A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. január 12. *

A C-246/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (Ausztria) a Bírósághoz 2004. június 10-én érkezett, 2004. május 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Turn- und Sportunion Waldburg**

és

a **Finanzlandesdirektion für Oberösterreich**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (előadó) és A. Ó Caoimh bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az osztrák kormány képviseletében H. Dossi, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében G. Wilms és D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke B. része b) pontja és C. része rendelkezéseinek értelmezése.

2 Ezt a kérelmet a Turn- und Sportunion Waldburg és a Finanzlandesdirection für Oberösterreich között folyamatban lévő eljárásban nyújtották be, amelynek tárgya az, hogy gyakorolhatja-e a nemzeti jogalkotó által az adóalanyok számára a hatodik irányelv 13. cikke C. részének a) pontja alapján biztosított adózás választásának jogát az ingatlan-bérbeadási tevékenységet végző nonprofit sportegyesület.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„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

[...]"

4 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja szerint az ingatlanok haszonbérbe adása és bérbeadása mentesül, kivéve néhány olyan ügyletet, amelynek a jelen ügyben nincs jelentősége.

5 Ugyanezen irányelv 13. cikkének C. része a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következő esetekben:

a) ingatlanok lízingje [helyesen: haszonbérbe adása] és bérbeadása;

[...]

A tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét és meghatározzák gyakorlásának módjait."

A nemzeti szabályozás

6 A forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: 1994. évi UstG) 6. §-a (1) bekezdésének 14. pontja szerint a nonprofit egyesületek által végzett olyan tevékenységek, amelyek alapszabályban megjelölt célja testedzés

folytatása vagy támogatása, mentesek a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alól, egyúttal kizárt az előzetesen felszámított adó levonása. Ez a mentesség nem vonatkozik olyan szolgáltatásokra, amelyeket mezőgazdasági és erdészeti vállalkozás vagy kisipari, ipari vagy keresekedelmi vállalkozás keretében nyújtanak az adózás rendjéről szóló szövetségi törvény (Bundesabgabenordnung) 45. §-ának (3) bekezdése értelmében.

7 Az 1994. évi UstG 6. §-a (1) bekezdésének 16. pontja mentesíti az ingatlanokra vonatkozó haszonbérleti és bérbeadási tevékenységeket. Az üzleti és más helyiségek használatának átengedése az ingatlanok bérbeadásával vagy haszonbérletével esik azonos elbírálás alá.

8 Az 1994. évi UstG 6. §-a (2) bekezdésének megfelelően a vállalkozó eldöntheti, hogy HÉA-kötelesként kezeli-e az ugyanezen cikk (1) bekezdése 16. pontjában mentesített tevékenységeket.

9 Az 1994. évi UstG 6 §-a (1) bekezdésének 27. pontja mentesíti a kisvállalkozások által végzett tevékenységeket. Ugyanezen cikk (3) bekezdése szerint azok a vállalkozások, amelyek tevékenységét mentesíti az 1994. évi UstG 6. §-a (1) bekezdésének 27. pontja, a Finanzamt (adóhatóság) részére küldött írásbeli bejelentésben lemondhatnak e rendelkezés alkalmazásáról.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 Az alapügy felperese nonprofit egyesületnek minősülő sportegyesület. Klubháza épületszárnyának építésébe kezdett 1997-ben, amelynek egyik részét sporttevékenység folytatására szánták, míg az ezen épületszárny összterületének hozzávetőleg

egynegyedét kitevő másik részét büfé céljára hasznosították, és egy üzemeltető részére adták bérbe. Az 1997. évi HÉA-bevallásban az egyesület 39 285 ATS összegű levonást érvényesített a kizárólag a büfé üzemeltetésére szolgáló épületszárnyra vonatkozóan előzetesen felszámított HÉÁ-val szemben. Az egyesület lemondott az 1994. évi UstG kisvállalkozókra vonatkozó 6. §-a (1) bekezdése 27. pontjának alkalmazásáról.

