

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

19 päivänä joulukuuta 2013 (*)

Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Vapautukset – 132 artiklan 1 kohdan m alakohta – Urheiluun läheisesti liittyvät palvelut – Pääsy golfkentälle – Vieraat, jotka eivät ole golfkerhon jäseniä ja jotka suorittavat pääsymaksun ("green fee") – Verovapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle jääminen – 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohta – 134 artiklan b alakohta – Lisätulot

Asiassa C-495/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 19.10.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.11.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

vastaa

Bridport and West Dorset Golf Club Limited,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz (esittelevä tuomari) sekä tuomarit E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby ja C. Vajda,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Impellizzeri,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 2.10.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Bridport and West Dorset Golf Club Limited, edustajanaan advocate A. Brown,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. Murrell, avustajanaan barrister R. Hill,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja C. Soulay,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan, 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan ja 134 artiklan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja Bridport and West Dorset Golf Club Limited (jäljempänä Bridport) ja joka koskee pelaajien, jotka eivät ole tämän golfkerhon jäseniä, kerhon golfkentälle pääsystä suorittamien pääsymaksujen vapauttamista arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla arvonlisäveroa kannetaan "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta".

4 Tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa, joka sisältyy kyseisen direktiivin IX osaston 2 lukuun, jonka otsikko on "Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset", säädetään seuraavaa:

"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."

5 Tässä säännöksessä toistetaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EUVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa säädetty verovapautus.

6 Direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

a) 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;

b) näiden yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta;

c) näiden yhteisöjen on sovellettava viranomaisien vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista;

d) vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan

kilpailun vääristymiseen.”

7 Kyseisen direktiivin 134 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan – – m – – alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia seuraavissa tapauksissa:

- a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;
- b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

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

”Vapautukseen oikeutetun yhteisön palvelujen suoritukset yksityishenkilölle – paitsi yhteisön, jolla 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.”

9 Tämän 10 ryhmän huomautuksessa 2 säädetään seuraavaa:

”Yksityishenkilön katsotaan olevan 3 kohdassa tarkoitetun vapautukseen oikeutetun yhteisön jäsen vain, jos hänelle myönnetään jäsenyys vähintään kolmeksi kuukaudeksi.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Bridport on yksityinen golfkerho, jonka toimialaan sisältyy golfkerhon ylläpito ja hallinnointi sen jäsenten ja vierailijoiden käyttöä ja majoittumista varten sekä muun muassa golfkoulutoiminta ja golfopettajien ja välineiden tarjoaminen.

11 Syyskuussa 2009 noin puolet Bridportin 737 jäsenestä oli täysjäseniä, joilla oli pääsy kerhon kentälle ja lupa pelata kaikkina aikoina seitsemänä päivänä viikossa 657,20 Englannin punnan (GBP) normaalia vuosimaksua vastaan. Myös vierailijoiden, jotka eivät olleet jäseniä, oli mahdollista pelata kyseisellä golfkentällä suorittamalla kentän käyttöoikeudesta maksu (jäljempänä pelimaksu), jonka suuruus oli 32–38 GBP yhdestä kierroksesta tai enemmän koko päivästä. Bridport otti sekä vuotuisten jäsenmaksujen että pelimaksujen hinnoittelussa huomioon niin lähistöllä sijaitsevien voittoja tavoittelemattomien kerhojen kuin yhden kaupallisen golfkenttätoiminnan harjoittajan veloittamat hinnat.

12 Pelimaksuista saadut tulot olivat 18,7 prosenttia ja vuotuiset jäsenmaksut 56,4 prosenttia Bridportin tuloista 30.9.2009 päättyneellä tilikaudella, ja loput tuloista saatiin suurelta osin baarin ylläpidosta.

