DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 12 januari 2006 *

I mål C-246/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Verwaltungsgerichtshof (Österrike), genom beslut av den 26 maj 2004, som inkom till domstolen den 10 juni 2004, i målet

Turn- und Sportunion Waldburg

mot

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (referent) och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: tyska.

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

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Österrikes regering, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom G. Wilms och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av bestämmelserna i artikel 13 B b och 13 C i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i en tvist mellan Turn- und Sportunion Waldburg och Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, angående möjligheten för en idrottsförening utan vinstsyfte som hyr ut fast egendom att utöva den rätt till valfrihet i fråga om beskattning som den nationella lagstiftaren har tillerkänt de skattskyldiga med tillämpning av artikel 13 C a i sjätte direktivet.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsbestämmelserna

3 I artikel 13 A.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

m) Vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

..."

4 Enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet är utarrendering och uthyrning av fast egendom undantagna från skatteplikt förutom i vissa fall som saknar relevans i målet.

5 I artikel 13 C i samma direktiv föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

...

Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning."

Den nationella lagstiftningen

6 Enligt 6 § första stycket punkt 14 i 1994 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG 1994) är transaktioner som utförs av föreningar utan vinstsyfte, vars stadgeenliga syfte är att tillhandahålla eller främja

idrottsutövning, undantagna från mervärdesskatteplikt, och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt medges inte. Undantaget från skatteplikt gäller inte vid tjänster som tillhandahålls inom ramen för jord- och skogsbruksföretag eller av hantverks-, industri- eller handelsföretag i den mening som avses i 45 § tredje stycket i den federala skattelagen (Bundesabgabenordnung).

7 Enligt 6 § första stycket punkt 16 UStG 1994 är uthyrning och utarrendering av fast egendom undantagna från skatteplikt. Upplåtelse av nyttjanderätt till affärslokaler och andra lokaler jämställs med uthyrning och utarrendering av fast egendom.

8 Enligt 6 § andra stycket UStG 1994 får en företagare bestämma att en sådan transaktion som är undantagen från skatteplikt enligt § 6 första stycket punkt 16 UStG 1994 skall beläggas med mervärdesskatt.

9 Enligt 6 § första stycket punkt 27 UStG 1994 är småföretagares transaktioner undantagna från skatteplikt. Enligt 6 § tredje stycket UStG 1994 kan en företagare vars transaktioner är undantagna från skatteplikt enligt 6 § första stycket punkt 27 UStG 1994 genom en skriftlig förklaring till Finanzamt (skattemyndighet) avsäga sig tillämpningen av 6 § första stycket punkt 27 UStG 1994.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Klaganden i målet vid den nationella domstolen är en idrottsförening utan vinstsyfte. År 1997 började föreningen att bygga till den befintliga föreningslokalen. En del av tillbyggnaden var avsedd för idrottsverksamhet medan återstoden, motsvarande en

fjärdedel av tillbyggnadens totala yta, var avsedd för en servering som skulle hyras ut. Föreningen yrkade i sin mervärdesskattedeklaration för år 1997 avdrag med totalt 39 285 ATS för ingående mervärdesskatt avseende enbart den del av tillbyggnaden som var avsedd för serveringen. Föreningen avsade sig tillämpningen av 6 § första stycket punkt 27 UStG 1994 beträffande småföretagare.

11 Genom beslut av den 27 augusti 1999 underkände Finanzamt de yrkade avdragen med motiveringen att en idrottsförening, som är undantagen från skatteplikt enligt 6 § första stycket punkt 14 UStG 1994 och saknar avdragsrätt, inte kan använda rätten till valfrihet för att avsäga sig tillämpningen av undantaget för uthyrning och utarrendering av fast egendom. Finanzamt ansåg att det särskilda undantaget för idrottsföreningar utan vinstsyfte enligt 6 § första stycket punkt 14 UStG 1994 gäller framför undantaget för uthyrning och utarrendering av fast egendom enligt 6 § första stycket punkt 16 UStG 1994.

12 Begäran om omprövning av beslutet avslogs med motiveringen att 6 § första stycket punkt 14 UStG 1994 är speciallag i förhållande till punkt 16 i samma stycke och således har företräde framför denna. Myndigheten ansåg att den omständigheten att idrottsföreningen har avsagt sig tillämpningen av bestämmelserna om småföretagare inte innebär någon förändring av den rättsliga situationen.

