



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 19 grudnia 2013 r.\*

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

W sprawie C-495/12

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

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs**

przeciwko

**Bridport and West Dorset Golf Club Limited,**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

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

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 października 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

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

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

\* Język postępowania: angielski.

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. m), art. 133 akapit pierwszy lit. d) oraz art. 134 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners”) a Bridport and West Dorset Golf Club Limited (zwanym dalej „Bridport”) w przedmiocie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) opłaty za wstęp uiszczanej przez niebędących członkami tego klubu graczy za korzystanie z należących do niego pól golfowych.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 podatkowi VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.
- 4 Artykuł 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy, znajdujący się w tytule IX wspomnianej dyrektywy, w rozdziale 2, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

- m) świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym”.
- 5 Przepis ten powtarza zwolnienie przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 6 Zgodnie z art. 133 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112:

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

- a) podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług;
- b) podmioty te muszą być zarządzane i administrowane co do zasady bez wynagrodzenia przez osoby niezainteresowane bezpośrednio ani pośrednio, ani osobiście ani przez pośredników, wynikami takiej działalności;

- c) podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokości takich zatwierdzonych cen lub też, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT;
  - d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.
- 7 Artykuł 134 tej dyrektywy stanowi:

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

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

#### *Prawo Zjednoczonego Królestwa*

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

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

- 9 Uwaga 2 do tejże grupy 10 przewiduje:

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

#### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 10 Bridport jest prywatnym klubem golfowym, którego przedmiot działalności obejmuje prowadzenie klubu golfowego i zarządzanie nim na użytek i na rzecz jego członków i odwiedzających, a także w szczególności prowadzenie szkoły golfowej oraz udostępnianie instruktorów i sprzętu do gry w golfa.
- 11 We wrześniu 2009 r. około połowę z 737 członków Bridportu stanowili członkowie pełnoprawni, posiadający dostęp do pola pozwalający na grę w każdej chwili, siedem dni w tygodniu, a roczny koszt tego członkostwa wynosił 657,20 funtów szterlingów (GBP). Osoby niebędące członkami klubu także mogły grać na tym polu za opłatą za korzystanie z pola golfowego (tzw. green fee) wynoszącą od 32 GBP do 38 GBP za rundę lub wedle wyższej stawki dziennej. Wysokość składek rocznych, jak i opłat za korzystanie z pola golfowego była określana przez Bridport z uwzględnieniem cen stosowanych przez pobliskie kluby nienastawione na osiągnięcie zysku, a także przez jednego z komercyjnych przedsiębiorców z zakresu pól golfowych.

- 12 Dochód pochodzący z opłat za korzystanie z pola golfowego za rok obrachunkowy zakończony w dniu 30 września 2009 r. stanowił 18,7% dochodu Bridport, a wpływy z tytułu rocznych składek członkowskich stanowiły 56,4% dochodu. Pozostałe dochody pochodziły w dużej mierze z prowadzenia baru.
- 13 Przez wiele lat Bridport deklarował i uiszczal na rzecz Commissioners podatek VAT od dochodów z tytułu opłat za korzystanie z pola golfowego. Niemniej jednak odwołując się do wyroku z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 Canterbury Hockey i Canterbury Ladies Hockey Club, Zb.Orz. s. I-7821, klub ten zażądał zwrotu nadpłaconej kwoty podatku VAT, którą obliczył na 140 359,16 GBP. Ponieważ Commissioners oddalili to roszczenie, Bridport odwołał się od tej decyzji do First-tier Tribunal (Tax Chamber).
- 14 First-tier Tribunal (Tax Chamber) uwzględnił to odwołanie, stwierdzając, że nie ma różnicy pomiędzy prawem do gry w golfa na polu Bridport przysługującym członkom klubu a prawem przysługującym osobom niebędącym członkami klubu uiszczającym opłaty za korzystanie z pola golfowego i że opłaty te są zwolnione z podatku VAT zgodnie z dyrektywą 2006/112. Commissioners wnieśli odwołanie od tego orzeczenia do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).
- 15 Zgodnie z wyjaśnieniami Upper Tribunal jest bezsporne, że Bridport jest organizacją nienastawioną na osiągnięcie zysku w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112. Bezsporne jest także, że świadczenie usług na rzecz graczy niebędących członkami klubu w postaci zezwolenia im na korzystanie z pola golfowego jest ściśle związane ze sportem, jest dokonywane na rzecz osób uprawiających sport i jest niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu dla celów art. 134 lit. a) tejże dyrektywy.
- 16 Spór w postępowaniu głównym dotyczy zatem w istocie kwestii, czy w takich okolicznościach dozwolone jest wyłączenie wspomnianego świadczenia z rozpatrywanego zwolnienia na podstawie art. 134 lit. b) lub art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112.
- 17 W tych okolicznościach Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
  - „1) Przy stosowaniu bezwzględnie wiążących przepisów art. 134 [dyrektywy 2006/112] do przepisów art. 132 ust. 1 lit. m), w okolicznościach, w których podmiot uznany za organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku świadczy usługi polegające na przyznaniu prawa do gry w golfa, jakie usługi, jeśli w ogóle, stanowią »transakcje zwolnione«?
  - 2) Czy uprawnione jest ograniczenie zwolnienia przewidzianego na podstawie art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy 2006/112] w zależności od tego, czy usługi polegające na przyznaniu prawa do gry w golfa są świadczone na rzecz członka organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku?
  - 3) Czy przepisy art. 134 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować jako ograniczające zwolnienie jedynie do usług »ściśle związanych« (w sensie: ubocznych) z »transakcjami zwolnionymi«, czy też do jakiegokolwiek usługi wchodzącej w zakres art. 132 ust. 1 lit. m) [owej dyrektywy]?
  - 4) W przypadku gdy organizacja nienastawiona na osiągnięcie zysku, zgodnie z jej publicznie ogłoszonymi celami regularnie i w sposób stały zezwala osobom niebędącym jej członkami na grę w golfa, jaką wykładnię należy nadać pojęciu »główn[ego] cel[u]« pobierania opłat od osób niebędących członkami?
  - 5) Dla celów art. 134 lit. b) [dyrektywy 2006/112] względem czego »dodatkw[y] doch[ód]« musi mieć charakter dodatkowy?

