DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

12. januar 2006 *

I sag C-246/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig) ved afgørelse af 26. maj 2004, indgået til Domstolen den 10. juni 2004, i sagen:

Turn- und Sportunion Waldburg

mod

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (refererende dommer) og A. Ó Caoimh,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved G. Wilms og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bestemmelserne i artikel 13, punkt B, litra b), og punkt C, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem Turn- und Sportunion Waldburg og Finanzlandesdirektion für Oberösterreich angående spørgsmålet, om en almennyttig sportsforening, der gennemfører en udlejningstransaktion vedrørende en fast ejendom, har mulighed for at benytte sig af den valgfrihed med hensyn til afgiftsbetaling, der af den nationale lovgiver er tillagt afgiftspligtige personer i medfør af artikel 13, punkt C, litra a), i sjette direktiv.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

m) visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning

[...]«

4 Ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), er forpagtning og udlejning af fast ejendom afgiftsfritaget, med undtagelse af visse transaktioner uden relevans for den foreliggende sag.

5 Det samme direktivs artikel 13, punkt C, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

[...]

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.«

De nationale bestemmelser

6 I henhold til § 6, stk. 1, nr. 14, i den østrigske lov af 1994 om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG 1994«) er transaktioner foretaget af almennyttige foreninger, der ifølge deres vedtægter har til formål at udøve eller fremme

fysisk træning, fritaget for at betale merværdiafgift (herefter »moms«), og fradrag for indgående afgifter er herved udelukket. Fritagelsen gælder ikke for tjenesteydelser, der præsteres som led i landbrugs- og skovbrugsvirksomhed, industrivirksomhed eller anden økonomisk virksomhed som omhandlet i § 45, stk. 3, i den østrigske skatte- og afgiftslov (Bundesabgabenordnung).

7 § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG 1994 fritager udlejning og forpagtning af fast ejendom for afgift. Tilrådighedsstillelse af forretningslokaler og andre lokaler sidestilles med udlejning eller forpagtning af fast ejendom.

8 Ifølge § 6, stk. 2, i UStG 1994 kan en erhvervsdrivende vælge at behandle en transaktion, der i henhold til § 6, stk. 1, nr. 16, er afgiftsfritaget, som afgiftspligtig.

9 § 6, stk. 1, nr. 27, i UStG 1994 fritager transaktioner, der foretages af mindre erhvervsdrivende, for afgift. Ifølge § 6, stk. 3, kan erhvervsdrivende, hvis transaktioner er afgiftsfritaget i henhold til § 6, stk. 1, nr. 27, i UStG 1994, give afkald på anvendelsen af § 6, stk. 1, nr. 27, i UStG 1994 ved en skriftlig erklæring til Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndigheden).

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Sagsøger i hovedsagen er en almennyttig sportsforening, der drives uden fortjeneste for øje. I 1997 påbegyndte foreningen en tilbygning til det eksisterende klubhus, hvoraf en del var beregnet til sportslige aktiviteter, mens den anden del, hvis areal

udgør ca. en fjerdedel af tilbygningen, skulle benyttes til cafeteria og udlejes til en forpagter. I momsangivelsen for 1997 foretog foreningen fradrag for et beløb på i alt 39 285 ATS, der angik indgående moms udelukkende vedrørende den del af tilbygningen, der var beregnet på cafeteriadrift. Den gav afkald på anvendelsen af bestemmelsen om mindre erhvervsdrivende i UStG 1994's § 6, stk. 1, nr. 27.

11 Ved afgørelse af 27. august 1999 afslog Finanzamt at indrømme ret til disse fradrag for indgående afgift under henvisning til, at en sportsforening, der er afgiftsfritaget i medfør af § 6, stk. 1, nr. 14, i UStG 1994, uden at have ret til fradrag, ikke kan vælge at benytte sig af muligheden for at give afkald på afgiftsfritagelse for transaktioner vedrørende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Den individuelle afgiftsfritagelse, der i § 6, stk. 1, nr. 14, i UStG 1994 er tillagt almennyttige sportssammenslutninger, gik forud for afgiftsfritagelsen vedrørende udlejning og forpagtning af fast ejendom i § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG 1994.

