

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2020. december 10.(*)

„Elzeter döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja – »Meghatározott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások« adó alóli mentesítése – Közvetlen hatály – A »nonprofit jellegű szervezetek« fogalma”

A C-488/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2018. július 25-én érkezett, 2018. június 21-i határozatával terjesztett el

a **Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen**

és

a **Golfclub Schloss Igling eV**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: M. Vilaras tanácselnök, N. Piçarra (előadó), D. Šváby, S. Rodin és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: G. Hogan,

hivatalvezető: M. Krausenböck tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2019. szeptember 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Golfclub Schloss Igling eV képviseletében J. Hoffmann és M. Mühlbauer adótanácsadók,
- a német kormány képviseletében kezdetben: T. Henze és S. Eisenberg, később: J. Möller és S. Eisenberg, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviseletében M. Bulterman és M. de Ree, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitis és R. Pethke, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2019. november 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (kaufbeureni adóhivatal füsseni kirendeltsége, Németország) (a továbbiakban: adóhatóság) és a Golfclub Schloss Igling eV (a továbbiakban: Golfclub) között e hatóság azon határozata tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelyben az elutasította a Golfclub által nyújtott, golfozással szoros kapcsolatban álló, az e sportot űző személyek részére nyújtott egyes szolgáltatásoknak a hozzáadottértékadó (héta) alóli mentesítését.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv adómentességekre vonatkozó IX. címe tartalmazza az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” címet viselő 2. fejezetet, amely magában foglalja az említett irányelv 132–134. cikkét.

5 Ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) és n) pontja a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

m) meghatározott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások, amelyeket nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak vagy edzenek;

n) egyes kulturális szolgáltatások és az ezekkel szoros összefüggésben lévő termékértékesítés, amelyeket közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert kulturális intézmények teljesítenek”.

6 A héairányelv 133. cikkének első bekezdése a következőket írja elő:

„A tagállamok a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén a 132. cikk (1) bekezdésének [...] m) és n) pontjában említett adómentességek megadását minden egyes esetben a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:

a) az adott intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az esetleges nyereséget nem oszthatják fel, hanem azt a nyújtott szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni;

[...]”

7 Ezen irányelv 134. cikke a következőképpen szól:

„A 132. cikk (1) bekezdésének [...] m) és n) pontjában meghatározott adómentesség az alábbi

esetekben nem vonatkozik a termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra:

a) amennyiben azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez;

[...]"

A német jog

Az UStG

8 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti 1. §a (1) bekezdésének 1. pontja alapján a héa hatálya alá tartoznak a vállalkozó által Németországban, ellenszolgáltatás fejében, vállalkozási tevékenysége keretében teljesített termékértékesítések és szolgáltatások.

9 Az UStG 4. §a értelmében:

„Az 1. § (1) bekezdése 1. pontjának hatálya alá eső ügyletek közül a következő ügyletek mentesek az adó alól:

22. a) a közjogi jogi személyek, államigazgatási és közgazdasági iskolák, népiskolák vagy közhasznú intézmények, illetve szakmai szövetségek által szervezett tudományos vagy oktatási célú előadások, tanfolyamok és egyéb rendezvények, amennyiben a bevétel nagyobb részét a kiadások fedezésére fordítják,

b) az a) pontban említett szereplők által szervezett kulturális és sportesemények, amennyiben a díj nevezési díjból áll.”

Az AO

10 Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény, a továbbiakban: AO) alapeljárásra alkalmazandó változata szerinti 52. §a, amely a „Közhasznú célok” címet viseli, a következőképpen rendelkezik:

„(1) Valamely szervezet akkor szolgál közhasznú célt, ha tevékenysége arra irányul, hogy materiális, spirituális vagy morális területen pártatlan módon segítséget nyújtson a közösség számára. [...]

(2) A fenti (1) bekezdés rendelkezéseinek megfelelően az alábbiak a közösségi érdekek előmozdítására irányuló tevékenységként ismerhetők el:

[...]

21. a sport népszerűsítése [...]

[...]"

11 Az említett irányelv „Önzetlen tevékenység” címet viseli 55. §a az (1) bekezdésében az alábbiak szerint rendelkezik:

„A népszerűsítés vagy támogatás nyújtása önzetlenül történik, ha elsődlegesen nem a társaság saját gazdasági céljait, például üzleti vagy egyéb jövedelemszerzési célját szolgálja, és teljesülnek az alábbi követelmények:

[...]

