

Asia C-253/07

Canterbury Hockey Club

ja

Canterbury Ladies Hockey Club

vastaan

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Vapautukset – Urheiluun osallistumiseen liittyvät palvelujen suoritukset – Urheiluun osallistuville henkilöille tarjottavat palvelujen suoritukset – Edellytykset, joiden täyttyessä palvelujen suoritukset, joita tarjotaan rekisteröimättömille yhdistyksille ja oikeushenkilöille, kuuluvat vapautuksen piiriin

Tuomion tiivistelmä

1. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudennessa direktiivissä säädetyt vapautukset*

(Neuvoston direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohta)

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudennessa direktiivissä säädetyt vapautukset*

(Neuvoston direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohta)

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohtaa on tulkittava siten, että se kattaa urheiluun osallistuvien henkilöiden yhteydessä myös palvelujen suoritukset oikeushenkilöille ja rekisteröimättömille yhdistyksille, kunhan nämä suoritukset liittyvät läheisesti urheiluun osallistumiseen ja ovat välttämättömiä sen harjoittamiseksi sekä kunhan niitä tarjoavat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt ja niistä hyötyvät tosiasiallisesti urheiluun osallistuvat henkilöt, mistä varmistuminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä.

Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohtana tarkoituksena ei nimittäin ole kyseisessä säännöksessä säädetyin vapautuksen soveltaminen ainoastaan tiettyjen urheilulajien eduksi, vaan se kattaa urheiluun osallistumisen yleensä, mikä puolestaan sisältää myös sellaiset urheilulajit, joihin yksityishenkilöt osallistuvat henkilöiden yhteenliittymien puitteissa tai urheiluseurojen kaltaisten rekisteröimättömien yhdistysten tai oikeushenkilöiden perustamien organisatoristen tai hallinnollisten järjestelmien puitteissa, edellyttäen kuitenkin, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohtassa kuvatut vaatimukset täyttyvät. Sen edellyttäminen, että kyseessä olevat palvelujen suoritukset toteutetaan välittömästi luonnollisille henkilöille, jotka osallistuvat urheiluun urheiluseuran toteuttaman organisatorisen järjestelmän puitteissa, johtaisi siihen, että useat urheiluun osallistumisen kannalta välttämättömät palvelujen suoritukset jäisivät automaattisesti ja väistämättä kyseessä olevan vapautuksen ulkopuolelle riippumatta siitä, ovatko kyseiset palvelut välittömästi yhteydessä urheiluun osallistuviin henkilöihin tai urheiluseuroihin, ja

siitä, kenen eduksi ne tosiasiasa koituvat. Tällainen lopputulos olisi ristiriidassa mainitussa säännöksessä säädetyllä vapautuksella tavoitellun päämäärän kanssa, joka on se, että vapautus tosiasiallisesti hyödyttää palveluja, joita tarjotaan urheiluun osallistuville yksityishenkilöille.

Lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jota noudattaen kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaisia vapautuksia on sovellettava, loukattaisiin, jos mahdollisuus vedota kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa mainittuun vapautukseen riippuisi kyseessä olevalle urheilutoiminnalle ominaisesta organisatorisesta järjestelmästä.

Niinpä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa mainitun vapautuksen tosiasiallisen soveltamisen takaamiseksi kyseistä säännöstä on tulkittava siten, että palvelujen suorittamisen tarjoamiseen esimerkiksi sellaisten urheilulajien yhteydessä, joihin osallistutaan henkilöiden yhteenliittymien puitteissa tai urheiluseurojen tarjoamien organisatoristen järjestelmien puitteissa, voidaan lähtökohtaisesti soveltaa mainitussa säännöksessä säädettyä vapautusta. Tästä seuraa, että arvioitaessa sitä, vapautetaanko palvelujen suoritukset verosta, merkitystä ei ole sillä, kuka on palvelujen suoritusten muodollinen vastaanottaja ja missä oikeudellisessa muodossa se saa näitä suorituksia.

