

Ideiglenes változat

GERARD HOGAN

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2019. november 7.(1)

C?488/18. sz. ügy

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen

kontra

Golfclub Schloss Igling e. V.

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – A hozzáadottérték?adó (h?a) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Adómentességek – A 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja – A sporttal szoros kapcsolatban álló szolgáltatások – Közvetlen hatály – A tagállamokat megillet? mérlegelési mozgástér terjedelme – Az adósemlegesség elve – Az egyenl? bánásmód elve – A nonprofit jelleg? szervezetek fogalma”

1. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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: 2006/112 irányelv) 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának értelmezése képezi.

2. A jelen kérelmet a Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (kaufbeureni adóhivatal füsseni kirendeltsége, Németország) és a Golfclub Schloss Igling e.V. (a továbbiakban: Golfclub) között a Golfclub által nyújtott, golfozással szoros kapcsolatban álló egyes szolgáltatások hozzáadottérték?adó (h?a) alóli mentesítésének az adóhivatal általi megtagadása tárgyában folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?.

3. A jelen ügyben felmerül? f? kérdés az, úgy tekinthet??e, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának szövege kell?en pontos és feltétlen, következőképpen közvetlenül hatályos lehet annak ellenére, hogy egyszer?en „meghatározott, a sporttal szoros kapcsolatban álló szolgáltatások[ra]” utal .

I. **Az uniós jog**

A. A 2006/112 irányelv

4. A 2006/112 irányelv 132. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) 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[.]”

B. A német jog

5. Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) 2005. február 21-én hatályos változata (BGBl. 2005 I, 386. o.) 4. §-ának 22. bekezdésével összhangban a következő ügyletek mentesülnek az adó alól:

„a) a közjog hatálya alá tartozó jogi személyek, igazgatási és közgazdasági iskolák, *Volkshochschulen* vagy közhasznú célokat követő szervek, illetve szakmai szervezetek szervei által szervezett konferenciák, tanfolyamok és egyéb tudományos vagy oktatási események, amennyiben a bevétel nagyobb részét a kiadások fedezésére fordítják.

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

6. Az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény; a továbbiakban: AO) 51. §., 52. §., 55. §., 58. §., 59. §., 60. §. és 61. §-a szerint:

„51. §.

Általános rendelkezések

1. Az alábbi rendelkezések akkor alkalmazandók, ha a törvény amiatt részesít adómentességben valamely társaságot, hogy az közvetlenül és kizárólagosan közhasznú, jótékonyági vagy vallási célokat szolgál (adózási szempontból privilegiált célok). A társaság a társasági adóról szóló törvényben meghatározott társaság, egyesülés vagy eszközhalmaz. A társaságok funkcionális alegységei (osztályai) nem kezelhetők önálló adóalanyokként.

[...]

52. §.

Közhasznú cél

(1) Valamely társaság akkor szolgál közhasznú célt, ha tevékenysége arra irányul, hogy materiális, spirituális vagy morális területen pártatlan módon segítséget nyújtson a közösség számára. Nem minősül a lakosság számára nyújtott segítségnek az, ha az említett segítségben részesülő személyek csoportja korlátozott – például családhoz vagy valamely vállalkozás munkaerejéhez való tartozás révén –, vagy annak meghatározásából kifolyólag – különös

tekintettel a földrajzi és szakmai jellemzőkre – csak kisméretű lehet. Nem minősül a lakosság számára nyújtott segítségnek pusztán az, ha valamely társaság a pénzügyi forrásait közjogi szervezetnél helyezi el.

(2) A fenti 1. bekezdés rendelkezéseitől függően az alábbi tevékenységek a lakosoknak nyújtott segítségként ismerhetők el:

[...]

21. sportolás (a sakk sportnak minősül);

[...]

55. §.

Önzetlen tevékenység

(1) A segítség vagy támogatás nyújtása akkor önzetlen, ha elsődlegesen nem a társaság saját gazdasági céljait, például üzleti vagy egyéb jövedelemszerzési célját szolgálja, és teljesülnek az alábbi követelmények:

1. A társaság pénzeszközei kizárólag a létesítő okiratban meghatározott célokra használhatók fel. A tagok vagy partnerek (e rendelkezések alkalmazásában tagok) nem részesednek nyereségben – és tagi minőségükben – a társaság pénzeszközeiből származó egyéb kifizetésben sem. A társaság a saját pénzeszközeit politikai pártok előmozdítására vagy támogatására közvetlenül és közvetetten sem használhatja fel.

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

3. A társaság egyetlen személyt sem részesíthet juttatásban a vállalkozás céljához nem kapcsolódó kiadás vagy aránytalanul magas díjazás révén.

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

5. A 62. §. függvényében a társaság főszabály szerint köteles a pénzeszközeit haladéktalanul a létesítő okiratában meghatározott, adózási szempontból privilegiált célokra felhasználni. A pénzeszközöknek a létesítő okiratban meghatározott célt szolgáló eszközök beszerzésére vagy előállítására történő felhasználása is megfelelő felhasználásnak minősül. A pénzeszközöket akkor kell haladéktalanul felhasználni tekinteni, ha azokat a létesítő okiratban meghatározott, adózási szempontból privilegiált célra azok megszerzését követő legfeljebb két naptári vagy üzleti évben használják fel.

[...]

58. §.

Az adókedvezményt hátrányosan nem érint? tevékenységek

Az adózási szempontból privilegizált jogállást nem zárhatja ki, ha

[...]

8. valamely társaság olyan társadalmi eseményeket rendez, amelyek az adózási szempontból privilegizált tevékenységekhez képest másodlagos jelent?ség?ek,

9. valamely sportegyesület az ingyenes sporttevékenységek mellett fizet?s sporttevékenységeket is népszerűsít,

[...]

59. §.

Az adókedvezmény el?feltételei

Adókedvezmény akkor adható, ha az alapszabály, az alapító okirat vagy a vállalkozás által követett célt leíró más létesít? okirat (a jelen rendelkezések alkalmazásában létesít? okirat) rögzíti, hogy a szóban forgó cél megfelel az 52–55. cikkben szerepl? követelményeknek, és hogy e célt a társaság kizárólagosan és közvetlenül követi; a tényleges gazdálkodási tevékenységnek meg kell felelnie a létesít? okirat rendelkezéseinek.

60. §.

A létesít? okirat által teljesítend? követelmények

(1) A létesít? okiratban meghatározott célokat és az azok elérését szolgáló eszközöket elég pontosan kell meghatározni ahhoz, hogy a létesít? okirat alapján meg lehessen bizonyosodni arról, hogy az adókedvezmények el?feltételei teljesülnek?e. A létesít? okiratnak tartalmaznia kell az 1. mellékletben említett szempontokat.

