



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
GERARD HOGAN

7 päivänä marraskuuta 2019<sup>1</sup>

**Asia C-488/18**

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen  
vastaan  
Golfclub Schloss Igling e.V.**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Vapautukset – 132 artiklan 1 kohdan m alakohta – Läheisesti urheiluun liittyvät palvelujen suoritukset – Välitön oikeusvaikutus – Jäsenvaltioiden harkintavallan laajuus – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Yhdenvertaisen kohtelun periaate – Voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen käsite

1. Tämä ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä direktiivi 2006/112) 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tulkintaa.
2. Ennakkoratkaisupyyntö esitettiin asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Kaufbeurenin veroviraston Füssenin toimipiste, Saksa) ja Golfclub Schloss Igling e.V. (jäljempänä Golfclub) ja joka koskee sitä, että verovirasto on kieltäytynyt vapauttamasta arvonlisäverosta tiettyjä Golfclubin tarjoamia golfaamiseen läheisesti liittyviä palveluja.
3. Kyse on lähinnä siitä, voidaanko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa siitä huolimatta, että sen sanamuodossa mainitaan pelkästään ”tietyt, läheisesti urheiluun – – liittyvät palvelujen suoritukset”, pitää riittävän täsmällisenä ja ehdottomana, jotta sillä on välitön oikeusvaikutus.

<sup>1</sup> Alkuperäinen kieli: englanti.

## **I Unionin oikeus**

### **A Direktiivi 2006/112**

4. Direktiivin 2006/112 132 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

- 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”.

### **B Saksan oikeus**

5. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin se on julkaistu 21.2.2005 (BGB1. 2005 I, s. 386), 4 §:n 22 kohdan mukaan seuraavat liiketoimet on vapautettu verosta:

- a) konferenssit, kurssit ja muut luonteeltaan tieteelliset tai opetukselliset tapahtumat, joita järjestävät julkisoikeudelliset oikeushenkilöt, hallinto- tai tiedeakatemit, kansalaisopistot tai elimet, jotka pyrkivät yleishyödyllisiin päämääriin tai ammattiyhdistykselle kuuluviin päämääriin, mikäli tulot käytetään pääasiallisesti kulujen kattamiseen
- b) muut kulttuuri- ja urheilutapahtumat, joita järjestävät a alakohdassa mainitut toimijat, jos niistä perittävä maksu koostuu osallistumismaksuista”.

6. Yleistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung, jäljempänä AO) 51, 52, 55, 58, 59, 60 ja 61 §:ssä säädetään seuraavaa:

”51 §

Yleistä

(1) Seuraavia säännöksiä sovelletaan, kun tässä laissa myönnetään yritykselle verohelpotuksia sen perusteella, että se palvelee suoraan ja yksinomaan yleishyödyllistä, hyväntekeväisyyteen liittyvää tai uskonnollista päämäärää (verohelpotuksille ominaiset päämäärät). Yhteisöllä tarkoitetaan yhteisöverolain määritelmän mukaista yhteisöä, henkilöyhteenliittymää tai omaisuusmassaa. Yhteisöjen funktionaalisia alajakoja (yksikköjä) ei pidetä itsenäisinä verosubjekteina.

--

52 §

### Yleishyödylliset päämäärät

(1) Yhteisö pyrkii yleishyödyllisiin päämääriin, jos sen toiminta palvelee ilman oman edun tavoittelua yhteistä etua aineellisella, hengellisellä tai moraalin alalla. Toimintaa ei katsota yhteistä etua palvelevaksi, jos tällaisesta toiminnasta hyötyvä henkilöryhmä on rajattu kiinteästi esimerkiksi perheeseen tai yrityksen työvoimaan kuulumisen perusteella tai määritelmänsä, erityisesti siihen liittyvien maantieteellisten tai ammatillisten ominaisuuksien, vuoksi se voi pysyvästi olla ainoastaan pieni. Yhteisen edun palvelemiseen ei voida vedota pelkästään siksi, että yhteisö osoittaa varojaan julkisoikeudelliselle yhteisölle.

(2) Jollei edellä 1 momentista muuta johdu, yhteisen edun palvelemisena pidetään seuraavia:

--

21. urheilun edistäminen (shakkia pidetään urheilulajina);

--

55 §

### Pyyteetön toiminta

(1) Edistäminen tai tukeminen tapahtuu pyyteettömästi, jos se ei ensisijaisesti palvele yhteisön omia taloudellisia tarkoituksia, esimerkiksi kaupallisia tarkoituksia tai muita ansaintatarkoituksia, ja jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

1. Yhteisön varoja voidaan käyttää ainoastaan säännöissä määriteltyihin tarkoituksiin. Jäsenet tai osakkaat (näissä säännöksissä tarkoitetut jäsenet) eivät voi saada voitto-osuuksia eivätkä jäsenten ominaisuudessaan yhteisön varoja muulla tavoin. Yhteisö ei voi käyttää varojaan poliittisten puolueiden tukemiseen tai edistämiseen suoraan tai välillisesti.
2. Jäsenyytensä päättyessä tai yhteisön purkamisen tai selvitystilaan asettamisen yhteydessä jäsenet eivät voi saada enempää kuin heidän maksamansa pääomaosuudet ja apporttinsa käyvän markkina-arvon.
3. Yhteisö ei voi antaa kenellekään etua, josta aiheutuvat kustannukset eivät liity yhteisön tarkoitukseen, tai suhteettoman suurta korvausta.
4. Jos yhteisö puretaan tai asetetaan selvitystilaan tai jos sen aiempaa tarkoitusta ei enää sovelleta, yhteisön varoja, jotka ylittävät jäsenten maksamat pääomaosuudet ja apporttien käyvän markkina-arvon, voidaan käyttää ainoastaan tarkoituksiin, joihin veroetuudet kohdistuvat (varojen sitomisen periaate). Tämän vaatimuksen on täyttyttävä myös silloin, jos varat on tarkoitus siirtää toiseen veroetuuksia saavaan yhteisöön tai julkisoikeudelliselle oikeushenkilölle tarkoituksiin, joihin veroetuudet kohdistuvat.

5. Jollei 62 §:stä muuta johdu, yhteisön on lähtökohtaisesti käytettävä varojaan viipymättä sääntöjensä mukaisesti tarkoituksiin, joihin veroetuudet kohdistuvat. Varojen käyttäminen säännöissä määritettyjä tarkoituksia palvelevien varojen hankintaan tai luomiseen on myös tässä tarkoitettua käyttöä. Varoja on katsottava käytetyksi viipymättä, jos niitä käytetään säännöissä määritettyihin tarkoituksiin, joihin veroetuudet kohdistuvat, viimeistään kahden kalenteri- tai varainhoitovuoden kuluessa niiden kertymisestä.

