

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
21 päivänä maaliskuuta 2002 *

Asiassa C-174/00,

jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Kennemer Golf & Country Club

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann (esittelevä tuomari) sekä tuomarit S. von Bahr ja C. W. A. Timmermans,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: hallintovirkkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään A. Fierstra,

— Suomen hallitus, asiamiehenään E. Bygglin,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään G. Amodeo, avustajanaan barrister A. Robertson,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään H. M. H. Speyart ja K. Gross,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään R. Magrill, avustajanaan A. Robertson, ja komission, asiamiehenään H. van Vliet, 26.9.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.12.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 3.5.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 9.5.2000, kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan tulkinnasta.
- 2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Kennemer Golf & Country Club (jäljempänä Kennemer Golf) ja Staatssecretaris van Financiën ja joka koskee arvonlisäveroa, joka Kennemer Golf määrättiin maksamaan tiettyjen sen suorittamien golfin pelaamiseen liittyvien palvelujen vuoksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;
2. tavaroiden maahantuonnista.”

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

5 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

m) tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille;

— — .”

6 Tämän kohdan 2 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”a) Jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista ehdoista:

— 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,

— — .”

Kansallinen lainsäädäntö

- 7 Vuoden 1968 Wet op de omzetbelastingin (liikevaihtoverolaki, Staatsblad 1968, nro 329), joka annettiin 28.6.1968, 11 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yleisellä hallinnollisella määräyksellä asetettavilla edellytyksillä seuraavat toimet vapautetaan — — verosta:

— —

e. sellaisten yhteisöjen, joiden tarkoituksena on urheilun harjoittaminen tai sen harjoittamisen edistäminen, jäsenilleen tarjoamat palvelut lukuun ottamatta —

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.”

- 8 Edellisessä kohdassa tarkoitetun lain 11 §:n 1 momentissa mainittu hallinnollinen määräys on vuoden 1968 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetus, Staatsblad 1968, nro 423), joka annettiin 12.8.1968. Sen 7 §:n 1 momentissa ja liitteessä B säädetään, että verosta vapautettuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin kuluvat muun muassa

”b. jäljempänä lueteltujen yhteisöjen muussa kuin voiton tavoittelun tarkoituksessa suorittamat [sosiaali- ja kulttuuri]palvelut ja [niihin liittyvät] tavaroiden luovutukset:

— —

21. urheilumahdollisuuksia tarjoavat yhdistykset, mutta ainoastaan näiden palvelujen osalta”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 9 Kennemer Golf on Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu yhdistys, jossa on noin 800 jäsentä. Yhteisön sääntöjen mukaan sen tarkoituksena on urheilun ja

pelien, erityisesti golfin, harjoittaminen ja näiden harjoittamisen edistäminen. Tätä tarkoitusta varten se omistaa Zandvoortin kunnassa (Alankomaat) urheilutiloja ja -laitteita, joita ovat muun muassa golfrata ja klubitalo.

- 10 Kennemer Golfin jäsenten on maksettava vuosittainen jäsenmaksu ja golfkentän käyttömaksut ja heidän on osallistuttava Kennemer Golfin korottomaan joukkovelkakirjalainaan.

- 11 Sen lisäksi, että Kennemer Golfin jäsenet käyttävät sen urheilualueita ja rakennuksia, muut kuin yhdistyksen jäsenet voivat käyttää golfrataa ja sen yhteydessä olevia palveluja maksamalla päivämaksun. Asiakirjoista ilmenee, että Kennemer Golf saa tällä tavalla varsin huomattavia rahasummia, jotka ovat noin kolmannes siitä, mitä jäsenet maksavat vuosittaisina jäsenmaksuina.

- 12 Verovuotta 1994 edeltävinä vuosina Kennemer Golfin tuloslaskelma osoitti positiivista tulosta, joka siirrettiin sittemmin vararahastoon, joka on tarkoitettu muita kuin vuosittaisia menoja varten. Näin tehtiin myös pääasiassa kyseessä olevana tilikautena eli vuonna 1994.

- 13 Koska Kennemer Golf oletti, että muille kuin sen jäsenille tarjotut palvelut oli vapautettu arvonlisäverosta vuoden 1968 Wet op de omzetbelastingin 11 §:n 1 momentin f kohdan ja vuoden 1968 Uitvoeringsbesluit omzetbelastingin 7 §:n 1 momentin ja sen liitteessä B olevan b kohdan 21 alakohdan nojalla, se ei maksanut lainkaan arvonlisäveroa näistä palveluista verovuodelta 1994. Veroviranomaiset olivat kuitenkin sitä mieltä, että Kennemer Golfin todellisena tarkoituksena oli voiton tavoittelu, ja ne määräisivät sille jälkikäteen näitä palveluita koskevan arvonlisäveron.

