

Zadeva C-246/04

Turn- und Sportunion Waldburg

proti

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija))

„Šesta direktiva o DDV – člen 13(B)(b) in (C)(a) – Oprostitve transakcij lizinga in dajanja v najem nepremičnin – Pravica do izbire v korist davčnih zavezancev – Nepridobitna športna društva – Pogoji“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaje – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, predvidene v Šesti direktivi*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(C))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaje – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, predvidene v Šesti direktivi*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(B)(b) in (C)(a))

1. Če države članice svojim davčnim zavezancem dovolijo pravico do izbire za obdavčitev, določeno v členu 13(C) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, lahko razlikujejo glede na vrsto transakcij ali kategorijo davčnih zavezancev pod pogojem, da spoštujejo splošne cilje in načela Šeste direktive, zlasti načelo davčne nevtralnosti in zahtevo po pravilni, preprosti in enotni uporabi predvidenih oprostitvev.

(Glej točko 35 in točko 1 izreka.)

2. Predložitveno sodišče je tisto, ki mora določiti, ali nacionalno pravilo, ki s tem, da na splošno oprosti transakcije, ki jih opravijo nepridobitna športna društva, omejuje njihovo pravico do izbire za obdavčitev transakcij dajanja v najem in lizinga, prekorači pravico do proste presoje, ki je dana državam članicam, predvsem glede na načelo davčne nevtralnosti in zahtevo po pravilni, preprosti in enotni uporabi predvidenih oprostitvev.

Ker namreč člen 13(C) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih ne določa, pod katerimi pogoji in na kakšne načine je lahko pravica do izbire za obdavčitev transakcij dajanja v najem in lizing nepremičnin omejena, mora vsaka država članica v svojem nacionalnem pravu določiti obseg pravice do izbire in določiti pravila, v skladu s katerimi so nekateri davčni zavezanci upravičeni do te pravice. Vendar člen 13(C) Šeste direktive državam članicam ne podeljuje pravice, da oprostitve, določene v delu B člena 13, podredijo pogojem ali jih na kakor koli omejijo, temveč jim daje zgolj pravico, da dajo upravičencem do teh oprostitvev v večji ali manjši meri možnost, da se sami odločijo za obdavčitev, če menijo, da je to v njihovem interesu.

(Glej točke 42, 43, 49 in točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 12. januarja 2006(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 13(B)(b) in (C)(a) – Oprostitve transakcij lizinga in dajanja v najem nepremičnin – Pravica do izbire v korist davčnih zavezancev – Nepridobitna športna društva – Pogoji“

V zadevi C-246/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija) z odločbo z dne 26. maja 2004, ki je prispela na Sodišče 10. junija 2004, v postopku

Turn- und Sportunion Waldburg

proti

Finanzlandesdirektion für Oberösterreich,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Løhmus (poročevalci) in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za avstrijsko vlado H. Dossi, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti G. Wilms in D. Triantafyllou, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi odločeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago določb člena 13(B)(b) in (C) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o

prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Turn- und Sportunion Waldburg in Finanzlandesdirection für Oberösterreich glede možnosti, da nepridobitno športno društvo, ki opravi transakcijo dajanja v najem nepremičnine, izvaja pravico do izbire za obdavčitev, ki jo dovoli nacionalni zakonodajalec davčnim zavezancem v skladu s členom 13(C)(a) Šeste direktive.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 13(A)(1) Šeste direktive določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostitjo:

[...]

m) določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih nepridobitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo;

[...]“

4 Na podlagi člena 13(B)(b) Šeste direktive se oprosti lizing in dajanje v najem nepremičnin, z izjemo določenih transakcij, ki za ta primer niso upoštevne.

5 Člen 13(C) te direktive določa:

„Države članice lahko dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih:

a) dajanja v najem in lizing nepremičnin;

[...]

Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo.“

Nacionalna ureditev

6 V skladu s členom 6(1), točka 14, zakona iz leta 1994 o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG 1994) so transakcije, ki jih opravijo nepridobitna društva, katerih statutarni cilj je izvajanje ali spodbujanje telesne vzgoje, oproščene davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), pri čemer društvo ni upravičeno do odbitka plačanega vstopnega davka. Oprostitev davka ne velja za storitve, ki se opravljajo v okviru kmetijskega ali gozdarskega obrata ali obrtnega, industrijskega ali gospodarskega poslovanja v smislu člena 45(3) zveznega davčnega zakonika (Bundesabgabenordnung).

