

Sag C-253/07

Canterbury Hockey Club

og

Canterbury Ladies Hockey Club

mod

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

»Sjette momsdirektiv – fritagelser – tjenesteydelser i tilknytning til udøvelse af sport – tjenesteydelser præsteret til personer, som deltager i sport – tjenesteydelser præsteret til sammenslutninger, der ikke har selskabsform, og til juridiske personer – omfattet – betingelser«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv*

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra m)]

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv*

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra m)]

1. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at den i forbindelse med personer, der deltager i sport, ligeledes omfatter tjenesteydelser, der præsteres til juridiske personer og sammenslutninger, der ikke har selskabsform, forudsat – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at disse tjenesteydelser præsteres i nær tilknytning til udøvelse af sporten og er uomgængeligt nødvendige for udførelsen heraf, at de præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, og at de personer, som faktisk er berettiget til at modtage disse tjenesteydelser, er personer, som deltager i sport.

Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), tilsigter imidlertid ikke udelukkende at lade visse former for sport være omfattet af den i denne bestemmelse indeholdte fritagelse, men derimod at omfatte udøvelse af sport generelt, hvilket ligeledes nødvendigvis omfatter sport, som udøves af enkeltpersoner i grupper af personer, eller som udøves inden for organisationsstrukturer og administrative strukturer oprettet af sammenslutninger, som ikke har selskabsform, eller af juridiske personer såsom sportsklubber, forudsat at betingelserne fastsat i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), er opfyldt. Et krav om, at de pågældende tjenesteydelser direkte skal præsteres til fysiske personer, som deltager i sport inden for en organisatorisk struktur, som er oprettet af en sportsklub, ville indebære, at det ikke kan undgås, at et stort antal tjenesteydelser, som er uomgængeligt nødvendige for udøvelsen af sporten, automatisk vil være udelukket fra denne fritagelse, uafhængig af spørgsmålet, om disse

tjenesteydelser er direkte forbundet med personer, som deltager i sport, eller med sportsklubber, og som er den person, som faktisk er berettiget til at modtage tjenesteydelsen. Et sådant resultat er i strid med formålet med den fritagelse, som er fastsat i den nævnte bestemmelse, og som består i at lade tjenesteydelser, som præsteres til enkeltpersoner, som deltager i sport, faktisk være omfattet af denne fritagelse.

Desuden ville princippet om afgiftsneutralitet, som skal overholdes ved anvendelsen af fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), var afhængig af den organisatoriske struktur, som kendetegner den udøvede sportsvirksomhed.

Med henblik på at sikre en effektiv anvendelse af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal denne bestemmelse fortolkes således, at tjenesteydelser, som bl.a. præsteres i forbindelse med sport, som udøves i grupper af personer eller inden for organisatoriske strukturer, som er blevet oprettet af sportsklubber, i princippet er omfattet af fritagelsen i den nævnte bestemmelse. Det følger heraf, at med henblik på at bedømme, om tjenesteydelsen er fritaget for afgift, er identiteten af den formelle modtager af en tjenesteydelse og den juridiske form, hvorunder modtageren er omfattet af fritagelsen, uden relevans.

(jf. præmis 27, 29-31 og 35 samt domskonkl. 1)

2. Udtrykket »visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport«, som er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, tillader ikke medlemsstaterne at begrænse den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse under hensyn til modtagerne af de omhandlede tjenesteydelser.

De mulige begrænsninger i fritagelserne i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, kan således kun ske inden for rammerne af anvendelsen af denne bestemmelses stk. 2. Så snart en medlemsstat bevilger en fritagelse for visse former for tjenesteydelser, der i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning ydes af organer, der arbejder uden gevinst for øje, kan den ikke stille andre betingelser for fritagelsen end dem, der er fastsat ved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2. Da denne bestemmelse ikke fastsætter begrænsninger med hensyn til modtagerne af de pågældende tjenesteydelser, har medlemsstaterne ikke mulighed for at udelukke en vis gruppe af modtagere af disse tjenesteydelser fra den pågældende fritagelse.