11 A Finanzamt 1999. augusztus 27-én abból az okból utasította el a levonást, hogy az 1994. évi UstG 6. §-a (1) bekezdésének 14. pontja alapján mentesített sportegyesület, amely nem rendelkezik levonási joggal, a választási jog gyakorlása útján nem mondhat le az ingatlanok haszonbérbe adásából és bérbeadásából eredő ügyletek mentességéről. A nonprofit sportegyesületeknek az 1994. évi UstG 6. §-a (1) bekezdésének 14. pontjában előírt alanyi adómentessége megelőzi az ingatlanoknak az 1994. évi UstG 6. §-a (1) bekezdésének 16. pontjában foglalt haszonbérletére és bérbeadására vonatkozó mentességét.

12 Az ezen határozat ellen benyújtott fellebbezést mint megalapozatlant abból az okból utasították el, hogy az 1994. évi UstG 6. §-a (1) bekezdése 14. pontjának mint különös szabálynak elsőbbsége van ugyanezen bekezdés 16. pontjával szemben. A hatóság szerint az, hogy a sportegyesület lemondott a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályokról, egyáltalán nem befolyásolja a fennálló jogi helyzetet.

13 A felperes e határozat ellen keresetet indított a Verwaltungsgerichtshof előtt. Ez a bíróság előzetes döntéshozatalra utaló határozatában úgy ítélte meg, hogy a sport- vagy testedzési tevékenységet nem folytató személyek részére nyújtott olyan szolgáltatások mentessége, mint a büfé bérbeadása vagy átengedése, nem tartozik a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése m) pontjának hatálya alá, és ennélfogva nem alapulhat e rendelkezésen. A Verwaltungsgerichtshof előtt azonban az a kérdés merült fel, hogy vajon alapulhat-e ezen irányelv 13. cikke B. részének b) pontján a nonprofit sportegyesületek által végzett haszonbérbe adási és bérbeadási tevékenység.

14 Miután megállapította, hogy az 1994. évi UstG egyáltalán nem teszi lehetővé a sportegyesületek számára azt, hogy a haszonbérbeadási és bérbeadási tevékenységeik körében az adózást válasszák, a kérdést előterjesztő bíróság előtt felvetődött a hatodik irányelv 13. cikke C. része értelmezésének és egyes adóalanyoknak az adózás választásának más adóalanyok számára biztosított lehetőségéből való kizárásának kérdése.

15 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof felfüggesztette az eljárást és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Kizárólag egységesen gyakorolhatja-e a tagállam a [...] hatodik irányelv 13. cikkének C. részében foglalt azon választási lehetőségét, miszerint az ingatlan-bérbeadásnak az irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában előírt adómentessége ellenére az adóalanyoknak megengedheti, hogy az adózást válasszák, vagy a tagállam ez esetben különbséget tehet a tevékenységek jellege vagy az adóalanyok csoportjai szerint?

2) Megenged-e a [hatodik] irányelv 13. cikke C. részének a) pontjával együtt olvasott B. részének b) pontja a tagállamok számára olyan szabályozást, mint amelyet az 1994. évi UstG [a forgalmi adóról szóló törvény] 6. §-a (1) bekezdésének 16. pontjával együtt olvasott 14. pontja előír, miszerint a haszonbérbeadási és bérbeadási tevékenységek utáni adózás választása olyan formában kerül korlátozásra, hogy a nonprofit sportegyesületek tekintetében kizárja a választás lehetőségét?"

16 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat vonatkozott az Edith Barris kontra Finanzlandesdirektion für Tirol ügyre is, és ebben az összefüggésben a bíróság egy

harmadik kérdést is előterjesztett előzetes döntéshozatalra. A Verwaltungsgerichtshof azonban visszavonta e harmadik kérdést a Bírósághoz 2005. március 21-én érkezett, 2005. március 16-i végzésével.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Előzetes észrevételek

17 Az osztrák kormány úgy ítéli meg, hogy a szóban forgó ingatlan-bérbeadási tevékenység az adózás rendjéről szóló szövetségi törvény 32. §-ának értelmében olyan vagyonkezelési tevékenység, amely vitathatatlanul a sportegyesületekre vonatkozó, az 1994. évi UstG 6. §-a (1) bekezdésének 14. pontjában foglalt mentesség hatálya alá tartozik. Úgy ítéli meg, hogy az ebben az ügyben felmerült kérdéseket át kell fogalmazni annak megítélése érdekében, hogy vajon az 1994. évi UstG 6. §-a (1) bekezdésének 14. pontja helyesen ülteti-e át az osztrák jogba a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontját.

