

Sprawa C-246/04

Turner und Sportunion Waldburg

przeciwko

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. B lit. b) oraz art. 13 cz. C lit. a) – Zwolnienia transakcji najmu i dzierżawy nieruchomości – Prawo wyboru przysługujące podatnikowi – Stowarzyszenia sportowe niemające celu zarobkowego – Przesłanki

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 12 stycznia 2006 r. I-0000

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. C)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. B lit. b) i art. 13 cz. C lit. a))

1. Państwa członkowskie, przyznając podatnikom prawo wyboru opodatkowania, przewidziane w art. 13 cz. C szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, 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.

(por. pkt 35 oraz pkt 1 sentencji)

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.

W istocie, ponieważ art. 13 cz. C szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych nie określa, na jakich warunkach i w jaki sposób można ograniczyć zakres prawa wyboru opodatkowania transakcji najmu i dzierżawy nieruchomości, do każdego państwa członkowskiego należy przede wszystkim określić w jego prawie krajowym zakresu prawa wyboru i wydanie regulacji, na

podstawie których pewne podmioty b?d? mog?y korzysta? z tego prawa. Jednak?e art. 13 cz??? C szóstej dyrektywy nie przyznaje pa?stwom cz?onkowskim uprawnienia do poddania warunkom lub ograniczenia w jakikolwiek sposób zwolnie? przewidzianych w cz???ci B tego artyku?u 13, lecz zastrzega dla nich jedynie uprawnienie przyznania korzystaj?cym ze zwolnie?, w wi?kszym lub mniejszym zakresie, prawa wyboru opodatkowania transakcji, je?eli uznaj? one, ?e le?y to w ich interesie.

(por. pkt 42, 43, 49 oraz pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 12 stycznia 2006 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 13 cz??? B lit. b) oraz art. 13 cz??? C lit. a) – Zwolnienia transakcji najmu i dzier?awy nieruchomo?ci – Prawo wyboru przys?uguj?ce podatnikowi – Stowarzyszenia sportowe niemaj?ce celu zarobkowego – Przes?anki

W sprawie C?246/04

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria) postanowieniem z dnia 26 maja 2004 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 10 czerwca 2004 r., w post?powaniu:

Turn- und Sportunion Waldburg

przeciwko

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Löhmus (sprawozdawca) i A. Ó Caoimh, s?dziovie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: R. Grass,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn?,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rz?du austriackiego przez H. Dossiego, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez G. Wilmsa, oraz D. Triantafyllou, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni przepisów art. 13 cz. B lit. b) i art. 13 cz. 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 cz. C lit. a) szóstej dyrektywy.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 Artykuł 13 cz. 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 równie, 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 cz. 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 cz. 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 ustalić 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 działalnością 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 zdecydować 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 małego 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 deklaracją 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 cztery były przeznaczone 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 wyłączenie w związku z cztery aneksu do budynku przeznaczonego na prowadzenie bufetu. Jednocześnie zrzec 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 sądu okoliczności 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 cztery 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 cztery B lit. b) tej dyrektywy.

14 Stwierdziwszy, że UStG 1994 nie przyznaje organizacjom sportowym żadnej możliwości

wyboru opodatkowania transakcji najmu lub dzierżawy, sęd odsyłający zastanawia się również nad wykładni art. 13 cz. 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 cz. C szóstej dyrektywy [...], do przyznania podatnikom prawa wyboru opodatkowania najmu nieruchomości, pomimo zwolnienia ustanowionego w art. 13 cz. B lit. b) [tej] dyrektywy, powinno być wykonywane w sposób jednolity, czy te państwa członkowskie mogą dokonać rozróżnienia ze względu na charakter transakcji lub kategorie podatników?

2) Czy art. 13 cz. B lit. b) w związku z art. 13 cz. C lit. a) [szóstej] dyrektywy umożliwia 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 wyłączone jest w stosunku do organizacji sportowych niemających celów zarobkowych?”.

16 Postanowienie odsyłające dotyczy również sprawy Edith Barris przeciwko Finanzlandesdirektion für Tirol i w jej kontekście sęd 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 czynności 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 cz. A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy.