(ks. 27, 29–31 ja 35 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa käytetty ilmaus ”tietty, läheisesti urheiluun – – liittyvät palvelujen suoritukset” ei salli jäsenvaltioiden rajoittavan mainitussa säännöksessä säädettyä vapautusta sillä perusteella, kuka on kyseessä olevien palvelujen suoritusten vastaanottaja.

Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädettyjen vapautusten mahdollisista rajoituksista voidaan säätää ainoastaan soveltamalla kyseisen säännöksen 2 alakohdassa. Jos siis jäsenvaltio myöntää vapautuksen tietyille palvelujen suorituksille, jotka liittyvät läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistumiseen ja joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat, se ei voi asettaa tälle vapautukselle muita kuin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädettyjä edellytyksiä. Koska tässä säännöksessä ei säädetä rajoituksista kyseessä olevien palvelujen suoritusten vastaanottajien osalta, jäsenvaltiolla ei ole toimivaltaa sulkea tiettyä näiden suoritusten vastaanottajien ryhmää esillä olevan vapautuksen ulkopuolelle.

(ks. 39 ja 40 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

16 päivänä lokakuuta 2008 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Vapautukset – Urheiluun osallistumiseen liittyvät palvelujen suoritukset – Urheiluun osallistuville henkilöille tarjottavat palvelujen suoritukset – Edellytykset, joiden täyttyessä palvelujen suoritukset, joita tarjotaan rekisteröimättömille yhdistyksille ja oikeushenkilöille, kuuluvat vapautuksen piiriin

Asiassa C?253/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 1.2.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 29.5.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Canterbury Hockey Club ja

Canterbury Ladies Hockey Club

vastaan

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit T. von Danwitz (esittelevä tuomari), E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský,

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 3.7.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, edustajanaan advocate M. G. MacDonald,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään T. Harris ja L. Seeboruth, avustajanaan barrister I. Hutton,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis, I. Bakopoulos ja K. Boskovits,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään M. Afonso ja R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtenä osapuolena Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (jäljempänä yhdessä maahockeyseurat) ja toisena osapuolena Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja jossa on kyse England Hockey Limitedin (jäljempänä England Hockey) maahockeyseuroille suorittamiensa palvelujen vastineena perimien maksujen kuulumisesta arvonlisäveron piiriin,

vaikka maahockeyseurojen mukaan nämä palvelut tulisi vapauttaa arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikkona on "Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset", ja siinä säädetään muun muassa seuraavaa:

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

--

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

--

2. --

b) Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

– ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

– niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa."

Kansallinen säännöstö

5 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) liitteessä 9 olevan 10 ryhmän 3 kohdan mukaan arvonlisäverosta on vapautettu seuraavat suoritukset:

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

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6 Maahockeyseurat ovat ainoastaan jäsenilleen tarkoitettuja urheiluseuroja, joissa pelaa useita maahockeyjoukkueita. Seurojen jäsenet maksavat vuosittaisen jäsenmaksun vastineena jäsenyyteen liittyvistä oikeuksista. Kyseessä olevat seurat ovat rekisteröimättömiä yhdistyksiä, jotka eivät ole oikeushenkilöitä.

7 Maahockeyseurat puolestaan ovat jäseniä England Hockeyssa, joka on voittoa tavoittelematon järjestö, jonka tavoitteena on kannustaa ja kehittää maahockeyn harrastusta

Englannissa. Jäsenseurat maksavat England Hockeylle vuosittaisen jäsenmaksun, johon viimeksi mainittu soveltaa arvonlisäveroa.

8 Vastineena perimistään jäsenmaksuista England Hockey tarjoaa jäsenilleen eräitä palveluja, joihin kuuluu seurojen akkreditointijärjestelmä, kursseja valmentajille, erotuomareille, opettajille ja nuorille, maahockeyn kehittämiseksi toimivien toimistojen verkosto, keinoja päästä osalliseksi valtiolta ja arpajaisvoittovaroista saatavasta rahoituksesta, neuvontaa markkinoinnista ja sponsoreiden hankkimisesta, seurojen hallinnointiin ja vakuutuksiin liittyviä palveluja ja joukkueille tarkoitettuja kilpailuja.

