

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

10 päivänä joulukuuta 2020 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan m alakohta – ”Tiettyjen, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvien palvelujen suoritusten” vapauttaminen verosta – Välitön oikeusvaikutus – Voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen käsite

Asiassa C-488/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 21.6.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.7.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

vastaa

Golfclub Schloss Igling eV,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Vilaras sekä tuomarit N. Piçarra (esittelevä tuomari), D. Šváby, S. Rodin ja K. Jürimäe,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Krausenböck,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.9.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Golfclub Schloss Igling eV, edustajinaan J. Hoffmann ja M. Mühlbauer, Steuerberater,
- Saksan hallitus, asiamiehinnään aluksi T. Henze ja S. Eisenberg, sittemmin J. Möller ja S. Eisenberg,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään M. Bulterman ja M. de Ree,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään J. Jokubauskait? ja R. Pethke,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.11.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tulkintaa.

2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö esitettiin asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Kaufbeurenin veroviraston Füssenin toimipiste, Saksa) (jäljempänä veroviranomainen) ja Golfclub Schloss Igling eV (jäljempänä Golfclub) ja jossa veroviranomainen on kieltäytynyt vapauttamasta arvonlisäverosta tiettyjä Golfclubin golfin pelaajille tarjoamia golfaamiseen liittyviä palveluja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan sanamuodon mukaan arvonlisäveroa on suoritettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

4 Kyseisen direktiivin vapautuksia koskevaan IX osastoon sisältyy 2 luku, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”; tämän direktiivin 132–134 artikla sisältyvät tähän lukuun.

5 Viimeksi mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m ja n alakohdassa 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;

n) tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten suorittamat kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset; – –”

6 Arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan – – 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;

– –”

7 Kyseisen direktiivin 134 artiklan sanamuoto on seuraava:

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

a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;

— —”

Saksan oikeus

UStG

8 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä UStG), 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan liikevaihtoveroa on suoritettava elinkeinonharjoittajan liiketoiminnassaan Saksassa suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.

9 UStG:n 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Seuraavat 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetut liiketoimet on vapautettu verosta:

22. a) luennot, kurssit ja muut luonteeltaan tieteelliset tai opetukselliset tapahtumat, joita järjestävät julkisoikeudelliset oikeushenkilöt, hallinto- tai tiedeakatemit, kansalaisopistot tai laitokset, jotka palvelevat yleishyödyllisiä tarkoituksia tai ammatillisen järjestön tarkoitusta, mikäli tulot käytetään pääasiallisesti kulujen kattamiseen

b) muut kulttuuri- ja urheilutapahtumat, joita järjestävät a alakohdassa mainitut toimijat, jos niistä perittävä maksu koostuu osallistumismaksuista”.

AO

10 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, (jäljempänä AO), 52 §:ssä, jonka otsikko on ”Yleishyödylliset tarkoitukset”, säädetään seuraavaa:

”(1) Yhteisö harjoittaa tarkoitukseltaan yleishyödyllistä toimintaa, jos sen toiminta palvelee ilman oman edun tavoittelua yleistä hyvää aineellisella, hengellisellä tai moraalin alalla. — —

(2) Edellä 1 momentissa säädettyjen edellytysten mukaisesti yleisen hyvän palvelemisena pidetään seuraavia:

— —

21. urheilun edistäminen — —

— —”

11 AO:n 55 §:n, jonka otsikkona on ”Ilman oman edun tavoittelua tapahtuva toiminta”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edistäminen tai tukeminen tapahtuu ilman oman edun tavoittelua, jos se ei ensisijaisesti palvele yhteisön omia taloudellisia tarkoituksia, esimerkiksi elinkeinotoiminnan tarkoituksia tai muita voitontavoittelutarkoituksia, ja jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

— —

2. Jäsenyytensä päättyessä tai yhteisön purkamisen tai lakkauttamisen yhteydessä jäsenet eivät voi saada takaisin enempää kuin maksamansa pääomaosuudet ja sijoittamansa apportun käyvän markkina-arvon.

