust avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele, isegi kui muud sporditeenused peale nende teenuste, mida maksustati 1. jaanuaril 1989 käibemaksuga, olid samal kuupäeval maksust vabastatud, ning asjaomastele sporditeenustele ei antud liikmesriigi õiguse kohaselt maksuvabastust enne seda, kui liikmesriik kohaldab direktiivi 2006/112 artikli 133 esimese lõigu punktis d ette nähtud tingimust.

C. Teine eelotsuse küsimus

49. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 133 teine lõik lubab liikmesriigil, kes kuuenda direktiivi alusel maksustas 1. jaanuaril 1989 sporditeenuseid käibemaksuga¹², maksustada käibemaksuga avalik-õiguslike mittetulundusühingute osutatavaid sporditeenuseid¹³, samas kui ta vabastab sellest maksust teised mittetulundusühingud, kohaldamata nende suhtes ühtegi nimetatud direktiivi artikli 133 esimeses lõigus ette nähtud tingimust, eelkõige selle sätte punktis d ette nähtud konkurentsi käsitlevat tingimust.

50. Teen ettepaneku vastata sellele küsimusele eitavalt järgmistel põhustel.

51. Nagu ma märkisin käesoleva ettepaneku punktides 23 ja 24, kehtestab direktiivi 2006/112 artikkel 132 liikmesriikidele põhimõtte, et kõikide mittetulundusühingute – olenemata sellest, kas need on avalik-õiguslikud või mitte – osutatud sporditeenused tuleb käibemaksust vabastada. Sellest põhimõttest on siiski erandeid, sest nimetatud direktiivi artikkel 133 näeb ette tingimused, mida liikmesriigid võivad selle maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada.

52. Kõik liikmesriigid võivad muude kui avalik-õiguslike mittetulundusühingute osutatud sporditeenustele käibemaksuvabastuse andmise suhtes kohaldada artikli 133 esimese lõigu punktides a–d ette nähtud nelja tingimust.

53. Ainult liikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1989 maksustasid käibemaksuga avalik-õiguslike või muude mittetulundusühingute osutatud sporditeenuseid, võivad *ka* (1. jaanuarist 1990) avalik-õiguslike asutuste osutatavate sporditeenuste maksuvabastuse suhtes kohaldada ainuüksi konkurentsi käsitlevat tingimust, mis on ette nähtud selle sätte punktis d.¹⁴

11 – Vt direktiivi põhjendused 1 ja 3.

12 – Välja arvatud spordivõistlustel osalemise õiguse eest makstav tasu.

13 – Kohaldades nende suhtes nimetatud direktiivi artikli 133 esimese lõigu punktis d ette nähtud tingimust ja leides, et see tingimus ei ole nende puhul kunagi täidetud.

14 – Vt nimetatud direktiivi artikli 133 teine lõik. Nagu ma märkisin käesoleva ettepaneku punktis 26, tundub mulle, et selle sätte punktides a–c loetletud tingimused sobivad rohkem kohaldamiseks eraõiguslike kui avalik-õiguslike mittetulundusühingute suhtes.

54. Siiski tekitab artikli 133 teise lõigu sõnastus mitu probleemi. Eelkõige võimaldab see liikmesriikidel, kes 1. jaanuaril 1989 maksustasid kuuenda direktiivi E lisa alusel sporditeenuseid käibemaksuga, kohaldada „esimese lõigu punktis d ette nähtud *tingimusi*“, kuigi tegemist on ainult ühe tingimusega. Selles ei ole samuti täpsustatud, kelle suhtes neid tingimusi võib kohaldada, kuigi selles on asjaomast maksuvabastust nimetatud üksnes seoses avalik-õiguslike mittetulundusühingutega.

55. Peale selle on selles kasutatud sõnastust „kui nimetatud teenuste osutamine [...] avalik-õiguslike organisatsioonide poolt on maksust vabastatud“, mis võib jätta mulje, et teatud liikmesriigid võivad jätkata avalik-õiguslike mittetulundusühingute osutatavate sporditeenuste käibemaksuga maksustamist, mis oleks minu arvates vastuolus liidu seadusandja kehtestatud maksuvabastuse normiga.

56. Arvestades nimetatud direktiivi artikli 133 teise lõigu sõnastuse ebaselgust, nendin, et kaheksateistkümnenda direktiivi, milles direktiiv 2006/112 ei pidanud tegema ühtegi sisulist muudatust¹⁵, artikli 1 lõike 1 punkti 1 sõnastus on selgem.