13 Ilmoitettuaan ja maksettuaan usean vuoden ajan arvonlisäveroa Commissionersille pelimaksutuloistaan Bridport vetosi asiassa C-253/07, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, 16.10.2008 annettuun tuomioon (Kok., s. I-7821) ja vaati liikaa maksamansa arvonlisäveron palautusta, jonka määräksi se arvioi 140 359,16 GBP. Commissionersin hylättyä tämän vaatimuksen Bridport nosti tästä hylkäämisestä kanteen First-tier Tribunalissa (Tax Chamber).

14 First-tier Tribunal (Tax Chamber) hyväksyi kanteen ja katsoi, ettei oikeus pelata golfia Bridportin kentällä ollut erilainen sillä perusteella, annettiinko tämä oikeus kerhon jäsenille vai pelimaksun maksaville muille kuin jäsenille, ja että pelimaksut oli direktiivin 2006/112 mukaan vapautettu arvonlisäverosta. Commissioners valitti tästä tuomiosta Upper Tribunaliin (Tax and Chancery Chamber).

15 Jälkimmäisen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan ei ole riidanalaista, että Bridport on direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettu voittoa tavoittelematon yhteisö. Pääasiassa ei ole myöskään riitautettu sitä, että suoritus, joka koostuu siitä, että vierailijoille, jotka eivät ole jäseniä, myönnetään golfkentän käyttöoikeus, liittyy läheisesti urheiluun, sitä tarjotaan urheiluun osallistuville henkilöille ja että se on kyseisen direktiivin 134 artiklan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla välttämätön vapautettujen liiketoimien suoritukselle.

16 Pääasiassa on kyse siitä, onko näissä olosuhteissa sallittua sulkea kyseinen suoritus kyseisen verovapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle direktiivin 2006/112 134 artiklan b alakohdan tai 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan perusteella.

17 Tässä tilanteessa Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kun [direktiivin 2006/112] 134 artiklan pakollisia säännöksiä sovelletaan [tämän direktiivin] 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan säännöksiin olosuhteissa, joissa yhteisö, jonka myönnetään olevan voittoa tavoittelematon yhteisö, tarjoaa oikeuden pelata golfia, mitkä palvelujen suoritukset ovat mahdollisesti 'vapautettuja liiketoimia'?

2) Onko [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädettyä vapautusta laillista rajoittaa sen mukaan, suoritetaanko palvelut, joissa myönnetään oikeus pelata golfia, voittoa tavoittelemattoman yhteisön jäsenelle?

3) Onko [direktiivin 2006/112] 134 artiklan säännöksiä tulkittava siten, että niiden nojalla vapautus voidaan myöntää ainoastaan palvelujen suorituksille, jotka 'liittyvät läheisesti' 'vapautettuihin liiketoimiin' (oheispalvelut), vai siten, että se voidaan myöntää kaikille [tämän direktiivin] 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan soveltamisalaan kuuluville palvelujen suorituksille?

4) Kun voittoa tavoittelematon yhteisö julkisesti esitettyjen tavoitteidensa mukaan antaa säännöllisesti ja jatkuvasti muille kuin jäsenilleen oikeuden pelata golfia, mitä on pidettävä sen, että peritään maksu muilta kuin jäseniltä, 'pääasiallisena tarkoituksena'?

5) Minkä lisäksi 'lisätulot' on saatava sovellettaessa [direktiivin 2006/112] 134 artiklan b alakohdtaa?

6) Jos urheilupaikkojen käyttöoikeuden tarjoamisesta muille kuin jäsenille saatavia tuloja ei pidetä [direktiivin 2006/112] 134 artiklan b alakohdassa tarkoitettuina 'lisätuloina', voiko jäsenvaltio [tämän direktiivin] 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan nojalla jättää soveltamatta vapautusta tällaisiin tuloihin, jos se on omiaan johtamaan arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen, mutta olla samaan aikaan peruuttamatta vapautusta tuloilta, jotka saadaan jäsenyyden tarjoamisesta samojen voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen jäsenille, jos jäsenmaksut itsessään ovat omiaan johtamaan ainakin jonkinlaiseen kilpailun vääristymiseen?

