WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 12 stycznia 2006 r. *

W sprawie C-246/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria) postanowieniem z dnia 26 maja 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 czerwca 2004 r., w postępowaniu:

Turn- und Sportunion Waldburg

przeciwko

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu austriackiego przez H. Dossiego, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez G. Wilmsa, oraz D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni przepisów art. 13 część B lit. b) i art. 13 część C szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został skierowany w ramach postępowania zawisłego między Turn- und Sportunion Waldburg a Finanzlandesdirection für Oberösterreich w przedmiocie możliwości dokonania przez stowarzyszenie sportowe niemające celu zarobkowego transakcji najmu nieruchomości z wykorzystaniem prawa wyboru opodatkowania transakcji przyznanego podatnikom przez ustawodawcę krajowego na podstawie art. 13 część C lit. a) szóstej dyrektywy.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 Artykuł 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

m) określone usługi ściśle związane z edukacją sportową i kulturą fizyczną, świadczone przez organizacje niemające celu zarobkowego osobom uczestniczącym w sporcie lub wychowaniu fizycznym;

[...]".

4 Zgodnie z art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy najem i dzierżawa nieruchomości są zwolnione, z wyjątkiem pewnych transakcji, które nie mają znaczenia dla niniejszej sprawy.

5 Artykuł 13 część C tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w następujących przypadkach:

a) najmu i dzierżawy nieruchomości;

[...].

Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru i ustalają szczegóły korzystania z niego".

Uregulowanie krajowe

6 Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 14 Umsatzsteuergesetz z 1994 r. (ustawy w sprawie podatku obrotowego, zwanej dalej „UStG 1994") transakcje dokonane przez stowarzyszenia niemające celu zarobkowego, których statutowym przedmiotem działalności jest

prowadzenie lub promocja wychowania fizycznego, są zwolnione z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), przy czym wyłączone jest odliczenie naliczonego podatku. Zwolnienie takie nie znajduje zastosowania do usług świadczonych w ramach działalności rolniczej lub leśnej lub działalności przedsiębiorstwa rzemieślniczego, przemysłowego lub handlowego w rozumieniu art. 45 ust. 3 Bundesabgabenordnung (związkowego kodeksu podatkowego).

7 Paragraf 6 ust. 1 pkt 16 UStG 1994 zwalnia transakcje najmu i dzierżawy nieruchomości. Pozostawienie do dyspozycji lokali służących prowadzeniu działalności gospodarczej i innych podobnych lokali jest zrównane z najmem lub dzierżawą nieruchomości.

8 Zgodnie z § 6 ust. 2 UStG 1994 przedsiębiorca może zadecydować o poddaniu podatkowi VAT transakcji zwolnionej na podstawie ust. 1 pkt 16 tego paragrafu.

9 Paragraf 6 ust. 1 pkt 27 UStG 1994 zwalnia transakcje dokonane przez małe przedsiębiorstwa. Zgodnie z brzmieniem ust. 3 tego paragrafu przedsiębiorca, którego transakcje są zwolnione na podstawie § 6 ust. 1 pkt 27 UstG 1994, może zrzec się stosowania tego przepisu, kierując pisemną deklarację do Finanzamt (urzędu skarbowego).

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

10 Wnoszący odwołanie do sądu krajowego jest organizacją sportową zaklasyfikowaną jako stowarzyszenie niemające celu zarobkowego. W 1997 r. rozpoczęło ono budowę aneksu do budynku klubowego, którego część była przeznaczona na działalność

sportową, podczas gdy powierzchnia w przybliżeniu równa jednej czwartej całej powierzchni tego lokalu miała być używana jako bufet i miała być oddana w najem przedsiębiorcy. W deklaracji VAT z 1997 r. ugrupowanie dokonało odliczeń w całkowitej wysokości 39 285 ATS dotyczących podatku VAT naliczonego wyłącznie w związku z częścią aneksu do budynku przeznaczonego na prowadzenie bufetu. Jednocześnie zrzekło się ono stosowania § 6 ust. 1 pkt 27 UStG 1994 dotyczącego małych przedsiębiorstw.