57. Nimetatud säte on sõnastatud järgmiselt: „Nendel liikmesriikidel, kes 1. jaanuaril 1989 kohaldasid käibemaksu [sporditeenuste] suhtes, lubatakse kohaldada [konkurentsi käsitlevat tingimust] ka artikli 13 A osa punkti 1 [alpunktis m] nimetatud teenuste osutamise [...] suhtes, kui nende osutajateks [...] on avalik-õiguslikud isikud.“

58. See sõnastus näitab selgelt esiteks, et avalik-õiguslike organisatsioonide osutatud sporditeenuste maksust vabastamine peab olema normiks, isegi liikmesriikides, kes, nagu Ühendkuningriik, maksustasid neid teenuseid 1. jaanuaril 1989 kuuenda direktiivi E lisa alusel käibemaksuga, ning teiseks, et avalik-õiguslike mittetulundusühingute puhul võib maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada konkurentsi käsitlevat tingimust.

59. Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et tingimused, mida liikmesriigid võivad maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada, „ei puuduta mitte kuidagi maksuvabastuste sisu määratlust“,¹⁶ kuna liikmesriigid „[ei tohi] seada [maksuvabastuse] suhtes muid tingimusi kui [direktiivis] ette nähtud tingimusi“¹⁷.

60. Sellest tuleneb, et kuigi avalik-õiguslike mittetulundusühinguid soodustav erinev kohtlemine¹⁸ on, nagu komisjon märgib, direktiivile 2006/112 omane, ei või liikmesriigid muuta selle erinevuse tähendust ega ulatust.

61. Käesolevas asjas aga muudavad kõnealused Suurbritannia õigusaktid erineva kohtlemise vastupidiseks, kuna ei kehtesta muudele mittetulundusühingutele kui avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele maksuvabastuse andmise suhtes ühtegi selle direktiivi artikli 133 esimeses lõigus ette nähtud tingimust, samas kui nende õigusaktide kohaselt jäetakse kohalikele omavalitsustele maksuvabastus üldiselt andmata, eeldades kaudselt, et konkurentsi käsitlev tingimus, mida nende suhtes kohaldatakse, ei saa nende puhul olla kunagi täidetud.

62. Need õigusaktid eeldavad kõnealuse direktiivi artikli 133 tõlgendust, mis on minu omast väga erinev ja mille kohaselt selle artikli kaks lõiku on teineteisest sedavõrd sõltumatud, et need jätavad liikmesriikidele, kes kuuenda direktiivi E lisa alusel maksustasid 1. jaanuaril 1989 sporditeenuseid käibemaksuga, maksuvabastuse andmisel täieliku kaalutusõiguse.

63. Leian, et see tõlgendus on vastuolus nii artikli 133 teise lõigu sõnastusega kui ka neutraalse maksustamise põhimõttega.

15 — Vt nimetatud direktiivi põhjendused 1 ja 3.

16 — Kohtuotsus, 7.5.1998, komisjon vs. Hispaania (C-124/96, EU:C:1998:204, punkt 11).

17 — Kohtuotsus, 7.5.1998, komisjon vs. Hispaania (C-124/96, EU:C:1998:204, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 24–27.

64. Niisamuti nagu kaheksateistkümnenda direktiivi artikli 1 lõike 1 punkt 1, näeb ka direktiivi 2006/112 artikli 133 teine lõik nimelt ette, et liikmesriigid, kes maksustasid 1. jaanuaril 1989 kuuenda direktiivi E lisa alusel sporditeenuseid käibemaksuga, „võivad kohaldada [...] *ka*“¹⁹ avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele maksuvabastuse andmise suhtes konkurentsi käsitlevat tingimust.

65. Minu arvates eeldab sõna „ka“ kasutamine seda, et need liikmesriigid võivad kohaldada avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele maksuvabastuse andmise suhtes nimetatud tingimust vaid juhul, kui nad juba teevad seda muude mittetulundusühingute suhtes.

66. Samale järeldusele jõuan neutraalse maksustamise põhimõtte alusel, mis on võrdse kohtlemise üldpõhimõtte väljenduseks käibemaksu valdkonnas.

