

Kohtuasi C-253/07

Canterbury Hockey Club

ja

Canterbury Ladies Hockey Club

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Spordiga seotud teenused – Spordiga tegelevatele isikutele osutatavad teenused – Organiseeritud isikute ühendustele ja juriidilistele isikutele osutatavad teenused – Hõlmamine – Tingimused

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt m)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 A osa lõike 1 punkt m)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 A osa lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab spordiga tegelevate isikute kontekstis ka teenuseid, mida osutatakse juriidilistele isikutele ja organiseeritud isikute ühendustele, tingimusel – mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne – et need teenused on otseselt seotud spordiga ja selleks tingimata vajalikud, et teenuseid osutavad mittetulundusorganisatsioonid ja et teenuste tegelikud saajad on spordiga tegelevad isikud.

Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata üksnes teatavatele spordialadele, vaid see puudutab sporti üldiselt ja hõlmab ka sporti, millega üksikisikud saavad tegeleda üksnes ühendustes või selliste organiseeritud isikute ühenduste või juriidiliste isikute loodud organisatsiooniliste ja administratiivsete struktuuride nagu spordiklubid vahendusel, kui nad vastavad artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ja lõike 2 punktis b esitatud tingimustele. Kui tõlgendada, et kõnealuseid teenuseid osutatakse otseselt füüsilistele isikutele, kes tegelevad spordiga spordiklubi kehtestatud organisatsioonilises struktuuris, jääks selle tagajärjena suur hulk teenuseid, mis on tingimata vajalikud spordiga tegelemiseks, automaatselt ja vältimatult maksuvabastuse kohaldamisalast kõrvale, sõltumata sellest, kas need teenused on otseselt seotud spordiga tegelevate isikutega või spordiklubidega, kellele maksuvabastust tegelikult kohaldatakse. Taoline olukord läheks vastuollu selles sättes ette nähtud maksuvabastuse eesmärgiga, milleks on kohaldada maksuvabastust nende teenuste suhtes, mida osutatakse spordiga tegelevatele üksikisikutele.

Neutraalse maksustamise põhimõtet, mida järgides tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastusi, rikutakse muu hulgas siis, kui võimalus tugineda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastusele sõltuks organisatsioonilisest struktuurist, kus vastava spordialaga tegeletakse.

Seega, et tagada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastuse tegelik kohaldamine, tuleb seda sätet tõlgendada nii, et eelkõige isikute ühenduste praktiseeritava sporditegevusele või spordiklubide loodud organisatsiooniliste struktuuride raames osutatud teenustele võib põhimõtteliselt kohaldada nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastust. Sellest tuleneb, et hindamaks, kas teenused on maksust vabastatud, ei ole asjakohane teenuse saaja formaalne staatus ja õiguslik vorm, mille alusel talle maksuvabastust kohaldatakse.

(vt punktid 27, 29–31, 35, resolutsiooni punkt 1)

2. Väljend „teatavad otseselt spordiga seotud teenused”, mida kasutatakse kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 A osa lõike 1 punkti m sõnastuses, ei luba liikmesriikidel piirata selles sättes ette nähtud maksuvabastust kõnealuste teenuste saajate osas.

Seega võivad võimalikud piirangud kuuenda direktiivi artikli 13 A osas ette nähtud maksuvabastusele ilmneda selle sätte lõike 2 kohaldamisel. Niipea kui liikmesriik on teatud mittetulundusorganisatsiooni osutatavatele teenustele, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga, andnud maksuvabastuse, ei või ta kehtestada muid tingimusi kui need, mis on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 2. Kuna see säte ei näe ette piiranguid kõnealuste teenuste saaja osas, ei ole liikmesriikidel õigust maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätta nimetatud teenuste saajate mõnd kategooriat.