2. A létesít? okiratnak a fent el?írt követelményeket a társasági adó és az ipar?zési adó szempontjából a megállapítási id?szak egészében, míg az egyéb adók szempontjából az adókötelezettség keletkezésének id?pontjában kell teljesítenie.

61. §.

Az eszközök meghatározott célra rendelése a létesít? okiratban

1. Az eszközöket adózás céljából kell?en célhoz rendeltnek kell tekinteni (az 55. §. 1. bekezdésének 4. pontja), ha az eszközök felhasználásának célja a vállalkozás végelszámolása vagy felszámolása, illetve korábbi céljának megsz?nése esetére a létesít? okiratban kell?en pontosan meg van határozva ahhoz, hogy a létesít? okirat alapján meg lehessen állapítani, hogy e cél adózás szempontjából privilegizált?e.

2. (hatályon kívül helyezve)

(3) Amennyiben az eszközök meghatározott célra rendelésér?l szóló rendelkezés a kés?bbiekben úgy módosul, hogy az már nem felel meg az 55. §. 1. bekezdése 4. pontjában el?írt követelményeknek, úgy kell tekinteni, hogy az adózási szempontból már kezdett?l fogva nem volt megfelel?. A 175. §. 1. bekezdése els? mondatának 2. pontját akkor kell alkalmazni, ha adómegállapítási határozat kibocsátásának, megsemmisítésének vagy módosításának van helye,

feltéve hogy e határozat olyan adókra vonatkozik, amelyek az eszközök meghatározott célra rendelkezéséről szóló rendelkezés módosítását megelőző tíz éven belül merültek fel.”

II. A jogvita előzményei

7. A Golfclub esetében olyan bejegyzett egyesületről van szó, amelyet a vitatott 2011. évben nem ismertek el az AO 51. és azt követő §-ai értelmében vett közhasznú szervezetként. Az egyesület célja az alapszabálya szerint a golfsport ösztönzése és támogatása. E célból golfpályát és a hozzá tartozó létesítményeket üzemelteti, amelyeket a Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (Golfplatz) részére ad bérbe. Az egyesület alapszabálya 13. cikkének (3) bekezdése szerint végelszámolás vagy felszámolás esetén az egyesület eszközei a közgyűlés által kijelölt személyre vagy intézményre szállnak át.

8. 2011. január 25-én a Golfclub 380 000 euróért felvásárolta a Golfplatzt. A Golfclub ezen ügylet finanszírozása érdekében 4%-os éves kamatláb kikötésével és évi 5%-os mértékű törlesztés mellett kölcsönszerződéseket kötött a tagjaival.

9. 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 a részvételért nevezési díjat szedett be.

10. A hivatal ezeket a tevékenységeket azon az alapon nem mentesíti a héra alól, hogy az UStG 4. §-ának 22. pontja alapján kizárólag a nevezési díj adómentes, és hogy a szóban forgó adómentesség a golftorna szervezésére és megrendezésére sem alkalmazható, mivel a Golfclub nem minősíthető az AO 51. és azt követő §-ai értelmében vett jótékonyági szervezetnek. A Golfclub alapszabálya ugyanis nem tartalmaz olyan szabályokat, amelyek kellően pontosak lennének a Golfclub eszközeinek a szervezet megszűnése esetére történő kötelező felosztását illetően, és a Golfplatz felvásárlása azt mutatja, hogy a Golfclub nem csak nonprofit célt követ.

11. Az adóhivatalnak a Golfclub vonatkozásában meghozott határozatát a Finanzgericht München (müncheni pénzügyi bíróság, Németország) megsemmisítette azon az alapon, hogy a Golfclub nem minősül a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett nonprofit jellegű szervezetnek, és hogy ez a közvetlen hatályú rendelkezés előírja, hogy a tagállamok a nonprofit jellegű szervezet sportolással szoros kapcsolatban álló valamennyi tevékenységét kötelesek mentesíteni az adó alól.

III. A tényállás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek

12. Az adóhivatal a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság elé. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a jogvita kimenetele egyrészt attól függ, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja közvetlen hatállyal rendelkezik-e, következésképpen a nonprofit jellegű szervezetek közvetlenül hivatkozhatnak-e erre a rendelkezésre az említett irányelv helytelen átültetése esetén. Másrészt a jogvita tárgyát a „nonprofit jellegű szervezetek” említett rendelkezésben használt

fogalmának jelentése képezi.

13. A nemzeti bíróság az első kérdést illetően eladja, hogy kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja közvetlen hatállyal rendelkezik-e, mivel a Bíróság a 2017. február 15-ii British Film Institute ítéletében (C-592/15, EU:C:2017:117, 23. és 24. pont) megállapította, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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) 132. cikke A. része (1) bekezdésének n) pontja nem rendelkezik közvetlen hatállyal. A Bíróság e következtetés levonása során ugyanis különösen azt vette alapul, hogy e rendelkezés – a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontjához hasonlóan – „bizonyos szolgáltatásokra” utalt, ennél fogva mérlegelési mozgásteret biztosított a tagállamoknak annak meghatározása céljából, hogy mely juttatásokat mentesítsék. Következésképpen a Bíróság megállapította, hogy a szóban forgó rendelkezés nem teljesíti azokat a feltételeket, amelyek lehetővé tennék, hogy az a nemzeti bíróságok előtt közvetlen hatállyal rendelkezzen.

14. A nemzeti bíróság a második kérdést illetően felveti, hogy önálló uniós jogi fogalomnak kell-e tekinteni a „nonprofit jellegű szervezet” 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában használt fogalmát, és ha igen, e fogalmat akként kell-e értelmezni, hogy ahhoz, hogy valamely szervezet nonprofit jellegű szervezetnek minősüljön, az alapszabályának rögzítenie kell, hogy vagyonának más szervezetre történő átruházása esetén ez utóbbi szervezetnek is nonprofit célt kell követnie.

15. Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Közvetlen hatálya van-e a [2006/112 irányelv] 132. cikke (1) bekezdése »meghatározott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások, amelyeket nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak vagy edzenek« szövegezés? m) pontjának, aminek következtében a nonprofit jellegű szervezetek áttöltés hiányában közvetlenül hivatkozhatnak e rendelkezésre?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: a [2006/112 irányelv] 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 feltételekkel függővé tenni, mint az Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvény) 55. §-ával összefüggésben értelmezett 52. §-a (vagy az Abgabenordnung 51. és azt követő paragrafusai együttesen)?

