



Határozatok Tára

NILS WAHL
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. június 14.¹

C-432/15. sz. ügy

**Odvolací finanční ředitelství
kontra
Pavčina Baštová**

(a Nejvyšší správní soud [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás — Héta — 2006/112/EK irányelv — Az »ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás« meghatározása — Lóverseny — Pénznyeremények — Az előzetesen megfizetett héa levonása — Versenyistállók működtetése — Sportlétesítmények használatának joga”

1. George Orwell provokatívan azt írta, hogy a komoly sport megköveteli „valamennyi szabály figyelmen kívül hagyását”². Ezzel szemben a gazdasági tevékenységek adóztatása egyike a leginkább szabályozott területeknek, nem csak az Európai Unión belül. Ezért a hivatásos sportolók legalább az adóbevallásuk kitöltéskor és a kapcsolódó összegeknek az állam részére történő megfizetésekor kötelesek betartani valamennyi rájuk vonatkozó szabályt.

2. A jelen eljárás számos kérdést vet fel a hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: héa) vonatkozó szabályok olyan gazdasági tevékenységekre történő alkalmazását illetően, amelyek sporttevékenységekből – például lóversenyzésből – állnak vagy azokhoz kapcsolódnak, illetve amelyek sportlétesítmények használatát foglalják magukban.

I – Jogi háttér

A – Az uniós jog

3. A héairányelv 2. cikke³ értelmében:

„(1) A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

¹ — Eredeti nyelv: angol.

² — The Sporting Spirit, *The London Tribune*, 1945. december.

³ — 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.).

[...]

4. A héairányelv 24. cikke értelmében:

„(1) »Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

[...]

5. A héairányelv 98. cikke értelmében:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[...]

6. A héairányelv III. melléklete jegyzéket tartalmaz az olyan termékekről és szolgáltatásokról, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni. E melléklet 14. pontja tartalmazza a „sportlétesítmények használatának jogát”.

B – *A nemzeti jog*

7. A hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, a továbbiakban: héatörvény) 2. cikke (1) bekezdésének a vita tárgyát képező adómegállapítási időszakra alkalmazandó változata szerint az adó hatálya alá tartozó ügylet „az adóalany által a Cseh Köztársaságban gazdasági tevékenység végzése során ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

8. A héatörvény 4. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében az „ellenérték» valamely pénzösszeg vagy pénzhelyettesítő fizetőeszköz vagy a nem pénzbeli termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás értéke”.

9. A héatörvény 5. cikkének (2) bekezdése értelmében gazdasági tevékenységnek minősül „a termelők, a kereskedők és a szolgáltatók rendszeresen végzett tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a különös jogszabályi rendelkezésekkel összhangban végzett rendszeres tevékenységeket [...] is. Gazdasági tevékenységnek minősül a materiális vagy immateriális javak bevétel elérése érdekében történő rendszeres hasznosítása is. [...]”

10. A héatörvény 14. cikkének (1) bekezdése értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül „valamennyi tevékenység, amely nem termékértékesítés vagy ingatlanátruházás. Szolgáltatásnyújtásnak minősül a) a jogok átruházása, b) valamely dolog vagy jog, illetve javakként hasznosítható egyéb vagyontárgyak hasznosításához való jog biztosítása, c) telki szolgálat alapítása vagy megszüntetése, d) valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely cselekmény vagy helyzet tűrésére való kötelezettségvállalás.”

11. A héatörvény 72. cikkének (1) bekezdése értelmében az adóalany jogosult levonni az adót, amennyiben az adóköteles termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás keretében beszerzett termékeket és szolgáltatásokat gazdasági tevékenységének végzéséhez használja fel.

12. A 47. cikk (4) bekezdése értelmében a szolgáltatások esetében „e törvény eltérő rendelkezése hiányában az általános adómérték alkalmazandó. A 2. melléklet szerinti szolgáltatások esetében a kedvezményes adómérték alkalmazandó.”

13. A héatörvény 2. melléklete többek között a „fedett vagy fedetlen sportlétesítmények sporttevékenységre történő felhasználása” szolgáltatást említi.

II – A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14. P. Pavlína Baštová héalanyként nyilvántartásba vett adóalany. Többek között versenylovak tenyésztésével és edzésével foglalkozik. Az e célra használt istállóban részben a saját, részben pedig mások olyan lovait tartották, amelyeket P. Baštovára bízta azok versenyre történő felkészítése céljából. A versenylovak mellett P. Baštová két, agroturizmus céljára és fiatal lovak edzésére használt saját lovat, valamint tenyészkancaikat és csikókat is tartott az istállókban.

15. P. Baštová jövedelmének egy részét a saját lovai által nyert díjak és a mások lovai által nyert díjakból az edzőnek járó részesedések alkották. Jövedelmének másik részét a mások lovainak versenyre történő felkészítéséért kapott fizetség alkotta.