--

58 §

Veroetuuksiin vaikuttamaton toiminta

Verotuksellisesti etuoikeutetulle asemalle ei ole esteenä se, että

--

8. yhteisö järjestää sosiaalisia tapahtumia, jotka ovat merkitykseltään toissijaisia sen siihen toimintaan nähden, johon veroetuudet kohdistuvat,

9. urheilujärjestö edistää ilmaisen urheilutoiminnan ohella maksullista urheilutoimintaa,

--

59 §

Veroetuuksien ennakoedellytykset

Veroetuuksia myönnetään, jos säännöissä, säätiön perustamisasiakirjassa tai yhtiöjärjestyksessä (näissä säännöksissä tarkoitetut säännöt) kuvataan yhteisön toiminnan tarkoitus sekä todetaan, että tämä tarkoitus täyttää 52–55 §:n edellytykset ja että siihen pyritään yksinomaan ja suoraan; yhteisön varsinaisen johtamisen on tapahduttava näiden sääntöjen mukaisesti.

60 §

Vaatimukset, jotka sääntöjen on täytettävä

(1) Säännöissä asetetut tavoitteet ja keinot, joilla ne on tarkoitus saavuttaa, on määriteltävä niin täsmällisesti, että sääntöjen perusteella voidaan varmistaa, ovatko veroetuuksien ennakoedellytykset täyttyneet. Sääntöihin on sisällyttävä liitteessä 1 mainitut perusteet.

(2) Sääntöjen on oltava säädettyjen vaatimusten mukaisia yhteisö- ja elinkeinoveron osalta koko verotus- ja laskenta-ajanjakson ajan ja muiden verojen osalta sinä ajankohtana, jona verovelvollisuus syntyy.

61 §

Varojen sitominen säännöissä

(1) Varojen katsotaan olevan sidottu riittävästi verotuksellisesti (55 §:n 1 momentin 4 kohta), jos tarkoitus, johon varoja on tarkoitus käyttää, jos yhteisö puretaan tai asetetaan selvitystilaan tai jos

sen aiempi tarkoitus lakkaa, on määritelty säännöissä niin täsmällisesti, että sääntöjen perusteella voidaan varmistaa, onko tällainen tarkoitus sellainen, johon veroetuus kohdistuu.

(2) (kumottu)

(3) Jos varojen sitomista koskevaa sääntöä muutetaan myöhemmin siten, ettei se ole enää 55 §:n 1 momentin 4 kohdan vaatimusten mukainen, sen katsotaan olleen alun pitäenkin riittämätön verotuksellisesti. Tämän lain 175 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohtaa sovelletaan sillä edellytyksellä, että veropäätöksiä voidaan tehdä, peruuttaa tai muuttaa siltä osin kuin ne koskevat veroja, jotka ovat tulleet maksettavaksi varojen sitomista koskevan päätöksen muuttamista edeltäneiden kymmenen kalenterivuoden aikana.”

## II Riidan tausta

7. Golfclub on rekisteröity yhdistys, jota ei riidanalaisena vuonna (2011) ollut tunnustettu AO:n 51 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä tarkoitettuihin yleishyödylliseksi yhteisöksi. Yhdistyksen tarkoituksena on sen sääntöjen mukaisesti golfurheilun hoitaminen ja edistäminen. Tätä tarkoitusta varten se ylläpitää golfkenttää ja siihen kuuluvia laitteistoja ja välineitä, joita se vuokraa Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH-nimiselle yhtiölle (jäljempänä Golfplatz). Yhdistyksen sääntöjen 13 artiklan 3 kohdassa määrätään, että jos yhdistys päättää itse lopettaa toimintansa tai se lakkautetaan, sen varat siirretään varsinaisen yhtiökokouksen nimeämälle henkilölle.

8. Golfclub osti 25.1.2011 Golfplatzin 380 000 eurolla. Rahoittaakseen tämän liiketoimen Golfclub otti jäseniltään lainoja, joiden vuosikorko on 4 prosenttia ja joita lyhennettiin 5 prosenttia vuosittain.

9. Samana vuonna Golfclub sai yhteensä 78 615,02 euroa tuloja seuraavista toiminnoista:

*i)* golfkentän käyttö;

*ii)* golfpallojen vuokraus;

*iii)* mailapoikien (caddie) vuokraus;

*iv)* golfmailojen myynti;

*v)* golfturnausten ja sellaisten tapahtumien järjestäminen, joista Golfclub on saanut osallistumismaksuja.

10. Verovirasto kieltäytyy vapauttamasta näitä toimintoja arvonlisäverosta sillä perusteella, että UStG:n 4 §:n 22 kohdan mukaan ainoastaan osallistumismaksut vapautetaan verosta ja että tätä poikkeusta ei voida soveltaa edes golfturnausten järjestämiseen, koska Golfclub ei ole AO:n 51 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Sen säännöissä ei nimittäin määrätty riittävän täsmällisesti sen varojen lakisääteisestä kohdentamisesta siinä tapauksessa, että yhdistys päättää itse lopettaa toimintansa tai lakkautetaan, ja Golfplatzin ostaminen osoittaa, ettei se harjoita yksinomaan voittoa tavoittelematonta toimintaa.

11. Finanzgericht (verotuomioistuin, Saksa) kumosi veroviraston Golfclubia koskevan päätöksen sillä perusteella, että Golfclub on direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettu voittoa tavoittelematon yhteisö ja että tässä säännöksessä, jolla on välitön oikeusvaikutus, edellytetään, että jäsenvaltiot vapauttavat arvonlisäverosta kaikki läheisesti urheiluun liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat.

### III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

12. Verovirasto teki Finanzgerichtin tuomiosta Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Viimeksi mainittu katsoo, että asian ratkaisu määräytyy yhtäältä sen mukaan, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla välitön oikeusvaikutus, jolloin voittoa tavoittelemattomat yhteisöt voivat vedota suoraan kyseiseen säännökseen, jos mainittu direktiivi on pantu täytäntöön virheellisesti. Toisaalta asia koskee samassa säännöksessä käytetyn voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen käsitettä.

13. Ensiksi mainitun kysymyksen osalta kansallinen tuomioistuin selittää olevansa epävarma siitä, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla välitön oikeusvaikutus, koska 15.2.2017 antamassaan tuomiossa British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, 23 ja 24 kohta) unionin tuomioistuin totesi, ettei jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes neuvoston direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdalla ole välitöntä oikeusvaikutusta. Tämän päätelmän tehdessään unionin tuomioistuin tukeutui etenkin siihen, että kyseisessä säännöksessä viitattiin, kuten direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassakin, ”tiettyihin palvelujen suorituksiin” ja annettiin näin ollen jäsenvaltioille harkintavaltaa sen suhteen, mitkä palvelujen suoritukset vapautetaan verosta. Tästä unionin tuomioistuin päätteli, ettei kyseinen säännös täyttänyt edellytyksiä sille, että siihen voitaisiin vedota suoraan kansallisissa tuomioistuimissa.