3) Feltéve, hogy az uniós jog szerint autonóm módon értelmezendő fogalomról van szó: a [2006/112 irányelv] 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának értelmében vett nonprofit jellegű szervezetnek rendelkeznie kell-e a megszüntetésének esetére vonatkozó olyan szabályozással, amely szerint az ebben az esetben meglévő vagyonát más nonprofit jellegű szervezetre kell átruháznia sport és testnevelés támogatása céljából?”

IV. Elemzés

16. A Bíróság kérésének megfelelően a jelen indítványban az első kérdésre korlátozom az

észrevételeimet.

17. A kérdést elterjeszt? bíróság az els? kérdéssel arra kíván választ kapni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja közvetlen hatállyal rendelkezik?e, ennél fogva arra a természetes személyek hivatkozhatnak a nemzeti bíróságok el?tt.

18. Elz?zetesen emlékeztetnem kell arra, hogy természetes személyek valamely tagállammal szemben a nemzeti bíróság el?tt különösen akkor hivatkozhatnak valamely rendelkezésre, ha a tagállam elmulasztotta az irányelv határid?n belüli átültetését a nemzeti jogba, vagy azt helytelenül ültette át, feltéve hogy a szóban forgó rendelkezés feltétlen és kell?en pontos.(2)

19. Valamely uniós rendelkezés akkor feltétlen, ha olyan kötelezettséget fogalmaz meg, amely nem tartalmaz feltételt, és nem függ – a végrehajtásában vagy hatályában – az Unió intézményeinek vagy a tagállamoknak semmilyen jogi aktusától.(3) Valamely rendelkezés akkor tekinthet? kell?en pontosnak, ha a kötelezettséget egyértelm?en és feltétel nélkül írja le.(4)

20. A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja esetében a meglév? ítélkezési gyakorlat már ad iránymutatást arra vonatkozóan, hogy a kérdést elterjeszt? bíróság által felvetett kérdést hogyan kell megválaszolni.

A. Elemzés a Bíróság meglév? ítélkezési gyakorlata alapján

21. A Bíróság 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjára vonatkozó korai ítélkezési gyakorlata – például a 2008. október 16?i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C?253/07, EU:C:2008:571), a 2013. február 21?i Žamberk ítélet (C?18/12, EU:C:2013:95), és a 2013. december 19?i The Bridport és West Dorset Golf Club ítélet (C?495/12, EU:C:2013:861) – els?re azt a benyomást keltheti, hogy a tagállamok kötelesek mentesíteni a sporttal szoros kapcsolatban álló minden olyan szolgáltatást, amelyet nonprofit jelleg? szervezetek teljesítenek. Álláspontom szerint ezen ítéletek részletesebb vizsgálata azonban azt mutatja, hogy valójában nem ez a helyzet.

22. A Bíróság a 2008. október 16?i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítéletben (C?253/07, EU:C:2008:571, 27. pont) megállapította, hogy „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 [...]”. Ebben ügyben a központi kérdés az volt, hogy héaköteles?e a gyeplabdaklubok által az England Hockey részére e szervezet által nyújtott szolgáltatásokért fizetend? tagdíj.

23. A Bíróság a kérdést elterjeszt? bíróság által elterjesztett els? kérdés megválaszolása során megállapította, hogy a 2006/112 irányelv jelenlegi 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja formai szempontból nem pusztán a természetes személyek, hanem a jogi személyek és a jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületek részére nyújtott szolgáltatásokra is kiterjed, feltéve különösen hogy e szolgáltatások tényleges igénybe vev?i sportot végző személyek. Ellenkező esetben ugyanis ez azt jelentené, hogy „az ebben a rendelkezésben el?írt adómentesség a szolgáltató és az ilyen struktúra kereteiben sportoló személyek közti jogviszony függvénye lenne.” E következtetés a szóban forgó adómentesség céljának egészével ellentétes lenne.

24. Ezt követően a Bíróság a második kérdéssel, nevezetesen azzal foglalkozott, hogy a tagállamok jogosultak-e a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában elírt adómentességet kizárólag a sportban részt vevő személyek számára nyújtott szolgáltatásokra korlátozni. A 39. pontban megállapította, hogy a tagállamok „nem zárhatják ki a vitatott adómentességből e szolgáltatások bizonyos címzettjeit”, mivel e tekintetben a tagállamok nem rendelkeznek mérlegelési mozgástérrel.

25. Hasonlóképpen, a Bíróság a 2013. február 21-i Žamberk ítéletének (C-18/12, EU:C:2013:95) 21. pontjában megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja „nemcsak bizonyos típusú sportot kíván a benne elírt adómentességben részesíteni”. A Bíróság tehát a 25. pontban megállapította, hogy „a nem szervezett, nem rendszeres és nem sportversenyeken való részvételt célzó sporttevékenységek az e rendelkezés értelmében vett sportnak *minősülhetnek*.”(5) Mindenesetre a Bíróság által e pontban használt megengedő jellegű megfogalmazás (*may*) arra utal, hogy a tagállamok e kérdésben mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek. Amennyiben a szóban forgó rendelkezést feltétlennek kellene tekinteni, a Bíróság feltételezhetően a *must* szóhoz hasonló, kötelező jellegű kifejezést használt volna.

26. Ezen a ponton elidőzve elismerhetők, hogy úgy tűnik, a Bíróság ebben a két ügyben azon hallgatóságos felvetésből indult ki, hogy a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja közvetlenül hatályos. Azt is meg kell azonban jegyezni, hogy a közvetlen hatály kérdése kifejezetten nem merült fel a Bíróság előtt, és a Bíróságnak ezen ügyek egyikében sem kellett e kérdést megvizsgálnia.

27. Ennek megfelelően – mivel a Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ügyben (C-253/07, EU:C:2008:571) és a Žamberk ügyben (C-18/12, EU:C:2013:95) előterjesztett kérdések nem kifejezetten arra vonatkoztak, hogy a tagállamok rendelkeznek-e bizonyos mérlegelési mozgástérrel annak eldöntésére, hogy mely szolgáltatások mentesüljenek, vagy hogy a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja feltétlen jellegű-e – úgy vélem, hogy ezen ítéletekből nem vonható le következtetés e rendelkezés közvetlen hatályának jelen ügyben felmerült kérdéséről. A magam részéről úgy vélem, hogy e határozatokat úgy kell érteni, hogy azok előzetesen nem zárnak ki bizonyos sporttevékenységeket a szóban forgó rendelkezés hatálya alól pusztán amiatt, hogy azok nem feleltek meg az érintett ügyek tárgyát képező valamely feltételnek.

