

C?253/07. sz. ügy

Canterbury Hockey Club

és

Canterbury Ladies Hockey Club

kontra

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(a High Court of Justice [England & Wales], Chancery Division [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – Adómentességek – Sportolással összefügg? szolgáltatásnyújtások – Sportot végz? személyek részére nyújtott szolgáltatások – Jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületek és jogi személyek részére nyújtott szolgáltatások – Belfoglaltság – Feltételek”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek*

*(77/388 tanácsi rendelet, 13. cikk, A. rész, (1) bekezdés, m) pont)*

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelvben meghatározott adómentességek*

*(77/388 tanácsi rendelet, 13. cikk, A. rész, (1) bekezdés, m) pont)*

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontját úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés a sportot végz? személyek tekintetében a jogi személyek és a jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületek részére nyújtott szolgáltatásokra is kiterjed, amennyiben e szolgáltatások szoros kapcsolatban állnak a sporttal és elengedhetetlenek e tevékenységhez, azokat nonprofit szervezetek nyújtják, és tényleges igénybe vev?ik sportot végz? személyek, amely feltételek vizsgálata a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata.

Ugyanis a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontja nemcsak bizonyos típusú sportot kíván az ebben a rendelkezésben el?írt adómentességben részesíteni, hanem a sporttevékenységet általában véve, ami magában foglalja a szükségképpen egyének által csoportosan vagy jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületek vagy jogi személyek – például sportklubok – által létrehozott szervezeti és igazgatott struktúrák keretében végzett sporttevékenységeket is, feltéve hogy teljesülnek a 13. cikk A. része (1) bekezdésének m) pontjában és (2) bekezdésének b) pontjában foglalt követelmények. Azt megkövetelni, hogy a hivatkozott szolgáltatásokat közvetlenül a sportklub által létrehozott szervezeti struktúra keretei között sportoló természetes személyeknek nyújtsák, azzal a következménnyel járna, hogy a sporttevékenység végzéséhez elengedhetetlen számos szolgáltatást automatikusan és elkerülhetetlenül kizárnának ezen adómentességből, függetlenül attól, hogy a szolgáltatások közvetlenül kapcsolódnak-e a sporttevékenységet végz? személyekhez vagy sportklubokhoz, és

attól, hogy ki a tényleges igénybe vevő. E következmény ellentétes lenne a hivatkozott rendelkezésben előírt adómentesség céljával, amely a sportot végző egyéneknek nyújtott szolgáltatások tényleges adómentesítésére irányul.

Továbbá, a hatodik irányelv 13. cikkében előírt adómentességek alkalmazása során tiszteletben tartandó adósemlegesség elve sérülne, ha a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában előírt adómentesség magától a sporttevékenység végzésének szervezeti struktúrájától függene.

Így a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában előírt adómentesség hatékony alkalmazásának biztosítása érdekében e rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy a különösen a személyegyesülések vagy a sportklubok által létrehozott szervezeti struktúrák keretében végzett sporttevékenység vonatkozásában nyújtott szolgáltatásokra főszabály szerint vonatkozik a hivatkozott rendelkezésben előírt adómentesség. Ebből következik, hogy a szolgáltatások adómentességének megítélésénél a szolgáltatás hivatalos címzettje és a szolgáltatás igénybevételének jogi formája nem bír jelentőséggel.

(vö. 27., 29–31., 35. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában alkalmazott „meghatározott, a sporttal szoros kapcsolatban álló szolgáltatások” kifejezés nem jogosítja fel a tagállamokat az ebben a rendelkezésben előírt adómentességnek a vitatott szolgáltatások címzettjei tekintetében való korlátozására.

Ugyanis a hatodik irányelv 13. cikkének A. részében előírt adómentesség adott esetben kizárólag az ugyanezen rendelkezés (2) bekezdésének alkalmazása keretében korlátozható. Ennélfogva, amint valamely tagállam adómentességet biztosít a nonprofit szervezetek által nyújtott, a sporttal és a testedzéssel szoros kapcsolatban lévő valamely szolgáltatásra, ezen adómentességet kizárólag a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (2) bekezdésében meghatározott feltételektől teheti függővé. Mivel e rendelkezés nem ír elő korlátozást a kérdéses szolgáltatások címzettjei tekintetében, a tagállamok nem zárhatják ki a vitatott adómentességből e szolgáltatások bizonyos címzettjeit.

