

|

61996C0124

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus La Pergola 3 päivänä helmikuuta 1998. - Euroopan yhteisöjen komissio vastaan Espanjan kuningaskunta. - Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen - Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY - Urheiluun tai liikuntakasvatukseen läheisesti liittyvien palvelujen arvonlisäverovapautus - Kielletyt rajoitukset. - Asia C-124/96.

Oikeustapauskokoelma 1998 sivu I-02501

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1 Esillä olevassa asiassa komissio pyytää yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Espanjan kuningaskunta on jättänyt noudattamatta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(1) (jäljempänä direktiivi) mukaan sille kuuluvia velvoitteita. Tarkemmin sanottuna kantajana oleva toimielin väittää, että Espanjan lainsäädäntö on yksityisten yhteisöjen puitteissa harjoitetun urheilutoiminnan arvonlisäverovapautusten osalta edellä mainitun direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan vastainen.

2 Ennen komission esittämien väitteiden lähempää tarkastelua on syytä lyhyesti palauttaa mieliin niin yhteisön kuin kansallinenkin lainsäädäntö.

Direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetään, että tietyt yleishyödylliset toiminnot ovat verosta vapaita. Nyt tehtävän tarkastelun kannalta merkitystä on erityisesti 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdalla, sillä siinä määrätään vapautuksesta, joka koskee "tiettyjen, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvien palvelujen suorituksia, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille".

Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa säädetään lisäksi seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista ehdoista:

- kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi,

- yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsiensä kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta,

- yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveroa maksavat kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista,

- vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen."

Asiaa nykyisin koskevat Espanjan säännökset sisältyvät arvonlisäverosta 28.12.1992 annetun lain n:o 37 20 §:ään, sellaisena kuin se on muutettuna 30.12.1994 annetun lain n:o 42 13 §:llä. Kyseisistä säännöksistä esillä olevaa asiaa koskee 20 §:n 1 momentin 13 kohta, jossa säädetään seuraavaa:

"1. Tästä verosta ovat vapautettuja seuraavat liiketoimet:

--

13. Luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville luonnollisille henkilöille suorittamat palvelut, mikäli kyseiset palvelut liittyvät välittömästi urheilun tai liikuntakasvatuksen harjoittamiseen ja niiden tarjoajana on

a) julkisoikeudellinen laitos,

b) urheiluliitto,

c) Espanjan olympiakomitea tai

d) yleishyödyllinen yksityinen urheiluyhteisö tai -laitos, jonka jäsen- tai kausimaksu on enintään seuraavan suuruinen:

- jäsen- tai liittymismaksu: 265 000 pesetaa, - kausimaksu: 4 000 pesetaa kuukaudessa."(2)

Pääasiassa Espanjan lainsäädäntö siis vapauttaa ehdoitta verosta julkisoikeudellisten laitosten, urheiluliittojen ja Espanjan olympiakomitean suorittamat, urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelut. Sitä vastoin yleishyödyllisten yksityisten yhteisöjen suorittamien palvelujen osalta vapautus myönnetään vain sillä edellytyksellä, että näiden yhteisöjen perimä jäsen- tai kausimaksu on suuruudeltaan enintään edellä toistetussa säännöksessä määrätyn suuruinen.

3 Komissio piti viimeksi mainittua säännöstä direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan vastaisena ja ryhtyi Espanjan kuningaskuntaa kohtaan perustamissopimuksen 169 artiklassa tarkoitettuun oikeudenkäyntiä edeltävään menettelyyn. Tässä menettelyvaiheessa vastaajana oleva jäsenvaltio kiisti kantajana olevan toimielimen käsityksen oikeellisuuden ja selitti, ettei sen lainsäädäntö suinkaan ollut kyseisen direktiivin säännösten vastainen.

