

|

62000C0174

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Jacobs 13 päivänä joulukuuta 2001. - Kennemer Golf & Country Club vastaan Staatssecretaris van Financiën. - Ennakkoratkaisupyyntö: Hoge Raad der Nederlanden - Alankomaat. - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohta - Verosta vapautetut liiketoimet - Urheiluun liittyvät palvelujen suoritukset - Voittoa tavoittelematon yhteisö. - Asia C-174/00.

Oikeustapauskokoelma 2002 sivu I-03293

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin nojalla tietyt, läheisesti urheiluun liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun osallistuville henkilöille, on vapautettava arvonlisäverosta. Jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämisen ehdoksi sen, että kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi.

2. Käsiteltävänä olevassa ennakkoratkaisupyyntöissä Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden korkein oikeus) haluaa tähän liittyen selvennystä tiettyihin tulkinnallisiin seikkoihin. Hoge Raad kysyy lähinnä, mitä yhteisön toimintaan liittyviä seikkoja on otettava huomioon määritettäessä, onko se voittoa tavoittelematon, onko golfklubin vuotuisen jäsenmaksun ja jäsenille tarjottujen palvelujen välillä olemassa arvonlisäverotuksen kannalta merkityksellinen yhteys ja voiko voittoa tavoittelemattomaksi luokitellun yhteisön tarkoituksena olla järjestelmällinen ylijäämän tavoittelu, kun ylijäämät käytetään urheiluun liittyvien palvelujen tarjoamiseen.

Kuudes direktiivi

3. Kuudennen direktiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Direktiivin 4 artiklan 2 kohdan perusteella taloudellista toimintaa on "kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta", ja sellaisena on pidettävä myös "liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa". Direktiivin mukaan tietyt liiketoimet on kuitenkin vapautettu tai ne voidaan vapauttaa arvonlisäverosta.

4. Direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikkona on "Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset", ja sen 1 kohdassa luetellaan liiketoimia, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava verosta "edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi".

5. Näihin liiketoimiin kuuluvat m alakohdan mukaan "tietty, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille". Nimenomaan tämä vapautus on erityisen tärkeä käsiteltävänä olevassa asiassa. Huomautettakoon, että useimmissa kieliversioissa käsitteellä voittoa tavoittelematon yhteisö viitataan nimenomaisesti yhteisöön, jonka tarkoituksena ei ole voiton tavoittelu.

6. Yhteensä tällaisia vapautuksia on 16 kappaletta, ja on tarpeetonta luetella ne kaikki; riittänee, kun lisätään, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa "tietty julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten suorittamat kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset" vapautetaan verosta.

7. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetään tietyille vapautuksille, joihin kuuluvat 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa (ja n alakohdassa) mainitut vapautukset, määrättävistä valinnaisista ja pakollisista rajoituksista. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa luetellaan neljä valinnaista ehtoa, jotka jäsenvaltiot voivat muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa asettaa vapautuksen myöntämiselle.

8. Ensimmäisessä luetelmakohdassa asetetussa, käsiteltävänä olevan asian kannalta erityisen tärkeässä ehdossa todetaan, että 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".

9. Tässäkään yhteydessä ei ole välttämätöntä luetella muita ehtoja, mutta huomautettakoon, että neljännessä luetelmakohdassa asetetussa ehdossa todetaan, että "vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen".

Alankomaiden lainsäädäntö

10. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohta on saatettu osaksi Alankomaiden lainsäädäntöä tietyillä vuoden 1968 Wet op de Omzetbelastingin (vuoden 1968 liikevaihtoverolaki) säännöksillä, tarkasteltuna yhdessä vuoden 1968 Uitvoeringsbesluit Omzetbelastingin (vuoden 1968 liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetus) ja sen liitteen B kanssa.

11. Vuoden 1968 liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Yleisellä hallinnollisella määräyksellä asetettavilla edellytyksillä seuraavat toimet vapautetaan liikevaihtoverosta:

--

f) yleisessä hallinnollisessa määräyksessä määritettävät sosiaali- ja kulttuuripalvelut ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset edellyttäen, että yrittäjän tarkoituksena ei ole voiton tavoittelu ja että vapautus ei johda siihen, että kilpailu voittoa tavoittelevien yritysten kanssa vääristyy vakavalla tavalla."

12. "Sosiaali- ja kulttuuripalvelut ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset" määritellään täytäntöönpanoasetuksen 7 §:n 1 momentissa ja sen liitteessä B. Kyseiseen liitteeseen kuuluvan b osan 21 kohta koskee sellaisten urheilun harrastamismahdollisuuksia tarjoavien yhteisöjen palveluja, joiden tarkoituksena ei ole voiton tavoittelu, ja vapautusta sovelletaan ainoastaan tällaisiin palveluihin.

13. Lisäksi nähtävästi erillisenä vapautuksena vuoden 1968 liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin e kohdassa säädetään, että sellaisten yhteisöjen, joiden tarkoituksena on urheilun harjoittaminen tai sen harjoittamisen edistäminen, jäsenilleen tarjoamat palvelut ovat liikevaihtoverottomia. Saman lain 11 §:n 2 momentin mukaan tätä vapautusta sovelletaan ainoastaan silloin, kun tarkoituksena ei ole voiton tavoittelu kyseisten palvelujen avulla. Toimintaylijäämää pidetään myös voittona tässä suhteessa, paitsi jos sitä ei jaeta, vaan se käytetään mainittuihin palveluihin.

