



Határozatok Tára

MELCHIOR WATHELET
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. december 21.¹

C-633/15. sz. ügy

London Borough of Ealing
kontra
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(a First-tier Tribunal [Tax Chamber] [elsőfokú bíróság {adójogi tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Héa — Adómentességek — Sportolással szoros kapcsolatban álló szolgáltatásnyújtások — Adómentesség kizárása a verseny héaadóalany üzleti vállalkozások kárára történő torzulásának kockázata esetén”

I – Bevezetés

1. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 133. cikke első albekezdése d) pontjának és második albekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2. E kérelmet a London Borough of Ealing (London Earling kerületi önkormányzata) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Egyesült Királyság adó- és vámhatósága; a továbbiakban: adóhatóság) között a London Earling kerületi önkormányzata által értékesített sportlétesítményekbe szóló belépőjegyekhez kapcsolódó hozzáadottérték-adó (héa) fizetésére vonatkozó kötelezettség tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

¹ — Eredeti nyelv: francia.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) a „Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége” című 13. cikkének A. része a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű 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 jellegű intézmények teljesítenek olyan személyek felé, amelyek sportolnak vagy edzenek [helyesen: meghatározott, a nonprofit intézmények által sportot és testedzést végző személyek részére nyújtott, a sporttal és testedzéssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások];

[...]

(2)

a) A tagállamok nem közintézményeknek minősülő intézmények esetén az e cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában előírt adómentességek megadását esetenként a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:[...]

– az adómentességek nem eredményezhetik a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett üzleti vállalkozások rovására a verseny torzulását.

[...]”

4. Ezen irányelv 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján a tagállamok átmeneti időszak alatt az E. mellékletben felsorolt, az említett irányelv 13., illetve 15. cikke alapján mentesített ügyleteket továbbra is megadóztatják.

5. E melléklet 4. pontjában szerepelt a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában meghatározott mentesség. A tagállamok forgalmi adókkal kapcsolatos jogszabályainak összehangolásáról – a 77/388/EGK hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdése szerinti egyes eltérések eltörléséről szóló, 1989. július 18-i 89/465/EGK tizennyolcadik tanácsi irányelv (HL 1989. L 226., 21. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 138. o., a továbbiakban: tizennyolcadik irányelv) 1. cikke (1) bekezdésének 1. pontja 1990. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte ezt a 4. pontot. Ezen 1. cikk (1) bekezdése 1. pontjának szövege a következő:

„A [hatodik irányelv] a következőképpen módosul:1) 1990. január 1-jei hatállyal az E. melléklet 1., 3–6. [...] pontjában említett ügyleteket el kell törölni.

Azon tagállamok, amelyek 1989. január 1-jén hozzáadottérték-adó alá vetették az E. melléklet 4. és 5. pontjában felsorolt ügyleteket, jogosultak, hogy a 13. cikk A. része (2) bekezdése a) pontjának utolsó francia bekezdését alkalmazzák a 13. cikk A. része (1) bekezdésének m) és n) pontjában előírt szolgáltatásnyújtásokra és termékértékesítésekre abban az esetben, ha az ilyen tevékenységeket közjogi intézmények végzik.”

6. A 2006/112 irányelv a 411. és 413. cikkének megfelelően 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte az uniós héajogszabályokat, többek között a hatodik irányelvet, és azok helyébe lépett. Ezen irányelv (1) és (3) preambulumbekzdése szerint a hatodik irányelv átdolgozására azért volt szükség, hogy az alkalmazandó rendelkezések világos és észszerű módon, átdolgozott szerkezettel és szövegezéssel kerüljenek bemutatásra, anélkül azonban, hogy ez elviekben érdemi változásokat eredményezne. Az említett irányelv rendelkezései tehát lényegében azonosak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel.

7. Az említett irányelv 13. cikkének (1) bekezdése így rendelkezik:

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és egyéb közjog által szabályozott szervek nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, ha e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben adókat, díjakat, illetékeket, járulékokat vagy egyéb közterheket szednek be.

Amennyiben azonban e szervek nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezné, az ilyen tevékenységek vagy ügyletek folytatása tekintetében adóalanyként minősülnek.

[...]”

8. Az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja, amely a IX. címének az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” címet viselő 2. fejezetében található, a következőképpen szól:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

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

9. A 2006/112 irányelv 133. cikkének értelmében:

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

[...]

d) az adómentességek nem eredményezhetik a verseny torzulását a HÉA-adóalany üzleti vállalkozások kárára.

Azon tagállamok, amelyek a [hatodik irányelv] E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a HÉA-t a 132. cikk (1) bekezdésének m) és n) pontjában említett ügyletekre, az e cikk első albekezdése d) pontjában meghatározott feltételeket is alkalmazhatják, amennyiben a közintézmények által nyújtott, említett termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások mentességet élveznek”.

B – Az Egyesült Királyság joga

10. A hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdésében meghatározott átmeneti időszakban Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága továbbra is megadózta a sporttal és a testedzéssel szoros kapcsolatban álló, nonprofit jellegű szervezetek által teljesített szolgáltatásokat. A Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1983. évi törvény 6. melléklete 10. csoportja) értelmében e szolgáltatások közül csupán kettő élvezett mentességet, nevezetesen egyrészt a sportversenyen való részvételi jognak bármely, haszonszerzés céljából alakult vagy nonprofit jellegű szervezet általi biztosítása, amennyiben annak ellenértékét teljes mértékben a versenyen elnyerhető díjra vagy díjakra fordítják, másrészt pedig a sportolási vagy testedzési célból létrehozott, nonprofit jellegű szervezet által ilyen tevékenységhez kapcsolódó versenyen való részvételi jog biztosítása.

11. 1994. április 1-jei hatállyal az Egyesült Királyság – néhány kivétellel – mentesítette az adó alól azon sporttal kapcsolatos szolgáltatásokat, amelyeket nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek magánszemélyek részére. A Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 9. melléklete 10. csoportja) értelmében e mentesség az alábbiakra alkalmazandó: „(1) Sporthoz vagy testedzéshez kapcsolódó versenyen való részvételi jog biztosítása, amennyiben annak ellenértéke olyan pénzösszeg, amelyet teljes mértékben a versenyen elnyerhető díj vagy díjak biztosítására fordítanak.

