

62018CJ0488

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 10 grudnia 2020 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 132 ust. 1 lit. m) – Zwolnienie „niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym” – Skutek bezpośredni – Pojęcie „organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku”

W sprawie C-488/18

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 21 czerwca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 lipca 2018 r., w postępowaniu:

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

przeciwko

Golfclub Schloss Igling eV,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: M. Vilaras, prezes izby, N. Piçarra (sprawozdawca), D. Šváby, S. Rodin i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: M. Krausenböck, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 września 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

—

w imieniu Golfclub Schloss Igling eV – doradcy podatkowi J. Hoffmann i M. Mühlbauer, ,

—

w imieniu rządu niemieckiego – początkowo T. Henze i S. Eisenberg, a następnie J. Möller i S. Eisenberg, w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu rządu niderlandzkiego – M. Bulterman i M. de Ree, w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i R. Pethke, w charakterze pełnomocników,
po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 listopada 2019 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (urzędem skarbowym w Kaufbeuren, delegatura w Füssen, Niemcy, zwanym dalej „urzędem skarbowym”) a Golfclub Schloss Igling eV (zwanym dalej „Golfclubem”) w przedmiocie wydanej przez ten urząd decyzji odmawiającej zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) niektórych świadczonych przez Golfclub na rzecz osób grających w golfa usług związanych z uprawianiem tego sportu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4

Tytuł IX tej dyrektywy, regulujący zwolnienia, zawiera rozdział 2, zatytułowany „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, obejmujący jej art. 132–134.

5

Artykuł 132 ust. 1 lit. m) i n) wspomnianej dyrektywy stanowi:

„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;

n)

„wiadczenie niektórych usług kulturalnych, a także dostawa towarów ściśle z nimi związanych, przez podmioty prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez dane państwo członkowskie”.

6

Artykuł 133 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego ka?dego ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. [...] 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;

[...]”.

7

Artykuł 134 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

a)

gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;

[...]”.

Prawo niemieckie

UStG

8

Na mocy § 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG”), opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają dostawy towarów i świadczenie usług wykonywane przez przedsiębiorcę na terytorium Niemiec odpłatnie w ramach działalności jego przedsiębiorstwa.

9

Zgodnie z § 4 UStG:

„Zwolnieniu podlegają następujące transakcje objęte zakresem stosowania § 1 ust. 1 pkt 1:

22) a) konferencje, kursy i inne wydarzenia o charakterze naukowym lub edukacyjnym

organizowane przez osoby prawne prawa publicznego, wyższe szkoły administracji i ekonomii, uniwersytety powszechne lub jednostki realizujące cele użyteczności publicznej lub cele organizacji zawodowych, jeżeli główną częścią przychodów są pokrycie kosztów,

b) pozostałe wydarzenia kulturalne i sportowe organizowane przez podmioty wskazane w lit. a), jeżeli uzyskiwane wynagrodzenie pochodzi z opłat za udział”.

AO

10

Paragraf 52 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności sporu w postępowaniu głównym (zwanego dalej „AO”), zatytułowany „Cele pożytku publicznego”, stanowi:

„1. Jednostka realizuje cele pożytku publicznego, jeżeli jej działalność polega na dążeniu w sposób bezinteresowny do poprawy sytuacji ogółu społeczeństwa pod względem materialnym, duchowym lub moralnym. [...]

2. Bez uszczerbku dla przepisów ust. 1 następujące działania uznaje się za dążenie do poprawy sytuacji ogółu społeczeństwa:

[...]

21)

propagowanie sportu [...]

[...]”.

11

Paragraf 55 AO, zatytułowany „Działalność realizowana w sposób bezinteresowny”, przewiduje w ust. 1:

„Dążenie do poprawy sytuacji lub wsparcie ma charakter bezinteresowny, jeżeli nie są one głównie realizacją własnych celów gospodarczych jednostki, na przykład celów handlowych lub innych celów zarobkowych, i spełnione są wymienione poniżej przesłanki.

[...]

2) Z chwilą ustania członkostwa albo rozwiązania lub likwidacji jednostki członkom można wypłacić środki jedynie w kwocie nieprzewyższającej wysokość opłaconych przez nich wkładów kapitałowych i godziwej wartości rynkowej dokonanych przez nich wkładów rzeczowych.

[...]

