MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. június 15.[1]

C-90/16. sz. ügy

The English Bridge Union Limited
kontra
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(az Upper Tribunal [Tax and Chancery Chamber] [másodfokú közigazgatási bíróság {adójogi és kancelláriai tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„2006/112/EK irányelv – Héa – A 132. cikk (1) bekezdésének m) pontja – Mentességek – A sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások – A »sport« fogalma – Kontrakt versenybridzs"

Bevezetés

1. „Vizsgáld meg például egyszer azokat a folyamatokat, amelyeket »játékok«-nak nevezünk. A táblajátékokra, kártyajátékokra, labdajátékra, küzdősportokra stb. gondolok. Mi a közös mindezekben? – Ne mondd, hogy »Kell valami közösnek lennie bennük, különben nem hívnák őket 'játékok'-nak« – hanem nézd meg, van-e valami közös mindben. – Mert ha megnézed őket, nem fogsz ugyanolyasmit látni, ami mindben közös, de látsz majd hasonlóságokat, rokonságokat, mégpedig egész halomnyit. Szóval: ne gondolkozz, hanem nézz!"[2]

2. Az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú közigazgatási bíróság [adójogi és kancelláriai tanács]) (Egyesült Királyság) által előterjesztett jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem hasonló kérdéseket vet fel, mint amelyekkel Wittgenstein szembesült, amikor megpróbált olyan közös jellemzőket találni, amelyek valamely tevékenységet „játékként" határoznak meg. Most nem a „játék", hanem a „sport" kifejezést kell meghatározni annak megállapítása érdekében, hogy – héamentesség szempontjából – a kontraktversenybridzs-tevékenység „sportnak" minősül-e.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 Wittgenstein, L. von, *Philosophical Investigations*, 1953, fordította: Anscombe, G. E. M., Prentice Hall, 1999, 66. pont.

Jogi háttér

Az uniós jog

3. A 2006/112/EK tanácsi irányelv[3] IX. címének 2. fejezete az „Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége” címet viseli. E fejezet 132. cikke a következőképpen fogalmaz:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

l) azon szolgáltatások és az ezekkel szorosan összefüggő termékértékesítések, amelyeket alapszabályzatuknak megfelelő tagdíj ellenében politikai, szakszervezeti, vallási, hazafias, világnézeti elkötelezettségű, jótékonysági vagy társadalmi célokat követő, nonprofit jellegű szervezetek nyújtanak tagjaik számára azok közös érdekében, feltéve, hogy az adómentesség nem eredményezi a verseny torzulását;

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

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

[…]”

Az Egyesült Királyság joga|

4. A Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény) 9. mellékletének 10. csoportja rendelkezik a sporthoz kapcsolódó bizonyos szolgáltatásokkal kapcsolatos mentességről:

„10. csoport: Sport, sportversenyek és testedzés

[…](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 űzött sporttal vagy a testneveléssel szoros kapcsolatban álló vagy ezekhez elengedhetetlen szolgáltatásoknak egy arra jogosult szerv által az egyén részére való nyújtása.”

3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i irányelv (HL 2006. L 34., 1. o., helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; 2015. január 1-jén hatályos változatában) (a továbbiakban: héairányelv).

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

5. A kontrakt bridzs két egymás ellen küzdő, az asztal körül egymással szemben ülő két-két – összesen tehát négy – játékos által alkotott párban játszott trükkös kártyajáték. A játéknak négy szakasza van: az osztás, a licit, a lejátszás és a pontozás. Világszerte több millióan játszanak bridzset klubokban, bajnokságokon, online és baráti társaságban.

6. A klubokban és bajnokságokon többnyire „versenybridzset” játszanak, amelyben megőrzik az egyes játékosoknak kiosztott lapokat, és így egymást követően mindegyik pár ugyanazokkal a lapokkal játszik, mint más asztaloknál ülő megfelelőik, és a pontozás a viszonylagos teljesítményen alapul.

7. A játék e formáját versenyszerűen játsszák nemzeti és nemzetközi szinten.

8. Az English Bridge Union Limited (a továbbiakban: EBU) a versenybridzs angliai igazgatásáért felelős nemzeti szerv. Tagjai a megyei bridzsszervezetek. Kontraktversenybridzs-bajnokságokat szervez és e bajnokságokon való nevezésért a játékosoktól díjat szed. E nevezési díj az Egyesült Királyság héaszabályozása alapján héaköteles. [4]

