

Mål C-253/07

Canterbury Hockey Club

och

Canterbury Ladies Hockey Club

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(begäran om förhandsavgörande från High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Tjänster som är kopplade till idrottslig träning – Tjänster som tillhandahålls personer som ägnar sig åt idrott – Tjänster som tillhandahålls icke-registrerade associationer samt juridiska personer – Omfattas – Villkor”

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som anges i sjätte direktivet*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 m)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som anges i sjätte direktivet*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 m)

1. Artikel 13 A.1 m i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas på så sätt att den även omfattar, med avseende på personer som ägnar sig åt idrott, tjänster som tillhandahålls juridiska personer och icke-registrerade associationer, under förutsättning att – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva – dessa tjänster är nära kopplade till idrottslig träning och är väsentliga för densamma, att de tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte och att de som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsterna är personer som ägnar sig åt idrott.

Syftet med artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet är nämligen inte att endast vissa slag av idrott ska undantas från mervärdesskatteplikt enligt bestämmelsen, utan bestämmelsen avser idrott generellt sett, vilket även innefattar idrott som med nödvändighet utövas av enskilda individer inom ramen för grupper av personer eller inom ramen för organisatoriska och administrativa strukturer som inrättats av icke-registrerade associationer eller av juridiska personer, såsom idrottsklubbar, under förutsättning att de krav som beskrivs i artikel 13 A.1 m och 13 A. 2 b är uppfyllda. Om det uppställs ett krav på att tjänsterna i fråga direkt tillhandahålls de fysiska personer som ägnar sig åt idrott inom ramen för en organisatorisk struktur som inrättats av en idrottsklubb, skulle det innebära att ett stort antal tjänster som är väsentliga för idrottsutövningen automatiskt och oundvikligen utesluts från undantagets tillämpningsområde, oberoende av frågan huruvida tjänsterna direkt är kopplade till de personer som ägnar sig åt idrotten eller till idrottsklubbarna och av vem som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsten. Detta skulle vara oförenligt med det mål som eftersträvas med undantaget i nämnda bestämmelse, vilket är att de tjänster som tillhandahålls

enskilda individer som ägnar sig åt idrott faktiskt ska omfattas av undantagets tillämpningsområde.

Det skulle dessutom inte vara förenligt med principen om skatteneutralitet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, med hänsyn till vilken de undantag som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet ska tillämpas, om den organisatoriska strukturen för den idrott som utövas skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet.

I syfte att säkerställa en effektiv tillämpning av det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, ska denna bestämmelse tolkas på så sätt att tjänster som tillhandahålls inom ramen för bland annat idrott som utövas i grupper av personer eller inom ramen för organisatoriska strukturer som inrättats av idrottsklubbar, i princip kan omfattas av undantaget i nämnda bestämmelse. Härav följer att vem som är mottagare av tjänsten i formellt hänseende och dennes rättsliga form saknar betydelse vid bedömningen av huruvida tjänsterna ska omfattas av undantaget.

(se punkterna 27, 29–31 och 35, samt punkt 1 i domslutet)

2. Uttrycket "vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig träning" i artikel 13 A.1 m i direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter innebär inte att medlemsstaterna får begränsa undantaget från mervärdesskatteplikt i denna bestämmelse med avseende på mottagarna av tjänsterna i fråga.

De eventuella begränsningar av möjligheterna till undantag som föreskrivs i artikel 13 A i sjätte direktivet kan endast bli aktuella vid tillämpningen av artikel 13 A.2. När en medlemsstat beviljar ett undantag för en viss tjänst som är nära kopplad till idrottslig eller fysisk träning och som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte, kan den således inte ställa andra villkor för denna tjänst än dem som föreskrivs i artikel 13 A.2 i sjätte direktivet. Medlemsstaterna har inte behörighet att utesluta en viss grupp av mottagare av tjänsterna i fråga från att omfattas av tillämpningsområdet för det ifrågavarande undantaget, eftersom denna bestämmelse inte innehåller några begränsningar med avseende på mottagarna av dessa tjänster.