16. A 2010 negyedik negyedévére vonatkozó adóbevallásában P. Baštová a) a lovak versenyre történő felkészítésével és versenyeztetésével – beleértve a nevezési díjakra, a startdíjakra és a versenyek alatti segítségnyújtásra fordított kiadásokat –, b) a lovakkal kapcsolatos fogyóeszközök, a takarmányuk és a lószerszámok beszerzésével, c) az állatorvosi szolgáltatások igénybevételével és az orvosságok lovak részére történő beszerzésével, d) az istállók villamosenergia-fogyasztásával, e) a szállítóeszközök üzemanyag-fogyasztásával, f) rotoros gereblyék széna és abrak előállításának céljára történő beszerzésével és traktorfelszerelés beszerzésével, g) az istállók fenntartásával kapcsolatos tanácsadási szolgáltatások igénybevételével összefüggésben igénybe vett adóköteles termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások után felszámított héal teljes levonását kérte. Az igénybe vett termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások a saját és mások lovaihoz kapcsolódtak.

17. Ugyanebben az adóbevallásban P. Baštová az általa más lótulajdonosok részére nyújtott „versenyistálló működtetése” szolgáltatás után fizetendő 10%-os kedvezményes mértékű héát is bevallott.

18. A Finanční úřad v Ostrově (ostrovi adóhivatal) elutasította a teljes levonás iránti kérelmet, és a kedvezményes héamértéknek a „versenyistálló működtetése” szolgáltatásra történő alkalmazásával sem értett egyet. P. Baštová fellebbezést nyújtott be a Finanční ředitelství v Plznihez (plzeňi adóigazgatóság), amely részben helyt adott a fellebbezésének. Mindazonáltal elutasította a P. Baštová saját lovai versenyben való részvételének megfelelő összegre előzetesen felszámított héal levonására irányuló kérelmet, mivel úgy ítélte meg, hogy P. Baštová saját lovainak versenyeztetése nem minősül adóköteles ügyletnek. Ezen felül a Finanční ředitelství v Plzni a kedvezményes héamértéknek a „versenyistálló működtetése” szolgáltatásra történő alkalmazását sem fogadta el.

19. P. Baštová keresetet indított a szóban forgó határozattal szemben a Krajský soud v Plzni (plzeňi regionális bíróság) előtt, amely egyetértett vele, és megsemmisítette a határozatot, és az ügyet visszautalta az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság) elé. Az Odvolací finanční ředitelství felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elé az ítélettel szemben.

20. Mivel kétségei támadtak a héairányelv rendelkezéseinek értelmezését illetően, a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1a. A [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak és ennél fogva a héal hatálya alá tartozó ügyletnek minősül-e egy lónak a tulajdonosa (aki adóalany) által a ló versenyeztetése céljából egy versenyszervező részére történő rendelkezésre bocsátása?

- 1b. Igenlő válasz esetén a versenyen nyert pénzdíjat (amelyet mindazonáltal nem kap meg minden, a versenyen induló ló) vagy a ló versenyen való indulása lehetőségének a biztosításában megnyilvánuló, a verseny szervezője által a ló tulajdonosának nyújtott szolgáltatást vagy valamely egyéb ellenértéket kell-e az ellenértéknek tekinteni?
- 1c. Nemleges válasz esetén már önmagában ez a körülmény indokoltta teszi-e a tenyésztő/edző saját lovainak versenyekre történő felkészítéséhez kapcsolódó adóköteles termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások keretében beszerzett és felhasznált termékek és szolgáltatások után előzetesen felszámított hía levonható összegének csökkentését, vagy a ló versenyeztetését azon személy gazdasági tevékenysége egyik elemének kell tekinteni, aki tenyésztőként tevékenykedik, és saját, valamint más lótulajdonosok versenylovait edzi, és saját lovai tenyésztésének és versenyeztetésének költségeit az e személy gazdasági tevékenységével kapcsolatos általános költségek közé kell számítani? Az e részkérdésre adandó igenlő válasz esetén be kell-e számítani az adóalapba és a bevallott fizetendő héába a pénzdíjat, vagy az olyan jövedelemnek minősül, amely egyáltalán nincs hatással a héaalapra?
- 2a. Ha héaszempontból egységet képező ügyletnek kell tekinteni több részszerződést, akkor milyen kritériumok alapján állapítható meg az azok közötti kölcsönös viszony, vagyis milyen kritériumok alapján állapítható meg, hogy azok egymással egyenrangú vagy egy fő- és egy járulékos szolgáltatás viszonyában álló szolgáltatások-e? Fennáll-e bármiféle hierarchia e kritériumok között a sorrendjüket és fontosságukat illetően?
- 2b. Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 98. cikkét ezen irányelv III. mellékletével összefüggésben, hogy az kizárja a kedvezményes adómérték valamely szolgáltatásra történő alkalmazását, ha e szolgáltatás két olyan részszerződésből áll, amelyeket héaszempontból egyetlen egységet képező szolgáltatásnak kell tekinteni, és e szolgáltatások egyenrangúak egymással, és egyikük önmagában a [héairányelv] III. mellékletben szereplő kategóriák egyike alá sem sorolható be?
- 2c. A 2b. kérdésre adandó igenlő válasz esetén kizárja-e a jelen ügy körülményei között a sportlétesítmények használatának jogában megnyilvánuló részszerződés és a versenylovedzői részszerződés kombinációja a kedvezményes adómértéknek e szolgáltatásra mint egészre a [héairányelv] III. mellékletének 14. pontja alapján történő alkalmazását?
- 2d. Ha a kedvezményes adómérték alkalmazása nem kizárt a 2c. kérdésre adandó válasz alapján, akkor milyen hatást gyakorol az alkalmazandó héamérték meghatározására az a tény, hogy az adóalany a sportlétesítmények használati jogának biztosításában megnyilvánuló szolgáltatás és az edzői szolgáltatás mellett istállóztatási, takarmányozási és egyéb lógondozási szolgáltatásokat is nyújt? Azonos adóügyi elbánásban részesítendő egységes egésznek kell tekinteni a hía szempontjából mindezen részszerződéseket?”
21. A jelen eljárásban a cseh kormány és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket.