--

4. Jos yhteisö puretaan tai lakkautetaan tai jos sen siihenastinen tarkoitus on rauennut, yhteisön omaisuutta, joka ylittää jäsenten maksamat pääomaosuudet ja jäsenten sijoittamien apporttien käyvän markkina-arvon, saadaan käyttää ainoastaan veroetuun oikeuttaviin tarkoituksiin (omaisuuden sitomisen periaate). Tämä vaatimus täyttyy myös silloin, jos omaisuus on määrä siirtää toiseen veroetuun oikeutettuun yhteisöön tai julkisoikeudelliselle oikeushenkilölle veroetuun oikeuttavia tarkoituksia varten.

--"

12 AO:n 58 §:ssä, jonka otsikko on "Veroetuihin vaikuttamaton toiminta", säädetään seuraavaa:

"Veroetua ei suljeta pois sen takia, että

--

8. yhteisö järjestää sosiaalisia tapahtumia, jotka ovat merkitykseltään toissijaisia sen veroedun piiriin kuuluvaan toimintaan nähden

9. urheilujärjestö edistää ilmaisen urheilutoiminnan ohella myös maksullista urheilutoimintaa

--"

13 AO:n 59 §:ssä, jonka otsikko on "Veroedun edellytykset", säädetään seuraavaa:

"Veroetu myönnetään, jos yhteisön säännöistä, säätiön perustamisasiakirjasta tai muusta perustamissäännöstöstä (näissä säännöksissä tarkoitetut säännöt) ilmenee yhteisön toiminnan tarkoitus sekä niissä todetaan, että tämä tarkoitus täyttää 52–55 §:n edellytykset ja että siihen pyritään yksinomaan ja suoraan; yhteisön tosiasiallisen johtamisen on tapahduttava näiden sääntöjen määräysten mukaisesti."

14 AO:n 61 §:n, jonka otsikko "Sääntöjen mukainen omaisuuden sitominen", 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Omaisuuden katsotaan olevan sidottu riittävästi verotuksellisesti (55 §:n 1 momentin 4 kohta), jos tarkoitus, johon omaisuus on määrä käyttää, jos yhteisö puretaan tai lakkautetaan tai jos sen siihenastinen tarkoitus on rauennut, on määritelty säännöissä niin täsmällisesti, että sääntöjen perusteella voidaan tarkistaa, onko käyttötarkoitus veroetuun oikeuttava."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Golfclub on yksityisoikeudellinen yhdistys, jonka tarkoituksena on golfin vaaliminen ja edistäminen. Se ylläpitää tätä tarkoitusta varten golfkenttää ja siihen kuuluvia laitteistoja ja välineitä, joita se vuokraa Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH-nimiselle yhtiölle. Golfclubin varallisuutta saadaan käyttää ainoastaan sen sääntöjen mukaisiin tarkoituksiin, ja säännöissä määrätään, että jos se puretaan tai lakkautetaan, sen omaisuus siirtyy yhdistyksen jäsenten kokouksen nimeämälle henkilölle tai instituutiolle.

16 Golfclub osti 25.1.2011 kaikki Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH:n osuudet 380 000 euron kauppahinnasta. Kaupan rahoittamiseksi Golfclub otti jäseniltään lainoja, joiden vuosikorko oli 4 prosenttia ja joita lyhennettiin vuosittain 5 prosenttia.

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

- i) golfkentän käyttö
- ii) golfpallojen vuokraus
- iii) mailapoikien käyttöön antaminen vuokraa vastaan
- iv) golfmailojen myynti
- v) Golfclubin järjestämät golfturnaukset ja tapahtumat, joista Golfclub sai osallistumismaksuja.