Tämän jälkeen komissio nosti esillä olevan kanteen, jotta vastaajana olevan jäsenvaltion todettaisiin jättäneen jäsenyysvelvoitteitaan noudattamatta. Tarkkaan ottaen kantajana oleva toimielin vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin

"1) toteaa, että Espanjan kuningaskunta on rikkonut kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan säännöksiä, koska se on säätänyt, että läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviä palvelujen suorituksia koskevia

vapautuksia arvonlisäverosta sovelletaan ainoastaan sellaisiin yksityisiin yhteisöihin, joiden jäsenmaksut ovat enintään tietyn suuruiset, ja

2) velvoittaa Espanjan kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut".

Espanjan kuningaskunta puolestaan vaatii yhteisöjen tuomioistuinta hylkäämään kanteen ja velvoittamaan kantajana olevan toimielimen korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Yhdistynyt kuningaskunta tukee vastaajana olevaa jäsenvaltiota esillä olevassa asiassa väliintulijana.

4 Komissio väittää, että kun kiistanalaisella kansallisella lainsäädännöllä on vapautettu yleishyödylliset yksityiset yhteisöt verosta, on otettu käyttöön uusi vapautusperuste, jollaisesta direktiivissä ei ole määrätty ja joka siten on direktiivin vastainen. Tältä osin komissio viittaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa asetetaan jäsenvaltioille selkeä, täsmällinen ja ehdoton velvoite vapauttaa verosta sanotussa säännöksessä luetellut toiminnot.(3) Näin ollen tähän veloitteeseen ei voi liittää muita, direktiivissä mainitsemattomia ehtoja. Kiistanalaista kansallista säännöstä ei myöskään voi pitää oikeutettuna sillä perusteella, että vapautuksen myöntämisen estävä, maksujen suuruutta koskeva rajoitus vastaisi 13 artiklan A kohdan 2 kohdan a alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettuja "viranomaisten vahvistamia hintoja". Siten Espanjassa on komission käsityksen mukaan vain yksinkertaisesti säädetty urheiluyhteisöjen voitontavoittelua koskevasta kumoamattomasta olettamasta: laissa säädettyä ylärajaa alemmaa jäsenmaksua periviä yhteisöjä pidetään voittoa tavoittelemattomina ja muita taas voitontavoittelumielessä palvelujaan tarjoavina ja siten vapautuksen piiriin kuulumattomina.

Vastaajana oleva hallitus kuitenkin painottaa, että direktiivin vapautusjärjestelmän soveltaminen edellyttää välttämättä kansallisia täytäntöönpanotoimia, joiden suhteen jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta. Sen mukaan kiistanalainen säännöstö on tässä tapauksessa seurausta juuri tuon harkintavallan laillisesta käyttämisestä direktiivillä tavoiteltuun päämäärään pääsemiseksi. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa säädetäänkin, että verosta vapaita ovat voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamat urheilupalvelut, ja säännöksellä, jonka mukaan säädettyä määrää korkeampia osallistumismaksuja perivät yhteisöt jäävät verovapauden ulkopuolelle, pyritään juuri varmistamaan, että veroedun saavat yhteisöt todella toimivat voittoa tavoittelematta. Edelleen Espanjan hallituksen mukaan 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetään jäsenvaltioiden mahdollisuudesta liittää vapautuksen myöntämiseen tiettyjä ehtoja, kuten sen, että palveluja suorittavan yhteisön tulee noudattaa "viranomaisten vahvistamia hintoja". Ylärajan asettaminen maksuille vastaa Espanjan hallituksen mukaan tässä tapauksessa viranomaisen vahvistaman hinnan käsitettä ja on näin ollen mainitun säännöksen mukainen. Vastaajana oleva jäsenvaltio myös kyseenalaistaa komission näkemyksen, jonka mukaan vapautus tulisi myöntää jollakin yksittäisellä perusteella pikemmin kuin yleissäännöksen nojalla, jollainen on esillä olevassa asiassa kiistelyn kohteena oleva säännöstö: vaikka 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa tosiaankin säädetään vapautus myönnettäväksi "kussakin yksittäistapauksessa", komission tulkinta johtaisi siihen, että kyseisen veroedun myöntämiseksi olisi selvitettävä jokaisen toiminnanharjoittajan yksilöllinen tilanne, mikä olisi käytännössä mahdotonta. Espanjan hallituksen mukaan juuri tämän takia vapautukselle piti säätää yleisluonteinen peruste.