11 Decyzją z dnia 27 sierpnia 1999 r. Finanzamt odmówił dokonania tych odliczeń na tej podstawie, że organizacja sportowa zwolniona na podstawie § 6 ust. 1 pkt 14 UStG 1994 bez prawa do odliczeń, nie mogła, korzystając z prawa wyboru, zrzec się zwolnienia transakcji wynikających z najmu i dzierżawy nieruchomości. Zwolnienia przedmiotowe przewidziane w § 6 ust. 1 pkt 14 UStG 1994 na rzecz stowarzyszeń sportowych niemających celów zarobkowych, mają prymat nad zwolnieniami transakcji najmu przewidzianymi w § 6 ust. 1 pkt 16 UStG 1994.

12 Wniesione od tej decyzji odwołanie zostało oddalone jako bezpodstawne na tej podstawie, że § 6 ust. 1 pkt 14 UStG 1994 jako przepis szczególny ma prymat nad pkt 16 tego paragrafu. Zdaniem urzędu okoliczność zrzeczenia się przez ugrupowanie sportowe przepisów dotyczących małych przedsiębiorstw w ogóle nie zmienia stanu prawnego w niniejszej sprawie.

13 Wnoszący odwołanie zaskarżył tę decyzję do Verwaltungsgerichtshof. W postanowieniu odsyłającym sąd ten uznał, że zwolnienie usług świadczonych osobom, które nie zajmują się sportem ani wychowaniem fizycznym, takich jak wynajem lub udzielenie pozwolenia na prowadzenie bufetu, nie mieści się w zakresie zastosowania art. 13 część A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy, a co za tym idzie nie może opierać się na tym przepisie. W każdym razie sąd ten zadaje sobie pytanie, czy zwolnienie transakcji najmu lub dzierżawy dokonanych przez organizacje sportowe niemające celu gospodarczego może się opierać na art. 13 część B lit. b) tej dyrektywy.

14 Stwierdziwszy, że UStG 1994 nie przyznaje organizacjom sportowym żadnej możliwości wyboru opodatkowania transakcji najmu lub dzierżawy, sąd odsyłający zastanawia się również nad wykładnią art. 13 część C szóstej dyrektywy i nad możliwością wykluczenia pewnych podatników z możliwości skorzystania z prawa wyboru opodatkowania przyznanej innym podatnikom.

15 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy uprawnienie, którym dysponują państwa członkowskie na podstawie art. 13 część C szóstej dyrektywy [...], do przyznania podatnikom prawa wyboru opodatkowania najmu nieruchomości, pomimo zwolnienia ustanowionego w art. 13 część B lit. b) [tej] dyrektywy, powinno być wykonywane w sposób jednolity, czy też państwa członkowskie mogą dokonać rozróżnienia ze względu na charakter transakcji lub kategorie podatników?

2) Czy art. 13 część B lit. b) w związku z art. 13 część C lit. a) [szóstej] dyrektywy umożliwiają państwom członkowskim przyjęcie uregulowania, takiego jak to, które zostało przewidziane w § 6 ust. 1 pkt 14 [UStG 1994], w związku z § 6 ust. 1 pkt 16 tej ustawy, zgodnie z którym możliwość wyboru opodatkowania transakcji najmu lub dzierżawy została ograniczona w ten sposób, że wyłączono ją w stosunku do organizacji sportowych niemających celów zarobkowych?".

16 Postanowienie odsyłające dotyczy również sprawy Edith Barris przeciwko Finanzlandesdirektion für Tirol i w jej kontekście sąd odsyłający skierował trzecie pytanie

prejudycjalne. Jednakże postanowieniem z dnia 16 marca 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 marca 2005 r., Verwaltungsgerichtshof wycofał owo trzecie pytanie.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

17 Rząd austriacki uważa, że transakcje najmu nieruchomości w niniejszej sprawie stanowią czynność administrowania nieruchomościami w rozumieniu art. 32 Bundesabgabenordnung, która w sposób bezsporny podlega zwolnieniu dotyczącemu stowarzyszeń sportowych przewidzianemu przez § 6 ust. 1 pkt 14 UStG 1994. Uważa on, że należy przeredagować pytania w niniejszej sprawie, w celu oceny, czy § 6 ust. 1 pkt 14 UStG 1994 w prawidłowy sposób transponuje do prawa austriackiego art. 13 część A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy.

