ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 12ης Ιανουαρίου 2006 *

Στην υπόθεση C-246/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία) με απόφαση της 26ης Μαΐου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Ιουνίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

Turn- und Sportunion Waldburg

κατά

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (εισηγητή) και A. Ó Caoimh, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: M. Poiares Maduro
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον H. Dossi,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους G. Wilms και Δ. Τριανταφύλλου,

έχοντας υπόψη την απόφαση που ελήφθη, κατόπιν ακροάσεως του γενικού εισαγγελέα, να κριθεί η υπόθεση χωρίς την ανάπτυξη προτάσεων εκ μέρους του,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, και Γ, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η ως άνω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της ενώσεως Turn- und Sportunion Waldburg και της φορολογικής αρχής Finanzlandesdirection für Oberösterreich, όσον αφορά τη δυνατότητα μιας αθλητικής ενώσεως χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό που εκμισθώνει ακίνητο να ασκήσει το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως το οποίο η εθνική νομοθεσία παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο δυνάμει του άρθρου 13, Γ, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

ιβ΄) ορισμένες παροχές υπηρεσιών συνδεόμενες στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή και προσφερόμενες από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος σε πρόσωπα ασχολούμενα με τον αθλητισμό ή την σωματική αγωγή.

[...]»

4 Κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, απαλλάσσεται από τον φόρο η μίσθωση ακινήτων, με εξαίρεση ορισμένες περιπτώσεις που δεν ενδιαφέρουν την υπό κρίση υπόθεση.

5 Το άρθρο 13, Γ, της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

α) μισθώσεως ακινήτων

[...]

Τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος.»

Η εθνική νομοθεσία

6 Δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 14, του αυστριακού νόμου του 1994 περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: UStG του 1994), οι πράξεις τις οποίες ενεργούν οι ενώσεις μη κερδοσκοπικού σκοπού που επιδιώκουν

κατά το καταστατικό τους την άσκηση ή την προώθηση της φυσικής αγωγής απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), αποκλειομένης της δυνατότητας εκπτώσεως του φόρου εισροών. Η εν λόγω φοροαπαλλαγή δεν ισχύει για την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο αγροτικής και δασικής εκμεταλλεύσεως ή εμπορικής ή βιομηχανικής επιχειρήσεως υπό την έννοια του άρθρου 45, παράγραφος 3, του αυστριακού ομοσπονδιακού φορολογικού κώδικα (Bundesabgabenordnung).

7 Το άρθρο 6, παράγραφος l, σημείο 16, του UStG του 1994 απαλλάσσει από τον φόρο τη μίσθωση ακινήτων. Η παροχή της χρήσεως επαγγελματικής στέγης και άλλων χώρων εξομοιώνεται προς μίσθωση ακινήτων.

8 Σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 2, του UStG του 1994, ο επιχειρηματίας μπορεί να αποφασίσει να υποβάλει σε ΦΠΑ πράξη που απαλλάσσεται από τον φόρο δυνάμει της παραγράφου l, σημείο 16, του ίδιου άρθρου.

9 Το άρθρο 6, παράγραφος l, σημείο 27, του UStG του 1994 απαλλάσσει από τον φόρο τις πράξεις που ενεργούν οι μικρού μεγέθους επιχειρήσεις. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, ο επιχειρηματίας του οποίου οι πράξεις απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος l, σημείο 27, του UStG του 1994 μπορεί να παραιτηθεί από την εφαρμογή της διατάξεως αυτής υποβάλλοντας έγγραφη δήλωση στην οικεία φορολογική αρχή (Finanzamt).

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι μια αθλητική ένωση χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό. Το 1997 προέβη στην ανέγερση παραρτήματος των χώρων άθλησης που χρησιμοποιούσε, ένα μέρος του οποίου προοριζόταν για αθλητικές δραστηριότητες,

ενώ το υπόλοιπο, εκτάσεως ίσης προς το ένα τέταρτο της συνολικής επιφανείας τού ως άνω παραρτήματος, επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί ως κυλικείο και να εκμισθωθεί σε επιχειρηματία. Στη δήλωση ΦΠΑ του 1997 η ένωση αυτή προέβη σε εκπτώσεις συνολικού ποσού 39 285 αυστριακών σελινιών (ATS), σχετικά με τον ΦΠΑ που είχε καταβληθεί ως φόρος εισροών αποκλειστικά για το μέρος εκείνο του παραρτήματος που προοριζόταν για τη λειτουργία κυλικείου. Συναφώς, υποβλήθηκε αίτηση παραιτήσεως από την εφαρμογή του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 27, του UStG του 1994, σχετικά με τις επιχειρήσεις μικρού μεγέθους.