18 Verovirasto kieltäytyi vapauttamasta näitä toimintoja arvonlisäverosta sillä perusteella, että UStG:n 4 §:n 22 kohdan mukaan ainoastaan golftapahtumista perittävät osallistumismaksut on vapautettu verosta edellyttäen, että hakija on AO:n 51 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Veroviraston mukaan näin ei ole Golfclubin osalta, koska sen säännöissä ei ole määrätty riittävän täsmällisesti sen omaisuuden siirtämisestä siinä tapauksessa, että yhdistys puretaan, ja koska Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH:n ostaminen osoittaa, ettei se harjoita yksinomaan toimintaa, jossa ei tavoitella voittoa.

19 Verovirasto teki näin ollen arvonlisäveron verotuspäätöksen, jossa se määräsi maksettavaksi arvonlisäveroa kaikista edellä mainituista toiminnoista.

20 Finanzgericht München (Münchenin verotuomioistuin, Saksa) kumosi tämän verotuspäätöksen. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että Golfclub on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettu voittoa tavoittelematon yhteisö ja että tällä säännöksellä on välitön oikeusvaikutus, joka velvoittaa jäsenvaltiot vapauttamaan verosta kaikki tällaisen yhteisön harjoittamat toiminnot, jotka liittyvät läheisesti urheiluun.

21 Verovirasto teki tästä tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa). Bundesfinanzhof katsoo, että asiassa annettava ratkaisu riippuu yhtäältä siitä kysymyksestä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla välitön oikeusvaikutus, jolloin voittoa tavoittelemattomat yhteisöt voivat vedota siinä tapauksessa, että tämä säännös on pantu virheellisesti täytäntöön kansallisessa oikeudessa tai sitä ei ole pantu lainkaan täytäntöön, suoraan tähän säännökseen kansallisissa tuomioistuimissa, ja toisaalta siitä, miten tässä säännöksessä tarkoitettu käsite ”voittoa tavoittelemattomat yhteisöt” määritellään.

22 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella olevat epäilykset siitä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla välitöntä oikeusvaikutusta, johtuvat 15.2.2017 annetusta tuomiosta British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, 23 ja 24 kohta), jossa unionin tuomioistuin totesi, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdalla, jonka sanamuoto vastaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan sanamuotoa, ei ole sellaista vaikutusta.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa käytettyä käsitettä "voittoa tavoittelematon yhteisö" pidettävä unionin oikeuden itsenäisenä käsitteenä ja, jos on, onko tätä käsitettä tulkittava siten, että se kattaa ainoastaan sellaiset yhteisöt, joiden säännöissä määrätään, että niissä tapauksissa, joista tulee kyseeseen siirto toiselle yhteisölle, myös viimeksi mainitun yhteisön on harjoitettava tarkoitukseltaan yleishyödyllistä toimintaa.

24 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla, jonka mukaan [jäsenvaltioiden on vapautettava verosta] 'tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille', välitön oikeusvaikutus siten, että voittoa tavoittelemattomat yhteisöt voivat vedota suoraan kyseiseen säännökseen, kun tätä säännöstä ei ole saatettu osaksi kansallista oikeutta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: Onko [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettu 'voittoa tavoittelematon yhteisö'

– itsenäisesti unionin oikeuden perusteella tulkittava käsite vai

– ovatko jäsenvaltiot toimivaltaisia asettamaan tällaisen yhteisön olemassaololle ehtoja, kuten [AO:n] 52 §:ssä, luettuna yhdessä 55 §:n kanssa, (tai [AO:n] 51 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä kokonaisuudessaan) säädettyjen edellytysten täyttymisen?

3) Jos kyseessä on itsenäisesti unionin oikeuden perusteella tulkittava käsite: Onko [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettulla voittoa tavoittelemattomalla yhteisöllä oltava sen purkamistapausta varten säännöt, joiden mukaan sen on siirrettävä senhetkinen omaisuutensa toiselle urheilua ja liikuntakasvatusta edistävälle voittoa tavoittelemattomalle yhteisölle?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa tulkittava siten, että sillä on välitön oikeusvaikutus siten, että silloin, jos jäsenvaltion lainsäädännössä, jolla tämä säännös on pantu täytäntöön, arvonlisäverosta vapautetaan ainoastaan rajoitettu määrä läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvistä palvelujen suorituksista, voittoa tavoittelematon yhteisö voi vedota suoraan tähän säännökseen kansallisissa tuomioistuimissa saadakseen vapautetuksi verosta muut läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita kyseinen yhteisö tarjoaa näihin toimintoihin osallistuville henkilöille ja joita ei ole vapautettu verosta tässä lainsäädännössä.