4) Z chwilą rozwiązania lub likwidacji jednostki lub z chwilą zaprzestania prowadzenia działalności w realizowanym dotychczas celu jej składniki majątku, których wartość przewyższa wartość opłaconych przez członków wkładów kapitałowych i godziwej wartości rynkowej dokonanych przez nich wkładów rzeczowych, mogą być przeznaczone wyłącznie na cele uprzywilejowane pod względem podatkowym (zasada zaangażowania składników majątku). Wymóg ten uważa się za spełniony również wówczas, gdy składniki majątku majątku zostają przekazane innej jednostce, której przyznano przywileje podatkowe, lub osobie prawnej prawa

publicznego na cele uprzywilejowane pod względem podatkowym.

[...].

12

Zgodnie z § 58 AO, zatytułowanym „Rodzaje działalności, które mogą być prowadzone bez uszczerbku dla przywileju podatkowego”:

„Możliwość korzystania z przywileju podatkowego nie wyklucza okoliczności, że:

[...]

8) jednostka organizuje wydarzenia towarzyskie, które mają charakter drugorzędny względem jej działalności uprzywilejowanej pod względem podatkowym,

9) stowarzyszenie sportowe propaguje, oprócz nieodpłatnej działalności sportowej, także odpłatną działalność sportową,

[...].

13

Paragraf 59 AO, zatytułowany „Warunki wstępne przyznania przywilejów podatkowych”, przewiduje:

„Przywileje podatkowe są przyznawane wówczas, gdy w statucie, akcie założycielskim lub innym dokumencie założycielskim (statucie na potrzeby stosowania niniejszych przepisów) określającym cel działalności jednostki wskazano, że taki cel spełnia wymogi określone w §§ 52–55 i że jest on realizowany w sposób bezpośredni i wyłączny, przy czym faktycznie wykonywane czynności zarządu mają być zgodne z tymi zapisami statutu”.

14

Paragraf 61 ust. 1 AO, zatytułowany „Statutowe określenie sposobu zaangażowania członków majątku”, ma następujące brzmienie:

„Członkowie majątku uważają się za odpowiednio zaangażowane pod względem podatkowym (§ 55 ust. 1 pkt 4), jeżeli cel, w jakim mają one zostać wykorzystane z chwilą rozwiązania lub likwidacji jednostki lub z chwilą zaprzestania prowadzenia działalności w realizowanym dotychczas celu, jest określony w statucie w sposób na tyle precyzyjny, że w oparciu o statut można ustalić, czy taki cel jest objęty przywilejem podatkowym”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15

Golfclub jest stowarzyszeniem prawa prywatnego, którego celem jest kultywowanie i promowanie golfu. W tym celu Golfclub utrzymuje pole golfowe i przynależne do niego obiekty, które są dzierżawione od spółki Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Fundusze Golfclubu mogą być wykorzystywane wyłącznie w celach przewidzianych w statucie, który stanowi, że w przypadku dobrowolnej lub przymusowej likwidacji stowarzyszenia członkowie jego majątku są przekazywane osobie lub instytucji wskazanej przez walne zgromadzenie.

16

W dniu 25 stycznia 2011 r. Golfclub nabył, za kwotę 380000 EUR, całość udziałów w Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. W celu sfinansowania tej transakcji Golfclub zaciągnął u swoich członków pożyczki oprocentowane według stopy 4% w stosunku rocznym i spłacone przy zastosowaniu stawki 5% w skali roku.

17

W tym samym roku Golfclub uzyskał dochód w wysokości 78615,02 EUR z tytułu wymienionych poniżej rodzajów działalności:

i)

przyznawanie prawa do korzystania z pola golfowego;

ii)

wypożyczanie piasek golfowych;

iii)

wynajem wózków golfowych;

iv)

sprzedaż kijów golfowych;

v)

organizowanie i przeprowadzanie turniejów golfa i imprez golfowych, w ramach których Golfclub pobierał opłaty za udział.

18

Urząd skarbowy odmówił zwolnienia wyżej wymienionych rodzajów działalności z podatku VAT. Uznał, że zgodnie z § 4 pkt 22 UStG z podatku VAT są zwolnione jedynie opłaty za udział w imprezach golfowych, pod warunkiem że wnioskodawca jest organizacją pożytku publicznego w rozumieniu §§ 51 i nast. AO. Zdaniem urzędu skarbowego Golfclub do nich nie należy, jako że jego akt założycielski nie zawiera wystarczająco wyraźnych postanowień w przedmiocie statutowego rozdziału składowików jego majątku w razie rozwiązania. Nabycie Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH wskazuje w przekonaniu urzędu skarbowego, że Golfclub realizuje cele nie tylko nienastawione na osiągnięcie zysku.