III – Elemzés

A – Az első kérdéskör

22. Első kérdéskörével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy i. levonhatja-e a versenyistálló tulajdonosa a saját lovainak versenyeztetés céljából valamely versenyszervező részére történő rendelkezésre bocsátása érdekében teljesített ügyletekre előzetesen felszámított héát, és ii. a hía hatálya alá tartozik-e a versenyen elért pénznyeremény?

23. A cseh kormány álláspontja szerint a lovak valamely versenyszervező részére történő pusztá rendelkezésre bocsátása nem tekinthető ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, mivel az ellenérték ez esetben hiányzik. Ugyanez vonatkozik konkrétan a versenyek tétjét képező pénznyeremények odaítélésére is, mivel az ilyen nyereményt csak bizonyos lovaknak ítélik oda. Következésképpen a lótulajdonos nem jogosult levonni az e célból előzetesen felszámított héát. Ezzel szemben a Bizottság arra az álláspontra helyezkedik, hogy a lovak nevezési díj fizetése ellenében való versenyre történő benevezése és – adott esetben – a lovak által a verseny során tanúsított kiemelkedő teljesítményért való pénznyeremény odaítélése egyaránt adóköteles ügyleteknek minősülnek az előzetesen felszámított hea levonhatóságának nyilvánvaló következményével.

24. Annak érdekében, hogy a kérdést előterjesztő bíróság számára hasznos választ lehessen adni, elemzésemet az 1c. kérdésben konkrétan felvetett kérdésekkel kell kezdenem.

25. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés alapján a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a versenylovaknak a P. Baštová által a versenyszervezők részére történő rendelkezésre bocsátása P. Baštová gazdasági tevékenységének szerves részét képezi. A versenyek tétjét jelentő pénznyeremények odaítélésétől függetlenül P. Baštová saját lovainak e versenyeken való pusztá részvétele (és még inkább azok esetleges sikere) valószínűsíthetően növeli P. Baštová hírnevét és imázsát. Ez növelheti azt az árat, amelyet saját lovainak eladásáért és mások lovainak edzéséért számíthat fel.

26. Véleményem szerint ez kulcsfontosságú kérdés. Mint azt a Bíróság következetesen kimondta, a héairányelv rendelkezéseiből, szerkezetéből és céljából következően főszabály szerint minden gazdasági jellegű tevékenység adóköteles.⁴ A „gazdasági tevékenység” fogalmának meghatározása tág: a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint ez a fogalom magában foglalja különösen „a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítását” is. Ez összhangban áll a héairányelv (5) preambulumbekkezdésével, amely szerint a héát „a lehető legáltalánosabb módon” kell kivetni.

27. Ezen ítélkezési gyakorlat alapján az olyan lótulajdonos tevékenysége, aki P. Baštovához hasonlóan versenyistállót működtet, és saját lovait versenyszervezők rendelkezésére bocsátja a saját lóedzői és lótenyésztői tevékenységéhez kapcsolódó gazdasági előnyök, valamint a nyereményekből származó további jövedelem megszerzésének valódi szándékával, a héaszabályok alapján gazdasági tevékenységnek minősül.

28. A fentiekből az következik, hogy egy P. Baštovához hasonló versenyistálló-tulajdonos jogszerűen levonhatja a saját lovainak a versenyre történő felkészítése céljából beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában előzetesen felszámított héát.

29. Természetesen eltérő következtetésre jutnák abban az esetben, ha a lovak versenyszervezők részére történő rendelkezésre bocsátására nem gazdasági tevékenység keretében kerülne sor. Ez lehet a helyzet például akkor, ha a lótulajdonos kizárólag hobbiból vagy csak azért vesz részt eseményeken, hogy a kizárólag magáncélra használt lovak fenntartásával kapcsolatban előzetesen felszámított héát levonja.

4 — Lásd többek között: 2015. október 29-i Saudačor-ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

30. E tekintetben hasznosnak tűnik felidézni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy tevékenység akkor tekintendő gazdasági tevékenységnek, ha azt tartós bevétel elérése érdekében⁵ vagy – más szóval – ellenérték fejében végzik.⁶ Kizárólag térítésmentesen végzett tevékenységgel azonban nem érhető el bevétel,⁷ és valamiféle ellenérték elérésének tényleges esélye nélkül sem. Következésképpen az akár egy adóalany által pusztán hobbiból, szórakozásként vagy abból adódó bármiféle közvetlen vagy közvetett gazdasági előny elérésének esélye nélkül végzett tevékenység nem képezi részét az adott személy gazdasági tevékenységének. Ez nyilvánvaló következménnyel jár az előzetesen felszámított hea levonhatóságát (vagy le nem vonhatóságát) illetően. A héairányelv ugyanis olyan rendelkezéseket is tartalmaz, amelyek szabályozzák a vállalkozás vagyonát képező, de az adóalany által magáncélra használt termékek helyzetét.⁸

31. E következtetés levonását követően egy további kérdéssel kell foglalkozni: a hea hatálya alá tartozik-e a verseny során elért pénznyeremény. Véleményem szerint e kérdésre a válasz az 1c. kérdés első részére javasolt válaszból következik.