- 6) Jeśli dochodu uzyskanego z udostępnienia obiektów sportowych osobom niebędącym członkami [klubu] nie należy traktować jako »dodatkowego dochodu« dla celów art. 134 lit. b) [dyrektywy 2006/112], to czy art. 133 [akapit pierwszy] lit. d) [tejże dyrektywy] zezwala państwu członkowskiemu na wyłączenie takiego dochodu ze zwolnienia, jeśli zwolnienie może powodować zakłócenie konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających podatkowi VAT, przy jednoczesnym zachowaniu zwolnienia dochodu pochodzącego z przyznania członkostwa członkom tych samych organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku, jeśli same składki członkowskie są w stanie doprowadzić do przynajmniej pewnego zakłócenia konkurencji?
- 7) W szczególności – czy konieczne jest, aby każda z przesłanek wdrożonych na podstawie art. 133 [akapit pierwszy] lit. d) [dyrektywy 2006/112] znajdowała zastosowanie do wszystkich usług świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku, które w przeciwnym razie byłyby objęte zakresem zwolnienia, czy też dopuszczalne jest wprowadzenie częściowego ograniczenia, tj. wprowadzenie zwolnienia z tytułu udzielenia prawa do gry w golfa członkom, ale nie osobom niebędącym członkami, gdy zarówno usługi na rzecz członków, jak i osób niebędących członkami znajdują się w konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych?
- 8) Jaka jest różnica, jeśli w ogóle występuje, w zakresie przesłanek pomiędzy art. 133 [akapit pierwszy] lit. d) [dyrektywy 2006/112], który wymaga możliwych »zakłóceń konkurencji«, a art. 134 lit. b) [tejże dyrektywy], który przewiduje jedynie występowanie bezpośredniej konkurencji?».

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

#### *W przedmiocie pytań od pierwszego do piątego*

- 18 Pooprzez pytania od pierwszego do piątego, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że wyłącza on ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenie usług polegających na przyznaniu przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która zarządza polem golfowym i posiada strukturę członkowską, prawa do korzystania z tego pola graczom niebędącym członkami tej organizacji.
- 19 Należy podnieść, że art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 dotyczy według swego brzmienia uprawiania sportu i wychowania fizycznego w ogóle i w celu jego stosowania nie wymaga, aby aktywność sportowa była podejmowana na określonym poziomie, na przykład zawodowym, ani też aby ta aktywność była podejmowana w określony sposób, tj. regularnie lub w sposób zorganizowany bądź w celu uczestniczenia w zawodach sportowych (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C-18/12 Město Žamberk, pkt 21, 22).
- 20 Przepis ten służy wspieraniu niektórych rodzajów działalności interesu ogólnego, czyli usług mających ścisły związek z uprawianiem sportu lub z wychowaniem fizycznym, które są świadczone przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym. Przepis ten ma zatem na celu wspieranie podejmowania takiej aktywności przez szerokie warstwy społeczeństwa (zob. ww. wyrok w sprawie Město Žamberk, pkt 23).
- 21 Zważywszy, że dostęp do pola golfowego jest konieczny do uprawiania tego sportu, usługa polegająca na przyznaniu prawa do korzystania z pola golfowego jest ściśle związana z uprawianiem sportu w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, niezależnie od okoliczności, czy dana osoba gra w golfa regularnie lub w sposób zorganizowany bądź też w celu uczestniczenia w zawodach sportowych.