19

Wobec powyższego urząd skarbowy wydał decyzję o nałożeniu na Golfclub podatku VAT w odniesieniu do wszystkich rodzajów jego działalności.

20

Wspomniana decyzja o nałożeniu podatku VAT została uchylona przez Finanzgericht München (sąd ds. finansowych w Monachium, Niemcy). Sąd ten uznał, że Golfclub jest organizacją nienastawioną na osiągnięcie zysku w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, a ów

przepis, który wywołuje skutek bezpośredni, nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia wszystkich prowadzonych przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku rodzajów działalności ściśle związanych z uprawianiem sportu.

21

Urząd skarbowy wniosł do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) o rewizję tego wyroku. Sąd ten jest zdania, że rozstrzygnięcie sporu zależy, po pierwsze, od ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT wywołuje skutek bezpośredni, co oznaczałoby, iż organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku mogły powoływać się bezpośrednio na ten przepis przed sądami krajowymi w razie braku lub nieprawidłowej transpozycji tej dyrektywy do prawa krajowego, a po drugie, od ustalenia znaczenia pojęcia „organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku” w rozumieniu tego przepisu.

22

Wątpliwości sądu odsyłającego co do tego, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT wywołuje skutek bezpośredni, wynikają z wyroku z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, pkt 23, 24), w którym Trybunał orzekł, że art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. n) 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. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), którego brzmienie jest analogiczne do brzmienia art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, jest pozbawiony takiego skutku.

23

Wątpliwości sądu odsyłającego dotyczą również tego, czy pojęcie „organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT należy traktować jako autonomiczne pojęcie prawa Unii, a jeżeli tak jest, to czy należy je interpretować w ten sposób, że ustanawia ono wymóg, zgodnie z którym, aby organizacja mogła być uznana za organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, musi ona zawrzeć w swoim akcie założycielskim postanowienie przewidujące, iż w razie podjęcia w związku z jej rozwojem decyzji o przekazaniu jej majątku na rzecz innej organizacji owa inna organizacja również ma realizować cel, który nie służy osiągnięciu zysku.

24

W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy [VAT], zgodnie z którym [państwa członkowskie zwalniają] »świadczanie 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«, [wywołuje skutek bezpośredni], wobec czego organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku mogły się w braku transpozycji bezpośrednio powoływać na ten przepis?

2)

W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: Czy w wypadku »organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku« w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy [VAT] chodzi o:

–

pojęcie, które należy interpretować w sposób autonomiczny na podstawie prawa Unii,

–

czy te państwa członkowskie mogą uzależnić istnienie tego rodzaju organizacji od spełnienia wymogów takich jak określone w § 52 [AO] w związku z § 55 [AO] (albo w §§ 51 i nast. [AO] ujętych całościowo)?

3)

Jeżeli jest to pojęcie, które należy interpretować w sposób autonomiczny na podstawie prawa Unii: Czy organizacja nienastawiona na osiągnięcie zysku w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy] VAT musi dysponować regulacjami na wypadek jej likwidacji, na podstawie których jest zobowiązana przekazać wtedy swój istniejący majątek innej nienastawionej na osiągnięcie zysku organizacji wspierania sportu i wychowania fizycznego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

25

W ramach pytania pierwszego sąd odsyłający zmierza co do istoty do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wywołuje on skutek bezpośredni, co oznacza, że w przypadku gdy przepisy państwa członkowskiego transponujące ten przepis zwalniają z podatku VAT jedynie niektóre usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym, organizacja nienastawiona na osiągnięcie zysku może powołać się na ten przepis bezpośrednio przed sądami krajowymi celem uzyskania zwolnienia innych ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczonych przez nią na rzecz osób uprawiających tak aktywność usług, które nie podlegają zwolnieniu na mocy tych przepisów.

26

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w każdym przypadku, gdy przepisy dyrektywy okazują się, że względu na swoją treść, bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mają prawo powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, zarówno jeżeli państwo to zaniechało dokonania w terminie transpozycji dyrektywy do prawa krajowego, jak również gdy dokonało nieprawidłowej transpozycji (wyrok z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo).

