



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2016. november 10.*

„Előzetes döntéshozatal — Adózás — Hozzáadottérték-adó — 2006/112/EK irányelv — A 2. cikk (1) bekezdésének c) pontja — Az »ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás« fogalma — Lovak adóalany által valamely lóversenyszervező részére történő rendelkezésre bocsátása — Az ellenérték értékelése — Az adóalany lovainak versenyekre való felkészítéséhez kapcsolódó költségekre vonatkozó levonási jog — A gazdasági tevékenység egészéhez kapcsolódó általános költségek — A III. melléklet 14. pontja — A sportlétesítmények használati jogára alkalmazott kedvezményes héamérték — Versenystálló működtetésére vonatkozó alkalmazhatóság — Egyetlen egységes szolgáltatásból vagy több független szolgáltatásból álló ügylet”

A C-432/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2015. augusztus 7-én érkezett, 2015. július 23-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **Odvolací finanční ředitelství**

és

Pavína Baštová között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, Juhász E., C. Vajda, K. Jürimäe (előadó) és C. Lycourgos bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a cseh kormány képviseletében M. Smolek, J. Vlácil és T. Müller, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében Z. Malůšková és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2016. június 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: cseh.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o. a továbbiakban: héairányelv) 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának, 98. cikkének, valamint a III. melléklete 14. pontjának az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság, Cseh Köztársaság) és Pavlína Baštová között az ez utóbbi által folytatott versenyistálló működtetésére irányuló tevékenységhez kapcsolódó hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) fizetésére vonatkozó kötelezettség tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdése a következőket írja elő:
„A HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.”
- 4 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja a következőképpen rendelkezik:
„A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:
[...]
c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;
[...].”
- 5 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint:
„(1) »Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.
»Gazdasági tevékenység« a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.”
- 6 A héairányelv 73. cikke kimondja:
„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

7 A héairányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

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

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

[...]”

8 A héairányelv 167. cikke szerint:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

9 A héairányelv 168. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[...]”

10 A héairányelv 173. cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„Amennyiben az adóalany egyidejűleg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletekhez, amelyek esetében a 168., 169. és 170. cikk értelmében adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az előzetesen felszámított HÉA összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett ügyletekhez köthető.

A levonási hányadot a 174. és 175. cikknek megfelelően az adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni.”

11 Ezen irányelv III. melléklete tartalmazza az olyan termékek és szolgáltatások jegyzékét, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni. E melléklet 14. pontja említi a „sportlétesítmények használatának jogát”.

A cseh jog

12 A zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény) 47. §-ának (4) bekezdése szerint:

„A szolgáltatásokra eltérő törvényi rendelkezése hiányában az általános adómértéket kell alkalmazni. A 2. mellékletében felsorolt szolgáltatásokra kedvezményes adómértéket kell alkalmazni.”