9. Az EBU az e nevezési díjak vonatkozásában megfizetett héa visszatérítése iránt kérelmet terjesztett a Her Majesty’s Revenue and Customs (Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának adó- és vámhatósága) elé arra hivatkozással, hogy a díjak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében héamentesek. A Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának adó- és vámhatósága) e kérelmeket 2014. február 12-i határozatával elutasította. Az EBU e határozat ellen fellebbezett. A First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) az EBU fellebbezését elutasította, de engedélyezte, hogy az Upper Tribunal (másodfokú közigazgatási bíróság) elé felülvizsgálati kérelmet terjesszen. 2015. július 14-én tartott tárgyalását követően az Upper Tribunal (másodfokú közigazgatási bíróság) 2015. július 23-án meghozta határozatát, amelyben megállapította, hogy a 132. cikk (1) bekezdése m) pontjának értelmezésére vonatkozó kérdést kell előterjesztenie ahhoz, hogy a felülvizsgálati kérelem tárgyában ítéletet tudjon hozni. 2015. szeptember 1-jén az Upper Tribunal (másodfokú közigazgatási bíróság) a következő kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:„1) Milyen jellemzőkkel kell feltétlenül rendelkeznie valamely tevékenységnek ahhoz, hogy a [héairányelv] 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett »sportnak« minősüljön?

2) A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett »sportnak« tekintendő-e a kontrakt versenybridzs?”

10. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés 2016. február 15-én érkezett be a Bíróság Hivatalához. Az Egyesült Királyság és Hollandia kormánya, valamint az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. Az EBU, az Egyesült Királyság kormánya és az Európai Bizottság részt vett a 2017. március 2-án tartott tárgyaláson.

4 Ami az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamok álláspontját illeti, a felek úgy értelmezik, hogy az ausztriai, belgiumi, dániai, franciaországi és hollandiai adóhatóságok a versenybridzset a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja alkalmazásában „sportként” kezelik. A felek úgy értelmezik, hogy a versenybridzset Írországban, illetve Svédországban nem kezelik „sportként”.

Elemzés

1. kérdés: A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő „sport”: fizikai és/vagy mentális?

11. Az első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arról kíván megbizonyosodni, hogy azon jellemzőknek, amelyekkel feltétlenül rendelkeznie kell valamely tevékenységnek ahhoz, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett „sport” legyen, a tevékenység eredménye szempontjából nem lényegtelen fizikai elemet kell-e tartalmaznia, vagy elegendő, ha annak eredménye szempontjából meghatározó lényeges szellemi elemet tartalmaz.

12. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól a „meghatározott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló [szolgáltatásokat], amelyeket nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak vagy edzenek”.

A héairányelvben foglalt mentességgel kapcsolatos általános megjegyzések és a kapcsolódó ítélkezési gyakorlat

13. A héairányelvben foglaltak szerinti hozzáadottérték-adó közös rendszerének alapját képező általános szabály szerint valamennyi ügylet héaköteles. Az említett irányelv 132. cikkében foglaltakhoz hasonló mentességek e szabály alóli kivételnek minősülnek.

– A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában foglalt mentességek

14. A héairányelv 132. cikkében szereplő mentességek ugyanakkor nem fakultatív jellegűek. Ahogyan az a „kell” előíró jellegű kifejezésből kiderül, a tagállamoknak az említett irányelv 132. cikkében felsorolt ügyleteket mentesíteniük kell. Ez magában foglalja azt is, hogy az EU-nak érdeke fűződik ahhoz, hogy a felsorolt ügyletek mentesüljenek a héafizetési kötelezettség alól. Ez azt is jelenti, hogy amíg a mentességeket mint az általános szabályok alóli kivételeket megszorítóan kell értelmezni, az említett uniós érdeket sem szabad figyelmen kívül hagyni. Ezért az uniós alapvető szabadságokon és az azokhoz kapcsolódó harmonizációs intézkedéseken – ahol a tagállamokat mérlegelési jogkör illeti meg – alapuló igazoló okokra vagy kötelező előírásokra alkalmazandó módszertől eltérő rendszert kell alkalmazni. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjára tekintettel a tagállamokat nem illeti meg mérlegelési jogkör. Amennyiben az e rendelkezésben foglalt feltételek teljesülnek, a tagállamoknak az ügyleteket mentesíteniük kell. Ezenfelül a tagállamokat terhelő e kötelezettség teljesítése szükséges ahhoz, hogy a mentesség Európai Unió szerte egységes alkalmazását biztosítani lehessen.

15. A Bíróságot számos alkalommal kérték fel arra, hogy a héairányelvben és elődjeiben szereplő mentességeket értelmezze. Az esetek három kategóriára oszthatók.

16. Először vannak adómentességre jogosult adóalanyokat érintő kérdésekre vonatkozó esetek. E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az adósemlegesség elve alapján a tagállamok nem engedhetnek a jogi formától vagy szervezeti formától függő olyan különbségtételt, amely a mentesség megadása szempontjából érinti az ügyletet. [5]

5 Lásd ebben az értelemben: 2013. március 14-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-216/11, EU:C:2013:162, 20. pont). Lásd még: 2003. április 3-i Hoffmann-ítélet (C-144/00, EU:C:2003:192, 24. pont); konkrétan a sportra vonatkozó mentességgel kapcsolatban: 2008. október 16-i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. pont).