27

Przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i nieuzależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje Unii Europejskiej lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

28

Przepis taki jest natomiast wystarczająco precyzyjny, jeżeli formułuje zobowiązanie w sposób niedwuznaczny (wyrok z dnia 1 lipca 2010 r., Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

29

W niniejszym przypadku z samego brzmienia art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie zwalniają, jako działalność prowadzoną w interesie publicznym, „niektóre usługi”, pod warunkiem, po pierwsze, że są one „ciężko związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym”, a po drugie, że są one świadczone przez „organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku” na rzecz „osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym” (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, pkt 21, 22).

30

Wyrażenie „niektóre usługi” wskazuje, że przepis ten nie ustanawia w odniesieniu do państw członkowskich obowiązku zwolnienia w sposób ogólny wszystkich usług ciężko związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym.

31

Co za tym idzie, jako że przepis ten nie ustanawia wyczerpującego wykazu usług ciężko związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, które państwa członkowskie mają obowiązek zwolnić z podatku VAT, ani też ciążącego na państwach członkowskich obowiązku zwolnienia wszystkich usług o takim charakterze, należy go interpretować w ten sposób, że – jak zauważył co do istoty rzecznik generalny w pkt 35 i 38 opinii – pozostawia on państwom członkowskim pełną swobodę uznania w tym zakresie.

32

Rzeczniczka niderlandzka jest zdania, że zawarty w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT wyraz „niektóre” oznacza, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie znajduje zastosowanie jedynie do usług, które spełniają oba wynikające z niego warunki, przywołane w pkt 29 niniejszego wyroku, oraz warunek wyrażony w art. 134 lit. a) tej dyrektywy, zgodnie z którym te usługi muszą być niezbędne do dokonania transakcji podlegających zwolnieniu.

33

Niemniej, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 42 opinii, takiej wykładni nie można wywieść z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, który wyraża nie dotyczy „niektórych” usług, a nie konkretnych [franc. „les”] lub „wszystkich” usług specjalnych obydwa sformułowane w tym przepisie warunki. Okoliczności, że wspomniane przez rzecznika niderlandzki art. 134 lit. a) tej dyrektywy wyłącza z zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) owej dyrektywy usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym, „gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu”, jest bez znaczenia dla tej wykładni. Pierwszy z tych przepisów nie znosi bowiem zakresu uznania, który art. 132 ust. 1 lit. m) tej samej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim w celu określenia świadczonych przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, które powinny zostać zwolnione z podatku VAT na mocy tego ostatniego przepisu, lecz jedynie go ogranicza.

34

Wykładnia art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, zgodnie z którą – pomimo użycia wyrazu „niektóre” w celu określenia usług stanowiących transakcje podlegające zwolnieniu – państwa członkowskie mają obowiązek zwolnić „wszystkie” usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym, mogłaby rozszerzyć zakres materialny tego zwolnienia ponad zakres wspomnianego wyrazu, co byłoby niezgodne z orzecznictwem Trybunału przewidującym, że pojęcia używane do opisu zwolnień wymienionych w art. 132 ust. 1 tej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

35

Taka literalna wykładnia art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT narzuca się, tym bardziej że spośród 17 transakcji zwolnionych na mocy art. 132 ust. 1 lit. a)–q) dyrektywy VAT jedynie transakcje wymienione w ust. 1 lit. m) i n) tego artykułu odnoszą się do niektórych z usług, które wymieniają, przy czym wyraz „niektóre” lub podobny wyraz nie zostały użyte w pozostałych literach tego ustępu. Co za tym idzie, wykładni tego wyrazu nie można dokonywać w ten sposób, że odsyła on po prostu do przesłanek zastosowania zwolnienia wynikających z brzmienia art. 132 ust. 1 lit. m) i n) tej dyrektywy, gdy wykładnia taka oznaczałaby przeinaczenie brzmienia tych pozostałych liter.

36

W wyroku z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) to właśnie użycie wyrazu „niektóre” w art. 132 ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy – który odpowiada art. 132 ust. 1 lit. n) dyrektywy VAT – doprowadziło Trybunał do stwierdzenia, że przepis ten pozostawia państwom członkowskim pewien zakres uznania przy określaniu zwolnionych usług kulturalnych i do uznania w konsekwencji, że nie spełnia on przesłanek pozwalających na bezpośrednio powoływanie się na niego przed sądami krajowymi (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lutego 2017 r., *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, pkt 14, 16, 23, 24).