18 A kérdés tehát úgy vetődik fel, hogy vajon a nonprofit sportegyesületnek az osztrák jogban mentesített vagyonkezelési tevékenységei szorosan kapcsolódnak-e az ezen egyesület által olyan személyek részére teljesített szolgáltatásokhoz, amelyek sportolnak vagy edzenek.

19 Az osztrák kormány szerint vagy létezik ez a kapcsolat, azaz a sporttevékenység céljára szolgáló klubház büféjének üzemeltetése céljából történő ingatlan-bérbeadás

olyannak tekinthető, amely kapcsolódik a sportegyesület által teljesített szolgáltatásokhoz, vagy e szolgáltatások elvileg járulékos jellegűek, és ezért figyelmen kívül hagyhatók.

20 E tekintetben elegendő emlékeztetni arra, hogy az előzetes döntéshozatali eljárás során a Bíróságnak nem feladata, hogy megítélje a nemzeti bíróságok által elé terjesztett kérdések jelentőségét és állást foglaljon a nemzeti rendelkezések értelmezéséről, valamint az sem, hogy eldöntse, vajon helyesen értelmezte-e e rendelkezéseket a kérdést előterjesztő bíróság (lásd ebben az értelemben az 52/77. sz. Cayrol-ügyben 1977. november 30-án hozott ítélet [EBHT 1977., 2261. o.] 32. pontját; a C-347/89. sz., Eurim-Pharm ügyben 1991. április 16-án hozott ítélet [EBHT 1991., I-1747. o.] 16. pontját és a C-58/98. sz. Corsten-ügyben 2000. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7919. o.] 24. pontját).

21 A Bíróság feladata ugyanis az, hogy a közösségi és nemzeti bíróságok hatáskörmegosztásának keretén belül azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározott ténybeli és szabályozási hátteret vegye tekintetbe, amelybe az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések illeszkednek (lásd a C-153/02. sz. Neri-ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13555. o.] 34-35. pontját, és a C-482/01. és C-493/01. sz., Orfanopoulos és Oliveri ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5257. o.] 42. pontját).

22 Ezért az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket azon szabályozás keretében kell megvizsgálni, amelyet a Verwaltungsgerichtshof ismertetett előzetes döntéshozatalra utaló határozatában.

Az első kérdésről

23 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy amennyiben a tagállamok biztosítják adóalanyaiknak a hatodik irányelv 13. cikkének C. részében foglalt adózás választásának jogát, különbséget tehetnek-e a tevékenységek jellege vagy az adóalanyok csoportjai szerint.

24 A Bizottság úgy érvel, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja és C. részének rendelkezései keretében a tagállamok széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek a haszonbérlet és bérbeadás mentesítését vagy adóztatását illetően. A Bizottság azon ítélkezési gyakorlatra hivatkozik, amely szerint az adóalanyok egyes tevékenységei és csoportjai kizárhatók az adózás ezen irányelv 13. cikkének C. része szerinti választásának jogából. Ez lenne a helyzet különösen akkor, ha azt állapítja meg a tagállam, hogy ezt a jogot az adó megkerülése érdekében gyakorolták. Mindazonáltal a tagállamoknak mérlegelési jogkörük gyakorlása során tiszteletben kell tartaniuk a hatodik irányelv céljait és elveit, különösen a HÉA semlegességének és arányosságának elvét.

25 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek a közösségi jog önálló fogalmai, amelyek célja annak elkerülése, hogy a HÉA-rendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (lásd különösen a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 15. pontját és a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-973. o.] 46. pontját).

26 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a haszonbérbeadási és a bérbeadási tevékenység adóztatása olyan lehetőség, amelyet a jogalkotó a hatodik irányelv 13. cikke B. részének a haszonbérbeadási és a bérbeadási tevékenységet általában adómentesnek minősítő b) pontjában rögzített általános szabály alóli kivételként biztosított a tagállamok számára. Ezen összefüggésben az ezen adóztatáshoz kapcsolódó levonáshoz való jog tehát nem gyakorolható automatikusan, hanem kizárólag abban az esetben, ha a tagállam él a hatodik irányelv 13. cikke C. részében említett lehetőségével, és amennyiben az adóalanyok élnek a részükre biztosított választás jogával. (lásd a C-269/03. sz., Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg ügyben 2004. szeptember 9-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-8067. o.] 20. pontját).