(vö. 39–40. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. október 16.(\*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Adómentességek – Sportolással összefüggő szolgáltatásnyújtások – Sportot végző személyek részére nyújtott szolgáltatások – Jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületek és jogi személyek részére nyújtott szolgáltatások – Belfoglaltság – Feltételek”

A C-253/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a

High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2007. május 29-én érkezett, 2007. február 1-jei határozatával terjesztett el az el?tte

a **Canterbury Hockey Club**,

a **Canterbury Ladies Hockey Club**

és

a **The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, T. von Danwitz (el?adó), Juhász E., G. Arestis és J. Malenovský bírák,

f?tanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

hivatalvezet?: L. Hewlett f?tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. július 3-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Canterbury Hockey Club és a Canterbury Ladies Hockey Club képviseletében M. G. MacDonald advocate,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében T. Harris és L. Seeboruth, meghatalmazotti min?ségben, segít?jük: I. Hutton barrister,
- a görög kormány képviseletében K. Georgiadis, I. Bakopoulos és K. Boskovits, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében M. Afonso és R. Lyal, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

## **Ítéletet**

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése m) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Canterbury Hockey Club és a Canterbury Ladies Hockey Club (a továbbiakban együttesen: Hockey Clubok), valamint a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) között az England Hockey Limited (a továbbiakban: England Hockey) által beszedett tagdíj – amelynek ellenértékeként az utóbbi álláspontja szerint

HÉA?mentes szolgáltatást nyújt a Hockey Cluboknak – hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) alá tartozása tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

## **Jogi háttér**

### *A közösségi szabályozás*

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében HÉA alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 A hatodik irányelv „Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége” cím? 13. cikkének A. része el?írja többek között:

„(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

m) meghatározott, a sporttal és a testedzéssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások, amelyeket nonprofit jelleg? intézmények teljesítenek olyan személyek felé, amelyek sportolnak vagy edzenek *[helyesen: meghatározott, a nonprofit intézmények által sportot és testedzést végz? személyek részére nyújtott, a sporttal és testedzéssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások]*;

[...]

(2) [...]

b) az (1) bekezdés b), g), h), i), l), m) és n) pontjában el?írt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az:

- nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez,
- alapvet?en arra szolgál, hogy az intézmények számára kiegészít? bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a [HÉA] megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel.”

### *A nemzeti szabályozás*

5 A hozzáadottérték?adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 9. melléklete 10. csoportjának 3. pontja értelmében HÉA?mentes:

„Adómentességre jogosult szervezet által sportoló vagy testedzést végz? egyének részére nyújtott, a sporttal vagy testedzéssel szoros kapcsolatban álló, ahhoz nélkülözhetetlen szolgáltatások nyújtása, kivéve – ha a szervezet tagsági rendszert m?ködtet – a tagsággal nem rendelkező egyének részére nyújtott szolgáltatásokat.”

## **Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések**

6 A Hockey Clubok a tagság számára fenntartott sportklubok, amelyek számos csapatot állítanak ki. Tagjaik éves tagsági díjat fizetnek tagsági jogaik ellenértékéért. A Hockey Clubok jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületek.

7 Maguk a Hockey Clubok az England Hockey nonprofit szervezet tagjai, amelynek célja a

gyeplabdajáték ösztönzése és fejlesztése Angliában. A Hockey Clubok tagdíjat fizet az England Hockey-nek, amely után az England Hockey HÉA-t számít fel.

8 A tagdíj ellenértékeként az England Hockey meghatározott szolgáltatásokat nyújt tagjainak, így klubakkreditációs rendszert működtet, tanfolyamokat tart edzők, játékvezetők, oktatók és az utánpótlás részére, gyeplabda-fejlesztési irodák hálózatát tartja fenn, állami és szerencsejátékkal összefüggő forrásokból történő finanszírozáshoz való hozzájutást segít, lehetőségeket biztosít, marketinggel és szponzorok szerzésével összefüggő tanácsadást nyújt, klubigazgatási szolgáltatásokat és a klubok részére biztosítást nyújt, valamint versenyeket szervez a csapatok részére.

9 A Commissioners értesítette az England Hockey-t, hogy az általa a gyeplabda kluboknak nyújtott szolgáltatások ellenértékeként kiszámlázott tagdíjra általános mértékű HÉA-t kellene felszámolnia. Mivel a klubok nem olyan személyek, akik sportolnak, így a szolgáltatásnyújtás nem esik az adómentesség alá.