(se punkterna 39–40, samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 16 oktober 2008 (*)

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Tjänster som är kopplade till idrottslig träning – Tjänster som tillhandahålls personer som ägnar sig åt idrott – Tjänster som tillhandahålls icke-registrerade associationer samt juridiska personer – Omfattas – Villkor"

I mål C-253/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket) genom beslut av den 1 februari 2007, som inkom till domstolen den 29 maj 2007, i målet

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna T. von Danwitz (referent), E. Juhász, G. Arestis och J. Malenovský och,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 3 juli 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, genom M.G. MacDonald, advocate,
- Förenade kungarikets regering, genom T. Harris och L. Seeboruth, båda i egenskap av ombud, biträdda av I. Hutton, barrister,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis, I. Bakopoulos och K. Boskovits, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Afonso och R. Lyal, 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 artikel 13 A.1 m 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 ett mål mellan Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (nedan kallade landhockeyklubbarna), å ena sidan, och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallade Commissioners), å andra sidan, angående det

förhållandet att mervärdesskatt uttagits på medlemsavgifter som England Hockey Limited (nedan kallat England Hockey) mottagit, mot att detta bolag tillhandahåller tjänster till landhockeyklubbarna, medan de senare anser att dessa tjänster borde vara undantagna från mervärdesskatteplikt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskrätsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 I artikel 13 A i sjätte direktivet, med rubriken Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, föreskrivs bland annat följande:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskrätsbestämmelser, 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.

...

2. ...

b) Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om

– det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

– det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

De nationella bestämmelserna

5 Enligt punkt 3, grupp 10, i bilaga 9 till 1994 års mervärdesskattelag (Value Added Tax Act 1994) undantas följande från mervärdesskatteplikt:

"Tjänster som ett berättigat organ tillhandahåller en enskild individ, om dessa tjänster är nära kopplade till och väsentliga för idrott eller fysisk träning i vilken denna individ deltar. Undantaget från mervärdesskatteplikt gäller emellertid inte om detta organ har ett medlemssystem och den aktuella tjänsten tillhandahålls till en enskild individ som inte är medlem."

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Landhockeyklubbarna är medlemsklubbar och flera olika landhockeylag ingår i nämnda klubbar. Medlemmarna betalar en årlig medlemsavgift för sina medlemsrättigheter. Det är fråga om icke-registrerade associationer som inte är juridiska personer.

7 Landhockeyklubbarna är medlemmar i England Hockey, som är en organisation utan vinstsyfte med målsättningen att främja och vidareutveckla landhockeyspelandet i England. Landhockeyklubbarna betalar en medlemsavgift till nämnda organisation och denna avgift är mervärdesskattepliktig för organisationen.

8 Som vederlag för medlemsavgifterna tillhandahåller England Hockey vissa tjänster, såsom ett klubbbackrediteringssystem, kurser för tränare, domare, lärare och unga personer, ett nätverk av landhockeyutvecklingskontor, hjälp att få tillgång till offentliga medel eller lotterimedel, rådgivning på marknadsföringsområdet och erhållande av sponsring, klubbförvaltningstjänster och försäkringar för klubbar, och anordnande av lagtävlingar.

9 Commissioners tillkännagav England Hockey att de medlemsavgifter som denna organisation erhåller, som vederlag för de tjänster som den tillhandahåller de landhockeyklubbar som är medlemmar, är mervärdesskattepliktiga och att en normal skattesats härvid ska tillämpas. Eftersom klubbarna inte är personer som ägnar sig åt idrott omfattas de tillhandahållna tjänsterna inte av undantaget från mervärdesskatteplikt.

10 Landhockeyklubbarna överklagade detta beslut till VAT and Duties Tribunal och gjorde gällande att de tjänster som England Hockey tillhandahåller ska undantas från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet.

11 VAT and Duties Tribunal fastslog att de tjänster som England Hockey tillhandahåller kan anses utgöra tjänster som tillhandahålls de enskilda spelarna, som är medlemmar i landhockeyklubbarna, eftersom de sistnämnda utgör icke-registrerade associationer som inte är juridiska personer. Rätten behandlade således landhockeyklubbarna såsom "transparenta" och såg genom dessa klubbar till deras enskilda medlemmar för att bedöma om England Hockey tillhandahöll tjänster som var nära kopplade till idrott till "personer som ägnar sig åt idrott", vilka tjänster i så fall var undantagna från mervärdesskatteplikt.

12 Commissioners överklagade detta avgörande till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, och gjorde gällande att landhockeyklubbarna inte kunde behandlas såsom "transparenta" i mervärdesskattehänseende. Landhockeyklubbarna däremot anförde i sitt anslutningsöverklagande att VAT and Duties Tribunals avgörande skulle fastställas av andra skäl än vad den instansen angett, nämligen att det villkor som avses i punkt 3, grupp 10, i bilaga 9 till 1994 års mervärdesskattelag avseende mervärdesskatt, enligt vilket tjänsten ska tillhandahållas en "enskild individ", inte innebär att bestämmelsen i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet har införlivats på ett korrekt sätt.