7 Člen 6(I), točka 16, UStG 1994 oprošča transakcije dajanja v najem in lizinga nepremičnin. Dajanje na voljo poslovnih in drugih prostorov je vključeno v dajanje v najem ali lizing nepremičnin.

8 V skladu s členom 6(2) UStG 1994 se podjetnik lahko odloži, da bo transakcijo, ki je oproščena v skladu z odstavkom 1, točka 16, tega člena, obravnaval kot obdavčljivo.

9 Člen 6(I), točka 27, UStG 1994 oprošča transakcije, ki jih opravijo majhni podjetniki. Odstavek 3 tega člena določa, da lahko podjetnik, katerega transakcije so oproščene v skladu s členom 6(1)(27) UStG 1994, poda Finanzamtu (davčnemu uradu) pisno izjavo, da se odpoveduje uporabi te določbe.

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

10 Pritožnik v postopku v glavni stvari je športno združenje, označeno kot nepridobitno društvo. Leta 1997 je postavilo prizidek k obstoječemu klubu, ki naj bi bil v enem delu namenjen športu, drugi del, ki zajema približno eno tretjino skupne površine tega prizidka, pa naj bi se uporabljal kot bar in bi se dal v najem. V davčni napovedi za DDV 1997 je pritožnik uveljavljal odbitek vstopnega davka v višini 39.285 ATS, ki je bil plačan izključno za del prizidka, ki je bil namenjen obratovanju bara. Odpovedal se je uporabi člena 6(1), točka 27, UStG 1994 glede majhnih podjetnikov.

11 Z odločbo z dne 27. avgusta 1999 je Finanzamt ta odbitek zavrnil z obrazložitvijo, da se športno združenje, oproščeno v skladu s členom 6(1), točka 14, UStG 1994 brez pravice do odbitka, ne more odpovedati oprostitvi transakcij, ki izhajajo iz dajanja v najem in lizinga nepremičnin tako, da uporabi pravico do izbire. Osebna oprostitve v korist nepridobitnih športnih društev v skladu s členom 6(1), točka 14, UStG 1994 ima prednost pred oprostitvijo transakcij dajanja v najem in lizinga nepremičnin, določeno v členu 6(1), točka 16, UStG 1994.

12 Tožba, ki je bila vložena zoper to odločbo, je bila zavrnjena kot neutemeljena, ker ima člen 6(1), točka 14, UStG 1994 kot *lex specialis* prednost pred določbo točke 16 tega odstavka. Po mnenju upravnega organa se sporni pravni položaj sploh ne spremeni z dejstvom, da se je športno združenje odpovedalo pravilom, ki veljajo za majhne podjetnike.

13 Pritožnik je vložil pritožbo zoper to odločbo na Verwaltungsgerichtshofu. V predložitveni odločbi je to sodišče menilo, da oprostitve storitev, ki se nudijo osebam, ki se ne ukvarjajo s športom ali športno vzgojo, kot je dajanje v najem ali lizing bara, ne sodijo v področje uporabe člena 13(A)(1)(m) Šeste direktive in torej ne morejo temeljiti na tej določbi. Vendar se sprašuje, ali bi lahko oprostitve storitev dajanja v najem ali lizinga, ki jih opravljajo nepridobitna športna združenja, temeljila na členu 13(B)(b) te direktive.

14 Ugotavljajo, da UStG 1994 športnim združenjem ne ponuja nobene možnosti, da se odločijo za obdavčitev storitev dajanja v najem in lizinga, se predložitveno sodišče sprašuje tudi o razlagi člena 13(C) Šeste direktive in o možnosti, da bi se za določene davčne zavezanke izključilo možnost, da se odločijo za obdavčitev, ki je na voljo drugim davčnim zavezancem.

15 V teh okoliščinah je Verwaltungsgerichtshof prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali morajo države članice pravico, ki jo imajo v skladu s členom 13(C) Šeste direktive [...], s katero lahko davčnim zavezancem dovolijo pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, kljub v členu 13(B)(b) [te] direktive določeni davčni oprostitvi, izvajati enotno ali sme država članica pri tem razločevati med vrstami transakcij ali med kategorijami davčnih zavezancev?