(vt punktid 39, 40, resolutsiooni punkt 2)

16. oktoober 2008(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Spordiga seotud teenused – Spordiga tegelevatele isikutele osutatavad teenused – Organiseeritud isikute ühendustele ja juriidilistele isikutele osutatavad teenused – Hõlmamine – Tingimused

Kohtuasjas C-253/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioni (Ühendkuningriik) 1. veebruari 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. mail 2007, menetluses

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud T. von Danwitz (ettekandja), E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský,

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 3. juuli 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, esindaja: advokaat M. G. MacDonald,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: T. Harris ja L. Seeboruth, keda abistas *barrister* I. Hutton,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, I. Bakopoulos ja K. Boskovits,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. Afonso ja R. Lyal,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punkti m tõlgendamist.

2 Käesolev eelotsusetaotlus on esitatud Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Clubi (edaspidi ühiselt „Hockey Clubs“) ja Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customsi (edaspidi „Commissioners“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab niisuguste liikmemaksude maksustamist, mida kogub England Hockey Limited (edaspidi „England Hockey“) ja mille eest viimane osutab Hockey Clubsile teenuseid, samas kui viimaste arvates peaks need teenused olema käibemaksust vabastatud.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa „Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul“ näeb ette:

„1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

m) teatavad otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teenused, mida mittetulundusorganisatsioonid osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele;

[...]

2. [...]

b) Teenuste osutamisel või kauba tarnimisel ei anta lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastust, kui:

- see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik,
- selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.”

Siseriiklikud õigusnormid

5 Value Added Tax Act 1994 (1994. aasta käibemaksuseadus) 9. lisa 10. rühma punkti 3 kohaselt on käibemaksust vabastatud:

„Teenused, mida õigustatud organisatsioon osutab üksikisikule ja mis on otseselt ja peamiselt seotud viimase poolt praktiseeritava spordi või kehakultuuriga; juhul kui see organisatsioon tegutseb oma liikmete huvides, ei kuulu sinna hulka teenused, mida osutatakse üksikisikule, kes ei ole klubi liige”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

6 Hockey Clubsi puhul on tegemist spordiklubiga, mis on mõeldud vaid oma liikmetele ja kus mängib mitu hokimeeskonda. Klubi liikmed maksavad iga-aastast liikmemaksu, mis annab neile erinevaid õigusi. Tegemist on organiseeritud isikute ühendusega, mis ei ole käsitatav juriidilise isikuna.

7 Hockey Clubs omakorda on England Hockey liige, viimase puhul on tegemist mittetulundusorganisatsiooniga, mille eesmärk on edendada ja arendada hoki mängimist Inglismaal. Hockey Clubs maksab talle liikmemaksu, millele England Hockey kohaldab käibemaksu.

8 England Hockey osutab liikmemaksude eest oma liikmetele teatavaid teenuseid seoses klubide akrediteerimissüsteemiga, treenerite, kohtunike, vaatlajate ja noorte väljaõppe, hoki edendamise büroode võrgustiku, riigi toetustele ja loteriidest saadud heategevustoetustele juurdepääsu võimalustega, turundusnõustamise, klubide haldamis- ja kindlustusteenuste, samuti meeskondade avatud võistluste organiseerimisega.

9 Commissioners teatas England Hockey'le oma seisukohast, mille kohaselt tuleb viimase kogutud liikmemaksud, mille eest ta osutab liitunud hokiklubidele teenuseid, maksustada hariliku käibemaksumääraga. Kuna need klubid ei ole käsitatavad spordiga tegelevate isikutena, ei kuulu neile osutatavad teenused maksuvabastuse kohaldamisalasse.

10 Hockey Clubs esitas selle otsuse peale kaebuse VAT and Duties Tribunalile, märkides, et England Hockey osutatud teenused on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti m kohaselt käibemaksust vabastatud.