18 Pytanie sprowadzałoby się zatem do kwestii, czy czynności administrowania nieruchomościami, również zwolnione w prawie austriackim, wykonywane przez organizacje sportowe niemające celu zarobkowego, nadal pozostają w ścisłym związku z usługami świadczonymi przez te organizacje osobom zajmującym się sportem lub wychowaniem fizycznym.

19 Zdaniem rządu austriackiego, albo taki związek istnieje, to znaczy wynajem nieruchomości w celu prowadzenia bufetu klubu sportowego służącego działalności

sportowej może zostać uznane jako posiadający związek z usługami świadczonymi przez organizację sportową, lub też usługi te są zasadniczo usługami dodatkowymi, a co za tym idzie można je pominąć.

20 Należy w tym miejscu przypomnieć, że do Trybunału Sprawiedliwości nie należy ocena w ramach postępowania w trybie prejudycjalnym znaczenia pytań prejudycjalnych skierowanych przez sąd krajowy dla sprawy ani też orzekanie w przedmiocie wykładni przepisów krajowych oraz rozstrzyganie, czy wykładnia dokonana przez sąd odsyłający jest prawidłowa (zob. podobnie wyroki z dnia 30 listopada 1977 r. w sprawie 52/77 Cayrol, Rec. str. 2261, pkt 32; z dnia 16 kwietnia 1991 r. w sprawie C-347/89 Eurim-Pharm, Rec. str. I-1747, pkt 16 oraz z dnia 3 października 2000 r. w sprawie C-58/98 Corsten, Rec. str. I-7919, pkt 24).

21 W rzeczywistości bowiem do Trybunału należy, w ramach podziału kompetencji pomiędzy sądy wspólnotowe i krajowe, uwzględnienie kontekstu faktycznego i prawnego, w który wpisują się pytania prejudycjalne, w sposób, w jaki został on określony przez sąd odsyłający (zob. wyroki z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-153/02 Neri, Rec. str. I-13555, pkt 34 i 35, oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-482/01 i C-493/01 Orfanopoulos i Oliveri, Rec. str. I-5257, pkt 42).

22 W związku z powyższym należy rozważyć pytania prejudycjalne w takich ramach prawnych, jakie zostały określone przez Verwaltungsgerichtshof w postanowieniu odsyłającym.

W przedmiocie pytania pierwszego

23 Przez swoje pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający w istocie zmierza do wyjaśnienia, czy państwa członkowskie, przyznając podatnikom prawo wyboru opodatkowania, o którym mowa w art. 13 część C szóstej dyrektywy, mogą dokonać zróżnicowania ze względu na charakter transakcji lub kategorie podatników.

24 Komisja zwraca uwagę na to, iż państwom członkowskim przysługuje szeroki margines uznania w ramach przepisów art. 13 część B lit. b) oraz art. 13 część C szóstej dyrektywy w zakresie zwalniania lub opodatkowywania dzierżawy lub najmu. Opiera się ona na orzecznictwie, zgodnie z którym w odniesieniu do pewnych transakcji lub kategorii podatników można wykluczyć prawo wyboru opodatkowania na podstawie art. 13 część C tej dyrektywy. Jest tak, zwłaszcza w przypadku gdy państwo członkowskie stwierdzi, iż prawo to wykonywane byłoby w celu uniknięcia podatku. Niemniej, korzystając z przysługującego im swobodnego uznania, państwa członkowskie powinny respektować cele i zasady szóstej dyrektywy, w szczególności zasadę neutralności podatku VAT oraz zasadę proporcjonalności.

25 Na marginesie należy wspomnieć, że zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które mają na celu uniknięcie rozbieżności pomiędzy państwami członkowskimi w stosowaniu systemu podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973, pkt 15, oraz z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00, Rec. str. I-4101, pkt 46).

