



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2013. december 19.*

„Adózás — Héa — A 2006/112/EK irányelv — Adómentességek — A 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja — Sporttal szoros kapcsolatban álló szolgáltatásnyújtások — Golfpályához való hozzáférés — A golfklub tagságával nem rendelkező, a pálya használatáért díjat (»green fee«) fizető látogatók — Az adómentesség kizárása — A 133. cikk első bekezdésének d) pontja — A 134. cikk b) pontja — Kiegészítő bevételek”

A C-495/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2012. november 5-én érkezett, 2012. október 19-i határozatával terjesztett elő az előtte

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

és

a **Bridport and West Dorset Golf Club Limited**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök (előadó), Juhász E., A. Rosas, D. Šváby és C. Vajda bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. október 2-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Bridport and West Dorset Golf Club Limited képviseletében A. Brown advocate,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. Murrell, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

* Az eljárás nyelve: angol.

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL L 335., 2007.12.20., 60. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának, 133. cikke első bekezdése d) pontjának és 134. cikke b) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) és a Bridport and West Dorset Golf Club Limited (a továbbiakban: Bridport) között az említett klub tagságával nem rendelkező játékosok által az előbbi golfpályájához való hozzáférésért fizetett belépődíjak hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) alóli mentessége tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2006/112 irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja szerint a héa alá tartozik „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.
- 4 Ezen irányelv IX. címének „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” című 2. fejezetében foglalt 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja előírja:

„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”.
- 5 E rendelkezés a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításáról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontjában szabályozott adómentességet veszi át.
- 6 A 2006/112 irányelv 133. cikkének első bekezdése értelmében:

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

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

- 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;d)
- az adómentességek nem eredményezhetik a verseny torzulását a HÉA-adóalany üzleti vállalkozások kárára”.
- 7 Ugyanezen irányelv 134. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 132. cikk (1) bekezdésének [m] pontjában] meghatározott adómentesség az alábbi esetekben nem vonatkozik a termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra:

- a) amennyiben azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez;
- b) amennyiben azok alapvető célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészítő bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA-adóalany üzleti vállalkozások ügyleteivel”.

Az Egyesült Királyság joga

- 8 A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 9. melléklete 10. csoportjának 3. pontja értelmében adómentes:

„Az egyén által űzött 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”.

- 9 Az említett 10. csoport 2. értelmező megjegyzése szerint:

„A 3. pont szempontjából az egyén csak akkor tekinthető a jogosult szerv tagjának, ha számára három hónapos vagy ezt meghaladó időtartamú tagságot biztosítanak.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 10 A Bridport olyan magán golfklub, amelynek célkitűzései magukba foglalják a golfklub fenntartását és üzemeltetését annak a tagok és látogatók általi használata és az utóbbiak elszállásolása érdekében, valamint többek között golfiskola működtetését, golfoktatók és golffelszerelések rendelkezésre bocsátását.
- 11 2009 szeptemberében a Bridport 737 tagjának hozzávetőleg fele volt olyan teljes jogú tag, aki a pályához olyan hozzáféréssel rendelkezett, amely lehetővé tette számára, hogy a hét minden napján bármikor játsszon 657,20 font sterling (GBP) rendes éves tagsági díj ellenében. A tagsági jogviszonnyal nem rendelkező látogatóknak is lehetőségük volt arra, hogy e pályán játsszanak játszmányként 32–38 GBP összegű díj, vagy ennél magasabb napidíj (a továbbiakban együtt: „green fee”) megfizetése fejében. Mind az éves tagsági díjak, mind pedig a green fee összegét a Bridport a szomszédos nonprofit jellegű klubok díjainak, valamint egy üzleti alapon működő golfpályát működtető szervezet díjának figyelembevételével állapítja meg.