14. Viimeksi mainitun kysymyksen osalta kansallinen tuomioistuin pohtii, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa käytettyä voittoa tavoittelemattoman yhteisön käsitettä pidettävä unionin oikeuden itsenäisenä käsitteenä ja, jos on, onko tätä käsitettä tulkittava siten, että siinä edellytetään, että jotta yhteisöä voidaan pitää voittoa tavoittelemattomana, sen säännöissä on määrättävä, että jos sen varat siirretään toiseen yhteisöön, myös tämän toisen yhteisön toiminnan on oltava voittoa tavoittelematonta.

15. Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1. Onko [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla, jonka mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ’tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille’, välitön oikeusvaikutus siten, että voittoa tavoittelemattomat yhteisöt voivat vedota suoraan kyseiseen säännökseen, kun tätä säännöstä ei ole saatettu osaksi kyseisen jäsenvaltion kansallista oikeutta?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Onko [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettu ’voittoa tavoittelematon yhteisö’

- itsenäisesti unionin oikeuden perusteella tulkittava käsite vai
  - ovatko jäsenvaltiot toimivaltaisia asettamaan tällaisen yhteisön olemassaololle ehtoja, kuten yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung) 52 §:ssä, luettuna yhdessä 55 §:n kanssa, (tai yleisistä verosäännöksistä annetun lain 51 §:ssä ja kaikissa sitä seuraavissa pykälissä) säädettyjen edellytysten täyttymisen?
3. Jos kyseessä on itsenäisesti unionin oikeuden perusteella tulkittava käsite: Onko [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettua voittoa tavoittelemattomalla yhteisöllä oltava sen mahdollista purkamistapausta koskevat säännöt, joiden mukaisesti sen on siirrettävä senhetkinen omaisuutensa toiselle urheilua ja liikuntakasvatusta edistävälle voittoa tavoittelemattomalle yhteisölle?”

#### IV Asian tarkastelu

16. Kuten unionin tuomioistuin on pyytänyt, tarkastelen tässä ratkaisuehdotuksessa ainoastaan ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä.

17. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla välitön oikeusvaikutus ja voivatko yksityiset siten vedota siihen kansallisissa tuomioistuimissa.

18. Alustavana seikkana on syytä palauttaa mieleen, että yksityiset voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota direktiivin säännöksiin jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti, tilanteessa, jossa direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä.<sup>2</sup>

19. Unionin säännös on ehdoton, mikäli siinä säädetään velvollisuus, johon ei ole liitetty mitään ehtoja ja jonka täytäntöönpano tai vaikutukset eivät riipu sen enempää unionin toimielinten kuin jäsenvaltioidenkaan toimenpiteistä.<sup>3</sup> Säännös on lisäksi riittävän täsmällinen, jos siinä säädetään sanamuodoltaan yksiselitteisestä ja ehdottomasta velvoitteesta.<sup>4</sup>

20. Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tapauksessa nykyisestä oikeuskäytännöstä saadaan jo ohjeita siihen, miten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen on vastattava.

#### *A Arviointi unionin tuomioistuimen nykyisen oikeuskäytännön valossa*

21. Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa koskevasta unionin tuomioistuimen varhaisesta oikeuskäytännöstä – kuten 16.10.2008 annetusta tuomiosta Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), 21.2.2013 annetusta tuomiosta

<sup>2</sup> Ks. vastaavasti tuomio 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, 33 kohta); tuomio 12.12.2013, Portugás (C-425/12, EU:C:2013:829, 18 kohta); tuomio 15.1.2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, 31 kohta); tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, 31 kohta) ja tuomio 7.7.2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, 16 kohta).

<sup>3</sup> Ks. vastaavasti tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, 32 kohta); tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schifffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 49 kohta) ja tuomio 13.2.2019, Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, 38 kohta).

<sup>4</sup> Tuomio 26.2.1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, 52 kohta) ja tuomio 26.10.2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, 41 kohta).

Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) ja 19.12.2013 annetusta tuomiosta The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) – saattaa ensi näkemältä syntyä sellainen vaikutelma, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kaikki urheilun harrastamiseen läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat. Näiden tuomioiden lähempi tarkastelu osoittaa kuitenkin mielestäni, ettei näin ole.

22. Unionin tuomioistuin katsoi 16.10.2008 antamassaan tuomiossa Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, 27 kohta), että ”kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan tarkoituksena ei kuitenkaan ole kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltaminen ainoastaan tiettyjen urheilulajien eduksi, vaan se kattaa urheiluun osallistumisen yleensä – –”. Mainitussa asiassa keskeinen kysymys oli se, olivatko jäsenmaksut, joita maahockeyseurat maksoivat England Hockeylle vastineena kyseisen järjestön suorittamista palveluista, arvonlisäveron alaisia.

23. Vastatessaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään ensimmäiseen kysymykseen unionin tuomioistuin ensinnäkin totesi, että nykyisin direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia ei sovellettu pelkästään luonnollisiin henkilöihin, vaan muodollisesti myös oikeushenkilöihin ja yhteenliittyimiin edellyttäen, että todelliset edunsaajat ovat urheiluun osallistuvia henkilöitä. Muussa tapauksessa ”kyseisessä säännöksessä säädetty vapautus riippuisi oikeudellisen suhteen olemassaolosta palvelujen suorittajan ja tällaisen järjestelmän puitteissa urheiluun osallistuvien henkilöiden välillä”. Tällainen lopputulos olisi ristiriidassa kyseisellä vapautuksella tavoitellun päämäärän kanssa.

24. Tämän jälkeen unionin tuomioistuin tarkasteli toista kysymystä, joka koski sitä, voivatko jäsenvaltiot rajoittaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn vapautusjärjestelmän soveltamisen ainoastaan urheiluun osallistuville yksityishenkilöille suoritettuihin palveluihin. Se katsoi tuomion 39 kohdassa, että jäsenvaltiot eivät voi direktiivin nojalla ”sulkea tiettyä näiden suoritusten vastaanottajien ryhmää esillä olevan vapautuksen ulkopuolelle”, koska direktiivissä ei annettu jäsenvaltioille tällaista harkintavaltaa.