9 Commissioners ilmoitti England Hockeylle, että jäsenmaksuista, joiden vastineena se tarjoaa palvelujen suorituksia jäseninään oleville maahockeyseuroille, on perittävä normaalin verokannan mukainen arvonlisävero. Koska kyseiset seurat eivät ole urheiluun osallistuvia henkilöitä, näiden palvelujen tarjoaminen ei kuulu vapautuksen soveltamisalaan.

10 Maahockeyseurat nostivat tästä päätöksestä kanteen VAT and Duties Tribunaliin ja väittivät, että England Hockeyyn tarjoamat palvelujen suoritukset oli vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan nojalla.

11 Tämän kanteen johdosta VAT and Duties Tribunal totesi, että England Hockeyyn tarjoamia palvelujen suorituksia voitiin pitää palveluina, joita suoritetaan maahockeyseurojen jäseninä oleville yksittäisille pelaajille, koska nämä seurat ovat rekisteröimättömiä yhdistyksiä, jotka eivät ole oikeushenkilöitä. Kyseisiä seuroja on pidettävä ”läpinäkyvinä”, ja ne on ohitettava siten, että niiden yksittäiset jäsenet otetaan huomioon ratkaistaessa sitä, tarjosiko England Hockey läheisesti urheiluun liittyviä palvelujen suorituksia ”urheiluun – – osallistuville henkilöille”, koska tässä tilanteessa nämä suoritukset on vapautettu arvonlisäverosta.

12 Commissioners valitti tästä ratkaisusta High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioniin ja väitti, että maahockeyseuroja ei voitu pitää ”läpinäkyvinä” arvonlisäveron suhteen. Maahockeyseurat puolestaan tekivät valituksen, jossa ne väittivät, että VAT and Duties Tribunalin ratkaisu oli vahvistettava eri perustein kuin kyseisessä ratkaisussa oli esitetty, eli sillä perusteella, että vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 9 olevan 10 ryhmän 3 kohdassa tarkoitettulla edellytyksellä, jonka mukaan palvelujen suorituksia oli tarjottava ”yksityishenkilölle”, ei pantu hyväksyttävällä tavalla täytäntöön kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohtaa.

13 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin mukaan England Hockeyyn suorittamilla palveluilla ei anneta välittömästi maahockeyseurojen jäsenille mahdollisuutta pelata maahockeyä. Kyseinen tuomioistuin totesi, etteivät pääasian asianosaiset olleet kiistäneet sitä, että England Hockeyyn tarjoamat palvelujen suoritukset liittyivät läheisesti urheiluun.

14 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division katsoi, ettei asiassa ollut perusteltua pitää maahockeyseuroja ”läpinäkyvinä” arvonlisäveron suhteen, ja otti tutkittavaksi Commissionersin tekemän valituksen. Koska mainittu tuomioistuin arvioi, että maahockeyseurojen tekemään valitukseen annettava vastaus riippuu yhteisön oikeuden tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sisältyvätkö oikeushenkilöt ja rekisteröimättömät yhdistykset kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa säädetyn vapautuksen osalta käsitteeseen ’henkilöt’, kun sitä käytetään asiayhteydessä ’urheiluun – – osallistuville henkilöille’, vai rajoittuuko kyseinen käsite yksityishenkilöihin, joilla tarkoitetaan luonnollisia henkilöitä eli ihmisiä?