26 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem opodatkowanie transakcji najmu i dzierżawy jest uprawnieniem, które prawodawca wspólnotowy przyznał państwom członkowskim na zasadzie odstępstwa od zasady ogólnej ustanowionej w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, zgodnie z którą transakcje dzierżawy i najmu są zwolnione z podatku VAT. Prawo do odliczenia nie jest więc w tym kontekście wykonywane automatycznie, ale jedynie jeżeli państwa członkowskie zdecydują się skorzystać z uprawnienia, o którym mowa w art. 13 część C szóstej dyrektywy, pod warunkiem że podatnicy skorzystają z przyznanego im prawa wyboru (zob. wyrok z dnia 9 września 2004 r. w sprawie C-269/03 Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Rec. str. I-8067, pkt 20).

27 Zgodnie z tym, co orzekł już Trybunał, z samej treści art. 13 część C szóstej dyrektywy wynika, że państwa członkowskie mogą na podstawie tego uprawnienia przyznać korzystającym ze zwolnień przewidzianych przez tę dyrektywę możliwość rezygnacji ze zwolnienia, bądź w każdym przypadku, bądź to w określonych granicach, bądź też na określonych warunkach (zob. wyrok z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. str. 53, pkt 38).

28 Artykuł 13 część C szóstej dyrektywy umożliwia tym samym państwom członkowskim możliwość przyznania podatnikom prawa wyboru opodatkowania najmu nieruchomości, jak również możliwość ograniczenia zakresu tego prawa lub jego odebrania (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337, pkt 66).

29 Z powyższego wynika, że państwom członkowskim przysługuje w ramach przepisów art. 13 część C szóstej dyrektywy szeroki zakres swobodnego uznania. W rzeczywistości to im przypada w udziale ocena, czy należy ustanowić prawo wyboru, zgodnie z tym, co uważają za stosowne ze względu na kontekst istniejący w danej chwili w ich państwie (zob. wyroki: z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-381/97 Belgocodex, Rec. str. I-8153, pkt 16 i 17; z dnia 3 lutego 2000 r. w sprawie C-12/98 Amengual Far, Rec. str. I-527, pkt 13 oraz z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen", Rec. str. I-6831, pkt 45).

30 A zatem, korzystając ze swobodnego uznania dotyczącego prawa wyboru, państwa członkowskie mogą równie dobrze wyłączyć określone transakcje lub określone kategorie podatników z zakresu zastosowania tego prawa.

31 Jednakże, jak słusznie zaznacza Komisja, państwa członkowskie, korzystając z uprawnienia do ograniczenia zakresu prawa wyboru i określenia warunków jego wykonywania, powinny przestrzegać celów i ogólnych zasad szóstej dyrektywy, w szczególności zasady neutralności podatkowej i wymogu prawidłowego, prostego oraz jednolitego stosowania przewidzianych zwolnień (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 Fischer, Rec. str. I-3369, pkt 27, oraz ww. wyrok w sprawie „Goed Wonen", pkt 56).

32 Zasada neutralności, która znajduje swój wyraz w art. 2 pierwszej dyrektywy 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, str. 1301) i która ponadto jest nierozłącznie związana ze wspólnym systemem podatku VAT, jak o tym przypominają motywy czwarty i piąty szóstej dyrektywy, wymaga, aby każda działalność gospodarcza była traktowana w ten sam sposób (wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 Wellcome Trust, Rec. str. I-3013, pkt 38 oraz ww. wyrok w sprawie Belgocodex, pkt 18). Tak samo jest w przypadku podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych transakcji (wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, pkt 20).

33 W kwestii tej Trybunał orzekł, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby świadczenie podobnych usług, które tym samym są względem siebie konkurencyjne, było traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 października 2001 r. w sprawie

C-267/99 Adam, Rec. str. I-7467, pkt 36, z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20 oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Rec. str. I-4427, pkt 41).

34 Z orzeczeń tych wynika, że dla dokonania oceny, czy towary lub usługi są podobne, nie ma co do zasady znaczenia ani tożsamość producenta lub świadczącego usługi, ani forma prawna, w jakiej wykonuje on swoją działalność (zob. wyrok z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Linneweber i Akritidis, Rec. str. I-1131, pkt 24 i 25).