13 E törvény 2. melléklete tartalmazza a kedvezményes adómérték alá eső szolgáltatások azon jegyzékét, amelyben többek között a „fedett vagy fedetlen sportlétesítmények sporttevékenységre történő használata” szerepel.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 14 P. Baštová hozzáadottértékadó-alanynak minősül egy olyan 25 férőhelyes versenyistálló működtetésére irányuló gazdasági tevékenység alapján, amelyben saját lovainak, valamint olyan harmadik személyek tulajdonában álló lovaknak a tenyésztésével és edzésével foglalkozik, amelyeket P. Baštovára bízta, azok versenyre történő felkészítése céljából. A versenylovak mellett P. Baštová két, agroturizmus céljára és fiatal lovak felkészítésére használt lovat, valamint olyan tenyészkancaikat és csikókat tartott az istállójában, amelyek versenyeken való részvételéből vagy értékesítéséből a jövőben bevételt remélt.
- 15 E tevékenység keretében P. Baštová az alapeljárás tárgyát képező két jövedelemtípusra tesz szert. Az első típusba a saját lovai által a versenyeken elért helyezések után kapott díjak és jutalmak, valamint a harmadik személyek tulajdonában álló lovak által a versenyeken elért helyezések után az edzőnek járó díjak alkotják. A második jövedelemtípus a versenyistálló-üzemeltetéséből származik, és azt a lótulajdonosok által a lovaik versenyeken való részvételre történő felkészítéséért, illetve az elszállásolásuk és a takarmányozásuk költségeiért kapott fizetség alkotja.
- 16 A 2010. negyedik negyedévre vonatkozó adóbevallásában P. Baštová az igénybe vett szolgáltatások és költségek, így a nevezési és startdíjak, továbbá a versenyek alatti segítségnyújtás költségei, a lovakkal kapcsolatos fogyóeszközök, a takarmányuk és a lószerszámok beszerzése, az állatorvosi szolgáltatások igénybevétele és az orvosságok lovak részére történő beszerzése, az istállók villamosenergia-fogyasztása, a járművek üzemanyag-fogyasztása, egy széna és takarmány előállítására szolgáló rotoros rendterítő beszerzése, valamint traktorfelszerelések beszerzése és az istállók fenntartásával kapcsolatos tanácsadási szolgáltatások igénybevétele után előzetesen felszámított héa teljes összegének levonását kérte. Ezen igénybe vett szolgáltatások mind P. Baštová saját lovaihoz, mind pedig harmadik személyek lovaihoz kapcsolódtak.
- 17 Másrészt ugyanebben az adóbevallásban P. Baštová az általa harmadik személy lótulajdonosok részére nyújtott „versenyistálló működtetésére” irányuló szolgáltatás után 10%-os kedvezményes mértékű áthárított héát is bevallott.
- 18 A 2011. szeptember 26-i adómegállapító határozatában a Finanční úřad d’Ostrov (ostrovi adóhivatal, Cseh Köztársaság) nem ismerte el P. Baštovának a héa teljes összegére vonatkozó levonási jogát, mivel az adóköteles beszerzési ügyletek egy részét a lovak versenyekre történő felkészítéséhez használta fel, ami az ostrovi adóhivatal álláspontja szerint nem minősül adólevonásra jogosító adóköteles ügyletnek. Ezenkívül ezen adóhatóság a kedvezményes héamértéknek a „versenyistálló működtetése” szolgáltatásra történő alkalmazását sem fogadta el.
- 19 A P. Baštová fellebbezése nyomán eljáró Finanční ředitelství v Plzni (plzeňi adóigazgatóság, Cseh Köztársaság) a 2012. június 6-i határozatával megváltoztatta az ostrovi adóhivatal által hozott határozatot, megállapítva, hogy P. Baštová jogosult volt a saját lovainak értékesítése, a reklámszolgáltatások nyújtása és az agroturizmus után felszámított héa levonására. Ezen adóigazgatóság továbbá elismerte a harmadik személyek tulajdonában álló lovak által a versenyeken elért helyezések után járó díjakból edzői minőségben kapott százalékos részesedésre eső héa vonatkozásában fennálló levonási jogát. Ugyanakkor az ostrovi adóhivatalhoz hasonlóan a plzeňi adóigazgatóság sem ismerte el P. Baštovának a saját lovai versenyztetéséhez kapcsolódó beszerzési ügyletek címén előzetesen felszámított héa levonásához való jogát.
- 20 Mivel P. Baštová az érintett adómegállapítási időszakban olyan gazdasági tevékenységeket folytatott, amelyeknek csak egy része jogosít adólevonásra, csak részleges adólevonási jog illeti meg. Másrészt a plzeňi adóigazgatóság követte az ostrovi adóhivatal álláspontját, amely szerint a „versenyistálló működtetésére” irányuló szolgáltatásra az általános héamérték alkalmazandó.

