

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 19 grudnia 2013 r. (*)

Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia – Artykuł 132 ust. 1 lit. m) –
zwolnienie usług posiadających charakter związany z uprawianiem sportu – Dostęp do pola
golfowego – Gracze niebędący członkami klubu golfowego uiszczający opłaty za korzystanie z
pola golfowego („green fee”) – Wyłączenie zwolnienia – Artykuł 133 akapit pierwszy lit. d) –
Artykuł 134 lit. b) – Dochód dodatkowy

W sprawie C-495/12

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Zjednoczone
Królestwo) postanowieniem z dnia 19 października 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu
5 listopada 2012 r., w postępowaniu

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

przeciwko

Bridport and West Dorset Golf Club Limited,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby i C.
Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 października 2013 r.,
rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Bridport and West Dorset Golf Club Limited przez A. Brown, advocate,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Murrell, działającą w charakterze
pełnomocnika, wspieraną przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz C. Soulay, działających w charakterze
pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit.
m), art. 133 akapit pierwszy lit. d) oraz art. 134 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28

listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners”) a Bridport and West Dorset Golf Club Limited (zwanym dalej „Bridport”) w przedmiocie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) opłaty za wstęp uiszczanej przez niebędących członkami tego klubu graczy za korzystanie z należących do niego pól golfowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 podatkowi VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy, znajdujący się w tytule IX wspomnianej dyrektywy, w rozdziale 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

m) świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym”.

5 Przepis ten powtarza zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

6 Zgodnie z art. 133 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego kałdego ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług;

b) podmioty te muszą być zarządzane i administrowane co do zasady bez wynagrodzenia przez osoby niezainteresowane bezpośrednio ani pośrednio, ani osobiście ani przez pośredników, wynikami takiej działalności;

c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokości takich zatwierdzonych cen lub te, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT;

d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw

komercyjnych podlegających VAT”.

7 Artykuł 134 tej dyrektywy stanowi:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. [m]), w następujących przypadkach:

- a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;
- b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

8 Na podstawie załącznika 9 grupy 10 pkt 3 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej) z podatku VAT zwolnione jest:

„świadczenie przez uprawniony podmiot na rzecz jednostki usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, w którym jednostka ta uczestniczy, i mających dla tego sportu lub wychowania fizycznego podstawowe znaczenie, z wyjątkiem usług świadczonych przez podmioty mające strukturę członkowską na rzecz jednostek niebędących ich członkami”.

9 Uwaga 2 do tejże grupy 10 przewiduje:

„Jednostka będzie poczytywać się za członka uprawnionego podmiotu dla celów pkt. 3, jedynie gdy przyznane jej zostanie członkostwo na okres co najmniej trzech miesięcy”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 Bridport jest prywatnym klubem golfowym, którego przedmiot działalności obejmuje prowadzenie klubu golfowego i zarządzanie nim na użytek i na rzecz jego członków i odwiedzających, a także w szczególności prowadzenie szkoły golfowej oraz udostępnianie instruktorów i sprzętu do gry w golfa.

11 We wrześniu 2009 r. około połowa z 737 członków Bridportu stanowili członkowie pełnoprawni, posiadający dostęp do pola pozwalający na grę w każdej chwili, siedem dni w tygodniu, a roczny koszt tego członkostwa wynosił 657,20 funtów szterlingów (GBP). Osoby niebędące członkami klubu także mogły grać na tym polu za opłatą za korzystanie z pola golfowego (tzw. green fee) wynoszącą od 32 GBP do 38 GBP za rundę lub wedle wyższej stawki dziennej. Wysokość składek rocznych, jak i opłat za korzystanie z pola golfowego była określana przez Bridport z uwzględnieniem cen stosowanych przez pobliskie kluby nienastawione na osiągnięcie zysku, a także przez jednego z komercyjnych przedsiębiorców z zakresu pól golfowych.