(jf. præmis 39 og 40 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

16. oktober 2008 (*)

»Sjette momsdirektiv – fritagelser – tjenesteydelser i tilknytning til udøvelse af sport – tjenesteydelser præsteret til personer, som deltager i sport – tjenesteydelser præsteret til sammenslutninger, der ikke har selskabsform, og til juridiske personer – omfattet – betingelser«

I sag C-253/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 1. februar 2007, indgået til Domstolen den 29. maj 2007, i sagen:

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

mod

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne T. von Danwitz (refererende dommer), E. Juhász, G. Arestis og J. Malenovský,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 3. juli 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club ved advocate M.G. MacDonald
- Det Forenede Kongeriges regering ved T. Harris og L. Seeboruth, som befuldmægtigede, bistået af barrister I. Hutton
- den græske regering ved K. Georgiadis, I. Bakopoulos og K. Boskovits, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved M. Afonso og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem på den ene side Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club (herefter »Hockey-klubberne«) og på

den anden side The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) om pligt til at betale merværdiafgift (herefter »moms«) af gebyrer opkrævet af England Hockey Limited (herefter »England Hockey«), til gengæld for hvilke sidstnævnte præsterer tjenesteydelser til Hockey-klubberne, mens disse ydelser efter sidstnævntes opfattelse burde være fritaget for moms.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, lægges der moms på »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, med overskriften »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse« bestemmer bl.a.:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

m) visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning

[...]

2. [...]

b) Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser, såfremt:

- de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift
- de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

Nationale bestemmelser

5 I henhold til Schedule 9, Group 10, item 3, i loven af 1994 om merværdiafgift (Value Added Tax Act 1994) er følgende fritaget for moms:

»Et berettiget organs levering til en enkeltperson – med undtagelse af enkeltpersoner, der, hvis organet har en medlemskabsordning, ikke er medlemmer – af ydelser i nær tilknytning til og af stor betydning for udøvelsen af sport eller fysisk træning, som enkeltpersonen deltager i.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

6 Hockey-klubberne er sportsklubber, som er forbeholdt medlemmer, og for hvilke flere hockey-hold spiller. Medlemmerne betaler et årligt kontingent til gengæld for de rettigheder, som er forbundet med deres medlemskab. De udgør sammenslutninger, der ikke har selskabsform, og som ikke er juridiske personer.

7 Hockey-klubberne er selv medlemmer af England Hockey, et organ, der ikke arbejder med gevinst for øje, og hvis mål er at fremme og udvikle hockey-sporten i England. De betaler det et medlemsgebyr, af hvilket England Hockey opkræver moms.

8 Mod disse gebyrer præsterer England Hockey visse tjenesteydelser til sine medlemmer, herunder navnlig en klubgodkendelsesordning, kurser for trænere, dommere, monitorer og unge mennesker, et netværk af hockeyudviklingskontorer, muligheder for adgang til offentlige støtteordninger og midler fra lotterier, rådgivning om marketing og opnåelse af sponsorer, tjenesteydelser inden for forvaltning og forsikring af klubberne samt organisering af holdkonkurrencer.

9 Commissioners meddelte England Hockey, at de gebyrer, som det opkræver, og til gengæld for hvilke det præsterer tjenesteydelser til de Hockey-klubber, som er medlemmer af England Hockey, skulle pålægges den normale momssats. Idet disse klubber ikke er personer, som deltager i sport, henhørte disse tjenesteydelser ikke under anvendelsesområdet for fritagelsen.

10 Hockey-klubberne anfægtede denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal, idet de gjorde gældende, at de tjenesteydelser, som England Hockey præsterede, var fritaget for moms i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m).

11 Som følge af denne anfægtelse fastslog VAT and Duties Tribunal, at de af England Hockey præsterede tjenesteydelser kunne anses for tjenesteydelser, som blev præsteret til individuelle spillere, som var medlemmer af Hockey-klubberne, idet sidstnævnte er en sammenslutning uden selskabsform, som ikke er nogen juridisk person. Disse måtte anses for »gennemsigtige«, og der burde være blevet taget hensyn til deres individuelle medlemmer med henblik på at afgøre, om England Hockey præsterede tjenesteydelser i nær tilknytning til sport til fordel for »personer, som deltager i sport«, idet disse tjenesteydelser i sådanne tilfælde er fritaget for moms.

12 Commissioners appellerede denne afgørelse til High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, idet de gjorde gældende, at Hockey-klubberne ikke kunne anses for »gennemsigtige« med henblik på moms. Hockey-klubberne indgav en kontraappel, idet de gjorde gældende, at afgørelsen fra VAT and Duties Tribunal burde stadfæstes af andre grunde end de af VAT and Duties Tribunal anførte, nemlig at betingelsen i Schedule 9, Group 10, item 3, i loven af 1994 om omsætningsafgift, hvorefter tjenesteydelsen skal præsteres til en »enkeltperson«, ikke i tilstrækkelig grad gennemførte bestemmelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m).