2. A tagok a tagságuk megszűnésekor vagy a szervezet végelszámolása, illetve felszámolása esetén kizárólag az általuk rendelkezésre bocsátott pénzbeli hozzájárulásra és a nem pénzbeli hozzájárulásuk valós piaci értékére jogosultak.

[...]

(4) A szervezet végelszámolása vagy felszámolása, illetve a korábbi céljának megszűnése esetén a szervezetnek a tagok által rendelkezésre bocsátott pénzbeli hozzájárulást és a tagok nem pénzbeli hozzájárulásának valós piaci értékét meghaladó eszközei kizárólag adómentességre jogosító célra használhatók fel (az eszközök meghatározott célra fordításának elve). E követelmény akkor is teljesül, ha az eszközöket másik, adómentességre jogosult szervezetnek vagy adómentességre jogosító célra valamely közjogi személynek juttatják.

[...],

12 Az AO-nak „Az adókedvezményt hátrányosan nem érintő tevékenységek” címet viselő 58. §-a értelmében:

„Az adókedvezményt nem zárhatja ki, ha [...]

[...]

8. valamely társaság olyan társadalmi eseményeket rendez, amelyek másodlagos jelentőségűek az adókedvezményre jogosító tevékenységekhez képest,

9. valamely sportegyesület az ingyenes sporttevékenységek mellett fizető sporttevékenységeket is népszerűsít,

[...]”

13 Az AO-nak „Az adókedvezmény feltételei” címet viselő 59. §-a elírja:

„Adókedvezmény akkor adható, ha az alapszabály, az alapító okirat vagy a szervezet által követett célt leíró más létesítő okirat (a jelen rendelkezések alkalmazásában létesítő okirat) rögzíti, hogy a szóban forgó cél megfelel az 52–55. §-ban szereplő követelményeknek, és hogy e célt a szervezet kizárólagosan és közvetlenül követi; a tényleges gazdálkodási tevékenységnek meg kell felelnie a létesítő okirat rendelkezéseinek.”

14 Az AO-nak „Az eszközök meghatározott célra rendelése a létesítő okiratban” címet viselő 61. §-a értelmében:

„Az eszközöket adózás céljából kellően célhoz rendeltnek kell tekinteni (az 55. §. (1) bekezdésének 4. pontja), ha az eszközök felhasználásának célja a szervezet végelszámolása vagy felszámolása, illetve korábbi céljának megszűnése esetére a létesítő okiratban kellően pontosan meg van határozva ahhoz, hogy a létesítő okirat alapján meg lehessen állapítani, hogy e cél adókedvezményre jogosító-e fel.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

15 A Golfclub olyan magánjogi egyesület, amelynek célja a golfsport ösztönzése és támogatása. E célból golfpályát és a hozzá tartozó létesítményeket üzemeltet, amelyeket a Golfplatz- und Betriebs-GmbH részére ad bérbe. A Golfclub pénzeszközeit csak az alapszabályával

összhangban álló célokra lehet felhasználni, mivel az elírja, hogy végelszámolás vagy felszámolás esetén az egyesület eszközei a közgyűlés által kijelölt személyre vagy intézményre szállnak át.

16 2011. január 25-én a Golfclub 380 000 euróért megszerezte a Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH teljes tulajdonrészét. A Golfclub ezen ügylet finanszírozása érdekében 4%-os éves kamatláb kikötésével és évi 5%-os mértékű törlesztés mellett kölcsönszerződéseket kötött a tagjaival.

17 A Golfclub ugyanebben az évben összesen 78 615,02 euró bevételre tett szert az alábbi tevékenységekből:

- i) golfpályahasználat;
- ii) golflabda-bérbeadás;
- iii) caddyk (labdaszedők és ütőhordók) bérlése;
- iv) golfütőértékesítés;
- v) golftornák és rendezvények szervezése és megrendezése, amelyek esetében a Golfclub nevezési díjat szedett be.