26 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset oikeussubjektit voivat vedota niihin jäsenvaltion tuomioistuimissa jäsenvaltiota vastaan silloin, jos kyseinen jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti (tuomio 15.2.2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, 13 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Unionin oikeuden säännös on ehdoton, mikäli siinä säädetään velvollisuus, johon ei ole liitetty mitään ehtoja ja jonka täytäntöönpano tai vaikutukset eivät riipu sen enempää Euroopan unionin toimielinten kuin jäsenvaltioidenkaan toimista (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Säännös on riittävän täsmällinen, jos siinä säädetään sanamuodoltaan yksiselitteisestä velvoitteesta (tuomio 1.7.2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan itse sanamuodosta ilmenee, että jäsenvaltioiden on vapautettava yleishyödyllisinä toimintoina ”tietty – – palvelujen suoritukset”, mikäli ne yhtäältä liittyvät ”läheisesti urheilun harjoittamiseen tai liikuntakasvatukseen” ja toisaalta ”voittoa tavoittelemattomat yhteisöt” tarjoavat niitä ”urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille” (ks. vastaavasti tuomio 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, 21 ja 22 kohta).

30 Ilmaisu ”tietty – – suoritukset” osoittaa, että tässä säännöksessä ei säädetä jäsenvaltioille velvollisuutta vapauttaa yleisellä tavalla kaikkia palvelujen suorituksia, jotka liittyvät läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen.

31 Koska edellä mainittuun säännökseen ei sisälly tyhjentävää luetteloa niistä urheiluun tai liikuntakasvatukseen läheisesti liittyvistä palvelujen suorituksista, jotka jäsenvaltiot ovat velvollisia vapauttamaan verosta, eikä velvollisuutta, jonka mukaan niiden olisi vapautettava kaikki sellaiset palvelujen suoritukset, joilla on tällainen ominaisuus, sitä on siten tulkittava niin, että siinä annetaan – kuten julkisasiamies on todennut pääasiallisesti ratkaisuehdotuksensa 35 ja 38 kohdassa – jäsenvaltioille tietty harkintavalta tämän osalta.

32 Alankomaiden hallitus katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa oleva käsite ”tietty” tarkoittaa, että tässä säännöksessä säädettyä verovapautusta sovelletaan ainoastaan niihin palvelujen suorituksiin, jotka täyttävät tästä säännöksestä ilmenevät kaksi edellytystä, jotka on palautettu mieleen tämän tuomion 29 kohdassa, sekä tämän direktiivin 134 artiklan a alakohdassa tarkoitetun edellytyksen, jonka mukaan tämän vapautuksen on oltava välttämätön vapautettujen liiketoimien suoritukselle.

33 Kuitenkin – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 42 kohdassa – tällainen tulkinta ei seuraa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan sanamuodosta, joka koskee selvästi ”tiettyjä” palvelun suorituksia eikä niitä kaikkia palvelujen suorituksia, jotka ovat tässä säännöksessä vahvistettujen kahden edellytyksen mukaisia. Sillä seikalla, että Alankomaiden hallituksen mainitseman 134 artiklan a alakohdan mukaan kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyviin palvelujen suorituksiin, ”jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle”, ei ole merkitystä tämän tulkinnan kannalta. Ensiksi mainitulla säännöksellä ei nimittäin poisteta vaan ainoastaan rajoitetaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa jäsenvaltioille annettua

harkintavaltaa määritellä ne voittoa tavoitteleman yhteisön tarjoamat, läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, jotka on vapautettava arvonlisäverosta viimeksi mainitun säännöksen perusteella.