35 W związku z powyższym na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że państwa członkowskie, przyznając podatnikom prawo wyboru opodatkowania przewidziane w art. 13 część C szóstej dyrektywy, mogą dokonać rozróżnienia ze względu na rodzaj transakcji lub kategorię podatników, pod warunkiem że następuje to zgodnie z celami i zasadami ogólnymi szóstej dyrektywy, a w szczególności z zasadami neutralności podatkowej i wymogiem prawidłowego, prostego i jednolitego stosowania przewidzianych zwolnień.

W przedmiocie pytania drugiego

36 W drugim pytaniu sąd krajowy w istocie zmierza do uzyskania odpowiedzi, czy przepisy art. 13 część B lit. b) oraz art. 13 część C szóstej dyrektywy sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które, zwalniając w sposób generalny transakcje

dokonane przez stowarzyszenia sportowe niemające celu zarobkowego, ogranicza przysługujące im prawo wyboru opodatkowania transakcji najmu i dzierżawy.

37 Komisja podnosi w tym zakresie, że przewidujący odstępstwo § 6 ust. 1 pkt 14 UStG 1994 dotyczący organizacji sportowych, jest sformułowany w bardziej ogólny sposób niż odpowiadający mu przepis szóstej dyrektywy, to znaczy art. 13 część A ust. 1 lit. m) tej dyrektywy. W związku z powyższym zasada ustanowiona przez austriackie prawo dotyczące podatku VAT jest jej zdaniem pozbawiona wymogów, które są wstępnym warunkiem każdego zwolnienia na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu miałby on dotyczyć świadczenia określonych usług pozostających w ścisłym związku ze sportem, wykazujących związek pomiędzy osobą świadczącą te usługi a osobą z nich korzystającą.

38 Podkreślając obowiązek spójnej wykładni art. 13 części A, B i C szóstej dyrektywy Komisja doszła do wniosku, że organizacji sportowej niespełniającej przesłanek z art. 13 część A ust. 1 lit. m) tej dyrektywy może jednak przysługiwać, z uwagi na jej działalność, prawo wyboru opodatkowania transakcji najmu lub dzierżawy.

39 Na wstępie przypomnieć należy, że szósta dyrektywa nie zawiera regulacji, która by w sposób generalny zwalniała wszystkie transakcje związane z uprawianiem sportu lub wychowaniem fizycznym (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. str. I-493, pkt 22).

40 W rzeczywistości transakcje dokonywane przez organizacje sportowe niemające celu zarobkowego są zwolnione jako transakcje leżące w interesie ogólnym na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy, pod warunkiem że będą one

pozostawały w ścisłym związku ze sportem lub wychowaniem fizycznym i będą świadczone osobom, które zajmują się sportem lub wychowaniem fizycznym (zob. podobnie wyrok z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-124/96 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-2501, pkt 15; ww. wyrok w sprawie Stockholm Lindöpark, pkt 19 oraz wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. str. I-3293, pkt 19).

41 W niniejszym postępowaniu sąd krajowy twierdzi, że wynajem nieruchomości w celu prowadzenia bufetu nie stanowi ani usługi ściśle związanej z uprawianiem sportu, ani też usługi świadczonej na rzecz osób, które uprawiają sport lub zajmują się wychowaniem fizycznym. W takim przypadku zwolnienie wynajmu bufetu nie może opierać się na art. 13 część A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy, lecz co do zasady jego podstawą może być art. 13 część B lit. b) tej dyrektywy.

42 Jeżeli chodzi o kwestię, czy państwa członkowskie mogą wyłączyć prawo wyboru w stosunku do stowarzyszeń sportowych niemających celu zarobkowego poprzez ogólne zwolnienie wszystkich dokonywanych przez nie transakcji, należy stwierdzić, że art. 13 część C szóstej dyrektywy nie określa, na jakich warunkach i w jaki sposób można ograniczyć zakres tego prawa wyboru. W związku z powyższym to do każdego państwa członkowskiego należeć będzie określenie w jego prawie krajowym zakresu prawa wyboru i wydanie regulacji na podstawie których pewne podmioty będą mogły korzystać z prawa wyboru opodatkowania transakcji najmu i dzierżawy nieruchomości.