13 Ifølge High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, giver de af England Hockey præsterede tjenesteydelser ikke direkte medlemmerne af Hockey-klubberne mulighed for at deltage i hockey. Den tog den omstændighed til efterretning, at der mellem parterne i hovedsagen er enighed om, at tjenesteydelserne præsteres af England Hockey i nær tilknytning til sport.

14 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, fandt, at der ikke var grundlag for at anse Hockey-klubberne for »gennemsigtige« med henblik på moms, og var af den opfattelse, at appellen indgivet af Commissioners kunne antages til realitetsbehandling. High Court of Justice, som er af den opfattelse, at en afgørelse af kontraappellen iværksat af Hockey-klubberne afhænger af en fortolkning af fællesskabsretten, har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter ordet »personer« i forbindelse med »personer, der deltager i sport«, i henhold til fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), selskaber og sammenslutninger, der ikke har selskabsform, eller er det begrænset til enkeltpersoner, dvs. fysiske personer eller

mennesker?

2) Hvis ordet »personer« i forbindelse med »personer, der deltager i sport« omfatter selskaber og sammenslutninger, der ikke har selskabsform, såvel som enkeltpersoner, giver udtrykket »visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport« da medlemsstaterne mulighed for at begrænse fritagelsen til alene at gælde enkeltpersoner, der deltager i sport?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

15 Sjette direktiv anviser et meget vidt anvendelsesområde for momsen, der omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder (jf. bl.a. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 10). Nævnte direktivs artikel 13 fritager dog visse former for virksomhed for moms.

16 De fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, er i henhold til Domstolens faste retspraksis selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. dom 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 16, af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 22, og af 14.6.2007, sag C-434/05, Horizon College, Sml. I, s. 4793, præmis 15).

17 De udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag. Imidlertid betyder reglen om en streng fortolkning ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. i denne retning Temco Europe-dommen, præmis 17, og Horizon College-dommen, præmis 16). Fritagelserne skal fortolkes ud fra den sammenhæng, i hvilken de optræder, og sjette direktivs formål og opbygning, idet det bærende hensyn bag fritagelsen særligt skal tages i betragtning (jf. i denne retning Temco Europe-dommen, præmis 18, og dom af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 28).

18 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, har til formål at fritage visse former for virksomhed af almen interesse for moms. Denne fritagelse vedrører imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der heri nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde (dom af 14.12.2006, sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121, præmis 24, og Horizon College-dommen, præmis 14).

19 Hvad angår udøvelsen af sport og fysisk træning som aktiviteter af almen interesse tilsigter fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), at fremme denne form for aktiviteter, men fritager ikke generelt samtlige ydelser, som er forbundet hermed (jf. dom af 12.1.2006, sag C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Sml. I, s. 589, præmis 39).

20 Fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), er underlagt visse betingelser, som fremgår af samme bestemmelse.

21 For det første skal de tjenesteydelser, som præsteres i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, præsteres af et organ som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m). For at de omhandlede tjenesteydelser kan fritages i medfør af denne bestemmelse, er det nødvendigt, at disse tjenesteydelser præsteres af et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje. Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, kan en sådan betingelse være opfyldt i tvisten i

hovedsagen.

22 For det andet kan tjenesteydelser, som præsteres af sådanne organer, fritages i deres egenskab af transaktioner af almen interesse på betingelse af, at de præsteres i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, og at de præsteres til fordel for personer, som deltager i sport eller fysisk træning. Desuden fremgår det af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), første led, at tjenesteydelserne i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), kun kan fritages, hvis de er uomgængeligt nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift, dvs. udøvelsen af sport eller fysisk træning.

23 Hvorvidt en transaktion er fritaget, bestemmes således navnlig ud fra arten af den tjenesteydelse, som præsteres, og forholdet mellem denne og udøvelsen af sport eller fysisk træning.

24 Det er i denne forbindelse nødvendigt at undersøge, hvorvidt det af Det Forenede Kongeriges regering og den græske regering fremførte argument, som er baseret på ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), hvorefter kun fysiske personer er i stand til at deltage i sport, og det derfor kun er tjenesteydelser, som direkte præsteres til fordel for sådanne personer, som kan fritages, har nogen betydning for besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål.

25 Kommission for De Europæiske Fællesskaber er af den opfattelse, at den nævnte bestemmelse ikke skal fortolkes bogstaveligt, men derimod med henblik på at sikre en effektiv anvendelse af den i bestemmelsen indeholdte fritagelse, med udgangspunkt i den omhandlede tjenesteydelse, og at det derfor er nødvendigt ikke blot at tage hensyn til den formelle eller legale modtager af denne tjenesteydelse, men derimod også dens konkrete modtager eller den person, som faktisk er berettiget til at modtage tjenesteydelsen.