- 22 Z powyższego wynika, że jeśli usługa ta jest świadczona przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, jest ona objęta zwolnieniem z podatku VAT przewidzianym w tymże art. 132 ust. 1 lit. m), bez konieczności ustalenia, czy jest świadczona na rzecz członka organizacji, czy też gracza niebędącego członkiem.
- 23 A zatem, zgodnie z art. 134 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112, świadczenie usług jest wyłączone ze zwolnienia przewidzianego między innymi w art. 132 ust. 1 lit. m) tejże dyrektywy, jeżeli, po pierwsze, nie są one konieczne do wykonywania czynności podlegających zwolnieniu, a po drugie, ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla organizacji poprzez wykonywanie czynności będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętą podatkiem VAT.
- 24 W odniesieniu do świadczenia usług rozpatrywanego w postępowaniu głównym, czyli przyznania prawa do korzystania z pola golfowego, jest bezsporne, że jest ono konieczne do wykonywania czynności podlegających zwolnieniu w rozumieniu art. 134 lit. a) dyrektywy 2006/112, zważywszy, że przyznanie tego prawa jest niezbędne do gry w golfa.
- 25 Jednakże sąd odsyłający podnosi kwestię, czy w przypadku organizacji, która zarządza polem golfowym i posiada strukturę członkowską, a jednocześnie umożliwia graczom niebędącym członkami odpłatne korzystanie z tego pola, opłata za wstęp, którą muszą uiścić wspomniani gracze, stanowi „dodatkowy dochód” w rozumieniu art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112 w stosunku do dochodu pochodzącego ze składek płaconych przez członków tej organizacji.
- 26 W tym względzie należy podnieść, że rozróżnienie to oparte jest wyłącznie na posiadaniu bądź nieposiadaniu przez odbiorcę rozpatrywanej usługi statusu członka klubu golfowego.
- 27 Tymczasem w odniesieniu do przepisu obowiązującego przed wejściem w życie art. 133 i 134 dyrektywy 2006/112, czyli art. 13 część A ust. 2 szóstej dyrektywy, Trybunał orzekł, że ponieważ przepis ten nie przewiduje ograniczeń wobec odbiorców danych usług, państwa członkowskie nie są uprawnione do wyłączenia określonej grupy tych usługobiorców z danego zwolnienia (ww. wyrok w sprawie Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, pkt 39).
- 28 Poza tym należy przypomnieć, że w przeciwieństwie do zwolnienia ustanowionego w art. 132 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112, które *prima facie* ograniczone jest do świadczenia usług i dostawy towarów świadczonych przez opisane w tym przepisie organizacje na rzecz „swoich członków”, zwolnienie świadczenia usług ściśle związanych ze uprawianiem sportu, przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. m) tejże dyrektywy, nie zostało w ten sposób ograniczone, chociaż zgodnie z pierwotnym projektem szóstej dyrektywy przedstawionym przez Komisję Europejską to ostatnie zwolnienie również było ograniczone do świadczenia usług i dostawy towarów na rzecz członków danych organizacji, co wynika z art. 14 części A ust. 1 lit. j) projektu szóstej dyrektywy Rady z dnia 20 czerwca 1973 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w dziedzinie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa opodatkowania [COM(73) 950 wersja ostateczna].
- 29 W tych okolicznościach wyrażenie „dodatkowy dochód” w rozumieniu art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112 nie może być interpretowane w taki sposób, który prowadziłby do zawężenia zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy w zależności od posiadania czy też nieposiadania przez odbiorców rozpatrywanych usług statusu członka klubu golfowego, które to kryterium zostało celowo wykluczone w trakcie definiowania tego zwolnienia.
- 30 Tymczasem wykładnia wyrażenia „dodatkowy dochód”, zgodnie z którą opłata za wstęp uiszczana za korzystanie z pola golfowego przez graczy niebędących członkami organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku, która zarządza polem golfowym i posiada także strukturę członkowską, objęta byłaby

tym wyrażeniem z tego względu, iż posiada charakter dodatkowy w stosunku do dochodu pochodzącego ze składek płaconych przez członków tej organizacji, prowadziłyby właśnie do takiego zawężenia zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112.