- 14 Veroviranomaisten hylättyä Kennemer Golfin tästä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen, yhdistys saattoi asian Gerechthof te Amsterdamin (Alankomaat) käsiteltäväksi. Tämä hylkäsi kanteen sillä perusteella, että jos Kennemer Golf tuottaa järjestelmällisesti voittoa, voidaan olettaa, että se pyrkii tuottamaan ylijäämää ja että sen tarkoituksena on voiton tavoittelu.
- 15 Kennemer Golf haki muutosta tähän Gerechthof te Amsterdamin päätökseen Hoge Raad der Nederlandenilta. Tämä katsoo, että asian ratkaiseminen edellyttää kansallisten arvonlisäverosäännösten tulkintaa kuudennen direktiivin vastaavien säännösten perusteella, ja se on näin ollen 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 tarkoitettulla 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 tarkoitettujen 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 direktiivin 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 direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan [a alakohdan] ensimmäiseen luetelmakohtaan sisältyvä säännös, ja jos on, miten tätä säännöstä tällöin on tulkittava? Onko erityisesti tämän säännöksen toisessa kohdassa käytettyjä ilmaisuja 'mahdollisesti' ja 'syntyntä voittoa' luettava siten, kuin niiden välillä olisi sana 'järjestelmällisesti' tai ilmaisu 'ainoastaan sattumanvaraisesti'?"

Ensimmäinen kysymys

- 16 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisen kysymyksensä a kohdassa, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdasta tulkittava siten, että yhteisön luokittelu on voittoa tavoittelemattomaksi on tehtävä ottamalla huomioon ainoastaan tässä säännöksessä tarkoitettut palvelut, vai ottamalla huomioon tämän yhteisön toiminta kokonaisuudessaan.
- 17 Alankomaiden hallituksen mukaan huomioon on otettava kuudennen direktiivin edellä mainitussa säännöksessä nimenomaisesti tarkoitettut palvelut. Muussa tapauksessa seuraukset eivät ehkä olisi tarkoituksenmukaisia, ja houkutus veropetoksiin tai väärinkäytöksiin voisi olla suurempi. Tämä lähestymistapa on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yleisen rakenteen mukainen, sillä siinä viitataan aina konkreettiseen toimenpiteeseen eikä palvelujen suorittajaan.
- 18 Tämän osalta on todettava, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio ovat maininneet, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan sanamuodon mukaan sen soveltamisalaan kuuluvat nimenomaan tietyt ”suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat”, ja että yhdessäkään tämän säännöksen kieliversiossa ei käytetä ilmaisua, jonka epäselvyyden vuoksi voitaisiin päätyä tulkintaan, jonka mukaan ilmaisulla ”voittoa tavoittelemattomat” viitattaisiin palvelujen suorituksiin eikä yhteisöihin.
- 19 Kaikki kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan h—p alakohdassa luetellut vapautukset koskevat yhteisöjä, jotka toimivat yleishyödyllisessä tarkoituksessa joko yhteiskunnallisella sektorilla, kulttuurin, uskonnon ja urheilun alalla tai näiden kaltaisilla sektoreilla tai aloilla. Niillä

pyritään näin ollen takaamaan tietyille yhteisöille, joiden toiminnalla on muu kuin kaupallinen tarkoitus, suosiollisempi kohtelu arvonnalisäverotuksessa.