25. Samaan tapaan 21.2.2013 antamansa tuomion Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) 21 kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan ”tarkoituksena ei ole siinä säädetyn vapautuksen soveltaminen ainoastaan tiettyjen urheilumuotojen eduksi”. Saman tuomion 25 kohdassa unionin tuomioistuin siten katsoi, että ”omaehtoista, satunnaista ja muuten kuin urheilukilpailuihin osallistumiseksi harrastettavaa urheilua *voidaan* pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna urheiluna”.<sup>5</sup> Unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomion kohdassa käyttämä salliva sanamuoto (”voidaan”) itsessään viittaa joka tapauksessa siihen, että jäsenvaltioilla on harkintavaltaa asiassa. Jos kyseistä säännöstä pidettäisiin ehdottomana, voitaisiin olettaa, että unionin tuomioistuin olisi ilmaissut asian siten käyttämällä velvoittavaa sanamuotoa, kuten ”on pidettävä”.

26. Välipäätelmänä voidaan myöntää, että näissä kahdessa tapauksessa unionin tuomioistuin vaikuttaa lähteneen siitä hiljaisesta olettamasta, että 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla itsellään oli välitön oikeusvaikutus. On kuitenkin myös huomautettava, ettei kysymystä välittömästä oikeusvaikutuksesta esitetty nimenomaisesti unionin tuomioistuimelle ja ettei unionin tuomioistuimen tarvinnut kummassakaan tapauksessa käsitellä tätä seikkaa.

<sup>5</sup> Kursivointi tässä.



27. Koska siis tuomiossa Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) ja tuomiossa Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) esitetyt ennakkoratkaisukysymykset eivät koskeneet nimenomaisesti joko sitä, onko jäsenvaltioilla tiettyä harkintavaltaa sen suhteen, mitkä palvelut vapautetaan verosta, tai 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan ehdotonta luonnetta, näistä tuomioista ei nähdäkseni voida tehdä mitään päätelmiä nyt tarkasteltavasta kyseisen säännöksen välitöntä oikeusvaikutusta koskevasta kysymyksestä. Minä puolestani katson, että nämä ratkaisut olisi ymmärrettävä siten, ettei niissä suljeta ennalta tiettyä urheilutoimintaa kyseisen säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle vain siksi, ettei se täyttänyt sitä nimenomaista edellytystä, josta kummassakin edellä mainitussa asiassa oli kyse.

28. Vastatessaan 19.12.2013 antamassaan tuomiossa The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, 32 kohta) ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin viiteen ensimmäiseen kysymykseen unionin tuomioistuin totesi, että ”direktiivin 2006/112 134 artiklan b alakohdassa on tulkittava siten, ettei siinä suljeta tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle palvelujen suoritusta, joka koostuu siitä, että golfkenttää ylläpitävä ja jäsenjärjestelmää tarjoava voittoa tavoittelematon yhteisö antaa vierailijalle, joka ei ole sen jäsen, oikeuden käyttää tätä golfkenttää”. Tuomiossa Bridport and West Dorset Golf Club ei kuitenkaan ollut kyse direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdasta vaan 134 artiklan b alakohdasta.<sup>6</sup> Koska 134 artiklan b alakohdalla estetään jäsenvaltioita vapauttamasta 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan perusteella verosta tiettyjä, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviä palvelujen suorituksia, unionin tuomioistuin perusti päättelynsä epäsuorasti mutta väistämättä siihen oletamaan, että edellytykset kyseisen säännöksen soveltamiselle täyttyivät.

29. Näin ollen ei voida todeta, että unionin tuomioistuin olisi tosiasiallisesti tarkastellut sitä aivan erillistä kysymystä, oliko 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla itsellään välitön oikeusvaikutus. Tästä näin ollen seuraa, ettei myöskään mainitusta tuomiosta voida tehdä mitään päätelmiä ainakaan käsiteltävässä asiassa tarkasteltavan keskeisen kysymyksen osalta.

30. Tällä aikaisemman oikeuskäytännön tapauskohtaisella arvioinnilla ei joka tapauksessa ole nyt juurikaan merkitystä, koska sen jälkeen unionin tuomioistuin on ainakin kahdessa tuomiossa, nimittäin 13.7.2017 antamassaan tuomiossa London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544) ja 15.2.2017 antamassaan tuomiossa British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), nimenomaisesti omaksunut kannan, josta ilmenee selvästi, että 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa sen suhteen, miten laajasti ne voivat vapauttaa tietyt urheiluun läheisesti liittyvät palvelut. Tällaisen harkintavallan olemassaolo sinänsä merkitsee sitä, ettei 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan säännöksiä voida pitää luonteeltaan ehdottomina. Koska ehdottomuuden vaatimus on edellytys välitöntä oikeusvaikutusta koskevan opin soveltamiselle, tästä seuraa, ettei 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla voida katsoa olevan välitöntä oikeusvaikutusta. Tätä seikkaa voidaan havainnollistaa tarkastelemalla näitä kahta tuomiota.

31. Ensinnäkin 15.2.2017 antamassaan tuomiossa British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117) unionin tuomioistuin katsoi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa – joka on sittemmin korvattu direktiivin 2006/112 samansisältöisellä 132 artiklan 1 kohdan n alakohdalla – ”on tulkittava siten, ettei sillä ole välitöntä

<sup>6</sup> Näin on myös tuomiossa 12.1.2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, 36 kohta), joka koski kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkintaa eikä siis 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan tulkintaa.

oikeusvaikutusta, joten kulttuuripalveluja suorittava julkisoikeudellinen laitos tai muu asianomaisen jäsenvaltion tunnustama kulttuurilaitos ei voi vedota suoraan kyseiseen säännökseen, kun tätä säännöstä ei ole saatettu osaksi kyseisen jäsenvaltion kansallista oikeutta”.

32. Unionin tuomioistuin totesi erityisesti, että kun kyseisessä säännöksessä viitataan ”tiettyihin kulttuuripalvelujen suorituksiin”, siinä ”ei vaadita kaikkien kulttuuripalvelujen suoritusten vapauttamista verosta, joten jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta ’tietyt’ suoritukset ja säätää samalla toiset suoritukset arvonlisäverollisiksi”.<sup>7</sup> Unionin tuomioistuin katsoi näin ensinnäkin siksi, ”ettei tällainen tulkinta vastaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa käytetyn ilmaisun ’tietyt’ tavanomaista merkitystä ja että tällaisen tulkinnan seurauksena kyseisen ilmaisun käyttö mainitussa säännöksessä menettää tehokkaan vaikutuksensa”.<sup>8</sup> Toiseksi, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdan yhteydessä, unionin lainsäätäjä jätti nimenomaisesti hyväksymättä Euroopan komission alkuperäisen ehdotuksen määrittää yhdenmukaistetusti kyseiset palvelut.<sup>9</sup> Kolmanneksi unionin lainsäätäjän päätös antaa jäsenvaltioille harkintavaltaa verosta vapautettavien kulttuuripalvelujen suoritusten määrittämisessä voi selittyä sillä, että kulttuuriperinteissä ja alueellisissa perinnöissä on suurta vaihtelua unionin ja jopa yhden jäsenvaltion alueella.<sup>10</sup>