34 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tulkitseminen siten, että jäsenvaltiot olisivat verosta vapautettavan liiketoimen muodostavien suoritusten kuvaamista varten käytetystä käsitteestä ”tietyt” huolimatta velvollisia vapauttamaan ”kaikki” läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, olisi omiaan laajentamaan kyseisen verovapautuksen aineellista ulottuvuutta yli sen sanamuodon vastoin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädettyjen verovapautusten kuvaamiseen käytettyjä ilmaisia on tulkittava suppeasti (ks. analogisesti tuomio 15.2.2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tämä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan sanamuodon mukainen tulkinta on väistämätön sitä suuremmalla syyllä sen takia, että niistä 17 liiketoimesta, jotka on vapautettu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan a–q alakohdassa arvonlisäverosta, yksistään kyseisen 1 kohdan m ja n alakohdassa kuvatut liiketoimet koskevat ainoastaan tiettyjä suorituksia, joihin niissä viitataan, koska tämän kohdan muissa alakohdissa ei ole käytetty sanaa ”tietyt” tai sitä vastaavaa ilmaisua. Näin ollen näiden muiden säännösten sanamuoto jätettäisiin huomiotta, jos tätä sanaa tulkittaisiin siten, että siinä viitataan ainoastaan tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m ja n alakohdan sanamuodosta seuraaviin verovapautuksen soveltamisedellytyksiin.

36 Unionin tuomioistuin katsoi 15.2.2017 antamassaan tuomiossa British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117) juuri sen takia, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa – joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan n alakohtaa – oli käytetty sanaa ”tietyt”, että tässä säännöksessä annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa verosta vapautettavien kulttuuripalvelujen suoritusten määrittämisessä, ja päätteli tästä, että tämä alakohta ei täytä niitä vaatimuksia, joiden on täytyttävä, jotta siihen voitaisiin vedota suoraan kansallisissa tuomioistuimissa (ks. vastaavasti tuomio 15.2.2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, 14, 16, 23 ja 24 kohta).

37 Koska kyseiset arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m ja n alakohdan sanamuodot ovat samankaltaisia, näitä samoja perusteita on käytettävä direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn verovapautuksen tulkinnassa.

38 Näiden kahden säännöksen johdonmukainen tulkinta on sitä suuremmalla syyllä oikeutettu sen takia, että tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn verovapautuksen kohteena olevat urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset ja kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan n alakohdassa säädetyn verovapautuksen kohteena olevat kulttuuripalvelujen suoritukset ovat molemmat viihde- ja vapaa-ajan yleishyödyllistä toimintoja, mikä lisäksi erottaa ne muissa tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädetyissä 15 vapautuksessa tarkoitetuista yleishyödyllisestä toiminnosta.

39 Tällainen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan tulkinta on myös johdonmukainen tämän säännöksen lainvalmistelutöiden kanssa. Euroopan komissio oli nimittäin ehdottanut alkuperäisessä ehdotuksessa kuudenneksi direktiiviksi sellaisten liiketoimien yleistä vapauttamista arvonlisäverosta, jotka liittyvät suoraan amatöörien urheiluun tai liikuntakasvatukseen. Unionin lainsäätäjät antoi kuitenkin sillä, että se käytti käsitettä ”tietty, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset” kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa, jäsenvaltioille harkintavaltaa edellä mainitun verovapautuksen aineellisen sisällön täsmentämiseksi.

40 Lisäksi 16.10.2008 annetun tuomion Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), 21.2.2013 annetun tuomion Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) ja 19.12.2013 annetun tuomion Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) perusteella ei voida päätyä mihinkään muuhun johtopäätökseen.