12 Den klage, der blev indgivet mod denne afgørelse, blev forkastet under henvisning til, at § 6, stk. 1, nr. 14, i UStG 1994 som lex specialis har forrang for bestemmelsen i § 6, stk. 1, nr. 16. At sportsforeningen gav afkald på at anvende reglerne vedrørende mindre erhvervsdrivende, ændrede ifølge forvaltningen ikke på den foreliggende juridiske situation.

13 Sagsøgeren har indbragt denne afgørelse for Verwaltungsgerichtshof. Verwaltungsgerichtshof har i forelæggelseskendelsen anført, at afgiftsfritagelse for tjenesteydelser, der præsteres til fordel for personer, der ikke deltager i sport eller fysisk træning, som f.eks. udlejning eller indrømmelse af bevilling til drift af et cafeteria, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv, og følgelig ikke kan støttes på denne bestemmelse. Den har imidlertid rejst det spørgsmål, om afgiftsfritagelse for udlejning og bortforpagtning, der foretages af almennyttige sportsforeninger, kan støttes på direktivets artikel 13, punkt B, litra b).

14 Den forelæggende ret, som har fastslået, at UStG 1994 ikke giver sportsforeninger mulighed for at vælge at erlægge afgift af deres udlejnings- og forpagtningstransaktioner, har tillige rejst spørgsmål om fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt C, og om muligheden for at udelukke visse afgiftspligtige personer fra den adgang til at vælge at erlægge afgift, der står åben for andre afgiftspligtige personer.

15 Under disse omstændigheder har Verwaltungsgerichtshof udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en medlemsstat alene indrømme en ensartet valgfrihed for afgiftspligtige personer med hensyn til at vælge at erlægge afgift i henhold til artikel 13, punkt C, i [...] sjette direktiv [...], uanset den afgiftsfritagelse, der er fastsat ved [dette direktivs] artikel 13, punkt B, litra b), for udlejning af fast ejendom, eller kan medlemsstaten i denne forbindelse sondre mellem transaktionernes art eller grupper af afgiftspligtige?

2) Er en ordning, hvorefter det som i § 6, stk. 1, nr. 14, i UStG 1994, sammenholdt med § 6, stk. 1, nr. 16, i UStG 1994, er bestemt, at muligheden for at vælge at erlægge afgift i tilfælde af transaktioner med hensyn til bortforpagtning og udlejning begrænses, således at almennyttige sportsforeninger udelukkes fra denne valgmulighed, i overensstemmelse med [sjette direktivs] artikel 13, punkt B, litra b), sammenholdt med punkt C, litra a)?«

16 Forelæggelseskendelsen angik tillige en sag mellem Edith Barris og Finanzlandesdirektion für Tirol, og den forelæggende ret havde i denne sammenhæng forelagt et

tredje præjudicielt spørgsmål. Imidlertid trak Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 16. marts 2005, indgået til Domstolen den 21. marts 2005, dette tredje spørgsmål tilbage.

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

17 Den østrigske regering har anført, at transaktionen vedrørende udlejning af den i sagen omhandlede faste ejendom udgør en retshandel vedrørende administration af ejendom i Bundesabgabenordnungs § 32's forstand, og at en sådan retshandel uomtvisteligt er omfattet af fritagelsen for sportssammenslutninger i UStG 1994's § 6, stk. 1, nr. 14. Den østrigske regering er af den opfattelse, at spørgsmålene i denne sag må omformuleres med henblik på at bedømme, om § 6, stk. 1, nr. 14, i UStG 1994 har gennemført sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), korrekt i østrigsk ret.

18 Spørgsmålet er således, om retshandler vedrørende administration af fast ejendom, der ligeledes er afgiftsfritagne i østrigsk ret, og som gennemføres af en almennyttig sportsforening, dog er nært forbundne med de tjenesteydelser, foreningen præsterer til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning.

19 Ifølge den østrigske regering er der enten en sådan tilknytning, dvs. at udlejningen af en fast ejendom med henblik på drift af cafeteriaet i et klubhus, der benyttes til

sportsaktiviteter, kan anses for at være forbundet med de tjenesteydelser, der præsteres af en sportsforening, eller også er disse ydelser i princippet accessoriske og kan derfor lades ude af betragtning.