67. Nimelt tuleb meenutada, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus sarnaste ja omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel.²⁰

68. Käesolevas asjas on Londoni Ealing'i linnaosavalitsuse osutatavad sporditeenused (st eelkõige sissepääs spordisaalidesse ja ujulatesse) kindlalt sarnased samade teenustega, mida osutavad muud organisatsioonid kui avalik-õiguslikud organisatsioonid. Tegemist on omavahel konkureerivate teenuste osutamisega, mida tuleks kohelda ühtemoodi. Milleks maksta ujulas käimise eest käibemaksu sõltuvalt sellest, kas ujulat haldab avalik-õiguslik või eraõiguslik mittetulundusühing?

69. Neil asjaoludel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 133 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes kuuenda direktiivi alusel maksustas 1. jaanuaril 1989 sporditeenuseid käibemaksuga, võib avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele käibemaksuvabastuse andmise suhtes kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 133 esimese lõigu punktis d ette nähtud konkurentsi käsitlevat tingimust üksnes juhul, kui ta kohaldab seda tingimust ka muude mittetulundusühingute osutatavate teenuste suhtes.

D. Kolmas eelotsuse küsimus

70. Käsitlem kolmandat küsimust ainult juhuks, kui Euroopa Kohus leiab, et Ühendkuningriik võis kohaldada avalik-õiguslike mittetulundusühingute osutatavatele sporditeenustele käibemaksuvabastuse andmise suhtes direktiivi 2006/112 artikli 133 esimese lõigu punktis d ette nähtud konkurentsi käsitlevat tingimust, kuigi ta ei kohaldanud seda tingimust muude mittetulundusühingute osutatavate teenuste suhtes.

71. Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 133 teine lõik lubab liikmesriikidel, kes maksustasid kuuenda direktiivi alusel 1. jaanuaril 1989 sporditeenuseid käibemaksuga, jätta kõikidele avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele nende teenuste maksuvabastus andmata, ilma et nad kontrolliks iga juhtumi puhul, kas maksuvabastuse andmine võib ilmselt põhjustada konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

72. Minu arvates ei saa liikmesriik jätta kõikidele avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele maksuvabastuse üldkorras andmata, isegi kui ta 1. jaanuaril 1989 maksustas sporditeenuseid käibemaksuga.

19 — Kohtujuristi kursiiv.

20 — Vt kohtuotsused, 8.5.2003, komisjon vs. Prantsusmaa (C-384/01, EU:C:2003:264, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

73. Nagu ma märkinis käesoleva ettepaneku punktis 23, kohustab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktiga m kehtestatud norm liikmesriike vabastama mittetulundusühingute osutatavad sporditeenused käibemaksust.

74. Ka siis, kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 1 nägi oma kehtivusajal ette, et „liikmesriigid [vabastavad] enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust [sporditeenused]“, leidis Euroopa Kohus, et „need tingimused [...] ei puuduta mitte mingil viisil selles sättes ette nähtud maksuvabastuste sisu määratlust“²¹.

75. Euroopa Kohus leidis samuti, et „sellest sättest ei tulene, et kui liikmesriik vabastab maksust teatava otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teenuse, mida osutavad mittetulundusorganisatsioonid, võib selle vabastuse suhtes kohaldada muid tingimusi kui need, mis on ette nähtud artikli 13 A osa lõikes 2“.²²

76. Kuna direktiiv 2006/112 ei muutnud mitte kuidagi kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 2 ette nähtud tingimusi, tuleneb sellest kohtupraktikast, et liikmesriigid on kohustatud andma direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastuse, kusjuures nad võivad kohaldada ainuüksi selle direktiivi artiklites 132 ja 133 määratletud tingimusi, lisamata muid tingimusi.

77. Selle direktiivi artikliga 133 ette nähtud maksuvabastuse andmise tingimuste ja täpsemalt konkurentsi käsitleva tingimuse kohta leidis Euroopa Kohus, et „see valikuvõimalus [...] [ei luba] võtta selliseid üldmeetmeid, mis [...] piiravad maksuvabastuste kohaldamisala. Kuuenda direktiivi vastavaid sätteid käsitlevast Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et liikmesriik, kehtestades selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastusele ühe tingimuse või rohkem tingimusi, mis on sätestatud artiklis 133, ei või selle maksuvabastuse kohaldamisala muuta“.²³

78. Selle alusel tunnistas Euroopa Kohus kõnealuse direktiivi artiklitega 132 ja 133 vastuolus olevaks mitu liikmesriikide õigusnormi, sealhulgas Hispaania õigusnormi, mis piiras maksuvabastuse kohaldamisala sotsiaalset laadi eraõiguslike spordiorganisatsioonidega või -asutustega, mille sissepääsutasud või liikmemaks ei ületa teatud summat.²⁴