41 Näissä tuomioissa ei ensinnäkään ole kyse siitä kysymyksestä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla välitön oikeusvaikutus. Toiseksi vaikka unionin tuomioistuin on asettanut näissä tuomioissa rajoja sille jäsenvaltioiden harkintavallalle, joka niillä on niiden määrittäessä – erityisesti – tässä säännöksessä vapautettuja palvelujen suorituksia saavien henkilöiden ominaisuuksia ja sitä tapaa, jolla nämä suoritukset tarjotaan, se ei ole kuitenkaan käsitellyt sitä kysymystä, millainen harkintavalta jäsenvaltioilla on niiden määrittäessä niitä suorituksia, jotka voidaan vapauttaa verosta tämän säännöksen perusteella. Tästä seuraa, että näihin tuomioihin ei voida vedota sen väitteen tukemiseksi, että kyseessä olevalla säännöksellä on välitön oikeusvaikutus.

42 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa on tulkittava siten, että sillä ei ole välitöntä oikeusvaikutusta, joten silloin, jos jäsenvaltion lainsäädännössä, jolla tämä säännös on pantu täytäntöön, arvonlisäverosta vapautetaan ainoastaan rajoitettu määrä läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvistä palvelujen suorituksista, voittoa tavoittelematon yhteisö ei voi vedota suoraan tähän säännökseen kansallisissa tuomioistuimissa saadakseen vapautetuksi verosta muut läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita kyseinen yhteisö tarjoaa näihin toimintoihin osallistuville henkilöille ja joita ei ole vapautettu verosta tässä lainsäädännössä.

Toinen ja kolmas kysymys

43 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on tutkittava yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettu käsite ”voittoa tavoittelemattomat yhteisöt” on unionin oikeuden itsenäinen käsite, jonka soveltamisen edellytykseksi asetetaan tällaisen yhteisön purkamistapauksessa, ettei yhteisö voi jakaa jäsenilleen sellaisia saamiaan voittoja, jotka ylittävät jäsenten maksamat pääomaosuudet ja heidän sijoittamiensa apporttien käyvän markkina-arvon.

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää nämä kysymykset sen varalta, että unionin tuomioistuin katsoisi, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdalla on välitön oikeusvaikutus. Vaikka tällä säännöksellä ei ole tällaista vaikutusta, on palautettava mieleen, että kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Tätä varten unionin tuomioistuin voi poimia kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ne unionin oikeutta koskevat seikat,

joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon pääasian riidan kohde (ks. mm. tuomio 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 25 ja 26 kohta).

45 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyynnöstä käy ilmi, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ei ole arvioitava ainoastaan sitä, voiko Golfclub vedota kansallisissa tuomioistuimissa suoraan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaan saadakseen vapautetuksi arvonlisäverosta ne läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita ei ole vapautettu verosta UStG:n mukaan. Sen on myös ratkaistava, onko Golfclub arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettu voittoa tavoittelematon yhteisö golftapahtumien, joihin osallistumisesta on maksettava maksuja, järjestämisestä koostuvien ja UStG:n 4 §:n 22 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen alaan kuuluvien palvelujen suoritusten osalta ja voiko se saada sen perusteella tällaisen vapautuksen.

46 Oikeuskäytännön, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädetyt vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. mm. tuomio 21.2.2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, 17 kohta), mukaisesti on katsottava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa käytetty käsite ”voittoa tavoittelematon yhteisö” on unionin oikeuden itsenäinen käsite.

47 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy erityisesti unionin tuomioistuimelta, asetetaanko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa sen edellytykseksi, että yhteisö voidaan luokitella tässä säännöksessä tarkoitetuksi voittoa tavoittelemattomaksi yhteisöksi, että tällaisen yhteisön on siirrettävä siinä tapauksessa, että se puretaan, omaisuutensa toiselle urheilua tai liikuntakasvatusta edistävälle yhteisölle, joka ei tavoittele voittoa.