14. Näin ollen näyttää siltä, että vuoden 1968 liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin f kohdalla saatetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa säädetty "kulttuurivapautus", jonka soveltaminen edellyttää kuitenkin sitä, että direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisessä ja neljännessä luetelmakohdassa asetetut "voiton tavoittelemattomuuteen" ja "kilpailun vääristymiseen" liittyvät ehdot täyttyvät; täytäntöönpanoasetuksessa laajennetaan tätä vapautusta yhteisöihin, jotka tarjoavat urheilupalveluja ja jotka voisivat muuten kuulua direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa säädetyn "urheiluvapautuksen" piiriin. Näyttää kuitenkin siltä, että vuoden 1968 liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin e kohdan ja 2 momentin säännöksillä tämä "urheiluvapautus" saatetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä, ja edelleen sillä edellytyksellä, että "voiton tavoittelemattomuuteen" liittyvä ehto täyttyy, mutta sillä varauksella, että toimintaylijäämää pidetään voittona, jos sitä ei sijoiteta takaisin tarjottuihin urheiluun liittyviin palveluihin, ja edellyttäen lisäksi, että palveluja tarjotaan ainoastaan kyseisten yhteisöjen jäsenille.

Asian käsittelyn vaiheet

15. Ennakkoratkaisupyyntöön esittämistä koskevan päätöksen mukaan Kennemer Golf & Country Club (jäljempänä Kennemer) on yhdistys, jonka tarkoituksena on urheilun ja pelien, erityisesti golfin, harjoittaminen ja näiden harjoittamisen edistäminen. Yhdistys omistaa golfkeskuksen ja klubitalon Zandvoortissa Amsterdamin lähellä. Yhdistyksen jäsenet maksavat vuosittaisen jäsenmaksun ja golfkentän käyttömaksut, ja heidän on myös osallistuttava yhteisön korottomaan joukkovelkakirjalainaan. Kennemer saa lisätuloja sellaisista toimintaan liittyvistä lähteistä kuin tietyn kiinteän omaisuuden vuokraamisesta, sponsorituloista, korkotuotoista, pallojen myyntituotoista ja tietyistä vuokrapalveluista ja päivittäisistä pelimaksuista, joita maksavat ne golfpalvelujen käyttäjät, jotka eivät ole jäseniä.

16. Kennemer tuotti toimintaylijäämää vuosina 1990-1995, ja tämä ylijäämä siirrettiin sen vararahastoihin. Yksi rahastoista oli erityisesti tarkoitettu sellaisia menoja varten, jotka eivät olleet säännöllisiä vuotuisia menoja.

17. Koska Kennemer oletti, että sen muille kuin jäsenille tarjoamat palvelut oli vapautettu arvonlisäverosta, se ei maksanut näistä veroa. Veroviranomaiset olivat kuitenkin sitä mieltä, että koska Kennemerin tarkoituksena oli voiton tavoittelu, Alankomaiden lainsäädännön mukaiset vapautukset eivät olleet sovellettavissa, ja näin ollen ne määräisivät sille verovuotta 1994 koskevan jälkiveron. Kennemer valitti kyseisestä maksuunpanopäätöksestä, mutta Gerechtshof te Amsterdam (Amsterdamin alueellinen muutoksenhakutuomioistuin) pysytti päätöksen. Gerechtshof katsoi, että oli olemassa riittävät perusteet olettaa, että valittajan tarkoituksena oli järjestelmällinen toimintaylijäämän tavoittelu. Sen perusteella, että Kennemer sijoitti tämän ylijäämän tarjoamiinsa golfpalveluihin, ei voitu katsoa, että sen tarkoituksena ei ollut voiton tavoittelu; tämä olisi ollut mahdollista ainoastaan siinä tapauksessa, että tällä tavoin käytettävä toimintaylijäämä olisi syntynyt sattumanvaraisesti eikä sitä olisi tavoiteltu järjestelmällisesti.

18. Kennemer valitti tämän jälkeen Hoge Raadiin, joka on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1.a. Kun on päätettävä, tavoitteleeko yhteisö voittoa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitetulla tavalla, onko tällöin otettava huomioon yksinomaan tässä säännöksessä tarkoitettujen palvelujen tuotot vai onko huomioon otettava myös yhteisön näiden palvelujen lisäksi tarjoamien muiden palvelujen tuotot?

b. Jos päätettäessä, onko kyseessä voiton tavoittelu, huomioon on otettava yksinomaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitetut yhteisön tarjoamat palvelut eikä yhteisön kokonaistulosta, onko tällöin otettava huomioon yksinomaan näistä palveluista suoraan aiheutuvat kustannukset vai onko huomioon otettava myös osa yhteisölle aiheutuneista muista kustannuksista?