33. Ratkaisevaa on kuitenkin se, että unionin tuomioistuimen mukaan jäsenvaltioille annettu harkintavalta vapauttaa verosta ”tietyt” kulttuuripalvelujen suoritukset tarkoitti sitä, ettei kyseinen säännös täyttänyt edellytyksiä välitöntä oikeusvaikutusta koskevan opin soveltamiselle.<sup>11</sup>

34. Toiseksi 13.7.2017 antamassaan tuomiossa London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, 19 kohta) unionin tuomioistuin hylkäsi väitteen siitä, että vaatimuksella, jonka mukaan kaikkien direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettujen urheiluun läheisesti liittyvien palvelujen suoritusten oli täytynyt olla arvonlisäveron alaisia, oli välitön oikeusvaikutus, sillä perusteella, että tämä ”olisi – – vastoin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan sanamuotoa, – – joka koskee ’tiettyjä’, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviä palvelujen suorituksia”.

35. Kaikkia näitä näkökohtia voidaan täysin soveltaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaan, koska kyseisessä säännöksessä viitataan myös mahdollisuuteen vapauttaa verosta ”tietyt”, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset. Se, että jäsenvaltioille annetaan harkintavaltaa asiassa, on ristiriidassa ehdottomuuden vaatimuksen kanssa, joka itsessään on edellytys välitöntä oikeusvaikutusta koskevan opin soveltamiselle. Katson näin ollen, että kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen sekä tuomiossa British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117) että tuomiossa London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544) esittämät perustelut, direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa ei voida pitää riittävän täsmällisenä ja ehdottomana, jotta sillä olisi välitön oikeusvaikutus.

<sup>7</sup> Tuomion 15.2.2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117) 23 kohta.

<sup>8</sup> Tuomion 16 kohta.

<sup>9</sup> Tuomion 19–21 kohta.

<sup>10</sup> Tuomion 22 kohta.

<sup>11</sup> Tuomion 23 ja 24 kohta.

## ***B Arviointi yleisesti hyväksytyjen tulkintamenetelmien valossa***

36. Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan arviointi unionin tuomioistuimen perinteisesti käyttämien tulkintamenetelmien, jotka perustuvat kyseessä olevan säännöksen sanamuotoon, asiayhteyteen ja tavoitteeseen, valossa johtaa myös samaan lopputulokseen.

### ***1. Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan sanamuoto***

37. Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ”tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille”.

38. Koska kyseisen säännöksen sanamuodon mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta *tietyt* – eikä, kuten on syytä huomauttaa, *kaikki* – läheisesti urheiluun liittyvät palvelut, on selvää, että jäsenvaltioilla on asiassa tiettyä harkintavaltaa. Ne voivat näin ollen päättää, mitkä voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamat urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelut ne haluavat vapauttaa verosta.

39. Kirjallisissa huomautuksissaan Alankomaiden hallitus kuitenkin väittää, että käsite ”tietyt” olisi ymmärrettävä siten, ettei siinä tarkoiteta ”joitain muttei kaikkia” vaan että siinä sen sijaan korostetaan, että tätä poikkeusta sovelletaan ainoastaan voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamiin urheiluun läheisesti liittyviin palveluihin.

40. En voi hyväksyä tätä väitettä. On näet syytä muistuttaa, että koska ilmaiset, joita käytetään direktiivin 2006/112 132 artiklassa säädettyjen poikkeusten määrittelemiseksi, ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen vastikkeellisista suorituksista kannetaan arvonlisäveroa, niitä on tulkittava suppeasti.

41. Tämä suppean tulkinnan vaatimus ei selvästikään tarkoita sitä, että tämän vapautuksen määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa olisi tulkittava siten, että vapautukset menettäisivät vaikutuksensa.<sup>12</sup> Se merkitsee kuitenkin sitä, että kun poikkeuksen – kuten direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn – sanamuoto on selvä, poikkeusta olisi tulkittava sen sanamuodon mukaisesti.

42. Jotta Alankomaiden hallituksen esittämä väite olisi kestävä, virkkeen loppuosa olisi nähdäkseni pitänyt jäsentää eri tavalla ja ilmaisu ”joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat” olisi etenkin pitänyt mainita erikseen. Jos unionin lainsäätäjä olisi tarkoittanut, että tätä säännöstä tulkitaan Alankomaiden hallituksen ehdottamalla tavalla, se olisi voinut

<sup>12</sup> Ks. vastaavasti tuomio 18.11.2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, 17 kohta) ja tuomio 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, 19 kohta).

esimerkiksi säätää seuraavaa: verosta vapautetaan ”tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelut, *nimittäin ne*, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille”.<sup>13</sup>

43. Näin ollen, kun otetaan huomioon juuri mainittu tulkintasääntö, Alankomaiden hallituksen väite ei voi menestyä.

44. On myös syytä huomauttaa, että kuten unionin tuomioistuimien on toistuvasti katsonut, unionin oikeuden säännöksiä olisi tulkittava paitsi niiden sanamuodon myös niiden asiayhteyden ja tavoitteiden valossa.<sup>14</sup> Tavoitteiden, joihin direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla pyritään, ja sen asiayhteyden arviointi johtaa myös samaan lopputulokseen.

## **2. Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tavoitteet**

45. On totta, että direktiivin 2006/112 johdanto-osan perustelukappaleista ei saada juurikaan viitteitä 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tavoitteista.<sup>15</sup> Koska kyseisessä säännöksessä vapautetaan verosta tietty urheiluun liittyvät palvelut, voidaan kuitenkin olettaa, että tällä poikkeuksella pyritään edistämään urheilun harrastamista suuren yleisön keskuudessa, etenkin koska se edistää kansanterveyttä koskevia tavoitteita.<sup>16</sup>

46. Tällainen tavoite ei kuitenkaan tarkoita, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena oli vapauttaa verosta *kaikki* voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamat urheiluun läheisesti liittyvät palvelut. Pitää paikkansa, että unionin tuomioistuimen mukaan urheilun käsitteellä tarkoitetaan toimintoja, joille on ominaista ”vähäistä suurempi fyysinen elementti”.<sup>17</sup> Kaikki fyysiset toiminnot eivät kuitenkaan samassa määrin myötävaikuta yleishyödylliseen tavoitteeseen ylläpitää väestön fyysistä kuntoa. Samaan tapaan kaikki läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelut eivät todennäköisesti palvele tätä tavoitetta. Näin ollen, kun otetaan huomioon tämä tavoite, unionin lainsäätäjä on hyvinkin voinut katsoa SEU 5 artiklan 1 kohdassa vahvistetun toissijaisuusperiaatteen mukaisesti, että jäsenvaltioilla oli parhaat edellytykset päättää, mitkä urheiluun läheisesti liittyvät palvelut olisi vapautettava verosta niiden omalla täytäntöönpanolainsäädännöllä.