11 VAT and Duties Tribunal leidis kaebuse osas, et England Hockey osutatud teenuseid võis käsitada teenustena, mida osutati üksikutele mängijatele, kes on Hockey Clubsi liikmed, kuna viimased kuuluvad organiseeritud isikute ühendusse, mis ei ole juriidiline isik. Viimaseid tuli käsitada „lābipaistvatena” ja nende üksikuid liikmeid tuli vaadata läbi nende, et teha kindlaks, kas England Hockey osutas spordiga otseselt seotud teenuseid „spordiga tegelevatele isikutele”, mis sellisel juhul on käibemaksust vabastatud.

12 Commissioners esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionile, väites, et hokiklubisid ei saa pidada käibemaksu osas „lābipaistvateks”. Hockey Clubs omakorda esitas vastuapellatsiooni, väites, et VAT and Duties Tribunali otsust tuleb kinnitada erinevatel tema poolt äratoodud põhjustel, nimelt, et 1994. aasta käibemaksuseaduse 9. lisa 10. rühma punktis 3 märgitud tingimus, mille kohaselt peab teenus olema osutatud „üksikisikule”, ei anna nõutaval viisil edasi kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti m.

13 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioni arvates ei anna England Hockey osutatavad teenused Hockey Clubsile otseselt vahendeid hokiga tegelemiseks. Ta meenutab, et põhikohtuasja pooled ei ole vaidlustanud seda, et England Hockey osutatud teenused on otseselt spordiga seotud.

14 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division leidis, et puudub alus pidada Hockey Clubsi käibemaksuasjades „lābipaistvateks”, ja tunnistas Commissionersi apellatsioonkaebuse vastuvōetavaks. Kuna nimetatud kohus leidis, et Hockey Clubsi esitatud vastuapellatsiooni lahendus sõltub ūhenduse õiguse tõlgendamisest, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastusega seoses hõlmab mõiste „isikud” „spordiga tegelevate isikute” kontekstis juriidilisi isikuid ja organiseeritud isikute ūhendusi või piirdub üksnes üksikisikutega füüsiliste isikute või inimeste tēhenduses?”

2. Kui mõiste „isikud” hõlmab „spordiga tegelevate isikute” kontekstis juriidilisi isikuid ja organiseeritud isikute ūhendusi ning üksikisikuid, siis kas väljend „teatavad otseselt spordiga seotud teenused” võimaldab liikmesriigil piirduda maksuvabastuse andmisel üksnes spordiga tegelevate üksikisikutega?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

15 Kuues direktiiv määrab käibemaksu väga laia kohaldamisala, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate või teenuseid osutavate isikute kogu majandustegevust (vt eelkõige 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties, EKL 1989, lk 1737, punkt 10). Selle direktiivi artikkel 13 vabastab siiski teatavad tegevused käibemaksust.

16 Euroopa Kohtu praktika kohaselt kujutavad selles artiklis nimetatud vabastused endast ūhenduse õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt eelkõige 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?284/03: Temco Europe, EKL 2004, lk I?11237, punkt 16; 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C?498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I?4427, punkt 22, samuti 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C?434/05: Horizon College, EKL 2007, lk I?4793, punkt 15).

17 Kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuse määratlemiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, kuna nad kujutavad endast erandit üldreeglist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga tasuline teenus. Selle reegli kitsas tõlgendus ei tähenda siiski seda, et maksuvabastust kirjeldavaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende juriidiline mõju kaob (eespool viidatud kohtuotsused Temco Europe, punkt 17, ja Horizon College, punkt 16). Neid termineid tuleb seega tõlgendada nende konteksti, kuuenda direktiivi eesmärgi ja ülesehitust arvestades, võttes eriti arvesse kõnealuse maksuvabastuse *ratio legis*’t (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Temco Europe, punkt 18, ja 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C?428/02: Fonden Marselisborg Lystbådehavn, EKL 2005, lk I?1527, punkt 28).