12 Dochód pochodzący z opłat za korzystanie z pola golfowego za rok obrotowy zakończony w dniu 30 września 2009 r. stanowił 18,7% dochodu Bridport, a wpływy z tytułu rocznych składek członkowskich stanowiły 56,4% dochodu. Pozostałe dochody pochodziły w dużej mierze z prowadzenia baru.

13 Przez wiele lat Bridport deklarował i uiszczał na rzecz Commissioners podatek VAT od dochodów z tytułu opłat za korzystanie z pola golfowego. Niemniej jednak odwołał się do wyroku z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 Canterbury Hockey i Canterbury Ladies Hockey Club, Zb.Orz. s. I-7821, klub ten zażądał zwrotu nadpłaconej kwoty podatku

VAT, który obliczyć na 140 359,16 GBP. Ponieważ Commissioners oddalili to roszczenie, Bridport odwoła się od tej decyzji do First-tier Tribunal (Tax Chamber).

14 First-tier Tribunal (Tax Chamber) uwzględnił to odwołanie, stwierdzając, że nie ma różnicy pomiędzy prawem do gry w golfa na polu Bridport przysługującym członkom klubu a prawem przysługującym osobom niebędącym członkami klubu uiszczającym opłaty za korzystanie z pola golfowego i że opłaty te są zwolnione z podatku VAT zgodnie z dyrektywą 2006/112. Commissioners wnieśli odwołanie od tego orzeczenia do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

15 Zgodnie z wyjaśnieniami Upper Tribunal jest bezsporne, że Bridport jest organizacją nienastawioną na osiągnięcie zysku w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112. Bezsporne jest także, że świadczenie usług na rzecz graczy niebędących członkami klubu w postaci zezwolenia im na korzystanie z pola golfowego jest ściśle związane ze sportem, jest dokonywane na rzecz osób uprawiających sport i jest niezbywalne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu dla celów art. 134 lit. a) tej dyrektywy.

16 Spór w postępowaniu głównym dotyczy zatem w istocie kwestii, czy w takich okolicznościach dozwolone jest wyłączenie wspomnianego świadczenia z rozpatrywanego zwolnienia na podstawie art. 134 lit. b) lub art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112.

17 W tych okolicznościach Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Przy stosowaniu bezwzględnie wiążących przepisów art. 134 [dyrektywy 2006/112] do przepisów art. 132 ust. 1 lit. m), w okolicznościach, w których podmiot uznany za organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku świadczy usługi polegające na przyznaniu prawa do gry w golfa, jakie usługi, jeżeli w ogóle, stanowią »transakcje zwolnione«?

2) Czy uprawnione jest ograniczenie zwolnienia przewidzianego na podstawie art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy 2006/112] w zależności od tego, czy usługi polegające na przyznaniu prawa do gry w golfa są świadczone na rzecz członka organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku?

3) Czy przepisy art. 134 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować jako ograniczające zwolnienie jedynie do usług »ściśle związanych« (w sensie: ubocznych) z »transakcjami zwolnionymi«, czy też do jakiegokolwiek usługi wchodzącej w zakres art. 132 ust. 1 lit. m) [owej dyrektywy]?

4 W przypadku gdy organizacja nienastawiona na osiągnięcie zysku, zgodnie z jej publicznie ogłoszonymi celami regularnie i w sposób stały zezwala osobom niebędącym jej członkami na grę w golfa, jak wykażadni należy nadać pojęciu »główn[ego] cel[u]« pobierania opłat od osób niebędących członkami?

5) Dla celów art. 134 lit. b) [dyrektywy 2006/112] względem czego »dodatkw[y] dochód[ów]« musi mieć charakter dodatkowy?