- 20 Alankomaiden hallituksen esittämä tulkinta, jonka mukaan huomioon on otettava ainoastaan muussa kuin kaupallisessa tarkoituksessa suoritettut palvelut, johtaisi siihen, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 23 kohdassa, että kaupalliset yritykset, jotka tavoittelevat tavallisesti voittoa, voisivat periaatteessa myös vaatia vapautusta arvonnalisäverosta, kun ne poikkeuksellisesti suorittavat palveluita, jotka voidaan luokitella voittoa tavoittelemattomiksi. Tällainen lopputulos ei kuitenkaan olisi nyt kyseessä olevan säännöksen sanamuodon ja tarkoituksen mukainen.
- 21 Jos yhteisön luokittelu voittoja tavoittelemattomaksi on siis tehtävä tarkastelemalla tätä yhteisöä eikä niitä palveluita, joita se suorittaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaisesti, tästä seuraa, että sen määrittämiseksi, täyttääkö tällainen yhteisö kyseisessä säännöksessä asetetut edellytykset, on otettava huomioon sen toiminta kokonaisuudessaan eli myös se toiminta, jota se harjoittaa säännöksessä tarkoitettujen palvelujen tarjoamisen lisäksi.
- 22 Ensimmäisen kysymyksen a kohtaan on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdalla on tulkittava siten, että yhteisön luokittelu voittoja tavoittelemattomaksi on tehtävä ottamalla huomioon sen toiminta kokonaisuudessaan.
- 23 Tämän vastauksen vuoksi ensimmäisen kysymyksen b kohtaan ei ole tarpeen vastata.

Kolmas kysymys

- 24 Kolmannella kysymyksellään, jota on tarkasteltava ennen toista kysymystä, koska se liittyy läheisesti ensimmäiseen kysymykseen, ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa, kun sitä tarkastellaan yhdessä saman kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan kanssa, tulkittava siten, että yhteisö voidaan luokitella voittoa tavoittelemattomaksi, vaikka se tavoittelisi järjestelmällisesti ylijäämää, jonka se myöhemmin käyttää palvelujensa suorittamiseen.
- 25 Suomen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ja komissio väittävät, että huomioon on otettava se, että asianomainen yhteisö tavoittelee voittoa, eikä sitä, että voittoa tuotetaan vaikkapa säännöllisestikin, kun taas Alankomaiden hallitus toteaa, että vapautusta arvonlisäverosta ei pidä myöntää, kun voittoa tuotetaan järjestelmällisesti. Vapautusta voidaan Alankomaiden hallituksen mukaan soveltaa ainoastaan silloin, kun ylijäämää tuotetaan satunnaisesti tai täysin satumanvaraisesti.
- 26 Tämän osalta on todettava ensiksi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdasta seuraa, että yhteisön luokittelu voittoa tavoittelemattomaksi tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla on tehtävä ottamalla huomioon yhteisön tarkoitus, eli tarkoituksena ei saa olla voiton tuottaminen yhteisön jäsenille, mikä on puolestaan kaupallisen yrityksen tavoitteena (ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan n alakohdassa säädetyn vapautuksen osalta yhteisöjen tuomioistuimen tänään antama tuomio asiassa C-267/00, Zoological Society of London, 17 kohta, Kok. 2002, s. I-3353). Sille, että tämän edun myöntäminen perustuu arvonlisäverosta vapauttamisesta potentiaalisesti hyötyvän yhteisön tarkoitukseen, saadaan selvä vahvistus useimmista muista kyseisen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan kieliversioista, joissa mainitaan nimenomaisesti, että tällaisen yhteisön on oltava voittoa tavoittelematon (ks. esim. seuraavat: ranska — ”sans but lucratif” —, saksa — ”Gewinnstreben” —, hollanti — ”winst oogmerk” —, italia — ”senza scopo lucrativo” — ja espanja — ”sin fin lucrativo” —).

- 27 Toimivaltaisten kansallisten elinten on määritettävä kyseisen yhteisön sääntömääräinen tarkoitus ja vallitseva tosiasiallinen tilanne huomioon ottaen, täyttääkö yhteisö esitetyt vaatimukset siten, että se voidaan luokitella voittoa tavoittelemattomaksi yhteisöksi.
- 28 Kun on todettu, että nämä vaatimukset täyttyvät, tähän yhteisön alkuperäiseen luokitteluun ei vaikuta se, että se tuottaa myöhemmin voittoa, vaikka se tavoittelisi voittoa tai tuottaisi sitä järjestelmällisestikin, kunhan sitä ei jaeta sen jäsenille. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa ei tietenkään kielletä tässä säännöksessä tarkoitettuja yhteisöjä päättämästä tilikauttaan positiiviseen tulokseen. Kuten erityisesti Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, jos näin ei olisi, tällaiset yhteisöt eivät voisi kerätä varoja, jotka on tarkoitettu niiden tilojen ja laitteiden kunnossapitoon ja myöhemmin tapahtuvaan kehittämiseen.
- 29 Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin ei myöskään ole varma siitä, voidaanko tätä tulkintaa soveltaa myös siinä tapauksessa, että yhteisö tavoittelee järjestelmällisesti ylijäämää. Se viittaa tämän osalta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäiseen luetelmakohtaan, jonka perusteella vaikuttaisi siltä, että järjestelmällisesti voittoa tavoittelevaa yhteisöä ei voida vapauttaa arvonlisäverosta.
- 30 Tämän jälkimmäisen säännöksen osalta on todettava aluksi, että siinä säädetään valinnaisesta lisäehdosta, jonka noudattamista jäsenvaltiot voivat halutessaan edellyttää tiettyjen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädettyjen vapautusten saamiseksi, joihin kuuluu tämän saman alakohdan m alakohdassa tarkoitettu vapautus, josta pääasiassa on kysymys. Vaikuttaa siltä, että Alankomaiden lainsäätävä edellyttää tämän valinnaisen ehdon noudattamista, jotta edellä mainittua vapautusta sovellettaisiin.