43 Niemniej jednak, zgodnie z wcześniejszym orzecznictwem Trybunału art. 13 część C szóstej dyrektywy nie przyznaje państwom członkowskim uprawnienia do poddania warunkom lub ograniczenia w jakikolwiek sposób zwolnień przewidzianych w części B tego artykułu. Zastrzega dla nich jedynie uprawnienie przyznania korzystającym ze zwolnień, w większym lub mniejszym zakresie, prawa wyboru opodatkowania transakcji, jeżeli uznają one, że leży to w ich interesie (zob. ww. wyrok w sprawie Becker, pkt 39).

44 Zgodnie z art. 13 część B szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają najem nieruchomości na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia możliwym oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub możliwym nadużyciom. Decyzja państw członkowskich podjęta na podstawie art. 13 część C tej dyrektywy w przedmiocie ograniczenia zakresu prawa wyboru opodatkowania transakcji najmu nieruchomości może być uzasadniona w szczególności tymi samymi celami.

45 Niemniej decyzja ta powinna uwzględniać zasadę neutralności, o której mowa w pkt 32–34 niniejszego wyroku.

46 Do sądu krajowego należy określenie, z uwzględnieniem konkretnych okoliczności toczącej się przed nim sprawy, jak również z uwzględnieniem ww. orzecznictwa, czy zastosowanie powszechnego zwolnienia wszystkich transakcji, włączywszy w to najem nieruchomości dokonany przez stowarzyszenia sportowe niemające celu zarobkowego, stanowi naruszenie zasady neutralności podatkowej.

47 Do naruszenia zasady neutralności podatkowej może dojść w ten sposób, że jedno ze stowarzyszeń sportowych, którego przedmiotem działalności statutowej jest prowadzenie lub promocja wychowania fizycznego, nie będzie miało możliwości wyboru, podczas gdy możliwość taką będą mieli inni podatnicy wykonujący podobną działalność, którzy konkurują z tym stowarzyszeniem.

48 W celu określenia, czy w przypadku, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, przekroczono granice swobodnego uznania, sąd ten będzie musiał zbadać również,

czy doszło do naruszenia wymogu prawidłowego, prostego i jednolitego zastosowania przewidzianych zwolnień. W tym celu powinien wziąć pod uwagę w szczególności, że system zwolnień przewidziany przez szóstą dyrektywę przewiduje możliwość odmiennego potraktowania transakcji dokonanych przez stowarzyszenie niemające celu zarobkowego tylko wtedy, gdy są one związane z uprawianiem sportu lub są świadczone na rzecz osób uprawiających sport. W takim bowiem przypadku transakcje te są zwolnione z VAT ze względów interesu ogólnego.

49 W związku z powyższym na drugie pytanie należy odpowiedzieć, iż do sądu krajowego należy ustalenie, czy uregulowanie krajowe, które zwalniając w sposób powszechny transakcje dokonywane przez stowarzyszenia sportowe niemające celu zarobkowego, ogranicza przysługujące im prawo wyboru opodatkowania transakcji najmu i dzierżawy oraz wykracza poza zakres swobodnego uznania przyznanego państwom członkowskim, mając na uwadze w szczególności zasadę neutralności podatkowej i wymóg prawidłowego, prostego i jednolitego zastosowania przewidzianych zwolnień.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Państwa członkowskie, przyznając podatnikom prawo wyboru opodatkowania przewidziane w art. 13 część C szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG

z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, mogą dokonać rozróżnienia ze względu na rodzaj transakcji lub kategorię podatników, pod warunkiem, iż następuje to zgodnie z celami i zasadami ogólnymi szóstej dyrektywy, a w szczególności z zasadami neutralności podatkowej i wymogiem prawidłowego, prostego i jednolitego stosowania przewidzianych zwolnień.

2) **Do sądu krajowego należy ustalenie, czy uregulowanie krajowe, które, zwalniając w sposób powszechny transakcje dokonywane przez stowarzyszenia sportowe niemające celu zarobkowego, ogranicza przysługujące im prawo wyboru opodatkowania transakcji najmu i dzierżawy, wykracza poza zakres swobodnego uznania przyznany państwom członkowskim, mając na uwadze w szczególności zasadę neutralności podatkowej i wymóg prawidłowego, prostego i jednolitego zastosowania przewidzianych zwolnień.**

Podpisy