27 Mint ahogy azt a Bíróság már megállapította, magából a hatodik irányelv 13. cikke C. részének szövegéből következik, hogy e lehetőség értelmében a tagállamok az ezen irányelvben szabályozott mentesség kedvezményezettjeinek biztosíthatják azon lehetőséget, hogy akár minden esetben, akár bizonyos korlátok között vagy akár bizonyos feltételek mellett lemondjanak a mentességről (lásd a 8/81. sz. Becker-ügyben 1982. január 19-én hozott ítélet [EBHT 1982., 53. o.] 38. pontját).

28 A hatodik irányelv C. részének 13. cikke tehát lehetőséget nyújt a tagállamoknak arra is, hogy biztosítsák adóalanyaiknak az ingatlan-bérbeadás utáni adózás választásának jogát, de arra is, hogy e jogosultság terjedelmét korlátozzák, vagy azt egyáltalán ne tegyék lehetővé. (lásd a C-487/01. és C-7/02. sz., Gemeente Leusden és Holin Groep ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-5337. o.] 66. pontját).

29 Ebből az következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke C. részének rendelkezései tekintetében a tagállamok széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek. Nekik kell ugyanis megítélniük azt, hogy be kell-e vezetni vagy sem a választás jogosultságát attól függően, hogy mit találnak megfelelőnek adott időpontban az országaikban fennálló helyzet alapján (lásd a C-381/97. sz. Belgocodex-ügyben 1998. december 3-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-8153. o.] 16. és 17. pontját, a C-12/98. sz., Amengual Far ügyben 2000. február 3-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-527. o.] 13. pontját és a C-326/99. sz. „Goed Wonen"-ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6831. o.] 45. pontját).

30 Ennélfogva a tagállamok a választás jogára vonatkozó mérlegelési jogkörük gyakorlása során kizárhatják e jogosultság hatálya alól az egyes tevékenységeket és az adóalanyok egyes csoportjait is.

31 Azonban, mint ahogyan a Bizottság joggal hangsúlyozza, ha a tagállamok élnek a választási jog terjedelmének korlátozására vonatkozó lehetőséggel, és meghatározzák gyakorlásának módjait, tiszteletben kell tartaniuk a hatodik irányelv céljait és elveit, különösen az adósemlegesség elvét és az előírt mentességek megfelelő, egyértelmű és egységes alkalmazásának követelményét (lásd ebben az értelemben a C-283/95. sz. Fischer-ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-3369. o.] 27. pontját és a fent hivatkozott „Goed Wonen" ügyben hozott ítélet 56. pontját).

32 A semlegesség elve, amelyet a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 2. cikke juttat kifejezésre, amely egyébiránt a HÉA közösségi rendszerének lényeges része, amint arra a hatodik irányelv negyedik és ötödik preambulumbekezdése is emlékeztet, azt foglalja magában, hogy minden gazdasági tevékenységet azonos módon kell kezelni (a C-155/94. sz., Wellcome Trust ügyben 1996. június 20-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-3013. o.] 38. pontja és a fent hivatkozott Belgocodex-ügyben hozott ítélet 18. pontja). Ugyanez vonatkozik az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőkre (a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-4947. o.] 20. pontja).

33 E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes többek között az, ha hasonló, és ezért egymással versenyző szolgáltatásokat a HÉA szempontjából eltérően kezelnek (lásd különösen a C-267/99. sz. Adam-ügyben 2001. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7467. o.] 36. pontját, a

C-109/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2003. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12691. o.] 20. pontját és a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 41. pontját).

34 Márpedig ebből az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a szolgáltatások hasonlóságának megítélése szempontjából elvileg nem bír jelentőséggel a szolgáltatást nyújtó azonossága, valamint az a jogi forma, amelyben a tevékenységét kifejti.