(2) Sportolási vagy testedzési célból létrehozott, arra jogosult szerv által ilyen tevékenységhez kapcsolódó versenyen való részvételi jog biztosítása.

(3) Az egyén által üzött sporttal vagy a testneveléssel szoros kapcsolatban álló vagy ezekhez elengedhetetlen szolgáltatásoknak egy arra jogosult szerv által az egyén részére való nyújtása, kivéve – ha a szerv tagsági rendszert működtet – az olyan egyén részére való szolgáltatásnyújtást, aki nem tag.”

12. A Note (2A) to Group 10 (a 10. csoport 2A. értelmező megjegyzése) szerint „jogosult szerv” az a nonprofit jellegű szervezet, amely megfelel bizonyos feltételeknek. A Note (3) to Group 10 (10. csoport 3. értelmező megjegyzése) szerint a nonprofit jellegű közjogi szervezetek [azaz a helyi hatóságok, minisztériumok, valamint olyan közjogi szervezetek és jogalanyok, amelyek az Office of Public Service and Science (Közszolgáltatás és Természettudományok Hivatala) által 1993-ban közzétett listán szerepelnek] az Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 9. melléklete 10. csoportjának 3. pontja) értelmében nem tekinthetők „jogosult szervnek”.

III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13. London Earling kerületi önkormányzata helyi hatóság, amely sportlétesítményeket, például tornatermeket és uszodákat üzemeltet. A 2009. június 1-jétől 2012. augusztus 31-ig tartó időszakban az e sportlétesítményekre szóló belépőjegyekre felszámított héát megfizette.

14. London Earling kerületi önkormányzata – mivel úgy ítélte meg, hogy ezen szolgáltatásnyújtásoknak a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében héamentesnek kellett lenniük –, az adóhatóságtól kérelmezte az említett szolgáltatások után megfizetett héa visszatérítését. E kérelem elutasításra került azzal az indokkal, hogy a nemzeti szabályozás e mentesség alól kizárja a helyi hatóságok, így például a London Earling kerületi önkormányzata által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatásokat ezen irányelv 133. cikke első albekezdése d) pontjának megfelelően.

15. London Earling kerületi önkormányzata keresetet nyújtott be a First-tier Tribunalhoz (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) ezen határozattal szemben. E bíróság előtt előadta, hogy az Egyesült Királyság nem hivatkozhat az említett irányelv 133. cikkének második albekezdésére, mivel a nemzeti szabályozás nem az összes sporttal kapcsolatos szolgáltatást tette héakötelessé 1989. január 1-jén, hanem egyes ilyen szolgáltatásokat mentesített az adó alól. Egyébként is, e rendelkezés nem teszi lehetővé a helyi hatóságok sporttal kapcsolatos szolgáltatásainak az adómentesség alóli kizárását, miközben ugyanazon szolgáltatások más nonprofit jellegű szervezetek általi teljesítését mentesíti az adó alól. Végül, ezen 133. cikk – mivel „minden egyes esetben” megköveteli annak megállapítását, hogy az adómentesség biztosítása eredményezheti-e a verseny torzulását –, nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy az összes helyi hatóságot kizárják az említett adómentesség alól.

16. A kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy London Earling kerületi önkormányzata nem állítja, hogy e szolgáltatásnyújtás keretében a héairányelv 13. cikkének (1) bekezdése szerinti hatóságként jár el. Olyan, az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja szerinti mentesség értelmében vett nonprofit jellegű szervezetként jár el, amelynek szolgáltatásai szoros kapcsolatban állnak a sportolással, és olyan személyek részére teljesíti azokat, akik sportolnak.

17. E bíróság szerint a jogvita tárgyát kizárólag az említett irányelv 133. cikke első albekezdése d) pontjának és második albekezdésének értelme, hatálya és alkalmazása képezi. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy nincs semmilyen, az ügyfelek szempontjából objektív különbség a London Earling kerületi önkormányzata által nyújtott és a más nonprofit jellegű szervezetek által nyújtott szolgáltatások jellege között.

18. E körülmények között a First-tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács], Egyesült Királyság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) A 2006/112 irányelv 133. cikkének második albekezdése alapján alkalmazhatja-e az Egyesült Királyság közintézményekre a hivatkozott cikk d) pontjában szereplő feltételt [egyrészt] olyan körülmények között, amikor a vonatkozó ügyletek adókötelesek voltak az Egyesült Királyságban 1989. január 1-jén, de ezen időpontban más sporttal kapcsolatos szolgáltatások mentesültek az adó alól, és [másrészt] olyan körülmények között, amikor a vonatkozó ügyleteknek nem biztosítottak a nemzeti jog alapján adómentességet azt megelőzően, hogy az Egyesült Királyság alkalmazni kívánta a 133. cikk cikke [első albekezdésének] d) pontjában szereplő feltételt?
- 2) A fenti első kérdésre adandó igenlő válasz esetén alkalmazhatja-e az Egyesült Királyság a 2006/112 irányelv 133. cikke [első albekezdésének] d) pontjában szereplő feltételt közjogi nonprofit jellegű szervezetekre, anélkül hogy ugyanakkor alkalmazná e feltételt a közintézménynek nem minősülő nonprofit jellegű szervezetekre is?

- 3) A fenti második kérdésre adandó igenlő válasz esetén kizárhatja-e az Egyesült Királyság az összes közjogi nonprofit jellegű szervezetet [a 2006/112 irányelv] 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő adómentesség hatálya alól, anélkül hogy minden egyes esetben megvizsgálná, hogy az adómentesség biztosítása eredményezheti-e a verseny torzulását a héaalany üzleti vállalkozások kárára?”

IV – A Bíróság előtti eljárás

19. A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2015. november 30-án nyújtották be a Bírósághoz. London Earling kerületi önkormányzata, az Egyesült Királyság Kormánya és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be.

20. 2016. október 26-án tárgyalást tartottak, amelynek során London Earling kerületi önkormányzata, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság előadták szóbeli észrevételeiket.

V – Elemzés

A – Előzetes észrevételek

21. A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) és c) pontjában bevezetett általános héaszabály szerint a héa hatálya alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás.