7) Onko erityisesti kaikkia [direktiivin 2006/112] 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdan nojalla käyttöön otettuja edellytyksiä sovellettava kaikkiin voittoa tavoittelemattoman yhteisön

tarjoamiin palveluihin, joihin muuten sovelletaan vapautusta, vai voidaanko sallia osittainen rajoitus eli vapauttaa verosta golfinpelaamisoikeuden tarjoaminen jäsenille mutta ei sen tarjoamista muille kuin jäsenille, kun palvelujen suoritukset sekä jäsenille että muille kuin jäsenille kilpailevat kaupallisten yhteisöjen kanssa?

8) Mitä eroa on mahdollisesti [direktiivin 2006/112] 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa säädetyllä vaatimuksella, jossa edellytetään todennäköistä 'kilpailun vääristymistä', ja [tämän direktiivin] 134 artiklan b alakohdassa säädetyllä vaatimuksella, jossa mainitaan ainoastaan suoran kilpailun olemassaolo?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, toinen, kolmas, neljäs ja viides kysymys

18 Ensimmäisellä, toisella, kolmannella, neljännellä ja viidennellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiivin 2006/112 134 artiklan b alakohdassa tulkittava siten, että siinä suljetaan tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle palvelujen suoritus, joka koostuu siitä, että golfkenttää ylläpitävä ja jäsenjärjestelmää tarjoava voittoja tavoittelematon yhteisö antaa vierailijalle, joka ei ole sen jäsen, oikeuden käyttää golfkenttää.

19 On todettava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdasta koskee sanamuotonsa mukaan urheilua ja liikuntakasvatusta yleisesti eikä siinä aseteta sen soveltamisen edellytykseksi sitä, että kyseistä urheilua harrastettaisiin tietyllä tasolla, esimerkiksi ammattilaistasolla, tai että tätä urheilua harjoitettaisiin tietyllä tavalla eli säännöllisesti tai järjestäytyneesti taikka urheilukilpailuihin osallistumiseksi (ks. asia C-18/12, M[?]sto Žamberk, tuomio 21.2.2012, 21 ja 22 kohta).

20 Kyseisellä säännöksellä pyritään suosimaan tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja eli läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviä palveluja, joita voittoja tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille. Mainitulla säännöksellä pyritään näin edistämään tällaista harrastamista suurten väestöryhmien keskuudessa (ks. em. asia M[?]sto Žamberk, tuomion 23 kohta).

21 Koska pääsy golfkentälle on tarpeen tämän urheilulajin harrastamiseksi, suoritus, joka koostuu golfkentän käyttöoikeuden antamisesta, liittyy direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettua tavalla läheisesti urheiluun riippumatta siitä, harrastaako kyseinen henkilö golfia säännöllisesti tai järjestäytyneesti taikka urheilukilpailuihin osallistumiseksi.

22 Tästä seuraa, että jos voittoja tavoittelematon yhteisö tarjoaa tämän suorituksen, se kuuluu tämän 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitetun arvonlisäverovapautuksen soveltamisalaan riippumatta siitä, tarjotaanko se yhteisön jäsenelle vai vierailijalle, joka ei ole jäsen.

23 Direktiivin 2006/112 134 artiklan a ja b alakohdan mukaan palvelujen suorituksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia yhtäältä, jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle, ja toisaalta, jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

24 Kun tarkastellaan pääasiassa kyseessä olevaa suoritusta eli golfkentän käyttöoikeuden antamista, on kiistatonta, että se on direktiivin 2006/112 134 artiklan a alakohdassa tarkoitettua

tavalla välttämätön vapautettujen liiketoimien suoritukselle, koska tämän oikeuden antaminen on tarpeen golfin harrastamiseksi.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, kun on kyse golfkenttää ylläpitävästä yhteisöstä, jolla on jäsenjärjestelmä ja joka sallii vieraiden, jotka eivät ole sen jäseniä, käyttää golfkenttää korvausta vastaan, ovatko nämä pääsymaksut, jotka vierailijoiden on suoritettava, direktiivin 2006/112 134 artiklan b alakohdassa tarkoitettuja "lisätuloja" suhteessa tuloihin, jotka saadaan tämän yhteisön jäsenten maksamista jäsenmaksuista.