35 Azt kell tehát válaszolni az első kérdésre, hogy amennyiben biztosítják adóalanyaik számára a hatodik irányelv 13. cikkének C. részében előírt adózás választásának jogát, a tagállamok különbséget tehetnek a tevékenységek jellege vagy az adóalanyok csoportjai szerint azzal a feltétellel, hogy tiszteletben tartják a hatodik irányelv céljait és általános elveit, különösen az adósemlegesség elvét és az előírt mentességek megfelelő, egyértelmű és egységes alkalmazásának követelményét.

A második kérdésről

36 A második kérdésével a nemzeti bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy vajon ellentétes-e a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjával és C. részével az olyan nemzeti szabály, amely a nonprofit sportegyesületek által végzett

tevékenységek általános jellegű kizárásával korlátozza ezek jogát, hogy a haszonbérbeadási és bérbeadási tevékenységeik utáni adózást válasszák.

37 A Bizottság e tekintetben leszögezi, hogy az 1994. évi UstG 6. §-a (1) bekezdésének sportegyesületekre vonatkozó, kivételt tartalmazó 14. pontját általánosabban fogalmazták meg, mint a hatodik irányelv megfelelő rendelkezését, azaz annak 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontját. Következésképpen a HÉÁ-ról szóló osztrák törvény által bevezetett szabály nem tartalmazza azokat a követelményeket, amelyek a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése m) pontja alkalmazásában minden mentesség előzetes feltételét képezik. E rendelkezés szerint szükségképpen meghatározott, a szolgáltatást nyújtó és az igénybe vevő közötti kapcsolatot képező, sporthoz szorosan kapcsolódó szolgáltatásokról van szó.

38 Miközben hangsúlyozta a hatodik irányelv 13. cikke A., B. és C. részei koherens értelmezésének kötelezettségét, a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az olyan sportegyesületnek, amely nem teljesíti a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése m) pontjának feltételeit, az irányelv szerkezetére figyelemmel természetesen lehetősége lehet arra, hogy az adózást válassza a haszonbérleti és bérbeadási tevékenységei körében.

39 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv nem tartalmaz olyan szabályt, amely általános jelleggel mentesíti a sporthoz és a testedzéshez kapcsolódó szolgáltatások összességét (lásd ebben az értelemben a C-150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-493. o.] 22. pontját).

40 A nonprofit sportegyesületek által végzett tevékenységeket ugyanis mint közhasznú tevékenységeket mentesíti a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontja azzal a feltétellel, hogy azok szorosan kapcsolódnak a sporthoz és a

testedzéshez, valamint azokat olyan személyek felé teljesítik, amelyek sportolnak vagy edzenek (lásd ebben az értelemben a C-124/96. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 1998. május 7-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2501. o.] 15. pontját, a fent hivatkozott Stockholm Lindöpark ügyben hozott ítélet 19. pontját és a C-174/00. sz., Kennemer Golf ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-3293. o.] 19. pontját).

41 A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben a nemzeti bíróság úgy ítéli meg, hogy az ingatlan büfé üzemeltetése céljából történő bérbeadása nem sporttevékenységhez szorosan kapcsolódó szolgáltatás, és nem is olyan személyek felé teljesített szolgáltatás, amelyek sportolnak vagy edzenek. Ebben az esetben a büfé bérbeadásának mentesítése nem alapulhat a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontján, ellenben alapulhat esetleg ezen irányelv 13. cikke B. részének b) pontján.

42 Azon kérdés tekintetében, hogy vajon a tagállamok kizárhatják-e a nonprofit sportegyesületek választási jogát az utóbbiak által végzett összes tevékenység általános mentesítése útján, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 13. cikkének C. része nem határozza meg pontosan azt, hogy milyen feltételek mellett és milyen módon korlátozható e választási jog terjedelme. Az egyes tagállamoknak kell tehát a nemzeti jogukban pontosan meghatározniuk e választási jog terjedelmét, és megalkotniuk azokat a szabályokat, amelyek alapján az egyes adóalanyok élhetnek az ingatlanokra vonatkozó haszonbérbe adási és bérbeadási tevékenységek utáni adózás választásának jogával.