18 Az adóhatóság elutasította e tevékenységek héa alóli mentesítését. Úgy ítélte meg, hogy az UStG 4. §-ának 22. pontja alapján kizárólag a golfeseményre való nevezés díja adómentes, feltéve hogy a kérelmező az AO 51. és azt követő §-ai értelmében vett közhasznú célokat szolgáló szervezet. Álláspontja szerint a Golfclub esetében, amelynek alapszabálya nem tartalmaz olyan szabályokat, amelyek kellően pontosak lennének a Golfclub eszközeinek a szervezet megszűnése esetére történő kötelező felosztását illetően, nem ez a helyzet áll fenn. A Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH felvásárlása azt mutatja, hogy a Golfclub nem kizárólag nonprofit célt követ.

19 Az adóhatóság ezért héamegállapító határozatot bocsátott ki, amellyel az említett valamennyi tevékenységet ezen adó hatálya alá vonta.

20 A Finanzgericht München (müncheni pénzügyi bíróság, Németország) megsemmisítette ezen adómegállapító határozatot. E bíróság úgy ítélte meg, hogy a Golfclub a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett nonprofit jellegű szervezetnek minősül, és hogy e rendelkezés, amely közvetlen hatállyal bír, elírja, hogy a tagállamok az ilyen szervezetek sportolással szoros kapcsolatban álló valamennyi tevékenységét kötelesek mentesíteni az adó alól.

21 Az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi adóügyi bíróság, Németország). E bíróság megállapította, hogy a jogvita kimenetele egyrészt attól függ, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja közvetlen hatállyal rendelkezik-e, amelyből következik a nonprofit jellegű szervezetek arra közvetlenül hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok előtt az említett irányelv nemzeti jogba történő átültetésének hiánya vagy annak helytelen átültetése esetén, másrészt pedig arra, hogy miként határozható meg a „nonprofit jellegű szervezetek” ezen irányelv értelmében vett fogalma.

22 A kérdést elterjesztő bíróság arra vonatkozó kétségei, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja közvetlen hatállyal rendelkezik-e, a 2017. február 15-ii British Film Institute ítéletből (C-592/15, EU:C:2017:117, 23. és 24. pont) erednek, amelyben a Bíróság kimondta, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii

77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdésének n) pontja, amelynek szövege hasonló a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának a szövegéhez, nem rendelkezik ilyen közvetlen hatállyal.

23 A nemzeti bíróság arra is választ keres, hogy önálló uniós jogi fogalomnak kell-e tekinteni a „nonprofit jellegű szervezet” héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett fogalmát, és ha igen, e fogalmat akként kell-e értelmezni, hogy az csak az olyan nonprofit jellegű szervezeteket foglalja magában, amelyek alapszabályában rögzítésre kerül, hogy amennyiben megszűnésük esetén vagyonukat más szervezetre ruházzák át, ez utóbbi szervezetnek is nonprofit célt kell követnie.

24 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzeteres döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Közvetlen hatálya van-e a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának, amely szerint [a tagállamok mentesítenek az adó alól] »meghatározott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások[at], amelyeket nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak vagy edzenek«, aminek következtében a nonprofit jellegű szervezetek áttétel hiányában közvetlenül hivatkozhatnak e rendelkezésre?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának értelmében vett »nonprofit jellegű szervezetek« esetében:

- az uniós jog szerint autonóm módon értelmezendő fogalomról van-e szó, vagy
- jogosultak-e a tagállamok az ilyen jellegű szervezetek fennállását olyan feltételektől függővé tenni, mint amelyek az [AO]-nak az] 55. §-ával összefüggésben értelmezett 52. §-ában (vagy az [AO] 51. és azt követő paragrafusaiiban együttesen) kerülnek előírásra?

3) Amennyiben az uniós jog szerint autonóm módon értelmezendő fogalomról van szó: a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának értelmében vett nonprofit jellegű szervezetnek rendelkeznie kell-e a megszűnésének esetére vonatkozó olyan szabályozással, amely szerint az ebben az esetben meglévő vagyont más, sportot vagy testnevelést népszerűsítő, nonprofit jellegű szervezetre kell átruháznia?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

25 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontját, hogy az közvetlen hatállyal bír, ily módon, jöllehet az e rendelkezést áttétel tagállami jogszabály csak korlátozott körben mentesíti a héa alól a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatásokat, a nonprofit jellegű szervezetek közvetlenül hivatkozhatnak az említett rendelkezésre a nemzeti bíróságok előtt annak érdekében, hogy azon más, sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások is adómentességben részesüljenek, amelyeket e szervezetek az ezen tevékenységeket folytató személyek részére nyújtanak, és amelyeket e jogszabály nem mentesít az adó alól.