28. A Bíróság a 2013. december 19-i The Bridport és West Dorset Golf Club ítéletében (C-495/12, EU:C:2013:861, 32. pont) a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett öt kérdésre válaszul megállapította, hogy „a 2006/112 irányelv 134. cikkének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem zárja ki az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szabályozott adómentesség kedvezményéből az abban álló szolgáltatásnyújtást, hogy a golfpályát üzemeltető és tagsági rendszert kínáló nonprofit szervezet az e szervezettel tagsági jogviszonyban nem álló látogatók számára biztosítja e golfpálya használatának jogát.” A Bridport és West Dorset Golf Club ítélet tárgyát azonban *nem* a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja, hanem a 2006/112 irányelv 134. cikkének b) pontja képezte.(6) Mivel a 134. cikk b) pontja korlátozza a tagállamokat abban, hogy a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatásnyújtásokra a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja alapján adómentességet alkalmazzanak, a Bíróság érvelése hallgatóságosan, ugyanakkor szükségszerűen azon a feltételezésen alapul, hogy az e rendelkezés alkalmazása tekintetében előírt feltételek teljesültek.

29. Ezért ebben az ügyben nem mondható el, hogy a Bíróság ténylegesen foglalkozott volna azzal a jól elkülönül? kérdéssel, hogy a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja közvetlen hatállyal rendelkezett?e. Ily módon tehát ebb?l az ítéletb?l sem vonható le következtetés a jelen ügyet, legalábbis annak központi kérdését illet?en.

30. A korábbi ítélkezési gyakorlat ezen, esetr?l esetre történ? elemzése jelenleg azonban kevésbé releváns, mivel a Bíróság – legalábbis két ítéletében, nevezetesen a 2017. július 13?i London Borough of Ealing ítéletben (C?633/15, EU:C:2017:544) és a 2017. február 15?i British Film Institute ítéletben (C?592/15, EU:C:2017:117) – olyan álláspontra helyezkedett, amelyb?l egyértelm?en látható, hogy a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja mérlegelési mozgásteret hagy a tagállamoknak a sporttal szoros kapcsolatban álló egyes szolgáltatások mentesítéséhez való jogkörük terjedelmét illet?en. E mérlegelési mozgástér tényleges fennállása azt jelenti, hogy a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja nem tekinthet? feltétlen jelleg?nek. Mivel a feltétlenség követelménye a közvetlen hatály tana alkalmazásának el?feltételét képezi, a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja nem tekinthet? közvetlenül hatályosnak. Ez az álláspont e két határozat vizsgálatával szemléltethet?.

31. A Bíróság el?ször is a 2017. február 15?i British Film Institute ítéletében (C?592/15, EU:C:2017:117) megállapította, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének n) pontját – amelyet azóta felváltott a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése n) pontjának azonos rendelkezése – „úgy kell értelmezni, hogy az nem bír közvetlen hatállyal, ily módon átültetés hiányában nem hivatkozhat közvetlenül e rendelkezésre valamely olyan közjogi szervezet, illetve az érintett tagállam által elismert egyéb kulturális szervezet, amely kulturális szolgáltatásokat nyújt”.

32. Közelebbb?l, a Bíróság megjegyezte, hogy az e rendelkezésben használt „bizonyos kulturális szolgáltatások” kifejezés „nem követeli meg minden kulturális szolgáltatás adó alóli mentesítését, így a tagállamok »bizonyos« szolgáltatásokat mentesíthetnek, más szolgáltatásokat pedig a héa hatálya alá vonhatnak”(7). A Bíróság el?ször is azért helyezkedett erre az álláspontra, mert „ez az értelmezés nem felel meg a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének n) pontjában használt »bizonyos« kifejezés szokásos értelmének, és megfosztja hatékony érvényesülését?l e kifejezés e rendelkezésben történ? alkalmazását”(8). Másodszor, az uniós jogalkotó a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének n) pontját illet?en kifejezetten elutasította az Európai Bizottság arra vonatkozó eredeti javaslatát, hogy az érintett szolgáltatásokat összehangoltan határozza meg(9). Harmadszor, az uniós jogalkotó azon döntése, hogy mérlegelési mozgásteret hagy a tagállamok számára az adó alól mentesített kulturális szolgáltatások meghatározása tekintetében, azzal magyarázható, hogy a kulturális hagyományok és a regionális örökség az Unión, és olykor ugyanazon tagállamon belül is jelent?s eltérést mutatnak(10).

33. A Bíróság azonban kritikusan megállapította, hogy az adó alól mentesített „bizonyos” mérlegelési mozgástér nem jelenti azt, hogy e rendelkezés nem felel meg a közvetlen hatály tana alkalmazásához szükséges feltételeknek.(11)

34. Másodszor, a Bíróság a 2017. július 13?i London Borough of Ealing ítéletben (C?633/15, EU:C:2017:544, 19. pont) elutasította azt az érvet, amelynek értelmében az a követelmény, hogy a héa hatálya alá tartozó tagállamok a sportolással szoros kapcsolatban álló valamennyi szolgáltatásnyújtást a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának hatálya alá vonják, közvetlenül hatályos, arra tekintettel, hogy ez „[...] ellentétes lenne e 132. cikk (1) bekezdése m) pontjának megfogalmazásával [...], amely rendelkezések a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló »meghatározott« szolgáltatásokra vonatkoznak”.

35. Mindezek a megfontolások tökéletesen alkalmazhatók a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának az esetére, mivel ez a rendelkezés is a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló „meghatározott” szolgáltatások mentesítéséhez való jogkörre hivatkozik. Az, hogy a tagállamok e kérdésben mérlegelési mozgásteret kapnak, nem egyeztethető össze a feltétlenség követelményével, amely a közvetlen hatály tana alkalmazásának előfeltétele. Ennélfogva úgy vélem, hogy – figyelemmel a Bíróságnak mind a British Film Institute ítéletben, mind pedig a London Borough of Ealing ítéletben (C-633/15, EU:C:2017:544) előadott érvelésére – nem tekinthető úgy, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja kellően pontos és feltétlen ahhoz, hogy közvetlen hatállyal rendelkezzen.

B. Elemzés az általánosan elfogadott értelmezési módszerek alapján

36. A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjának – a szóban forgó rendelkezés szövege, kontextusa és célja alapján való – a Bíróság által hagyományosan alkalmazott értelmezési módszerek tükrében történő elemzése is ugyanezen következtetéshez vezet.

1. A 132. cikk (1) bekezdése m) pontjának szövegéről

37. A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja akként rendelkezik, hogy a tagállamok mentesítik a héa alól a „meghatározott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások[at], amelyeket nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak vagy edzenek”.