- 31 Z powyższego wynika, że opłata za wstęp uiszczana za korzystanie z pola golfowego przez graczy niebędących członkami organizacji nienastawionej na osiągnięcie zysku, która zarządza tym polem i posiada również strukturę członkowską, nie stanowi dochodu dodatkowego w rozumieniu art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112.
- 32 W świetle powyższych rozważań na pytania od pierwszego do piątego należy odpowiedzieć, że art. 134 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie wyłącza on ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenia usług polegającego na przyznaniu przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która zarządza polem golfowym i posiada strukturę członkowską, prawa do korzystania z tego pola golfowego graczom niebędącym członkami tej organizacji.

*W przedmiocie pytań szóstego i siódmego*

- 33 Poprzez pytania szóste i siódme, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza co do zasady do ustalenia, czy art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zezwala on państwom członkowskim na wyłączenie ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tejże dyrektywy świadczenia usług polegających na przyznaniu prawa do korzystania z pola golfowego zarządzanego przez organizację nienastawioną na osiągnięcie zysku, która posiada strukturę członkowską, w przypadku gdy te usługi są świadczone na rzecz graczy niebędących członkami tej organizacji.
- 34 Artykuł 133 akapit pierwszy lit. d) wspomnianej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na uzależnienie przyznania podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) dyrektywy 2006/112 od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, warunku, zgodnie z którym zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT.
- 35 Jednakże to uprawnienie przysługujące państwom członkowskim, którego zakres należy oceniać w kontekście warunków ustanowionych w art. 133 akapit pierwszy, lit. a)–c) dyrektywy 2006/112, nie pozwala na przyjęcie środków ogólnych, takich jak środek rozpatrywany w sprawie w postępowaniu głównym, które ograniczają zakres stosowania tych zwolnień. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału dotyczącym odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy państwo członkowskie, które uzależnia przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy od spełnienia jednego lub więcej warunków określonych w art. 133 owej dyrektywy, nie może zmienić zakresu tego zwolnienia (zob. podobnie wyrok z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-124/96 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-2501, pkt 21).
- 36 W tym względzie należy podnieść, że zakres stosowania zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) dyrektywy 2006/112 zdefiniowany jest nie tylko w świetle charakteru danych transakcji, ale także w oparciu o określone wymogi, jakie powinni spełniać świadczeniodawcy. Przewidując zwolnienia z podatku VAT określone w oparciu o tego rodzaju wymogi, wspólny system podatku VAT zakłada istnienie zróżnicowanych warunków konkurencji w odniesieniu do poszczególnych podmiotów gospodarczych.
- 37 W takich okolicznościach art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112 nie może być interpretowany w sposób, który umożliwiłby zniesienie różnicy pomiędzy warunkami konkurencji, wynikającej z samego istnienia zwolnień przewidzianych w prawie Unii, zważywszy, że taka wykładnia podważyłaby zakres stosowania wspomnianych zwolnień.

- 38 Przepisy krajowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stoją w sprzeczności z granicami nałożonymi na uprawnienie ustanowione w art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112. Ich cel nie ogranicza się do uniknięcia zakłóceń konkurencji wynikających z warunków, w których zgodnie z przepisami krajowymi transponującymi tę dyrektywę przyznawane jest zwolnienie. Stosowanie tych przepisów prowadzi natomiast do podważenia różnicy pomiędzy warunkami konkurencji wynikającymi z samego istnienia zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112. Wyłączenie z tego zwolnienia jest w istocie dokonywane w oparciu o status odbiorcy rozpatrywanych usług, podczas gdy status ten nie zmienia istoty usługi, czyli przyznania dostępu do pola golfowego w celu uprawiania tego sportu.
- 39 W świetle powyższych rozważań na pytania szóste i siódme należy odpowiedzieć, że art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on państwowemu członkowskim, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, na wyłączenie ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tejsze dyrektywy świadczenia usług polegających na przyznaniu prawa do korzystania z pola golfowego zarządzanego przez organizację nienastawioną na osiąganie zysku, która posiada strukturę członkowską, w przypadku gdy usługa ta jest świadczona na rzecz graczy niebędących członkami wspomnianej organizacji.

*W przedmiocie pytania ósmego*

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

#### **W przedmiocie kosztów**

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

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

- 1) Artykuł 134 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie wyłącza on ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy świadczenia usług polegającego na przyznaniu przez organizację nienastawioną na osiąganie zysku, która zarządza polem golfowym i posiada strukturę członkowską, prawa do korzystania z tego pola golfowego graczom niebędącym członkami tej organizacji.
- 2) Artykuł 133 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on państwowemu członkowskim, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym, na wyłączenie ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tejsze dyrektywy świadczenia usług polegających na przyznaniu prawa do korzystania z pola golfowego zarządzanego przez organizację nienastawioną na osiąganie zysku, która posiada strukturę członkowską, w przypadku gdy usługa ta jest świadczona na rzecz graczy niebędących członkami wspomnianej organizacji.

Podpisy