10 A Hockey Clubok keresetet nyújtottak be e határozat ellen a VAT and Duties Tribunalhoz, úgy érvelve, hogy az England Hockey által nyújtott szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontja értelmében HÉA-mentesek.

11 E keresetet alapján a VAT and Duties Tribunal úgy ítélte meg, hogy az England Hockey által nyújtott szolgáltatások a Hockey Clubok egyéni játékos tagjainak nyújtott szolgáltatásoknak tekinthetők, mivel e klubok a jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületek jogállásával rendelkeznek. Ezeket „átláthatónak” kell tekinteni, és azokon keresztül azok egyes tagjait kell tekintetbe venni annak megállapítása során, hogy az England Hockey „sportot végző személyek részére” nyújtott-e sporttal szoros kapcsolatban álló, adómentes szolgáltatásokat.

12 A Commissioners a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division előtt fellebbezett e határozat ellen azt állítva, hogy a Hockey Clubok a HÉA alkalmazása szempontjából nem tekinthetők „átláthatónak”. A Hockey Clubok a maguk részéről csatlakozó fellebbezéssel éltek, úgy érvelve, hogy a VAT and Duties Tribunal határozatát eltérő indokokkal kell helybenhagyni, mint amelyekre az a bíróság hivatkozott, azaz, hogy a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 9. melléklete 10. csoportjának 3. pontjában foglalt követelmény, amelynek alapján a szolgáltatást „egyén” részére kell nyújtani, nem megfelelően ülteti át a hatodik irányelv 13. cikkének A. része (1) bekezdésének m) pontjában foglalt rendelkezést.

13 A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division álláspontja szerint az England Hockey által nyújtott szolgáltatások nem biztosítják közvetlenül a Hockey Clubok tagjai részére a gyeplabdához szükséges eszközöket. Megállapította, hogy az alapeljárás felei nem vitatják, hogy az England Hockey által nyújtott szolgáltatások a sporttal szoros kapcsolatban állnak.

14 A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division álláspontja szerint a HÉA alkalmazása szempontjából nem megalapozott a Hockey Clubok „átláthatóként” való kezelése, és elfogadhatónak ítélte meg a Commissioners fellebbezését. Mivel úgy ítélte meg, hogy a Hockey Clubok csatlakozó fellebbezésének megítélése a közösségi jog értelmezésétől függ, e bíróság úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában foglalt adómentesség alkalmazásában a »személyek« kifejezés a »sportot végző személyek részére« fordulat összefüggésében magában foglalja a jogi személyeket és jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületeket, vagy az kizárólag – természetes személyek vagy emberek értelemben – az

egyénekre vonatkozik?

2) Ha a »személyek« kifejezés a »sportot végző személyek részére« fordulat összefüggésében az egyének mellett magában foglalja a jogi személyeket és a jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületeket is, lehetővé teszi-e a »meghatározott, a sporttal szoros kapcsolatban álló szolgáltatások« kifejezés valamely tagállam számára, hogy az adómentességet kizárólag a sportban részt vevő egyénekre korlátozza?”

### **Az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések?**

#### *Az első kérdés?*

15 A hatodik irányelv tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét, amely magában foglal valamennyi gyártási, kereskedelmi és szolgáltatási tevékenységet (lásd különösen a 348/87. sz. Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben 1989. június 15-én hozott ítélet [EBHT 1989., I-1737. o.] 10. pontját). Az említett irányelv 13. cikke azonban bizonyos tevékenységeket mentesít a HÉA alól.

16 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hivatkozott cikkben foglalt adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és céljuk a HÉA-rendszer egyes tagállamokban történő eltérő alkalmazásának elkerülése (lásd különösen a C-284/03. sz. Temco Europe ügyben 2004. november 18-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-11237. o.] 16. pontját, a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 22. pontját és a C-434/05. sz. Horizon College ügyben 2007. június 14-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4793. o.] 15. pontját).