2.a. Onko yhdistyksen jäsenmaksuihin liittyen olemassa suora yhteys - sellaisena mitä sillä tarkoitetaan muun muassa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa 102/86, Apple and Pear Development Council, 8.3.1988 antamassa tuomiossa (Kok. 1988, s. 1443) - kun tällainen yhdistys säännöissään vahvistetun tarkoituksensa mukaisesti tarjoaa jäsenilleen mahdollisuuden harrastaa urheilua yhdistyksen piirissä, ja jos vastaus tähän on kieltävä, onko yhdistystä pidettävä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena ainoastaan siltä osin, kuin se tarjoaa myös suorituksia, joista se saa välittömän vastikkeen?

b. Onko myös siinä tapauksessa, että yhdistyksen jäsenilleen tarjoamien erilaisten suoritusten ja jäsenten maksamien jäsenmaksujen välillä ei ole olemassa mitään suoraa yhteyttä, yhdistyksen muodossa toimivan yhteisön asiaan vaikuttavia tuloja määritettäessä otettava huomioon yhdistyksen jäsenten, joille yhdistys tarjoaa mahdollisuuden harrastaa urheilua, vuosittain maksamat jäsenmaksut, kun päätetään siitä, onko kyseessä ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitettu voiton tavoittelu?

3. Onko sen seikan perusteella, että yhteisö käyttää järjestelmällisesti tavoittelemansa ylijäämän niiden kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettujen suoritustensa hyväksi, jotka muodostuvat tarjotusta mahdollisuudesta harrastaa tiettyä urheilulajia, perusteltua päätyä siihen lopputulokseen, että yhteisö ei tavoittele voittoa tässä säännöksessä tarkoitettulla tavalla? Vai voidaanko tällaiseen lopputulokseen päätyä vain siinä tapauksessa, että kyse on sattumanvaraisesta toimintaylijäämästä eli muutoin kuin järjestelmällisesti tavoitellusta toimintaylijäämästä, joka käytetään mainittuun tarkoitukseen? Onko näihin kysymyksiin vastaamisessa otettava huomioon myös kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan ensimmäiseen luetelmakohtaan sisältyvä säännös, ja jos on, miten tätä säännöstä tällöin on tulkittava? Onko erityisesti tämän säännöksen toisessa kohdassa käytettyjä ilmaisuja "mahdollisesti" ja "syntynyttä voittoa" luettava siten, kuin niiden välillä olisi sana "järjestelmällisesti" tai ilmaisu "ainoastaan sattumanvaraisesti"?

19. Suomen, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ja komissio ovat toimittaneet kirjalliset huomautukset yhteisöjen tuomioistuimelle. Suomen hallitus on kuitenkin esittänyt huomautuksia vain kolmanteen kysymykseen liittyen, ja ainoastaan Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio esittivät lausumat suullisessa käsittelyssä.

Asian tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

20. Ensimmäinen kysymys koskee olennaisilta osiltaan sitä, onko 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettuja voittoa tavoittelemattomia yhteisöjä määritettäessä otettava huomioon kyseessä olevan yhteisön toiminta kokonaisuudessaan vai ainoastaan toiminta, johon vapautusta verosta voitaisiin soveltaa.

21. Alankomaiden hallitus - joka on samaa mieltä kuin julkisasiamies Van den Berge Hoge Raadille käsiteltävänä olevassa asiassa esittämässään, Alankomaiden tuomioistuinten tähän asti omaksuman näkökannan mukaisessa ratkaisuehdotuksessaan - väittää, että huomioon on otettava ainoastaan verovapautuksen piiriin kuuluvat palvelut, koska säännöksessä käsitellään nimen omaan näitä palveluja.

22. En ole samaa mieltä. Kuten komissio on huomauttanut, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan kaikissa kieliversioissa liitetään selvästi vaatimus "voiton tavoittelemattomuudesta" "yhteisöihin", ja lainsäätäjä olisi epäilemättä valinnut erilaisen sanamuodon, jos se olisi aikonut toisin.

23. Tämän lisäksi, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on todennut, säännöksessä on kolme erillistä ja kumulatiivista ehtoa, jotka liittyvät yhteisön olemukseen (voittoa tavoittelematon), sen tarjoamien palvelujen luonteeseen (läheisesti urheiluun liittyvät) ja vastaanottajien ryhmään (urheiluun osallistuvat henkilöt). Jos vapautusta sovellettaisiin ainoastaan palveluihin, joilla ei tavoitella voittoa, kaupalliset urheiluyritykset voisivat yrittää saada vapautuksen tietyille tarjoamilleen palveluille, mikä olisi selkeässä ristiriidassa säännöksen sanamuodon kanssa ja mikä väistämättä - ottaen huomioon tästä aiheutuvat mahdollisuudet taitavaan ristiinsubventointiin - johtaisi kilpailun vääristymiseen.

24. Kuten Alankomaiden hallitus toteaa, on totta, että jotkin voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen voittoa tuottavat palvelut voivat kilpailla kaupallisten yritysten tarjoamien palvelujen kanssa, ja näin ollen voisi aiheutua ristiriitaa, jos tietyissä tapauksissa samoja palveluja verotettaisiin mutta toisissa ei. Kilpailun vääristyminen kaupallisten yritysten ja voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen välillä voidaan kuitenkin estää nojautumalla joko 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan neljänteen luetelmakohtaan (johon edellä viitattiin) tai 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan toiseen luetelmakohtaan (jonka mukaan vapautuksia ei saa soveltaa palveluihin, joiden

pääasiallinen tarkoitus on tulojen hankkiminen yhteisölle liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa).

25. Näin ollen Hoge Raadin ensimmäisen kysymyksen ensimmäiseen osaan on mielestäni vastattava, että kun määritetään, onko yhteisö kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettu voittoa tavoittelematon yhteisö, sen toimintoja on tarkasteltava kokonaisuutena. Kysymyksen toiseen osaan ei tarvitse vastata.