- 21 P. Baštová jogorvoslati kérelmet nyújtott be e határozattal szemben a Krajský soud v Plznihez (plzeňi regionális bíróság, Cseh Köztársaság), amely a 2013. november 6-án hozott ítéletében többek között megállapította, hogy a lovak versenyen elért helyezésük után kapott díjak és jutalmak tekintetében a lótulajdonosok ellenérték fejében teljesített szolgáltatást nyújtanak a versenyszervezők javára, tehát adóköteles ügyletekről van szó. Ennélfogva P. Baštová levonási jogát nem lett volna szabad korlátozni.
- 22 A másodfokú adóigazgatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.
- 23 E bíróság álláspontja szerint egyrészt annak megállapítása érdekében, hogy P. Baštovát megilleti-e a héa teljes összegének levonásához való jog, elengedhetetlen annak ismerete, hogy a lovaknak a tulajdonosuk által a versenyszervező részére történő rendelkezésre bocsátását a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni. Nemleges válasz esetén felmerül annak kérdése, hogy e körülmény hivatalból indokolja-e az előzetesen felszámított héa levonásának korlátozását, vagy az érintett szolgáltatásokhoz kapcsolódó költségek az adóalany általános költségeinek a részét képezik-e. Amennyiben a Bíróság azt a választ adná, hogy a lovak versenyre való felkészítése és a lovak versenyeztetése P. Baštová gazdasági tevékenysége egészének egyik elemét képezi, már csak azt kellene eldönteni, hogy minek minősül a lótulajdonosok által a ló által elért helyezés függvényében díj címén kapott összeg. A kérdést előterjesztő bíróság különösen arra keresi a választ, hogy ezen összeget bele kell-e számítani az áthárított héa adóalapjába, vagy az olyan jövedelemnek minősül, amely egyáltalán nincs hatással ezen adóalapra.
- 24 Másrészt a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a „versenyistálló működtetésére” irányuló szolgáltatás teljes egészére az általános héamérték alkalmazandó-e, vagy az a „sportlétesítmények használatának” fogalma alá tartozik, amelyre a héairányelv III. mellékletének 14. pontja alapján kedvezményes héamértéket lehet alkalmazni. E körülmények között meg kell vizsgálni, hogy a „versenyistálló működtetéséhez” kapcsolódó szolgáltatásokat, így különösen a lovak edzését, a sportlétesítmények használatát, a lovak elszállásolását, takarmányozását és egyéb lógondozási szolgáltatásokat a héa szempontjából egységes és azonos adóügyi elbánásban részesítendő ügyletnek kell-e tekinteni. A kérdést előterjesztő bíróság ezzel szemben, mivel úgy ítélte meg, hogy e szolgáltatások egységes jellegéhez nem fér kétség, arra keresi a választ, hogy melyek azok a szempontok, amelyek alapján meghatározhatja, hogy valamely szolgáltatás elemei egyenértékűek-e egymással, vagy azok főszolgáltatás és járulékos szolgáltatás viszonyban állnak egymással.
- 25 E körülmények között a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:
- „1) a) A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak és ennélfogva a héa hatálya alá tartozó ügyletnek minősül-e egy lónak a tulajdonosa (aki adóalany) által egy versenyszervező részére történő rendelkezésre bocsátása a ló versenyeztetése céljából?
- b) 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?
- c) Nemleges válasz esetén már önmagában ez a körülmény indokoltá teszi-e a tenyésztő/edző saját lovainak versenyekre történő felkészítéséhez adóköteles termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások keretében beszerzett és felhasznált termékek és szolgáltatások után felszámított héa levonható összegének csökkentését, vagy a ló versenyeztetését azon személy gazdasági tevékenysége egyik elemének kell tekinteni, aki tenyésztőként tevékenykedik, és saját, valamint más lótulajdonosok versenylovaikat 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 héaalpra?

- 2) a) Ha héaszempontból egységet képező ügyletnek kell tekinteni több részzolgáltatást, 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?
- b) 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 részzolgáltatásból 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?
- c) A 2. kérdés b) pontjára adandó igenlő válasz esetén kizárja-e a jelen ügy körülményei között a sportlétesítmények használatának jogában megnyilvánuló részzolgáltatás és a versenylóedzői részzolgáltatás kombinációja a kedvezményes adómértéknek e szolgáltatásra mint egészre a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv III. mellékletének 14. pontja alapján történő alkalmazását?
- d) Ha a kedvezményes adómérték alkalmazása nem kizárt a 2. kérdés c) pontjára 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 héa szempontjából mindezen részzolgáltatásokat?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdés a) és b) pontjáról

- 26 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül a lovak héaalany tulajdonosaik által lóversenyszervezők részére történő rendelkezésre bocsátása az említett lovak e versenyen való versenyeztetése céljából. E bíróság különösen arra vár választ, hogy a ló versenyen elért helyezése alapján kapott pénzdíj vagy a ló ezen versenyen való indulása lehetőségének a biztosításában megnyilvánuló szolgáltatás igénybevétele minősül-e az ilyen szolgáltatásnyújtás ellenértékének.
- 27 Először is emlékszteni kell arra, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése c) pontjának megfelelően, amely meghatározza a héa hatályát, ezen adó hatálya alá tartozik az „ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.
- 28 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az ügylet „ellenérték fejében teljesített ügyletként” való minősítésének a lehetősége kizárólag a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás és az adóalany által ténylegesen kapott ellenszolgáltatás közötti közvetlen kapcsolat fennállását feltételezi. Az ilyen közvetlen kapcsolat akkor áll fenn, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd különösen: 1994. március 3-i Tolsma-ítélet, C-16/93, EU:C:1994:80, 13. és 14. pont; 2015. október 29-i Saudaçor-ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 32. pont).