22. A 2006/112 irányelv 13. cikke az adóalany fogalma alól kizárja a közjogi szervezetet azon tevékenységek vagy ügyletek tekintetében, amelyeket hatóságként folytatnak. Ellenben, ha valamely közjogi nonprofit jellegű szervezet ugyanolyan módon jár el, mint a nem közjogi szervezeteknek minősülő szervezetek (azaz ugyanúgy, mint a magánjogi gazdasági szereplők) az adóköteles tevékenységek vagy ügyletek tekintetében héaalanynak minősül.

23. A 2006/112 irányelv 132. cikkének (1) bekezdése egyes közhasznú tevékenységek adó alóli mentesítésének eseteit írja elő a tagállamok számára, amelyek közül az e rendelkezés m) pontjában a sporttal kapcsolatos szolgáltatásnyújtások szerepelnek, amennyiben azokat nonprofit jellegű szervezetek teljesítik. Az uniós jogalkotó által kitűzött cél a sport és a testedzés ösztönzése, tekintettel arra, hogy azok a lakosság fizikai fejlődésére és egészségi állapotára jótékony hatást gyakorolnak.

24. Ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában bevezetett szabálytól való eltérésként a 133. cikk első albekezdése lehetőséget biztosít a tagállamok számára arra, hogy a nem közjogi szervezeteknek minősülő nonprofit jellegű szervezetek esetén az adómentesség megadását négy különböző feltétel – amelyek közül az e rendelkezés d) pontjában szerepel a versenyre vonatkozó feltétel – teljesítésétől tegyék függővé. E feltétel szerint az adómentességek nem eredményezhetik a verseny torzulását a héaadóalany üzleti vállalkozások kárára.

25. Valamennyi tagállam alkalmazhatja ezt az eltérést.

26. A 2006/112 irányelv 133. cikkének második albekezdése kizárólag azon tagállamok számára, amelyek a hatodik irányelv E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra,² olyan további eltérést tesz lehetővé, amely szerint a tagállamok a közjogi nonprofit jellegű szervezetek esetén az adómentesség megadását kizárólag a versennyel kapcsolatos

2 — A Bizottság szerint az e rendelkezés által érintett tagállam a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Egyesült Királyság.

feltétel – azaz az ezen irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontjában említett feltétel – teljesítésétől tehetik függővé. Vitathatatlan, hogy az e rendelkezésben felsorolt többi feltétel, de legalábbis az a) és b) pontban foglalt feltételek természetesen a magánjogi nonprofit jellegű szervezetekre vonatkoznak.³

27. A fentiekből az következik, hogy a kedvezőbb adójogi bánásmód a közjogi nonprofit jellegű szervezetekre korlátozódik azokban a tagállamokban, amelyek a hatodik irányelv E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra, és azokban a tagállamokban is, amelyek nem éltek e lehetőséggel.

28. Mindent összevéve, azon tagállamok, amelyek a hatodik irányelv E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra a 133. cikk első albekezdésében meghatározott négy feltétel teljesítésétől tehetik függővé az adómentesség biztosítását, ha a vonatkozó sporttal kapcsolatos szolgáltatás nyújtója nem közjogi szervezetnek minősülő nonprofit jellegű szervezet, míg közjogi nonprofit jellegű szervezetek esetén ezen adómentesség biztosítását kizárólag a versenyre vonatkozó feltételtől lehet függővé tenni.

29. Azok a tagállamok, amelyek nem éltek a hatodik irányelv E. mellékletében nyújtott lehetőséggel, csak a nem közjogi szervezeteknek minősülő nonprofit jellegű szervezeteknek biztosított adómentességet köthetik feltételekhez, a közjogi szervezetek véglegesen mentesítve vannak az adó alól az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja alapján. Ha a tagállamok egyetlen feltételt sem írnak elő, a vonatkozó szolgáltatások véglegesen mentesek az adó alól az összes nonprofit jellegű szervezet esetén.

30. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy az Egyesült Királyság az egyik olyan tagállam, amelyik 1989. január 1-jén a hatodik irányelv E. melléklete értelmében alkalmazta a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra.

31. Úgy tűnik, hogy az alapügy tárgyát képező brit szabályozás a közjogi nonprofit jellegű szervezetek esetén (köztük a helyi hatóságok, például London Earling kerületi önkormányzata esetén) hivatalból kizárja a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokat a héamentesség alól,⁴ anélkül hogy egyetlen utalást is tenne a versenyre vonatkozó feltételre, amelynek teljesítésétől az Egyesült Királyság függővé teheti a mentesség megadását a 2006/112 irányelv 133. cikke második albekezdésének megfelelően.

32. Ennek alapján a Bíróság arra a következtetésre juthatna, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések pusztán hipotetikus jellegűek, mivel annak megválaszolására irányulnak, hogy az Egyesült Királyság alkalmazhatja-e az említett irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontjában meghatározott versenyre vonatkozó feltételt, és ha igen, milyen feltételekkel, miközben a brit jogban vagy a brit hatóság magyarázó közleményeiben e feltétel sehol sem szerepel. Tehát azt a következtetést kellene levonni, hogy a közjogi nonprofit jellegű szervezetek által nyújtott, sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra alkalmazott héának nincs jogalapja, mivel főszabályként az – esetlegesen feltételhez kötött – adómentesség érvényesül, ami – ahogyan az Egyesült Királyság azt a tárgyaláson előadta – nem áll fenn azon brit szabály vonatkozásában, amely egész egyszerűen kizárja e szolgáltatásokat az adómentesség alól.

3 — A 2006/112 irányelv 133. cikke első albekezdésének a) pontja szerint „az adott intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az esetleges nyereséget nem oszthatják fel, hanem azt a nyújtott szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni”. E rendelkezés b) pontja szerint „az intézmények vezetését és igazgatását, alapvetően önkéntes alapon, olyan személyeknek kell ellátniuk, akiknek sem saját személyükben, sem közvetítő személyeken keresztül nem fűződik közvetlen vagy közvetett érdekük az érintett tevékenységek eredményéhez”. Az említett irányelv 133. cikke első albekezdésének c) pontja szerint „az intézményeknek hatósági árakat kell alkalmazniuk, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat, valamint az olyan tevékenységek esetében, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a HÉA hatálya alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló ügyleteinek árainál”.

4 — A sportversenyen való részvételi jog kivételével, ami az összes nonprofit jellegű szervezet esetében mentes a héa alól.