2. Ali povezani določbi člena 13(B)(b) in (C)(a) [Šeste] direktive dovoljujeta državam članicam sprejetje ureditve, kot jo predvideva člen 6(1), točka 14, [UStG 1994] v povezavi s členom 6(1),

to?ka 16, tega zakona, v skladu s katero je možnost, da se odlo?ijo za obdav?itev transakcij dajanja v najem in lizinga, omejena tako, da so nepridobitna športna združenja iz nje izklju?ena?“

16 Ker se predložitvena odlo?ba nanaša tudi spor med Edith Barris in Finanzlandesdirektion für Tirol, je sodiš?e v tem okviru postavilo tretje vprašanje za predhodno odlo?anje. Vendar je Verwaltungsgerichtshof s sklepom z dne 16. marca 2005, ki je prispel na Sodiš?e 21. marca 2005, to tretje vprašanje umaknilo.

Vprašnji za predhodno odlo?anje

Uvodne ugotovitve

17 Po mnenju avstrijske vlade pomeni transakcija dajanja v najem zadevne nepremi?nine dejanje upravljanja premoženja v smislu ?lena 32 zveznega dav?nega zakonika, ki neizpodbitno spada v oprostitvev športnih združenj v skladu s ?lenom 6(1), to?ka 14, UStG 1994. Meni, da bi bilo treba vprašnji v tej zadevi preoblikovati, da bi se lahko presodilo, ali ?len 6(1), to?ka 14, UStG 1994 pravilno prenaša ?len 13(A)(1)(m) Šeste direktive v avstrijsko pravo.

18 Zastavlja se torej vprašanje, ali dejanja upravljanja nepremi?nine, tudi oproš?ena v avstrijskem pravu, ki jih opravi nepridobitno športno združenje, še pomenijo tesno povezavo s storitvami, ki jih nudi to združenje osebam, ki se ukvarjajo s športom ali športno vzgojo.

19 Po mnenju avstrijske vlade ta povezava obstaja, to pomeni, da se dajanje v najem nepremi?nine za obratovanje bara v klubskem prostoru za športne dejavnosti, lahko obravnava, kot da je povezava s storitvami, ki jih nudi športno združenje, ali pa so te storitve na?eloma postranske in torej zanemarljive.

20 Glede tega zadoš?a opozoriti, da v okviru predloga za sprejetje predhodne odlo?be ni dolžnost Sodiš?a, da presoja primernost vprašanj, ki jih zastavi nacionalno sodiš?e, niti da odlo?i o razlagi nacionalnih dolo?b ter razsoja o tem, ali je razlaga, ki jo je podalo predložitveno sodiš?e, pravilna (glej v tem smislu sodbe z dne 30. novembra 1977 v zadevi Cayrol, 52/77, Recueil, str. 2261, to?ka 32; z dne 16. aprila 1991 v zadevi Eurim-Pharm, C-347/89, Recueil, str. I-1747, to?ka 16, in z dne 3. oktobra 2000 v zadevi Corsten, C-58/98, Recueil, str. I-7919, to?ka 24).

21 Naloga Sodiš?a je namre?, da v okviru porazdelitve pristojnosti med sodiš?i Skupnosti in nacionalnimi sodiš?i upošteva dejanski in pravni okvir, v katerega se uvrstijo vprašanja za predhodno odlo?anje, kot jih opredeli predložitvena odlo?ba (glej sodbi z dne 13. novembra 2003 v zadevi Neri, C-153/02, Recueil, str. I?13555, to?ki 34 in 35, in z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Orfanopoulos in Oliveri, C-482/01 in C?493/01, Recueil, str. I-5257, to?ka 42).

22 Vprašnji za predhodno odlo?anje je torej treba preu?iti v pravnem okviru, kot ga opredeli Verwaltungsgerichtshof v predložitveni odlo?bi.

Prvo vprašanje

23 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje Sodiš?e, ali lahko države ?lanice, ko svojim dav?nim zavezancem dovolijo pravico do izbire za obdav?itev, dolo?eno v ?lenu 13(C) Šeste direktive, razlikujejo glede na vrsto transakcij ali kategorije dav?nih zavezancev.