47. Useat näkökohdat ovat saattaneet saada unionin lainsäätäjän päättämään tähän lopputulokseen.

<sup>13</sup> Lisäksi valmisteluasiakirjat osoittavat, että ilmaisun ”tietyt” käyttö on seurausta unionin lainsäätäjän nimenomaisesta aikomuksesta antaa jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa. Ehdotuksessaan kuudenneksi direktiiviksi komissio nimittäin ehdotti alun perin, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ”sellaiset palvelujen suoritukset ja niihin liittyvien tavaroiden luovutukset, joita voittoa tavoittelemattomat urheilu- tai liikuntajärjestöt tarjoavat jäsenilleen; tätä poikkeusta sovelletaan ainoastaan toimiin, jotka liittyvät suoraan amatööriurheiluun ja liikuntaharrastukseen”. Neuvosto kuitenkin hylkäsi tämän ehdotuksen nimenomaisesti ja korvasi sen tekstillä, joka vastaa 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan nykyistä sanamuotoa. Myöhemmin, kun komissio ehdotti 5.12.1984 neuvostolle ilmaisun ”tietyt” poistamista, neuvosto hylkäsi jälleen tämän ehdotuksen ja jätti kyseisen säännöksen sanamuodon sellaiseksi kuin se oli 17.5.1977 hyväksytyssä alkuperäisessä versiossa.

<sup>14</sup> Ks. esim. tuomio 10.7.2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, 37 kohta).

<sup>15</sup> Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ”oikeusvarmuuden ja selkeyden periaate edellyttää, että tulkinnan, jota unionin tuomioistuimelta pyydetään, olisi perustuttava asiaa koskevien säännösten sanamuotoon ja ilmeisiin tavoitteisiin”. Ks. tuomio 5.5.1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (91/87, EU:C:1988:235, 8 kohta).

<sup>16</sup> Ks. vastaavasti tuomio 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, 23 kohta); tuomio 19.12.2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, 20 kohta) ja tuomio 26.10.2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, 23 kohta). Etenkin tuomiossaan Žamberk unionin tuomioistuimien hylkäsi väitteen, jonka mukaan vapautus ei koskenut ”omaehtoista, satunnaista ja muuten kuin urheilukilpailuihin osallistumiseksi harrastettavaa urheilua”, esimerkiksi – kuten kyseisessä asiassa – virkistysmielessä harrastettavaa uintia ulkouimalassa.

<sup>17</sup> Ks. tuomio 26.10.2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, 22 kohta).

48. Ensinnäkin, kuten kulttuuripalvelujen tapauksessa, sekä eri urheilulajien harrastamisessa että niitä koskevissa asenteissa on suurta vaihtelua eri jäsenvaltioissa. Jotkut pitävät esimerkiksi härkätaistelua yhtenä Espanjan suurista ylpeydenaiheista, mutta tätä urheilulajia korkeintaan siedetään joissain jäsenvaltioissa<sup>18</sup> ja paheksutaan toisissa. Taistelu- ja kontaktilajeihin liittyy omat ongelmansa sekä osallistujien turvallisuuden että fyysisen hyvinvoinnin kannalta. Samaa voidaan sanoa pitkälti tietyistä extremelajeista. Tiettyjen muiden urheilulajien yhteydessä voidaan ajatella nousevan esille eläinten hyvinvointiin liittyviä kysymyksiä, joista eri jäsenvaltioissa voidaan olla hyvin eri mieltä. Yksi näkökohta on lisäksi se, että vaikka jotkin urheilulajit ovat juurtuneet syväälle tiettyjen jäsenvaltioiden kulttuuri- ja urheiluelämään – esimerkiksi härkätaistelu Espanjassa, petankki Ranskassa, kriketti Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja gaelilainen jalkapallo ja hurling Irlannissa –, nämä urheilulajit ovat myös melko tuntemattomia ja niitä harrastetaan vain harvoin Euroopan unionissa kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella.

49. Kaikki tämä tarkoittaa sitä, että jäsenvaltioilla voi hyvin olla omat eriävät näkemyksensä näiden urheilulajien hyödyllisyydestä ja siitä, missä määrin yleisön osallistumista tiettyihin urheilulajeihin olisi kannustettava tai tuettava taloudellisesti.

50. Toiseksi, kun tarkastellaan jotain tiettyä urheilulajia, kysymys siitä, olisiko tietyt kyseiseen urheilulajiin läheisesti liittyvät palvelut vapautettava verosta, saattaa olla monitahoinen. Esimerkiksi purjehdusta voidaan pitää urheilulajina, kun siinä kilpaillaan, mutta kun purjehdusta harrastetaan muussa mielessä, sitä voitaisiin pitää pelkästään vapaa-ajan toimintana tai jopa liikennemuotona. Samoin, vaikka maastoratsastus poneilla tai ohjatut ratsastusretket ovat osa ratsastustoimintaa – jollaisia esimerkiksi lapsille toisinaan ehdotetaan lomilla –, tämä ei välttämättä riitä siihen, että näiden palvelujen katsotaan liittyvän urheiluun osallistumiseen, kuten direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa edellytetään. Joissain tilanteissa ja tietyin edellytyksin tätä voitaisiin pitää pelkästään vapaa-ajan toimintana eikä urheilulajina sinänsä.

51. Kolmanneksi direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyllä poikkeuksella on todennäköisesti merkittäviä taloudellisia vaikutuksia urheilupalveluihin kulloisillakin kansallisilla markkinoilla, koska vapautus voidaan myöntää ainoastaan voittoa tavoittelemattomille yhteisöille.<sup>19</sup> Antaessaan jäsenvaltioille jonkin verran harkintavaltaa päättää, mitkä palvelut vapautetaan verosta, unionin lainsäätäjä on voinut katsoa, että jäsenvaltioilla oli paremmat edellytykset päättää näiden vapautusten vaikutuksesta paikalliseen kilpailuun.

52. Tästä näin ollen seuraa, että unionin lainsäätäjä on saattanut pitää tarkoituksenmukaisena jättää nämä asiat jäsenvaltioiden ratkaistaviksi, mikä puolestaan voi selittää sen, miksi kyseisessä säännöksessä ei asetettu jäsenvaltioille ehdotonta velvollisuutta vapauttaa kaikki urheilutoiminta verosta.