- 29 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából továbbá az következik, hogy a juttatás bizonytalan jellegének pusztán fennállása megtörheti a szolgáltatás igénybe vevőjének nyújtott szolgáltatás és az adott esetben kapott juttatás közötti közvetlen kapcsolatot (lásd analógia útján: 1994. március 3-i Tolsma-ítélet, C-16/93, EU:C:1994:80, 19. pont; 2001. szeptember 27-i Cibo Participations ítélet, C-16/00, EU:C:2001:495, 43. pont).
- 30 Az elvégzendő elemzés jellegét figyelembe véve, és amint azt a Bíróság már megállapította, a nemzeti bíróság feladata az alapügyben szóban forgó tevékenységeknek a Bíróság által meghatározott kritériumok alapján történő megítélése (lásd: 2015. október 29-i Saudaçor-ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 Végül, amint arra a főtanácsnok az indítványának 32. pontjában rámutatott, a sporttevékenységek és különösen a sportversenyeken való részvétel számos különálló, de egymással szorosan összefüggő szolgáltatás nyújtását foglalja magában (lásd ebben az értelemben: 2000. április 11-i Deliège-ítélet, C-51/96 és C-191/97, EU:C:2000:199, 56. pont).
- 32 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az következik, hogy azzal, hogy a lóversenyszervezők lehetővé teszik a lótulajdonosok számára, hogy lovaik versenyen vegyenek részt, olyan szolgáltatást nyújtanak a részükre, amely a lótulajdonosok számára nevezési és startdíjfizetéssel jár.
- 33 Ezzel szemben felmerül a kérdés, hogy valamely lónak a héalany tulajdonosa által a lóversenyszervező részére való „rendelkezésre bocsátása” szintén olyan ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül-e, amelynek ellenértékét a ló által a versenyen elért helyezések alapján adott esetben nyert pénzdíj vagy a versenyszervező által nyújtott és a ló versenyen való részvételét lehetővé tevő szolgáltatások, illetőleg más juttatások képezhetik.
- 34 Meg kell jegyezni, hogy a Bírósághoz benyújtott iratokban szereplő adatok alapján e „rendelkezésre bocsátás” ténylegesen a ló valamely olyan lóversenyen való részvételéhez kapcsolódik, amelynek tekintetében a ló gazdája – amint az a jelen ítélet 32. pontjából következik – megfizeti a nevezési és startdíjat.
- 35 E tekintetben, először is, meg kell állapítani, hogy főszabály szerint a versenyszervező által nyújtott és a ló tulajdonosa számára a ló versenyen való részvételét lehetővé tevő szolgáltatás nem képezheti valamely lónak az említett tulajdonosa által a lóversenyszervező részére történő rendelkezésre bocsátása ellenértékét. Ugyanis, egyrészt a ló tulajdonosa e szolgáltatást a versenyen való részvétel ellenértékét ténylegesen tükröző nevezési és startdíjak megfizetésével ellentételezi. Másrészt, jóllehet megfelelő helyezések esetén a ló értékében bekövetkezett növekedésnek vagy az e részvétel által biztosított reklámnak köszönhetően a ló tulajdonosának esetlegesen tényleges haszna származhatott e részvételből, meg kell jegyezni, hogy e haszon nehezen számszerűsíthető és bizonytalan, mivel alapvetően e verseny eredményétől függ. E haszon tehát a jelen ítélet 28. cikkében hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapján nem vehető figyelembe az említett rendelkezésre bocsátás tényleges ellenértékének megállapítása érdekében.
- 36 Másodszor, amennyiben valamely ló versenyen való részvétele érdekében történő rendelkezésre bocsátása nem jár együtt a részvételért járó semmilyen pénzdíjjal vagy bármilyen más közvetlen díjjal, és amennyiben kizárólag azok a lótulajdonosok részesülnek díjazásban, amelyek lovai megfelelő helyezést értek el a versenyen, nem lehet úgy tekinteni, hogy a ló rendelkezésre bocsátásához tényleges ellenérték kapcsolódik.
- 37 Ilyen esetben ugyanis, egyrészt nem kifejezetten a lónak a tulajdonosa által a lóverseny szervezője részére való rendelkezésre bocsátása, hanem a versenyen elért meghatározott eredmény, vagyis a ló megfelelő helyezése az, ami díjazással jár. Jóllehet a verseny szervezője köteles lehet ilyen előre meghatározott és ismert összegű díj biztosítására, ugyanakkor a pénzdíj elnyerése ily módon