26 Det bemærkes herved, at selv om udtrykket »personer« i sig selv er tilstrækkeligt bredt til ikke blot at omfatte fysiske personer, men ligeledes sammenslutninger, som ikke har selskabsform, eller juridiske personer, er det efter almindelig sprogbrug kun fysiske personer, som deltager i selve sporten, selv om denne udøves i grupper af personer.

27 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), tilsigter imidlertid ikke udelukkende at lade visse former for sport være omfattet af den i denne bestemmelse indeholdte fritagelse, men derimod at omfatte udøvelse af sport generelt, hvilket ligeledes nødvendigvis omfatter sport, som udøves af enkeltpersoner i grupper af personer, eller som udøves inden for organisationsstrukturer og administrative strukturer oprettet af sammenslutninger, som ikke har selskabsform, eller af juridiske personer såsom sportsklubber, forudsat at de i denne doms præmis 21 og 22 beskrevne betingelser er opfyldt.

28 Udøvelse af sport inden for en sådan struktur indebærer i almindelighed af praktiske, organisatoriske og administrative årsager, at enkeltpersonen ikke selv tilrettelægger de tjenesteydelser, som er uomgængeligt nødvendige for udøvelsen af sporten, men at den sportsklub, som han er en del af, tilrettelægger og gennemfører disse tjenesteydelser ved eksempelvis at stille den grund eller den dommer, som er nødvendig for udøvelsen af enhver form for holdsport, til rådighed. I sådanne situationer er det dels mellem sportsklubben og tjenesteyderen, dels mellem sportsklubben og dens medlemmer, at tjenesteydelserne præsteres, og at der består et retsforhold.

29 Hvis udtrykkene »tjenesteydelser« [...] der præsteres [...] til fordel for personer, der deltager i sport«, i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), blev fortolket således, at de opstiller et krav om, at de pågældende tjenesteydelser direkte skal præsteres til fysiske personer, som

deltager i sport inden for en organisatorisk struktur, som er oprettet af en sportsklub, ville den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse afhænge af, om der bestod et retsforhold mellem tjenesteyderen og de personer, som deltager i sport inden for en sådan struktur. En sådan fortolkning ville indebære, at det ikke kan undgås, at et stort antal tjenesteydelser, som er uomgængeligt nødvendige for udøvelsen af sporten, automatisk vil være udelukket fra denne fritagelse, uafhængig af spørgsmålet, om disse tjenesteydelser er direkte forbundet med personer, som deltager i sport, eller med sportsklubber, og som er den person, som faktisk er berettiget til at modtage tjenesteydelsen. Et sådant resultat er, som Kommissionen med rette har gjort gældende, i strid med formålet med den fritagelse, som er fastsat i den nævnte bestemmelse, og som består i at lade tjenesteydelser, som præsteres til enkeltpersoner, som deltager i sport, faktisk være omfattet af denne fritagelse.

30 Det følger desuden af denne fortolkning, at den fritagelse, som er fastsat for transaktioner, som gennemføres af de etableringer eller organer, som er nævnt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), ikke vil komme visse personer, som deltager i sport, til gode, udelukkende fordi de deltager i sport inden for en struktur oprettet af en klub. En sådan fortolkning er ikke i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem, og som skal overholdes ved anvendelsen af fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 (jf. i denne retning dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 27). Princippet om afgiftsneutralitet er således bl.a. til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. i denne retning dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 20). Det følger heraf, at det nævnte princip ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), var afhængig af den organisatoriske struktur, som kendetegner den udøvede sportsvirksomhed.

31 Med henblik på at sikre en effektiv anvendelse af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal denne bestemmelse fortolkes således, at tjenesteydelser, som bl.a. præsteres i forbindelse med sport, som udøves i grupper af personer eller inden for organisatoriske strukturer, som er blevet oprettet af sportsklubber, i princippet er omfattet af fritagelsen i den nævnte bestemmelse. Det følger heraf, at med henblik på at bedømme, om tjenesteydelsen er fritaget for afgift, er identiteten af den formelle modtager af en tjenesteydelse og den juridiske form, hvorunder modtageren er omfattet af fritagelsen, uden relevans.