26. Tämä jättää tietysti vielä avoimeksi kysymyksen siitä, mitä "voittoa tavoittelemattomalla" täsmälleen tarkoitetaan. Vaikka Yhdistynyt kuningaskunta on esittänyt tähän vastausehdotuksen ensimmäisen kysymyksen yhteydessä, käsittelen mieluummin tätä asiaa kolmannen kysymyksen tarkastelun yhteydessä.

Toinen kysymys

27. Tämä kysymys koskee pääasiallisesti sitä, ovatko golfklubille maksettavat vuotuiset jäsenmaksut kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettu "vastike" palveluista, joita klubi tarjoaa jäsenilleen, ja jos ne eivät ole tällainen vastike, onko nämä maksut otettava huomioon päätettäessä, onko klubin tarkoituksena voiton tavoittelu.

28. Kysymys on esitetty yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön ja erityisesti asiassa Apple and Pear Development Council annetun tuomion muodostamaa taustaa vasten; kyseisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että palvelujen vastikkeellinen suoritus (siis verotettava suoritus) edellyttää sitä, että suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys. Tällaista yhteyttä ei ollut, kun lakisääteinen elin edisti kokonaisen teollisuuden alan etua ja sen toiminta rahoitettiin pakollisella maksulla.

29. Toteaisin kuitenkin, että tämän kysymyksen selvittämisellä ei ole kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevan asian ratkaisemisen kannalta välttämättä suurta merkitystä paitsi siinä tapauksessa, että katsotaan - näkemykseni vastaisesti - että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa olevaa "voiton tavoittelemattomuuteen" liittyvää edellytystä on arvioitava erikseen kaikkien yhteisön harjoittamien toimintojen osalta.

30. Olen joka tapauksessa sitä mieltä, että vuotuisen jäsenmaksun ja jäsenille tarjottujen palvelujen välillä on tavallisesti tällainen välitön yhteys.

31. Alankomaiden hallitus on sitä mieltä, että kyseisen maksun ja jäsenille tarkoitettujen urheilupalvelujen käyttämisen välillä ei ole yhteyttä - jäsenen on maksettava maksu siitä riippumatta, käyttääkö tämä klubin tarjoamia palveluja vuoden aikana päivittäin vai jättääkö tämä täysin ne käyttämättä - eikä näin ollen ole myöskään verotettavaa palvelua. Tämä ei kuitenkaan vaikuta oikealta tulkinnalta. Kuten sekä Yhdistynyt kuningaskunta että komissio ovat huomauttaneet, maksun vastike ei ole urheilupalvelujen käyttäminen vaan mahdollisuus niiden käyttämiseen.

32. Vaikka kyseinen yhteys on läheisempi puhuttaessa päivittäisistä pelimaksuista, tämä ei tarkoita sitä, etteikö yhteys vuotuisen jäsenmaksujen yhteydessä olisi yhtä välitön. Klubi on olemassa siksi, että se tarjoaa tiettyjä urheilupalveluja, ja se tekee tämän joko päivittäisiä pelimaksuja (joita muut kuin jäsenet maksavat) tai vuotuista jäsenmaksua ja golfkentän käyttömaksuja (joita jäsenet maksavat) vastaan. Tarjotut edut voivat olla erilaiset näissä kahdessa tapauksessa, mutta ne liittyvät molemmissa välittömästi maksuihin. Tilannetta ei muuta se, että toisessa tapauksessa maksetaan varsinaisesta käytöstä ja toisessa oikeudesta käyttöön.

33. Edellä esitetyn näkemyksen mukaan vuotuisen jäsenmaksun oletetaan todellakin olevan ainakin osittainen vastike mahdollisuudesta käyttää urheilupalveluja. On mahdollista kuvitella, että golfklubi tarjoaisi mahdollisuuden sellaiseenkin jäsenyyteen, johon kuuluisi ainoastaan muiden

kuin urheilupalvelujen käyttö. Tässä tapauksessa tämä välitön yhteys liittyisi siihen, että kyseiset palvelut olisivat käytettävissä. Kuten olen kuitenkin osoittanut, tällaisella erolla ei välttämättä ole suurta merkitystä tässä yhteydessä, jos yhteisön toimintoja on tarkasteltava kokonaisuudessaan sen selvittämiseksi, onko se voittoa tavoittelematon.

34. Alankomaiden hallituksen esittämä tulkinta mahdollistaisi toisaalta todennäköisesti sen, että käytännössä kuka tahansa palvelujen tarjoaja voisi välttyä maksamasta arvonlisäveroa käyttämällä viisaasti kaiken kattavia maksuja - tällä olisi mahdollisesti kauaskantoisia seurauksia arvonlisäverojärjestelmälle.

35. Näin ollen Hoge Raadin toiseen kysymykseen on mielestäni vastattava, että golfklubille maksettavat vuotuiset jäsenmaksut ovat kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettu "vastike" palveluista, joita klubi tarjoaa jäsenilleen. Kysymyksen muihin osiin ei tarvitse vastata.

Kolmas kysymys

36. Koko käsiteltävänä olevaan asian kannalta keskeinen kysymys näyttää olevan tämä: jos yhteisö on luokiteltava kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitetuksi voittoa tavoittelemattomaksi yhteisöksi, missä määrin sillä on kuitenkin oikeus tuottaa ylijäämää, ja mikä merkitys tässä suhteessa on 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisellä luetelmakohdalla (ks. edellä 5 ja 8 kohta)? On hyödyllisintä lähestyä kysymystä tarkastelemalla aluksi näiden kahden säännöksen välistä yhteyttä.

- Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan ja sen 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan välinen yhteys

37. Olen sitä mieltä, että näitä kahta säännöstä on periaatteessa tulkittava ja sovellettava erikseen siitä huolimatta, että niiden asiasisällöissä on kiistatta tiettyä päällekkäisyyttä.

38. Vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohta ei ehkä olekaan lainlaadinnan mestarinäyte, sen rakenne on kuitenkin yksiselitteinen. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan a-q alakohdassa luetellaan 16 esimerkkiä liiketoimista, jotka on vapautettava verosta. Tämän luettelon b, g, h, i, l, m ja n alakohdat on ryhmitelty yhteen sen vuoksi, että niihin sovelletaan lisäehtoja, joista säädetään direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a ja b alakohdassa. Kyseisen 2 alakohdan a alakohdassa luetellaan neljä valinnaista ehtoa, jotka jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle kyseisessä ryhmässä luetelluille toimille, ja sen b alakohdassa vahvistetaan pakollinen rajoitus näille vapautuksille (minkä lisäksi direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan o alakohdassa säädetään tässä käsiteltyjä alakohtia koskevasta vapautuksesta, jonka soveltamiseen liittyy myös tiettyjä ehtoja).

39. Olisi tämän rakenteen vastaista käyttää 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa määritellyn valinnaisen ehdon sanamuotoa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b, g, h, i, l, m tai n alakohdan pakollisten vapautusten määrittämiseen. Tämä johtaisi ehdon valinnaisuuden kumoamiseen.

40. En ole myöskään sitä mieltä, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohtaa tulkittaessa pitäisi ottaa huomioon komission alkuperäinen ehdotus kuudenneksi direktiiviksi, jossa ilmaisu "voittoa tavoittelematon yhteisö" määritettiin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan sanamuotoa enteillen, koska kyseistä määritelmää ei nimenomaan otettu lopulliseen direktiiviin.

41. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että yhtä säännöstä ei voitaisi millään tavoin käyttää apuna toisen säännöksen tulkittamisessa.

42. Jos kyseisen artiklan säännöksiä on ensinnäkin tulkittava johdonmukaisesti, niiden välillä ei saa olla ristiriitaa eikä epäjohdonmukaisuuksia. Ainakin ensi näkemältä voitaisiin näin ollen olettaa, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitetun voittoa tavoittelemattoman yhteisön käsitteen pitäisi olla sellainen, että sille voidaan asettaa 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa mainitut ehdot, joiden mukaan yhteisön tarkoituksena ei ole järjestelmällinen voiton tavoittelu ja että mahdollisesti syntynyttä voittoa ei saa jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi; näiden ehtojen pitäisi ainakin kumulatiivisesti tarkastellen rajoittaa kyseistä käsitettä jollain tavoin.

43. Toisaalta ei voida olettaa, että 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa on kaikilta osin asetettu huomattavia rajoituksia jokaiselle lueteltuihin vapautuksiin mahdollisesti oikeutetulle taholle. Yhteisön lainsäätäjä näyttäisi mukavuussyistä yhdistäneen muutamia ehtoja ryppääksi, jota voidaan soveltaa tiettyihin vapautuksiin, mieluummin kuin säätäneen erikseen tietyistä yksittäisistä ehdoista toistuvasti jokaisen vapautuksen yhteydessä. Näin ollen on luultavaa, että jotkin luetelmakohdat tai niiden osat ovat tärkeämpiä tiettyjen vapautusten kohdalla kuin toisten; on näin ollen myös mahdollista, että jonkin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa mainitun ehdon ja sen vapautuksen välillä, johon sitä sovelletaan, on päällekkäisyyttä tai toistoa.

- Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitetun voittoa tavoittelemattoman yhteisön käsite

44. Komissio huomauttaa, että useiden jäsenvaltioiden lainsäädännössä esiintyy jo voittoa tavoittelemattoman yhteisön käsite. Kuudetta direktiiviä varten tarvitaan kuitenkin itsenäinen ja yhtenäinen määritelmä yhteisön tasolla, ja tämä määritelmä ei välttämättä vastaa kaikilta osin näitä käsitteitä.

45. Olen ensinnäkin samaa mieltä kuin Suomen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ja komissio vaikuttavat olevan siitä, että ajatus voiton tavoittelusta liittyy tässä yhteydessä luonnollisten tai juridisten henkilöiden rikastumiseen - ja erityisesti niiden, joilla on taloudellinen kytkös kyseiseen yhteisöön - mieluummin kuin siihen, onko yhteisöllä jonain tietyinä aikana enemmän tuloja kuin menoja. Voittoa tavoittelemattoman yhteisön käsite eroaa olennaisesti sellaisen kaupallisen yrityksen käsitteestä, jonka tarkoituksena on tuottaa voittoa niille, joilla on yhteisössä määräysvalta ja/tai taloudellinen kytkös yhteisöön.

46. Toiseksi huomioon on ensisijaisesti useimpien kieliversioiden mukaisesti otettava käsiteltävän yhteisön tarkoitus mieluummin kuin sen toiminnan tulokset - pelkästään se, että yhteisö ei tuota voittoa tietyinä aikana, ei riitä siihen, että se voitaisiin luokitella voittoa tavoittelemattomaksi. Lisäksi siitä, että "voittoa tavoittelematonta" käytetään luonnehtimaan "yhteisöä", voitaisiin päätellä, että kyseinen tarkoitus on jotain luonnostaan yhteisöön kuuluvaa, eikä jotain sellaista, jota se mahdollisesti tiettyinä aikana tavoittelee.