11 Με απόφαση της 27ης Αυγούστου 1999 το Finanzamt αρνήθηκε να δεχθεί τις εκπτώσεις αυτές, με την αιτιολογία ότι μια αθλητική ένωση που απαλλάσσεται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 14, του UStG του 1994 χωρίς να έχει δικαίωμα εκπτώσεως δεν μπορεί να κάνει χρήση του δικαιώματος επιλογής και να παραιτείται από την απαλλαγή από τον φόρο των πράξεων μισθώσεως ακινήτων. Η προσωπική φοροαπαλλαγή που προβλέπει για τις αθλητικές ενώσεις χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 14, του UStG του 1994 υπερέχει της φοροαπαλλαγής των πράξεων μισθώσεως ακινήτων, περί της οποίας γίνεται λόγος στο άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του UStG του 1994.

12 Η ασκηθείσα κατά της ως άνω αποφάσεως προσφυγή απορρίφθηκε ως αβάσιμη, με την αιτιολογία ότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 14, του UStG του 1994 υπερέχει, ως ειδική διάταξη, του σημείου 16 της ίδιας παραγράφου. Κατά τη διοίκηση, το γεγονός ότι η αθλητική ένωση παραιτήθηκε από την εφαρμογή των κανόνων σχετικά με τις μικρού μεγέθους επιχειρήσεις ουδόλως μεταβάλλει την επίμαχη νομική κατάσταση.

13 Η προσφεύγουσα προσέβαλε την απόφαση ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof. Με την απόφασή του περί υποβολής προδικαστικού ερωτήματος το δικαστήριο αυτό θεώρησε ότι η φοροαπαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχονται σε άτομα τα οποία δεν ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη φυσική αγωγή, όπως είναι η εκμίσθωση κυλικείου, δεν καλύπτεται από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της έκτης οδηγίας και, επομένως, δεν μπορεί να στηριχθεί στη διάταξη αυτή. Διερωτήθηκε εντούτοις αν η φοροαπαλλαγή των πράξεων μισθώσεως που συνάπτουν οι αθλητικές ενώσεις χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό μπορεί να στηριχθεί στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της εν λόγω οδηγίας.

14 Αφού διαπίστωσε ότι ο UStG του 1994 δεν παρείχε καμία δυνατότητα στις αθλητικές ενώσεις να επιλέξουν την υπαγωγή στον φόρο των πράξεων μισθώσεως, το αιτούν δικαστήριο διερωτήθηκε επίσης επί της ερμηνείας του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας και επί της δυνατότητας αποκλεισμού ορισμένων υποκειμένων στον φόρο από την ευχέρεια που παρέχεται σε άλλους υποκειμένους στον φόρο να επιλέξουν τη φορολόγηση.

15 Υπό τις συνθήκες αυτές το Verwaltungsgerichtshof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί ένα κράτος μέλος να ασκήσει κατά ενιαίο και μοναδικό τρόπο το κατά το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας [...] δικαίωμά του να χορηγήσει στους υποκειμένους στον φόρο την ευχέρεια να επιλέξουν τη φορολόγηση, παρά την επιβαλλόμενη κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της οδηγίας [αυτής] φορολογική απαλλαγή για τη μίσθωση ακινήτων, ή μπορεί το κράτος μέλος να προβεί συναφώς σε διαφοροποίηση ανάλογα με το είδος των πράξεων ή την κατηγορία των υποκειμένων στον φόρο;

2) Παρέχει το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β΄, και Γ, στοιχείο α΄, του ίδιου άρθρου της [έκτης] οδηγίας τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να θεσπίσουν ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 6, παράγραφος 1, σημείο 14, του UStG του 1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 16, του UStG του 1994, κατά την οποία η ευχέρεια της επιλογής φορολογήσεως πράξεων σχετικών με τη μίσθωση περιορίζεται έτσι ώστε οι αθλητικές ενώσεις κοινωφελούς σκοπού να αποκλείονται από την ευχέρεια επιλογής;»