37

Zważywszy na podobieństwo brzmienia lit. m) i lit. n) w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT, tymi samymi względami należy kierować się przy dokonywaniu wykładni zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy.

Spójna wykładnia tych dwóch przepisów jest uzasadniona, tym bardziej że usługi związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym i usługi kulturalne, objęte zwolnieniem na mocy odpowiednio lit. m) i n) w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT, stanowi działano prowadzony w interesie publicznym w zakresie rozrywki i rekreacji, co odróżnia je od działano prowadzonej w interesie publicznym uwzględnionej w ramach piętnastu pozostałych przypadków zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 tej dyrektywy.

Taka wykładnia art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT jest również spójna z pracami przygotowawczymi w zakresie tego przepisu. W swym pierwotnym wniosku dotyczącym szóstej dyrektywy Komisja Europejska zaproponowała bowiem ogólne zwolnienie z podatku VAT transakcji związanych z uprawianiem sportu lub kultywowaniem wychowania fizycznego przez amatorów. Jednakże prawodawca Unii, wprowadzając w art. 132 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy – któremu odpowiada art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT – wyrażenie „niektóre usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym”, przyznał państwom członkowskim pewien zakres uznania dla uściślenia treści owego zwolnienia.

Odmienne wniosku nie można zresztą wyprowadzić z wyroków z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571); z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) oraz z dnia 19 grudnia 2013 r., Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861).

Po pierwsze, wyroki te nie dotyczą bowiem kwestii bezpośredniego skutku art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT. Po drugie, chociaż we wspomnianych wyrokach Trybunał ustanowił granice przysługującego państwom członkowskim zakresu uznania w odniesieniu do określenia między innymi podmiotów uprawnionych do zwolnienia i sposobu świadczenia usług zwolnionych na mocy tego przepisu, to jednak przedmiotem jego analizy nie był zakres uznania przysługujący państwom członkowskim w celu określenia usług, które mogły zostać zwolnione na mocy tego przepisu. Wynika z tego, że owe wyroki nie mogły być powoływane na poparcie argumentacji, zgodnie z którą omawiany przepis wywołuje bezpośredni skutek.

Mając na względzie powyższe rozważania na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie wywołuje on skutku bezpośredniego, co oznacza, że w przypadku gdy przepisy państwa członkowskiego transponujące ten przepis zwalniają z podatku VAT jedynie niektóre usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym, organizacja nienastawiona na osiągnięcie zysku nie może powołać się na ten przepis bezpośrednio przed sądami krajowymi celem uzyskania zwolnienia innych usług związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczonych przez nią na rzecz osób uprawiających taką aktywność usług, które nie podlegają zwolnieniu na mocy tych przepisów.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

Poprzez pytania drugie i trzecie, które należą rozpoznać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza co do istoty do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku” w rozumieniu tego przepisu stanowi autonomiczne pojęcie prawa Unii, które ustanawia wymóg, zgodnie z którym w razie rozwiązania takiej organizacji nie może ona wypłacać swoim członkom zysku przez nią zrealizowanego i przewyższającego wysokość opłaconych przez nich wkładów kapitałowych oraz godziwą wartość rynkową dokonanych przez nich wkładów rzeczowych.

Sąd odsyłający zadał te pytania na wypadek, gdyby Trybunał uznał, że art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT wywołuje bezpośredni skutek. Niemniej, nawet jeżeli ten przepis jest pozbawiony takiego skutku, należy przypomnieć, że w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. W tym celu Trybunał może wydobyć z całości informacji przedstawionych mu przez sąd krajowy, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, te normy i zasady prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu zawisłego przed tym sądem (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 marca 2014 r., *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 25, 26).

W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że sąd odsyłający musi nie tylko ocenić, czy Golfclub może powołać się przed sądem krajowym bezpośrednio na art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT w celu uzyskania zwolnienia z podatku VAT usług związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, których UStG nie zwalnia. Musi on również ustalić, czy w kontekście świadczenia usług polegających na organizacji imprez golfowych, w ramach których Golfclub pobiera opłaty za udział i które są objęte zwolnieniem przewidzianym w § 4 pkt 22 lit. b) UStG, Golfclub stanowi organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT i z tego tytułu może korzystać z takiego zwolnienia.