6) Jeżeli dochodu uzyskanego z udostępnienia obiektów sportowych osobom niebędącym członkami [klubu] nie należy traktować jako »dodatkowego dochodu« dla celów art. 134 lit. b) [dyrektywy 2006/112], to czy art. 133 [akapit pierwszy] lit. d) [tej dyrektywy] zezwala państwu członkowskiemu na wyłączenie takiego dochodu ze zwolnienia, jeżeli zwolnienie może powodować zakłócenie konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających podatkowi VAT, przy jednoczesnym zachowaniu zwolnienia dochodu pochodzącego z przyznania członkostwa członkom tych samych organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku, jeżeli same

składki członkowskie są w stanie doprowadzić do przynajmniej pewnego zakłócenia konkurencji?

7) W szczególności – czy konieczne jest, aby każda z przesłanek wdrożonych na podstawie art. 133 [akapit pierwszy] lit. d) [dyrektywy 2006/112] znajdowała zastosowanie do wszystkich usług świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku, które w przeciwnym razie byłoby objęte zakresem zwolnienia, czy też dopuszczalne jest wprowadzenie częściowego ograniczenia, tj. wprowadzenie zwolnienia z tytułu udzielenia prawa do gry w golfa członkom, ale nie osobom niebędącym członkami, gdy zarówno usługi na rzecz członków, jak i osób niebędących członkami znajdują się w konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych?

8) Jaka jest różnica, jeżeli w ogóle występuje, w zakresie przesłanek pomiędzy art. 133 [akapit pierwszy] lit. d) [dyrektywy 2006/112], który wymaga możliwych »zakłóceń konkurencji«, a art. 134 lit. b) [tejże dyrektywy], który przewiduje jedynie występowanie bezpośredniej konkurencji?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań od pierwszego do piątego

18 Poprzez pytania od pierwszego do piątego, które należy zbadać szczególnie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że wyłącza on ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenie usług polegających na przyznaniu przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która zarządza polem golfowym i posiada strukturę członkowską, prawa do korzystania z tego pola graczom niebędącym członkami tej organizacji.

19 Należy podnieść, że art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 dotyczy według swego brzmienia uprawiania sportu i wychowania fizycznego w ogóle i w celu jego stosowania nie wymaga, aby aktywność sportowa była podejmowana na określonym poziomie, na przykład zawodowym, ani też aby ta aktywność była podejmowana w określony sposób, tj. regularnie lub w sposób zorganizowany bądź w celu uczestniczenia w zawodach sportowych (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C-18/12 Msto Žamberk, pkt 21, 22).

20 Przepis ten służy wspieraniu niektórych rodzajów działalności interesu ogólnego, czyli usług mających ściśle związek z uprawianiem sportu lub z wychowaniem fizycznym, które są świadczone przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym. Przepis ten ma zatem na celu wspieranie podejmowania takiej aktywności przez szerokie warstwy społeczeństwa (zob. ww. wyrok w sprawie Msto Žamberk, pkt 23).

21 Zważywszy, że dostęp do pola golfowego jest konieczny do uprawiania tego sportu, usługa polegająca na przyznaniu prawa do korzystania z pola golfowego jest ściśle związana z uprawianiem sportu w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, niezależnie od okoliczności, czy dana osoba gra w golfa regularnie lub w sposób zorganizowany bądź też w celu uczestniczenia w zawodach sportowych.

22 Z powyższego wynika, że jeżeli usługa ta jest świadczona przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, jest ona objęta zwolnieniem z podatku VAT przewidzianym w tymże art. 132 ust. 1 lit. m), bez konieczności ustalenia, czy jest świadczona na rzecz członka organizacji, czy też gracza niebędącego członkiem.

23 A zatem, zgodnie z art. 134 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112, świadczenie usług jest

wyłączone ze zwolnienia przewidzianego między innymi w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy, jeżeli, po pierwsze, nie są one konieczne do wykonywania czynności podlegających zwolnieniu, a po drugie, ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla organizacji poprzez wykonywanie czynności będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętą podatkiem VAT.