32. Már most szeretném leszögezni, hogy a versenyeken és egyéb sporteseményeken való részvétel gyakran számos különálló, de egymással szorosan összefüggő szolgáltatás nyújtását foglalja magában.⁹ Ez azt jelenti, hogy a héaszabályok alkalmazásában a résztvevő (például egy versenyre benevezett ló tulajdonosa) és a versenyszervező között egynél több ügyletre is sor kerülhet. Fontos megjegyezni, hogy a konkrét körülményektől függően a lótulajdonos és a versenyszervező egyaránt egy vagy több szolgáltatást nyújthatnak egymásnak. Más szóval, mindkettőjük ugyanabban az időben egyes ügyletekben igénybe vevő fél, míg más ügyletekben szolgáltatásnyújtó fél lehet.

33. Egyértelmű, hogy az adóköteles ügyletek alkotóelemei általános módon nem határozhatók meg, hanem azok egy adott helyzetben a lótulajdonos és a versenyszervező közötti megállapodás konkrét jellemzőitől függenek.¹⁰ Általában véve legalább három különböző helyzetet tudok elképzelni.

34. Először is, létezhetnek olyan helyzetek, amelyekben a lovát valamely versenyre benevezni kívánó lótulajdonos vállalja, hogy díjat fizet a versenyszervezőnek. A kérdést előterjesztő bíróság szerint általában ez a helyzet azon versenyek esetében, amelyeken P. Baštová a saját lovaival részt vesz. Véleményem szerint ez az ügylet – a Town & County Factors ügryhöz hasonlóan – a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett „kölcsonös szolgáltatások átadását” foglalja magában. A lótulajdonos által fizetett díj a versenyszervező által részére nyújtott szolgáltatásért (az esemény megszervezése, logisztika és kapcsolódó szolgáltatások) járó ellenértéknek minősül.¹¹

35. Ezenfelül előfordulhatnak olyan helyzetek, amelyekben a versenyszervező valamely lótulajdonosnak – a versenyen tanúsított teljesítménytől függetlenül – fizet a részvételért. Ez a helyzet például akkor, ha a ló különösen híres és annak már a versenyen való részvétele is emeli az esemény kereskedelmi értékét és presztízst. Ebben a helyzetben a versenyszervező által a lótulajdonos javára teljesített kifizetés a lótulajdonos által – a lova eseményen való részvételének vállalása révén – a versenyszervező részére nyújtott szolgáltatásért járó ellenértéknek minősül.

5 — Lásd: 2013. június 20-i Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ítélet, C-219/12, EU:C:2013:413, 18. pont.

6 — Lásd: 2007. december 13-i Götz-ítélet, C-408/06, EU:C:2007:789, 18. pont; 2009. október 29-i Bizottság kontra Finnország ítélet, C-246/08, EU:C:2009:671, 37. pont.

7 — Kokott főtanácsnok Gemeente Borsele ügyre vonatkozó indítványa, C-520/14, EU:C:2015:855, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

8 — Lásd különösen a héairányelv 26. cikkét. Lásd továbbá ugyanezen irányelv 184. és azt követő cikkei.

9 — Lásd analógia útján: 2000. április 11-i Deliège-ítélet, C-51/96 és C-191/97, EU:C:2000:199, 56. pont.

10 — Lásd ebben az értelemben: 2013. február 21-i Becker-ítélet, C-104/12, EU:C:2013:99, 21. és 22. pont.

11 — 2002. szeptember 17-i Town & County Factors ítélet, C-498/99, EU:C:2002:494, 20. pont.

36. Végül, ahogyan az a legtöbb versenyen lenni szokott, a versenyszervező többféle díjat ítélhet oda a legjobban teljesítő lovaknak. Véleményem szerint az ilyen helyzet szintén héaköteles ügyletet eredményez: a lótulajdonos által kapott díj a ló versenyen tanúsított olyan kiemelkedő teljesítménye fejében járó ellenértéknek minősül, amely növelte az esemény fényét, azt érdekesebbé és értékesebbé téve. A lótulajdonos a saját lovainak versenyre bocsátásával lehetővé teszi, hogy a szervező olyan eseményt szervezzon, amelyre a közönség ellátogat, amelyet a médiavállalkozások közvetítenek, és amely felkeltheti a hirdető és szponzorok érdeklődését.¹² A versenyszervező bizonyos számú ló részvétele nélkül nem tudná megszervezni és értékesíteni az eseményét, és természetesen minél jobb adottságokkal rendelkeznek a lovak,¹³ annál nagyobb az esemény kereskedelmi értéke. Ezért aztán nem lehet vitás, hogy a versenyszervező és a lótulajdonos is közvetlen és egyéni előnyre tesz szert az ügylet révén.¹⁴ Ennek megfelelően közvetlen kapcsolat áll fenn a ló versenyen tanúsított kiemelkedő teljesítménye (nyújtott szolgáltatás) és a nyeremény kifizetése (kapott ellenérték) között.