24 Komisija trdi, da države ?lanice uživajo široko pravico do proste presoje v okviru dolo?b ?lena 13(B)(b) in (C) Šeste direktive pri oprostitvi ali obdav?itvi lizinga ali dajanja v najem. Pri tem se sklicuje na sodno prakso, v skladu s katero dolo?ene transakcije in kategorije dav?nih zavezancev niso upravi?ene do pravice do izbire za obdav?itev v skladu s ?lenom 13(C) te direktive. Tako bi bilo zlasti, kadar bi zadevna država ?lanica ugotovila, da se ta pravica izvaja z

namenom izogniti se davku. Pri izvrševanju pravice do proste presoje bi morale države članice ne glede na to spoštovati cilje in načela Šeste direktive, zlasti načelo nevtralnosti DDV in načelo sorazmernosti.

25 Na začetku je treba opozoriti, da oprostitve, določene v členu 13 Šeste direktive, pomenijo samostojne pojme prava Skupnosti, ki naj bi preprečevali različno uporabo sistema DDV od ene države članice do druge države članice (glej zlasti sodbi z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 15, in z dne 8. maja 2003 v zadevi Seeling, C-269/00, Recueil, str. I-4101, točka 46).

26 V skladu z ustaljeno sodno prakso je obdavčitev lizinga in dajanja v najem pravica, ki jo je zakonodajalec Skupnosti podelil državam članicam, pri čemer je odstopil od splošnega pravila, določenega v členu 13(B)(b) Šeste direktive, v skladu s katerim so transakcije lizinga in dajanja v najem oproščene DDV. Pravica do odbitka, ki pripada tej obdavčitvi, se v tem kontekstu torej ne izvaja avtomatično, ampak samo če države članice uporabijo pravico, določeno v členu 13(C) Šeste direktive, in pod pogojem, da davčni zavezanci izvajajo pravico do izbire, ki jim jo je država članica dovolila (glej sodbo z dne 9. septembra 2004 v zadevi Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, ZOdl., str. I-8067, točka 20).

27 Kot je Sodišče že razsodilo, iz besedila člena 13(C) Šeste direktive izhaja, da lahko države članice v skladu s to pravico dajo upravičencem oprostitve, določenih v Šesti direktivi, možnost, da se odrejejo oprostitvi bodisi v vseh primerih, bodisi z določenimi omejitvami, bodisi na različne načine (glej sodbo z dne 19. januarja 1982 v zadevi Becker, 8/81, Recueil, str. 53, točka 38).

28 Člen 13(C) Šeste direktive daje torej državam članicam možnost podeliti davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, ampak tudi omejiti obseg te pravice ali jo odpraviti (glej sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 66).

29 Iz tega sledi, da države članice uživajo široko pravico do proste presoje v okviru določb člena 13(C) Šeste direktive. Dolžne so namreč presoditi, ali je treba pravico do izbire uvesti glede na to, kaj se njim zdi primerno za razmerja, ki v določenem trenutku obstajajo v njihovi državi (glej sodbe z dne 3. decembra 1998 v zadevi Belgocodex, C-381/97, Recueil, str. I-8153, točki 16 in 17; z dne 3. februarja 2000 v zadevi Amengual Far, C-12/98, Recueil, str. I-527, točka 13, in z dne 4. oktobra 2001 v zadevi „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, str. I-6831, točka 45).

30 Države članice lahko torej pri izvrševanju svoje pravice do proste presoje glede pravice do izbire tudi izključijo določene transakcije ali določene kategorije davčnih zavezancev iz obsega te pravice.

31 Vendar je treba, kot je pravilno poudarila Komisija, kadar države članice uporabijo pravico, da omejijo obseg pravice do izbire in da določijo načine njegovega izvajanja, spoštovati cilje in splošna načela Šeste direktive, zlasti načelo davčne nevtralnosti in zahtevo po pravilni, preprosti in enotni uporabi predvidenih oprostitvev (glej v tem smislu sodbo z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer, C-283/95, Recueil, str. I-3369, točka 27, in zgoraj navedeno sodbo „Goed Wonen“, točka 56).

32 Načelo nevtralnosti, ki je prišlo do izraza v členu 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301) in ki je sicer lastno skupnemu sistemu DDV, kot se lahko razbere tudi iz tretje in pete uvodne izjave Šeste direktive, pomeni, da je treba vse gospodarske dejavnosti obravnavati enako (sodba z dne 20. junija 1996 v zadevi Wellcome Trust, C-155/94, Recueil, str. I-3013, točka 38, in zgoraj navedena sodba Belgocodex, točka 18). Enako velja za vse gospodarske subjekte, ki izvršujejo

enake transakcije (sodba z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg, C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20).