18 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa näeb ette maksuvabastuse teatava avalikes huvides tegevuse puhul. Siiski ei vabasta see maksuvabastus käibemaksust mitte kõiki avalikes huvides tegevusi, vaid üksnes neid, mis on artikli 13 A osas loetletud ja üksikasjaliselt kirjeldatud (14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?401/05: VDP Dental Laboratory, EKL 2006, lk I?12121, punkt 24, ja eespool viidatud kohtuotsus Horizon College, punkt 14).

19 Mis puudutab spordi ja kehakultuuriga tegelemist avalikes huvides tegevusena, siis on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastuse eesmärk seda liiki tegevustele kaasa aidata, mitte aga vabastada maksust üldisel viisil kogu nende tegevustega seotud teenuste osutamine (vt 12. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?246/04: Turn- und

Sportunion Waldburg, EKL 2006, lk 17589, punkt 39).

20 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastuse saamisele on kehtestatud teatud tingimused, mis tulenevad samast sättest.

21 Esiteks peab teenuseid, mis on spordi või kehakultuuriga tihedalt seotud, osutama kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m nimetatud organisatsioon. Niisiis on selleks, et kõnealustele teenustele saaks selle sätte alusel kohaldada maksuvabastust, tingimata vajalik, et teenuseid osutaks mittetulundusorganisatsioon. Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, on põhikohtuasjas see tingimus täidetud.

22 Teiseks, selliste organisatsioonide osutatavaid teenuseid, mis on käsitatavad avalikes huvides tegutsemisena, on võimalik maksust vabastada tingimusel, et need on otseselt seotud spordi ja kehakultuuriga ning neid osutatakse spordi ja kehakultuuriga tegelevatele isikutele. Lisaks tuleneb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b esimesest taandest, et nimetatud artikli 13 A osa lõike 1 punktis m märgitud teenuste osutamisele maksuvabastust ei anta, kui see ei ole maksust vabastatavate tehingute ehk spordi ja kehakultuuriga tegelemise jaoks tingimata vajalik.

23 Tehingu maksust vabastamine otsustatakse eelkõige osutatava teenuse laadi põhjal ja vastavalt selle seosele spordi ja kehakultuuriga.

24 Sellises kontekstis tuleb uurida, kas Ühendkuningriigi ja Kreeka valitsuse argument, mis põhineb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktil m ja mille kohaselt on üksnes füüsilistel isikutel võimalik tegeleda spordiga ning seetõttu saab maksust vabastada üksnes sellistele isikutele otseselt osutatud teenuseid, võib mõjutada esimesele eelotsuse küsimusele antavat vastust.

25 Euroopa Ühenduste Komisjon leiab selle kohta, et nimetatud sätet tuleb tõlgendada mitte sõna-sõnalt, vaid kõnealuse teenuse osutamise põhjal, et tagada sättes ette nähtud maksuvabastuse tegelik kohaldamine, ning et seega tuleb võtta arvesse mitte üksnes selle teenuse formaalset või õiguspärast saajat, vaid ka konkreetset saajat või tegelikku kasusaajat.

26 Kuigi on tõsi, et mõiste „isikud” on iseenesest piisavalt lai, et hõlmata mitte üksnes füüsilisi isikuid, vaid ka organiseeritud isikute ühendusi või juriidilisi isikuid, siis tulenevalt tavapärasest keelekasutusest tegelevad spordi endaga vaid füüsilised isikud, kui see toimub isikute ühendustes.

27 Siiski ei tuleks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti m mõista nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse üksnes teatavatele spordialadele, vaid see puudutab sporti üldiselt ja hõlmab ka sporti, millega üksikisikud saavad tegeleda üksnes ühendustes või selliste organiseeritud isikute ühenduste või juriidiliste isikute loodud organisatsiooniliste ja administratiivsete struktuuride nagu spordiklubid vahendusel, kui nad vastavad käesoleva kohtuotsuse punktides 21 ja 22 esitatud tingimustele.