20 Med hensyn hertil skal det blot bemærkes, at det hverken tilkommer Domstolen som led i en præjudiciel forelæggelse at tage stilling til, om de spørgsmål, som en national ret har forelagt, er relevante, eller at udtale sig om fortolkningen af nationale bestemmelser og vurdere, om den fortolkning heraf, som den forelæggende ret har anlagt, er korrekt (jf. i denne retning dom af 30.11.1977, sag 52/77, Cayrol, Sml. s. 2261, præmis 32, af 16.4.1991, sag C-347/89, Eurim-Pharm, Sml. I, s. 1747, præmis 16, og af 3.10.2000, sag C-58/98, Corsten, Sml. I, s. 7919, præmis 24).

21 Det påhviler således Domstolen i henhold til kompetencefordelingen mellem Domstolen og de nationale retter at tage hensyn til de faktiske omstændigheder og de retsregler, som ifølge forelæggelseskendelsen er baggrunden for de præjudicielle spørgsmål (jf. dom af 13.11.2003, sag C-153/02, Neri, Sml. I, s. 13555, præmis 34 og 35, og af 29.4.2004, forenede sager C-482/01 og C-493/01, Orfanopoulos og Oliveri, Sml. I, s. 5257, præmis 42).

22 De præjudicielle spørgsmål må derfor undersøges inden for de lovgivningsmæssige rammer, som Verwaltungsgerichtshof har beskrevet i forelæggelseskendelsen.

Det første spørgsmål

23 Den forelæggende ret ønsker med sit første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om medlemsstaterne, når de indrømmer valgfrihed for afgiftspligtige personer med hensyn til at vælge at erlægge afgift i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt C, kan sondre mellem transaktionernes art eller grupper af afgiftspligtige.

24 Kommissionen har gjort gældende, at medlemsstaterne har et vidt skøn i forbindelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og punkt C med hensyn til, om bortforpagtning eller udlejning er afgiftsfritaget eller afgiftspligtig virksomhed. Kommissionen har støttet sig på en retspraksis, ifølge hvilken visse transaktioner og grupper af afgiftspligtige kan udelukkes fra retten til at vælge at erlægge afgift i henhold til dette direktivs artikel 13, punkt C. Dette kan bl.a. være tilfældet, når medlemsstaten har konstateret, at denne ret udøves for at omgå afgiftspligten. Medlemsstaterne skal imidlertid overholde målene og principperne i sjette direktiv, når de udøver dette skøn, herunder princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet.

25 Indledningsvis bemærkes, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det tilsigtes at undgå, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. bl.a. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, og af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 46).

26 Efter fast retspraksis er beskatning af virksomhed med bortforpagtning og udlejning en mulighed, som fællesskabslovgiver har givet medlemsstaterne ved en undtagelse fra hovedreglen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), i medfør af hvilken virksomhed med bortforpagtning og udlejning er fritaget for moms. Den fradragsret, som er forbundet med denne beskatning, finder således ikke automatisk anvendelse i denne sammenhæng, men udelukkende såfremt medlemsstaterne har gjort brug af muligheden i sjette direktivs artikel 13, punkt C, og såfremt de afgiftspligtige personer gør brug af den valgfrihed, der er tillagt dem (jf. dom af 9.9.2004, sag C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Sml. I, s. 8067, præmis 20).

27 Som Domstolen tidligere har fastslået, fremgår det allerede af ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt C, at medlemsstaterne på grundlag af denne beføjelse kan indrømme de ved direktivet fritagne personer mulighed for at give afkald på fritagelsen enten i alle tilfælde, inden for bestemte grænser eller under visse betingelser (jf. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 38).

28 Sjette direktivs artikel 13, punkt C, giver medlemsstaterne mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af udlejning af fast ejendom, men også for at begrænse omfanget af denne valgfrihed eller helt at ophæve den (jf. dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 66).

29 Det følger heraf, at medlemsstaterne har et vidt skøn inden for rammerne af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt C. Det tilkommer dem således at bedømme, om der skal indføres valgfrihed, alt efter hvad de anser for hensigtsmæssigt under hensyn til den aktuelle situation i deres land på et givet tidspunkt (jf. dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 16 og 17, af 3.2.2000, sag C-12/98, Amengual Far, Sml. I, s. 527, præmis 13, og af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 45).

30 Således kan medlemsstaterne, når de udøver deres skøn vedrørende valgfriheden, tillige udelukke visse transaktioner eller visse grupper af afgiftspligtige fra anvendelsesområdet for denne ret.