17. Másodszor, a Bíróság azzal a kérdéssel foglalkozott, hogy valamely mentes tevékenységhez kapcsolódó, meghatározott tevékenységre a mentesség szintén vonatkozik-e. A Bíróság a bérbeadással kapcsolatban a Stockholm Lindöpark [6] ítéletben, illetve az ingatlan bérlésével kapcsolatban a Turn- und Sportunion Waldburg ítéletben [7] megállapította, hogy az sporthoz közvetlenül nem kapcsolódik, ezért nem mentesül a héafizetési kötelezettség alól, míg a pályák vagy játékvezetők biztosítása a sporttevékenység gyakorlása szempontjából alapvető fontosságú, [8] ezért arra vonatkozik a héamentesség.

18. Harmadszor, a Bíróság határozott arról a kérdésről, hogy mely típusú tevékenységek tekinthetők sportnak. A Žamberk ítéletben [9] a Bíróság megállapította, hogy a nem szervezett, nem rendszeres és nem versenyeken való részvételt célzó sporttevékenységekre vonatkozik a mentesség. A Bizottság kontra Hollandia ítéletben [10] a Bíróság megállapította, hogy a sétahajók bérlése nem feleltethető meg sporttevékenységnek, mivel az lehet pusztán szabadidős célú is. [11] Ez az ítélet ugyanakkor nem foglalkozik a sport – mint olyan – meghatározásával, mivel nem képezte vita tárgyát az, hogy a hajózás sport lehet-e.

– A héairányelvben szereplő egyéb kiválasztott mentességek

19. A Rank Group ítéletben [12] a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének i) pontjában rögzített, szerencsejátékra vonatkozó mentességgel való összefüggésben elegendő az adósemlegesség elve megsértésének a megállapításához az, ha a héa szempontjából eltérő bánásmódot alkalmaznak a fogyasztó szemszögéből azonos vagy hasonló, illetve annak ugyanazon igényeit kielégítő két szolgáltatásnyújtással szemben. [13] Ezért az, hogy a szóban forgó tevékenység „fogadásoknak, sorsolásos játékoknak és egyéb szerencsejátékoknak” minősül-e, piacorientált megközelítés függvénye: ha a fogyasztók a szolgáltatásokat hasonlóknak tekintik, azokat azonos módon kell megadóztatni.

20. Az orvosi szolgáltatásokra vonatkozó mentességeket illetően a Bíróság korán egyértelművé tette, hogy az állatorvosok által nyújtott szolgáltatásokra [14], a genetikai hasonlóságok biológiai vizsgálatára [15] és az őssejtek potenciális jövőbeni terápiák céljára történő tárolására [16] nem terjed ki a 132. cikk (1) bekezdésének b) pontjában és/vagy c) pontjában foglalt héamentességek meghatározása, miközben az ápolók által nyújtott házi gondozási szolgáltatások [17], a magánvállalkozások által végzett orvosi vizsgálatok [18] és az ízületi porcsejtek eltávolítása és tenyésztése [19] beletartoznak az orvosi ellátás fogalmába. [20] Ezekből az esetekből levonható az a következtetés, hogy az „orvosi ellátás” fogalma nem igényel különösen megszorító értelmezést, mivel a kórházi és orvosi ellátáshoz szorosan kapcsolódó tevékenységek mentességének célja annak biztosítása, hogy az említett ellátásból származó előnyöknek a megnövekedett költségek ne szabjanak gátat. [21]

6 2001. január 18-i ítélet (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 2006. január 12-i ítélet (C-246/04, EU:C:2006:22).

8 2008. október 16-i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571).

9 2013. február 21-i ítélet (C-18/12, EU:C:2013:95, 24. és 25. pont).

10 2016. február 25-i ítélet (C-22/15, nem tették közzé, EU:C:2016:118).

11 2016. február 25-i ítélet (C-22/15, nem tették közzé, EU:C:2016:118, 30. pont).

12 2011. november 10-i ítélet (C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 36. pont).

13 A 77/388 irányelv akkori 13/B. cikke.

14 Az 1988. május 24-i Bizottság kontra Olaszország ítélet (122/87, EU:C:1988:256, 9. pont).

15 2000. szeptember 14-i D. ítélet (C-384/98, EU:C:2000:444, 22. pont).

16 2010. június 10-i CopyGene ítélet (C-262/08, EU:C:2010:328, 52. pont).

17 2002. szeptember 10-i Kügler ítélet (C-141/00, EU:C:2002:473, 41. pont).

18 2006. június 8-i L.u.p. ítélet (C-106/05, EU:C:2006:380, 31. pont).