43 Mindazonáltal, mint ahogyan a Bíróság már megállapította, a hatodik irányelv 13. cikkének C. része nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy az e cikk B. részében előírt mentességeket bármilyen módon feltételhez kössék, vagy korlátozzák. A tagállamoknak – kisebb vagy nagyobb mértékben – egyszerűen csak azt a lehetőséget adja meg, hogy e mentességek kedvezményezettjeinek lehetővé tegyék, hogy ők maguk válasszák az adózást, ha úgy ítélik meg, hogy ez áll érdekükben (lásd a fent hivatkozott Becker-ügyben hozott ítélet 39. pontját).

44 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének megfelelően a tagállamok az általuk meghatározott feltételek mellett mentesítik az adó alól az ingatlanok bérbeadását annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket. A tagállam azon döntését, hogy ezen irányelv 13. cikkének C. része alapján korlátozza az ingatlan-bérbeadás körében az adózásra vonatkozó választási lehetőség terjedelmét, különösen ugyanezek a célok indokolhatják.

45 E döntésnek azonban tiszteletben kell tartania a semlegesség jelen ítélet 32–34. pontjában hivatkozott elvét.

46 A nemzeti bíróságnak kell eldöntenie az alapügy sajátos körülményeire, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlatra figyelemmel azt, hogy vajon a nonprofit sportegyesületek által végzett, ingatlan-bérbeadást is magában foglaló tevékenységek összességének mentesítése sérti-e, vagy sem, az adósemlegesség elvét.

47 Így tehát lehetséges az, hogy sérül az adósemlegesség elve akkor, ha azon sportegyesületnek, amelynek alapszabályban foglalt tevékenysége a sporttevékenység gyakorlása vagy támogatása, nincs lehetősége arra, hogy az adózást válassza, míg e lehetőség fennáll más olyan adóalanyok számára, amelyek hasonló tevékenységet végeznek, és ennélfogva az említett egyesülettel versenyben állnak.

48 Annak eldöntése érdekében, hogy meghaladták-e az alapügyben e mérlegelési jogkör korlátait, a nemzeti bíróságnak meg kell vizsgálnia azt is, hogy megsértették-e az

előírt mentességek megfelelő, egyértelmű és egységes alkalmazásának követelményét. Ezért figyelembe kell vennie különösen azt, hogy a hatodik irányelvben előírt mentességi rendszer csak annyiban írja elő a nonprofit sportegyesületek által végzett tevékenységek eltérő kezelését, amennyiben azok szorosan kapcsolódnak a sporthoz, és azokat olyan személyek felé teljesítik, amelyek sportolnak vagy edzenek. Ebben az esetben e tevékenységek közérdekből mentesülnek a HÉA alól.

49 Azt kell tehát válaszolni a második kérdésre, hogy a nemzeti bíróságnak kell eldöntenie azt, hogy vajon az a nemzeti szabály, amely, mivel általános jelleggel mentesíti a nonprofit sportegyesületek által végzett tevékenységeket, korlátozza ezen egyesületek arra vonatkozó jogát, hogy haszonbérbe adási és bérbeadási tevékenységük körében az adózást válasszák, meghaladja-e a tagállamok számára biztosított mérlegelési jogkört, különös tekintettel az adósemlegesség elvére és az előírt mentességek megfelelő, egyértelmű és egységes alkalmazásának követelményére.

A költségekről

50 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) Amennyiben biztosítják adóalanyaik számára a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-

rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikkének C. részében előírt adózás választásának jogát, a tagállamok különbséget tehetnek a tevékenységek jellege vagy az adóalanyok csoportjai szerint azzal a feltétellel, hogy tiszteletben tartják a hatodik irányelv céljait és általános elveit, különösen az adósemlegesség elvét és az előírt mentességek megfelelő, egyértelmű és egységes alkalmazásának követelményét.

2) **A nemzeti bíróságnak kell eldöntenie azt, hogy vajon az a nemzeti szabály, amely, mivel általános jelleggel mentesíti a nonprofit sportegyesületek által végzett tevékenységeket, korlátozza ezen egyesületek arra vonatkozó jogát, hogy haszonbérbe adási és bérbeadási tevékenységük körében az adózást válasszák, meghaladja-e a tagállamok számára biztosított mérlegelési jogkört, különös tekintettel az adósemlegesség elvére és az előírt mentességek megfelelő, egyértelmű és egységes alkalmazásának követelményére.**

Aláírások