17 A hatodik irányelv 13. cikkében a fent említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a f szabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉA-t kell fizetni. Mindazonáltal e szigorú értelmezést rögzítő szabály nem jelenti azt, hogy a hivatkozott 13. cikkben foglalt adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd a fent hivatkozott Temco Europe ügyben hozott ítélet 17. pontját, valamint a fent hivatkozott Horizon College ügyben hozott ítélet 16. pontját). E kifejezéseket a háttérükül szolgáló összefüggések, a hatodik irányelv céljai és rendszere fényében kell értelmezni, különös figyelemmel a vitatott adómentesség céljára (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Temco Europe ügyben hozott ítélet 18. pontját és a C-428/02. sz., Fonden Marselisborg Lystbådehavn ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1527. o.] 28. pontját).

18 A hatodik irányelv 13. cikke A. részének célja, hogy a HÉA alól mentesítsen bizonyos közhasznú tevékenységeket. E rendelkezés azonban nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységeket mentesíti a HÉA alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz (lásd a C-401/05. sz. VDP Dental Laboratory ügyben 2006. december 16-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-12121. o.] 24. pontját és a fent hivatkozott Horizon College ügyben hozott ítélet 14. pontját).

19 A közhasznú tevékenységként folytatott sportolást és testedzést illetően a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában meghatározott adómentesség ösztönzi az e típusú tevékenységeket, nem mentesíti azonban általános jelleggel az ahhoz kapcsolódó szolgáltatások összességét (lásd a C-246/04. sz. Turn- und Sportunion Waldburg ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-589. o.] 39. pontját).

20 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában elírt adómentesség

az ugyanezen rendelkezéssel?I következ? bizonyos feltételek mellett nyújtható.

21 El?ször is a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában meghatározott szervezetnek kell nyújtania a sporttal és a testedzéssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatásokat. Így a vitatott szolgáltatások e rendelkezés alapján való adómentessége érdekében elengedhetetlen, hogy e szolgáltatásokat nonprofit szervezet nyújtsa. Amint az az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, az alapeljárásban teljesül e feltétel.

22 Másodszor az ilyen szervezetek által nyújtott szolgáltatások közhasznú szolgáltatásként adómentességet élvezhetnek, feltéve hogy szoros kapcsolatban állnak a sporttal és a testedzéssel. Továbbá a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése b) pontjának első francia bekezdéséb?I következik, hogy a hivatkozott 13. cikk A. része (1) bekezdésének m) pontjában érintett szolgáltatások kizárólag akkor adómentesek, ha elengedhetetlenek az adómentes tevékenységhez, úgymint a sporthoz és a testedzéshez.

23 Így valamely ügylet adómentességét különösen a szolgáltatás jellege, valamint annak a sporttal és a testedzéssel való kapcsolata határozza meg.

24 Ebben az összefüggésben meg kell vizsgálni, hogy az Egyesült Királyság Kormányának és a görög kormánynak a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjára alapított érvelése – amely szerint kizárólag a természetes személyek képesek sportolni, következésképpen csak a közvetlenül ilyen személyek számára nyújtott szolgáltatások lehetnek adómentesek – olyan jelleg?, hogy befolyásolja az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett első kérdésre adott választ.

25 Az Európai Közöségek Bizottsága e tekintetben úgy véli, hogy a hivatkozott rendelkezést nem szó szerint, hanem az abban meghatározott adómentesség hatékony alkalmazásának biztosítása érdekében, a vitatott szolgáltatás függvényében kell értelmezni, és így nemcsak e szolgáltatás hivatalos vagy jogi címzettjét, hanem konkrét címzettjét és tényleges igénybe vev?jét is figyelembe kell venni.

26 E tekintetben bár igaz, hogy a „személyek” fogalom önmagában véve elegend?en tág ahhoz, hogy a szokásos nyelvi jelentés értelmében ne csak a természetes személyeket, hanem a jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületeket vagy a jogi személyeket is magába foglalja, kizárólag a természetes személyek sportolnak, még ha ezt csoportosan is végzik.

27 Mindazonáltal a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontja nemcsak bizonyos típusú sportot kíván az ebben a rendelkezésben el?írt adómentességben részesíteni, hanem a sporttevékenységet általában véve, ami magában foglalja a szükségképpen egyének által csoportosan vagy jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületek vagy jogi személyek – például sportklubok – által létrehozott szervezeti és igazgatott struktúrák keretében végzett sporttevékenységeket is, feltéve hogy teljesülnek a jelen ítélet 21. és 22. pontjában foglalt követelmények.