5 Todettakoon heti alkuun, että komission esittämät väitteet olisi käsitykseni mukaan hyväksyttävä. Kantajana oleva toimielin on aivan oikein päättellyt jäsenvaltioiden olevan velvoitettuja myöntämään 13 artiklan A kohdan 1 kohdassa tarkoitettut vapautukset. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on muissa yhteyksissä todennut,(4) kyse on pakollisista vapautuksista eikä jäsenvaltioilla ole harkintavaltaa niiden myöntämisen suhteen. Harkintavalta koskee tarvittaessa niiden edellytysten määrittelyä, joilla pyritään 13 artiklan A kohdan 1 kohdan mukaisesti varmistamaan "vapautusten oikea ja selkeä soveltaminen" sekä "veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estäminen". Tätä valtaa on kuitenkin käytettävä niin, että varmistetaan

säännöksellä tavoiteltuun päämäärään pääseminen eli se, että verovelvollinen saa hyväkseen direktiivissä säädetyn veroedun. Tässä tapauksessa vapautus koskee "läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvien palvelujen suorituksia, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille" (13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohhta).(5) Näin ollen kyseisten palvelujen on kaikissa tapauksissa kuuluttava direktiivissä säädetyn vapautuksen piiriin. Juuri tässä suhteessa Espanjan lainsäädäntö ei ole direktiivin edellä mainitun kohdan mukainen. Espanjan hallitus on huomauttanut, että kiistanalaisen kansallisen lainsäädännön tarkoituksena on nimenomaan varmistaa, että voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamat urheiluun liittyvät palvelut ovat verosta vapaita. On kuitenkin helppo todeta, ettei esillä olevan kiistanalaisen kansallisen lainsäädännön avulla selvästikään päästä tähän tavoitteeseen. Kyseisen lainsäädännön mukaan vapautus myönnetään vain yhteisöille, jotka perivät enintään tietyn suuruista jäsenmaksua tai (kuukausittaista) kausimaksua säädetyn enimmäismäärän kuitenkin vaihtelematta urheilulajin, toiminnan harjoittamisen edellyttämien tilojen ja laitteiden tai niiden sijaintipaikan taikka kyseisen yhteisön jäsenten tai tilojen käyttäjien lukumäärän mukaan. Toisin sanoen Espanjan lainsäädännössä käytetyssä perusteessa ei tässä yhteydessä oteta millään tavoin huomioon kaikkia palvelun hintaan vaikuttavia tekijöitä, joista kuitenkin on apua arvioitaessa sitä, toimiiko niitä tarjoava yhteisö voitontavoittelumielessä. Kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä ei siis mielestäni oteta huomioon sitä, että urheilu on monimutkainen ja -jakoinen kokonaisuus: joidenkin lajien harjoittaminen edellyttää kalliita rakennelmia ja aiheuttaa hyvin korkeita ylläpitokustannuksia, kun taas toisten lajien harjoittamiseen riittävät suhteellisen yksinkertaiset laitteet. Ensin mainitussa tapauksessa urheilutiloista aiheutuneiden kulujen kuolettaminen saattaa myös edellyttää korkeita jäsenmaksuja, kun sitä vastoin jälkimmäisessä tapauksessa sellaisiin ei ole tarvetta. Tämän takia Espanjan säännösten avulla ei pystytä arvioimaan varmuudella, tavoitteleeko asianomainen yhteisö toiminnallaan voittoa. Näiden säännösten soveltaminen saattaa jopa johtaa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan säännösten vastaiseen lopputulokseen. Voittoa tavoittelematon yksityinen yhteisö voi periä Espanjan lainsäädännössä säädetyn rajan ylittäviä jäsenmaksuja ja siten jäädä ilman verovapautusta, ja sanotun rajan alittavia maksuja perivät yhteisöt saattavat puolestaan olla voittoa tavoittelevinakin oikeutettuja verovapautukseen. Tämä on edellä mainitun 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan tavoitteen vastaista: kyseisen veroedun myöntämisen edellyttämästä yleishyödyllisyydestä on kyse vain silloin, kun urheilupalveluja tarjoaa "voittoa tavoittelematon yhteisö". Kansallisen lainsäätäjän on tätä säännöstä täytäntöön pannessaan pidettävä huolta siitä, että direktiivillä tavoiteltu päämäärä saavutetaan. Edellä esitetyillä perusteilla Espanjassa voimassa olevien säännösten avulla ei mielestäni varmuudella päästä tuohon tavoitteeseen.