<sup>18</sup> Esimerkiksi Ranskan lainsäädännön mukaan härkätaistelu on sallittua ainoastaan alueilla, joilla se on yhtäjaksoinen paikallinen perinne. Ks. Ranskan rikoslain 521-1 §.

<sup>19</sup> Jos kilpailun vääristyminen liittyy erottamattomasti siihen seikkaan, että direktiivin 2006/112 132 artiklassa säädetään joistain poikkeuksista (tuomio 19.12.2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, 37 kohta), tämä ei tarkoita, että unionin lainsäätäjä pyrki jollain tavalla estämään jäsenvaltioita määrittämästä tällaisen vääristymisen laajuutta, kun se antoi niille harkintavaltaa 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa.

### **3. Asiayhteys, jossa direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla käytetään**

53. Asiayhteyden, jossa 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla käytetään, voitaisiin myös ajatella jättävän vähän sijaa epäilyksille siitä, miten 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla on tulkittava. Suurinta osaa 132 artiklassa tarkoitetuista poikkeuksista sovelletaan paitsi tiettyihin toimintoihin myös, toisin kuin 135 artiklassa tarkoitettuja poikkeuksia, tiettyjen palvelujen suorittajien ryhmien harjoittamiin toimintoihin.<sup>20</sup> Jos näin ollen 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla olisi sellainen merkitys kuin Alankomaiden hallitus väittää, unionin lainsäätäjän olisi pitänyt käyttää käsitettä ”tietty” kussakin näistä poikkeuksista. Tätä käsitettä käytetään kuitenkin ainoastaan kahdessa näistä poikkeuksista, nimittäin 132 artiklan 1 kohdan n alakohdassa, joka koskee kulttuuripalvelujen suorituksia, ja 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa.

54. Tästä seuraa, että sekä 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan sanamuoto että asiayhteys, jossa se annettiin, osoittavat, että tätä säännöstä on tulkittava siten, että siinä annetaan jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa määrittää niistä urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvistä palvelujen suorituksista, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat, ne, jotka ne haluavat vapauttaa verosta.

### **C Yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vaikutus direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tulkintaan**

55. Esteenä sille, että jäsenvaltioilla on tältä osin tiettyä harkintavaltaa, ei myöskään ole yhdenvertaisen kohtelun periaate, johon toisinaan viitataan arvonlisäveron yhteydessä verotuksen neutraalisuuden periaatteena.<sup>21</sup>

56. Yhdenvertaisen kohtelun periaate edellyttää, että toisiinsa rinnastettavia tilanteita ei kohdella eri tavalla ja että erilaisia tilanteita ei kohdella samalla tavalla, ellei tällaista kohtelua voida objektiivisesti perustella.<sup>22</sup>

57. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan useiden tilanteiden rinnastettavuutta, jota edellytetään, jotta erilainen kohtelu kuuluu yhdenvertaisen kohtelun periaatteen alaan, on arvioitava kyseessä olevien säännösten kohteen ja päämäärän valossa, ja huomioon on myös

<sup>20</sup> Ks. tuomio 14.12.2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, 28 kohta).

<sup>21</sup> Ilmaisun ”[verotuksen] neutraalisuuden periaate” käyttö tässä yhteydessä on harhaanjohtavaa, koska se voidaan sekoittaa kuudennessa direktiivissä säädettyyn vähennysmekanismiin, jonka tarkoituksena on vapauttaa elinkeinonharjoittaja kokonaan arvonlisäveron alaisen taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta. Oikeuskäytäntö ei ole aina ollut tältä osin johdonmukainen. Kuten korostin jo ratkaisuehdotuksessani Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), joidenkin tuomioiden mukaan neutraalisuuden periaate nimittäin ”ilmentää” yhdenvertaisen kohtelun periaatetta arvonlisäverotuksessa (määräys 18.11.2014, MDDP, C-319/12, EU:C:2014:2395, 38 kohta), kun taas toisissa sitä pidetään erityisenä ilmauksena yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta (tuomio 7.3.2013, Efir, C-19/12, ei julkaistu, EU:C:2013:148, 35 kohta), joka ei veroasioissa vastaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 25.4.2013, komissio v. Ruotsi, C-480/10, EU:C:2013:263, 18 kohta). Myöhemmässä, 7.3.2017 antamassaan tuomiossa RPO (C-390/15, EU:C:2017:174) suuri jaosto on kuitenkin omaksunut tiukemman lähestymistavan ja katsonut, että jälkimmäisessä merkityksessään verotuksen neutraalisuuden käsite vastaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta mutta että verotustoimenpiteiden osalta unionin lainsäätäjälle on kuitenkin annettava laaja harkintavalta.

<sup>22</sup> Ks. esim. tuomio 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 41 kohta).

otettava sen alan periaatteet ja tavoitteet, johon kyseinen toimi kuuluu.<sup>23</sup> Yhdenvertaisen kohtelun periaatetta sovellettaessa on otettava huomioon myös kyseisen henkilön toimivaltuuksien laajuus.<sup>24</sup>

58. Jos unionin oikeuden säännöksessä siten jätetään jäsenvaltioille jonkinlaista harkintavaltaa määrittää edellytykset sen soveltamiselle, yhdenvertaisen kohtelun periaate voi rajoittaa näillä jäsenvaltioilla olevaa harkintavaltaa vain, jos kyseisen säännöksen päämäärä edellyttää, että tiettyjä tavaroita tai palveluja kohdellaan samalla tavalla.<sup>25</sup> Ellei näin ole, yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen ei voida vedota ja väittää, että kyseistä säännöstä on tulkittava sen sanamuodon vastaisesti siten, ettei siinä jätetä jäsenvaltioille lainkaan harkintavaltaa. Ellei näin olisi, se tarkoittaisi, että millä tahansa unionin säädöksellä aikaansaatu yhdenmukaistaminen olisi aina täysimääräistä.

59. Koska direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan päämäärä ei edellytä, että kaikkia läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviä palveluja on tarkasteltava samalla tavalla, yhdenvertaisen kohtelun periaate ei edellytä, että kaikkia näitä palveluja kohdellaan samalla tavalla. Vain, kun jäsenvaltio on käyttänyt sille direktiivissä näin annettua harkintavaltaa, voitaisiin väittää – ottaen huomioon tavoitteet, joihin kyseinen jäsenvaltio on pyrkinyt tätä harkintavaltaa käyttäessään –, että tapa, jolla harkintavaltaa tosiasiallisesti käytettiin, loukkaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.<sup>26</sup>

60. Näin ollen pääasian oikeudenkäynnissä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia ratkaista, onko Saksan lainsäätäjä, kun otetaan huomioon sen tavoittelemat päämäärät, sille direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa annettua harkintavaltaa käyttäessään noudattanut yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, kun se ei ole vapauttanut pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevia toimintoja verosta.