19 2010. november 18-i Verigen Transplantation Service International ítélet (C-156/09, EU:C:2010:695, 32. pont).

20 A helyzet fizikoterápia esetén bonyolultabb, lásd: 2003. november 6-i Dornier ítélet (C-45/01, EU:C:2003:595, 50. pont); 2007. szeptember 13-i Common Market Fertilizers kontra Bizottság ítélet (C-443/05 P, EU:C:2007:511, 46. pont).

21 2001. január 11-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-76/99, EU:C:2001:12, 23. pont).

21. A fent említett ítélkezési gyakorlatból arra következtetek, hogy a „sport” héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő fogalmát megszorítóan, mégis a mentesség célját és rendeltetését figyelembe véve kell értelmezni.

22. A „sport” kifejezést a 2006/112 irányelv nem határozza meg. Ezenfelül nem létezik az Unió-szerte mindenre kiterjedő olyan „sport” fogalommeghatározás, amelyet az Unió egészében, valamennyi elsődleges és másodlagos jogi aktus vonatkozásában alkalmazni kellene. Ezért a klasszikus, megfogalmazáson alapuló, rendszertani (vagy általános rendszeren alapuló), kontextustól függő/teleológiai (vagy szellemiségen alapuló), valamint történeti értelmezési technikákat kell igénybe venni.

Szövegezés

23. Egyértelmű fogalommeghatározás hiányában az értelmezésnek a „sport” kifejezés szokásos jelentéséből kell kiindulnia. Ebben az esetben a mérvadó szótárak az intuícióinknak megfelelő fogalommeghatározásokat adnak, a fizikai elem meglétének egyértelmű megkövetelésével. Elegendő megvizsgálni az Atlanti-óceán ideeső felén[22] az *Oxford Advanced Learner's dictionary* („olyan tevékenység, amely fizikai erőkifejtést vagy képességet igényel, és amelyet rendszerint speciális területen és meghatározott szabályok szerint, szórakozási célból végeznek”),[23] a *Cambridge Dictionary* („játék, verseny vagy fizikai erőkifejtést vagy képességet igénylő tevékenység, amelyet szabályok szerint, szórakozás és/vagy munkavégzés céljából végeznek vagy folytatnak”),[24] a lengyel *Słownik języka polskiego* (lengyel nyelvi szótár) PWN– Polskie Wydawnictwo Naukowe („Olyan gyakorlatok és játékok, amelyek célja az erőnlét fejlesztése és a lehető legjobb eredmény elérése érdekében versenyzésre irányulnak”),[25] a francia *Larousse* („valamely személy fizikai állapotának javítását szolgáló fizikai tevékenység”),[26] vagy a német *Duden* („fizikai gyakorlatok végzése, a mozgás és játék adta öröm eredményeként végzett fizikai tevékenység, amely meghatározott szabályokat követ [versenyben]”) által szolgáltatott fogalommeghatározásokat.[27]

Rendszer

24. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja „sportra és testnevelésre” utal. Az Egyesült Királyság kormánya és a Bizottság azt állítja, hogy az, miszerint a rendelkezés „sportra vagy testnevelésre” utal, azt is jelenti, hogy a „sport” kifejezés is feltételez fizikai elemet. Ugyanis, a „vagy” kifejezés használatából arra lehet kikövetkeztetni, hogy a „testnevelés” kifejezés lefedi a „sport” kifejezést annyiban, amennyiben minden sportnak kell rendelkeznie fizikai elemmel. Arra is lehet azonban következtetni, hogy a jogalkotás szempontjából a „sport” és a „testnevelés” kifejezések szorosan kapcsolódnak egymáshoz, sőt akár szinonimák is lehetnek.

25. Ez az érv azonban számomra nem meggyőző.

22 Valójában a „sport” egyetlen olyan fogalommeghatározásával találkoztam, amely nem egyértelmű a fizikai elem szükségességét illetően, a Merriam-Webster Dictionary-ben, amely három fogalommeghatározást javasol, és amelyek közül csupán egyetlen utal „szórakozás céljából végzett fizikai tevékenységre”; lásd: https://www.merriam-webster.com/dictionary/sport.

23 Lásd: http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport.

24 Lásd: http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport.

25 A „ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników” általam javasolt fordítása, lásd: http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html.

26 Az „activité physique visant à améliorer sa condition physique” általam javasolt fordítása, lásd: http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493.

27 A „nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung” általam javasolt fordítása, lásd: http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport.