26 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint minden esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései tartalmukat tekintve feltétlenek és kellően pontosak, azokra a magánszemélyek a

nemzeti bíróságok előtt a tagállammal szemben hivatkozhatnak, ha a tagállam elmulasztotta az irányelv határidőn belüli átültetését a nemzeti jogba, vagy azt helytelenül ültette át (2017. február 15-ii British Film Institute ítélet, C-592/15, EU:C:2017:117, 13. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Valamely uniós rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és nem függ – a végrehajtásában vagy hatályában – az Európai Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak semmilyen jogi aktusától (2015. július 16-ii Larentia + Minerva és Marenave Schiffahrt ítélet, C-108/14 és C-109/14, EU:C:2015:496, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Az ilyen rendelkezés akkor kell-e pontos, ha az általa magában foglalt kötelezettséget egyértelműen és feltétel nélkül írja le (2010. július 1-jei Gassmayr ítélet, C-194/08, EU:C:2010:386, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A jelen ügyben magából a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának a szövegéből az következik, hogy a tagállamoknak „meghatározott szolgáltatásokat” közhasznú tevékenységként mentesíteniük kell az adó alól, feltéve egyrészt, hogy e szolgáltatások a „sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban áll[nak]”, másrészt pedig hogy azokat „nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak vagy edzenek” (lásd ebben az értelemben: 2008. október 16-ii Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet, C-253/07, EU:C:2008:571, 21. és 22. pont).

30 A „meghatározott szolgáltatások” kifejezés arra utal, hogy e rendelkezés nem ír-e olyan kötelezettséget a tagállamok számára, hogy azok általános jelleggel mentesítsenek az adó alól valamennyi olyan szolgáltatást, amely a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban áll.

31 Ebből következik-e, mivel az említett rendelkezés nem tartalmazza sem az adó alól a tagállamok által mentesítendő, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások kimerítő felsorolását, sem e tagállamok azon kötelezettségét, hogy minden ilyen jellegű szolgáltatást mentesíteniük kell az adó alól, azt úgy kell értelmezni, hogy az – amint arra a főtanácsnok az indítványának a 35. és 38. pontjában rámutatott – e tekintetben bizonyos mérlegelési jogkörrel ruházza fel a tagállamokat.

32 A holland kormány álláspontja szerint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő „meghatározott” kifejezés arra utal, hogy az e rendelkezésben előírt adómentességet csak azon szolgáltatásokra kell alkalmazni, amelyek megfelelnek az ezen rendelkezésből eredő, a jelen ítélet 29. pontjában hivatkozott két feltételnek, valamint az ezen irányelv 134. cikkének a) pontjában szereplő feltételnek, amely szerint e szolgáltatásnyújtásoknak elengedhetetlennek kell lenniük az adómentes ügyletek teljesítéséhez.

33 Ugyanakkor, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 42. pontjában rámutatott, nem következik ilyen értelmezés a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjából, amely egyértelműen „meghatározott” szolgáltatásokra, nem pedig „azon” szolgáltatásokra vagy „valamennyi” olyan szolgáltatásra vonatkozik, amely megfelel az e rendelkezésben meghatározott két feltételnek. Az a körülmény, hogy ezen irányelv 134. cikkének a) pontja, amelyre a holland kormány hivatkozott, kizárja a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatásokat az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában előírt adómentesség kedvezményéből, „amennyiben azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez”, nem befolyásolja ezen értelmezést. Az első rendelkezés ugyanis nem szünteti meg, csak korlátozza az ugyanezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában annak érdekében a tagállamokra ruházott mérlegelési mozgásteret, hogy meghatározzák azon, nonprofit szervezetek által nyújtott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló

szolgáltatásokat, amelyeket ez utóbbi rendelkezés alapján mentesíteni kell a hía alól.