37. Annak pusztán ténye, hogy nem minden versenyben részt vevő ló kap díjat, és hogy a díj odaítélése olyan esemény bekövetkeztétől függ, amelyet a felek nem képesek teljes mértékben befolyásolni, nem jelenti azt, hogy az alapul szolgáló ügylet nem tartalmaz ellenértéket. Amennyiben díj odaítélésére kerül sor, az a kedvezményezett számára a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja alkalmazásában *ténylegesen* kapott ellenértéknek minősül.¹⁵ Ennek megfelelően a lóversenyek keretében odaítélt pénzdíjak a héaszabályok alapján főszabály szerint adóköteles ügyletet eredményeznek.

38. A cseh kormány által ezen állásponttal szemben felhozott érvek nem tűnnek meggyőzőnek számomra. Az a tény, hogy az ellenérték kifizetése egy konkrét feltétel teljesítésétől függ, nem fosztja meg az ügyletet annak visszerhes jellegétől.

39. Egy példa valószínűleg tisztázhatja ezt a kérdést. Ha egy magánszemély több ingatlanügynökség szolgáltatásait veszi igénybe házának eladása érdekében, mindegyik érintett ügynökség nyújtani fog néhány szolgáltatást e magánszemély javára. Jellemzően mindegyik ügynökség hirdetéseket jelentet meg a különböző médiumokban, bejárást szervez a potenciális vevőknek és általánosabban véve tanácsot ad az eladónak arra vonatkozóan, hogy hogyan maximalizálja az eladás esélyét. Mindazonáltal – eltérő megállapodás hiányában – kizárólag a vevőt megtaláló ügynökség kap az eladótól (és/vagy a vevőtől) egy előre meghatározott díjat vagy jutalékot az általa nyújtott szolgáltatások ellenértékeként, míg a többi ügynökség ingyenesen végezte a munkáját. Ugyanakkor nem vitatható, hogy a sikerrel járó ügynökségnek kifizetett pénzösszeg a nyújtott szolgáltatásokért járó ellenértéknek minősül, következésképpen az ügylet adóköteles a héaszabályok alapján.

40. Ugyanis a Bíróság már kimondta, hogy a héaszabályok értelmében az adóalanyok által végzett gazdasági tevékenységek „ellenérték megszerzésének céljával végzett tevékenységek, illetve olyanok, amelyek *ellentételezéseként ellenérték adható*”¹⁶. A Bíróság azt is megerősítette, hogy az ellenérték összegének esetleges változása nem kérdőjelezi meg a szolgáltatásnyújtás és az adott ellentételezés között fennálló közvetlen kapcsolatot.¹⁷

12 — Lásd ebben az értelemben: 2000. április 11-i Deliège-ítélet, C-51/96 és C-191/97, EU:C:2000:199, 57. pont.

13 — Egy gyorsan futó ló a többi lovat is arra készítetheti, hogy gyorsabban fussanak. Ahogyan azt Publius Ovidius Naso (Ovid) (i. e. 43–i. sz. 17.) megírta: *tum bene fortis equus reserato carcere currit / cum quos praetereat quosque sequatur habet* („a kapu kinyitását követően a ló olyan gyorsan fut, hogy más lovakat beérjen és megelőzzön, mint soha”) (*Ars Amatoria*, III. könyv, 595–596.).

14 — Lásd ebben az értelemben: 1988. március 8-i Apple and Pear Development Council ítélet, 102/86, EU:C:1988:120, 14. pont.

15 — Lásd ebben az értelemben: 2002. szeptember 17-i Town & County Factors ítélet, C-498/99, EU:C:2002:494, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

16 — 1982. április 1-jei Hong-Kong Trade Development Council ítélet, 89/81, EU:C:1982:121, 11. pont (kiemelés tőlem).

17 — 2015. október 29-i Saudaçor-ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 37. pont.

41. Visszatérve a lóversenyekre, rá kell mutatni arra, hogy a pénzdíjak kifizetése nem önkéntes, hanem a versenyszervező jogi vagy szerződés szerinti kötelezettségének minősül. A kockán forgó díjak számát és összegét, valamint odaítélésük feltételeit előre meghatározzák, és arról tájékoztatják a tulajdonosokat, akik a versenybe történő benevezéssel elfogadják ezeket. Ki kell emelni, hogy kizárólag a nyertesek kiléte bizonytalan a verseny előtt. Ehhez mindössze annyit kell hozzátennem, hogy a díj elnyerésének esélye általában az egyik fő oka annak, hogy a lótulajdonosok benevezik lovaikat a versenyre.

42. Ezek mind olyan elemek, amelyeket a Bíróság a Tolsma-ítéletben lényegesnek tekintett annak megítélése szempontjából, hogy közvetlen kapcsolat áll-e fenn a szolgáltatásnyújtás és a kapott ellenérték között.¹⁸ Ennek megfelelően véleményem szerint a lóversenyen megszerzett pénzdíj a héa hatálya alá tartozik.