32 For at være omfattet af den nævnte fritagelse skal tjenesteydelserne imidlertid i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), første led, præsteres af et organ, som ikke arbejder med gevinst for øje, de skal præsteres i nær tilknytning til udøvelse af sport og være uomgængeligt nødvendige for udførelsen heraf, idet de personer, som faktisk er berettiget til at modtage disse tjenesteydelser, er personer, som deltager i sport. Derimod er tjenesteydelser, som ikke opfylder disse kriterier, herunder navnlig sådanne, som er forbundet med sportsklubber og deres funktionsmåde, som eksempelvis rådgivning med hensyn til marketing og opnåelse af sponsorater, ikke omfattet af denne fritagelse.

33 Afslutningsvis bemærkes, at det følger af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), andet led, at tjenesteydelser er udelukket fra fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), hvis de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.

34 I tvisten i hovedsagen tilkommer det den forelæggende ret at afgøre, om tjenesteydelserne præsteret af England Hockey til Hockey-klubberne præsteres i nær tilknytning til udøvelse af sport og er uomgængeligt nødvendige for udførelsen heraf, om de personer, som faktisk er berettiget til at modtage disse tjenesteydelser, er personer, som deltager i sport, samt om de nævnte

tjenesteydelser tager sigte på at give England Hockey yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms, idet den forelæggende ret skal tage hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion med henblik på at undersøge, hvad der er karakteristisk for denne (jf. dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12, og af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 26).

35 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), skal fortolkes således, at den i forbindelse med personer, der deltager i sport, ligeledes omfatter tjenesteydelser, der præsteres til juridiske personer og sammenslutninger, der ikke har selskabsform, forudsat – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at disse tjenesteydelser præsteres i nær tilknytning til udøvelse af sporten og er uomgængeligt nødvendige for udførelsen heraf, at de præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, og at de personer, som faktisk er berettiget til at modtage disse tjenesteydelser, er personer, som deltager i sport.

Om det andet spørgsmål

36 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om medlemsstaterne har mulighed for at begrænse fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), til alene at gælde tjenesteydelser, som præsteres til enkeltpersoner, der deltager i sport.

37 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering står det medlemsstaterne frit at begrænse rækkevidden af fritagelsen under henvisning til tjenesteydelser, som præsteres til enkeltpersoner, idet sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), udelukkende opstiller krav om, at »visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport« fritages.

38 Det bemærkes herved, at de forskellige kategorier af virksomhed, der skal momsfrtages, virksomhed, der kan momsfrtages af medlemsstaterne, og virksomhed, som ikke kan fritages, samt de betingelser, som virksomhed, der kan fritages, kan pålægges af medlemsstaterne, er præcist defineret ved indholdet af sjette direktivs artikel 13, punkt A (dom af 3.4.2003, sag C-144/00, Hoffmann, Sml. I, s. 2921, præmis 38).

39 De mulige begrænsninger i fritagelserne i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, kan kun ske inden for rammerne af anvendelsen af denne bestemmelses stk. 2 (jf. Hoffmann-dommen, præmis 39). Så snart en medlemsstat bevilger en fritagelse for visse former for tjenesteydelser, der i nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning ydes af organer, der arbejder uden gevinst for øje, kan den ikke stille andre betingelser for fritagelsen end dem, der er fastsat ved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2 (jf. dom af 7.5.1998, sag C-124/96, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 2501, præmis 18). Da denne bestemmelse ikke fastsætter begrænsninger med hensyn til modtagerne af de pågældende tjenesteydelser, har medlemsstaterne ikke mulighed for at udelukke en vis gruppe af modtagere af disse tjenesteydelser fra den pågældende fritagelse.

40 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at udtrykket »visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport« som anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), ikke tillader medlemsstaterne at begrænse den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse under hensyn til modtagerne af de omhandlede tjenesteydelser.

Sagens omkostninger

41 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af

indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at den i forbindelse med personer, der deltager i sport, ligeledes omfatter tjenesteydelser, der præsteres til juridiske personer og sammenslutninger, der ikke har selskabsform, forudsat – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at disse tjenesteydelser præsteres i nær tilknytning til udøvelse af sporten og er uomgængeligt nødvendige for udførelsen heraf, at de præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, og at de personer, som faktisk er berettiget til at modtage disse tjenesteydelser, er personer, som deltager i sport.**

2) **Udtrykket »visse former for tjenesteydelser i nær tilknytning til udøvelsen af sport« som anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra m), i sjette direktiv 77/388 tillader ikke medlemsstaterne at begrænse den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse under hensyn til modtagerne af de omhandlede tjenesteydelser.**

Underskrifter

* Processprog: engelsk.