47. Kyseistä tarkoitusta arvioidessa on näin ollen välttämätöntä mutta ei riittävää tarkastella yhteisön nimenomaisia, sen säännöissä vahvistettuja päämääriä. On kuitenkin myös välttämätöntä tutkia, onko tarkoituksena oleva voiton tavoittelu ja sen jakaminen pääteltävissä siitä tavasta, jolla yhteisö käytännössä toimii. Tässä yhteydessä ei puolestaan ole riittävää tarkastella pelkästään avointa voiton jakamista esimerkiksi yhteisön omaisuuteen tehdyistä sijoituksista saadun tuoton muodossa. Voiton jakaminen voisi myös ainakin joissain tapauksissa ilmetä työntekijöiden epätavallisen korkeina palkkioina, lunastusoikeuksina yhä arvokkaampaan omaisuuteen, jäsenille myönnettyinä mahdollisesti mutta ei välttämättä markkinahintaisia arvokkaampina urakkasopimuksina tai sellaisten "urheilukilpailujen" järjestämisenä, joissa kaikki jäsenet voittivat palkintoja. Tällaisen peitellyn voitonjaon toteuttamiseksi voidaan varmasti keksiä myös muita keinoja.

48. Kuten Suomen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat toisaalta myös esittäneet, ei olisi kohtuullista määrittää yhteisöä voittoa tavoittelevaksi ainoastaan siksi, että se pyrki siihen, että sen säännölliset tulot olivat suuremmat kuin sen säännölliset menot varautuakseen myös epäsäännöllisten mutta ennakoitavissa olevien menojen varalle. Golfklubi voisi esimerkiksi joutua pidentämään golfrataansa tai uusimaan klubitalonsa katon joidenkin vuosien kuluttua. Jos sitä pidettäisiin voittoa tavoittelevana yhteisönä ainoastaan siksi, että se oli kerännyt ylijäämää tällaista tarkoitusta varten, sitä ei käytännössä rohkaistaisi hoitamaan liikeasioitaan taloudellisesti, järkevästi ja harkitsevasti, ja huomioon ei myöskään otettaisi sitä, että ylijäämästä ei koidu aineellista hyötyä kenellekään. Lisäksi yhteisöt todennäköisesti saisivat ja menettäisivät oikeuden vapautukseen taloudellisesta tilanteestaan riippuen, vaikka niiden perusolemus ja tarkoitus pysyisivät ennallaan. Mielestäni lainsäätäjä ei ole voinut pyrkiä tähän säätäessään "voittoa tavoittelemattomista yhteisöistä".

49. Epäilemättä kussakin yksittäistapauksessa tämän kysymyksen ratkaiseminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jolla on mahdollisuus tarkastella kyseessä olevan yhteisön tosiasiallista tilannetta. Käsiteltävänä olevassa asiassa ei vaikuta siltä, että yhteisöjen tuomioistuin voisi lausua muuta kuin yleisen käsityksensä asiasta, koska asiakirjoista ei käy tarkasti ilmi, miten Kennemerin vararahastoihinsa siirtämä ylimääräinen tulo käytettiin tai miten se oli tarkoitus käyttää.

50. Hoge Raadin esittämän kysymyksen keskeiseen osaan voidaan kuitenkin vastata niin, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettu voittoa tavoittelematon yhteisö on yhteisö, jonka tarkoituksena ei ole luonnollisten tai juridisten henkilöiden rikastuminen ja jota ei johdeta niin, että nämä henkilöt rikastuisivat tai että tällaista rikastumista tavoiteltaisiin; kuitenkin se, että yhteisön tarkoituksena on järjestelmällinen ylijäämän tavoittelu, kun se käyttää tämän ylijäämän tarjoamiinsa palveluihin, jotka koostuvat mahdollisuudesta harrastaa urheilua, ei sinänsä estä luokittelemasta sitä voittoa tavoittelemattomaksi yhteisöksi.

51. Kuten olen edellä osoittanut, tähän nimenomaiseen kysymykseen vastatessa ei ole syytä tarkastella 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan sanamuotoa. Näyttää kuitenkin siltä, että Alankomaiden lainsäätäjä on pyrkinyt soveltamaan kyseisessä luetelmakohdassa asetettuja ehtoja myös 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa säädettyyn vapautukseen. Siinä määrin kuin se on näin tehnyt, näitä ehtoja on tarkasteltava tässä yhteydessä, jotta voidaan antaa täydellisempi vastaus kansalliselle tuomioistuimelle.

- Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäinen luetelmakohta

52. Tässä säännöksessä asetetaan kolme ehtoa: i) tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, ii) mahdollisesti syntynyttä voittoa ei saa jakaa ja iii) tällainen voitto on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi. Mielestäni käytettyjen ilmaisujen perusteella on selvää, että kyseiset ehdot ovat kumulatiivisia eivätkä vaihtoehtoisia.