- 12 A 2009. szeptember 30-ával záruló évben a green fee-ből származó bevétel a Bridport teljes bevételének 18,7%-át, az éves tagdíjakból származó bevétel pedig a teljes bevétel 56,4%-át tette ki, míg a fennmaradó bevétel nagyrészt a bár üzemeltetéséből származott.
- 13 Azt követően, hogy a Bridport több éven keresztül bevallotta és megfizette a Commissioners részére a green fee-ből származó bevételt terhelő héát, a C-253/07. sz., Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ügyben 2008. október 16-án hozott ítéletet (EBHT 2008., I-7821. o.) követően az általa 140 358,16 GBP összegben meghatározott héa visszatérítését kérte héatúlfizetés címén. Miután a Commissioners e kérelmet elutasította, a Bridport keresetet terjesztett elő a First-tier Tribunal (Tax Chamber) előtt az említett elutasító határozattal szemben.
- 14 A First-tier Tribunal e keresetnek helyt adott, és megállapította, hogy a Bridport pályáján történő golfozáshoz való jog szempontjából nincs különbség a klub tagjai és a green fee-t megfizető, tagsági jogviszonnal nem rendelkezők között, és hogy a green fee a 2006/112 irányelv értelmében héamentes. A Commissioners fellebbezést terjesztett elő az említett ítélet ellen az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) előtt.
- 15 Az utóbbi rendelkezésére álló adatok szerint nem vitatott, hogy a Bridport a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett nonprofit jellegű szervezet. Az sem kétséges, hogy az abban álló szolgáltatásnyújtás, hogy a tagsági jogviszonnal nem rendelkező látogatók részére biztosítják a golfpálya használatának jogát, szoros kapcsolatban áll a sport gyakorlásával, azt a sportot űző személyek részére nyújtják, és az említett irányelv 134. cikkének a) pontja értelmében elengedhetetlen az adómentes ügyletek teljesítéséhez.
- 16 Az alapeljárás tehát alapvetően azon kérdéssel kapcsolatos, hogy e körülmények között jogszerű-e az említett szolgáltatásnyújtást a 2006/112 irányelv 134. cikkének b) pontja vagy a 133. cikk első bekezdésének d) pontja alapján kizárni a szóban forgó adómentesség kedvezményéből.
- 17 E körülmények között az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Ha a [2006/112 irányelv] 134. cikk[ének] kőgens rendelkezései [az említett irányelv] 132. cikk[e] (1) bekezdésének m) pontjában foglalt rendelkezésekkel összefüggésben kerülnek alkalmazásra, abban az esetben, amikor nonprofit jellegű szervezetnek tekintett szerv golfozáshoz való jogot biztosít, mely szolgáltatások képeznek »adómentes ügyletet«, ha egyáltalán van ilyen?
- 2) Jogszerű-e a [2006/112 irányelv] 132. cikk[e] (1) bekezdésének m) pontjában foglalt adómentesség korlátozása az alapján, hogy a golfozáshoz való jogot biztosító szolgáltatásokat a nonprofit jellegű szervezet tagjának nyújtják, vagy sem?
- 3) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112 irányelv] 134. cikk[ének] rendelkezéseit, hogy az adómentességet kizárólag azokra a szolgáltatásokra korlátozzák, amelyek »szoros kapcsolatban állnak« az »adómentes ügyletekkel« (abban az értelemben, hogy azok nyújtásához szükségesek), vagy az minden, [az említett irányelv] 132. cikk[e] (1) bekezdése m) pontjának hatálya alá tartozó szolgáltatásra vonatkozik?
- 4) Olyan körülmények között, amikor egy nonprofit jellegű szervezet a nyilvánosan ismert céljaira tekintettel rendszeresen és következetesen megengedi a nem tagok számára, hogy golfozzanak, hogyan értelmezhető a nem tagokra vonatkozó díjszabás »alapvető célja«?
- 5) A [2006/112 irányelv] 134. cikk[e] b) pontjának alkalmazása szempontjából mihez képest kell kiegészítőnek lennie a »kiegészítő bevételnek«?

- 6) Ha a sportlétesítmények nem tagok részére történő hozzáférhetővé tételéből származó bevétel a [2006/112 irányelv] 134. cikk[e] b) pontja alkalmazásának szempontjából nem minősül »kiegészítő bevételnek«, [az említett irányelv] 133. cikk[e] [első bekezdésének] d) pontja lehetővé teszi-e, hogy a tagállam kizárja az adómentesség köréből az ilyen bevételt, ha az a verseny torzulását okozhatja a héaalany üzleti vállalkozások hátrányára, míg ezzel egyidejűleg az ugyanezen nonprofit jellegű szervezet tagjai számára a tagság biztosításából származó bevételt nem vonják ki a mentesség hatálya alól, amennyiben a tagdíjak önmagukban is a verseny legalább bizonyos fokú korlátozását okozhatják?
- 7) Különösen, [a 2006/112 irányelv] 133. cikk[e] [első bekezdésének] d) pontja alapján átültetett bármely feltételt az egyébként az adómentesség hatálya alá tartozó, a nonprofit jellegű szervezet által nyújtott valamennyi szolgáltatásra alkalmazni kell-e, vagy a részleges korlátozás is elfogadható, vagyis az, hogy a golfozáshoz való jog tagok számára történő biztosítása a mentesség hatálya alá tartozik, míg a nem tagok számára történő biztosítása nem, amikor mind a tagok, mind a nem tagok számára nyújtott szolgáltatások versenyben állnak üzleti vállalkozásokkal?
- 8) Mi a különbség – ha van egyáltalán – [a 2006/112 irányelv] 133. cikk[e] [első bekezdésének] d) pontjában foglalt, a »verseny torzulásának« valószínűsíthetőségét megkövetelő előírás, és [az említett irányelv] 134. cikk[e] b) pontjában foglalt feltétel között, amely csak a közvetlen verseny fennállását várja el?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az 1–5. kérdésről