43. Figyelembe véve az 1c. kérdésre javasolt választ, az 1a. és 1b. kérdéseket nem kell megválaszolni.

44. Mindezek alapján véleményem szerint a Bíróságnak az első kérdéskörre azt a választ kell adnia, hogy: i. amennyiben a ló versenyeztetése azon személy gazdasági tevékenységének egyik eleme, aki tenyésztőként tevékenykedik, és versenylovakat edz, az ezen elemhez kapcsolódó kiadások lehetővé teszik az előzetesen felszámított héa levonását; és ii. a díjaknak a legjobban teljesítő lovak részére történő odaítélése a héairányelv szerinti adóköteles ügyletet eredményez.

B – A második kérdéskör

45. Második kérdéskörével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a versenyistálló működtetésére mint egészre a héairányelv III. mellékletének 14. pontja szerinti kedvezményes héamérték alkalmazandó-e.

46. A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy P. Baštová más lótulajdonosoknak nyújtott – az alapeljárásban általánosságban „versenyistálló működtetéseként” hivatkozott – szolgáltatása valójában különböző szolgáltatások kombinációja, ideértve a lovak edzését, a sportfelszerelés használatát, az istállóban való egész napos elhelyezést, a lovak takarmányozását és egyéb ellátását. Az alapügyben szereplő körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság arra az álláspontra hajlik, hogy P. Baštová lótulajdonosoknak nyújtott szolgáltatásait egységet képező ügyletnek kell tekinteni, következésképpen azokra egyetlen héamérték alkalmazandó. Mindazonáltal a kérdést előterjesztő bíróság bizonytalan abban a kérdésben, hogy egy vagy több szolgáltatás uralkodó jellegűnek, míg más szolgáltatások járulékos jellegűnek tekintendők-e. Következésképpen azzal a kéréssel fordul a Bírósághoz, hogy jelölje meg az e célból alkalmazandó kritériumokat. Ez azért fontos, mert egyes szolgáltatásnyújtások magukban foglalhatják sportlétesítmények használatát is.

47. A cseh kormány és a Bizottság azt javasolja, hogy a Bíróság úgy válaszolja meg a kérdéseket, hogy nem alkalmazható a versenyistálló működtetésére mint egészre a héairányelv III. mellékletének 14. pontja szerinti kedvezményes héamérték.

48. Egyetérték.

49. Először is szeretném felidézni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelelően egyes esetekben több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyet külön-külön nyújthatnak, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Egységet képező ügyletnek tekinthető különösen az, amikor az adóalany által teljesített két vagy több művelet, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan

18 — Lásd: 1994. március 3-i ítélet, C-16/93, EU:C:1994:80, 17. és 19. pont.

gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne. Ez az eset áll fenn akkor, ha egy vagy több elemet egyetlen főszolgáltatást alkotónak kell tekinteni, míg ezzel szemben egy vagy több elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek.¹⁹

50. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben foglalt információ alapján a kérdést előterjesztő bíróságnak a P. Baštová által nyújtott szolgáltatások oszthatatlan jellegével kapcsolatban képviselt álláspontja észszerűnek tűnik számomra. P. Baštová szolgáltatásainak megvásárlásával a lótulajdonosok nemcsak lovaik edzésére vagy a P. Baštová tulajdonában lévő sportlétesítmények használatára, hanem az állatok egész napos elhelyezésére és teljes körű gondozására is igényt tartanak. Annak ellenére, hogy mindegyik ilyen szolgáltatás főszabály szerinti külön-külön is nyújtható, úgy tűnik, hogy P. Baštová a „versenystálló működtetéseként” hivatkozott szerződést megkötő ügyfelei éppen az összes említett szolgáltatás kombinációjára tartanak igényt.²⁰ Másképpen fogalmazva úgy tűnhet, hogy az összes különböző szolgáltatásnyújtás olyan szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azokat a szolgáltató (P. Baštová) és – ami még fontosabb – az ügyfelei (a tulajdonosok) is egyetlen csomag részeinek tekintik.²¹

51. Ennek előrebocsátását követően annak végső megítélése, hogy az alkalmazandó adómérték megállapítása szempontjából mindezek a szolgáltatások egységes egészt alkotnak-e, továbbra is a kérdést előterjesztő bíróság feladata. Amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság megerősíti az e kérdésben képviselt előzetes álláspontját, úgy ezt követően meg kell határoznia, hogy az említett szolgáltatások némelyikét a héaszabályok alkalmazásában uralkodó jellegűnek kell-e tekinteni. P. Baštová érvelése szerint ugyanis a sportlétesítmények használatára irányuló szolgáltatások uralkodó jellegűek, és ezért a teljes ügyletre a kedvezményes héamérték vonatkozik.

52. E tekintetben fontos kiemelni a Bíróság azon megállapítását, hogy valamely szolgáltatást különösen akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.²² A főszolgáltatások és a járulékos szolgáltatások közötti különbségtétel során a Bíróság megvizsgált olyan elemeket is, mint a különböző szolgáltatások fontossága az ügyfelek szempontjából, a nyújtásukhoz szükséges idő és a szolgáltató által az egyes szolgáltatások összköltségéből viselendő rész.²³

53. Minderre tekintettel észszerűnek tűnik a kérdést előterjesztő bíróság által javasolt, az egyes szolgáltatások – különösen a viszonylagos érték és a szolgáltatásnyújtáshoz szükséges idő – megvizsgálását magában foglaló megközelítés. Ebben az összefüggésben nem hagynám figyelmen kívül a P. Baštová által az egyes ilyen szolgáltatások nyújtása során viselendő költségekből (amelyeket általában véve igen, de nem feltétlenül tükröz az adott szolgáltatás értéke), valamint az ügyfél által e szolgáltatásoknak tulajdonított jelentőségből levonható következtetéseket sem.