különleges teljesítmény eléréséhez kötött, és bizonyos szintű bizonytalanságot hordoz magában. Márpedig a jelen ítélet 28. cikkében hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint e bizonytalanság kizárja a ló rendelkezésre bocsátása és a pénzdíj elnyerése közötti közvetlen kapcsolatot.

- 38 Másrészt az ezzel ellentétes megoldás, amelynek értelmében az esetlegesen elnyert pénzdíj a ló tulajdonosa által a verseny rendezője részére való rendelkezésre bocsátásának tényleges ellenértékének minősülne, azt jelentené, hogy e rendelkezésre bocsátás adóköteles ügyletnek minősítését a ló által a versenyen elért eredménytől tennék függővé, amely ellentétes a Bíróság azon állandó ítélkezési gyakorlatával, amely szerint a „szolgáltatásnyújtás” fogalma objektív jellegű, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandó (lásd: 2013. június 20-i Newey-ítélet, C-653/11, EU:C:2013:409, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 39 Harmadszor, ugyanakkor amennyiben önmagában a ló versenyen való részvételéhez közvetlen ellenérték kapcsolódna, azáltal hogy a verseny szervezője a szóban forgó ló által a versenyen elért helyezéstől függetlenül pénzdíjat fizet a részvételért, az említett lónak a tulajdonosa által való rendelkezésre bocsátása a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett „ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak” minősíthető. Ilyen esetben, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 35. pontjában megállapította, a versenyszervező által a lótulajdonos javára teljesített kifizetés a lótulajdonos által – a lova versenyen való részvételének vállalása révén – a versenyszervező részére nyújtott szolgáltatásért járó ellenértéknek minősül.
- 40 A fenti megállapításokra tekintettel az első kérdés a) és b) pontjára azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem minősül az e rendelkezés értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak a lovak héaalany tulajdonosaik által lóversenyszervezők részére történő rendelkezésre bocsátása az említett lovak e versenyen való versenyztetése céljából, ha az nem jár együtt a részvételért járó semmilyen pénzdíjjal vagy bármilyen más közvetlen díjjal, és ha csak a versenyen megfelelő helyezést elért lovak tulajdonosai részesülnek előre meghatározott pénzdíjazásban. Ezzel szemben a lovak ilyen rendelkezésre bocsátása ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül, ha azért a verseny szervezője részéről a szóban forgó ló versenyen elért helyezésétől független díjfizetésre kerül sor.

Az első kérdés c) pontjáról

- 41 Az első kérdésének c) pontjával a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy amennyiben a lovak héaalany tulajdonosaik által lóversenyszervezők részére történő rendelkezésre bocsátása nem minősül a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak, ezen irányelvet úgy kell-e értelmezni, hogy a saját és harmadik személyek tulajdonában álló versenylovak tartásával és edzésével foglalkozó adóalany tulajdonában álló lovak versenyre való felkészítéséhez és versenyen való részvételéhez kapcsolódó ügyletek keretében előzetesen felszámított héa ugyanakkor levonható, mivel az ezen ügyletekhez kapcsolódó költségek az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik. A kérdést előterjesztő bíróság másrészt arra vár választ, hogy az ilyen levonási jogosultság azt eredményezi-e, hogy az adóalany által az egyik lova révén valamely lóversenyen elért helyezés alapján esetlegesen elnyert pénzdíjat bele kell számítani a héa alapjába.
- 42 Emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy az adóalany teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd különösen: 1985. február 14-i Rompelman-ítélet, 268/83, EU:C:1985:74, 19. pont; 2007. február 8-i Investrand-ítélet, C-435/05, EU:C:2007:87, 22. pont).