2) Mikäli yksityishenkilöiden lisäksi myös oikeushenkilöt ja rekisteröimättömät yhdistykset

sisältyvät käsitteeseen 'henkilöt', kun sitä käytetään asiayhteydessä 'urheiluun – – osallistuville henkilöille', onko ilmaisun 'tietyt, läheisesti urheiluun – – liittyvät palvelujen suoritukset' perusteella sallittua, että jäsenvaltiot rajoittavat vapautuksen koskemaan ainoastaan urheiluun osallistuvia yksityishenkilöitä?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

15 Kuudennessa direktiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, joka kattaa valmistajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan kaiken liiketoiminnan (ks. mm. asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. I?1737, 10 kohta). Kyseisen direktiivin 13 artiklalla tietyt toiminnot kuitenkin vapautetaan arvonlisäverosta.

16 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetty vapautukset ovat yhteisön oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. mm. asia C?284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004, Kok. 2004, s. I?11237, 16 kohta; asia C?498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I?4427, 22 kohta ja asia C?434/05, Horizon College, tuomio 14.6.2007, Kok. 2007, s. I?4793, 15 kohta).

17 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista vastikkeellisesti suoritetuista palveluista kannetaan arvonlisäveroa. Tämä suppean tulkinnan vaatimus ei kuitenkaan tarkoita sitä, että edellä mainitussa 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa olisi tulkittava siten, että vapautukset menettäisivät vaikutuksensa (em. asia Temco Europe, tuomion 17 kohta ja em. asia Horizon College, tuomion 16 kohta). Kyseessä olevaa sanamuotoa on tulkittava asiayhteytensä sekä kuudennen direktiivin tavoitteiden ja systematiikan valossa, ja tällöin on otettava erityisesti huomioon kyseessä olevan vapautuksen tarkoitus (ks. vastaavasti em. asia Temco Europe, tuomion 18 kohta ja asia C?428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I?1527, 28 kohta).

18 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa on tarkoitus vapauttaa tietyt yleishyödylliset toiminnot arvonlisäverosta. Tämä vapautus ei koske kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan niitä, jotka on siinä lueteltu ja kuvattu hyvin yksityiskohtaisesti (ks. asia C?401/05, VDP Dental Laboratory, tuomio 14.12.2006, Kok. 2006, s. I?12121, 24 kohta ja em. asia Horizon College, tuomion 14 kohta).

19 Mitä tulee urheiluun ja liikuntakasvatukseen osallistumiseen yleishyödyllisinä toimintoina, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdalla pyritään kannustamaan tämän tyyppisiä toimintoja, mutta siinä ei vapauteta arvonlisäverosta yleisesti kaikkia kyseisiin toimintoihin liittyvien palvelujen suorituksia (ks. asia C?246/04, Turn? und Sportunion Waldburg, tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I?589, 39 kohta).

20 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltaminen edellyttää tiettyjen samaiseen säännökseen perustuvien edellytysten täyttymistä.

21 Ensinnäkin urheiluun tai liikuntakasvatukseen läheisesti liittyvien palvelujen suoritusten tarjoajan on oltava kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettu yhteisö. Niinpä kyseisen säännöksen mukaisen vapautuksen soveltaminen nyt kyseessä oleviin palvelujen suorituksiin edellyttää ehdottomasti, että näiden suoritusten tarjoajana

on voittoa tavoittelematon yhteisö. Kuten ennakkoratkaisupäätöksestä ilmenee, tällainen edellytys voi täytyä pääasian oikeudenkäynnissä.

22 Toiseksi tällaisten yhteisöjen tarjoamat palvelujen suoritukset voidaan vapauttaa arvonlisäverosta yleishyödyllisinä toimina sillä edellytyksellä, että ne liittyvät läheisesti urheilun harjoittamiseen tai liikuntakasvatukseen ja että niitä tarjotaan henkilöille, jotka osallistuvat urheiluun tai liikuntakasvatukseen. Lisäksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan ensimmäisestä luetelmakohtasta ilmenee, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suoritukset voidaan vapauttaa arvonlisäverosta vain, jos ne ovat välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle eli urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistumiselle.