33 Glede tega je Sodišče razsodilo, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje predvsem temu, da se podobne storitve, ki so tako med seboj konkurenčne, obravnavajo različno z vidika DDV (glej zlasti sodbe z dne 11. oktobra 2001 v zadevi Adam, C-267/99, Recueil, str. I-7467, točka 36; z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-109/02, Recueil, str. I-12691, točka 20, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 41).

34 Iz te sodne prakse izhaja, da je za presojo, ali so storitve podobne, identiteta osebe, ki storitve opravlja, in pravna oblika, v kateri opravlja svoje dejavnosti, naložena nepomembna (glej sodbo z dne 17. februarja 2005 v zadevi Linneweber in Akritidis, C-453/02 in 462/02, ZOdl., str. I-1131, točki 24 in 25).

35 Na prvo vprašanje je torej treba odgovoriti, da lahko države članice, če svojim davčnim zavezancem dovolijo pravico do izbire za obdavčitev, določeno v členu 13(C) Šeste direktive, razlikujejo glede na vrsto transakcij ali kategorijo davčnih zavezancev pod pogojem, da spoštujejo splošne cilje in načela Šeste direktive, zlasti načelo davčne nevtralnosti in zahtevo po pravilni, preprosti in enotni uporabi predvidenih oprostitov.

Drugo vprašanje

36 Predložitevno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali določbe člena 13(B)(b) in (C) Šeste direktive nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki na splošno oprosti transakcije nepridobitnih športnih društev, pri čemer pa jim omejuje pravico, da se odločijo za obdavčitev transakcij dajanja v najem in lizinga.

37 Komisija v zvezi s tem opozarja, da je člen 6(1), točka 14, UStG 1994 o športnih združenjih, ki določa izjemo, napisan splošneje kot ustrezna določba Šeste direktive, namreč člen 13(A)(1)(m). Posledično pravilu, ki ga določa avstrijski zakon o DDV, manjkajo zahteve, ki so pogoj za vse oprostitve v skladu s členom 13(A)(1)(m) Šeste direktive. V skladu z besedilom te določbe bi morale obstajati določene storitve, ki bi bile tesno povezane s športom in pri katerih bi obstajala povezava med osebo, ki storitve opravlja, in prejemnikom storitve.

38 Komisija poudarja, da je treba dele A, B in C člena 13 Šeste direktive razlagati dosledno, in sklene, da bi v skladu s sistematiko Šeste direktive športno združenje, ki ne izpolnjuje pogojev člena 13(A)(1)(m) te direktive, vsekakor lahko imelo pravico, da se odloči za obdavčitev transakcij dajanja v najem in lizinga.

39 Najprej je treba opozoriti, da Šesta direktiva ne vsebuje pravila, ki bi na splošno oprostilo vse storitve, ki so povezane s športom in telesno vzgojo (glej v tem smislu sodbo z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, str. I-493, točka 22).

40 Transakcije, ki jih izvršijo nepridobitna športna društva, so namreč oproščene kot transakcije, ki so v javnem interesu v skladu s členom 13(A)(1)(m) Šeste direktive, pod pogojem, da so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in da se opravijo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo (glej v tem smislu sodba z dne 7. maja 1998 v zadevi Komisija proti Španiji, C-124/96, Recueil, str. I-2501, točka 15; zgoraj navedena sodba Stockholm Lindöpark, točka 19, in sodba z dne 21. marca 2002 v zadevi Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 19).

41 V okviru tega predloga za predhodno odločanje nacionalno sodišče meni, da dajanje v

najem nepremičnine za obratovanje bara ne predstavlja niti storitve, ki bi bila tesno povezana s športom, niti storitve opravljene osebam, ki se ukvarjajo s športom ali športno vzgojo. V tem primeru oprostitev dajanja v najem bara ne temelji na členu 13(A)(1)(m)  este direktive, ampak bi lahko načeloma temeljila na členu 13(B)(b) te direktive.

42 V zvezi z vprašanjem, ali države članice lahko izključijo pravico do izbire za nepridobitna športna družstva tako s splošno oprostitvijo vseh transakcij, ki jih ta izvršijo, je treba ugotoviti, da  len 13(C)  este direktive ne določa natančno, pod katerimi pogoji in kako se lahko omeji obseg te pravice do izbire. Torej je vsaka država članica dolžna, da v svojem nacionalnem pravu natančno določi obseg pravice do izbire in določi pravila, v skladu s katerimi so določeni davčni zavezanci upravičeni do pravice do izbire za obdavčitev transakcij dajanja v najem in lizinga nepremičnin.