- 31 Alankomaiden hallitus toteaa tämän valinnaisen ehdon tulkinnan osalta, että vapautusta ei pidä soveltaa, jos yhteisö tavoittelee järjestelmällisesti ylijäämää. Suomen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ja komissio katsovat kuitenkin, että järjestelmällinen voiton tavoittelu ei ole ratkaisevaa siinä tapauksessa, että sekä vallitsevan tilanteen että yhteisön tosiasiallisesti harjoittaman toiminnan laadun perusteella on selvää, että tämä toimii sääntömääräisen tarkoituksensa mukaisesti ja että tämä tarkoitus ei ole voiton tavoittelu.
- 32 Tämän osalta on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetyn ensimmäisen ehdon, jonka mukaan tietyn yhteisön tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, ranskankielisessä versiossa viitataan selvästi taloudelliseen etuun (profit), kun taas siinä säädettyjen kahden muun ehdon, jotka ovat voiton jakamisen kieltö ja vaatimus sen käyttämisestä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi, ranskankielisessä versiossa viitataan voittoihin (bénéfices).
- 33 Vaikka kaikissa muissa kuudennen direktiivin kieliversioissa ei tehdäkään tätä eroa, direktiivin 13 artiklan A kohdan säännösten tarkoitus tukee sitä. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 57—61 kohdassa, tilikauden päättyessä syntyvä ylijäämä eli voitto ei estä yhteisön luokittelemista voittoa tavoittelemattomaksi, vaan tällaisen luokittelun estää yhteisön jäsenille taloudellisten etujen muodossa koituva voitto. Kuten myös komissio on todennut, tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetty ehto on olennaisilta osiltaan sama kuin se peruste, jota käytetään kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitettua voittoa tavoittelemattoman yhteisön määrittämiseen.
- 34 Alankomaiden hallitus toteaa, että tässä tulkinnassa ei oteta huomioon sitä, että koska 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäinen luetelma-kohta on lisäehto, sillä on oltava perussäännöstä laajempi sisältö. Tämä osalta

riittää, kun todetaan, että kyseisellä ehdolla ei viitata ainoastaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohtaan, vaan myös moniin muihin sisällöltään erilaisiin pakollisiin vapautuksiin.

- 35 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa on tulkittava siten, että yhteisö voidaan luokitella voittoa tavoittelemattomaksi, vaikka se tavoittelisi järjestelmällisesti ylijäämää, jonka se myöhemmin käyttää palvelujensa suorittamiseen. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa olevan valinnaisen ehdon ensimmäistä osaa on tulkittava samalla tavalla.

Toinen kysymys

- 36 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy toisen kysymyksensä a kohdan ensimmäisessä osassa, onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohta tulkittava siten, että urheiluyhdistyksen jäsenten maksamat vuosittaiset jäsenmaksut voivat olla vastike yhdistyksen tarjoamista palveluista, vaikka sellaisten jäsenten, jotka eivät käytä lainkaan tai säännöllisesti yhteisön urheilutiloja tai -laitteita, velvollisuutena on kuitenkin maksaa vuosittainen jäsenmaksu.
- 37 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja erityisesti edellä mainitussa asiassa Apple and Pear Development Council annetun tuomion 12 kohtaan, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelujen vastikkeellisuus edellyttää sitä, että suoritetun palvelun ja

saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei ole varma siitä, onko tällaista välitöntä yhteyttä olemassa pääasian kaltaisessa tilanteessa.