54. Ugyanakkor mielőtt kiterjeszteném az elemzést erre a kérdésre, szükségesnek tartom tisztázni a héairányelv III. melléklete 14. pontjának jelentését és hatályát, amely alapján a „sportlétesítmények használati jogára” kedvezményes héamérték vonatkozhat.

19 — Lásd: 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

20 — Lásd: 2012. július 19-i Deutsche Bank ítélet, C-44/11, EU:C:2012:484, 24. és 25. pont.

21 — Lásd ebben az értelemben: Sharpston főtanácsnok Deutsche Bank ügyre vonatkozó indítványa, C-44/11, EU:C:2012:276, 27. pont.

22 — Lásd: 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

23 — Lásd többek között: 2010. február 11-i Graphic Procédé ítélet, C-88/09, EU:C:2010:76, 32. pont; 2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítélet, C-111/05, EU:C:2007:195, 36. pont; 2005. október 27-i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélet, C-41/04, EU:C:2005:649, 28. pont.

55. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamok számára elismert lehetőség, hogy egy vagy két kedvezményes héamértéket alkalmazzanak az azon elvtől való eltérésként, miszerint általános mérték alkalmazandó. Ugyanakkor a kedvezményes héamértékeket kizárólag a héairányelv III. mellékletében szereplő termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében lehet alkalmazni.²⁴ Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy szigorúan kell értelmezni az olyan rendelkezéseket, amelyek eltérést engedélyeznek valamely elvtől.²⁵ Ezenfelül a Bíróság már megállapította, hogy a héairányelv III. mellékletében használt fogalmakat a szóban forgó kifejezések szokásos értelmével összhangban kell értelmezni.²⁶

56. Ilyen körülmények között arra az álláspontra helyezkedek, hogy a „sportlétesítmények használati joga” fogalom olyan tevékenységekre vonatkozik, amelyek szorosan kapcsolódnak a magánszemélyek sporttevékenységéhez. Következésképpen a létesítmények használata a magánszemélyek sporttevékenységének eszköze. Ennek megfelelően véleményem szerint a héairányelv III. mellékletének 14. pontja az irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontjához hasonlóan²⁷ a sporttevékenységek végzését kívánja elősegíteni²⁸ a társadalom széles rétegeiben.²⁹ Más szóval e rendelkezés célja, hogy ösztönözze a magánszemélyeket minden olyan fizikai tevékenység végzésére, amely hozzájárul a fizikai és szellemi erőnlét kifejezéséhez vagy fejlesztéséhez, a társadalmi kapcsolatok teremtetéséhez, vagy különböző szintű versenyeken eredmények eléréséhez.³⁰

57. A „sportlétesítmények használati joga” fogalmának olyan értelmezése, amely alapján a fogalom az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben hivatkozott összes tevékenységre (többek között a lovak istállóban való egész napos elhelyezése, takarmányozása és egyéb gondozási tevékenységek) és felszerelésre (idetartozhat a lovaglófelszerelés, a tisztítószeres, az istállók és boksok, a futtató, a füves terület, a csutakoló terület, a pihenőhelyek és a raktár) kiterjedne, túlzottan kiterjesztené e kivétel hatályát.³¹

58. Ez az értelmezés a „sportlétesítmények használati joga” fogalom szokásos, hétköznapi értelmével sem állna összhangban. Úgy tűnik számomra, hogy általában véve ezt a fogalmat úgy kell értelmezni, hogy az olyan ingatlanlétesítményekre vonatkozik,³² amelyek állandó (például uszoda, versenypálya, sportcsarnok és fitnessközpont) vagy átmeneti jellegűek (például köztér, strand vagy telek, amelyet egy konkrét esemény céljából átmenetileg sportpályának rendeztek be),³³ és amelyeket *ténylegesen* edzést folytató vagy valamely versenyben részt vevő magánszemélyek használnak.

24 — Lásd többek között: 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-492/08, EU:C:2010:348, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

25 — Uo.

26 — Lásd: 2015. június 4-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-678/13, EU:C:2015:358, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

27 — Ez a rendelkezés a tagállamok által az adó alól mentesítendő ügyletek között tartalmazza a „meghatározott, a sporttal és a testneveléssel szoros kapcsolatban álló szolgáltatások[at], amelyeket nonprofit jellegű szervezetek teljesítenek olyan személyek részére, akik sportolnak vagy edzenek”.

28 — A héaszabályok szerinti „sportok” fogalmát illetően, amely az uniós jog önálló fogalma, lásd: 2013. február 21-i Město Žamberk ítélet, C-18/12, EU:C:2013:95, 17. pont.