6 Toisaalta ei nähdäkseni voida hyväksyä sitä vastaajana olevan hallituksen väitettä, jonka mukaan kiistanalaisessa lainsäädännössä asetettuja enimmäismääriä olisi pidettävä "viranomaisten vahvistamina hintoina", minkä vuoksi ne vastaisivat ehtoja, joita jäsenvaltiot voivat verovapauden edellytykseksi 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan nojalla asettaa.

Tosin yhdyn kyllä siihen näkemykseen, jonka mukaan jäsen- ja kausimaksuja koskevan rajoituksen voi sikäli katsoa vastaavan "hintaa", että kyseessä on vastike sen yhteisön suorittamasta palvelusta, jossa urheiluun liittyvä palvelu suoritetaan. Kuitenkin vaikka oletettaisiinkin, että asetettuja enimmäismääriä voidaan pitää "viranomaisten vahvistamina hintoina", niiden olisi joka tapauksessa vaihdeltava urheilutoiminnan lajin mukaan. Vain tällä tavoin "hinnan" voitaisiin katsoa olevan osoitus siitä, että kyseinen yhteisö suorittaa urheilupalveluja voittoa tavoittelematta, kuten 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa verovapauden myöntämiseksi edellytetään.

Teoriassa Espanjan lainsäädännössä oleva vapautusperuste voisi mielestäni sisällöltään vastata 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa esitettyjä ehtoja. Se ei kuitenkaan mielestäni ole missään tapauksessa riittävä keino säännöksellä tavoitellun päämäärän saavuttamiseen.

Sitä paitsi en yhdy Espanjan hallituksen väitteeseen, jonka mukaan komission esittämä menettelytapa olisi käytännössä toteuttamiskelvoton sen vuoksi, että se merkitsisi, että hinnat olisi eriytettävä kunkin yksittäisen taloudellisen toimijan tilanteen mukaan. Aivan ensiksi on todettava, että nähdäkseni tällaisesta "yksilöllisestä" lähestymistavasta säädetään myös 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa, sillä sen mukaan juuri jäsenvaltiot "voivat asettaa - - vapautuksen myöntämiselle - - kussakin yksittäistapauksessa" ehdon, että asianomaisen yhteisön on noudatettava viranomaisten vahvistamia hintoja. Toisaalta en usko komission esittämän ratkaisumallin välttämättä edellyttävän kaikkien urheilukeskusten soveltamien hintojen selvittämistä: olisi nimittäin riittävää, että kansallisessa lainsäädännössä pidättäydyttäisiin todellisuutta enemmän vastaavissa vapautusperusteissa ja kaikille urheilulajeille asetettavan yhden summan asemesta eriytettäisiin hinnat vaikkapa harjoitettavan toiminnan mukaan. Lopuksi toteaisin, kuten kantajakin on havainnut, että väitettäessä yksilöllisiin selvityksiin ryhtymistä mahdottomaksi vapautusta myönnettäessä ajaututaan ristiriitaan Espanjan oman lainsäädännön kanssa: Espanjan arvonlisäveroasetuksen 6 §:ssä on säädetty "tiettyjen yhteisöjen tai laitosten yleishyödyllisyyden tunnustamisesta" ja siinä säädetään, että "yleishyödyllisten yksityisten yhteisöjen ja laitosten on haettava laissa säädettyä tunnustamista sen alueen Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tai Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, jossa niiden verotuksellinen kotipaikka on".(6) Tämä vahvistaa, että on varmasti mahdollista ryhtyä selvityksiin "kussakin yksittäistapauksessa" tutkittaessa vapautuksen saamisen ehtojen täyttymistä, kuten 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan sanamuoto edellyttääkin.