38. Mivel e rendelkezés szövege rögzíti, hogy a tagállamok a sportoláshoz szorosan kapcsolódó, meghatározott szolgáltatásokat – és nem az összes szolgáltatást – mentesítik, egyértelmű, hogy a tagállamok e kérdésben bizonyos mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek. Ennek megfelelően a tagállamok meghatározhatják, hogy a nonprofit jellegű szervezetek által nyújtott, sportoláshoz vagy testneveléshez kapcsolódó szolgáltatások melyikét kívánják adómentességben részesíteni.

39. A holland kormány az írásbeli észrevételeiben ugyanakkor előadja, hogy a „meghatározott” kifejezést nem „egyes, de nem az összes” értelemben kell venni, hanem úgy kell érteni, hogy az azt hangsúlyozza, a szóban forgó adómentesség kizárólag a nonprofit jellegű szervezetek által nyújtott, sportolással szoros kapcsolatban álló szolgáltatásokra vonatkozik.

40. Nem tudom elfogadni ezt az érvet. Ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy a szóban forgó kifejezéseket megszorítóan kell értelmezni, mivel a 2006/112 irányelv 132. cikkében előírt adómentességek meghatározásához használt kifejezések kivételt képeznek az arra vonatkozó előszabály alól, hogy az adóalanyok által ellenérték fejében nyújtott valamennyi szolgáltatás héaköteles.

41. Egyértelmű, hogy a szigorú értelmezés szabálya nem jelenti azt, hogy a szóban forgó adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat.(12) Mindazonáltal ebből az következik, hogy amennyiben valamely – a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában előírt hoz hasonló – adómentesség megfogalmazása egyértelmű, annak szó szerinti értelmezése az irányadó.

42. Úgy vélem, e rendelkezés esetében ahhoz, hogy a holland kormány által előadott érv fenntartható legyen, a mondat végét eltérően kellett volna felépíteni, közelebbről a „nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek” kifejezést külön kellett volna megemlíteni. Amennyiben az uniós jogalkotónak az lett volna a szándéka, hogy e rendelkezést a holland kormány által szorgalmazott

módon kell értelmezni, például a következ?képpen rendelkezett volna: mentesülnek „meghatározott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások, nevezetesen azok, amelyeket nonprofit jelleg? szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak”.(13)

43. Ennek megfelel?en – tekintettel az el?bb említett értelmezési szabályra – a holland kormány érve nem fogadható el.

44. Az is megjegyzend?, hogy – ahogyan azt a Bíróság következetesen megállapította – az uniós rendelkezéseket nem pusztán azok szövege, hanem azok kontextusa és céljai alapján kell értelmezni.(14) A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában el?írt célok és az azok közötti összefüggés elemzése is ugyanerre a következtetésre vezet.

2. A 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja által követett célokról

45. Igaz, hogy a 2006/112 irányelv preambuluma kevés útmutatást kínál a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja által követett célokat illet?en.(15) Mivel e rendelkezés mentesít bizonyos, sporthoz kapcsolódó tevékenységeket, feltételezhet?, hogy e mentesség célja a lakosság sporttevékenység folytatására való ösztönzése, különösen mivel az közegészségügyi célokat szolgál.(16)

46. Az ilyen célból ugyanakkor nem következik az, hogy az uniós jogalkotó szándéka arra irányult volna, hogy a nonprofit jelleg? szervezetek által nyújtott, sportolással szoros kapcsolatban álló összes szolgáltatást mentesítse. Igaz, hogy a Bíróság megállapította, hogy a sport fogalma „nem elhanyagolható fizikai elem”(17) által jellemzett tevékenységekre utal. Ugyanakkor nem minden fizikai tevékenység járul hozzá azonos mértékben a lakosság fizikai állapota fenntartásának közérdek? céljához. Hasonlóképpen, valószínűsíthet?, hogy nem az összes, sporttal vagy testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatás szolgálja ezt a célt. Ennélfogva az uniós jogalkotó e cél alapján – a szubszidiaritás EUSZ 5. cikk (1) bekezdésében rögzített elvével összhangban – akár úgy is vélhette, hogy a tagállamok vannak a legjobb helyzetben annak megítélésére, hogy a sporttal szoros kapcsolatban álló mely szolgáltatásokat kell mentesíteniük a saját átvittet? jogszabályaikkal.

47. Az uniós jogalkotót több megfontolás is erre a megállapításra készíthette.

48. El?ször is, a kulturális szolgáltatásokhoz hasonlóan a tagállamok között mind a sportolást, mind pedig a különböz? sportokhoz való hozzáállást illet?en nagy eltérések vannak. Például a bikaviadal egyesek Spanyolország egyik nagy büszkeségének tekintik, azonban ezt a sportot egyes tagállamokban legfeljebb csak elt?rik(18), míg másokban rossz szemmel nézik. A küzd?sportok és a fizikai kontaktust igényl? sportok a résztvev?k biztonságát és testi épségét illet?en is sajátos problémákat vetnek fel. Nagyjából ugyanez mondható el egyes extrém sportokról. Emellett úgy tekinthet?, hogy megint csak más sportok olyan állatjóléti kérdéseket vetnek fel, amelyeket illet?en a különböz? tagállamokban eltér? álláspontok uralkodhatnak. Ezenfelül, noha egyes sportok – például Spanyolországban a bikaviadal, Franciaországban a pétanque, az Egyesült Királyságban a krikett, valamint Írországban a kelta foci és a hurling – mélyen beágyazódtak bizonyos tagállamok kulturális és sportéletébe, azok széles körben ismertek, és a szóban forgó tagállamon kívül az Európai Unió területén ritkán játsszák azokat.

49. Mindez azt jelenti, hogy e sportok hasznosságát, valamint egy adott sportban való lakossági részvétel bátorításának vagy pénzügyi támogatásának mértékét illet?en a tagállamok is eltér? álláspontot képviselhetnek.

50. Másodszor, egy adott sportot illet?en összetett kérdés lehet az, hogy meghatározott, a

sporttal szoros kapcsolatban álló szolgáltatásokat mentesíteni kell?e az adó alól. Például a vitorlázás versenysportnak tekinthet?, amikor azonban azt eltér? módon gyakorolják, tekinthet? egyszer?en szabadid?s tevékenységnek vagy akár a közlekedés eszközének is. Hasonlóképpen, jöllehet a pónis gyalogtúra és a vezetett lovaglás a lovaglás része – ahogyan azt id?nként a szüni?ben a gyermekek részére kínálják –, el?fordulhat, hogy ez nem elegend? ahhoz, hogy az ilyen szolgáltatások a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja szerinti, sportban való részvételhez kapcsolódó szolgáltatásoknak min?süljenek. Meghatározott körülmények között és bizonyos feltételek fennállása esetén ez sport – mint olyan – helyett egyszer?en csak szabadid?s tevékenységnek tekinthet?.