23 Näin ollen toimen vapauttaminen arvonlisäverosta ratkeaa erityisesti suoritettujen palvelujen luonteen perusteella ja näiden palvelujen ja urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistumisen välisen suhteen perusteella.

24 Tässä yhteydessä on tutkittava, onko Yhdistyneen kuningaskunnan ja Kreikan hallitusten esittämä väite, joka perustuu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan sanamuotoon ja jonka mukaan ainoastaan luonnolliset henkilöt voivat osallistua urheiluun ja täten ainoastaan välittömästi luonnollisille henkilöille tarjotut palvelujen suoritukset voidaan vapauttaa arvonlisäverosta, sen luonteinen, että sillä voi olla vaikutusta ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavaan vastaukseen.

25 Euroopan yhteisöjen komissio katsoo tältä osin, että kyseistä säännöstä ei ole tulkittava kirjaimellisesti vaan – siinä säädetyn vapautuksen tosiasiallisen soveltamisen takaamiseksi – kussakin tilanteessa suoritettavien palvelujen perusteella ja että täten huomioon ei ole otettava ainoastaan sitä, kenelle kyseinen suoritus on muodollisesti tai oikeudellisesti osoitettu, vaan myös se henkilö, johon suoritus todella kohdistuu tai jonka eduksi se tosiasiaassa koituu.

26 Vaikka tältä osin pitääkin paikkansa, että sana ”henkilö” itsessään arvioituna on tarpeeksi laaja kattaakseen luonnollisten henkilöiden lisäksi myös rekisteröimättömät yhdistykset tai oikeushenkilöt, tavanomaisessa kielenkäytössä urheiluun osallistuvat ainoastaan luonnolliset henkilöt, vaikka urheilua harjoitettaisiinkin henkilöiden yhteenliittymien puitteissa.

27 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, mikä puolestaan sisältää myös sellaiset urheilulajit, joihin yksityishenkilöt osallistuvat henkilöiden yhteenliittymien puitteissa tai urheiluseurojen kaltaisten rekisteröimättömien yhdistysten tai oikeushenkilöiden perustamien organisatoristen tai hallinnollisten järjestelmien puitteissa, edellyttäen kuitenkin, että tämän tuomion 22 ja 23 kohdassa kuvatut vaatimukset täyttyvät.

28 Urheiluun osallistuminen näin rakentuneessa järjestelmässä merkitsee yleensä käytännöllisten, organisatoristen ja hallinnollisten syiden johdosta sitä, ettei yksityishenkilö itse huolehdi urheiluun osallistumisen kannalta välttämättömistä palveluista, vaan se urheiluseura, johon kyseinen yksityishenkilö kuuluu, järjestää ja tarjoaa nämä palvelut, kuten esimerkiksi pelikentän tai erotuomarin, jotka ovat välttämättömiä kaikkiin joukkuelajeihin osallistumiseksi. Tällaisissa tilanteissa palveluja tarjotaan ja oikeudellisia siteitä syntyy yhtäältä urheiluseuran ja palvelujen suorittajan välillä ja toisaalta urheiluseuran ja sen jäsenten välillä.

29 Jos siis kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa olevaa ilmausta ”palvelujen suoritukset, joita – – [tarjotaan] urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuvilla henkilöille,” tulkittaisiin niin, että siinä edellytetään, että kyseessä olevat palvelujen suoritukset

toteutetaan välittömästi luonnollisille henkilöille, jotka osallistuvat urheiluun urheiluseuran toteuttaman organisatorisen järjestelmän puitteissa, kyseisessä säännöksessä säädetty vapautus riippuisi oikeudellisen suhteen olemassaolosta palvelujen suorittajan ja tällaisen järjestelmän puitteissa urheiluun osallistuvien henkilöiden välillä. Tällainen tulkinta johtaisi siihen, että useat urheiluun osallistumisen kannalta välttämättömät palvelujen suoritukset jäisivät automaattisesti ja väistämättä kyseessä olevan vapautuksen ulkopuolelle riippumatta siitä, ovatko kyseiset palvelut välittömästi yhteydessä urheiluun osallistuviin henkilöihin tai urheiluseuroihin, ja siitä, kenen eduksi ne tosiasiaassa koituvat. Kuten komissio perustellusti toteaa, tällainen lopputulos olisi ristiriidassa mainitussa säännöksessä säädetyllä vapautuksella tavoitellun päämäärän kanssa, joka on se, että vapautus tosiasiallisesti hyödyttää palveluja, joita tarjotaan urheiluun osallistuville yksityishenkilöille.