43 Vendarle, kot je Sodišče  e razsodilo,  len 13(C)  este direktive državam članicam ne podeljuje pravice, da oprostitve, določene v delu (B) tega člena, podredijo pogojem ali jih na kakor koli omejijo. Daje jim zgolj pravico, da bolj ali manj odprejo davčnim zavezancem, ki so upravičeni do teh oprostitev, možnost, da se odločijo za obdavčitev,  e menijo, da je to v njihovem interesu (glej zgoraj navedeno sodbo Becker, točka 39).

44 V skladu s členom 13(B)  este direktive države članice oprostijo dajanje v najem nepremičnin pod pogoji, ki jih določijo, da bi zagotovile pravilno in preprosto uporabo oprostitve ter preprečile morebitne utaje, izogibanja ali zlorabe. Odločitev države članice v skladu s členom 13(C) te direktive, da omeji obseg pravice do izbire za obdavčitev dajanja v najem nepremičnin, se lahko utemelji predvsem z istimi cilji.

45 Taka odločitev pa mora ne glede na to spoštovati načelo nevtralnosti, na katerega je bilo spomnjeno v točkah od 32 do 34 te sodbe.

46 Dolžnost nacionalnega sodišča je, da glede na posebne okoliščine zadeve v postopku v glavni stvari ter glede na zgoraj navedeno sodno prakso določi, ali uporaba splošne oprostitve za vse transakcije, vključno z dajanjem v najem nepremičnin, ki jih izvršijo nepridobitna športna družstva, pomeni kršitev načela davčne nevtralnosti ali ne.

47 Tako lahko obstaja kršitev načela davčne nevtralnosti,  e športno dru stvo, katerega statutarni cilj je izvajanje ali spodbujanje telesne vzgoje, nima možnosti, da se odlo i za obdavčitev, medtem ko je taka možnost na voljo drugim davčnim zavezancem, ki opravljajo podobne dejavnosti in ki so v konkurenci z dejavnostmi navedenega kluba.

48 Da bi predložitveno sodišče določilo, ali so bile meje te pravice do proste presoje prekoračene v postopku v glavni stvari, mora preveriti tudi, ali obstaja kršitev zahteve po pravilni, preprosti in enotni uporabi predvidenih oprostitev. V ta namen bi morale upoštevat predvsem dejstvo, da sistem oprostitev, določen s  esto direktivo, določa drugačno obravnavanje storitev, ki jih opravijo nepridobitna družstva, samo toliko, kolikor so te storitve povezane s športom, in ki se opravijo osebam, ki se ukvarjajo s športom. V takem primeru so te storitve oproščene DDV iz razlogov javnega interesa.

49 Na drugo vprašanje je torej treba odgovoriti, da je predložitveno sodišče tisto, ki mora določiti, ali nacionalno pravilo, ki s tem, da na splošno oprosti transakcije, ki jih opravijo nepridobitna športna družstva, omejuje njihovo pravico do izbire za obdavčitev transakcij dajanja v najem in lizinga, presega pravico do proste presoje, ki je dana državam članicam, predvsem glede na načelo davčne nevtralnosti in zahtevo po pravilni, preprosti in enotni uporabi predvidenih oprostitev.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

1) Države članice, ?e svojim dav?nim zavezancem dovolijo pravico do izbire za obdav?itev, dolo?eno v ?lenu 13(C) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, lahko razlikujejo glede na vrsto transakcij ali kategorijo dav?nih zavezancev pod pogojem, da spoštujejo splošne cilje in na?ela Šeste direktive, zlasti na?elo dav?ne nevtralnosti in zahtevo po pravilni, preprosti in enotni uporabi predvidenih oprostitev.

2) Predložitveno sodiš?e je tisto, ki mora dolo?iti, ali nacionalno pravilo, ki s tem, da na splošno oprosti transakcije, ki jih opravijo nepridobitna športna društva, omejuje njihovo pravico do izbire za obdav?itev transakcij dajanja v najem in lizinga, presega pravico do proste presoje, ki je dana državam članicam, predvsem glede na na?elo dav?ne nevtralnosti in zahtevo po pravilni, preprosti in enotni uporabi predvidenih oprostitev.

Podpisi

** Jezik postopka: nemš?ina.