51. Harmadszor, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában el?írt mentesség az egyes piacokon valószínűsíthet?en jelent?s gazdasági következményekkel jár a sportszolgáltatásokra nézve, mivel az adómentesség kizárólag nonprofit jelleg? szervezetek számára biztosítható.(19) Következésképpen az uniós jogalkotó – azzal, hogy bizonyos mérlegelési mozgásteret adott a tagállamok részére annak eldöntéséhez, hogy mely szolgáltatások legyenek adómentesek – úgy is tekinthette, hogy a tagállamok jobb helyzetben vannak annak megítéléséhez, hogy a szóban forgó adómentességek milyen hatást gyakorol majd a helyi versenyre.

52. Ebb?l tehát az következik, hogy az uniós jogalkotó megfelel?nek láthatta e kérdések tagállamok általi megítélését, ami megmagyarázhatja, hogy miért nem terheli a szóban forgó rendelkezés a tagállamokat az összes sporttevékenység adó alóli mentesítésére irányuló feltétlen kötelezettséggel.

3. A 132. cikk (1) bekezdése m) pontja alkalmazásának összefüggéseir?

53. A 132. cikk (1) bekezdése m) pontja alkalmazásának összefüggéseib?l továbbá arra lehet következtetni, hogy az kevés kétséget hagy a 132. cikk (1) bekezdése m) pontjának értelmezését illet?en. A 132. cikkben említett konkrét adómentességek többsége nemcsak bizonyos tevékenységekre, hanem – a 135. cikkben hivatkozott adómentességekt?l eltér?en – a szolgáltatók meghatározott csoportjai által végzett tevékenységekre is vonatkozik.(20) Amennyiben tehát a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja a holland kormány által el?adott jelentéssel bírna, az uniós jogalkotónak az említett adómentességek mindegyikénél a „meghatározott” kifejezést kellett volna használnia. E kifejezést azonban ezen adómentességek közül csak kett?vel, jelesen a kulturális szolgáltatások nyújtására vonatkozó 132. cikk (1) bekezdésének n) pontjával és a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontjával kapcsolatban használja.

54. Ebb?l az következik, hogy a 132. cikk (1) bekezdése m) pontjának mind a szövege, mind pedig elfogadásának kontextusa azt mutatja, hogy e rendelkezést akként kell értelmezni, hogy az bizonyos mozgásteret biztosít a tagállamoknak annak meghatározására, hogy a nonprofit jelleg? szervezetek által nyújtott, sportoláshoz vagy testneveléshez kapcsolódó szolgáltatások közül melyeket kívánják mentesíteni.

C. Az egyenl? bánásmód elvének a 132. cikk (1) bekezdése m) pontjának értelmezésére gyakorolt hatásáról

55. A héával összefüggésben néha adósemlegesség elveként említett egyenl? bánásmód elvével sem ellentétes bizonyos mérlegelési mozgástérnek a tagállamok számára történ? biztosítása.(21)

56. Az egyenl? bánásmód általános elve megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék eltér? módon, és hogy az eltér? helyzeteket ne kezeljék egyenl? módon, kivéve ha az ilyen bánásmód egy bizonyos okból objektíven igazolható.(22)

57. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint több helyzet hasonlóságát – amely szükséges ahhoz, hogy valamely eltér? bánásmód az egyenl? bánásmód elvének hatálya alá tartozzon – a szóban forgó rendelkezések tárgya és célja, valamint a szóban forgó cselekmény területének elvei és célkit?zései alapján kell értékelni.(23) Az érintett személy kompetenciáit is figyelembe kell venni az egyenl? bánásmód elvének alkalmazása során.(24)

58. Következésképpen, amennyiben valamely uniós jogi rendelkezés bizonyos mozgásteret hagy a tagállamoknak, hogy azok meghatározzák a szóban forgó rendelkezés alkalmazásának feltételeit, ez kizárólag akkor áll fenn, ha az adott rendelkezés által követett cél ugyanúgy megköveteli, hogy e termékeket vagy szolgáltatásokat azonos módon kezeljék, mint ahogy az egyenl? bánásmód elve korlátozhatja e tagállamok mérlegelési mozgásterét.(25) Ennek hiányában nem lehet hivatkozni az egyenl? bánásmód elvére annak el?adása céljából, hogy a szóban forgó rendelkezést – a szövegével ellentétes módon – akként kell értelmezni, hogy az nem hagy mérlegelési mozgásteret e tagállamoknak. Ellenkez? esetben ugyanis ez azt jelentené, hogy a valamely uniós jogi aktussal megvalósított minden összehangolás minden esetben teljes lenne.

59. Mivel a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja által követett cél nem követeli meg a sporttal vagy testneveléssel szoros kapcsolatban álló összes szolgáltatás azonos módon történ? figyelembevételét, az egyenl? bánásmód elve nem követeli meg az összes ilyen szolgáltatás azonos módon történ? kezelését. Kizárólag az irányelv által biztosított mérlegelési mozgástér valamely tagállam általi gyakorlása esetén lehet – az e mérlegelési mozgástér gyakorlása során a szóban forgó tagállam által követett célokra tekintettel – azzal érvelni, hogy gyakorlásának módja sértette az egyenl? bánásmód elvét.(26)

60. Következésképpen az alapeljárásban a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak elbírálása, hogy a német jogalkotó – tekintettel az általa a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja által számára biztosított mérlegelési mozgástér gyakorlása során általa követett célokra – tiszteletben tartotta-e az egyenl? bánásmód elvét azzal, hogy az alapeljárás tárgyát képez? tevékenységeket nem mentesítette az adó alól.

D. A 132. cikk (1) bekezdése m) pontjának kivételes alapulvételér?

61. A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében, ha valamely rendelkezés mérlegelési mozgásteret biztosít a tagállamoknak, bizonyos különleges körülmények között az adott személy továbbra is alapul veheti e rendelkezést a közvetlen hatály tanára történ? hivatkozás céljából.(27) E személy mindazonáltal kizárólag akkor járhat el így, ha az érintett tagállam túlterjeszkedett a mérlegelési mozgásterén,(28) vagy ha a tagállam kifejezetten lemondott a rendelkezés révén számára biztosított mérlegelési mozgástér gyakorlásáról.(29)

62. A 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának esetében a tagállam akkor terjeszkedne túl a szóban forgó mozgástéren, ha például valamely meg nem engedett indok alapján utasítaná el valamely szolgáltatás mentesítését, például ha a szolgáltatást nem nonprofit jellegű szervezetek nyújtják a sportoló vagy testnevelésben részt vevő személyeknek, vagy ha a szolgáltatás igénybevevői nem tagjai valamely nonprofit jellegű szervezetnek,(30) illetve ha a szolgáltatást nyújtó nonprofit jellegű szervezet nem közjogi szerv,(31) vagy ha a szolgáltatást társaságoknak, nem pedig természetes személyeknek nyújtják,(32) illetve ha – a fentiekben kifejtettek szerint – a mérlegelési mozgástérre vonatkozó nemzeti szabályozás által elérni kívánt célokra tekintettel ezen alapul szolgáló ok sérti az egyenlő bánásmód elvét.