Zgodnie z orzecznictwem przewidującym, że zwolnienia, o których mowa w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 17), należy uznać, że użyte w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy pojęcie „organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku” stanowi pojęcie autonomiczne prawa Unii.

Dalej sąd odsyłający zwraca się do Trybunału w szczególności z kwestią, czy art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT uzależnia uznanie danej organizacji za organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku w rozumieniu tego przepisu od warunku, zgodnie z którym w razie jej rozwiązania musi ona przekazać składniki swojego majątku innej organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku zajmującej się propagowaniem sportu lub wychowania fizycznego.

Trybunał orzekł w odniesieniu do art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy, któremu odpowiada art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT, że kwalifikacji organizacji jako organizacji „nienastawionej na osiągnięcie zysku” w rozumieniu tego pierwszego przepisu należy dokonywać w oparciu o realizowany przez nią cel, a konkretnie, że jej celem nie może być – w odróżnieniu od celu przedsiębiorstwa handlowego – generowanie zysku na rzecz jej członków. Jeżeli właściwe organy krajowe stwierdzą, że dana organizacja – zważywszy na jej cel statutowy – spełnia ten wymóg, okoliczności, że realizuje ona następnie zyski, nawet jeżeli dzięki do ich osiągnięcia lub generuje je systematycznie, nie podważa tej pierwotnej kwalifikacji dopóty, dopóki owe zyski nie zostaną rozdzielone między członków tej organizacji (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 26–28).

Podobnie art. 133 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT przewiduje, że państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, warunku, że, podmioty, których to dotyczy, nie „dążą do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz [powinny zostać] przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług”. Warunek ustanowiony w art. 133 akapit pierwszy lit. a) tej dyrektywy odpowiada elementom składowym pojęcia „organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 33).

Brak celu w postaci osiągnięcia zysku oznacza w przypadku tych organizacji, że nie mogą one, przez cały okres ich istnienia, w tym przy ich rozwiązaniu, generować zysku na rzecz ich członków. Gdyby było inaczej, organizacja taka mogłaby bowiem obejść ten wymóg rozdzielając pomiędzy swoich członków, po jej rozwiązaniu, zyski, jakie osiągnęła z tytułu wszystkich rodzajów działalności, skorzystawszy z przywilejów między innymi podatkowych związanych z jej statusem „organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku”.

Z powyższego wynika, że za „organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT może zostać uznana wyłącznie organizacja, której majątek jest przeznaczony w sposób ciągły na realizację jej celu statutowego i nie może zostać przekazany jej członkom po jej rozwiązaniu w zakresie przewidywanym wysokością opłaconych przez nich wkładów kapitałowych i godziwą wartość rynkową dokonanych przez nich wkładów rzeczowych.

Co za tym idzie, na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, że art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku” w rozumieniu tego przepisu stanowi autonomiczne pojęcie prawa Unii, które ustanawia wymóg, zgodnie z którym w razie rozwiązania takiej organizacji nie może ona wypłacić swoim członkom zysku przez nią zrealizowanego i przewidywanego wysokością opłaconych przez nich wkładów kapitałowych oraz godziwą wartość rynkową dokonanych przez nich wkładów rzeczowych.

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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1)

Artykuł 132 ust. 1 lit. m) 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 wywołuje on skutku bezpośredniego, co oznacza, że w przypadku gdy przepisy państwa członkowskiego transponujące ten przepis zwalniają z podatku od wartości dodanej jedynie niektóre usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym, organizacja nienastawiona na osiągnięcie zysku nie może powołać się na ten przepis bezpośrednio przed sądami krajowymi celem uzyskania zwolnienia innych ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczonych przez nią na rzecz osób uprawiających taką aktywność usług, które nie podlegają zwolnieniu na mocy tych przepisów.

2)

Artykuł 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku” w rozumieniu tego przepisu stanowi autonomiczne pojęcie prawa Unii, które ustanawia wymóg, zgodnie z którym w razie rozwiązania takiej organizacji nie może ona wypłacić swoim członkom zysku przez nią zrealizowanego i przewyższającego wysokość opłaconych przez nich wkładów kapitałowych oraz godziwą wartość rynkową dokonanych przez nich wkładów rzeczowych.

Podpisy

(*1) Język postępowania: niemiecki.