28 Spordiga tegelemine taolise struktuuri raames tähendab üldiselt praktilistel, organisatoorsetel ja administratiivsetel põhjustel seda, et eraisik ise ei organiseeri teenuseid, mis on spordiga tegelemiseks tingimata vajalikud, vaid spordiklubi, kuhu ta kuulub, organiseerib ja korraldab teenuseid, nagu meeskonnaalade puhul vajaliku väljaku või kohtuniku kasutamine. Sellistel puhkudel on esiteks spordiklubi ja teenuste osutaja ning teiseks spordiklubi ja tema liikmed, kellele teenust osutatakse, need, kelle vahel on tekkinud õigussuhe.

29 Niisiis, kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti m kohaseid mõisteid „teenused, mida [...] osutavad spordi[ga] tegelevatele isikutele” tõlgendada nii, et need eeldavad, et

kõnealuseid teenuseid osutatakse otseselt füüsilistele isikutele, kes tegelevad spordiga spordiklubi kehtestatud organisatsioonilises struktuuris, sõltuks nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuse andmine teenuse osutaja ja sellise struktuuri raames spordiga tegelevate isikute vahelisest õigussuhtest. Taolise tõlgenduse tagajärg on see, et suur hulk teenuseid, mis on tingimata vajalikud spordiga tegelemiseks, on automaatselt ja vältimatult maksuvabastuse kohaldamisalast kõrvale jäetud, sõltumata sellest, kas need teenused on otseselt seotud spordiga tegelevate isikutega või spordiklubidega, kellele maksuvabastust tegelikult kohaldatakse. Nagu ka komisjon õigustatult märkis, läheks taoline olukord vastuollu selles sättes ette nähtud maksuvabastuse eesmärgiga, milleks on kohaldada maksuvabastust nende teenuste suhtes, mida osutatakse spordiga tegelevatele üksikisikutele.

30 Muu hulgas tuleneb sellisest tõlgendusest, et artikli 13 A osa lõike 1 punktis m nimetatud asutuste või organisatsioonide tehingutele ette nähtud maksuvabastust ei kohaldata teatud isikutele, kes tegelevad spordiga üksnes tänu asjaolule, et nad tegelevad sellega klubi hallatava struktuuri raames. See tõlgendus ei oleks kooskõlas ühise käibemaksusüsteemi aluseks oleva neutraalse maksustamise põhimõttega, mida järgides tuleb kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastusi kohaldada (vt selle kohta 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-283/95: Fischer, EKL 1998, lk I-3369, punkt 27). Selle põhimõttega on eelkõige vastuolus see, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt (vt selle kohta 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg, EKL 1999, lk I-4947, punkt 20). Sellest järeldub, et nimetatud põhimõtet rikutakse siis, kui võimalus tugineda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastusele sõltuks organisatsioonilisest struktuurist, kus vastava spordialaga tegeletakse.

31 Selleks et tagada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastuse tegelik kohaldamine, tuleb seda sätet tõlgendada nii, et eelkõige isikute ühenduste praktiseeritava sporditegevusele või spordiklubide loodud organisatsiooniliste struktuuride raames osutatud teenustele võib põhimõtteliselt kohaldada nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastust. Sellest tuleneb, et hindamaks, kas teenused on maksust vabastatud, ei ole asjakohane teenuse saaja formaalne staatus ja õiguslik vorm, mille alusel talle maksuvabastust kohaldatakse.

32 Nimetatud maksuvabastuse saamiseks peavad vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktile m ja lõike 2 punkti b esimesele taandele teenuseid osutama mittetulundusorganisatsioonid, teenused peavad olema otseselt seotud sporditegevusega ja selleks tingimata vajalikud ning teenuste saajad peavad olema spordiga tegelevad isikud. Seevastu neile teenustele, mis ei vasta nimetatud kriteeriumidele, eelkõige teenused, mis on seotud spordiklubide ja nende tegutsemisega, nagu turundusnõustamine ja sponsorite leidmine, ei saa maksuvabastust kohaldada.

33 Viimaseks tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b teise taande alusel jäetakse artikli 13 A osa lõike 1 punktis m sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalast välja teenused, kui nende põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.