33. Egyébként a tárgyaláson részt vevő valamennyi fél megerősítette, hogy a brit szabályozás semmilyen kifejezett utalást nem tartalmaz az említett irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontjában említett versenyre vonatkozó feltételre.

34. Azaz a kérdést előterjesztő bíróság, az eljárás felei és a Bizottság abból az előfeltevésből indul ki, hogy a helyi hatóságok sporttal kapcsolatos szolgáltatásainak a héamentesség alóli kizárása a 133. cikk második albekezdésében biztosított azon lehetőség Egyesült Királyság általi alkalmazásának eredménye, hogy a közjogi nonprofit jellegű szervezetek esetén az adómentesség megadása függővé tehető azon feltétel teljesítésétől, hogy az adómentesség ne „eredményezhesse[...] a verseny torzulását a HÉA-adóalany üzleti vállalkozások kárára”⁵.

35. A tárgyaláson London Earling kerületi önkormányzata előadta, hogy a brit hatóságok kijelentették, hogy jogosultak a versenyre vonatkozó feltételre hivatkozni, és azon határozatukat, amelyben a helyi hatóságokat kizárták az adómentességből, mert tevékenységeik szükségszerűen a verseny torzulását eredményezik, ezen értelmezés megnyilvánulásának kell tekinteni.

36. Az Egyesült Királyság Kormányának képviselője egyetértett azzal, amit e témával kapcsolatban London Earling kerületi önkormányzata előadott, és úgy vélte, hogy ezen álláspontot a sporttevékenységek helyi hatóságok általi támogatásának kockázata igazolja, és hogy a verseny torzulása e hatóságok „várható magatartásából” következik.

37. A Bizottság ugyanezen gondolatmenetet követve elismerte, hogy a brit szabályozásban a versenyre vonatkozó feltétel kifejezetten nem szerepelt, de erre az említett irányelv által a tagállamok számára biztosított mozgástér miatt nem is volt szükség.⁶

38. Arra az esetre, ha a Bíróság elfogadná azt az álláspontot, amely szerint a brit szabályozás burkoltan előírta a versenyre vonatkozó feltételt, a jelen indítvány további részében kifejtem az érvelésemet, feltételezve, hogy a jogalkotó és a brit adóhatóság véleménye szerint a közjogi nonprofit jellegű szervezet által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatások héamentességének biztosítása *minden esetben* „a verseny torzulását [...] eredményezheti a héa-adóalany üzleti vállalkozások kárára”⁷. Még ha a feltétel hallgatólagosan jelen van is a brit szabályozásban, vélelmezhető azonban, hogy azt soha nem teljesítik.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

39. A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 133. cikkének második albekezdése lehetővé teszi-e valamely tagállam számára, hogy alkalmazza a közjogi szervezetekre az említett irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontjában meghatározott versenyre vonatkozó feltételt azokban az esetekben, amikor a hatodik irányelv E. melléklete értelmében e tagállam 1989. január 1-jén csak bizonyos sporttal kapcsolatos szolgáltatásokat tett héakötelessé, míg másokat mentesített az adó alól.

40. Osztom az Egyesült Királyság Kormányának és a Bizottságnak azon álláspontját, amely szerint e kérdésre igenlő választ kell adni.

5 — Az említett irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontja, amelyre a 133. cikkének második albekezdése utal.

6 — Jóllehet a Bizottság képviselője a tagállamok számára biztosított mozgástér kapcsán megemlítette egy, a jelen esetre is alkalmazható közmondást: „Give him an inch, he will take a mile” (Kisujjad mutatod, egész kezéd kéri).

7 — Az említett irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontja.

41. A 2006/112 irányelv 133. cikke második albekezdése – amint az a szövegéből kitűnik – nem írja elő, hogy az összes sporttal kapcsolatos szolgáltatásnak héakötelesnek kell lennie 1989. január 1-jén ahhoz, hogy a tagállam az átmeneti időszakot követően a versenyre vonatkozó feltételt a közjogi nonprofit jellegű szervezetekre alkalmazhassa. Ellenkezőleg, általános jelleggel azon tagállamokra utal, „amelyek a [hatodik irányelv] E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a HÉA-t a 132. cikk (1) bekezdésének m) [...] pontjában említett ügyletekre”, ami az Egyesült Királyságra igaz volt.

42. Még ha egyértelműbb is lett volna, ha e rendelkezés azokra a tagállamokra utalt volna, „amelyek a [hatodik irányelv] E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a héát a 132. cikk (1) bekezdésének m) [...] pontjában említett [egyres] ügyletekre”⁸, az ellentétes értelmezés akkor sem lenne összhangban a hatodik irányelv azon céljával,⁹ hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy egy átmeneti időszakban meghosszabbítsák az említett sporttal kapcsolatos szolgáltatások adóztatási szabályait. Más szóval, a tagállamok korábban jogosultak voltak héakötelessé tenni a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokat, anélkül azonban, hogy erre kötelesek lettek volna. Ebből kitűnik, hogy 1989. január 1-jén a héaalanyiságnak nem feltétlenül kellett kiterjednie az összes sporttal kapcsolatos szolgáltatásnyújtásra.

43. London Earling kerületi önkormányzata azt állítja, hogy a 2006/112 irányelv 133. cikkének második albekezdésében foglalt „amennyiben a közintézmények által nyújtott, említett termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások mentességet élveznek” mondat szigorú, szó szerinti értelmezése megkövetelte volna az Egyesült Királyságtól, hogy a vonatkozó ügyleteket a versenyre vonatkozó feltétel alkalmazását megelőzően, jogszabályainak 1994-es módosításakor mentesítse az adó alól.

44. Az én értelmezésem eltér ettől. Ugyanis maguk az uniós jogalkotó által használt kifejezések mondanak ellent ezen értelmezésnek. A szóban forgó rendelkezés ugyanis olyan szolgáltatásnyújtásokra vonatkozik, amelyek „mentességet élveznek”, nem pedig olyanokra, amelyek annak idején „mentességet élveztek”. Nem tekinthető az uniós joggal összeegyeztethetetlennek valamely tagállam azon választása, hogy mentesíti az adó alól a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokat, és ezzel egyidejűleg alkalmazza a versenyre vonatkozó feltételt. Sőt ellenkezőleg, ez a megoldás megegyezik a tizennyolcadik irányelv 1. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában elfogadott megoldással,¹⁰ amely rendelkezésben az uniós jogalkotó kötelezte azon tagállamokat, „amelyek a [hatodik irányelv] E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a HÉA-t [a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra]”, hogy 1990. január 1-jével mentesítsék azokat az adó alól, és ezzel egyidejűleg lehetővé tette számukra, hogy a közjogi nonprofit jellegű szervezetek esetén az adómentesség megadását feltételektől tegyék függővé.