34 A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának olyan értelmezése, amely szerint tekintet nélkül az adó alól mentesítendő? ügyletnek min?sül? szolgáltatások leírásához használt „meghatározott” kifejezésre, a tagállamok „valamennyi”, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatást kötelesek mentesíteni az adó alól, alkalmas az említett adómentesség tárgyi hatályának az ezen fogalmat meghaladó kiterjesztésére, megsértve ezzel a Bíróság ítélezési gyakorlatát, amelynek értelmében az ezen irányelv 132. cikkének (1) bekezdésében az adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni (lásd analógia útján: 2017. február 15?i British Film Institute ítélet, C?592/15, EU:C:2017:117, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

35 A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának ezen szó szerinti értelmezése annál is inkább irányadó, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének a)?q) pontja alapján mentesített 17 ügylet közül csak az említett bekezdés m) és n) pontjában leírt ügyletek vonatkoznak kizárólag az általuk hivatkozott ügyletek meghatározott körére, mivel e bekezdés többi pontjában nem szerepel a „meghatározott” vagy más hasonló kifejezés. Ennélfogva e kifejezés nem értelmezhet? oly módon, hogy az egyszer?en az adómentesség azon alkalmazási feltételeire utal, amelyek magából az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdése m) és n) pontjának a szövegéb?l következnek, különben sérülne magának ezen további pontoknak a szövege.

36 Márpedig a 2017. február 15?i British Film Institute ítéletben (C?592/15, EU:C:2017:117) a Bíróság éppen a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének n) pontjában – amely rendelkezés megfelel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése n) pontjának – használt „bizonyos” kifejezés alapján mondta ki, hogy e rendelkezés mérlegelési mozgásteret enged a tagállamoknak az adó alól mentesített kulturális szolgáltatások meghatározása tekintetében, és ebb?l azt a következtetést vonta le, hogy e rendelkezés nem felel meg azon feltételeknek, hogy e rendelkezésre közvetlenül lehessen hivatkozni a nemzeti bíróságok el?tt (lásd ebben az értelemben: 2017. február 15?i British Film Institute ítélet, C?592/15, EU:C:2017:117, 14., 16., 23. és 24. pont).

37 Figyelemmel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) és n) pontjának a megfogalmazása közötti hasonlóságra, ugyanezen indokokat kell alapul venni az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában el?írt adómentesség értelmezése során.

38 E két rendelkezés egységes értelmezése annál is inkább indokolt, hogy mind a sporthoz és a testneveléshez kapcsolódó, mind pedig a kulturális és hasonló szolgáltatások, amelyekre a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m), illetve n) pontjában el?írt adómentességek vonatkoznak, mindketten közhasznú szórakoztatási és szabadid?s tevékenységeknek min?sülnek, ami megkülönbözteti ?ket az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésében el?írt további tizenöt adómentesség által érintett közhasznú tevékenységekt?l.

39 A héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának ilyen értelmezése összhangban áll e rendelkezés el?készít? munkálataival is. A hatodik irányelvre vonatkozó eredeti javaslatban ugyanis az Európai Bizottság azt javasolta, hogy az amat?rök által végzett, sporttal vagy testneveléssel közvetlen kapcsolatban álló tevékenységeket teljes egészében mentesítsék a hía alól. Ugyanakkor a „meghatározott, a sporttal és a testedzéssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások” fordulatnak az uniós jogalkotó által a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének n) pontjába történ? bevezetése, amely rendelkezés megfelel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjának, széles mérlegelési mozgásteret ruházott a tagállamokra az említett adómentesség tárgyának meghatározása tekintetében.

40 Másfel?l, a 2008. október 16?i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club

ítéletb?l (C?253/07, EU:C:2008:571), a 2013. február 21?i Žamberk ítéletb?l (C?18/12, EU:C:2013:95), valamint a 2013. december 19?i Bridport and West Dorset Golf Club ítéletb?l (C?495/12, EU:C:2013:861) semmilyen más következtetés nem vonható le.

41 Egyrészt ugyanis ezen ítéletek nem annak eldöntésére irányulnak, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja közvetlen hatállyal rendelkezik-e. Másrészt, jóllehet a Bíróság az említett ítéletekben korlátokat állított fel a tagállamokat a tekintetben megillet? mérlegelési mozgástér kapcsán, hogy megállapítsák különösen az adó alól e rendelkezés alapján mentesített szolgáltatások igénybe vev?inek min?ségét és e szolgáltatások nyújtásának módját, nem kellett döntenie az adó alól e rendelkezés alapján mentesíthet? szolgáltatások megállapítása tekintetében a tagállamok rendelkezésére álló mérlegelési mozgástér kérdésében. Ebb?l következ?en azon érvelés alátámasztása érdekében, amely szerint a szóban forgó rendelkezés közvetlen hatállyal rendelkezik, nem lehet ezen ítéletekre hivatkozni.