24 W odniesieniu do świadczenia usług rozpatrywanego w postępowaniu głównym, czyli przyznania prawa do korzystania z pola golfowego, jest bezsporne, że jest ono konieczne do wykonywania czynności podlegających zwolnieniu w rozumieniu art. 134 lit. a) dyrektywy 2006/112, zważywszy, że przyznanie tego prawa jest niezbędną do gry w golfa.

25 Jednakże sąd odsyłający podnosi kwestię, czy w przypadku organizacji, która zarządza polem golfowym i posiada strukturę członkowską, a jednocześnie umożliwia graczom niebędącym członkami odpłatne korzystanie z tego pola, opłata za wstęp, którą muszą uiścić wspomniani gracze, stanowi „dodatkowy dochód” w rozumieniu art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112 w stosunku do dochodu pochodzącego ze składek płaconych przez członków tej organizacji.

26 W tym względzie należy podnieść, że rozróżnienie to oparte jest wyłącznie na posiadaniu bądź nieposiadaniu przez odbiorcę rozpatrywanej usługi statusu członka klubu golfowego.

27 Tymczasem w odniesieniu do przepisu obowiązującego przed wejściem w życie art. 133 i 134 dyrektywy 2006/112, czyli art. 13 cz. 2 ust. 2 szóstej dyrektywy, Trybunał orzekł, że ponieważ przepis ten nie przewiduje ograniczeń wobec odbiorców danych usług, państwa członkowskie nie są uprawnione do wyłączenia określonej grupy tych usługobiorców z danego zwolnienia (ww. wyrok w sprawie Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, pkt 39).

28 Poza tym należy przypomnieć, że w przeciwieństwie do zwolnienia ustanowionego w art. 132 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112, które *prima facie* ograniczone jest do świadczenia usług i dostawy towarów świadczonych przez opisane w tym przepisie organizacje na rzecz „swoich członków”, zwolnienie świadczenia usług ściśle związanych z uprawianiem sportu, przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy, nie zostało w ten sposób ograniczone, chociaż zgodnie z pierwotnym projektem szóstej dyrektywy przedstawionym przez Komisję Europejską to ostatnie zwolnienie również było ograniczone do świadczenia usług i dostawy towarów na rzecz członków danych organizacji, co wynika z art. 14 cz. 1 ust. 1 lit. j) projektu szóstej dyrektywy Rady z dnia 20 czerwca 1973 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w dziedzinie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa opodatkowania [COM(73) 950 wersja ostateczna].

29 W tych okolicznościach wyrażenie „dodatkowy dochód” w rozumieniu art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112 nie może być interpretowane w taki sposób, który prowadzi do zawężenia zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy w zależności od posiadania czy też nieposiadania przez odbiorców rozpatrywanych usług statusu członka klubu golfowego, które to kryterium zostało celowo wykluczone w trakcie definiowania tego zwolnienia.

30 Tymczasem wykładnia wyrażenia „dodatkowy dochód”, zgodnie z którą opłata za wstęp uiszczana za korzystanie z pola golfowego przez graczy niebędących członkami organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku, która zarządza polem golfowym i posiada taką strukturę członkowską, objęta byłaby tym wyrażeniem z tego względu, iż posiada charakter dodatkowy w stosunku do dochodu pochodzącego ze składek płaconych przez członków tej organizacji, prowadziaby więc do takiego zawężenia zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112.

31 Z powyższego wynika, że opłata za wstęp uiszczana za korzystanie z pola golfowego przez graczy niebędących członkami organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku, która zarządza tym polem i posiada również strukturę członkowską, nie stanowi dochodu dodatkowego w rozumieniu art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112.

32 W świetle powyższych rozważań na pytania od pierwszego do piątego należy odpowiedzieć, że art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie wyłącza on ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenia usług polegających na przyznaniu przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która zarządza polem golfowym i posiada strukturę członkowską, prawa do korzystania z tego pola golfowego graczom niebędącym członkami tej organizacji.