- 18 Az 1–5. kérdésével, amelyeket indokolt együtt vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a 2006/112 irányelv 134. cikkének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az kizárja az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szabályozott adómentesség kedvezményéből az abban álló szolgáltatást, hogy a golfpályát üzemeltető és tagsági rendszert kínáló nonprofit szervezet az e szervezettel tagsági jogviszonyban nem álló látogatók számára biztosítja e golfpálya használatának jogát.
- 19 Meg kell említeni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja – e rendelkezés szövege szerint – általánosságban a sportra és a testnevelésre vonatkozik, és alkalmazásához nem követeli meg, hogy az érintett sporttevékenységet meghatározott, például hivatásos szinten gyakorolják, sem pedig azt, hogy a szóban forgó sporttevékenységet meghatározott módon, nevezetesen rendszeresen vagy szervezeten, illetve sportversenyeken való részvétel céljából gyakorolják, (lásd a C-18/12. sz. Město Žamberk ügyben 2013. február 21-én hozott ítélet 21. és 22. pontját).
- 20 E rendelkezés célja egyes közhasznú tevékenységek, nevezetesen a nonprofit jellegű szervezetek által sportot vagy testnevelést gyakorló személyek számára nyújtott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások végzésének előmozdítása. Ily módon az említett rendelkezés célja annak előmozdítása, hogy a lakosság széles rétegei sportoljanak (a fent hivatkozott Město Žamberk ügyben hozott ítélet 23. pontja).
- 21 Tekintettel arra, hogy a golfpályához való hozzáférés szükséges e sport gyakorlásához, a golfpálya használatának jogát biztosító szolgáltatás a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében szoros kapcsolatban áll a sport gyakorlásával, függetlenül attól, hogy az érintett személy rendszeresen vagy szervezeten, illetve sportversenyeken való részvétel céljából golfozik-e.

- 22 Ebből következik, hogy ha e szolgáltatást nonprofit szervezet nyújtja, az az említett 132. cikk (1) bekezdésének m) pontjában előírt héamentesség hatálya alá tartozik attól függetlenül, hogy a szervezettel jogviszonyban álló tagnak vagy tagsági jogviszonnyal nem rendelkező látogatónak nyújtják.
- 23 Márpedig a 2006/112 irányelv 134. cikkének a) és b) pontja szerint az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában meghatározott adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásokra, amennyiben egyrészt azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez, másrészt pedig azok alapvető célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészítő bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a héaalany üzleti vállalkozások ügyleteivel.
- 24 Az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtást, azaz a golfpálya használati jogának biztosítását illetően kétségtelen, hogy az a 2006/112 irányelv 134. cikkének a) pontja értelmében elengedhetetlen az adómentes ügyletek teljesítéséhez, mivel e jog biztosítása szükséges a golf gyakorlásához.
- 25 Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság felveti, hogy a golfpályát üzemeltető és tagsági rendszert kínáló, de emellett a tagsági jogviszonnyal nem rendelkező látogatók számára e golfpálya használatát díjfizetés ellenében lehetővé tévő szervezet esetében az említett látogatók által fizetendő belépődíjak a 2006/112 irányelv 134. cikkének b) pontja értelmében vett „kiegészítő bevételnek” minősülnek-e az említett szervezet tagjai által fizetett tagsági díjakból származó bevételhez képest.
- 26 E tekintetben meg kell említeni, hogy e megkülönböztetés kizárólag a szóban forgó szolgáltatásnyújtás címzettjének tagi vagy nem tagi minőségén alapul.
- 27 Márpedig a 2006/112 irányelv 133. és 134. cikkét megelőző rendelkezés, azaz a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (2) bekezdése kapcsán a Bíróság kimondta, hogy mivel e rendelkezés nem ír elő korlátozást a kérdéses szolgáltatások címzettjei tekintetében, a tagállamok nem zárhatják ki a vitatott adómentességből e szolgáltatások bizonyos címzettjeit (a fent hivatkozott Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ügyben hozott ítélet 39. pontja).
- 28 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének l) pontjában létrehozott adómentességgel ellentétben, amely egyértelműen az ott leírt szervezetek által „tagjaik számára” teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra korlátozódik, a sporttal szoros kapcsolatban álló szolgáltatásnyújtásoknak az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő adómentessége ilyen módon nincs korlátozva, jóllehet a hatodik irányelvre vonatkozóan az Európai Bizottság által előterjesztett eredeti javaslat szerint az utóbbi adómentesség szintén az érintett szervezetek tagjai részére teljesített termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra korlátozódott, ahogyan az a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat (COM(73) 950 végleges) 14. cikke A. része (1) bekezdésének j) pontjából következik.
- 29 E körülmények között a 2006/112 irányelv 134. cikkének b) pontja értelmében vett „kiegészítő bevételek” kifejezés nem értelmezhető oly módon, amely az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő mentesség hatályának az említett mentesség meghatározása során szándékosan kizárt kritériumtól, a szóban forgó szolgáltatás címzettjének tagi vagy nem tagi minőségétől függő korlátozásához vezet.
- 30 Márpedig a „kiegészítő bevétel” kifejezés olyan értelmezése, amely szerint a golfpálya használatáért az e pályát üzemeltető és tagsági rendszert is kínáló nonprofit szervezet tagságával nem rendelkező látogatók által fizetett belépődíjak e fogalom körébe tartoznak azon okból, hogy e belépődíjak kiegészítő jellegűek az említett szervezet tagjai által fizetett tagsági díjakból származó bevételekhez képest, éppen a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő mentesség hatályának ilyen korlátozásához vezet.