18 Pytanie sprowadzaoby 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 służyć ma działalności sportowej i może zostać uznane jako posiadający związek z usługami świadczonymi przez organizację sportową, lub te 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 tego orzekanie w przedmiocie wykładni przepisów krajowych oraz rozstrzygnięcie, 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 cz. III C szóstej dyrektywy, mogą dokonać zróżnicowania ze względu na charakter transakcji lub kategorie podatników.

24 Komisja zwraca uwagę na to, iż państwom członkowskim przysuguje szeroki margines uznania w ramach przepisów art. 13 cz. III B lit. b) oraz art. 13 cz. III 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 cz. III 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 zasad neutralności podatku VAT oraz zasad 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 przyznaje państwom członkowskim na zasadzie odstąpienia od zasady ogólnej ustanowionej w art. 13 cz. III 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 cz. III 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 cz. III C szóstej dyrektywy wynika, że państwa członkowskie mogą na podstawie tego uprawnienia przyznać korzystającym

ze zwolnień przewidzianych przez te dyrektywy możliwości rezygnacji ze zwolnienia, bądź w każdym przypadku, bądź to w określonych granicach, bądź te na określonych warunkach (zob. wyrok z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. str. 53, pkt 38).

28 Artykuł 13 cz. 1 C szóstej dyrektywy umożliwia tym samym państwu 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 państwu członkowskim przysuguje w ramach przepisów art. 13 cz. 1 C szóstej dyrektywy szeroki zakres swobodnego uznania. W rzeczywistości to im przypada w udziale ocena, czy należy ustanowić prawo wyboru, zgodnie z tym, co uważa 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 również dobrze wyliczyć określone transakcje lub określone kategorie podatników z zakresu zastosowania tego prawa.

31 Jednakże, jak słusznie zaznacza Komisja, państwa członkowskie, korzystając z uprawnień 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 nierozdzielnie 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 cz. III C szóstej dyrektywy, mogą dokonać rozróznienia ze względu na rodzaj transakcji lub kategorii 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 cz. III B lit. b) oraz art. 13 cz. III 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 cz. III 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 kaźdego zwolnienia na podstawie art. 13 cz. III A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu miałyby on dotyczyć świadczenia określonych usług pozostających w ścisłym związku ze sportem, wykazujących związek pomiędzy osobami świadczącymi te usługi a osobami z nich korzystającymi.

38 Podkreślając obowiązek spójnej wykładni art. 13 cz. III A, B i C szóstej dyrektywy Komisja doszła do wniosku, że organizacji sportowej niespełniającej przesłanek z art. 13 cz. III A ust. 1 lit. m) tej dyrektywy może jednak przysługiwać, z uwagi na jej działalnosc, 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 cz. III 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 tej 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 cz. III A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy, lecz co do zasady jego podstawą może być art. 13 cz. III B lit. b) tej dyrektywy.

42 Jeżeli chodzi o kwestię, czy państwa członkowskie mogą wyrazić prawo wyboru w stosunku do stowarzyszeń sportowych niemających celu zarobkowego poprzez ogólne zwolnienie wszystkich dokonywanych przez nie transakcji, należy stwierdzić, że art. 13 cz. III C szóstej dyrektywy nie określa, na jakich warunkach i w jaki sposób można ograniczyć zakres tego prawa wyboru. W związku z powyższym to do kaźdego państwa członkowskiego należy bździe

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 cz. 3 C szóstej dyrektywy nie przyznaje państwowym członkowskim uprawnienia do poddania warunkom lub ograniczenia w jakikolwiek sposób zwolnień przewidzianych w cz. 2 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 należy to w ich interesie (zob. ww. wyrok w sprawie Becker, pkt 39).

44 Zgodnie z art. 13 cz. 3 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 cz. 3 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 tak 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 przewidziane 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 zwalniać 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 państwowym 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 cz. 1 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, mogą dokonać rozróbnienia ze względu na rodzaj transakcji lub kategorii podatników, pod warunkiem, iż następuje to zgodnie z celami i zasadami ogólnymi szóstej dyrektywy, a w szczególności z zasadami neutralności podatkowej i wymóg 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

* Język postępowania: niemiecki.