31 Således som Kommissionen med rette har fremhævet, skal medlemsstaterne imidlertid, når de benytter sig af muligheden for at begrænse omfanget af valgfriheden, og for at fastsætte de nærmere bestemmelser for dens udøvelse, overholde de generelle målsætninger og principper i sjette direktiv, bl.a. princippet om afgiftsneutralitet samt kravet om en korrekt, enkel og ensartet anvendelse af fritagelserne (jf. i denne retning dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 27, og »Goed Wonen«-dommen, præmis 56).

32 Af neutralitetsprincippet, der har fundet udtryk i artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), og som i øvrigt ligger til grund for det fælles momssystem, hvilket også fremgår af fjerde og femte betragtning til sjette direktiv, følger, at al økonomisk virksomhed skal behandles på samme måde (dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 38, og Belgocodex-dommen, præmis 18). Det samme gælder erhvervsdrivende, som foretager de samme transaktioner (dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 20).

33 Med hensyn hertil har Domstolen fastslået, at princippet om afgiftsneutralitet bl.a. er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (jf. bl.a. dom af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 36, af 23.10.2003, sag C-109/02,

Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20, og af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 41).

34 Det følger imidlertid af denne retspraksis, at det ved vurderingen af, om tjenesteydelser er sammenlignelige, som udgangspunkt ikke er relevant, hvem tjenesteyderen er, eller i hvilken retlig form denne udøver sin virksomhed (jf. dom af 17.2.2005, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, Sml. I, s. 1131, præmis 24 og 25).

35 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at medlemsstaterne, når de indrømmer valgfrihed for afgiftspligtige personer med hensyn til at vælge at erlægge afgift i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt C, kan sondre mellem transaktionernes art eller grupper af afgiftspligtige på den betingelse, at de overholder de generelle målsætninger og principper i sjette direktiv, herunder princippet om momsens neutralitet samt kravet om en korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser.

Det andet spørgsmål

36 Den forelæggende ret ønsker med sit andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og punkt C er til hinder for en national regel, der generelt fritager transaktioner foretaget af almennyttige sportsforeninger

og begrænser disses ret til at vælge at erlægge afgift af transaktioner vedrørende udlejning og bortforpagtning.

37 Kommissionen har i denne henseende anført, at undtagelsen i UStG 1994's § 6, stk. 1, nr. 14, vedrørende sportsforeninger er affattet i mere generelle vendinger end den tilsvarende bestemmelse i sjette direktiv, nemlig dette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m). I konsekvens heraf er den regel, der er indført i den østrigske momslovgivning, ikke underlagt de betingelser, som er en nødvendig forudsætning for enhver fritagelse i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, afsnit 1, litra m). I henhold til denne bestemmelse skal der være tale om visse tjenesteydelser i nær tilknytning til sportsudøvelsen, og som er udtryk for en tilknytning mellem den, der præsterer tjenesteydelserne, og modtageren heraf.

38 Kommissionen har understreget forpligtelsen til at fortolke sjette direktivs artikel 13, punkt A, B og C, på en logisk sammenhængende måde og har herefter konkluderet, at en sportssammenslutning, der ikke opfylder betingelserne i direktivets artikel 13, punkt A, afsnit 1, litra m), henset til denne bestemmelses opbygning udmærket kan have mulighed for at vælge at erlægge afgift af udlejnings- eller bortforpagtningstransaktioner.

39 Indledningsvis bemærkes, at sjette direktiv ikke indeholder en regel, der generelt fritager samtlige ydelser, som er forbundet med udøvelse af sport eller fysisk træning (jf. i denne retning dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 22).

40 Således er transaktioner, der foretages af almennyttige sportssammenslutninger, i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, afsnit 1, litra m), fritaget som transaktioner af almen interesse på den betingelse, at de er nært knyttet til udøvelsen

af sport eller fysisk træning, og at de foretages til fordel for personer, der udøver sport eller fysisk træning (jf. i samme retning dom af 7.5.1998, sag C-124/96, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 2501, præmis 15, Stockholm Lindöpark-dommen, præmis 19, og dom af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 19).