45. Az a körülmény, hogy az Egyesült Királyság a versenyre vonatkozó feltétel alkalmazását megelőzően nem volt köteles a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokat mentesíteni a héa alól, továbbá azon a követelményen alapul, hogy a 2006/112 irányelvet a tizennyolcadik irányelvvel összhangban kell értelmezni és alkalmazni.

46. A 2006/112 irányelv ugyanis a korábbi héairányelvek – többek között a hatodik és a tizennyolcadik irányelv – egyszerű átdolgozása, amely semmilyen érdemi változást nem tartalmaz.¹¹ A tizennyolcadik irányelv 1. cikkének szövege 1990. január 1-jével lezárta azt az átmeneti időszakot, amelynek során a közjogi nonprofit jellegű szervezetek által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatások továbbra is héakötelesek lehettek. A 2006/112 irányelv 133. cikke második albekezdésének alapját is e cikk képezi.

8 — Kiemelés tőlem.

9 — Lásd a hatodik irányelvnek az E. melléklete 4. pontjával összefüggésben értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének a) pontját. A sporttal kapcsolatos szolgáltatások ezen irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában előírt adómentességétől való ideiglenes eltérést megengedő rendelkezések átmeneti jellege azt jelenti, hogy e szolgáltatások részleges mentesítése az adó alól nem ellentétes e rendelkezésekkel. Lásd analógia útján: 1999. április 29-i Norbury Developments ítélet (C-36/97, EU:C:1999:211, 19. és 20. pont).

10 — Lásd a jelen indítvány 5. pontját.

11 — Lásd az irányelv (1) és (3) preambulumbekendését.

47. A tizennyolcadik irányelv 1. cikke egyébként nem használja az „amennyiben a közintézmények által nyújtott [sporttal kapcsolatos szolgáltatások] mentességet élveznek” kifejezést, ami azt sugallja, hogy nem tervezték további feltétel megállapítását annak érdekében, hogy a tagállamok a közjogi nonprofit jellegű szervezetek által nyújtott szolgáltatásokra alkalmazhassák a versenyre vonatkozó feltételt. E cikk csupán azt követelte meg, hogy a vonatkozó ügyletek 1989. január 1-jén a héa hatálya alá tartozzanak azért, hogy az érintett tagállam a közjogi nonprofit jellegű szervezetek által folytatott tevékenységekre alkalmazhassa a versenyre vonatkozó feltételt.

48. Ezen indokokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az első kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontját és második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a versenyre vonatkozó feltételt a közjogi nonprofit szervezetekre alkalmazzák, még akkor is, ha az 1989. január 1-jén héaköteles sporttal kapcsolatos szolgáltatásokon kívül más sporttal kapcsolatos szolgáltatások ezen időpontban mentességet élveztek, és ha a vonatkozó sporttal kapcsolatos szolgáltatások a nemzeti jog alapján mentesek voltak az adó alól azt megelőzően, hogy a tagállam alkalmazni kívánta az ezen irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontjában szereplő feltételt.

C – A előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéstről

49. A kérdést előterjesztő bíróság második kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a 2006/112 irányelv 133. cikkének második albekezdése lehetővé teszi-e azon tagállam számára, amely a hatodik irányelv értelmében 1989. január 1-jén alkalmazta a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra, hogy héakötelessé tegye a közjogi nonprofit jellegű szervezetek¹² által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatásokat,¹³ miközben más nonprofit szervezeteket anélkül mentesít az adó alól, hogy az ezen irányelv 133. cikke első albekezdésében szereplő feltételek egyikét, nevezetesen az ezen rendelkezés d) pontjában meghatározott versenyre vonatkozó feltételt alkalmazná rájuk.

50. Az alábbi okokból e kérdésre nemleges választ javaslom.

51. Amint arra már a jelen indítvány 23. és 24. pontjában is hivatkoztam, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése valamennyi – akár közjogi, akár nem közjogi – nonprofit jellegű szervezet által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatás adó alóli mentesítésének elvét írja elő a tagállamok számára. Mindazonáltal ezen elv alól vannak kivételek, hiszen ezen irányelv 133. cikke azokat a feltételeket határozza meg, amelyekről a tagállamok függővé tehetik az adómentesség megadását.

52. Valamennyi tagállam a 133. cikk első albekezdésének a)–d) pontjában meghatározott négy feltételtől teheti függővé a nem közjogi szervezeteknek minősülő nonprofit jellegű szervezetek által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatások héamentességét.

53. Csak azok a tagállamok köthetik *ugyanakkor* az adómentességet (1990. január 1-jétől) kizárólag az e rendelkezés d) pontjában meghatározott versenyre vonatkozó feltételhez, amelyek 1989. január 1-jén a közjogi vagy nem közjogi nonprofit jellegű szervezetek által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra alkalmazták a héát.¹⁴

12 – Azzal, hogy alkalmazza rájuk az ezen irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontjában meghatározott versenyre vonatkozó feltételt, és hogy úgy ítéli meg, hogy esetükben az soha nem teljesül.

13 – A sportversenyen való részvételi jog kivételével.

14 – Lásd az említett irányelv 133. cikkének második albekezdését. Amint azt a jelen indítvány 26. pontjában megjegyeztem, számomra úgy tűnik, hogy az ezen rendelkezés a) és c) pontjában felsorolt feltételek inkább a magánjogi nonprofit szervezetekre, mint a közjogi szervezetekre alkalmazhatóak.

54. A 133. cikk második albekezdésének szövege tehát több nehézséget is felvet. Többek között azon tagállamok számára, amelyek a [hatodik irányelv] E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra, lehetővé teszi, „hogy az e cikk első albekezdése d) pontjában meghatározott *feltételeket* is alkalmazhassák”, holott csak egyetlenegy feltételről van szó. Azt sem jelöli meg, hogy e feltételeket kire lehet alkalmazni, még ha a szóban forgó mentességet csak a közjogi nonprofit jellegű szervezetek tekintetében említi is.