13 Enligt High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, innebär inte de tjänster som England Hockey tillhandahåller att medlemmarna i landhockeyklubbarna direkt ges möjlighet att spela landhockey. Samma domstol beaktade att det mellan parterna i målet är ostridigt att de tjänster som England Hockey tillhandahåller är nära kopplade till idrott.

14 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ansåg att det saknades grund för att behandla landhockeyklubbarna såsom "transparenta" i mervärdesskattehänseende och fastslog att Commissioners överklagande fick prövas. Eftersom samma domstol ansåg att frågan hur landhockeyklubbarnas anslutningsöverklagande skulle bedömas var beroende av en tolkning av gemenskapsrätten, beslutade den att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Omfattar ordet 'personer' i uttrycket 'personer som ägnar sig åt idrott', när det gäller det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, även

juridiska personer och icke-registrerade associationer, eller är det begränsat till enskilda individer, det vill säga fysiska personer eller människor?

2) Om ordet 'personer' i uttrycket 'personer som ägnar sig åt idrott' omfattar juridiska personer och icke-registrerade associationer såväl som enskilda individer, innebär uttrycket 'vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig träning' att en medlemsstat får begränsa undantaget från mervärdesskatteplikt till att endast gälla enskilda individer som ägnar sig åt idrott?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

15 Enligt sjätte direktivet är tillämpningsområdet för mervärdesskatt mycket omfattande, vilket inbegriper all ekonomisk verksamhet som bedrivs av tillverkare, affärsinnehavare och av dem som tillhandahåller tjänster (se, bland annat, dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 10). I artikel 13 i detta direktiv undantas emellertid vissa verksamheter från mervärdesskatteplikt.

16 Det följer av domstolens fasta rättspraxis att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga begrepp i gemenskapsrätten som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se, bland annat, dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 16, av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 22, samt av den 14 juni 2007 i mål C-434/05, Horizon College, REG 2007, s. I-4793, punkt 15).

17 De uttryck som används för att beskriva undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag. Denna regel om restriktiv tolkning innebär emellertid inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (domarna i de ovannämnda målen Temco Europe, punkt 17, och Horizon College, punkt 16). Nämnda ord ska tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i sjätte direktivet, och därvid ska särskilt *ratio legis* vad beträffar undantaget i fråga beaktas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Temco Europe, punkt 18, och dom av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, REG 2005, s. I-1527, punkt 28).

18 Ändamålet med artikel 13 A i sjätte direktivet är att vissa verksamheter av allmänintresse ska undantas från mervärdesskatteplikt. Undantaget rör dock inte alla verksamheter av allmänintresse, utan endast dem som räknas upp och mycket noggrant beskrivs i denna bestämmelse (dom av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory, REG 2006, s. I-12121, punkt 24, och domen i det ovannämnda målet Horizon College, punkt 14).

19 Vad beträffar idrottslig eller fysisk träning, såsom verksamhet av allmänintresse, har undantaget i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet till syfte att uppmuntra denna typ av verksamhet, men innehåller inte någon bestämmelse som innebär att alla tjänster som är kopplade till sådan verksamhet generellt undantas från mervärdesskatteplikt (se dom av den 12 januari 2006 i mål C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, REG 2006, s. I-589, punkt 39).

20 För att undantaget i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet ska vara tillämpligt, ska vissa villkor som följer av denna bestämmelse vara uppfyllda.

21 För det första ska tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning tillhandahållas av sådana organisationer som avses i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet. För att

tjänsterna i fråga ska kunna omfattas av undantaget i nämnda bestämmelse, krävs det att tjänsterna tillhandahålls av en organisation utan vinstsyfte. Såsom följer av beslutet om hänskjutande kan detta villkor vara uppfyllt i målet vid den nationella domstolen.

22 För det andra kan de tjänster som tillhandahålls av sådana organisationer omfattas av undantaget i egenskap av verksamhet av allmänintresse, under förutsättning att tjänsterna är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning och tillhandahålls personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. Dessutom följer det av artikel 13 A.2 b första strecksatsen i sjätte direktivet att tjänster inte får undantas enligt nämnda artikel 13 A.1 m, om de inte är väsentliga för de undantagna verksamheterna, det vill säga för idrottslig eller fysisk träning.

23 Således bedöms frågan huruvida en verksamhet ska undantas från mervärdesskatteplikt bland annat i förhållande till vilken typ av tjänst som tillhandahålls och vilken koppling den har till idrottslig eller fysisk träning.

24 I detta sammanhang ska domstolen pröva huruvida svaret på den första tolkningsfrågan kan påverkas av det argument som framförts av Förenade kungarikets regering och Greklands regering avseende ordalydelsen i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, som innebär att endast fysiska personer har möjlighet att ägna sig åt idrott och att endast de tjänster som direkt tillhandahålls sådana personer följaktligen kan omfattas av undantaget.