41 I nærværende sag har den forelæggende ret fundet, at udlejning af en fast ejendom med henblik på drift af et cafeteria hverken er en ydelse i nær tilknytning til sportsudøvelsen eller en ydelse, der præsteres til fordel for personer, som deltager i sport eller fysisk træning. I denne situation kan fritagelsen vedrørende udlejning af et cafeteria ikke støttes på sjette direktivs artikel 13, punkt A, afsnit 1, litra m), men kan i princippet støttes på dette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

42 Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt medlemsstaterne kan udelukke valgfriheden for almennyttige sportssammenslutninger gennem en generel fritagelse af alle transaktioner, der foretages af de sidstnævnte, bemærkes det, at sjette direktivs artikel 13, punkt C, ikke præciserer, på hvilke betingelser og på hvilken måde rækkevidden af valgfriheden kan begrænses. Det tilkommer således hver enkelt medlemsstat i dens nationale lovgivning at præcisere rækkevidden af denne valgfrihed og at fastsætte regler, hvorefter visse personer kan tillægges mulighed for at vælge at betale afgift af transaktioner vedrørende udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

43 Som Domstolen imidlertid allerede har fastslået, tillægger sjette direktivs artikel 13, punkt C, ikke medlemsstaterne nogen beføjelse til at betinge eller begrænse fritagelserne i denne artikels afsnit B på nogen måde. Bestemmelsen giver dem blot mulighed for i større eller mindre omfang at give de afgiftspligtige personer, som er omfattet af fritagelserne, adgang til at vælge at betale afgift, hvis de mener, at det er i deres interesse (jf. Becker-dommen, præmis 39).

44 I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, fritager medlemsstaterne udlejning af faste ejendomme på de betingelser, de fastsætter med henblik på sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelsen og at forebygge enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug. En medlemsstats beslutning om i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt C, at begrænse omfanget af retten til at vælge at erlægge afgift af transaktioner vedrørende udlejning kan bl.a. begrundes med disse formål.

45 En sådan beslutning skal imidlertid træffes under overholdelse af det neutralitetsprincip, der er nævnt i præmis 32-34 i nærværende dom.

46 Det tilkommer den nationale ret — under hensyn til de konkrete omstændigheder i hovedsagen og til den tidligere nævnte retspraksis — at afgøre, om anvendelsen af en generel fritagelse på samtlige transaktioner, herunder udlejning af faste ejendomme, der foretages af almennyttige sportssammenslutninger, medfører en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet eller ej.

47 Således kan der foreligge en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, når en sportssammenslutning, der har udøvelse eller fremme af fysisk træning som vedtægtsmæssigt formål, ikke har haft mulighed for at vælge at betale afgift, på trods af, at en sådan mulighed findes for andre afgiftspligtige, der udøver sammenlignelige aktiviteter, og som derfor befinder sig i konkurrence med de aktiviteter, som udøves af ovennævnte sammenslutning.

48 Med henblik på at afgøre, om grænserne for denne skønsbeføjelse er blevet overskredet i hovedsagen, skal den forelæggende ret tillige afklare, om kravet om en

korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser er blevet tilsidesat. Med henblik herpå skal retten særligt tage i betragtning, at fritagelsesordningen i sjette direktiv kun fastsætter en særlig behandling af transaktioner foretaget af almennyttige sportssammenslutninger, for så vidt som de er forbundet med sportsudøvelse og præsteres til fordel for personer, der udøver sport. I et sådant tilfælde er disse transaktioner fritaget for moms af hensyn til den almene interesse.

49 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om en national regel, der generelt fritager transaktioner foretaget af almennyttige sportssammenslutninger og begrænser disses ret til at vælge at betale afgift af transaktioner vedrørende udlejning og bortforpagtning, overskrider grænserne for det skøn, medlemsstaterne er tillagt, bl.a. under hensyn til princippet om afgiftsneutralitet og til kravet om en korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser.

Sagens omkostninger

50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) Medlemsstaterne kan, når de indrømmer afgiftspligtige personer valgfrihed med hensyn til at vælge at erlægge afgift i henhold til artikel 13,

punkt C, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, sondre mellem transaktionernes art eller grupper af afgiftspligtige på den betingelse, at de overholder de generelle målsætninger og principper i sjette direktiv, herunder princippet om afgiftsneutralitet samt kravet om en korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser.

2) **Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om en national regel, der generelt fritager transaktioner foretaget af almennyttige sportssammenslutninger og begrænser disses ret til at vælge at betale afgift af transaktioner vedrørende udlejning og bortforpagtning, overskrider grænserne for det skøn, medlemsstaterne er tillagt, bl.a. under hensyn til princippet om afgiftsneutralitet og til kravet om en korrekt, enkel og ensartet anvendelse af de fastsatte fritagelser.**

Underskrifter