#### ***D Poikkeuksellinen vetoaminen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaan***

61. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, kun säännöksessä annetaan jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa, henkilö voi tietyissä erityistilanteissa silti vedota kyseiseen säännökseen tukeutuakseen välitöntä oikeusvaikutusta koskevaan oppiin.<sup>27</sup> Hän voi kuitenkin tehdä näin vain, jos kyseinen jäsenvaltio on ylittänyt harkintavaltansa<sup>28</sup> tai on päättänyt nimenomaisesti olla käyttämättä sille näin myönnettyä harkintavaltaa.<sup>29</sup>

<sup>23</sup> Tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym. (C-127/07, EU:C:2008:728, 26 kohta). Näin ollen yhdenvertaisen kohtelun periaatteen soveltamiseen ei riitä, että kyseessä ovat tavarat tai palvelut kilpailevat keskenään. Niiden on oltava samankaltaisia kyseisten säännösten kohteen ja sen päämäärän valossa, joihin näillä säännöksillä pyritään, ja tässä yhteydessä on otettava huomioon kyseisen alan periaatteet ja tavoitteet. Ks. tuomio 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 42 kohta), joka poikkeaa tuomiosta 10.11.2011, Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 36 kohta). Näin ollen unionin oikeudessa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen soveltaminen on sama asia kuin johdonmukaisuuden tutkiminen.

<sup>24</sup> Ks. analogisesti valikoivan edun olemassaolosta valtioneuvostojen alalla tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, 29 kohta).

<sup>25</sup> Toisin sanoen yhdenvertaisen kohtelun periaate ei määritä sitä, onko jäsenvaltioille jätetty harkintavaltaa, vaan rajoittaa tapaa, jolla tätä harkintavaltaa on käytettävä.

<sup>26</sup> Ks. vastaavasti tuomio 17.2.2005, Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, 37 kohta) ja tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 50 kohta).

<sup>27</sup> Tuomio 28.6.2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, 61 kohta).

<sup>28</sup> Ks. tältä osin tuomio 12.10.2017, Lombard Ingtatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, 38 kohta).

<sup>29</sup> Ks. tältä osin tuomio 17.2.2005, Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, 35 kohta).

62. Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tapauksessa tämä harkintavalta ylitettäisiin esimerkiksi, jos jäsenvaltio kieltäytyisi vapauttamasta palvelua verosta perusteella, joka ei ole sallittu, kuten jos voittoa tavoittelemattomat yhteisöt eivät suorita palvelua urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille, jos palvelun vastaanottajat eivät ole voittoa tavoittelemattoman yhteisön jäseniä,<sup>30</sup> jos kyseisen palvelun suorittaja on kylläkin voittoa tavoittelematon yhteisö muttei julkisoikeudellinen laitos,<sup>31</sup> jos palvelu suoritetaan yritykselle eikä luonnolliselle henkilölle<sup>32</sup> tai, kuten edellä on selitetty, jos – kun otetaan huomioon kansallisen lainsäädännön, jossa tätä harkintavaltaa käytetään, tavoitteet – kyseinen peruste on yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastainen.

63. Käsiteltävässä asiassa veroviranomaiset ovat kieltäytyneet vapauttamasta kyseessä olevia palveluja – lukuun ottamatta golfturnausten järjestämistä – verosta sillä perusteella, etteivät ne kuulu niihin palveluihin, jotka Saksa on päättänyt vapauttaa verosta. Tämän nimenomaisen perusteen ei voida itsessään sanoa ylittävän jäsenvaltioille 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa myönnettyä harkintavaltaa, koska – kuten olen jo pyrkinyt selittämään – jäsenvaltioilla on lähtökohtaisesti oikeus päättää, mitkä nimenomaiset läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelut ne päättävät vapauttaa verosta. Golfclub ei näin ollen voi vedota suoraan tähän säännökseen, ellei – kuten edellä selitettiin – ottaen huomioon päämäärät, joihin Saksan liittotasavalta on pyrkinyt harkintavaltaansa käyttäessään, vaikuta siltä, että näiden palvelujen olisi pitänyt katsoa olevan samassa tilanteessa kuin ne urheiluun liittyvät palvelut, jotka vapautettiin tosiasiallisesti verosta Saksan lainsäädännössä. Tämän ratkaiseminen on kuitenkin viime kädessä kansallisen tuomioistuimen asia.

64. Huomautan tässä yhteydessä myös, ettei tähän nimenomaiseen kysymykseen vedottu suoraan unionin tuomioistuimessa ja ettei unionin tuomioistuimella ole käytettävissään sellaisia tietoja, jotta se voisi antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllisiä ohjeita tältä osin.

65. Ehdotan näin ollen, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa on tulkittava siten, ettei sillä ole välitöntä oikeusvaikutusta, joten yksityiset eivät voi vedota kyseiseen säännökseen suoraan kansallisissa tuomioistuimissa, ellei asianomainen jäsenvaltio ole ylittänyt sille kyseisessä direktiivin säännöksessä annetun harkintavallan rajoja.<sup>33</sup>

## V Ratkaisuehdotus

66. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ensimmäiseen kysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa, jossa vapautetaan verosta ”tietty, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat

<sup>30</sup> Ks. tuomio 19.12.2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, 32 ja 39 kohta).

<sup>31</sup> Ks. vastaavasti tuomio 13.7.2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544, 33 kohta).

<sup>32</sup> Ks. tuomio 16.10.2008, *Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, 35 kohta).

<sup>33</sup> Vaikka 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa jätetään jäsenvaltioille tehtäväksi määrittää täsmällisesti, mitkä palvelut on vapautettava verosta, sillä rajoitetaan tätä harkintavaltaa asettamalla palvelun verosta vapauttamisen edellytykseksi se, että sen on suorittanut voittoa tavoittelematon yhteisö. Ehdotan, että unionin tuomioistuimen olisi näin ollen otettava kantaa siihen, *voiko* jäsenvaltio vapauttaa vai *täytyykö* sen vapauttaa palvelu verosta, kun palvelun suorittavat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt, joiden säännöissä ei suljeta pois sitä, että jos yhteisö päättää itse lopettaa toimintansa tai se lakkautetaan, sen varat voidaan siirtää sen jäsenille tai voittoa tavoittelevalle yhteisölle.



yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille”, on tulkittava siten, ettei sillä ole välitöntä oikeusvaikutusta, joten yksityiset eivät voi vedota kyseiseen säännökseen suoraan kansallisissa tuomioistuimissa, ellei asianomainen jäsenvaltio ole ylittänyt sille kyseisessä direktiivin säännöksessä annetun harkintavallan rajoja.