26 Tässä yhteydessä on todettava, että tämä erottelu perustuu ainoastaan siihen, onko kyseisen suorituksen vastaanottaja jäsen vai ei.

27 Oikeuskäytännössä on katsottu direktiivin 2006/112 133 ja 134 artiklaa edeltäneestä säännöksestä eli kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdasta, että 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 soveltamisalan ulkopuolelle (em. asia Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, tuomion 39 kohta).

28 On muistutettava lisäksi, että toisin kuin direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan I alakohdassa käyttöön otettu verovapautus, joka on nimenomaisesti rajoitettu siinä kuvattujen yhteisöjen "jäsenilleen" tarjoamiin palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin, kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettua läheisesti urheiluun liittyvien palvelujen suoritusten verovapautusta ei ole rajoitettu tällä tavalla, vaikka Euroopan komission alkuperäisen ehdotuksen kuudenneksi direktiiviksi mukaan tämä jälkimmäinen verovapautus oli samoin rajoitettu asianomaisten yhteisöjen jäsenilleen tarjoamiin suorituksiin ja luovutuksiin, kuten komission 20.6.1973 tekemän ehdotuksen (KOM(73) 950 lopullinen) kuudenneksi direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 14 artiklan A kohdan 1 alakohdan j alakohdasta ilmenee.

29 Näin ollen direktiivin 2006/112 134 artiklan b alakohdassa tarkoitettua ilmaisua "lisätulot" ei voida tulkita tavalla, josta voi johtua rajoituksia tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisalalle sen mukaan, ovatko kyseisten suoritusten vastaanottajat jäseniä vai eivät, tilanteessa, jossa jäsenyyttä koskeva kriteeri on jätetty tarkoituksellisesti pois tämän verovapautuksen määritelmästä.

30 Sellainen "lisätulojen" määritelmä, jonka mukaan pääsymaksut, jotka vierailijat, jotka eivät ole golfkenttää ylläpitävän ja myös jäsenjärjestelmää tarjoavan voittoa tavoittelemattoman yhteisön jäseniä, suorittavat tämän golfkentän käytöstä, kuuluvat tämän ilmaisun soveltamisalaan sillä perusteella, että nämä pääsymaksut ovat luonteeltaan täydentäviä suhteessa tuloihin, jotka saadaan kyseisen yhteisön jäsenten maksamista jäsenmaksuista, johtaisi juuri tällaiseen direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisalan rajoitukseen.

31 Tästä seuraa, että pääsymaksut, jotka vierailijat, jotka eivät ole golfkenttää ylläpitävän ja myös jäsenjärjestelmää tarjoavan voittoa tavoittelemattoman yhteisön jäseniä, suorittavat golfkentän käytöstä, eivät ole direktiivin 2006/112 134 artiklan b alakohdassa tarkoitettuja lisätuloja.

32 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen, neljänteen ja viidenteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 134 artiklan b alakohtaa 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 voitto tavoittelematon yhteisö antaa vierailijalle, joka ei ole sen jäsen, oikeuden käyttää tätä golfkenttää.

Kuudes ja seitsemäs kysymys

33 Kuudennella ja seitsemännellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele lähinnä, onko direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa tulkittava siten, että siinä sallitaan jäsenvaltioiden sulkea tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle palvelujen suoritus, joka koostuu jäsenjärjestelmää tarjoavan voitto tavoittelemattoman yhteisön ylläpitämän golfkentän käyttöoikeuden antamisesta, kun tämä suoritus tarjotaan vierailijoille, jotka eivät ole kyseisen yhteisön jäseniä.