26. Az, hogy az uniós jogalkotó a „sport” és „testnevelés” kifejezéseket azonos rendelkezésbe illesztette be, véleményem szerint pusztán azt mutatja, hogy a kifejezések vagy így, vagy úgy összefüggenek, amely összefüggésnek nem kell szükségszerűen a „fizikai” elemhez kapcsolódnia. Ez ugyanígy lehet a „testnevelés” „nevelés” oldala vagy a mindkét fogalomban közös bármely elem, például az egészségügyi előnyök, a közösség érzése, a szervezési kérdések, vagy annak biztosítása, hogy a fogalommeghatározás kiterjed az olyan tevékenységekre, amelyek fizikai eleme kétes, azonban amelyeket a lövészethez, íjászathoz vagy sakkhoz hasonlóan széles körben „sportnak” tekintenek,[28] illetve az uniós jogalkotó szándéka pusztán annak biztosítására is irányulhatott, hogy az említett „testnevelés” a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja alá tartozzon akkor is, ha szokás szerint nem tartalmaz versenyelemet. Ez a különbségtétel ugyanis értelmezésem szerint inkább egyértelművé teszi azt, hogy az irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja kiterjed arra a testnevelésre is, amely bármely okból esetlegesen nem minősül „sportnak”. E tekintetben példaként olyan testnevelés jut eszembe, amely az edzéshez hasonlóan közvetlen versenyelem nélkül folyik. Természetesen például a labdarúgó edzés a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának hatálya alá tartozna.

27. Más szóval nem feltételezhető, hogy a „sport vagy testnevelés” kifejezések használatának célja az volt, hogy kizárja a meghatározó jellemzőként fizikai elemmel nem rendelkező tevékenységeket.

28. Következésképpen az egész héairányelv rendszere nem egyértelmű abban a kérdésben, hogy a fizikai helyett túlnyomórészt szellemi erőfeszítésen alapuló tevékenység az említett irányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának értelmében vett „sport” lehet.

Történet

29. Ezenfelül a héairányelv előkészítésének előzményei nem tárnak fel pontosabb fogalommeghatározást. Az Egyesült Királyság küldöttsége a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvről[29] szóló, 1977. május 17-i tanácsi jegyzőkönyvben megjegyezte, hogy a (jelenlegi) 132. cikk (1) bekezdésének m) és n) pontjában az érintett tevékenységeket pontosabban meg kell határozni,[30] azonban tudomásom szerint ilyen fogalommeghatározást a héairányelv soha nem tartalmazott.

Célkitűzések

30. A sportban vagy testnevelésben részt vevő személyek részére bizonyos, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások nonprofit szervezetek által történő nyújtását az uniós jogalkotó olyan közérdekű szolgáltatásnak tekinti, amely mentességre érdemes. Ezenfelül az említett mentesség indokát az EUMSZ 165. cikk (1) bekezdésének második albekezdése alapján kell megvizsgálni, amely szerint az Unió a sport sajátos természetére, az önkéntes részvételen alapuló szerkezeti sajátosságaira, valamint a társadalomban és a nevelésben betöltött szerepére tekintettel hozzájárul az európai sport előmozdításhoz.

31. Igencsak heterogén kép tárul fel, ami a tagállamok arra vonatkozó közös gyakorlatát illeti, hogy a fizikai elemmel nem rendelkező tevékenységek minősülhetnek-e sportnak. E tekintetben irányadó példa a sakk, amelyet széles körben tekintenek sportnak,[31] még ha – amennyire azt meg tudom állapítani – ez az Egyesült Királyságban nincs is így.

28 E három sport kérdésére az alábbiakban vissza fogok térni.

29 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

30 Lásd: Birkenfeld, W., Forst, Ch., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. kiadás., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, 310. o.

31 Tudomásom szerint a sakkot sportnak tekintik Dániában, Belgiumban, Olaszországban, Franciaországban és Ausztriában. Németországban a sakkot nem tekintik sportnak, de a német Abgabenordnung (az adózás rendjéről szóló törvénykönyv) 52. §-ának (2) bekezdése szerint ugyanazok a mentességek vonatkoznak rá. Ott a bridzset nem sportnak tekintik, hanem „kultúrának” értelmezik annak érdekében, hogy a Finanzgericht Köln (kölni adóügyi bíróság) 2013. október 17-i 13 K K3949/09. sz. ítéletben szereplővel azonos mentességeket élvezhessen.

32. A tágabb kontextust megvizsgálva az Európa Tanács Miniszteri Bizottsága 1992-ben Sport Chartát [32] adott ki, amely a „sport” fogalommeghatározása során kifejezetten hivatkozik a „fizikai tevékenységre”.

33. Igaz, hogy az Európa Tanács tevékenységei az uniós tevékenységekhez viszonyítási alapul szolgálnak. Az EU ugyanis nem pusztán általában köteles megfelelő együttműködési formákat kiépíteni az Európa Tanáccsal, [33] hanem közelebbről arra is köteles, hogy erősítse az együttműködést a sport [34] és a kultúra [35] területén. A sportot illetően az Európa Tanács az EUMSZ 165. cikk (3) bekezdésének megfogalmazásában „hatáskörrel rendelkező nemzetközi szervezet[nek]” minősül.