48 Unionin tuomioistuin on todennut kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdasta, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdtaa, että yhteisön luokittelu ensimmäisessä näistä säännöksistä tarkoitetuksi voittoa tavoittelemattomaksi yhteisöksi on tehtävä ottamalla huomioon yhteisön tarkoitus, eli tarkoituksena ei saa olla voiton tuottaminen yhteisön jäsenille, mikä on puolestaan kaupallisen yrityksen tavoitteena. Jos toimivaltaiset kansalliset elimet ovat todenneet, että yhteisö täyttää tämän vaatimuksen yhteisön sääntömääräisen tarkoituksen osalta, sillä, että tämä yhteisö tuottaa myöhemmin voittoa, vaikka se tavoittelisi voittoa tai tuottaisi sitä järjestelmällisesti, ei voida kyseenalaistaa tämän yhteisön alkuperäistä luokittelua, kunhan tätä voittoa ei jaeta sen jäsenille (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, 26–28 kohta).

49 Lisäksi on niin, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämisen edellytykseksi muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta sen, että [niiden] ”tarkoituksena” ei saa olla ”järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi”. Kyseisen 133 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa säädetty edellytys vastaa tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitettua käsitteen ”voittoa tavoittelematon yhteisö” tunnusmerkistöä (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, 33 kohta).

50 Sen, että näiden yhteisöjen tarkoituksena ei ole tavoitella voittoa, edellytyksenä on, että kyseiset yhteisöt eivät tuota koko niiden olemassaolon aikana mukaan lukien niiden purkamisajankohta voittoa niiden jäsenille. Muussa tapauksessa tällainen yhteisö voisi kiertää tätä vaatimusta jakamalla sen purkamisen jälkeen jäsenilleen kaikesta toiminnastaan saamansa voitot, vaikka se olisi saanut – erityisesti verotuksellisia – etuja siksi, että se on luokiteltu ”voittoa tavoittelemattomaksi yhteisöksi”.

51 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa tarkoitetuksi ”voittoa tavoittelemattomaksi yhteisöksi” voidaan luokitella ainoastaan yhteisö, jonka omaisuus on jatkuvasti sidottu yhteisön tarkoituksen toteuttamiseen ja jonka omaisuutta ei voida siirtää sen jäsenille kyseisen yhteisön purkamisen jälkeen siltä osin kuin omaisuus ylittää jäsenten maksamat pääomaosuudet ja heidän sijoittamiensa apporttien käyvän markkina-arvon.

52 Näin ollen toiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettu käsite ”voittoa tavoittelemattomat yhteisöt” on unionin oikeuden itsenäinen käsite, jonka soveltamisen edellytykseksi asetetaan tällaisen yhteisön purkamistapauksessa, ettei yhteisö voi jakaa jäsenilleen sellaisia saamiaan voittoja, jotka ylittävät jäsenten maksamat pääomaosuudet ja heidän sijoittamiensa apporttien käyvän markkina-arvon.

Oikeudenkäyntikulut

53 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa on tulkittava siten, että sillä ei ole välitöntä oikeusvaikutusta, joten silloin, jos jäsenvaltion lainsäädännössä, jolla tämä säännös on pantu täytäntöön, arvonlisäverosta vapautetaan ainoastaan rajoitettu määrä läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvistä palvelujen suorituksista, voittoa tavoittelematon yhteisö ei voi vedota suoraan tähän säännökseen kansallisissa tuomioistuimissa saadakseen vapautetuksi verosta muut läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita kyseinen yhteisö tarjoaa näihin toimintoihin osallistuville henkilöille ja joita ei ole vapautettu verosta tässä lainsäädännössä.**

2) **Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan m alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettu käsite ”voittoa tavoittelemattomat yhteisöt” on unionin oikeuden itsenäinen käsite, jonka soveltamisen edellytykseksi asetetaan tällaisen yhteisön purkamistapauksessa, ettei yhteisö voi jakaa jäsenilleen sellaisia saamiaan voittoja, jotka ylittävät jäsenten maksamat pääomaosuudet ja heidän sijoittamiensa apporttien käyvän markkina-arvon.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.