55. Ráadásul az „amennyiben a közintézmények által nyújtott [sporttal kapcsolatos szolgáltatások] mentességet élveznek” kifejezést használja, ami azt sugallja, hogy bizonyos tagállamok a közjogi nonprofit jellegű szervezetek által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatások tekintetében fenntarthatják a héát, ami véleményem szerint ellentétes lenne az uniós jogalkotó által bevezetett mentességi szabállyal.

56. Az említett irányelv 133. cikke második albekezdésének nem egyértelmű szövegét illetően megállapítom, hogy a tizennyolcadik irányelv – amelyet a 2016/112 irányelv érdemben egyáltalán nem kívánt módosítani¹⁵ – 1. cikke (1) bekezdése 1. pontjának szövege egyértelműbb.

57. E rendelkezés értelmében „[a]zon tagállamok, amelyek 1989. január 1-jén [héa] alá vetették a [sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra] irányuló ügyleteket, jogosultak, hogy [a versenyre vonatkozó feltételt] alkalmazzák a 13. cikk A. része (1) bekezdésének m) [...] pontjában előírt szolgáltatásnyújtásokra [...], abban az esetben, ha az ilyen tevékenységeket közjogi intézmények végzik”.

58. E szöveg először is egyértelműen azt mutatja, hogy főszabályként a közjogi szervezetek által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatások adómentessége érvényesül még azokban az államokban is, amelyek – az Egyesült Királysághoz hasonlóan – a hatodik irányelv E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a héát ezekre a szolgáltatásokra, másodsor pedig azt, hogy az adómentesség megadása a közjogi nonprofit jellegű szervezetek esetén a versenyre vonatkozó feltételtől tehető függővé.

59. Egyébiránt a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azok a feltételek, amelyekről a tagállamok az adómentesség megadását függővé tehetik, „semmiképpen sem vonatkozhatnak az előírt adómentesség tartalmára”¹⁶, mivel a tagállamok [az adómentességet] kizárólag az irányelvben meghatározott feltételektől [tehetik] függővé”¹⁷.

60. Ebből következik, hogy mivel a közjogi nonprofit jellegű szervezetek javára alkalmazott eltérő bánásmód¹⁸ – amint azt a Bizottság megjegyzi – a 2006/112 irányelv alapját képezi, a tagállamok nem módosíthatják ezen eltérő bánásmódnak sem az értelmét, sem a terjedelmét.

61. Márpedig a jelen indítványban a szóban forgó brit szabályozás megfordítja ezt az eltérő bánásmódot azzal, hogy a nem közjogi szervezetnek minősülő nonprofit szervezetek esetén az adómentesség megadását az említett irányelv 133. cikke első albekezdésében meghatározott egyetlen feltétel teljesítéséhez sem köti, míg a helyi hatóságokat általános jelleggel kizárja az adómentesség hatálya alól, mivel hallgatólagosan azt vélelmezi, hogy a rájuk is alkalmazandó versenyre vonatkozó feltétel esetükben soha nem teljesülhet.

15 — Lásd ezen irányelv (1) és (3) preambulumbekzdését.

16 — 1998. május 7-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-124/96, EU:C:1998:204, 11. pont).

17 — 1998. május 7-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-124/96, EU:C:1998:204, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 — Lásd a jelen indítvány 24–27. pontját.

62. E szabályozás az említett irányelv 133. cikkének az enyémtől eltérő azon értelmezését feltételezi, amely szerint e cikk két albekezdése olyannyira független egymástól, hogy azon tagállamok számára, amelyek a hatodik irányelv E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra, az adómentesség megadásakor teljes diszkrecionális jogkört biztosít.

63. Úgy vélem, hogy ezen értelmezés egyaránt ellentétes a 133. cikk második albekezdésével és az adósemlegesség elvével.

64. Ugyanis a 2006/112 irányelv 133. cikkének második albekezdése – hasonlóan a tizennyolcadik irányelv 1. cikke (1) bekezdésének 1. pontjához – előírja, hogy azon tagállamok, amelyek a hatodik irányelv E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra, a nonprofit jellegű közjogi szervezetek esetén az adómentesség megadását „is” függővé „*tehetik*”¹⁹ a versenyre vonatkozó feltételtől.

65. Véleményem szerint az „is” szó használta azt jelenti, hogy ezen tagállamok a közjogi nonprofit jellegű szervezetek adómentességét csak akkor tehetik e feltételtől függővé, ha a többi nonprofit szervezet tekintetében már így járnak el.

66. Ugyanerre az eredményre jutok az adósemlegesség elve alapján, amely az egyenlő bánásmód alapelvének a héa területén való kifejeződése.

67. Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes, ha az egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a héa szempontjából eltérően kezelik.²⁰

68. A jelen esetben a London Earling kerületi önkormányzata által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatások (így különösen a tornatermek és uszodák igénybevétele) minden bizonnyal hasonlítanak a nem közjogi szervezeteknek minősülő szervezetek által nyújtott ugyanilyen szolgáltatásokhoz. Olyan egymással versenyző szolgáltatásokról van szó, amelyeket azonos módon kell kezelni. Uszodába járáskor miért attól függően kellene fizetni az áfát, hogy azt egy közjogi vagy magánjogi nonprofit jellegű szervezet üzemelteti?

69. Ezen okokra tekintettel azt javasolom, hogy a Bíróság a második kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 133. cikke második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely a hatodik irányelv E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazta a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra, a közjogi nonprofit jellegű szervezetek esetén ezen adómentesség megadását csak akkor teheti függővé az ezen irányelv 133. cikk első albekezdésének d) pontjában meghatározott versenyre vonatkozó feltételtől, ha e feltételt ugyanakkor a más nonprofit szervezetek által nyújtott szolgáltatásokra is alkalmazza.

D – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésről

70. A harmadik kérdésre csak akkor térek ki, ha a Bíróság úgy ítélné meg, hogy az Egyesült Királyság még akkor is függővé teheti a közjogi nonprofit jellegű szervezetek által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatások adómentességét a 2006/112 irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontjában meghatározott versenyre vonatkozó feltételtől, ha e feltételt a más nonprofit szervezetek által nyújtott szolgáltatásokra nem alkalmazta.