34. Még arra utaló jel sincs, hogy az uniós jogalkotó a héairányelvben és az 1992. évi Sport Chartában szereplő megfogalmazásokat össze kívánta volna kapcsolni.

35. A bridzset az Erasmus+ program sportnak tekinti. Az Erasmus+ keretében olyan tevékenységek is egyaránt finanszírozhatók, amelyek nem feltétlenül héamentesek. Más szóval, noha a héairányelv alkalmazásában a sport meghatározásának önállónak kell lennie, [36] a kifejezés nem feltétlenül rendelkezik az európai uniós jogban általánosan elfogadott jelentéssel. Véleményem szerint nem következtethetünk arra, hogy az Európa Tanács vagy az EU politikai intézményei a sport összes jogi aktusra egyaránt alkalmazandó, egyetlen meghatározását használnák, különösen amiatt, hogy az egyes kifejezések meghatározása függhet az adott aktus céljától.

36. A jelenlegi kérdés ezért nem az, hogy egyes meghatározások szerint a sportnak fizikai erőfeszítéssel vagy erőkifejtéssel kell-e rendelkeznie, hanem inkább az, hogy a „sport” kifejezés keretében a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában foglalt héamentesség kedvezményében részesülő tevékenységeknek feltétlenül kell-e fizikai erőfeszítéssel vagy erőkifejtéssel rendelkezniük. Jelen esetben ezért a „sport” héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának értelmében vett meghatározásához kell az olyan alapvető elemeket megállapítanom, amelyek tükrözik e rendelkezésnek az irányelv rendszerén belüli átfogó célját.

A sport meghatározása felé [37]

37. A „sport” kifejezés jelentése az ókori görögországi első olimpiai játékok és a 21. század közötti időszakban jelentős változásokon esett át. Eredetileg, amikor a kifejezés a 14. században megjelent az angol nyelvben, a „sport” „szabadidős tevékenységet” jelentett. A kifejezést csak később kapcsolták össze a test meghatározott szabályok szerint történő edzésére irányuló fizikai tevékenységgel. [38] Ez, a – fentiek szerint – továbbra is széles körben elfogadott meghatározás ugyanakkor semmi esetre sem általános érvényű.

32 Az átdolgozott Európai Sport Chartáról szóló, a miniszteri megbízottak 480. ülésén a Miniszterek Bizottsága által 1992. szeptember 24-én elfogadott és a 2001. május 16-i 752. ülésen átdolgozott a tagállamokhoz intézett R (92) 13 REV. számú miniszteri tanácsi ajánlás 2. cikkének a) pontja. Fontos megjegyezni, hogy a Charta 2. cikkének b) pontja i. a sporteseményeken, különösen a labdarúgó mérkőzéseken megnyilvánuló nézői erőszakról és nem megfelelő viselkedésről szóló európai egyezményben; ii. a tiltott teljesítményfokozó szerek és módszerek használata elleni egyezményben meghatározott etikai elveket és politikai iránymutatásokat egészíti ki. Mindkét hivatkozott dokumentum elsődlegesen a hivatásos fizikai sporttal kapcsolatos kérdésekkel foglalkozik.

33 Lásd az EUMSZ 220. cikk (1) bekezdését.

34 Lásd az EUMSZ 165. cikk (3) bekezdését.

35 Lásd az EUMSZ 167. cikk (3) bekezdését.

36 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az e cikkben előírt adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen, lásd: 2013. február 21-i Žamberk ítélet (C-18/12, EU:C:2013:95, 17. pont).

37 McBride, F., „Toward a non-definition of sport”, *Journal of the Philosophy of Sport*, 2. kötet, 1. kiadás, 1975, 4–11. o., azzal érvel, hogy a „sport” meghatározása filozófiai célokra nem szükséges. Mivel a héairányelv jóval hétköznapibb kérdéséről van itt szó, attól tartok, hogy a „sport” kifejezés meghatározására kísérletet kell tennünk.

38 Harper, D., „sport (n.)”. Online Etymological Dictionary, elérhető: http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none.

38. A SportAccord Nemzetközi Szövetségek Szövetsége[39], a Nemzetközi Egyetemi Sportszövetség[40] és a Nemzetközi Olimpiai Bizottság[41] ugyanis a szellemi sportokat vagy a fizikai elemmel nem rendelkező tevékenységeket kifejezetten a fogalom részének tekinti. E tekintetben a legjobb példa a sakk. Amennyiben a fizikai elem nem szükséges, a sportot a verseny, és az határozza meg, hogy a felszerelést nem kizárólag egy beszállító biztosítja:[42] ez kizárja a civil társadalomban széles körű alappal nem rendelkező, a piacon elérhető és a cégek által pusztán fogyasztás céljából kialakított kereskedelmi termékekhez (például videójátékokhoz) hasonló tevékenységeket.