53. Ehtoja on lisäksi tulkittava niin, että ne ovat johdonmukaisia sekä keskenään että sellaisten vapautusten kanssa, joihin niitä voidaan soveltaa. Kun ehtoja tarkastellaan yhdessä, niiden nojalla pitäisi näin ollen voida sallia se, että jotkin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitetut voittoa tavoittelemattomat yhteisöt hyötyvät vapautuksesta ja toiset eivät; toisin sanoen joidenkin näiden yhteisöjen mutta ei kaikkien pitäisi pystyä täyttämään kyseiset ehdot.

54. Voittoa tavoittelemattoman yhteisön käsitteeseen, niin kuin olen sen määritellyt, kuuluu luonnostaan se, että ensimmäisen luetelmakohdan toinen ehto - voiton jakamisen kieltäminen - täytetään. Lisäksi sanalle "voitto" on tässä yhteydessä annettava merkitys "tulot, jotka ovat menoja suuremmat" mieluummin kuin "luonnollisten tai juridisten henkilöiden rikastuminen" (mikä tarkoittaa voittoa, joka on jo luonteeltaan sellaista, että se jaetaan), tai muuten ehto ei johtaisi mihinkään ja olisi näin ollen merkityksetön.

55. Kyseistä käsitettä on siis tulkittava samoin myös kolmannessa ehdossa - käyttäminen tarjottujen palvelujen kehittämiseksi - joka täytetään usein mutta ei välttämättä: voittoa tavoittelematon yhteisö voi tuottaa voittoa, jota se käyttää muuten kuin palvelujensa ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi, vaikka se samalla kuitenkin takaa sen, että kolmannet osapuolet eivät rikastu.

56. Tässä yhteydessä haluan todeta, että en ole samaa mieltä Hoge Raadin kysymyksessä esitetystä väitteestä, jonka mukaan toinen ja kolmas ehto voitaisiin tulkita niin, että niillä viitattaisiin mihin tahansa voittoon, joka kuitenkin syntyy "järjestelmällisesti". Sanalla "järjestelmällinen" viitataan tässä yhteydessä järjestelmän olemassaoloon ja ihmisen toiminnasta puhuttaessa näin ollen jäsentyneeseen suunnitelmaan tai malliin. Mielestäni voittoa ei voi syntyä järjestelmällisesti, jos ei ole olemassa järjestelmällistä tarkoitusta voiton tavoittelemiseen. Tämä ei kuitenkaan tarkoita myöskään sitä, että sanat "pelkästään sattumanvaraisesti" pitäisi välttämättä tulkita säännökseen kuuluviksi. Viittaus koskee yksinkertaisesti mitä tahansa tai mistä tahansa peräisin olevaa ylijäämää, joka on käytettävä tietyllä tavalla.

57. Lopuksi on määritettävä se, rajoitetaanko luetelmakohdan kolmesta ehdosta ensimmäisellä - eli sillä, että tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu - 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa olevaa käsitettä voiton tavoittelemattomuudesta vai toistetaanko siinä pelkästään tämä, ja jos sillä rajoitetaan tätä käsitettä, millä tavoin sitä rajoitetaan.

58. Siitä, että kyseisten kahden säännöksen sanamuoto eroaa toisistaan kaikissa kieliversioissa, voitaisiin päätellä, että niillä tarkoitettiin olevan eri merkitys. Tätä näkemystä tukee se, että jos näin ei olisi, jäsenvaltioiden olisi vaikeampaa käyttää kyseistä luetelmakohtaa lisäehtojen asettamiseen voittoa tavoittelemattomille yhteisöille; ne voisivat ainoastaan vaatia, että tällaiset yhteisöt käyttävät ylijäämän tarjoamiensa palvelujen kehittämiseksi.

59. Toisaalta se, mitä olen sanonut edellä 48 kohdassa, soveltuu aivan samoin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäiseen luetelmakohtaan kuin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdaankin. Vaikuttaisi täysin mielivaltaiselta, että yhteisö voisi hyötyä arvonlisäveron vapautuksesta, jos se kattaa säännönmukaiset menonsa säännöllisillä tuloillaan, mutta ei silloin, kun se kerää väliaikaista ylijäämää ottaakseen huomioon epäsäännölliset mutta ennakoitavissa olevat menonsa.

60. Tämän näkemyksen mukaisesti olen sitä mieltä, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäiseen luetelmakohtaan sisältyvän valinnaisen ehdon ensimmäisessä osassa, jossa säädetään, että kyseisten yhteisöjen "tarkoituksena ei saa olla

järjestelmällinen voiton tavoittelu", viitataan sellaiseen voiton tavoitteluun, jossa voitto on tarkoitettu jaettavaksi; tässä osassa näin ollen olennaisilta osin toistetaan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa esitetty ehto "voiton tavoittelemattomuudesta", kun taas kyseisen ehdon toisessa ja kolmannessa osassa viitataan ensiksi voiton kiellettyyn ja sitten sen pakolliseen käyttötapaan.

61. Tällä tulkinnalla ei puututa kyseisen ehdon asiasisältöön. Päällekkäisyys 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa esitetyn "voiton tavoittelemattomuuden" vaatimuksen kanssa ei välttämättä toteudu muiden tässä käsiteltävissä alakohdissa mainittujen yhteisöjen, esimerkiksi sairaaloiden tai vastaavien yleisesti hyväksytyjen laitosten tai jäsenvaltioiden tunnustamien hyväntekeväisyysjärjestöjen, koulutusta järjestävien tahojen tai kulttuurilaitosten osalta. Erityisesti hoito- ja oppilaitosten tarkoituksena voisi hyvinkin olla myös voiton tavoittelu ja sen jakaminen, vaikka ne täyttäisivätkin silti kaikki muut asiaankuuluvissa alakohdissa esitetyt vaatimukset. Lisäksi vaatimus, jonka mukaan voitto on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi, rajoittaa huomattavasti tällaisen voiton mahdollisia käyttötarkoituksia; esimerkiksi golfklubin voitaisiin edellyttää käyttävän kaikki tulonsa omiin palveluihinsa mieluummin kuin esimerkiksi siihen, että se tekisi lahjoituksia ulkopuoliselle rahastolle laadukkaan golfjournalismin edistämiseksi.