34 Kyseisen direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa sallitaan jäsenvaltioiden tapauskohtaisesti asettaa saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämisen edellytykseksi muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta sen, että nämä vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

35 Tällä jäsenvaltioille suodulla oikeudella, jonka alaa on arvioitava direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan a–c alakohdasta ilmenevien edellytysten yhteydessä, ei kuitenkaan sallita sellaisten pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten yleisten toimenpiteiden toteuttamista, jotka rajoittaisivat näiden verovapautusten soveltamisalaa. Kuudennen direktiivin vastaaviin säännöksiin liittyvän oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio ei nimittäin voi muuttaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan soveltamisalaa asettamalla siinä tarkoitetun vapautuksen myöntämiselle yhden tai useamman tämän direktiivin 133 artiklassa tarkoitetun ehdon (ks. vastaavasti asia C-124/96, komissio v. Espanja, tuomio 7.5.1998, Kok., s. I-2501, 21 kohta).

36 Tässä yhteydessä on todettava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa sisältyvien verovapautusten soveltamisala on määritelty paitsi suhteessa niissä tarkoitettujen liiketoimien sisältöön myös tiettyjen ominaispiirteiden mukaan, jotka suorittajalla on oltava. Koska yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä on säädetty tällaisten ominaispiirteiden mukaan määritellyistä arvonlisäverovapautuksista, siinä oletetaan, että eri toimijoilla on erilaiset kilpailuolosuhteet.

37 Näin ollen direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa ei voida tulkita siten, että siinä sallittaisiin unionin oikeudessa säädettyjen verovapautuksien olemassaolosta itsessään aiheutuvan kilpailuolosuhteiden eron poistaminen, koska tällaisella tulkinnalla vaarannettaisiin kyseisten verovapautusten soveltamisala.

38 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö ei ole näiden direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa käyttöön otettujen jäsenvaltion oikeuden rajojen mukainen. Säännöstö ei rajoitu sellaisista edellytyksistä johtuvien kilpailun vääristymien estämiseen, joilla verovapautus myönnetään sen kansallisen säännösten mukaan, jolla kyseinen direktiivi pannaan täytäntöön, vaan sillä kyseenalaistetaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn verovapautuksen olemassaolosta itsessään aiheutuva ero kilpailuolosuhteissa. Tämän verovapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle sulkeminen nimittäin toteutetaan kyseisten palvelujen suorituksen vastaanottajan ominaisuuden mukaan, vaikka tämä ominaisuus ei muuta suorituksen pääsisältöä eli pääsyn myöntämistä golfkentälle kyseisen urheilulajin harrastamiseksi siellä.

39 Edellä esitetyn perusteella kuudenteen ja seitsemänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, ettei siinä sallita pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa jäsenvaltioiden sulkea tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle palvelujen suoritusta, joka koostuu jäsenjärjestelmää tarjoavan voittoa tavoittelemattoman yhteisön ylläpitämän golfkentän käyttöoikeuden antamisesta, kun tämä suoritus tarjotaan vierailijoille, jotka eivät ole kyseisen yhteisön jäseniä.

Kahdeksas kysymys

40 Kun otetaan huomioon seitsemään ensimmäiseen kysymykseen annetut vastaukset, kahdeksanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 134 artiklan b alakohtaa 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.**

2) **Direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, ettei siinä sallita pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa jäsenvaltioiden sulkea tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle palvelujen suoritusta, joka koostuu jäsenjärjestelmää tarjoavan voittoa tavoittelemattoman yhteisön ylläpitämän golfkentän käyttöoikeuden myöntämisestä, kun tämä suoritus tarjotaan vierailijoille, jotka eivät ole kyseisen yhteisön jäseniä.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.