28 Az ilyen struktúrák keretében végzett sporttevékenység gyakorlati, szervezési és igazgatási okok miatt általában azzal jár, hogy nem maga az egyén, hanem a sportklub – amelynek tagja – szervezi meg, illetve nyújtja a sporttevékenység végzéséhez szükséges szolgáltatásokat, mint például a csapatjátékhoz elengedhetetlen pálya vagy bíró rendelkezésre bocsátását. Az ilyen helyzetekben egyrészt a sportklub és a szolgáltató, másrészt pedig a sportklub és tagjai között történik szolgáltatásnyújtás, és keletkezik jogviszony.

29 Így, ha a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában foglalt „sportot [...] végző személyek részére nyújtott szolgáltatások” kifejezést úgy kellene értelmezni, hogy az megköveteli, hogy a hivatkozott szolgáltatásokat közvetlenül a sportklub által létrehozott

szervezeti struktúra keretei között sportoló természetes személyeknek nyújtás, az ebben a rendelkezésben elírt adómentesség a szolgáltató és az ilyen struktúra kereteiben sportoló személyek közti jogviszony függvénye lenne. Ezen értelmezés azzal a következménnyel járna, hogy a sporttevékenység végzéséhez elengedhetetlen számos szolgáltatást automatikusan és elkerülhetetlenül kizárnának ezen adómentességből, függetlenül attól, hogy a szolgáltatások közvetlenül kapcsolódnak-e a sporttevékenységet végző személyekhez vagy sportklubokhoz, és attól, hogy ki a tényleges igénybe vevő. E következmény, amint arra a Bizottság jogosan hivatkozik, ellentétes lenne a hivatkozott rendelkezésben elírt adómentesség céljával, amely a sportot végző egyéneknek nyújtott szolgáltatások tényleges adómentesítésére irányul.

30 Ezen értelmezésből többek között az következne, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában említett intézmények vagy szervezetek által teljesített ügyletek adómentessége kizárólag azon körülmény folytán nem vonatkozna bizonyos, sporttevékenységet végző személyekre, hogy e személyek klubkeretek között sportolnak. Márpedig ezen értelmezés nem egyeztethető össze a hatodik irányelv 13. cikkében elírt adómentességek alkalmazása során tiszteletben tartandó, a közös HÉA-rendszerre jellemző adósemlegesség elvével (lásd ebben az értelemben a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-3369. o.] 27. pontját). Ugyanis ezen elvvel ellentétes többek között az, hogy a HÉA-felszámítás tekintetében eltérő bánásmódban részesüljenek az ugyanolyan ügyleteket teljesítő gazdasági szereplők (lásd ebben az értelemben a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-4947. o.] 20. pontját). Ebből következik, hogy sérülne a hivatkozott elv, ha a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában elírt adómentesség magától a sporttevékenység végzésének szervezeti struktúrájától függene.

31 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában elírt adómentesség hatékony alkalmazásának biztosítása érdekében e rendelkezést úgy kell értelmezni, hogy a különösen a személyegyesülések vagy a sportklubok által létrehozott szervezeti struktúrák keretében végzett sporttevékenység vonatkozásában nyújtott szolgáltatásokra főszabály szerint vonatkozik a hivatkozott rendelkezésben elírt adómentesség. Ebből következik, hogy a szolgáltatások adómentességének megítélésénél a szolgáltatás hivatalos címzettje és a szolgáltatás igénybevételének jogi formája nem bír jelentőséggel.

32 Mindazonáltal a szóban forgó adómentességben való részesülés érdekében a szolgáltatásokat – a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése m) pontjának és (2) bekezdése b) pontja első francia bekezdésének megfelelően – nonprofit szervezetnek kell nyújtania, a szolgáltatásoknak szoros kapcsolatban kell állniuk a sporttal, és elengedhetetlennek kell lenniük e tevékenységhez, valamint e szolgáltatások tényleges igénybe vevői a sportot végző személyek. Ezzel ellentétben az e követelményeknek meg nem felelő szolgáltatások, különösen a sportklubokhoz és azok működéséhez kapcsolódó szolgáltatások, például a marketinggel és a szponzorok szerzésével összefüggő tanácsadás, nem adómentes.

33 Végül meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése b) pontjának második francia bekezdése értelmében a szolgáltatások ki vannak zárva a hivatkozott 13. cikk A. része (1) bekezdésének m) pontjában elírt adómentességből, amennyiben alapvetően arra szolgálnak, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzenek azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel.