79. Sellise analüüsi raames tulebki käsitleda eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust, kas liikmesriik võib jätta sporditeenuste maksuvabastuse andmata kõikidele avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele, sealhulgas kohalikud omavalitsused, ilma et ta kontrolliks iga juhtumi puhul, kas maksuvabastuse andmine võib ilmselt põhjustada konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

80. Selles küsimuses on pooled erinevatel seisukohtadel. Ühelt poolt leiab Londoni Ealing'i linnaosavalitsus, et konkurentsi moonutamise riski hindamist tuleb teostada, niisamuti nagu muude mittetulundusühingute kui avalik-õiguslike ühingute puhul, „iga juhtumi puhul“²⁵ eraldi, võttes arvesse igale sporditegevusele eriomaseid asjaolusid.

21 — Kohtuotsus, 7.5.1998, komisjon vs. Hispaania (C-124/96, EU:C:1998:204, punkt 11 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 — Kohtuotsus, 7.5.1998, komisjon vs. Hispaania (C-124/96, EU:C:1998:204, punkt 18). Tegelikult on need tingimused muutumatul kujul esitatud direktiivi 2006/112 artiklis 132.

23 — Kohtuotsus, 19.12.2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt selle kohta ka kohtuotsus, 25.2.2016, komisjon vs. Madalmaad (C-22/15, ei avaldata, EU:C:2016:118, punkt 38).

24 — Kohtuotsus, 7.5.1998, komisjon vs. Hispaania (C-124/96, EU:C:1998:204, punkt 19).

25 — Direktiivi 2006/112 artikli 133 esimene lõik.

81. Teisalt leiavad Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon, et vastavalt 16. septembri 2008. aasta kohtuotsusele Isle of Wight Council jt (C-288/07, EU:C:2008:505, punktid 48–53) ei saa selle riski hindamist läbi viia iga mittetulundusühingu puhul kohalikul tasandil, vaid vastupidi, see tuleb läbi viia üldkorras riigi tasandil.

82. See kohtuotsus puudutas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 tõlgendamist (nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 13), mille kohaselt „avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid“.

83. Selle sätte kohta leidis Euroopa Kohus 16. septembri 2008. aasta kohtuotsuse Isle of Wight Council jt (C-288/07, EU:C:2008:505) punktis 53, et „olulist konkurentsi moonutamist, mille võib kaasa tuua maksukohustuse kohaldamata jätmise avalik-õiguslikele organisatsioonidele, kes tegutsevad ametivõimudena, tuleb hinnata asjassepuutuva tegevuse kui sellise põhjal, ilma et hinnang puudutaks konkreetset kohalikku turgu“.²⁶

84. Londoni Ealing'i linnaosavalitsuse väitel saab selle kohtupraktika käesolevas asjas üle võtta üksnes osaliselt²⁷, sest direktiivi 2006/112 artikkel 13 käsitleb muud küsimust, see tähendab kindlaksmääramist, kas avalik-õiguslik organisatsioon on maksukohustuslane või mitte. Seevastu käesolevas kohtuasjas ei ole küsimus mitte selles, kas ta on maksukohustuslane, vaid konkurentsi moonutamise olemasolus juhul, kui talle antakse maksuvabastus.

85. Nõustun selle seisukohaga. Nimetatud direktiivi artikli 13 lõike 1 esimene lõik puudutab avalik-õiguslike organisatsioonide käsitamist maksukohustuslasena ja näeb ette, et neid „ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena“. Selle direktiivi artikli 13 lõige 2 loob seose kõnealuse direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis m ette nähtud sporditeenuste maksuvabastusega, sätestades, et „[l]iikmesriigid võivad lugeda ametivõimude tegevuseks avalik-õiguslike organisatsioonide tegevuse, mis on [selle direktiivi] artiklite 132, [...] alusel maksust vabastatud“.

86. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul aga ei väida Londoni Ealing'i linnaosavalitsus, et sporditeenuste osutamisel tegutseb ta artikli 13 tähenduses ametivõimuna, ning maksuhaldur ei vaidle sellele vastu.

87. Lisaks oleks 16. septembri 2008. aasta kohtuotsuse Isle of Wight Council jt (C-288/07, EU:C:2008:505) punktis 53 tuletatud põhimõtte kohaldamine vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 133 sõnastusega, mille kohaselt maksuvabastuse andmise sidumine teatud tingimuste, sealhulgas konkurentsi käsitleva tingimuse täitmisega, peab toimuma „iga juhtumi puhul“ eraldi.