30 Tästä tulkinnasta aiheutuisi myös se, että laitosten tai kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa mainittujen yhteisöjen toteuttamia toimintoja koskevaa vapautusta ei sovellettaisi tiettyihin urheiluun osallistuviin henkilöihin pelkästään siitä syystä, että he osallistuvat kyseiseen urheiluun seuran hallinnoimassa järjestelmässä. Tällainen tulkinta ei kuitenkaan olisi yhdenmukainen yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, jota noudattaen kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaisia vapautuksia on sovellettava (ks. vastaavasti asia C?283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998, Kok. 1998, s. I?3369, 27 kohta). Tämän periaatteen vastaista on muun muassa se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (ks. vastaavasti asia C?216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I?4947, 20 kohta). Tämän johdosta kyseistä periaatetta loukattaisiin, jos mahdollisuus vedota kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa mainittuun vapautukseen riippuisi kyseessä olevalle urheilutoiminnalle ominaisesta organisatorisesta järjestelmästä.

31 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa mainitun vapautuksen tosiasiallisen soveltamisen takaamiseksi kyseistä säännöstä on tulkittava siten, että palvelujen suorittamisen tarjoamiseen esimerkiksi sellaisten urheilulajien yhteydessä, joihin osallistutaan henkilöiden yhteenliittymien puitteissa tai urheiluseurojen tarjoamien organisatoristen järjestelmien puitteissa, voidaan lähtökohtaisesti soveltaa mainitussa säännöksessä säädettyä vapautusta. Tästä seuraa, että arvioitaessa sitä, vapautetaanko palvelujen suoritukset verosta, merkitystä ei ole sillä, kuka on palvelujen suoritusten muodollinen vastaanottaja ja missä oikeudellisessa muodossa se saa näitä suorituksia.

32 Jotta palvelujen tarjoamisiin voidaan soveltaa edellä mainittua vapautusta, niiden on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan ja 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan mukaisesti kuitenkin täytettävä seuraavat edellytykset: niitä tarjoaa voittoa tavoittelematon yhteisö, ne liittyvät läheisesti urheiluun, ne ovat välttämättömiä siihen osallistumiselle ja niitä suoritetaan tosiasiallisesti urheiluun osallistuvien henkilöiden hyväksi. Sitä vastoin palvelujen suorituksiin, jotka eivät täytä näitä edellytyksiä ja joita ovat esimerkiksi urheiluseuroihin ja niiden toimintaan liittyvät palvelut, kuten markkinointia ja sponsoreiden hankintaa koskeva neuvonta, ei voida soveltaa tätä vapautusta.

33 Viimeiseksi on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan toisen luetelmakohdan nojalla palvelujen suorituksiin ei voida soveltaa kyseisen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa säädettyä vapautusta, jos niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

34 Pääasian oikeudenkäynnissä kansallisen tuomioistuimen on kyseessä olevan toimenpiteen ominaispiirteiden selvittämiseksi otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa se toteutetaan (ks.

asia C?231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996, Kok. 1996, s. I?2395, 12 kohta ja asia C?150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I?493, 26 kohta), ja määritettävänä, liittyvätkö England Hockey Clubin maahockeyseuroille suorittamat palvelut läheisesti urheiluun osallistumiseen, ovatko ne välttämättömiä sen harjoittamiseksi, hyötyvätkö näistä palveluista tosiasiallisesti urheiluun osallistuvat henkilöt ja onko kyseisten palvelujen suoritusten pääasiallinen tarkoitus lisätulojen hankkiminen England Hockeylle liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