- 38 Alankomaiden hallitus on sitä mieltä, että yhteisön jäsenten maksamien jäsenmaksujen ja yhteisön tarjoamien palvelujen välillä ei ole tällaista välitöntä yhteyttä pääasian kaltaisessa tilanteessa. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on sitä tulkinnut, edellytetään, että konkreettisesta palvelusta maksetaan välittömästi korvaus, mistä tässä ei ole kysymys, koska tietyt urheiluseuran jäsenet eivät käytä yhteisön tarjoamia palveluja, mutta he maksavat silti vuosittaisen jäsenmaksun.
- 39 Tämän osalta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen suorituksista kannettavan veron perusteeseen kuuluu kaikki se, mikä muodostaa näistä palveluista saadun vastikkeen, ja että palvelujen suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että suoritettun palvelun ja siitä saadun vastikkeen välillä on olemassa välitön yhteys (em. asia *Apple and Pear Development Council*, tuomion 11 ja 12 kohta ja asia C-16/93, *Tolsma*, tuomio 3.3.1994, *Kok.* 1994, s. I-743, 13 kohta). Palvelu on verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike vastaa todellisuudessa arvoltaan vastaanottajalle suoritettua palvelua (edellä mainittu asia *Tolsma*, tuomion 14 kohta).
- 40 Kuten komissio toteaa, ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa sillä, että vuosittainen jäsenmaksu maksetaan kertasuorituksena ja että sitä ei voida liittää golfradan henkilökohtaiseen käyttöön kul-

lakin käyttökerralla, ei ole vaikutusta siihen, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen urheiluyhdistyksen jäsenten ja yhdistyksen itsensä välillä on kyse vastavuoroisista suorituksista. Yhdistyksen suoritukset muodostuvat siitä, että se tarjoaa jäsentensä jatkuvaan käyttöön urheilutiloja ja -laitteita sekä näiden yhteydessä olevia palveluja, eivätkä siitä, että se suorittaisi jäsenten pyynnöstä tiettyjä palveluja. Pääasiassa käsiteltävänä olevan kaltaisen urheiluyhdistyksen jäsenten maksamien vuosittaisten jäsenmaksujen ja tämän näille tarjoamien palvelujen välillä on näin ollen olemassa välitön yhteys.

- 41 Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus lisäksi perustellusti toteaa, Alan-komaiden hallituksen esittämä tulkinta mahdollistaisi sen, että lähes kaikki palvelujen tarjoajat voisivat kaiken kattavia maksuja käyttämällä välttyä maksamasta arvonlisäveroa ja olla näin ollen soveltamatta niitä verotusta koskevia periaatteita, jotka muodostavat kuudennessa direktiivissä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustan.
- 42 Toisen kysymyksen a kohdan ensimmäisessä osassa esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen urheiluyhdistyksen jäsenten maksamat vuosittaiset jäsenmaksut voivat olla vastike yhdistyksen tarjoamista palveluista, vaikka sellaisten jäsenten, jotka eivät käytä lainkaan tai säännöllisesti yhteisön urheilutiloja ja -laitteita, velvollisuutena on kuitenkin maksaa vuosittainen jäsenmaksu.
- 43 Tämän vastauksen vuoksi toisen kysymyksen a kohdan toiseen osaan ja saman kysymyksen b kohtaan ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

- 44 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden, Suomen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Hoge Raad der Nederlandenin 3.5.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdalla on tulkittava siten, että yhteisön luokittelu on voittoa tavoittelemattomaksi on tehtävä ottamalla huomioon sen toiminta kokonaisuudessaan.

- 2) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohtaa on tulkittava siten, että yhteisö voidaan luokitella voittoa tavoittelemattomaksi, vaikka se tavoittelisi järjestelmällisesti ylijäämää, jonka se myöhemmin käyttää palvelujensa suorittamiseen. Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa olevan valinnaisen ehdon ensimmäistä osaa on tulkittava samalla tavalla.
- 3) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen urheiluyhdistyksen jäsenten maksamat vuosittaiset jäsenmaksut voivat olla vastike yhdistyksen tarjoamista palveluista, vaikka sellaisten jäsenten, jotka eivät käytä lainkaan tai säännöllisesti yhteisön urheilutiloja ja -laitteita, velvollisuutena on kuitenkin maksaa vuosittainen jäsenmaksu.

Jann

von Bahr

Timmermans

Julistettiin Luxemburgissa 21 päivänä maaliskuuta 2002.

R. Grass

P. Jann

kirjaaja

viidennen jaoston puheenjohtaja