63. A jelen ügyben az adóhatóság a szóban forgó szolgáltatások mentesítését – a golftornák szervezését kivéve – azon az alapon tagadta meg, hogy azok nem tartoznak a Németország által mentesített szolgáltatások közé. Önmagában ezen különös indok alapján nem állapítható meg, hogy túlterjeszkedtek a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja által a tagállamok számára biztosított mérlegelési mozgástéren, mivel – ahogyan annak kifejtésére más kísérletet tettem – a tagállamok főszabály szerint eldönthetik, hogy a sporttal vagy testneveléssel szoros kapcsolatban álló konkrét szolgáltatások közül melyeket mentesítik az adó alól. A Golfclub ennél fogva közvetlenül nem hivatkozhat az említett rendelkezésre, kivéve ha – a fentiekben kifejtettek szerint – úgy tűnik, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság által a mérlegelési mozgástérnek gyakorlása során követett célokra tekintettel úgy kellett volna tekinteni, hogy e szolgáltatások helyzete azonos a német jog által ténylegesen mentesített sporttevékenységekkel. E kérdést azonban végső soron a nemzeti bíróságnak kell elbírálnia.

64. A jelen indítványban továbbá emlékeztetek arra, hogy erre a kérdésre a Bíróság elött közvetlenül nem hivatkoztak, és a Bíróságnak sem áll rendelkezésére olyan információ, amely alapján a kérdést előterjesztő bíróság részére hasznos iránymutatást adhatna.

65. Ennél fogva azt javaslom a Bíróságnak, hogy az első kérdést akként válaszolja meg, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem rendelkezik közvetlen hatállyal, így arra természetes személyek nem hivatkozhatnak közvetlenül a nemzeti bíróságok előtt, kivéve ha az érintett tagállam túlterjeszkedett az irányelv szóban forgó rendelkezése által számára biztosított mérlegelési mozgástéren.(33)

V. Véggövekeztetés

66. A fenti megfontolások tükrében azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előterjesztett első kérdésre a következőképpen válaszoljon:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontját, amely mentesíti a „meghatározott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló [olyan] szolgáltatások[at], amelyeket nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak vagy edzenek”, akként kell értelmezni, hogy nem rendelkezik közvetlen hatállyal, így arra természetes személyek nem hivatkozhatnak közvetlenül a nemzeti bíróságok előtt, kivéve ha az érintett tagállam túlterjeszkedett az irányelv szóban forgó rendelkezése által számára biztosított mérlegelési mozgástéren.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 Lásd e tekintetben: 2012. január 24-ii Dominguez ítélet (C-282/10, EU:C:2012:33, 33. pont); 2013. december 12-ii Portugália ítélet (C-425/12, EU:C:2013:829, 18. pont); 2014. január 15-ii Association de médiation sociale ítélet (C-176/12, EU:C:2014:2, 31. pont); 2014. május 15-ii

Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C?337/13, EU:C:2014:328, 31. pont); 2016. július 7?i Ambisig ítélet (C?46/15, EU:C:2016:530, 16. pont).

3 Lásd e tekintetben: 2014. május 15?i Almos Agrárkülkereskedelmi ítélet (C?337/13, EU:C:2014:328, 32. pont); 2015. július 16?i Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrt ítélet (C?108/14 és C?109/14, EU:C:2015:496, 49. pont); 2019. február 13?i Human Operator ítélet (C?434/17, EU:C:2019:112, 38. pont).

4 1986. február 26?i Marshall ítélet (152/84, EU:C:1986:84, 52. pont); 2006. október 26?i Pohl?Boskamp ítélet (C?317/05, EU:C:2006:684, 41. pont).

5 Kiemelés t?lem.

6 Ugyanez a helyzet a 2006. január 12?i Turn? und Sportunion Waldburg ítélet (C?246/04, EU:C:2006:22, 36. pont) esetében, amely a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjára és C. részére, nem pedig ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjára vonatkozott.

7 A 2017. február 15?i British Film Institute ítélet (C?592/15, EU:C:2017:117) 23. pontja.

8 Ezen ítélet 16. pontja.

9 Ezen ítélet 19–21. pontja.

10 Ezen ítélet 22. pontja.

11 23. és 24. pont.

12 Lásd e tekintetben: 2004. november 18?i Temco Europe ítélet (C?284/03, EU:C:2004:730, 17. pont); 2013. február 21?i Žamberk ítélet (C?18/12, EU:C:2013:95, 19. pont).

13 Ezenfelül az el?készít? munkálatok azt mutatják, hogy a „meghatározott” kifejezés használata a jogalkotó arra irányuló kifejezett szándékának eredménye, hogy bizonyos mérlegelési mozgásteret biztosítson a tagállamoknak. A Bizottság ugyanis a hatodik irányelvre vonatkozó javaslatában eredetileg azt indítványozta, hogy a tagállamok „mentesítsék a nonprofit jelleg? sport vagy testnevelési szervezetek által tagjaik részére nyújtott szolgáltatásokat és az ezekhez kapcsolódó termékek értékesítését; ez az adómentesség kizárólag a sport? vagy testnevelési tevékenység amatőrök általi végzésével közvetlenül összefügg? ügyletekre vonatkozzon”. Ezt a javaslatot azonban a Tanács kifejezetten elutasította, és azt a 132. cikk (1) bekezdése m) pontjának jelenlegi szövegével egyez? szöveggel helyettesítette. A Tanács – kés?bb, amikor a Bizottság 1984. december 5?én javasolta részére a „bizonyos” kifejezés törlését – ismételten elutasította ezt a javaslatot, és a rendelkezés szövegét meghagyta az 1977. május 17?i eredeti változatban szerepl? tartalommal.

14 Lásd például: 2019. július 10?i Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände ítélet (C?649/17, EU:C:2019:576, 47. pont).

15 A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint „a jogbiztonság és egyértelm?ség elve értelmében a releváns rendelkezés Bíróság által alkalmazandó értelmezésének e rendelkezés szövegén és nyilvánvaló céljain kell alapulnia”. Lásd: 1988. május 5?i Erzeugergemeinschaft Gutshof?Ei ítélet (C?91/87, EU:C:1988:235, 8. pont).