13 Klaganden överklagade detta beslut vid Verwaltungsgerichtshof. Enligt beslutet om hänskjutande anser ovannämnda domstol att undantag från skatteplikt för sådana tjänster som tillhandahålls personer som inte ägnar sig åt idrott eller fysisk träning, såsom uthyrning eller upplåtelse av en serveringslokal, inte omfattas av artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet och således inte kan grundas på denna bestämmelse. Verwaltungsgerichtshof har emellertid ställt sig frågan huruvida undantag från skatteplikt för uthyrning och utarrendering som utförs av idrottsföreningar utan vinstsyfte i stället kan grundas på artikel 13 B b i ovannämnda direktiv.

14 Efter att ha konstaterat att det i UStG 1994 inte stadgas någon möjlighet för idrottsföreningar att välja att uthyrning eller utarrendering skall beskattas ställde sig den nationella domstolen frågan hur artikel 13 C i sjätte direktivet skall tolkas, samt huruvida det finns en möjlighet att utesluta vissa skattskyldiga från rätten till valfrihet i fråga om beskattning.

15 Verwaltungsgerichtshof beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Är en medlemsstat, trots det undantag från skattskyldighet som föreskrivs i artikel 13 B b i [sjätte direktivet], skyldig att utöva rätten enligt artikel 13 C i [ovannämnda] direktiv att medge skattskyldiga valfrihet för beskattning vid uthyrning av fast egendom på ett enhetligt sätt, eller får medlemsstaten i detta avseende göra en åtskillnad mellan olika typer av transaktioner eller mellan olika kategorier av skattskyldiga?

2) Innebär artikel 13 B b jämförd med artikel 13 C a i [sjätte] direktivet att medlemsstaterna har rätt att anta sådana nationella bestämmelser såsom den i 6 § första stycket punkt 14 UStG 1994 jämförd med 6 § första stycket punkt 16 i samma lag, enligt vilka möjligheten att välja att beskattning skall ske av uthyrning och utarrendering av fast egendom inskränks på så sätt att idrottsföreningar utan vinstsyfte utesluts från denna möjlighet?"

16 Beslutet om hänskjutande avsåg även ett mål mellan Edith Barris och Finanzlandesdirektion für Tirol, och domstolen hade mot bakgrund härav ställt en tredje

tolkningsfråga. Genom beslut av den 16 mars 2005, som inkom till domstolen den 21 mars 2005, drog Verwaltungsgerichtshof emellertid tillbaka den tredje tolkningsfrågan.

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

17 Den österrikiska regeringen anser att den uthyrning av fast egendom som är aktuell i förevarande mål utgör sådan egendomsförvaltning som avses i 32 § i den federala skattelagen och att den otvivelaktigt omfattas av undantaget från skatteplikt för idrottsföreningar enligt 6 § första stycket punkt 14 UStG 1994. Tolkningsfrågorna i förevarande mål bör enligt den österrikiska regeringen omformuleras och förstås så att de avser huruvida 6 § första stycket punkt 14 UStG 1994 innebär att artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet korrekt har införlivats med österrikisk rätt.

18 Frågan blir då huruvida även transaktioner avseende förvaltning av fast egendom, också undantagna från skatteplikt enligt österrikisk rätt, som utförs av en idrottsförening utan vinstsyfte, är nära kopplade till tjänster som denna förening tillhandahåller personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

19 Enligt den österrikiska regeringen finns antingen en sådan koppling, på så sätt att uthyrning av fast egendom som syftar till drift av en servering i en föreningslokal

som är avsedd för idrottsaktiviteter skall anses vara kopplade till tjänster som tillhandahålls av en idrottsförening, eller så är dessa tjänster i princip underordnade, varvid man kan bortse från dem.

20 I detta hänseende räcker det att erinra om att det inte ankommer på domstolen att inom ramen för en begäran om förhandsavgörande avgöra huruvida den nationella domstolens frågor är relevanta och inte heller att tolka nationella bestämmelser eller avgöra huruvida den nationella domstolens tolkning av de nationella bestämmelserna är korrekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 november 1977 i mål 52/77, Cayrol, REG 1977, s. 2261, punkt 32, av den 16 april 1991 i mål C-347/89, Eurim-Pharm, REG 1991, s. I-1747, punkt 16, och av den 3 oktober 2000 i mål C-58/98, Corsten, REG 2000, s. I-7919, punkt 24).