25 Europeiska gemenskapernas kommission är i detta avseende av den uppfattningen att nämnda bestämmelse inte ska tolkas bokstavligt. Den ska i stället, i syfte att säkerställa en effektiv tillämpning av det undantag som anges i bestämmelsen, tolkas i förhållande till tjänsten i fråga, och således ska inte endast mottagaren av tjänsten i formellt eller juridiskt hänseende beaktas, utan även den konkreta mottagaren eller den som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsten.

26 Även om det är riktigt att uttrycket "personer" i sig är tillräckligt omfattande för att avse inte endast fysiska personer utan även icke-registrerade associationer eller juridiska personer, kan, i enlighet med normalt språkbruk, endast fysiska personer ägna sig åt idrott även om detta kan ske inom ramen för grupper av personer.

27 Syftet med artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet är emellertid inte att endast vissa slag av idrott ska undantas från mervärdesskatteplikt enligt bestämmelsen, utan bestämmelsen avser idrott generellt sett, vilket även innefattar idrott som med nödvändighet utövas av enskilda individer inom ramen för grupper av personer eller inom ramen för organisatoriska och administrativa strukturer som inrättats av icke-registrerade associationer eller av juridiska personer, såsom idrottsklubbar, under förutsättning att de krav som beskrivs i punkterna 21 och 22 i förevarande dom är uppfyllda.

28 Att ägna sig åt idrott inom ramen för en sådan struktur medför generellt sett att den enskilda individen, av praktiska, organisatoriska och administrativa skäl, inte själv organiserar de tjänster som är väsentliga för att denne ska kunna ägna sig åt idrotten. I stället organiserar och tillhandahåller den idrottsklubb som den enskilda individen är medlem i dessa tjänster, såsom exempelvis att en spelplan och en domare som krävs för all lagidrott ställs till förfogande. Under sådana förhållanden tillhandahålls tjänsterna, och rättsförhållanden uppstår dels mellan idrottsklubben och tjänsteleverantören, dels mellan idrottsklubben och dess medlemmar.

29 Om uttrycket "tjänster ... som tillhandahålls ... till personer som ägnar sig åt idrott" i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet tolkas på så sätt att det krävs att tjänsterna i fråga direkt tillhandahålls de fysiska personer som ägnar sig åt idrott inom ramen för en organisatorisk struktur som inrättats av en idrottsklubb, är undantaget i denna bestämmelse beroende av om det föreligger ett rättsförhållande mellan tjänsteleverantören och de personer som ägnar sig åt idrott inom ramen för en sådan struktur. En sådan tolkning skulle innebära att ett stort antal tjänster som är väsentliga

för idrottsutövningen automatiskt och oundvikligen utesluts från undantagets tillämpningsområde, oberoende av frågan huruvida tjänsterna direkt är kopplade till de personer som ägnar sig åt idrotten eller till idrottsklubbarna och av vem som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsten. Detta skulle, såsom kommissionen med rätta har påpekat, vara oförenligt med det mål som eftersträvas med undantaget i nämnda bestämmelse, vilket är att de tjänster som tillhandahålls enskilda individer som ägnar sig åt idrott faktiskt ska omfattas av undantagets tillämpningsområde.

30 Av denna tolkning skulle dessutom följa att det undantag som föreskrivs för sådan verksamhet som bedrivs av inrättningar eller organisationer som omnämns i artikel 13 A.1 m inte omfattar vissa personer som ägnar sig åt idrott endast av det skälet att personerna i fråga ägnar sig åt idrott inom ramen för en struktur som drivs av en klubb. Denna tolkning är emellertid inte förenlig med principen om skatteneutralitet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, med hänsyn till vilken de undantag som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet ska tillämpas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer, REG 1998, s. I-3369, punkt 27). Denna princip utgör nämligen bland annat hinder för att ekonomiska aktörer som bedriver samma verksamhet behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 20). Härav följer att nämnda princip åsidosätts om den organisatoriska strukturen för den idrott som utövas skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet.

31 I syfte att säkerställa en effektiv tillämpning av det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet, ska denna bestämmelse tolkas på så sätt att tjänster som tillhandahålls inom ramen för bland annat idrott som utövas i grupper av personer eller inom ramen för organisatoriska strukturer som inrättats av idrottsklubbar, i princip kan omfattas av undantaget i nämnda bestämmelse. Härav följer att vem som är mottagare av tjänsten i formellt hänseende och dennes rättsliga form saknar betydelse vid bedömningen av huruvida tjänsterna ska omfattas av undantaget.