W przedmiocie pytań szóstego i siódmego

33 Poprzez pytania szóste i siódme, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza co do zasady do ustalenia, czy art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zezwala on państwu członkowskim na wyłączenie ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenia usług polegających na przyznaniu prawa do korzystania z pola golfowego zarządzanego przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która posiada strukturę członkowską, w przypadku gdy te usługi są świadczone na rzecz graczy niebędących członkami tej organizacji.

34 Artykuł 133 akapit pierwszy lit. d) wspomnianej dyrektywy zezwala państwu członkowskim na uzależnienie przyznania podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) dyrektywy 2006/112 od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, warunku, zgodnie z którym zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT.

35 Jednakże to uprawnienie przysługujące państwu członkowskim, którego zakres należy oceniać w kontekście warunków ustanowionych w art. 133 akapit pierwszy, lit. a)–c) dyrektywy 2006/112, nie pozwala na przyjęcie reguł ogólnych, takich jak reguła rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym, które ograniczają zakres stosowania tych zwolnień. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału dotyczącym odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy państwa członkowskie, które uzależnia przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy od spełnienia jednego lub więcej warunków określonych w art. 133 owej dyrektywy, nie mogą zmieniać zakresu tego zwolnienia (zob. podobnie wyrok z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-124/96 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-2501, pkt 21).

36 W tym względzie należy podnieść, że zakres stosowania zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) dyrektywy 2006/112 zdefiniowany jest nie tylko w świetle charakteru danych transakcji, ale także w oparciu o określone wymogi, jakie powinni spełniać świadczeniodawcy. Przewidując zwolnienia z podatku VAT określone w oparciu o tego rodzaju wymogi, wspólny system podatku VAT zakłada istnienie zróżnicowanych warunków konkurencji w

odniesieniu do poszczególnych podmiotów gospodarczych.

37 W takich okolicznościach art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112 nie może być interpretowany w sposób, który umożliwiłby zniesienie różnicy pomiędzy warunkami konkurencji, wynikającej z samego istnienia zwolnień przewidzianych w prawie Unii, zważywszy, że taka wykładnia podważyłaby zakres stosowania wspomnianych zwolnień.

38 Przepisy krajowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stoją w sprzeczności z granicami nałożonymi na uprawnienie ustanowione w art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112. Ich cel nie ogranicza się do uniknięcia zakłóceń konkurencji wynikających z warunków, w których zgodnie z przepisami krajowymi transponującymi tę dyrektywę przyznawane jest zwolnienie. Stosowanie tych przepisów prowadzi natomiast do podważenia różnicy pomiędzy warunkami konkurencji wynikającymi z samego istnienia zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112. Wyłączenie z tego zwolnienia jest w istocie dokonywane w oparciu o status odbiorcy rozpatrywanych usług, podczas gdy status ten nie zmienia istoty usługi, czyli przyznania dostępu do pola golfowego w celu uprawiania tego sportu.

39 W świetle powyższych rozważań na pytania szóste i siódme należy odpowiedzieć, że art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on państwu członkowskim, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, na wyłączenie ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenia usług polegających na przyznaniu prawa do korzystania z pola golfowego zarządzanego przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która posiada strukturę członkowską, w przypadku gdy usługa ta jest świadczona na rzecz graczy niebędących członkami wspomnianej organizacji.

W przedmiocie pytania ósmego

40 Wobec odpowiedzi udzielonych na pytania od pierwszego do siódmego udzielenie odpowiedzi na ósme pytanie stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 134 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie wyłącza on ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenia usług polegającego na przyznaniu przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która zarządza polem golfowym i posiada strukturę członkowską, prawa do korzystania z tego pola golfowego graczom niebędącym członkami tej organizacji.**

2) Artykuł 133 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on państwu członkowskim, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, na wyłączenie ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenia usług polegających na przyznaniu prawa do korzystania z pola golfowego zarządzanego przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która posiada strukturę członkowską, w przypadku gdy usługa ta jest świadczona na rzecz graczy niebędących członkami wspomnianej organizacji.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.