- 43 E tekintetben a konkrét beszerzési ügyletnek főszabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a héa levonására, és a levonás mértéke megállapítható legyen (2000. június 8-i Midland Bank ítélet, C-98/98, EU:C:2000:300, 24. pont; 2013. február 21-i Becker-ítélet, C-104/12, EU:C:2013:99, 19. pont). A beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik (2000. június 8-i Midland Bank ítélet, C-98/98, EU:C:2000:300, 30. pont; 2013. február 21-i Becker-ítélet, C-104/12, EU:C:2013:99, 19. pont).
- 44 Az adóalany azonban akkor is jogosult az adólevonásra, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat a konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó szolgáltatások ezen adóalany általános költségeinek részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével (lásd ebben az értelemben különösen: 2000. június 8-i Midland Bank ítélet, C-98/98, EU:C:2000:300, 31. pont; 2013. február 21-i Becker-ítélet, C-104/12, EU:C:2013:99, 20. pont).
- 45 Ezenkívül az a körülmény, hogy a szolgáltatásnyújtás és az adóköteles gazdasági tevékenység egésze között fennálló közvetlen és azonnali kapcsolat megállapítását e szolgáltatásnyújtás objektív tartalmára tekintettel kell végezni, nem zárja ki azt, hogy a szóban forgó ügylet kizárólagos okát is figyelembe lehessen venni, mivel ez utóbbit az objektív tartalom meghatározása kritériumának kell tekinteni. Amennyiben egyértelmű, hogy valamely ügyletet nem az adóalany adóköteles tevékenységei céljából valósítottak meg, ezen ügyletet nem lehet úgy tekinteni, hogy az a Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmében véve közvetlen és azonnali kapcsolatban van e tevékenységekkel, még ha ezen ügylet az objektív tartalmára tekintettel héaköteles is (2013. február 21-i Becker-ítélet, C-104/12, EU:C:2013:99, 29. pont).
- 46 Végül az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a közvetlen kapcsolat követelményének az alkalmazása keretében, amely az adóhatóságok és a nemzeti bíróságok feladata, ez utóbbiaknak kell figyelembe venniük az összes olyan körülményt, amelyek között a szóban forgó ügyleteket lebonyolítják (lásd ebben az értelemben: 2000. június 8-i Midland Bank ítélet, C-98/98, EU:C:2000:300, 25. pont), és csak azon ügyleteket kell figyelembe venniük, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez (2013. február 21-i Becker-ítélet, C-104/12, EU:C:2013:99, 22. pont).
- 47 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből az következik, hogy a P. Baštová által folytatott gazdasági tevékenység olyan versenyistálló működtetésére irányul, amelyben saját lovait, valamint harmadik személyek tulajdonában álló lovakat tart és edz. Saját lovait értékesítésre szánja, és/vagy azok a felkészítéshez vagy az agroturizmushoz kapcsolódó szerepet töltenek be. Lovai ezenkívül lóversenyeken vesznek részt.
- 48 Kétségtelen, hogy közvetlen kapcsolat állhat fenn a versenyistálló működtetésével foglalkozó személy tulajdonában álló lovak tartása és edzése, valamint önmagában e lovak lóversenyeken való részvétele és az ilyen gazdasági tevékenység között. Ugyanakkor a jelen ítélet 44. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel ezen megállapítás nem elegendő a levonásra való jogosultság igazolásához, amely megköveteli az egyrészt a lovak felkészítéséhez és e lovak versenyen való részvételéhez kapcsolódó egyes ügyletek körében felmerült költségek, másrészt pedig az e gazdasági tevékenység egésze közötti közvetlen és azonnali kapcsolat fennállását.
- 49 Az ilyen kapcsolat fennállásának mérlegelése szempontjából a kérdést előterjesztő bíróság feladata különösen annak vizsgálata, hogy a versenyistálló működtetőjének tulajdonában álló lovakat ténylegesen értékesítésre szánják-e, vagy a lóversenyeken való részvételük objektív szempontból az ezen istállóhoz kapcsolódó gazdasági tevékenység előmozdítását szolgáló eszköznek minősül-e. Amennyiben ez a helyzet, a lovak lóversenyekre való felkészítése és e versenyeken való részvételük

tekintetében felmerülő költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az ilyen istálló működtetésére irányuló gazdasági tevékenység egészével. Ugyanis, egyrészt nem vitatott, hogy egy versenylő eladási ára függ a versenyekre való felkészültségétől, és attól a tapasztalattól, sőt hírnevtől, amelyet a versenyeken való részvétele folytán adott esetben szerez. Másrészt a lovak által a versenyeken elért sikerek nagyobb hírnevet, nyilvánosságot vagy ismertséget kölcsönözhetnek az istálló működtetője számára is, ami befolyásolhatja a harmadik személyek tulajdonában álló lovak felkészítéséhez kapcsolódó szolgáltatások árát, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