7 Näillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuimien hyväksyy komission kanteen ja velvoittaa Espanjan kuningaskunnan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

(1) - EYVL 1977, L 145, s. 1.

(2) - (Alaviite koskee vain italiankielistä alkutekstiä.)

(3) - Ks. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53).

(4) - Ks. em. asiassa Becker annettu tuomio (erityisesti 32, 33 ja 34 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin lausui seuraavaa: " - - aluksi on huomautettava, että mainitut 'edellytykset' eivät millään tavoin vaikuta direktiivissä säädetyn vapautuksen sisällön määrittelyyn. Ensinnäkin mainittujen 'edellytysten' tarkoituksena on varmistaa direktiivissä säädettyjen vapautusten oikea ja selkeä soveltaminen. Jäsenvaltio ei voi evätä verovelvolliselta direktiivissä mainittua vapautusta sillä perusteella, ettei säännöksiä vapautuksen soveltamisen helpottamiseksi ole annettu, mikäli verovelvollinen vain pystyy osoittamaan vapautuksen myöntämiselle asetettujen edellytysten tosiasiallisesti täyttyvän oman verotuksellisen tilanteensa kohdalla. Toiseksi 'edellytysten' avulla pyritään petosten, veronkiertämisen ja muiden väärinkäytösten ennaltaehkäisyyn. Jäsenvaltio, joka ei ole ryhtynyt tältä osin tarvittaviin varotoimenpiteisiin, ei voi vedota omaan laiminlyöntiinsä evätäkseen verovelvolliselta vapautuksen, johon tällä direktiivin mukaan on oikeus, varsinkaan kun mikään ei estä tätä jäsenvaltiota asiaa koskevien erityissäännösten puuttuessa turvautumasta kaikkiin sovellettavissa oleviin yleisen verolainsäädäntönsä säännöksiin, joilla pyritään petosten ehkäisyyn".

(5) - Ei liene tarpeen edes mainita, ettei sitä Espanjan hallituksen esittämää väitettä voida hyväksyä, jonka mukaan jäsenvaltiot voisivat vapaasti päättää verosta vapautettavista suorituksista, koska 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa säädetään ainoastaan "tiettyjen palvelusuoritusten" olevan verosta vapaita. En usko, että yhteisön lainsäätäjät olisi halunnut antaa jäsenvaltioille niin laajan harkintavallan. Säännöksen epäonnistuneessa muotoilussa on todellakin käytetty kyseistä termiä ("tietty"), mutta ilmaisulle ei ole tarkoitettu antaa vastaajana olevan hallituksen sille antamaa merkitystä: ilmaisulla tarkoitetaan pelkästään sitä, ettei kaikkia palvelusuorituksia pidä vapauttaa verosta, vaan ainoastaan sellaiset, "joita voittoa

tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat", kuten säännöksessä todetaan. Toisaalta koska tämä on vapautuksen myöntämiseen oikeuttava päämäärä, kiistellyn säännöksen olisi oltava sovelias tämän päämäärän tavoitteluun, koska siinä säädetään verosta vapautettavista suorituksista. Tässä tapauksessa näin ei kuitenkaan ole asian laita, kuten jäljempänä havaitsemme.

(6) - (Alaviite koskee vain italiankielistä alkutekstiä.)