21 Domstolen skall nämligen inom ramen för kompetensfördelningen mellan gemenskapsdomstolarna och nationella domstolar beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna, såsom denna framställts i begäran om förhandsavgörande (se dom av den 13 november 2003 i mål C-153/02, Neri, REG 2003, s. I-13555, punkterna 34 och 35, och av den 29 april 2004 i de förenade målen C-482/01 och C-493/01, Orfanopoulos och Oliveri, REG 2004, s. I-5257, punkt 42).

22 Tolkningsfrågorna skall således prövas mot den rättsliga bakgrunden såsom denna har framställts av Verwaltungsgerichtshof i begäran om förhandsavgörande.

Den första frågan

23 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida medlemsstaterna får göra en åtskillnad mellan olika typer av transaktioner eller mellan olika kategorier av skattskyldiga när de medger skattskyldiga sådan valfrihet i fråga om beskattning som avses i artikel 13 C i sjätte direktivet.

24 Kommissionen har gjort gällande att medlemsstaterna vid genomförandet av bestämmelserna i artikel 13 B b och 13 C i sjätte direktivet har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning beträffande huruvida utarrendering och uthyrning skall beskattas eller undantas från skatteplikt. Kommissionen har härvid grundat sig på rättspraxis enligt vilken vissa transaktioner och kategorier av skattskyldiga får uteslutas från rätten till valfrihet i fråga om beskattning enligt artikel 13 C i ovannämnda direktiv. Detta får ske bland annat när medlemsstaten har konstaterat att skattskyldiga utnyttjar rätten till valfrihet i syfte att kringgå skattelagstiftningen. Medlemsstaterna skall vid sin bedömning emellertid ta hänsyn till målen och principerna i sjätte direktivet, bland annat principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen.

25 Domstolen erinrar inledningsvis om att undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar bestämmelserna om mervärdesskatt på olika sätt (se bland annat dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, och av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling, REG 2003, s. I-4101, punkt 46).

26 Det framgår av fast rättspraxis att gemenskapslagstiftaren endast har gett medlemsstaterna en möjlighet, och således inte någon skyldighet, att, med avsteg från huvudregeln i artikel 13 B b att utarrendering och uthyrning skall undantas från skatteplikt, beskatta utarrendering och uthyrning. Den avdragsrätt som är kopplad till denna skatteplikt gäller alltså inte automatiskt i detta sammanhang, utan föreligger endast om medlemsstaterna har använt sig av den möjlighet som föreskrivs i artikel 13 C i sjätte direktivet och de skattskyldiga personerna har gjort bruk av den rätt till valfrihet som de har medgetts (se dom av den 9 september 2004 i mål C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, REG 2004, s. I-8067, punkt 20).

27 Såsom domstolen redan har slagit fast framgår det redan av ordalydelsen i artikel 13 C i sjätte direktivet att medlemsstaterna har en möjlighet att tillåta de personer som är berättigade till i detta direktiv föreskrivna undantag från skatteplikt att avstå från ett undantag i samtliga fall, inom vissa gränser eller enligt vissa närmare föreskrifter (se dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285, punkt 38).

28 Medlemsstaterna ges således i artikel 13 C i sjätte direktivet en möjlighet att medge skattskyldiga en rätt att välja huruvida uthyrning av fast egendom skall beskattas, men även en rätt att begränsa räckvidden av denna rätt eller att avskaffa den (se dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337, punkt 66).

29 Härav följer att medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vid genomförandet av bestämmelserna i artikel 13 C i sjätte direktivet. De skall nämligen bedöma om det skall införas en rätt till valfrihet eller inte, enligt vad de finner lämpligt mot bakgrund av de förhållanden som råder i det egna landet vid en viss tidpunkt (se dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex, REG 1998, s. I-8153, punkterna 16 och 17, av den 3 februari 2000 i mål C-12/98, Amengual Far, REG 2000, s. I-527, punkt 13, och av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, "Goed Wonen", REG 2001, s. I-6831, punkt 45).

30 Med utövande av sin rätt till skönsmässig bedömning beträffande rätten till valfrihet kan medlemsstaterna följaktligen även utesluta vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga från denna valfrihet.

31 När medlemsstaterna använder sig av möjligheten att inskränka rätten till valfrihet och närmare bestämma om dess användning skall de emellertid, såsom kommissionen med rätta har påpekat, ta hänsyn till målen med sjätte direktivet och de allmänna principerna däri, särskilt principen om skatteneutralitet och kravet på en riktig, enkel och enhetlig tillämpning av de föreskrivna undantagen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer, REG 1998, s. I-3369, punkt 27, och domen i det ovannämnda målet "Goed Wonen", punkt 56).