- 50 Ezzel szemben ezen mérlegelés szempontjából nem releváns az a körülmény, hogy az istálló működtetőjének tulajdonában álló lovak lóversenyre való felkészítéséhez és az e versenyen való részvételükhöz kapcsolódó ügyletek lehetővé teszik számára a felkészítési módszerek, a takarmányozás és a lógondozási szolgáltatások, és ily módon a harmadik személyek részére nyújtott szolgáltatások javítását és fejlesztését. Az ilyen körülmény ugyanis csak az említett ügyletek és a fenti 47. pontban hivatkozott gazdasági tevékenység közötti közvetett kapcsolatot tükrözi.
- 51 Ezenkívül, ha az istálló működtetőjének tulajdonában álló lovak lóversenyre való felkészítéséhez és az e versenyen való részvételükhöz kapcsolódó ügyletek az istálló működtetője magánérdekének előmozdítására irányulnak, ezen ügyleteket nem lehet úgy tekinteni, mint amelyek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az ilyen istálló működtetésére irányuló gazdasági tevékenységgel.
- 52 Ebből következően a héairányelv 167. cikkének és 168. cikke a) pontjának megfelelően a P. Baštovával azonos helyzetben lévő személyt a lovak versenyre való felkészítésével és az e versenyeken való részvételükkel összefüggésben felmerült költségeket terhelő héa egészére vonatkozóan megilleti az adólevonási jog, amennyiben e lovakat ténylegesen értékesítésre szánják, és amennyiben e részvétel objektív szempontból az általa működtetett istállóhoz kapcsolódó gazdasági tevékenység előmozdítását szolgáló eszköznek minősül. Ezzel szemben az adóalany lovainak a versenyekre való felkészítésével és az e versenyeken való részvételükkel összefüggésben felmerült költségeket terhelő héa tekintetében egyáltalán nem keletkezik héalevonási jog, amennyiben e részvétel objektív szempontból nem minősül az adóalany által működtetett istállóhoz kapcsolódó gazdasági tevékenység előmozdítását szolgáló eszköznek, és amennyiben e költségek az adóalany egyetlen más olyan tevékenységében sem játszanak szerepet, amelyek a gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnának, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 53 Ugyanis nem vitatott, hogy ha az adóalany egyidejűleg héalevonásra jogosító és héalevonásra nem jogosító értékesítést végez, a héairányelv 173. cikke (1) bekezdése első albekezdésének megfelelően az adólevonás csak a héának az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető (lásd ebben az értelemben: 2001. február 22-i Abbey National ítélet, C-408/98, EU:C:2001:110, 37. pont; 2005. május 26-i Kretztechnik-ítélet, C-465/03, EU:C:2005:320, 37. pont).
- 54 Végül meg kell jegyezni, hogy a jelen ítélet 44–52. pontjában említett értékelés alapján tett megállapítások nem bírnak jelentőséggel az ettől eltérő, arra irányuló kérdés tekintetében, hogy a héaalany lótulajdonos által adott esetben nyert pénzdíjat bele kell-e számítani az adóalapba, ami attól függ, hogy e pénzdíj „valamely szolgáltatásnyújtás ellenértékének” minősül-e. Ugyanis a héairányelv 73. cikkéből az következik, hogy a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat. Márpedig a jelen ítélet 36–38. pontjában szereplő megfontolásokból az következik, hogy az adóalany tulajdonában álló ló által adott esetben nyert pénzdíj nem minősülhet a lónak a tulajdonosa által a verseny szervezője részére történő rendelkezésre bocsátásához kapcsolódó tényleges ellenértéknek.