16 Η απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου αφορούσε επίσης μια διαφορά μεταξύ της Edith Barris και Finanzlandesdirektion für Tirol, στο πλαίσιο δε της υποθέσεως

αυτής το ως άνω δικαστήριο είχε υποβάλει ένα τρίτο προδικαστικό ερώτημα. Εντούτοις, με διάταξη της 16ης Μαρτίου 2005, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Μαρτίου 2005, το Verwaltungsgerichtshof απέσυρε το τρίτο ερώτημα.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προεισαγωγικές παρατηρήσεις

17 Η Αυστριακή Κυβέρνηση θεωρεί ότι η ως άνω μίσθωση ακινήτου αποτελεί πράξη διαχειρίσεως περιουσίας υπό την έννοια του άρθρου 32 του ομοσπονδιακού φορολογικού κώδικα, η οποία υπάγεται αναμφισβήτητα στη φοροαπαλλαγή που αφορά τις αθλητικές ενώσεις την οποία προβλέπει το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 14, του UStG του 1994. Θεωρεί ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, τα ερωτήματα πρέπει να αναδιατυπωθούν, προκειμένου να εκτιμηθεί αν το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 14, του UStG του 1994 μεταφέρει ορθά στο αυστριακό δίκαιο το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της έκτης οδηγίας.

18 Επομένως, τίθεται το ζήτημα αν οι πράξεις μιας αθλητικής ενώσεως χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό οι οποίες αφορούν τη διαχείριση ακινήτων και οι οποίες επίσης απαλλάσσονται από τον φόρο κατά το αυστριακό δίκαιο εξακολουθούν να έχουν στενή σχέση με την παροχή υπηρεσιών εκ μέρους της ενώσεως αυτής στα άτομα που ασχολούνται με αθλητικές δραστηριότητες ή με τη φυσική αγωγή.

19 Κατά την Αυστριακή Κυβέρνηση, είτε υφίσταται πράγματι μια τέτοια σχέση, δηλαδή η μίσθωση ακινήτου με σκοπό την εκμετάλλευση κυλικείου στις

εγκαταστάσεις μιας αθλητικής ενώσεως που χρησιμοποιούνται για αθλητικές δραστηριότητες μπορεί να θεωρηθεί ότι συνδέεται με τις υπηρεσίες που παρέχει η αθλητική ένωση, είτε η παροχή των σχετικών υπηρεσιών έχει καταρχήν δευτερεύοντα χαρακτήρα, οπότε είναι αμελητέα.

20 Συναφώς, αρκεί να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο υποβολής προδικαστικού ερωτήματος, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο ούτε να εκτιμά την καταλληλότητα των ερωτημάτων που του υποβάλλουν τα εθνικά δικαστήρια ούτε να αποφαίνεται επί της ερμηνείας διατάξεων εθνικού δικαίου και να κρίνει αν η εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου ερμηνεία είναι ορθή (βλ. επ' αυτού τις αποφάσεις της 30ής Νοεμβρίου 1977, 52/77, Cayrol, Συλλογή τόμος 1977, σ. 735, σκέψη 32· της 16ης Απριλίου 1991, C-347/89, Eurim-Pharm, Συλλογή 1991, σ. I-1747, σκέψη 16, και της 3ης Οκτωβρίου 2000, C-58/98, Corsten, Συλλογή 2000, σ. I-7919, σκέψη 24).

21 Συγκεκριμένα, εναπόκειται στο Δικαστήριο να λαμβάνει υπόψη, στο πλαίσιο της κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ των κοινοτικών και των εθνικών δικαστηρίων, το πραγματικό και νομοθετικό πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται το προδικαστικό ερώτημα, όπως το εξειδικεύει η απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου (βλ. τις αποφάσεις της 13ης Νοεμβρίου 2003, C-153/02, Neri, Συλλογή 2003, σ. I-13555, σκέψεις 34 και 35, και της 29ης Απριλίου 2004, C-482/01 και C-493/01, Ορφανόπουλος και Oliveri, Συλλογή 2004, σ. I-5257, σκέψη 42).

22 Επομένως, τα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να εξεταστούν με βάση το κανονιστικό πλαίσιο που εκθέτει το Verwaltungsgerichtshof στην απόφασή του περί υποβολής προδικαστικών ερωτημάτων.

Επί του πρώτου ερωτήματος

23 Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν το Δικαστήριο αν τα κράτη μέλη μπορούν να διακρίνουν ανάλογα με τη φύση των σχετικών πράξεων ή ανάλογα με την κατηγορία των υποκειμένων στον φόρο όταν παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως, όπως προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας,.

24 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, και Γ, της έκτης οδηγίας, όσον αφορά τη φοροαπαλλαγή ή τη φορολόγηση της συμβάσεως μισθώσεως. Στηρίζεται σε νομολογία κατά την οποία, όσον αφορά ορισμένες πράξεις και κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, μπορεί να αποκλείεται το δικαίωμα επιλογής της υπαγωγής στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 13, Γ, της οδηγίας αυτής. Τούτο συμβαίνει ιδίως όταν το οικείο κράτος μέλος διαπιστώνει ότι το δικαίωμα αυτό ασκείται με σκοπό την καταστρατήγηση της επιβολής του φόρου. Ωστόσο, τα κράτη μέλη, όταν ασκούν την εξουσία εκτιμήσεως που διαθέτουν, οφείλουν να τηρούν τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας, ιδίως την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και την αρχή της αναλογικότητας.

25 Πρέπει να υπομνησθεί εκ προοιμίου ότι οι κατά το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες αποσκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (βλ. ιδίως τις αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 15, και της 8ης Μαΐου 2003, C-269/00, Seeling, Συλλογή 2003, σ. I-4101, σκέψη 46).

26 Κατά πάγια νομολογία, η φορολόγηση των πράξεων που αφορούν μίσθωση ακινήτου είναι μια δυνατότητα την οποία παρέχει στα κράτη μέλη ο κοινοτικός νομοθέτης κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα που θέτει το άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της έκτης οδηγίας, κατά τον οποίο οι περιπτώσεις μισθώσεως ακινήτων απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Επομένως, το δικαίωμα εκπτώσεως δεν ασκείται αυτομάτως, αλλά μόνον αν τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της δυνατότητας περί της οποίας γίνεται μνεία στο άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας και με την επιφύλαξη ότι οι φορολογούμενοι ασκούν το χορηγούμενο υπέρ αυτών δικαίωμα επιλογής (βλ. την απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2004, C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Συλλογή 2004, σ. I-8067, σκέψη 20).

27 Όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, στο πλαίσιο της ευχέρειας αυτής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν στους δικαιούχους των απαλλαγών που προβλέπει η εν λόγω οδηγία τη δυνατότητα να παραιτούνται από την απαλλαγή από τον φόρο, είτε σε όλες τις περιπτώσεις, είτε εντός ορισμένων ορίων, είτε ακόμη υπό ορισμένους όρους (βλ. την απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1998, 8/81, Becker, Συλλογή 1998, σ. I-53, σκέψη 38).

28 Επομένως, το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας παρέχει στα κράτη μέλη τόσο τη δυνατότητα να χορηγήσουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγηση των μισθώσεων ακινήτων όσο και τη δυνατότητα να περιορίσουν την έκταση του δικαιώματος αυτού ή να το καταργήσουν (βλ. την απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337, σκέψη 66).

29 Εξ αυτού προκύπτει ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας. Πράγματι, σ' αυτά εναπόκειται να εκτιμήσουν αν πρέπει να θεσπίσουν ή όχι το δικαίωμα επιλογής, ανάλογα με το αν το θεωρούν σκόπιμο σε συνάρτηση προς την κατάσταση που υφίσταται στη χώρα τους σε δεδομένο χρονικό σημείο (βλ. τις αποφάσεις της 3ης Δεκεμβρίου 1998, C-381/97, Belgocodex, Συλλογή 1998, σ. I-8153, σκέψεις 16 και 17· της 3ης Φεβρουαρίου 2000, C-12/98, Amengual Far, Συλλογή 2000, σ. I-527, σκέψη 13, και της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, «Goed Wonen», Συλλογή 2001, σ. I-6831, σκέψη 45).

30 Επομένως, ασκώντας την εξουσία εκτιμήσεως σχετικά με την παροχή τού ως άνω δικαιώματος επιλογής, τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να αποκλείουν ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο από το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω δικαιώματος.

31 Εντούτοις, όπως ορθά σημειώνει η Επιτροπή, οσάκις τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της δυνατότητας να περιορίζουν το δικαίωμα επιλογής και να θεσπίζουν όρους για την άσκησή του, πρέπει να σέβονται τους σκοπούς και τις γενικές αρχές της έκτης οδηγίας, ιδίως την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και την επιταγή της ορθής, απλής και ομοιόμορφης εφαρμογής των προβλεπομένων απαλλαγών (βλ. επ' αυτού τις αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer, C-283/95, Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψη 27, και «Goed Wonen», προαναφερθείσα, σκέψη 56).

32 Η αρχή της ουδετερότητας, της οποίας έκφραση αποτελεί το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3) και η οποία είναι, εξάλλου, συμφυής με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, όπως υπενθυμίζεται επίσης στην τέταρτη και στην πέμπτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, συνεπάγεται ότι όλες οι οικονομικές δραστηριότητες πρέπει να τυγχάνουν της αυτής μεταχειρίσεως (αποφάσεις της 20ής Ιουνίου 1996, C-155/94, Wellcome Trust, Συλλογή 1996, σ. I-3013, σκέψη 38 και Belgocodex, προαναφερθείσα, σκέψη 18). Το ίδιο ισχύει όσον αφορά επιχειρηματίες που ενεργούν τις ίδιες πράξεις (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1997, σ. I-4947, σκέψη 20).

33 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει μεταξύ άλλων τη διαφορετική μεταχείριση, ως προς τον ΦΠΑ, παρόμοιων παροχών υπηρεσιών, οι οποίες, ως εκ τούτου, είναι ανταγωνιστικές μεταξύ τους (βλ. ιδίως τις αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 2001, C-267/99, Adam,

Συλλογή 2001, σ. I-7467, σκέψη 36· της 23ης Οκτωβρίου 2003, C-109/02, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2003, σ. I-12691, σκέψη 20, και της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 41).

34 Πάντως, από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι η ταυτότητα του παρέχοντος υπηρεσίες και η νομική μορφή υπό την οποία αυτός ασκεί τη δραστηριότητά του δεν ασκούν επιρροή για την εκτίμηση του αν πρόκειται για παρόμοια προϊόντα ή για παρόμοια παροχή υπηρεσιών (βλ. την απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2005, C-453/02 και 462/02, Linneweber και Ακριτίδης, Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψεις 24 και 25).

35 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα κράτη μέλη, όταν παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής της υπαγωγής στον φόρο, όπως προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας, μπορούν να διακρίνουν ανάλογα με τη φύση των σχετικών πράξεων ή ανάλογα με την κατηγορία των υποκειμένων στον φόρο, υπό την προϋπόθεση να σέβονται τους σκοπούς και τις γενικές αρχές της έκτης οδηγίας, ιδίως την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και την επιταγή της ορθής, απλής και ομοιόμορφης εφαρμογής των προβλεπομένων απαλλαγών.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

36 Με το δεύτερο ερώτημά του το εθνικό δικαστήριο ερωτά, κατ'ουσίαν, αν οι διατάξεις του άρθρου 13, Β, στοιχείο β΄, και Γ, της έκτης οδηγίας εμποδίζουν την εφαρμογή εθνικού κανόνα ο οποίος, απαλλάσσοντας από τον φόρο γενικά τις

πράξεις που ενεργούν οι αθλητικές ενώσεις χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό, περιορίζει το δικαίωμά τους να επιλέγουν την υπαγωγή στον φόρο των πράξεων μισθώσεως.

37 Η Επιτροπή σημειώνει, συναφώς, ότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, σημείο 14, του UStG του 1994 περί αθλητικών ενώσεων, που προβλέπει την σχετική παρέκκλιση, έχει μια πιο γενική διατύπωση σε σχέση με την αντίστοιχη διάταξη της έκτης οδηγίας, ήτοι εκείνη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που θεσπίζει το αυστριακό δίκαιο περί του ΦΠΑ δεν προβλέπει τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για κάθε απαλλαγή από τον φόρο κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της έκτης οδηγίας. Κατά το γράμμα της διατάξεως αυτής θα πρέπει να πρόκειται για ορισμένες περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών οι οποίες έχουν στενή σχέση με τον αθλητισμό και στις οποίες υφίσταται κάποια σχέση μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του αποδέκτη της.

38 Υπογραμμίζοντας την υποχρέωση λογικής ερμηνείας των μερών Α, Β και Γ του άρθρου 13, της έκτης οδηγίας, η Επιτροπή συνάγει ότι μια αθλητική ένωση που δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της ως άνω οδηγίας μπορεί κάλλιστα να έχει τη δυνατότητα επιλογής της φορολογήσεως των πράξεων μισθώσεως, λαμβανομένης υπόψη της οικονομίας της οδηγίας αυτής.

39 Προεισαγωγικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η έκτη οδηγία δεν περιέχει κανόνα που να απαλλάσσει γενικά το σύνολο των υπηρεσιών που συνδέονται με τον αθλητισμό και τη φυσική αγωγή (βλ. επ' αυτού την απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark, Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 22).

40 Πράγματι, οι πράξεις που ενεργούν οι αθλητικές ενώσεις χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό απαλλάσσονται από τον φόρο, ως πράξεις γενικού συμφέροντος, δυνάμει του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της έκτης οδηγίας, υπό την

προϋπόθεση ότι συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη φυσική αγωγή και παρέχονται σε άτομα ασχολούμενα με τον αθλητισμό ή τη φυσική αγωγή (βλ. επ' αυτού τις αποφάσεις της 7ης Μαΐου 1998, C-124/96, Επιτροπή κατά Ισπανίας, Συλλογή 1998, σ. I-2501, σκέψη 15· Stockholm Lindöpark, προαναφερθείσα, σκέψη 19, και της 21ης Μαρτίου 2002, C-174/00, Kennemer Golf, Συλλογή 2002, σ. I-3293, σκέψη 19).

41 Στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως προς έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το εθνικό δικαστήριο θεωρεί ότι η μίσθωση ακινήτου με σκοπό την εκμετάλλευση κυλικείου δεν αποτελεί ούτε παροχή συνδεόμενη στενά με τον αθλητισμό ούτε παροχή προς άτομα ασχολούμενα με τον αθλητισμό ή τη φυσική αγωγή. Στην περίπτωση αυτή, η φοροαπαλλαγή της μισθώσεως κυλικείου δεν μπορεί να στηρίζεται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ιγ΄, της έκτης οδηγίας, αλλά πρέπει καταρχήν να στηρίζεται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο β΄, της οδηγίας αυτής.

42 Όσον αφορά το αν τα κράτη μέλη μπορούν να αποκλείουν το σχετικό δικαίωμα επιλογής όσον αφορά τις αθλητικές ενώσεις χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό μέσω μιας γενικής απαλλαγής από τον φόρο όλων των πράξεων που αυτές ενεργούν, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας δεν διευκρινίζει με ποιες προϋποθέσεις και με ποιους όρους μπορεί να περιορίζεται το περιεχόμενο του δικαιώματος επιλογής. Επομένως, εναπόκειται σε κάθε κράτος μέλος να διευκρινίσει, με το εθνικό του δίκαιο, το περιεχόμενο του δικαιώματος επιλογής και να προβλέψει κανόνες βάσει των οποίων ορισμένοι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να έχουν το δικαίωμα να επιλέξουν την υπαγωγή στον φόρο των πράξεων μισθώσεως ακινήτων.

43 Εντούτοις, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας δεν παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εξαρτούν από προϋποθέσεις ή να περιορίζουν καθ' οιονδήποτε τρόπο τις απαλλαγές που προβλέπονται στο μέρος Β του άρθρου αυτού. Επιφυλάσσει απλώς υπέρ αυτών την ευχέρεια να παρέχουν, σχετικά ευρέως, στους δικαιούχους των εν λόγω απαλλαγών τη δυνατότητα να επιλέγουν οι ίδιοι την υποβολή τους στον φόρο αν κρίνουν ότι αυτό τους συμφέρει (βλ. την απόφαση Becker, προαναφερθείσα, σκέψη 39).

44 Σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις μισθώσεις ακινήτων υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή της απαλλαγής από τον φόρο και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση. Η κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Γ, της οδηγίας αυτής απόφαση κράτους μέλους να περιορίσει το περιεχόμενο του δικαιώματος επιλογής της υπαγωγής στον φόρο των μισθώσεων ακινήτων μπορεί να δικαιολογείται, ιδίως από τους ίδιους αυτούς σκοπούς.