19 — Kiemelés tőlem.

20 — Lásd: 2003. május 8-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-384/01, EU:C:2003:264, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2011. november 10-i The Rank Group ítélet (C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71. A harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a 2006/112 irányelv 133. cikkének második albekezdése lehetővé teszi-e azon tagállamok számára, amelyek a hatodik irányelv E. melléklete értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra, hogy kizárják az összes közjogi nonprofit jellegű szervezetet az ezen szolgáltatásnyújtások adómentességének hatálya alól, anélkül hogy minden egyes esetben megvizsgálják, hogy ezen adómentesség biztosítása a verseny torzulását eredményezheti-e a héaalany üzleti vállalkozások kárára?

72. Véleményem szerint a tagállamok nem zárhatják ki általános jelleggel az összes közjogi nonprofit jellegű szervezetet az adómentességből, még akkor sem, ha 1989. január 1-jén alkalmazták a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra.

73. Amint azt a jelen indítvány 23. pontjában jeleztem, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában bevezetett szabály arra kötelezi a tagállamokat, hogy a nonprofit szervezetek által nyújtott sporttal kapcsolatos szolgáltatásokat mentesítsék a héa alól.

74. A Bíróság még abban az időszakban is, amikor a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése előírta, hogy „az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól [a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokat], annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket”, úgy ítélte meg, hogy „[e] feltételek [...] semmiképpen sem vonatkoz[hatnak] az e rendelkezésben előírt adómentesség tartalmára”²¹.

75. A Bíróság azt is megállapította, hogy „e rendelkezésből nem következ[ik], hogy amint valamely tagállam adómentességet biztosít[t] a nonprofit szervezetek által nyújtott, a sporttal és a testedzéssel szoros kapcsolatban lévő valamely szolgáltatásra, ezen adómentességet a 13. cikk A. részének (2) bekezdésében foglaltakhoz képest más feltételhez kötheti.”²²

76. Mivel a 2006/112 irányelv a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (2) bekezdésében meghatározott feltételeken semmit sem változtatott, ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a tagállamok kötelesek biztosítani a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában meghatározott adómentességet, és esetlegesen csupán a 132. és 133. cikkben meghatározott feltételeket írhatják elő anélkül, hogy újabbakat fűznének azokhoz.

77. Az adómentesség megadására vonatkozóan az ezen irányelv 133. cikkében meghatározott feltételeket, konkrétabban pedig a versenyre vonatkozó feltételt illetően a Bíróság kimondta, hogy „ezen lehetőség [...] nem enged[i] meg olyan általános intézkedések meghozatalát [...], amelyek korlátozzák ezen adómentességek hatályát. A Bíróságnak a hatodik irányelv megfelelő rendelkezéseivel kapcsolatos ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis valamely tagállam azzal, hogy az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában említett adómentességet az ezen irányelv 133. cikkében szereplő egy vagy több feltételtől teszi függővé, nem módosíthatja az említett adómentesség hatályát”²³.

78. Ennek alapján a Bíróság megállapította, hogy több tagállami jogi rendelkezés, többek között az a spanyol jogi rendelkezés, amely az adómentesség hatályát azokra a szociális jellegű, meghatározott összeget meg nem haladó belépési díjat vagy tagsági díjat felszámító magánsportszervezetekre vagy -intézményekre korlátozza, összeegyeztethetetlen az említett irányelv 132. és 133. cikkével.²⁴

21 — 1998. május 7-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-124/96, EU:C:1998:204, 11. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 — 1998. május 7-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-124/96, EU:C:1998:204, 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. E feltételek valójában megegyeznek a 2006/112 irányelv 132. cikkében szereplő feltételekkel.

23 — 2013. december 13-i Bridport and West Dorset Golf Club ítélet (C-495/12, EU:C:1998:861, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még ebben az értelemben: 2016. február 25-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-22/15, nem tették közzé, EU:C:2016:118, 38. pont).

24 — 1998. május 7-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-124/96, EU:C:1998:204, 19. pont).

79. Ilyen körülmények között foglalkozni kell a kérdést előterjesztő bíróság arra irányuló kérdésével, hogy valamely tagállam kizárhatja-e az összes közjogi nonprofit jellegű szervezetet, köztük a helyi hatóságokat, a sporttal kapcsolatos szolgáltatások adómentességének hatálya alól, anélkül hogy minden egyes esetben megvizsgálná, hogy ezen adómentesség biztosítása a verseny torzulását eredményezheti-e a héaalany üzleti vállalkozások kárára.

80. A felek e ponttal kapcsolatban eltérő álláspontot képviselnek. Egyfelől London Earling kerületi önkormányzata úgy véli, hogy mint a nem közjogi szervezeteknek minősülő nonprofit szervezetek esetében, a verseny torzulásának kockázatát „minden egyes esetben”²⁵ értékelni kell, figyelembe véve az egyes sporttevékenységek különös körülményeit.

81. Másfelől az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság úgy véli, hogy a 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet alapján (C-288/07, EU:C:2008:505, 48–53. pont), e kockázat értékelését nem az egyes nonprofit szervezetek helyi szintjén, hanem ellenkezőleg, általános jelleggel nemzeti szinten lehet elvégezni.

82. Ezen ítélet a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének (jelenleg a 2006/112 irányelv 13. cikke) értelmezésére vonatkozott, amely szerint a „közintézmények [nem] minősülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szed[nek] be”.

83. E rendelkezés kapcsán a Bíróság a 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítéletének (C-288/07, EU:C:2008:505) 53. pontjában kimondta, hogy „a verseny jelentős torzulását, amelyet a hatóságként eljáró közintézmények nem adóalanyként való kezelése eredményezne, a szóban forgó tevékenység, mint olyan vonatkozásában kell értékelni, *anélkül hogy ezen értékelés valamely meghatározott helyi piacra vonatkozna*”²⁶.

84. London Earling kerületi önkormányzata szerint ezen ítélkezési gyakorlat csak részben²⁷ ültethető át a jelen ügyre, mivel a 2006/112 irányelv 13. cikke más problémakörre vonatkozik, nevezetesen annak meghatározására, hogy valamely közjogi szervezet adóalanynak minősül-e, vagy sem. A jelen ügyben viszont nem az adóalanyi minőségéről van szó, hanem arról, hogy fennáll-e versenykorlátozás, ha az adóalany adómentességben részesül.