Muita huomautuksia

62. Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että käsiteltävänä oleva asia liittyy kiistaan siitä, onko Kennemer velvollinen maksamaan arvonnisäveroa palveluista, joita se tarjoaa muille kuin jäsenilleen, ja että tätä kysymystä on lähdetty ratkaisemaan ensisijaisesti sen perusteella, onko kyseinen klubi voittoa tavoitteleva vai voittoa tavoittelematon. Juuri tämän perusteella Hoge Raad esitti kolme ennakkoratkaisukysymystä, tämän perusteella minä olen niitä tarkastellut, ja tämän perusteella yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi niihin vastata.

63. Kuten olen kuitenkin edellä 13 ja 14 kohdassa huomauttanut, Alankomaiden vuoden 1968 liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin e kohdassa, jolla ilmeisesti saatetaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohta pääasiallisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä, tunnutaan rajoittavan vapautus palveluihin, joita sellaiset yhteisöt, joiden tarkoituksena on urheilun harjoittaminen tai sen edistäminen, suorittavat jäsenilleen. Jos tämä rajoitus olisi yhdenmukainen kuudennen direktiivin kanssa, saattaisi olla tarpeetonta jatkaa tarkastelua tämän pidemmälle kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa.

64. Rajoitusta saatetaan pitää yhdenmukaisena 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan kanssa, jonka nojalla, kuten muistetaan, jäsenvaltiot voivat vapauttaa "tietyt" läheisesti urheiluun liittyvät palvelut verosta. Tämän kohdan sanamuodon perusteella vaikuttaisi siltä, että siinä sallittaisiin vapautuksen rajoittaminen palveluihin, joita urheiluseurat tarjoavat jäsenilleen. Kuudetta direktiiviä koskevassa ensimmäisessä mietinnössään komissio totesi seuraavaa: "On selvää, että neuvoston mielestä jäsenvaltioiden pitäisi myöntää ainoastaan rajoitettuja vapautuksia, sillä muuten ei olisi ollut mitään syytä käyttää sanaa tietyt." Julkisasiamies La Pergola piti kuitenkin ratkaisuehdotuksessaan asiassa komissio vastaan Espanja sanaa "tietyt" epäonnistuneena muotoiluna ja katsoi, että sillä pyrittiin pelkästään rajoittamaan vapautusta niin, että sillä tarkoitetaan voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen tarjoamia palvelusuorituksia. Koska tätä seikkaa ei lisäksi käsiteltävänä olevassa asiassa ole otettu esiin eikä siitä ole keskusteltu yhteisöjen tuomioistuimessa, olisi mielestäni epäasianmukaista ilmaista lopullista näkemystä asiasta tässä yhteydessä.

65. Toinen seikka, joka jää Hoge Raadin esittämien kysymysten kohteen ulkopuolelle ja jonka suhteen yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole esitetty huomautuksia, liittyy siihen, onko kuudennen direktiivin mukaista, että Alankomaiden liikevaihtoverolaissa urheilupalveluja tarjoavien yhteisöjen suorittamat palvelut sisältyvät sekä "sosiaali- ja kulttuuripalvelujen tarjoamista" (ks. edellä 11, 12 ja 14 kohta) koskevaan vapautukseen että erityiseen "urheiluvapautukseen". Näyttäisi siltä, että

kaksi eri vapautusta on sekoitettu keskenään. Yhteisöjen tuomioistuimella ei kuitenkaan ole riittävästi tietoa Alankomaiden lainsäädännöstä, jotta se voisi ilmaista lopullisen näkemyksensä tästä seikasta.

Ratkaisuehdotus

66. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hoge Raadin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1. Kun määritetään, on yhteisö kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettu voittoa tavoittelematon yhteisö, sen toimintoja on tarkasteltava kokonaisuutena.

2. Golfklubille maksettavat vuotuiset jäsenmaksut ovat kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettu "vastike" palveluista, joita klubi tarjoaa jäsenilleen.

3. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettu voittoa tavoittelematon yhteisö on yhteisö, jonka tarkoituksena ei ole luonnollisten tai juridisten henkilöiden rikastuminen ja jota ei johdeta niin, että nämä henkilöt rikastuisivat tai että tällaista rikastumista tavoiteltaisiin; kuitenkin se, että yhteisön tarkoituksena on järjestelmällinen ylijäämän tavoittelu, kun se käyttää tämän ylijäämän tarjoamiinsa palveluihin, jotka koostuvat mahdollisuudesta harrastaa urheilua, ei sinänsä estä luokittelemasta sitä voittoa tavoittelemattomaksi yhteisöksi. Tällä tavoin on tulkittava myös kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäiseen luetelmakohtaan sisältyvän valinnaisen ehdon ensimmäistä osaa, jossa säädetään, että kyseisten yhteisöjen "tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu".