YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

12 päivänä tammikuuta 2006 *

Asiassa C-246/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on esittänyt 26.5.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 10.6.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Turn- und Sportunion Waldburg

vastaan

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (esittelevä tuomari) ja A. Ó Caoimh,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Itävallan hallitus, asiamiehenään H. Dossi,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään G. Wilms ja D. Triantafyllou,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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 B kohdan b alakohdan ja C kohdan säännösten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Turn- und Sportunion Waldburg ja Finanzlandesdirektion für Oberösterreich ja jossa on kyse voittoa tavoittelemattoman urheiluseuran, joka vuokraa kiinteää omaisuutta, mahdollisuudesta käyttää kansallisen lainsäätäjän kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan a alakohdan nojalla verovelvollisille tarjoamaa oikeutta verotuksen valitsemiseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 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;

— — ."

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettu verosta lukuun ottamatta tiettyjä toimia, joilla ei ole merkitystä käsiteltävänä olevassa asiassa.

5 Saman direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;

— —

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä."

Kansallinen lainsäädäntö

6 Vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG 1994) 6 §:n 1 momentin 14 kohdan mukaan voittoa tavoittelemattomien yhdistysten, joiden sääntömääräinen tarkoitus on urheilun harjoittaminen tai edistäminen, liiketoimet

on vapautettu arvonlisäverosta eikä ostoihin sisältyvää veroa voi vähentää. Tätä verovapautusta ei sovelleta liiketoimiin, jotka on suoritettu harjoitettaessa liittovaltion verolain (Bundesabgabenordnung) 45 §:n 3 momentissa tarkoitettua maa- tai metsätaloutta tai käsiteollista, teollista tai kaupallista yritystoimintaa.

7 UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdassa vapautetaan verosta kiinteän omaisuuden vuokraus. Liiketilojen tai muiden tilojen antaminen toisen käyttöön rinnastetaan kiinteän omaisuuden vuokraukseen.

8 UStG 1994:n 6 §:n 2 momentin mukaan elinkeinonharjoittaja voi päättää valita verotuksen mainitun pykälän 1 momentin 16 kohdassa verosta vapautetun toiminnan osalta.

9 UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 27 kohdassa vapautetaan verosta pienten yritysten toiminta. Mainitun pykälän 3 momentin nojalla elinkeinonharjoittaja, jonka toiminta on vapautettu verosta UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 27 kohdan nojalla, voi luopua tämän säännöksen soveltamisesta ilmoittamalla siitä kirjallisesti Finanzamtille (verohallinto).

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Pääasian kantaja on voittoa tavoittelemattomaksi yhdistykseksi luokiteltu urheiluseura. Vuonna 1997 se alkoi rakentaa kerhotaloon lisärakennusta, josta osaa oli tarkoitus käyttää urheilemiseen, kun taas toista osaa, jonka pinta-ala oli noin

neljäsosa tämän lisärakennuksen koko pinta-alasta, oli tarkoitus käyttää baarina ja se oli tarkoitus vuokrata toiminnan harjoittajalle. Vuoden 1997 arvonlisäveroilmoituksessa seura vähensi yhteensä 39 285 Itävallan šillinkiä (ATS) arvonlisäveroa, joka oli maksettu siihen lisärakennuksen osaan liittyvistä hankinnoista, joka oli tarkoitettu baarin toimintaan. Se luopui pieniä yrityksiä koskevan UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 27 kohdan soveltamisesta.

11 Finanzamt epäsi nämä vähennykset 27.8.1999 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 14 kohdan nojalla verosta vapautettu urheiluseura, jolla ei ollut vähennysoikeutta, ei voinut verotuksen valitsemalla luopua kiinteän omaisuuden vuokrauksen verovapautuksesta. UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 14 kohdassa säädetty voittoa tavoittelemattomia urheiluseuroja koskeva tiettyjen henkilöiden vapauttaminen verosta oli etusijalla UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 16 kohdassa tarkoitettuun kiinteän omaisuuden vuokrauksen verosta vapauttamiseen nähden.

12 Tästä päätöksestä tehty oikaisuvaatimus hylättiin perusteettomana sillä perusteella, että UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 14 kohta on erityissäännöksenä ensisijainen saman momentin 16 kohtaan nähden. Hallinnon mukaan se, että urheiluseura luopuu pieniä yrityksiä koskevien sääntöjen soveltamisesta, ei millään tavalla muuta kyseessä olevaa oikeusasemaa.

13 Kantaja on nostanut tästä päätöksestä kanteen Verwaltungsgerichtshofissa. Päätöksessään, jolla tuomioistuin pyysi ennakkoratkaisua, se katsoi, että sellaisille henkilöille, jotka eivät urheile eivätkä harjoita liikuntakasvatusta, tarjottujen palveluiden — kuten baarin vuokrauksen tai käyttöoikeuden luovutuksen — verosta vapauttaminen ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan soveltamisalaan eikä se siten voi perustua tähän säännökseen. Se kuitenkin pohti, voiko voittoa tavoittelemattomien urheiluseurojen vuokraustoiminnan verovapautus perustua tämän direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaan.

14 Todettuaan, että UStG 1994:ssä ei anneta urheiluseuroille mitään mahdollisuutta verotuksen valitsemiseen vuokrauksistaan, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohti myös kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan tulkintaa ja mahdollisuutta olla antamatta tietyille verovelvollisille sellaista mahdollisuutta verotuksen valitsemiseen, joka toisille verovelvollisille on annettu.

15 Näin ollen Verwaltungsgerichtshof päätti keskeyttää asian käsittelyn ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Saako jäsenvaltio käyttää sille — — kuudennen — — direktiivin — — 13 artiklan C kohdassa annettua mahdollisuutta säätää, että verovelvollisille annetaan oikeus verotuksen valitsemiseen kiinteistöjen vuokrauksen osalta, siitä huolimatta, että tällainen vuokraus on [tämän] direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetty vapautettavaksi verosta, ainoastaan yhtenäisesti vai saako jäsenvaltio antaa tältä osin erilaisia säännöksiä sen mukaan, millaisista liiketoimista tai mistä verovelvollisten ryhmästä on kyse?

2) Sallitaanko [kuudennen] direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa ja C kohdan a alakohdassa [UStG 1994:n] 6 §:n 1 momentin 14 ja 16 kohdan kaltainen jäsenvaltion sääntely, jonka mukaan mahdollisuutta verotuksen valitsemiseen vuokrauksesta on rajoitettu niin, että voittoa tavoittelemattomilla urheiluseuroilla ei tällaista mahdollisuutta ole?"

16 Ennakkoratkaisupyyntö koski myös asiaa, jossa asianosaisina olivat Edith Barris ja Finanzlandesdirektion für Tirol, ja tähän liittyen tuomioistuin oli esittänyt

kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen. Verwaltungsgerichtshof veti kuitenkin tämän kolmannen kysymyksen takaisin 16.3.2005 antamallaan määräyksellä, joka saapui yhteisöjen tuomioistuimeen 21.3.2005.

Ennakkoratkaisukysymykset

Alustavat toteamukset

17 Itävallan hallitus katsoo, että kyseessä oleva kiinteän omaisuuden vuokraus on liittovaltion verolain 32 §:ssä tarkoitettu omaisuuden hallinnointitoimi, joka kuuluu kiistatta UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 14 kohdassa säädetyn urheiluseurojen verovapautuksen piiriin. Se katsoo, että kysymykset on tässä asiassa muotoiltava uudelleen, jotta voidaan arvioida sitä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohta pantu oikein täytäntöön Itävallan oikeudessa UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 14 kohdalla.

18 Olisi siis kysyttävä, liittyvätkö kiinteän omaisuuden hallinnointitoimet, jotka myös on Itävallan oikeudessa vapautettu verosta ja jotka voittoa tavoittelematon urheiluseura on suorittanut, läheisesti tämän seuran urheileville tai liikuntakasvatusta harjoittaville henkilöille tarjoamiin palvelujen suorituksiin.

19 Itävallan hallituksen mukaan joko tämä yhteys on, eli kiinteistön vuokrauksen siinä tarkoituksessa, että kiinteistöä käytetään urheilutoiminnassa käytettävän kerhotalon

baarina, voidaan katsoa liittyvän urheiluseuran tarjoamiin palveluihin, tai sitten nämä suoritukset ovat lähtökohtaisesti liitännäisiä ja ne voidaan jättää huomiotta tällaisen yhteyden kannalta.

20 Tältä osin riittää, kun todetaan, että ennakkoratkaisupyyntöasiassa yhteisöjen tuomioistuimen tehtävä ei ole arvioida sitä, liittyvätkö kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset asiaan, eikä lausua kansallisten säännösten tulkinnasta eikä ratkaista sitä, onko ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tulkinta siitä oikea (ks. vastaavasti asia 52/77, Cayrol, tuomio 30.11.1977, Kok. 1977, s. 2261, 32 kohta; asia C-347/89, Eurim-Pharm, tuomio 16.4.1991, Kok. 1991, s. I-1747, 16 kohta ja asia C-58/98, Corsten, tuomio 3.10.2000, Kok. 2000, s. I-7919, 24 kohta).

21 Yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on yhteisöjen tuomioistuinten ja kansallisten tuomioistuinten välisen toimivallanjaon puitteissa ottaa huomioon ennakkoratkaisupyynnössä esitetyt, ennakkoratkaisukysymykseen liittyvät tosiasiat ja oikeudelliset seikat, sellaisina kuin kansallinen tuomioistuin on ne määritellyt (ks. asia C-153/02, Neri, tuomio 13.11.2003, Kok. 2003, s. I-13555, 34 ja 35 kohta ja yhdistetyt asiat C-482/01 ja C-493/01, Orfanopoulos ja Oliveri, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5257, 42 kohta).

22 Ennakkoratkaisukysymyksiä on siten tarkasteltava niiden oikeudellisten seikkojen valossa, jotka Verwaltungsgerichtshof on määritellyt ennakkoratkaisupyynnössään.

Ensimmäinen kysymys

23 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, voivatko jäsenvaltiot siinä tapauksessa, että ne antavat verovelvollisilleen kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaisen mahdollisuuden verotuksen valitsemiseen, antaa erilaisia säännöksiä sen mukaan, millaisista liiketoimista tai mistä verovelvollisten ryhmästä on kyse.

24 Komissio toteaa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ja C kohdan säännösten osalta jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta sen suhteen, vapautetaanko vuokraus verosta vai verotetaanko sitä. Se nojautuu oikeuskäytäntöön, jonka mukaan mainitun direktiivin 13 artiklan C kohdan mukainen oikeus verotuksen valitsemiseen voidaan sulkea pois tietyiltä toimilta ja tietyiltä verovelvollisten ryhmiltä. Näin on muun muassa silloin, kun jäsenvaltio on todennut, että tätä oikeutta on käytetty veron kiertämiseen. Jäsenvaltioiden on kuitenkin harkintavaltaansa käyttäessään noudatettava kuudennen direktiivin tavoitteita ja periaatteita, muun muassa arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta.

25 Aluksi on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat yhteisön oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. erityisesti asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-973, 15 kohta ja asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003, Kok. 2003, s. I-4101, 46 kohta).

26 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kiinteän omaisuuden vuokrauksen verottaminen on mahdollisuus, jonka yhteisön lainsäätäjä on myöntänyt jäsenvaltioille poiketen kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetystä pääsäännöstä, jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta. Tähän verotukseen liittyvä vähennysoikeus ei siis toimi automaattisesti tässä yhteydessä, vaan ainoastaan silloin, kun jäsenvaltiot ovat käyttäneet kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa tarkoitettua mahdollisuutta, ja sillä varauksella, että verovelvolliset käyttävät heille myönnettyä oikeutta verotuksen valitsemiseen (ks. asia C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, tuomio 9.9.2004, Kok. 2004, s. I-8067, 20 kohta).

27 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, jo kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan sanamuodosta seuraa, että jäsenvaltiot voivat tämän mahdollisuuden perusteella antaa tässä direktiivissä säädettyjen vapautusten saajille mahdollisuuden luopua vapautuksesta joko kaikissa tapauksissa tai tietyin rajoituksin tai tietyin edellytyksin (ks. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 38 kohta).

28 Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, mutta myös mahdollisuus rajoittaa tämän oikeuden laajuutta tai poistaa se (ks. yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5337, 66 kohta).

29 Tästä seuraa, että jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan säännösten suhteen. Niiden tehtävänä on näet arvioida, onko valintaoikeuden myöntäminen tarpeen vai ei, sen mukaan kuin ne katsovat tarkoituksenmukaiseksi maassaan kulloinkin vallitsevan tilanteen mukaan (ks. asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998, Kok. 1998, s. I-8153, 16 ja 17 kohta; asia C-12/98, Amengual Far, tuomio 3.2.2000, Kok. 2000, s. I-527, 13 kohta ja asia C-326/99, Goed Wonen, tuomio 4.10.2001, Kok. 2001, s. I-6831, 45 kohta).

30 Näin ollen käyttäessään valintaoikeutta koskevaa harkintavaltaansa jäsenvaltiot voivat myös jättää tietyt toimet tai tietyt verovelvollisten ryhmät tämän oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle.

31 Kuten komissio on kuitenkin aiheellisesti huomauttanut, silloin kun jäsenvaltiot käyttävät mahdollisuuttaan rajoittaa valintaoikeuden ulottuvuutta ja määrittää sen käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, niiden on noudatettava kuudennen direktiivin tavoitteita ja yleisiä periaatteita, muun muassa verojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta ja säädettyjen vapautusten oikean, selkeän ja yhdenmukaisen soveltamisen vaatimusta (ks. vastaavasti asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998, Kok. 1998, s. I-3369, 27 kohta ja em. asia Goed Wonen, tuomion 56 kohta).

32 Verotuksen neutraalisuuden periaate, joka on ilmaistu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) 2 artiklassa ja joka on erottamaton osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, kuten myös kuudennen direktiivin neljännessä ja viidennessä perustelukappaleessa mainitaan, tarkoittaa, että kaikkea taloudellista toimintaa on käsiteltävä samalla tavalla (asia C-155/94, Wellcome Trust, tuomio 20.6.1996, Kok. 1996, s. I-3013, 38 kohta ja em. asia Belgocodex, tuomion 18 kohta). Sama koskee talouden toimijoita, jotka suorittavat samoja toimia (asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-4947, 20 kohta).

33 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on muun muassa se, että samankaltaisten ja siis keskenään kilpailevien palvelujen suorittamista kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (ks. erityisesti asia C-267/99, Adam, tuomio 11.10.2001, Kok. 2001, s. I-7467, 36 kohta;

asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2003, Kok. 2003, s. I-12691, 20 kohta ja asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4427, 41 kohta).

34 Tästä oikeuskäytännöstä ilmenee kuitenkin, että sen arvioimiseksi, ovatko palvelujen suoritukset samankaltaiset, sillä, kuka palvelujen suorittaja on ja missä oikeudellisessa muodossa tämä toimintaansa harjoittaa, ei periaatteessa ole merkitystä (ks. yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005, Kok. 2005, s. I-1131, 24 ja 25 kohta).

35 Ensimmäiseen kysymykseen on siten vastattava, että jos jäsenvaltiot antavat verovelvollisilleen kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa tarkoitetun oikeuden verotuksen valitsemiseen, ne voivat antaa erilaisia säännöksiä sen mukaan, millaisista liiketoimista tai mistä verovelvollisten ryhmästä on kyse, sillä edellytyksellä, että ne noudattavat kuudennen direktiivin päämääriä ja yleisiä periaatteita, muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja säädettyjen vapautusten oikean, selkeän ja yhdenmukaisen soveltamisen vaatimusta.

Toinen kysymys

36 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy, ovatko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ja C kohdan säännökset esteenä sellaiselle kansalliselle sääntelylle, jossa vapauttamalla yleisesti voittoa tavoittele-

mattomien urheiluseurojen suorittamat toimet rajoitetaan näiden oikeutta verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta.

37 Komissio toteaa tältä osin, että urheiluseuroja koskeva UStG 1994:n 6 §:n 1 momentin 14 kohta, jossa poikkeuksesta säädetään, on laadittu sanamuodoltaan yleisemmäksi kuin kuudennen direktiivin vastaava säännös eli kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohta. Näin ollen Itävallan oikeudessa arvonlisäverosta säädetyssä säännössä ei ole sellaisia vaatimuksia, jotka ovat ennakkoehto kaikille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohtaan perustuville vapautuksille. Tämän säännöksen mukaan kyseessä olisivat tietyt palvelujen suoritukset, jotka liittyvät läheisesti urheiluun ja joissa palvelujen suorittajan ja niiden saajan välillä on yhteys.

38 Komissio korostaa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A, B ja C kohtaa on tulkittava johdonmukaisesti, ja toteaa, että urheiluseuralla, joka ei täytä mainitun direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 kohdan m alakohdan edellytyksiä, voi aivan hyvin mainitun direktiivin systematiikan valossa olla mahdollisuus verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta.

39 Ensinnäkin on todettava, että kuudennessa direktiivissä ei ole säännöstä, jossa yleisesti vapautettaisiin verosta kaikki urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelut (ks. vastaavasti asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-493, 22 kohta).

40 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan nojalla voittoa tavoittelemattomien urheiluseurojen suorittamat toimet on nimittäin yleishyödyllisinä toimina vapautettu verosta sillä edellytyksellä, että ne liittyvät

läheisesti urheiluun tai liikuntakasvatukseen ja että ne suoritetaan henkilöille, jotka urheilevat tai harjoittavat liikuntakasvatusta (ks. vastaavasti asia C-124/96, komissio v. Espanja, tuomio 7.5.1998, Kok. 1998, s. I-2501, 15 kohta; em. asia Stockholm Lindöpark, tuomion 19 kohta ja asia C-174/00, Kennemer Golf, tuomio 21.3.2002, Kok. 2002, s. I-3293, 19 kohta).

41 Käsiteltävänä olevassa ennakkoratkaisupyynnössä kansallinen tuomioistuin katsoo, että kiinteän omaisuuden vuokraus baariksi ei ole läheisesti urheiluun liittyvä palvelu eikä sellaisille henkilöille tarjottu palvelu, jotka urheilevat tai harjoittavat liikuntakasvatusta. Näin ollen baarin vuokrauksen vapauttaminen verosta ei voi perustua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohtaan, mutta se voi lähtökohtaisesti perustua mainitun direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaan.

42 Siitä, voivatko jäsenvaltiot sulkea voittoa tavoittelemattomat urheiluseurat valintaoikeuden ulkopuolelle vapauttamalla yleisesti verosta kaikki näiden suorittamat toimet, on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa ei täsmennetä sitä, millä edellytyksillä ja millä tavoin tämän valintaoikeuden laajuutta voidaan rajoittaa. Kunkin jäsenvaltion on siis kansallisessa oikeudessaan täsmennettävä valintaoikeuden laajuus ja annettava säännöt, joiden nojalla tietyt verovelvolliset voivat saada oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta.

43 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin jo todennut, kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa jäsenvaltioille ei anneta mitään oikeutta asettaa minkäänlaisia ehtoja tai rajoituksia mainitun artiklan B kohdassa säädetyille vapautuksille. Siinä niille annetaan pelkästään oikeus tarjota vapautukseen oikeutetuille enemmän tai vähemmän laajalle ulottuva mahdollisuus itse tehdä verotusta koskeva valinta, jos nämä katsovat sen olevan etujensa mukaista (ks. em. asia Becker, tuomion 39 kohta).

44 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kiinteän omaisuuden vuokraus edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi. Jäsenvaltion mainitun direktiivin 13 artiklan C kohtaan perustuva päätös rajoittaa kiinteän omaisuuden vuokrauksen verollisuuden valinta-oikeuden laajuutta voi olla oikeutettu muun muassa näiden samojen tavoitteiden nojalla.

45 Tällaisen päätöksen on kuitenkin oltava tämän tuomion 32–34 kohdassa todetun neutraalisuuden periaatteen mukainen.

46 Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava pääasian erityiset olosuhteet ja edellä mainittu oikeuskäytäntö huomioon ottaen, loukkaako yleisen verovapautuksen soveltaminen kaikkiin voittoa tavoittelemattomien urheiluseurojen suorittamiin toimiin, joihin myös kiinteän omaisuuden vuokraus sisältyy, verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

47 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista voi siten olla se, että urheiluseuralla, jonka sääntömääräinen tarkoitus on harjoittaa tai edistää liikuntakasvatusta, ei ole ollut mahdollisuutta verotuksen valitsemiseen, vaikka muilla samankaltaista toimintaa harjoittavilla verovelvollisilla, jotka siis kilpailevat mainitun seuran toiminnan kanssa, tällainen mahdollisuus on.

48 Ratkaistakseen, onko harkintavallan rajat ylitetty pääasiassa, ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on myös arvioitava, onko säädettyjen vapautusten

oikean, selkeän ja yhdenmukaisen soveltamisen vaatimusta rikottu. Tältä osin sen on otettava huomioon erityisesti se, että kuudennessa direktiivissä tarkoitetussa vapautusjärjestelmässä säädetään voittoa tavoittelemattomien yhdistysten suorittamien toimien erilaisesta kohtelusta ainoastaan siltä osin kuin ne liittyvät urheiluun ja ne suoritetaan urheileville henkilöille. Tällaisessa tapauksessa nämä toimet on vapautettu arvonlisäverosta yleisen edun vuoksi.

49 Toiseen kysymykseen on siten vastattava, että kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava, ylittääkö kansallinen säännös, jossa yleisesti vapautetaan verosta voittoa tavoittelemattomien urheiluseurojen suorittamat toimet ja joka rajoittaa näiden oikeutta verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, jäsenvaltioille annetun harkintavallan rajat, kun otetaan huomioon muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaate ja säädettyjen vapautusten oikean, selkeän ja yhdenmukaisen soveltamisen vaatimus.

Oikeudenkäyntikulut

50 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jos jäsenvaltiot antavat verovelvollisilleen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjes-

telmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan C kohdassa tarkoitetun oikeuden verotuksen valitsemiseen, ne voivat antaa erilaisia säännöksiä sen mukaan, millaisista liiketoimista tai mistä verovelvollisten ryhmästä on kyse, sillä edellytyksellä, että ne noudattavat kuudennen direktiivin päämääriä ja yleisiä periaatteita, muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja säädettyjen vapautusten oikean, selkeän ja yhdenmukaisen soveltamisen vaatimusta.

2) **Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava, ylittääkö kansallinen säännös, jossa yleisesti vapautetaan verosta voittoa tavoittelemattomien urheiluseurojen suorittamat toimet ja joka rajoittaa näiden oikeutta verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, jäsenvaltioille annetun harkintavallan rajat, kun otetaan huomioon muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaate ja säädettyjen vapautusten oikean, selkeän ja yhdenmukaisen soveltamisen vaatimus.**

Allekirjoitukset