29 — Lásd analógia útján: 2013. december 19-i The Bridport and West Dorset Golf Club ítélet, C-495/12, EU:C:2013:861, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

30 — Lásd: az Európa Tanács Miniszteri Bizottsága által 1992. szeptember 24-én elfogadott, átdolgozott Európai Sport Charta 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja.

31 — Lásd ebben az értelemben, analógia útján: 2012. március 8-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-596/10, EU:C:2012:130, 54. pont.

32 — Míg a 2006/112 irányelv angol nyelvi változatában a kifejezés e ponton kétértelmű lehet, az irányelv más nyelvi változataiban igencsak egyértelmű: például dánul („sportsfaciliteter”), németül („Sportanlagen”), spanyolul („instalaciones deportivas”), franciául („installations sportives”), olaszul („impianti sportivi”), hollandul („sportaccomodaties”), portugálul („instalações desportivas”), románul („instalațiiilor sportive”) és svédül („sportanläggningar”).

33 — Lásd: Swinkels, J. J. P., *Sports under EU VAT, International VAT Monitor*, 2010. július 2., 4. sz., 280. és 281. o.

59. Következésképpen, míg a létesítmények – például az edző pálya – lovagló személyek általi használata a héairányelv III. mellékletének 14. pontjában meghatározott kivétel hatálya alá tartozhat, ugyanez nem mondható el a versenystálló – kérdést előterjesztő bíróság által ismertetett – működtetéséhez szükséges összes tevékenységről.³⁴ Közelebbről, ha a személyzet a lovat pusztán takarmányozza, lecsutakolja vagy gondozza, illetve ha a ló kizárólag pihen az istállóban vagy a karámban, akkor a héairányelv alkalmazásában nem kerül sor sportlétesítmények használatára. Ennek nemcsak a sportlétesítmények használatának hiánya az oka, hanem az is, hogy a magánszemélyek ebben az esetben semmilyen sporttevékenységet nem végeznek.

60. A nemzeti bíróságnak ezt szem előtt kell tartania, amikor a sportlétesítmények használatára irányuló szolgáltatások értékét, időtartamát, költségét és jelentőségét más szolgáltatások értékéhez, időtartamához, költségéhez és jelentőségéhez viszonyítja.

61. Úgy értelmezem az ügy iratait, hogy a sportlétesítmények használatára irányuló tevékenységek érték, időtartam, költség vagy jelentőség szempontjából nem esnek nagyobb súllyal latba, mint a többi szolgáltatás. A lovak takarmányozásához, egész napos elhelyezéséhez és általános gondozásához hasonló tevékenységek számomra nem tűnnek viszonylag kis értékű szolgáltatásoknak: mindezek kulcsfontosságúaknak tűnnek a lovak jólétének és fizikai erőnlétének biztosításához annak érdekében, hogy a sporttevékenységek és más jellegű tevékenységek során a lehető legjobban teljesítsenek. Mindenesetre, biztosan jelentős befektetést kívánnak meg az istálló tulajdonosától, amelyet – feltételezésem szerint – mindegyik ilyen szolgáltatás árának tükröznie kell, amennyiben P. Baštová a teljes árat különböző szolgáltatásokra bontaná le. Véleményem szerint ezek a szolgáltatások sem bírnak kisebb jelentőséggel az átlagos lótulajdonos számára:³⁵ nehezen tudom elképzelni, hogy ezeket a lótulajdonosokat ne érdekelné különösképpen az állataik egészsége és jólléte. Végül, azt gyanítom, hogy a lovak P. Baštová versenystállójában az idő nagy részét beltéri és kültéri pihenőhelyeken, bokszokban, táplálkozási területeken stb. töltik. Ezek mind olyan területek, amelyek – a fenti magyarázat szerint – nem tekinthetők a héairányelvben meghatározott „sportlétesítményeknek”.

62. Mindezek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a második kérdéskört – a nemzeti bíróság általi megerősítés függvényében – úgy válaszolja meg, hogy a héairányelv III. mellékletének 14. pontja szerinti kedvezményes héamérték a versenystálló működtetésére mint egészre nem alkalmazható.

IV – Véggövetkeztetések

63. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő válaszokat adja:

- amennyiben a ló versenyeztetése azon személy gazdasági tevékenységének egyik eleme, aki tenyésztőként tevékenykedik, és versenylovakat edz, az ezen elemhez kapcsolódó kiadások lehetővé teszik az előzetesen felszámított hea levonását. A díjaknak a legjobban teljesítő lovak részére történő odaítélése a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv szerinti adóköteles ügyletet eredményez;
- a nemzeti bíróság általi megerősítés függvényében, a 2006/112 irányelv III. mellékletének 14. pontja szerinti kedvezményes hozzáadottértékadó-mérték a versenystálló működtetésére mint egészre nem alkalmazható.

34 — Lásd ebben az értelemben, analógia útján: 2012. március 8-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-596/10, EU:C:2012:130, 55. pont.

35 — Ezt az elemet az olyan tipikus fogyasztó szemszögéből kell megítélni, akit objektív tényezők alapján kell meghatározni. Az a körülmény, hogy egyes magánszemély ügyfelek véleménye eltérő lehet, nem bír jelentőséggel. Lásd ebben az értelemben: 2013. február 21-i Město Žamberk ítélet, C-18/12, EU:C:2013:95, 33. és 35. pont.