45 Εντούτοις, μια τέτοια απόφαση πρέπει να τηρεί την αρχή της ουδετερότητας, που υπενθυμίζεται στις σκέψεις 32 έως 34 της παρούσας αποφάσεως.

46 Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προσδιορίσει αν η εφαρμογή στο σύνολο των πράξεων των αθλητικών ενώσεων χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό μιας γενικής απαλλαγής από τον φόρο, περιλαμβανομένης της μισθώσεως ακινήτων, οδηγεί ή όχι σε προσβολή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, λαμβανομένων υπόψη των ειδικών περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης, καθώς και της προαναφερθείσας νομολογίας.

47 Έτσι, μπορεί να υφίσταται προσβολή της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας αν μια αθλητική ένωση η οποία κατά το καταστατικό της αποσκοπεί στην άσκηση ή την προώθηση της φυσικής αγωγής δεν έχει τη δυνατότητα να επιλέξει την υπαγωγή στον φόρο, ενώ υφίσταται τέτοια δυνατότητα όσον αφορά άλλους υποκειμένους στον φόρο που ασκούν παρόμοιες δραστηριότητες και, επομένως, ανταγωνίζονται αυτές της ως άνω ενώσεως.

48 Για να προσδιοριστεί αν σημειώθηκε υπέρβαση των ορίων της ως άνω εξουσίας εκτιμήσεως στην υπόθεση της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει επίσης

να εξακριβώσει αν τηρήθηκε η υποχρέωση ορθής, απλής και ομοιόμορφης εφαρμογής των προβλεπόμενων φοροαπαλλαγών. Προς τούτο πρέπει να λάβει υπόψη ειδικότερα το γεγονός ότι το σύστημα των φοροαπαλλαγών που εισάγει η έκτη οδηγία δεν προβλέπει διαφορετική μεταχείριση των πράξεων των ενώσεων χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό παρά μόνον αν αυτές συνδέονται με την άσκηση αθλητικών δραστηριοτήτων και παρέχονται στους αθλουμένους. Στην περίπτωση αυτή, οι ως άνω πράξεις απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ για λόγους γενικού συμφέροντος.

49 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προσδιορίσει αν υπερβαίνει τα όρια της εξουσίας εκτιμήσεως που παρέχεται στα κράτη μέλη ο εθνικός κανόνας ο οποίος, απαλλάσσοντας από τον φόρο γενικά τις πράξεις που ενεργούν οι αθλητικές ενώσεις χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό ενώσεις, περιορίζει το δικαίωμα των ενώσεων αυτών να επιλέξουν την υπαγωγή στον φόρο των πράξεων μισθώσεως, λαμβάνοντας υπόψη, ιδίως, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και την επιταγή της ορθής, απλής και ομοιόμορφης εφαρμογής των προβλεπομένων απαλλαγών.

Επί των δικαστικών εξόδων

50 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Τα κράτη μέλη, όταν παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής της υπαγωγής στον φόρο, όπως προβλέπει το άρθρο

13, Γ, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, μπορούν να διακρίνουν ανάλογα με τη φύση των σχετικών πράξεων ή ανάλογα με την κατηγορία των υποκειμένων στον φόρο, υπό την προϋπόθεση να σέβονται τους σκοπούς και τις γενικές αρχές της έκτης οδηγίας, ιδίως την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και την επιταγή της ορθής, απλής και ομοιόμορφης εφαρμογής των προβλεπομένων απαλλαγών.

2) Εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προσδιορίσει αν υπερβαίνει τα όρια της εξουσίας εκτιμήσεως που παρέχεται στα κράτη μέλη ο εθνικός κανόνας ο οποίος, απαλλάσσοντας από τον φόρο γενικά τις πράξεις που συνάπτουν οι αθλητικές ενώσεις χωρίς κερδοσκοπικό σκοπό ενώσεις, περιορίζει το δικαίωμα των ενώσεων αυτών να επιλέξουν την υπαγωγή στον φόρο των πράξεων μισθώσεως, λαμβάνοντας υπόψη, ιδίως, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και την επιταγή της ορθής, απλής και ομοιόμορφης εφαρμογής των προβλεπομένων απαλλαγών.

(υπογραφές)