32 Principen om skatteneutralitet, som kommer till uttryck i artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) och som för övrigt utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, vilket också påpekas i fjärde och femte skälen i sjätte direktivet, innebär att all ekonomisk verksamhet skall behandlas på samma sätt (dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust, REG 1996, s. I-3013, punkt 38, och domen i det ovannämnda målet Belgocodex, punkt 18). Principen gäller även i fråga om ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner (dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 20).

33 Domstolen har slagit fast att principen om skatteneutralitet bland annat utgör hinder för att likartade, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se bland annat dom av den 11 oktober 2001 i mål C-267/99, Adam, REG 2001, s. I-7467, punkt 36, av den 23 oktober 2003 i

mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-12691, punkt 20, och av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 41).

34 Det följer emellertid av denna rättspraxis att identiteten hos den som tillhandahåller tjänster och den rättsliga form i vilken denne bedriver sin verksamhet i princip saknar betydelse för bedömningen av om tjänsterna är likartade (se dom av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis, REG 2005, s. I-1131, punkterna 24 och 25).

35 Den första tolkningsfrågan skall således besvaras så, att medlemsstaterna får göra en åtskillnad mellan olika typer av transaktioner eller mellan olika kategorier av skattskyldiga när de medger skattskyldiga valfrihet för beskattning enligt artikel 13 C i sjätte direktivet, under förutsättning att de därvid iakttar målen med sjätte direktivet och de allmänna principerna däri, särskilt principen om skatteneutralitet och kravet på en riktig, enkel och enhetlig tillämpning av de föreskrivna undantagen.

Den andra frågan

36 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i artikel 13 B b och 13 C i sjätte direktivet utgör hinder för en nationell bestämmelse om ett allmänt undantag från skatteplikt för transaktioner

som utförs av idrottsföreningar utan vinstsyfte när bestämmelsen innebär en inskränkning av dessa föreningars rätt till valfrihet för beskattning av uthyrning och utarrendering.

37 Kommissionen har påpekat att bestämmelsen i 6 § första stycket punkt 14 UStG 1994, i vilken undantaget för idrottsföreningar stadgas, är mer allmänt formulerad än motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet, det vill säga artikel 13 A.1 m. Bestämmelsen om mervärdesskatt i den österrikiska lagstiftningen saknar de villkor som enligt artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet skall vara uppfyllda för att undantaget skall vara tillämpligt. Enligt ordalydelsen i sistnämnda bestämmelse skall det vara fråga om tillhandahållande av vissa tjänster som är nära kopplade till idrott, och det skall finnas ett samband mellan den som tillhandahåller tjänsten och dess mottagare.

38 Kommissionen har avslutningsvis, med hänvisning till skyldigheten att tolka artikel 13 A, 13 B och 13 C i sjätte direktivet på ett enhetligt sätt, påpekat att en idrottsförening som inte uppfyller villkoren i artikel 13 A.1 m i detta direktiv, med hänsyn till systematiken i direktivet, mycket väl kan ha en möjlighet att välja att uthyrning eller utarrendering skall beskattas.

39 Inledningsvis erinrar domstolen om att sjätte direktivet inte innehåller någon bestämmelse som innebär att alla tjänster som är kopplade till idrottslig eller fysisk träning generellt undantas från skatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark, REG 2001, s. I-493, punkt 22).

40 Transaktioner som utförs av idrottsföreningar utan vinstsyfte är nämligen, av hänsyn till allmänintresset, undantagen enligt artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, under förutsättning att tjänsterna i fråga är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning

och att dessa tillhandahålls personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 maj 1998 i mål C-124/96, kommissionen mot Spanien, REG 1998, s. I-2501, punkt 15, domen i det ovannämnda målet Stockholm Lindöpark, punkt 19, och dom av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer Golf, REG 2002, s. I-3293, punkt 19).

41 Enligt beslutet om hänskjutande anser den nationella domstolen att uthyrning av fast egendom i syfte att driva en servering varken är en tjänst som är nära kopplad till idrottslig träning eller en tjänst som tillhandahålls personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. Ett undantag från skatteplikt för uthyrning av en servering kan under sådana omständigheter inte grundas på artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, men kan i princip grundas på artikel 13 B b i samma direktiv.