85. Egyetértek ezzel az állásponttal. Az említett irányelv 13. cikke (1) bekezdésének első albekezdése a közjogi szervezetek adóalanyiságára vonatkozik, és előírja, hogy azok „nem minősülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységek, illetve ügyletek vonatkozásában, amelyeket hatóságként folytatnak”. Ezen irányelv 13. cikkének (2) bekezdése kapcsolatot keletkeztet a sporttal kapcsolatos szolgáltatásoknak az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában meghatározott adómentességével, és úgy rendelkezik, hogy „[a] tagállamok hatóságként folytatott tevékenységnek tekinthetik a közjogi intézmények olyan tevékenységeit, amelyek az említett irányelv 132. [...] cikke értelmében adómentességet élveznek”.

86. Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság szerint London Earling kerületi önkormányzata nem állítja, hogy a sporttal kapcsolatos szolgáltatásnyújtás keretében a 13. cikk szerinti hatóságként jár el, amit az adóhatóság nem vitat.

25 — A 2006/112 irányelv 133. cikkének első albekezdése.

26 — Kiemelés tőlem.

27 — London Earling kerületi önkormányzata a Bizottsághoz hasonlóan elfogadja, hogy a versenykorlátozást a szóban forgó sporttevékenység vonatkozásában kell értékelni.

87. Egyébiránt a 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505) 53. pontjában kialakított elv alkalmazása ellentétes lenne a 2006/112 irányelv 133. cikkének szövegével, amely szerint az adómentesség megadásának bizonyos feltételek – köztük a versenyre vonatkozó feltétel – teljesítéséhez kötését „minden egyes esetben” el kell végezni.

88. Kétségtelen, hogy e minősítés csak e cikk első albekezdésében jelenik meg, amely a közintézménynek nem minősülő intézményekre vonatkozik. Azonban egyetlen olyan meggyőző érv sincs, és illet az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság sem ad elő, amely igazolná ugyanannak a feltételnek a nonprofit közjogi szervezetek vonatkozásában való eltérő alkalmazását.

89. A 2006/112 irányelv más nyelvi változataiban használt kifejezések még egyértelműbbé teszik azt, hogy az említett irányelv 133. cikkének első albekezdésében meghatározott feltételeket minden egyes szervezet tekintetében egyediesíteni kell. Példaként idézem az angol nyelvi változatot („in each individual case”), a görög nyelvi változatot („χωριστά για κάθε περίπτωση”) és a német nyelvi változatot („im Einzelfall”).

90. A Bizottság említést tesz azokról a nehézségekről, amelyekkel a helyi hatóságok és a magánjogi szereplők a 2008. szeptember 16-i Isle of Wight Council és társai ítélet (C-288/07, EU:C:2008:505) 49–51. pontja értelmében szembesülnének, ha „minden egyes esetben” vizsgálatot kellene végezni, így különösen „sok helyi piac olyan versenyfeltételeinek a gyakran összetett gazdasági elemzés alapján végzett szisztematikus előzetes értékelésénél, amelyeknek a meghatározása különösen bonyolultnak bizonyulhat, ha azok körülhatárolása nem esik feltétlenül egybe a helyhatóságok illetékességi területével”²⁸.

91. Ugyanakkor miért ne lehetne más szervezetekhez hasonlóan a közjogi nonprofit szervezetek esetében is elvégezni ezen értékelést?²⁹

92. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ adja, hogy a 2006/112 irányelv 133. cikkének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az teszi lehetővé a tagállam számára, hogy általános jelleggel kizárja az összes közjogi nonprofit jellegű szervezetet az ezen szolgáltatásnyújtások adómentességének hatálya alól, anélkül hogy minden egyes esetben megvizsgálná, hogy ezen adómentesség biztosítása a verseny torzulását eredményezheti-e a héaalany üzleti vállalkozások kárára.

VI – Véggövetkeztetések

93. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy a First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (elsőfokú bíróság [adóügyi tanács]) által feltett kérdésekre a következő választ adja:

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontját és második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a versenyre vonatkozó feltételt a közjogi nonprofit jellegű szervezetekre alkalmazzák még akkor is, ha az 1989. január 1-jén héaköteles sporttal kapcsolatos szolgáltatásokon kívül más sporttal kapcsolatos szolgáltatások ezen időpontban mentességet élveztek, és ha a vonatkozó sporttal kapcsolatos szolgáltatások a nemzeti jog alapján mentesek voltak az adó alól azt megelőzően, hogy a tagállam alkalmazni kívánta az ezen irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontjában szereplő feltételt.

28 — Az említett ítélet 49. pontja.

29 — Egyébként furcsa megállapítani, hogy az Egyesült Királyság szabályozása minden egyes esetben ilyen elemzést ír elő a kulturális szolgáltatásokra alkalmazandó héamentesség tekintetében, ami miatt hosszasan kellett magyarázkodni a kultúráról szóló 701/47 héajegyzék 3.8 pontjában (VAT Notice 701/47: culture).

- 2) A 2006/112 irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontját és második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az a tagállam, amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK irányelv értelmében 1989. január 1-jén alkalmazta a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra, a közjogi nonprofit jellegű szervezetek esetén ezen adómentesség megadását csak akkor teheti függővé az ezen irányelv 133. cikke első albekezdésének d) pontjában meghatározott versenyre vonatkozó feltételtől, ha e feltételt ugyanakkor a más nonprofit szervezetek által nyújtott szolgáltatásokra is alkalmazza.
- 3) A 2006/112 irányelv 133. cikkének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy az azon tagállamok számára, amelyek a 77/388 irányelv értelmében 1989. január 1-jén alkalmazták a héát a sporttal kapcsolatos szolgáltatásokra, nem teszi lehetővé, hogy általános jelleggel kizárják az összes közjogi nonprofit jellegű szervezetet a sporttal kapcsolatos szolgáltatások adómentességének hatálya alól, anélkül hogy minden egyes esetben megvizsgálják, hogy ezen adómentesség biztosítása a verseny torzulását eredményezheti-e a héalany üzleti vállalkozások kárára.