42 A fenti megfontolásokra tekintettel az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem bír közvetlen hatállyal, ily módon, jóllehet az e rendelkezést átültet? tagállami jogszabály csak korlátozott körben mentesíti a héa alól a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatásokat, a nonprofit jelleg? szervezetek nem hivatkozhatnak közvetlenül az említett rendelkezésre a nemzeti bíróságok el?tt annak érdekében, hogy azon más, sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások is adómentességben részesüljenek, amelyeket e szervezetek az ezen tevékenységeket folytató személyek részére nyújtanak, és amelyeket e jogszabály nem mentesít az adó alól.

A második és a harmadik kérdés

43 Második és harmadik kérdésével, amelyeket célszer? együttesen vizsgálni, a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontját, hogy a „nonprofit jelleg? szervezet” e rendelkezés értelmében vett fogalma az uniós jog önálló fogalmának min?sül, amely megköveteli, hogy az ilyen szervezet a megsz?nése esetén nem oszthatja fel a tagjai között az általa elért nyereség azon részét, amely meghaladja a tagok által rendelkezésre bocsátott pénzbeli hozzájárulást, valamint az ez utóbbiak által nyújtott nem pénzbeli hozzájárulás valós piaci értékét.

44 A kérdést el?terjeszt? bíróság e kérdéseket arra az esetre terjeszti el?, ha a Bíróság azt állapítaná meg, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja közvetlen hatállyal rendelkezik. Ugyanakkor, még ha e rendelkezés nem is bír közvetlen hatállyal, emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttm?ködési eljárásban a Bíróság kötelessége, hogy a nemzeti bíróság részére olyan hasznos választ adjon, amely annak lehet?vé teszi az el?tte folyamatban lév? ügy elbírálását. Ennek érdekében a Bíróság a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összessége, és különösen az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat indokolása alapján meghatározhatja az uniós jog azon rendelkezéseit, illetve jogelveit, amelyeknek az értelmezése az alapügyben felmerül? jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (lásd különösen: 2014. március 27?i Le Rayon d'Or ítélet, C?151/13, EU:C:2014:185, 25. és 26. pont).

45 A jelen ügyben az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróságnak nem kizárólag azt kell értékelnie, hogy a Golfclub közvetlenül hivatkozhat-e a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjára a nemzeti bíróság el?tt azon, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások adómentességben részesítése érdekében, amelyeket az UStG nem mentesít az adó alól. Azt is meg kell határoznia, hogy a nevezésdíj?köteles golfrendezvények szervezésére irányuló szolgáltatásokat illet?en, amely szolgáltatások az UStG 4. §-a 22. pontjának b) alpontjában el?írt adómentesség hatálya

alá tartoznak, a Golfclub a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett nonprofit jelleg? szervezetnek min?sül?e, és ez alapján igénybe veheti?e ezen adómentességet.

46 Azon ítélkezési gyakorlatnak megfelel?en, amely szerint a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében el?írt adómentességek az uniós jog önálló fogalmainak min?sülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (lásd különösen: 2013. február 21?i Žamberk ítélet, C?18/12, EU:C:2013:95, 17. pont), meg kell állapítani, hogy a „nonprofit jelleg? szervezetek ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában használt fogalma az uniós jog önálló fogalmának min?sül.

47 A kérdést el?terjeszt? bíróság különösen azzal kapcsolatban vár választ a Bíróságtól, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja az ezen irányelv értelmében vett nonprofit jelleg? szervezatként való min?sítést annak a feltételnek rendeli alá, amely szerint megsz?nés esetén az ilyen szervezetnek a vagyonát valamely másik, sportot vagy testnevelést népszerűsít? nonprofit jelleg? szervezetre kell átruháznia.