88. See määratlus on esitatud küll ainult nimetatud artikli esimeses lõigus, mis puudutab muid kui avalik-õiguslikke mittetulundusühinguid. Siiski ei ole – ning Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon ei esita – ühtegi veenvat põhjust, mis õigustaks sama tingimuse erinevat kohaldamist avalik-õiguslike mittetulundusühingute puhul.

89. Direktiivi 2006/112 teistes keeleversioonides kasutatud sõnastus näitab veelgi selgemalt, et selle direktiivi artikli 133 esimeses lõigus ette nähtud tingimuste analüüs peab toimuma iga organisatsiooni puhul eraldi. Toon näiteks ingliskeelse versiooni („in each individual case“), kreeka keelse versiooni („χωριστά για κάθε περίπτωση“) ja saksakeelse versiooni („im Einzelfall“).

²⁶ — Kohtujuristi kursiiv.

²⁷ — Nagu komisjon, nii nõustub ka Londoni Ealing'i linnaosavalitsus sellega, et konkurentsi moonutamist hinnatakse seoses asjaomase sporditegevusega.

90. Komisjon nimetab raskusi, mis kohalikel omavalitsustel ja eraõiguslikel ettevõtjatel tekiks 16. septembri 2008. aasta kohtuotsuse Isle of Wight Council jt (C-288/07, EU:C:2008:505) punktide 49–51 kohaselt, kui nad peaksid viima läbi analüüsi „iga juhtumi puhul“ eraldi, eelkõige vajadust „hinnata sageli keerukate majandusanalüüside põhjal süstemaatiliselt uuesti konkurentsitingimusi mitmetel kohalikel turgudel, mille kindlaksmääramine võib osutada iseäranis raskeks, kuna nende piirjooned ei kattu tingimata kohalike omavalitsuste territoriaalse pädevusega“.²⁸

91. Kuid miks ei oleks see hinnang teostatav avalik-õiguslike mittetulundusühingute puhul, samas kui see on võimalik teiste organisatsioonide puhul?²⁹

92. Neil asjaoludel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata kolmandale küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 133 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigil jätta üldkorras kõikidele avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele sporditeenuste käibemaksuvabastuse andmata, ilma et nad kontrolliks iga juhtumi puhul, kas maksuvabastuse andmine võib ilmselt põhjustada konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

VI. Ettepanek

93. Sellest tulenevalt teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksuasjade koda)) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 133 esimese lõigu punkti d ja teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et need lubavad liikmesriikidel kohaldada konkurentsi käsitlevat tingimust avalik-õiguslikele organisatsioonidele, isegi kui muud sporditeenused peale nende teenuste, mida maksustati 1. jaanuaril 1989 käibemaksuga, olid samal kuupäeval maksust vabastatud, ning asjaomastele sporditeenustele ei antud liikmesriigi õiguse kohaselt maksuvabastust enne seda, kui liikmesriik kohaldab direktiivi 2006/112 artikli 133 esimese lõigu punktis d ette nähtud tingimust.
2. Direktiivi 2006/112 artikli 133 esimese lõigu punkti d ja teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) alusel maksustas 1. jaanuaril 1989 sporditeenuseid käibemaksuga, võib avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele käibemaksuvabastuse andmise suhtes kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 133 esimese lõigu punktis d ette nähtud konkurentsi käsitlevat tingimust üksnes juhul, kui ta kohaldab seda tingimust ka muude mittetulundusühingute osutatavate teenuste suhtes.
3. Direktiivi 2006/112 artikli 133 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriikidel, kes direktiivi 77/388 alusel maksustasid 1. jaanuaril 1989 sporditeenuseid käibemaksuga, jätta üldkorras kõikidele avalik-õiguslikele mittetulundusühingutele sporditeenuste käibemaksuvabastuse andmata, ilma et nad kontrolliks iga juhtumi puhul, kas maksuvabastuse andmine võib ilmselt põhjustada konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

28 — Selle kohtuotsuse punkt 49.

29 — Lisaks on kummaline, et Ühendkuningriigi õigusnormid näevad ette sellise iga juhtumi põhjal eraldi läbi viidava analüüsi kultuuriteenuste suhtes kohaldatava käibemaksuvabastuse puhul, mida on pikalt selgitatud VAT Notice 701/47: culture (käibemaksuteatis 701/47: kultuur) punktis 3.8.