- 31 A fentiekből következik, hogy a golfpálya használatáért az e pályát üzemeltető és tagsági rendszert is kínáló nonprofit szervezet tagságával nem rendelkező látogatók által fizetett belépődíjak nem minősülnek a 2006/112 irányelv 134. cikkének b) pontja értelmében vett „kiegészítő bevételnek”.
- 32 Az eddigi megállapításokra tekintettel az 1–5. kérdésre azt a választ kell adni, 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 hatodik és a hetedik kérdésről

- 33 A 6. és a 7. kérdéssel, amelyeket indokolt együttesen vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra kíván választ kapni, hogy a 2006/112 irányelv 133. cikke első bekezdésének d) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kizárják az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő mentesség 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.
- 34 A 2006/112 irányelv 133. cikke első bekezdésének d) pontja lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a közintézménynek nem minősülő intézmények esetén a 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában említett adómentességek megadását minden egyes esetben azon feltétel teljesítésétől tegyék függővé, hogy ezen adómentességek nem eredményezhetik a verseny torzulását a héaalany üzleti vállalkozások kárára.
- 35 Mindazonáltal a tagállamoknak biztosított ezen lehetőség, amelynek a terjedelmét a 2006/112 irányelv 133. cikke első bekezdésének a)-c) pontjában szereplő feltételekből következő összefüggésben kell megítélni, nem teszi lehetővé olyan általános intézkedések meghozatalát, mint amelyekről az alapügyben is szó van, és 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 (lásd ebben az értelemben a C-124/96. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2501. o.] 21. pontját).
- 36 E tekintetben meg kell említeni, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában szereplő adómentességek hatálya nem csupán az említett ügyletek tartalmára tekintettel kerül meghatározásra, hanem bizonyos olyan jellemzők alapján is, amelyeknek a szolgáltatóknak meg kell felelniük. Márpedig azzal, hogy a közös héarendszer ilyen jellemzők alapján határoz meg héamentességeket, egyben azt is eredményezi, hogy a különböző gazdasági szereplők vonatkozásában eltérő versenyfeltételek állnak fenn.
- 37 E körülmények között a 2006/112 irányelv 133. cikke első bekezdésének d) pontja nem értelmezhető olyan módon, amely lehetővé teszi a versenyfeltételek közötti azon különbség megszüntetését, amely magából az uniós jog által előírt adómentesség létezéséből következik, mivel ezen értelmezés megkérdőjelezné az említett mentességek hatályát.
- 38 Az olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben is szó van, nem tartja tiszteletben a 2006/112 irányelv 133. cikke első bekezdésének d) pontjában biztosított lehetőség fent említett korlátait. Nem korlátozódik az olyan feltételekből következő versenytorzulások elkerülésére, amelyek mellett – az említett irányelvet átültető nemzeti szabályozás szerint – az adómentesség megadható, hanem arra irányul, hogy versenyfeltételek között önmagában a 2006/112 irányelv 132. cikke

(1) bekezdésének m) pontjában szereplő adómentesség létezése folytán fennálló különbséget megkérdőjelezze. Az e mentesség kedvezményéből való kizárás ugyanis a szóban forgó szolgáltatás igénybevevőjének minőségétől függően történik, jóllehet e minőség nem változtat a szolgáltatás lényegén, ami a golfpályához való hozzáférésnek e sport gyakorlása céljából történő biztosítása.

- 39 A fenti megállapításokra tekintettel a 6. és a 7. kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 133. cikke első bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy kizárják az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő mentesség 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 8. kérdésről

- 40 Az 1–7. kérdésre adott válaszokra figyelemmel a 8. kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

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

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

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi 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.**
- 2) **A 2006/112 irányelv 133. cikke első bekezdésének d) pontját úgy kell értelmezni, hogy az olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben felmerültek, nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy kizárják az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő mentesség 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**

Aláírások