48 A Bíróság a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontját illet?en, amely a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának felel meg, már megállapította, hogy az ezen rendelkezés értelmében vett „nonprofit jelleg?” szervezatként való min?sítést az e szervezet által elérni kívánt célra, nevezetesen arra tekintettel kell lefolytatni, hogy e szervezet – valamely kereskedelmi vállalkozás által kit?zött céllal szemben – nem irányulhat arra, hogy a tagok számára nyereséget termeljen. Amennyiben az illetékes nemzeti hatóságok megállapították, hogy valamely szervezet a létesít? okiratában foglalt célra tekintettel megfelel e feltételnek, az a körülmény, hogy e szervezet utóbb nyereséget termel, még ha erre rendszeresen is törekszik vagy erre ily módon is kerül sor, nincs kihatással a szervezet eredeti besorolására mindaddig, amíg a nyereséget nem osztják szét a tagok között (lásd ebben az értelemben: 2002. március 21?i Kennemer Golf ítélet, C?174/00, EU:C:2002:200, 26–28. pont).

49 A héairányelv 133. cikke els? bekezdésének a) pontja ugyancsak el?írja, hogy a tagállamok a közintézménynek nem min?sül? intézmények esetén az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában említett adómentesség megadását minden egyes esetben azon feltételt teljesítését?l tehetik függ?vé, hogy ezen intézmények „nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az esetleges nyereséget nem oszthatják fel, hanem azt a nyújtott szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni”. Az e 133. cikk els? bekezdésének a) pontjában el?írt feltétel a „nonprofit jelleg? szervezet” ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett fogalmához kapcsolódik (lásd ebben az értelemben: 2002. március 21?i Kennemer Golf ítélet, C?174/00, EU:C:2002:200, 33. pont).

50 E szervezetek nyereségszerzési céljának hiánya azt feltételezi, hogy utóbbiak a fennállásuk során, beleértve a megsz?nésüket is, nem termelhetnek nyereséget a tagjaik számára. Amennyiben ez másként lenne, az ilyen szervezet ugyanis megkerülhetné e követelményt azáltal, hogy megsz?nését követ?en felosztaná a tagjai között azt a nyereséget, amelyet tevékenységeinek egésze révén ért el, igénybe véve a „nonprofit jelleg? szervezatként” való min?sítésb?l fakadó – többek között – adózáshoz kapcsolódó el?nyöket.

51 Ebb?l következen csak olyan szervezet min?síthet? a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett „nonprofit jelleg? szervezetnek”, amelynek vagyonát folyamatosan a létesít? okirat szerinti céljának megvalósítására fordítják, és e vagyont, amennyiben az meghaladja a tagok által rendelkezésre bocsátott pénzbeli hozzájárulást, valamint az ez utóbbiak által nyújtott nem pénzbeli hozzájárulás valós piaci értékét, ezen szervezet megsz?nését követ?en nem lehet a tagjai között felosztani.

52 Ennélfogva a második és harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 132.

cikke (1) bekezdésének m) pontját úgy kell értelmezni, hogy a „nonprofit jellegű szervezet” e rendelkezés értelmében vett fogalma az uniós jog önálló fogalmának minősül, amely megköveteli, hogy az ilyen szervezet a megszűnése esetén nem oszthatja fel a tagjai között az általa elért nyereség azon részét, amely meghaladja a tagok által rendelkezésre bocsátott pénzübeli hozzájárulást, valamint az ez utóbbiak által nyújtott nem pénzübeli hozzájárulás valósi piaci értékét.

A költségekről

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést 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 közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem bír közvetlen hatállyal, ily módon, jöllehet az e rendelkezést áttűtető tagállami jogszabály csak korlátozott körben mentesíti a hozzáadottértékadó alól a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatásokat, a nonprofit jellegű szervezetek nem hivatkozhatnak közvetlenül az említett rendelkezésre a nemzeti bíróságok előtt annak érdekében, hogy azon más, sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások is adómentességben részesüljenek, amelyeket e szervezetek az ezen tevékenységeket folytató személyek részére nyújtanak, és amelyeket e jogszabály nem mentesít az adó alól.**

2) **A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontját úgy kell értelmezni, hogy a „nonprofit jellegű szervezet” e rendelkezés értelmében vett fogalma az uniós jog önálló fogalmának minősül, amely megköveteli, hogy az ilyen szervezet a megszűnése esetén nem oszthatja fel a tagjai között az általa elért nyereség azon részét, amely meghaladja a tagok által rendelkezésre bocsátott pénzübeli hozzájárulást, valamint az ez utóbbiak által nyújtott nem pénzübeli hozzájárulás valósi piaci értékét.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.