32 För att tjänsterna ska kunna omfattas av undantaget ska de emellertid i enlighet med artikel 13 A.1 m och 13 A.2 b första strecksatsen i sjätte direktivet tillhandahållas av en organisation utan vinstsyfte, vara nära kopplade till idrottslig träning och vara väsentliga för densamma, då de som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsterna är de personer som ägnar sig åt idrott. Däremot kan de tjänster som inte uppfyller dessa villkor, bland annat de tjänster som har en koppling till idrottsklubbarna och driften av dessa, såsom exempelvis rådgivning på marknadsföringsområdet och erhållande av sponsring, inte anses omfattas av undantagets tillämpningsområde.

33 Till sist framhåller domstolen att enligt artikel 13 A.2 b andra strecksatsen i sjätte direktivet utesluts tjänsterna från tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 m, om det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

34 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att genom en samlad bedömning i det nationella målet av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga (se dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, REG 1996, s. I-2395, punkt 12, och av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark, REG 2001, s. I-493, punkt 26) bedöma huruvida de tjänster som England Hockey tillhandahåller landhockeyklubbarna är nära kopplade till idrottslig träning och är väsentliga för densamma, huruvida de som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsterna är personer som ägnar sig åt idrott samt huruvida det grundläggande syftet med nämnda tjänster är att vinna ytterligare intäkter åt England Hockey genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

35 Den första frågan ska således besvaras på följande sätt. Artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet ska tolkas så att den även omfattar, med avseende på personer som ägnar sig åt idrott, tjänster som tillhandahålls juridiska personer och icke-registrerade associationer, under förutsättning att – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva – dessa tjänster är nära kopplade till idrottslig träning och är väsentliga för densamma, att de tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte och att de som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsterna är personer som ägnar sig åt idrott.

Den andra frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida en medlemsstat får begränsa undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet till att gälla tjänster som endast tillhandahålls enskilda individer som ägnar sig åt idrott.

37 Förenade kungarikets regering anser att medlemsstaterna har rätt att begränsa undantagets räckvidd med avseende på tjänster som tillhandahålls enskilda individer, mot bakgrund av att det i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet endast krävs att "vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig ... träning" omfattas av undantaget.

38 Det ska härvid framhållas att genom innehållet i artikel 13 A i sjätte direktivet definieras just de kategorier av verksamheter som ska undantas från mervärdesskatteplikt, de verksamheter som medlemsstaterna får undanta från sådan skatteplikt och de verksamheter som inte får undantas härifrån, samt de villkor som medlemsstaterna får uppställa för de verksamheter som kan undantas (dom av den 3 april 2003 i mål C-144/00, Hoffmann, REG 2003, s. I-2921, punkt 38).

39 De eventuella begränsningar av möjligheterna till undantag som föreskrivs i artikel 13 A i sjätte direktivet kan endast bli aktuella vid tillämpningen av artikel 13 A.2 (se domen i det ovannämnda målet Hoffmann, punkt 39). När en medlemsstat beviljar ett undantag för en viss tjänst som är nära kopplad till idrottslig eller fysisk träning och som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte, kan den således inte ställa andra villkor för denna tjänst än dem som föreskrivs i artikel 13 A.2 i sjätte direktivet (se dom av den 7 maj 1998 i mål C-124/96, kommissionen mot Spanien, REG 1998, s. I-2501, punkt 18). Medlemsstaterna har inte behörighet att utesluta en viss grupp av mottagare av tjänsterna i fråga från att omfattas av tillämpningsområdet för det ifrågavarande undantaget, eftersom denna bestämmelse inte innehåller några begränsningar med avseende på mottagarna av dessa tjänster.

40 Den andra frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Uttrycket "vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig träning" i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet innebär inte att medlemsstaterna får begränsa undantaget från mervärdesskatteplikt i denna bestämmelse med avseende på mottagarna av tjänsterna i fråga.

Rättegångskostnader

41 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 (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 13 A.1 m 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 ska tolkas på så sätt att den även omfattar, med avseende på personer som ägnar sig åt idrott, tjänster som tillhandahålls juridiska personer och icke-registrerade associationer, under förutsättning att – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva – dessa tjänster är nära kopplade till idrottslig träning och är väsentliga för densamma, att de tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte och att de som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsterna är personer som ägnar sig åt idrott.**
- 2) **Uttrycket ”vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig träning” i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet 77/388 innebär inte att medlemsstaterna får begränsa undantaget från mervärdesskatteplikt i denna bestämmelse med avseende på mottagarna av tjänsterna i fråga.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.