34 Põhikohtuasjas on siseriikliku kohtu ülesanne, võttes iseloomulike tunnuste leidmiseks arvesse kõiki käesoleva tehinguga seotud asjaolusid (vt 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien, EKL 1996, lk I-2395, punkt 12, ja 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99: Stockholm Lindöpark, EKL 2001, lk I-493, punkt 26), kindlaks määrata, kas Hockey Clubsile England Hockey osutatavad teenused on otseselt seotud sporditegevusega ja on selleks tingimata vajalikud, kui nende teenuste tegelikud saajad on isikud, kes tegelevad spordiga, samuti kui nimetatud teenuste põhieesmärk kas on või ei ole teenida

organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.

35 Järelikult tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab spordiga tegelevate isikute kontekstis ka teenuseid, mida osutatakse juriidilistele isikutele ja organiseeritud isikute ühendustele, tingimusel – mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne – et need teenused on otseselt seotud spordiga ja selleks tingimata vajalikud, et teenuseid osutavad mittetulundusorganisatsioonid ja et teenuste tegelikud saajad on spordiga tegelevad isikud.

Teine küsimus

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teises küsimuses seda, kas liikmesriikidel on õigus piirduda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastuse andmisel üksnes spordiga tegelevate üksikisikutega.

37 Ühendkuningriigi valitsuse arvates on liikmesriikidel õigus piirata maksuvabastuse ulatust teenuste osas, mida osutatakse üksikisikutele, viidates sellele, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt m nõuab üksnes „teatavate otseselt spordiga seotud teenuste” maksust vabastamist.

38 Sellega seoses tuleb sedastada, et erinevad tegevuste kategooriad, mis tuleb käibemaksust vabastada, nii need, mida liikmesriigid võivad, kui ka need, mida nad ei või maksust vabastada, samuti liikmesriikide kehtestatud tingimused, millele need tegevused peavad maksuvabastuse saamiseks vastama, on konkreetselt määratletud kuuenda direktiivi artikli 13 A osas (3. aprilli 2003. aasta otsus kohtuasjas C-144/00: Hoffmann, EKL 2003, lk I-2921, punkt 38).

39 Võimalikud piirangud kuuenda direktiivi artikli 13 A osas ette nähtud maksuvabastusele võivad ilmned selle sätte lõike 2 kohaldamise raames (vt eespool viidatud kohtuotsus Hoffmann, punkt 39). Niipea kui liikmesriik on teatud mittetulundusorganisatsiooni osutatavatele teenustele, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga, andnud maksuvabastuse, ei või ta kehtestada muid tingimusi kui need, mis on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 2 (vt 7. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-124/96: komisjon vs. Hispaania, EKL 1998, lk I-2501, punkt 18). Kuna see säte ei näe ette piiranguid kõnealuste teenuste saaja osas, ei ole liikmesriikidel õigust maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätta nimetatud teenuste saajate mõnda kategooriat.

40 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et väljend „teatavad otseselt spordiga seotud teenused”, mida kasutatakse kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti m sõnastuses, ei luba liikmesriikidel piirata selles sättes ette nähtud maksuvabastust kõnealuste teenuste saajate osas.

Kohtukulud

41 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab spordiga tegelevate isikute kontekstis ka teenuseid, mida osutatakse juriidilistele isikutele ja organiseeritud isikute ühendustele, tingimusel – mille kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne – et need teenused on otseselt seotud spordiga ja selleks tingimata vajalikud, et teenuseid osutavad

mittetulundusorganisatsioonid ja et teenuste tegelikud saajad on spordiga tegelevad isikud.

2. Väljend „teatavad otseselt spordiga seotud teenused”, mida kasutatakse kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punkti m sõnastuses, ei luba liikmesriikidel piirata selles sättes ette nähtud maksuvabastust kõnealuste teenuste saajate osas.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.