39. Véleményem szerint e meghatározások nem alkalmazhatók arra a célra, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának értelmében vett „sport” kifejezést kimerítő jelleggel körbehatárolják, azonban megfelelő kiindulópontnak minősülnek. A Nemzetközi Olimpiai Bizottság és/vagy a SportAccord által biztosított nemzetközi státusz a közvélemény általi bizonyos elfogadottságra utal, és azt is magában foglalhatja, hogy ezeket a tevékenységeket általában véve a meggyökeresedett sportokhoz hasonlónak tekintik. A kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdés megválaszolása céljából érdemes megjegyezni, hogy a Rank Group ítéletben[43] rögzített összehasonlíthatósági kritérium tükrében a nemzetközi sportszövetségek általi elfogadásnak jelentőséggel kell bírnia arra, hogy egy adott tevékenység főszabály szerint sportnak tekinthető-e.

40. Megjegyzem, hogy a Nemzetközi Olimpiai Bizottság a nem fizikai jellegű sakk sportot is felvette az olimpiai státussal rendelkező tevékenységek közé.[44] Ebből arra következtetek, hogy egy tevékenységnek nem feltétlenül kell fizikai elemmel rendelkeznie ahhoz, hogy az sportként elfogadható lehessen. Ez számomra az egyetlen logikus következtetésnek tűnik. A fizikai elem követelménye *ipso facto* egy sor, általában sportnak tekintett tevékenységet kizárna, amelyek esetében ugyan a fizikai elem elhanyagolható, azonban amelyek sportként való besorolása kétségen felül áll. Itt a lövészetre vagy íjászatra gondolnék.

41. A „sport” kifejezést ugyanis a héairányelv alóli mentességek céljának tükrében is értelmezni kell. Ahogyan azt az irányelv IX. címe 2. fejezetének címe („Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége”) rögzíti, ahhoz, hogy a tevékenységre vonatkozzon a mentesség, annak közérdekűnek kell lennie.

42. E tekintetben számomra úgy tűnik, hogy az általában sportként megjelölt legtöbb tevékenységben közös az, hogy (1) valamely kihívás vagy akadály leküzdése céljából bizonyos erőkifejtést igényelnek (ezért nem pusztán rekreációs jellegűek),[45] tekintet nélkül arra, hogy e kihívás valamely ellenféllel szembeni versenyt jelenti, vagy az egyéni fizikai illetve szellemi korlátok meghaladására irányul, (2) ezen kihívások vagy akadályok leküzdése i. bizonyos fizikai vagy szellemi képességeket fejleszt, és ii. ezáltal a sporttevékenységet végző személy fizikai vagy szellemi jóllétéhez járulnak hozzá, valamint (3) e tevékenységeket rendszerint nem pusztán kereskedelmi kontextusban végzik. Végül (4) a (helyi) közvélekedés vagy a nemzetközi elismerés „sport” fennállásának irányába mutat. Más szóval az

39 SportAccord Nemzetközi Szövetségek Szövetsége, Genf, 2016: „Definition of Sport”, lásd: http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php.

40 Lásd a FISU weboldalát, amely elérhető: http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess.

41 Lásd a bridzsnek és a sakknak a Nemzetközi Olimpiai Bizottság által elismert sportok közötti feltüntetését, https://www.olympic.org/recognised-federations.

42 Lásd: „Definition of Sport”, *Sportaccord International Federations*, Genf, 2016, lásd: http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php.

43 2011. november 10-i ítélet (C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 36. pont).

44 Az elismert sportok felsorolása, Nemzetközi Olimpiai Bizottság, https://www.olympic.org/recognised-federations.

45 Lásd: 2016. február 25-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-22/15, nem tették közzé, EU:C:2016:118, 24. pont).

irányelv értelmében vett sportot úgy kell értelmezni, hogy az a szellemi vagy fizikai erőnlét olyan fejlesztése, amely általánosságban jótékony hatást gyakorol a polgárok egészségére és jólétére, mivel ellenkező esetben nem lenne összhangban a héairányelv IX. címének 2. fejezetében foglalt mentességek céljával. [46]

43. Végül hangsúlyozni szeretném a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjában szereplő kulturális elemet. Míg a „sport” – fentiek szerinti – meghatározása az uniós jogban szereplő önálló meghatározás, nem hagyható figyelmen kívül, hogy számos sport regionális jellegű, és nincs jelen az egész Unióban. Például erről van szó az írországi hurling vagy a lengyelországi kumoterki [47] esetében. Ezenfelül egyes sportok bizonyos országokban vagy régiókban elterjedtebbek, mint másokban. Több brit vagy francia állampolgár játszik például rögbit, mint lengyel állampolgár. Hasonlóképpen, úgy tűnik számomra, hogy a kontrakt bridzset többen játsszák az Egyesült Királyságban, Írországban és az Európai Unió északi országaiban, mint bármely más országokban. Ezért régiós szempontokat is figyelembe kell venni a „sport” kifejezés önálló, uniós szintű meghatározása során.