35 Täten ensimmäiseen kysymykseen on vastattava niin, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa on tulkittava siten, että se kattaa urheiluun osallistuvien henkilöiden osalta myös palvelujen suoritukset oikeushenkilöille ja rekisteröimättömille yhdistyksille, kunhan nämä suoritukset liittyvät läheisesti urheiluun osallistumiseen ja ovat välttämättömiä sen harjoittamiseksi sekä kunhan niitä tarjoavat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt ja niistä hyötyvät tosiasiallisesti urheiluun osallistuvat henkilöt, mistä varmistuminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

36 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, voivatko jäsenvaltiot rajoittaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa säädetyn vapautusjärjestelmän soveltamisen ainoastaan urheiluun osallistuville yksityishenkilöille suoritettuihin palveluihin.

37 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan jäsenvaltiot voivat vapaasti rajoittaa vapautuksen soveltamisalan määrittelemällä sen kattamaan vain yksityishenkilöille suoritettuja palveluita, koska kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa edellytetään vapautettaviksi ainoastaan ”tietty, läheisesti urheiluun – – liittyvät palvelujen suoritukset”.

38 Tältä osin on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa on täsmällisesti määritetty toiminnot, jotka on vapautettava arvonlisäverosta, toiminnot, jotka jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta, ja toiminnot, joita ne eivät voi vapauttaa, samoin kuin ne ehdot, jotka jäsenvaltiot voivat asettaa niille toiminnoille, jotka voidaan vapauttaa verosta (asia C?144/00, Hoffmann, tuomio 3.4.2003, Kok. 2003, s. I?2921, 38 kohta).

39 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädettyjen vapautusten mahdollisista rajoituksista voidaan säätää ainoastaan soveltamalla kyseisen säännöksen 2 alakohdassa (ks. em. asia Hoffmann, tuomion 39 kohta). Jos siis jäsenvaltio myöntää vapautuksen tietyille palvelujen suorituksille, jotka liittyvät läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistumiseen ja joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat, se ei voi asettaa tälle vapautukselle muita kuin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädettyjä edellytyksiä (ks. asia C-124/96, komissio v. Espanja, tuomio 7.5.1998, Kok. 1998, s. I?2501, 18 kohta). Koska tässä säännöksessä ei säädetä rajoituksista kyseessä olevien palvelujen suoritusten vastaanottajien osalta, jäsenvaltiolla ei ole toimivaltaa sulkea tiettyä näiden suoritusten vastaanottajien ryhmää esillä olevan vapautuksen ulkopuolelle.

40 Täten toiseen kysymykseen on vastattava siten, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa käytetty ilmaus ”tietty, läheisesti urheiluun – – liittyvät palvelujen suoritukset” ei salli jäsenvaltioiden rajoittavan mainitussa säännöksessä säädettyä vapautusta sillä perusteella, kuka on kyseessä olevien palvelujen suoritusten vastaanottaja.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa on tulkittava siten, että se kattaa urheiluun osallistuvien henkilöiden yhteydessä myös palvelujen suoritukset oikeushenkilöille ja rekisteröimättömille yhdistyksille, kunhan nämä suoritukset liittyvät läheisesti urheiluun osallistumiseen ja ovat välttämättömiä sen harjoittamiseksi sekä kunhan niitä tarjoavat voittoja tavoittelemattomat yhteisöt ja niistä hyötyvät tosiasiallisesti urheiluun osallistuvat henkilöt, mistä varmistuminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä.**

2) **Kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa käytetty ilmaus ”tietyt, läheisesti urheiluun – – liittyvät palvelujen suoritukset” ei salli jäsenvaltioiden rajoittavan mainitussa säännöksessä säädettyä vapautusta kyseessä olevien palvelujen suoritusten vastaanottajien osalta.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.