42 Vad gäller frågan huruvida medlemsstaterna får utesluta idrottsföreningar utan vinstsyfte från rätten till valfrihet genom ett allmänt undantag för samtliga transaktioner som utförs av sådana idrottsföreningar, kan det konstateras att artikel 13 C i sjätte direktivet inte innehåller några närmare anvisningar i fråga om under vilka förutsättningar och på vilket sätt rätten till valfrihet får inskränkas. Det ankommer således på varje medlemsstat att genom den nationella lagstiftningen närmare bestämma omfattningen av rätten till valfrihet och att anta bestämmelser enligt vilka vissa skattskyldiga har rätt till valfrihet för beskattning av uthyrning eller utarrendering av fast egendom.

43 Såsom domstolen redan har slagit fast innebär artikel 13 C i sjätte direktivet inte att medlemsstaterna har rätt att på något sätt villkora eller inskränka de undantag från skatteplikt som föreskrivs i del B i samma artikel. Bestämmelsen innebär endast att medlemsstaterna har rätt att i större eller mindre mån medge de personer som är berättigade till undantagen en möjlighet att själva välja att transaktionerna skall beskattas, om dessa anser att det ligger i deras intresse (se domen i det ovannämnda målet Becker, punkt 39).

44 Enligt artikel 13 B i sjätte direktivet skall medlemsstaterna undanta uthyrning av fast egendom från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av undantaget och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. En medlemsstats beslut att med tillämpning av artikel 13 C i ovannämnda direktiv inskränka rätten till valfrihet för beskattning av uthyrning av fast egendom kan vara motiverat mot bakgrund av samma målsättningar.

45 Ett sådant beslut får emellertid inte strida mot neutralitetsprincipen, som domstolen har erinrat om i punkterna 32–34 ovan.

46 Det ankommer på den nationella domstolen att, med hänsyn till de specifika omständigheterna i målet vid den nationella domstolen liksom till ovannämnda rättspraxis, avgöra huruvida principen om skatteneutralitet åsidosätts genom ett allmänt undantag för alla transaktioner, inbegripet uthyrning av fast egendom, som utförs av idrottsföreningar utan vinstsyfte.

47 Principen om skatteneutralitet kan vara åsidosatt om en idrottsförening med det stadgeenliga syftet att tillhandahålla eller främja fysisk träning inte har möjlighet att välja att beskattning skall ske trots att andra skattskyldiga som utövar likartad verksamhet, och således konkurrerar med idrottsföreningen, har en sådan möjlighet.

48 För att avgöra huruvida gränserna för utrymmet för skönsmässig bedömning har överskridits i målet vid den nationella domstolen skall den nationella domstolen

även kontrollera huruvida kravet på en riktig, enkel och enhetlig tillämpning av de föreskrivna undantagen har åsidosatts. Den skall härvid särskilt ta hänsyn till att det i systemet för undantag i sjätte direktivet endast föreskrivs en skillnad i behandling av transaktioner som utförs av föreningar utan vinstsyfte när transaktionerna är kopplade till idrottslig träning och tillhandahålls personer som ägnar sig åt idrott. Under sådana omständigheter är transaktionerna undantagna från mervärdesskatteplikt av hänsyn till allmänintresset.

49 Den andra frågan skall således besvaras så, att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida en nationell bestämmelse, i vilken det föreskrivs ett allmänt undantag från skatteplikt för transaktioner som utförs av idrottsföreningar utan vinstsyfte och vilken innebär en inskränkning av den rätt till valfrihet som ovannämnda föreningar har för beskattning av transaktioner i form av uthyrning och utarrendering, innebär att gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har tillerkänts har överskridits, särskilt med hänsyn till principen om skatteneutralitet och till kravet på en riktig, enkel och enhetlig tillämpning av de föreskrivna undantagen.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Medlemsstaterna får göra en åtskillnad mellan olika typer av transaktioner eller mellan olika kategorier av skattskyldiga när de medger skattskyldiga

valfrihet i fråga om beskattning enligt artikel 13 C i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, under förutsättning att de därvid iakttar målen med sjätte direktivet och de allmänna principerna däri, särskilt principen om skatteneutralitet och kravet på en riktig, enkel och enhetlig tillämpning av de föreskrivna undantagen.

2) **Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida en nationell bestämmelse, i vilken det föreskrivs ett allmänt undantag från skatteplikt för transaktioner som utförs av idrottsföreningar utan vinstsyfte och vilken innebär en inskränkning av den rätt till valfrihet som ovannämnda föreningar har för beskattning av transaktioner i form av uthyrning och utarrendering, innebär att gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har tillerkänts har överskridits, särskilt med hänsyn till principen om skatteneutralitet och till kravet på en riktig, enkel och enhetlig tillämpning av de föreskrivna undantagen.**

Underskrifter