44. A fentiekből az következik, hogy számos tevékenység továbbra sem tartozik a sport körébe. A fogalommeghatározás szükségszerűen nem terjed ki a szerencsejátékokra, mivel ezek esetében az erőkifejtés és az eredmény között nincs összefüggés, valamint azzal járó olyan feladatokra sem, amelyek nem igényelnek semmilyen szellemi vagy fizikai képességet.

45. Számomra egy bizonyos fizikai elem megléte nem tűnik kötelezőnek. Igaz, hogy kevés nem fizikai jellegű tevékenység teljesíti a sport meghatározását, mivel azoknak nem pusztán rekreációs jellegűeknek kell lenniük, hanem bizonyos elfogadottsági szintet is el kell érniük és rendelkezniük kell a legtöbb fizikai jellegű sporthoz társított jellemzővel és előnyökkel, így a szellemi erőnlétre és a jólétre gyakorolt hatást a fizikai erőnléttel és jólléttel felcserélhetőnek kell tekinteni.

46. Az első kérdésre ezért azt a választ javaslom, hogy azoknak a jellemzőknek, amelyekkel feltétlenül rendelkeznie kell valamely tevékenységnek ahhoz, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett „sportnak” minősüljön, a tevékenység eredménye szempontjából nem lényegtelen fizikai elemet nem kell tartalmazniuk. Elegendő, ha a tevékenység az eredménye szempontjából meghatározó lényeges szellemi elemet tartalmaz.

2. kérdés: Bridzs

47. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy a kontrakt versenybridzs a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának értelmében vett sportnak minősül-e.

48. Végső soron – a tényállás értékelésére és a nemzeti jogi szabályozás értelmezésére joghatósággal egyedüliként rendelkező – kérdést előterjesztő bíróságnak kell a jelen indítvány 42. pontjában rögzített elvek tükrében megvizsgálnia azt, hogy a kontrakt versenybridzs a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának értelmében vett „sportnak” minősül-e.

49. A rendelkezésre bocsátott információ alapján ugyanakkor „igenlő” válaszra tennék javaslatot.

46 Az, hogy a tevékenységnek feltétlenül jogszerűnek kell-e lennie ahhoz, hogy mentességben részesülhessen, egy másik olyan kérdés, amely a jelen ügyben nem válaszolható meg. A jogszerűség követelményét és az adósemlegesség elvét illetően lásd: 1998. június 11-i Fischer ítélet (C-283/95, EU:C:1998:276, 21. pont).

47 A szánokat és sítalpakat lovak vontatják. Főleg a Zakopane régióban gyakorolt tevékenység.

50. A bridzs nem szerencsejáték és a sportnak történő minősítése sem tűnik ellentétesnek a fentiekben megállapított elvekkel. Az, hogy a bajnokságokat nemzetközi szinten rendezik, és hogy a játék eredménye a kérdést előterjesztő bíróság által megállapított tényállás szerint láthatólag közvetlenül függ a tevékenységre fordított képességtől és gyakorlástól, abba az irányba mutat, hogy a kontrakt bridzs sport. A kontraktbridzs-versenyen való részvételhez jelentős mértékű szellemi erőkifejtés és gyakorlás szükséges.

51. Ezenfelül a kontrakt versenybridzs sportként nemzetközi szinten széles körben elfogadott, nem utolsósorban azért, mert a Nemzetközi Olimpiai Bizottság 1998-ban határozott annak sporttá minősítéséről. A bridzs mára olimpiai státuszt is szerzett,[48] ami azt jelenti, hogy szerepel a 2020. évi olimpiai játékokon.

52. Végül az eredménypontok megszerzésében a véletlenszerűség csekély szerepe abba az irányba mutat, hogy a kontrakt versenybridzs a jelen ügy szempontjából „sportnak” minősül.

Végkövetkeztetések

53. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy a Bíróság az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú közigazgatási bíróság) [adójogi és kancelláriai tanács]) (Egyesült Királyság) által előterjesztett kérdést a következőképpen válaszolja meg:

1) Azoknak a jellemzőknek, amelyekkel feltétlenül rendelkeznie kell valamely tevékenységnek ahhoz, hogy a hozzáadottérték-adó közös rendszeréről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (héairányelv) 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja értelmében vett „sportnak” minősüljön, a tevékenység eredménye szempontjából fizikai elemet nem kell tartalmazniuk.

2) Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló kontraktversenybridzs-tevékenység a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának értelmében vett „sport”.

48 Lásd: https://www.olympic.org/recognised-federations.