34 Az alapeljárásban a kérdést előterjesztő bíróság feladata a vitatott ügylet jellegzetes elemeinek meghatározása érdekében – az ügylet összes körülményét figyelembe véve (lásd a C-231/94. sz. Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-2395. o.] 12. pontját és a C-150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott

ítélet [EBHT 2001., I?493. o.] 26. pontját) – annak megállapítása, hogy az England Hockey által a Hockey Cluboknak nyújtott szolgáltatások szoros kapcsolatban állnak-e a sporttal, és elengedhetetlenek-e e tevékenységhez, hogy e szolgáltatások tényleges igénybe vevői sportot végző személyek-e, valamint hogy a hivatkozott szolgáltatások alapvetően arra szolgálnak-e, hogy az England Hockey számára kiegészítő bevételeket szerezzenek azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel.

35 Ennélfogva az előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontját úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés a sportot végző személyek tekintetében a jogi személyek és a jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületek részére nyújtott szolgáltatásokra is kiterjed, amennyiben e szolgáltatások szoros kapcsolatban állnak a sporttal és elengedhetetlenek e tevékenységhez, azokat nonprofit szervezetek nyújtják, és a tényleges igénybe vevők sportot végző személyek, amely feltételek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

#### *A második kérdésről*

36 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a tagállamok jogosultak-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában előírt adómentességet kizárólag a sportban részt vevő egyének számára nyújtott szolgáltatásokra korlátozni.

37 Az Egyesült Királyság Kormánya szerint a tagállamok szabadon korlátozhatják az adómentesség hatályát az egyéneknek nyújtott szolgáltatásokra hivatkozva, mivel a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontja kizárólag a „meghatározott, a sporttal szoros kapcsolatban álló szolgáltatások” adómentességét írja elő.

38 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a tagállamok által HÉA-mentesnek nyilvánítandó, nyilvánítható, illetve annak nem nyilvánítható tevékenységek kategóriáit, valamint azokat a feltételeket, amelyeket a tagállamok a mentesíthető tevékenységek tekintetében támaszthatnak, pontosan meghatározza a hatodik irányelv 13. cikke A. részének tartalma (a C?144/00. sz. Hoffmann-ügyben 2003. április 3-án hozott ítélet [EBHT 2003., I?2921. o.] 38. pontja).

39 A hatodik irányelv 13. cikkének A. részében előírt adómentesség adott esetben kizárólag az ugyanezen rendelkezés (2) bekezdésének alkalmazása keretében korlátozható (lásd a fent hivatkozott Hoffmann-ügyben hozott ítélet 39. pontját). Ennélfogva, amint valamely tagállam adómentességet biztosít a nonprofit szervezetek által nyújtott, a sporttal és a testedzéssel szoros kapcsolatban lévő valamely szolgáltatásra, ezen adómentességet kizárólag a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (2) bekezdésében meghatározott feltételektől teheti függővé (lásd a C?124/96. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet [EBHT 1998., I?2501. o.] 18. pontját). Mivel e rendelkezés nem ír elő korlátozást a kérdéses szolgáltatások címzettjei tekintetében, a tagállamok nem zárhatják ki a vitatott adómentességből e szolgáltatások bizonyos címzettjeit.

40 Ennélfogva az előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában alkalmazott „meghatározott, a sporttal szoros kapcsolatban álló szolgáltatások” kifejezés nem jogosítja fel a tagállamokat az ebben a rendelkezésben előírt adómentességnek a vitatott szolgáltatások címzettjei tekintetében való korlátozására.

#### **A költségekről**

41 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdéseket előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontját úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés a sportot végző személyek tekintetében a jogi személyek és a jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületek részére nyújtott szolgáltatásokra is kiterjed, amennyiben e szolgáltatások szoros kapcsolatban állnak a sporttal és elengedhetetlenek e tevékenységhez, azokat nonprofit szervezetek nyújtják, és tényleges igénybe vevők sportot végző személyek, amely feltételek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.**

2) **A 77/388 hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában alkalmazott „meghatározott, a sporttal szoros kapcsolatban álló szolgáltatások” kifejezés nem jogosítja fel a tagállamokat az ebben a rendelkezésben előírt adómentességnek a vitatott szolgáltatások címzettjei tekintetében való korlátozására.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: angol.