16 Lásd e tekintetben: 2013. február 21?i Žamberk ítélet (C?18/12, EU:C:2013:95, 23. pont; 2013. december 19?i The Bridport és West Dorset Golf Club ítélet (C?495/12, EU:C:2013:861, 20. pont); 2017. október 26?i The English Bridge Union ítélet (C?90/16, EU:C:2017:814, 23. pont).

Közelebb?l, a Bíróság a Žamberk ítéletében elutasította azt az érvet, hogy az adómentesség nem vonatkozik „nem szervezett és nem rendszeres sporttevékenységekre”, abban az ügyben például az eseti úszásra valamely uszodakomplexumban.

17 Lásd: 2017. október 26?i The English Bridge Union ítélet (C?90/16, EU:C:2017:814, 22. pont).

18 Például a francia jog alapján bikaviadal kizárólag azokban a térségekben rendezhet?, ahol annak töretlen helyi hagyománya van. Lásd a francia büntet? törvénykönyv 521?1. cikkét.

19 Amennyiben versenytorzulás következik abból, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke bizonyos adómentességekr?l rendelkezik (2013. december 19?i The Bridport és West Dorset Golf Club, C?495/12, EU:C:2013:861, 37. pont), az nem jelenti azt, hogy az uniós jogalkotó akkor, amikor a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontjában el?írt mérlegelési mozgásteret biztosította a tagállamok számára, valamelyest meg kívánta akadályozni a tagállamokat abban, hogy meghatározzák e torzulások mértékét.

20 Lásd: 2006. december 14?i VDP Dental Laboratory ítélet (C?401/05, EU:C:2006:792, 28. pont).

21 Ebben a kontextusban az „adósemlegesség elve” kifejezés használata félrevezet?, mivel összetéveszthet? a hatodik irányelvben annak érdekében el?írt levonási mechanizmussal, hogy a keresked? mentesüljön a héaköteles gazdasági tevékenységei után fizetend? vagy megfizetett héa terhe alól. Az ítélezési gyakorlat e tekintetben nem volt mindig következetes. Ugyanis – ahogyan azt már kiemeltem a Grup Servicii Petroliere ügyre vonatkozó indítványomban (C?291/18, EU:C:2019:302) – egyes ítéletek értelmében a semlegesség elve az egyenl? bánásmód elvének a héa területén alkalmazandó „változata” (2014. november 18?i MDDP?végzés (C?319/12, EU:C:2014:2395, 38. pont). Más ítéletekben a Bíróság kimondta, hogy az az egyenl? bánásmód elvének sajátos kifejez?dése (2013. március 7?i Efir ítélet (C?19/12, nem tették közzé, EU:C:2013:148, 35. pont), amely nem esik egybe ez utóbbi elvvel (2013. április 25?i Bizottság kontra Svédország ítélet, C?480/10, EU:C:2013:263, 18. pont). A nagytanács azonban a kés?bbi 2017. március 7?i RPO?ítéletében (C?390/15, EU:C:2017:174) szigorúbb megközelítést alkalmazott, újabban úgy ítélve meg, hogy az adósemlegesség elvének fogalma azonos az egyenl? bánásmód elvével, azonban adójogi intézkedések esetén az uniós jogalkotónak tág mérlegelési mozgásteret kell biztosítani.

22 Lásd például: 2017. március 7?i RPO?ítélet (C?390/15, EU:C:2017:174, 41. pont).

23 2008. december 16?i Arcelor Atlantique et Lorraine és társai ítélet (C?127/07, EU:C:2008:728, 26. pont). Következésképpen az egyenl? bánásmód elvének alkalmazásához nem elegend?, hogy a szóban forgó termékek vagy szolgáltatások versengenek egymással. Azoknak a szóban forgó rendelkezések és az általuk követett cél alapján is hasonlóknak kell lenniük, és ennek érdekében a szóban forgó terület elveit és céljait is figyelembe kell venniük. Lásd: 2017. március 7?i RPO?ítélet (C?390/15, EU:C:2017:174, 42. pont) amely a következ? ítéletb?l ered: 2011. november 10?i Rank Group ítélet (C?259/10 és C?260/10, EU:C:2011:719, 36. pont). Ennek megfelel?en az egyenl? bánásmód elvének az uniós jogban való alkalmazása összeegyeztethet?ségi teszttel ér fel.

24 Az állami támogatások terén a szelektív el?ny fennállását illet?en lásd analógia útján: 2018. április 26?i ANGED?ítélet (C?236/16, EU:C:2018:291, 29. pont).

25 Másképpen megfogalmazva, az egyenl? bánásmód elvéb?l nem következik a tagállamoknak hagyott mérlegelési mozgástér fennállása, azonban korlátozza e mérlegelési

mozgástér gyakorlásának módját.

26 Lásd e tekintetben: 2005. február 17-i Linneweber and Akritidis ítélet (C-453/02 és C-462/02, EU:C:2005:92, 37. pont); 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet (C-183/14, EU:C:2015:454, 50. pont).

27 2007. június 28-i JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ítélet (C-363/05, EU:C:2007:391, 61. pont).

28 Lásd e tekintetben: 2017. október 12-i Lombard Ingatlan Lízing ítélet (C-404/16, EU:C:2017:759, 38. pont).

29 Lásd e tekintetben: 2005. február 17-i Linneweber és Akritidis ítélet (C-453/02 és C-462/02, EU:C:2005:92, 35. pont).

30 Lásd: 2013. december 19-i The Bridport és West Dorset Golf Club ítélet (C-495/12, EU:C:2013:861, 32. és 39. pont).

31 Lásd e tekintetben: 2017. július 13-i London Borough of Ealing ítélet (C-633/15, EU:C:2017:544, 33. pont).

32 Lásd: 2008. október 16-i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C-253/07, EU:C:2008:571, 35. pont).

33 Habár a 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja a tagállamokra hagyja a mentesítendő szolgáltatások pontos meghatározásának feladatát, ezt a mérlegelési mozgásteret korlátozza azzal, hogy a szolgáltatás mentesítéséhez megköveteli, hogy azt nonprofit jellegű szervezet nyújtsa. Ennélfogva azt javaslom a Bíróságnak, hogy foglaljon állást abban a kérdésben, hogy valamely tagállam *mentesíthet*-e valamely szolgáltatást, vagy *köteles*-e annak mentesítését megtagadni, ha azt olyan nonprofit szervezet nyújtja, amelynek az alapszabálya nem zárja ki a szervezet megszűnésének esetére a nyereségnek a tagjaira vagy valamely profitorientált szervezetre történő átszállását.