55 A fentiek alapján az első kérdés c) pontjára a következő választ kell adni:

- A héairányelvet úgy kell értelmezni, hogy a saját és harmadik személyek tulajdonában álló versenylovak tartásával és edzésével foglalkozó adóalany tulajdonában álló lovak versenyre való felkészítéséhez és versenyen való részvételéhez kapcsolódó ügyletek keretében előzetesen felszámított héa levonható, mivel az ezen ügyletekhez kapcsolódó költségek az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik, feltéve hogy a szóban forgó egyes ügyletek körében felmerült költségek és az e tevékenység egésze között közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn. Ez lehet a helyzet, ha az így felmerülő költségek a ténylegesen értékesítésre szánt versenylovakhoz kapcsolódnak, vagy ha az említett versenylovak versenyeken való részvétele objektív szempontból a gazdasági tevékenység előmozdítását szolgáló eszköznek minősül, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- Amennyiben az ilyen levonási jog fennáll, az adóalany által az egyik lova révén valamely lóversenyen elért helyezés alapján esetlegesen elnyert pénzdíjat nem kell beleszámítani a héa alapjába.

A második kérdésről

- 56 A második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 14. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy kedvezményes héamérték alkalmazható az olyan, több elemből álló, egységet képező, összetett szolgáltatásnyújtásra, amely többek között lovak edzésére, sportlétesítmények használatára, lovak elszállásolására, takarmányozására és egyéb lógondozási szolgáltatásokra irányul.
- 57 Először is pontosítani kell a héairányelv 98. cikkének és ezen irányelv III. melléklete 14. pontjának hatályát.
- 58 E tekintetben a héairányelv 98. cikkéből az következik, hogy a tagállamok számára elismert lehetőség, hogy egy vagy két kedvezményes héamértéket alkalmazzanak az azon elvtől való eltérésként, miszerint általános mérték alkalmazandó. Továbbá e rendelkezés szerint a kedvezményes héamértékeket kizárólag az ezen irányelv III. mellékletében szereplő termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében lehet alkalmazni.
- 59 Az ezen melléklet értelmezését illetően egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy a valamely elvtől eltérést engedélyező rendelkezéseket szigorúan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 1995. december 12-i Oude Luttikhuis és társai ítélet, C-399/93, EU:C:1995:434, 23. pont; 2010. június 17-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-492/08, EU:C:2010:348, 35. pont).
- 60 Másrészt a héairányelv III. mellékletében használt fogalmakat a szóban forgó kifejezések szokásos értelmével összhangban kell értelmezni (2015. június 4-i Bizottság kontra Lengyelország ítélet, C-678/13, nem tették közzé, EU:C:2015:358, 46. pont).
- 61 A jelen ügyben a héairányelv III. mellékletének 14. pontjában használt kifejezésekből az következik, hogy e melléklet felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a „sportlétesítmények használatának jogára”.
- 62 A „használatának joga” kifejezésből az következik, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazása akkor lehetséges, ha a használatra harmadik személy részéről, nem pedig az érintett sportlétesítményt működtető adóalany által saját szükségleteinek kielégítése céljából kerül sor.

- 63 A „sportlétesítmények használatának” fogalma a sporthoz és a testedzéshez kapcsolódó olyan szolgáltatásokhoz kapcsolódik, amelyeket lehetőség szerint összességükben kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben: 2001. január 18-i Stockholm Lindöpark ítélet, C-150/99, EU:C:2001:34, 26. pont; 2015. január 22-i Régie communale autonome du stade Luc Varenne ítélet, C-55/14, EU:C:2015:29, 25. pont).
- 64 Márpedig, amint azt a főtanácsnok az indítványának 56–59. pontjában megállapította, annak lehetősége, hogy a „sportlétesítmények használatának jogára” kedvezményes héamértéket alkalmazzanak, lényegében arra irányul, hogy elősegítsék a sporttevékenységek gyakorlását, és könnyebben hozzáférhetővé tegyék azokat a magánszemélyek számára.
- 65 Ebből következően a „sportlétesítmények használata jogának” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az a sportra és testedzésre szánt létesítmények használatára vonatkozó jogosultságra, valamint ezen létesítmények ilyen célú használatára irányul.
- 66 Ebből az következik, hogy jöllehet a lovassportok gyakorlásához szükséges létesítmények használatához kapcsolódó szolgáltatások a héairányelv III. mellékletének 14. pontja alá tartozhatnak, nem ez a helyzet az olyan szolgáltatásokkal, amelyek a lovak istállóban való passzív tartására, azok takarmányozására vagy a gondozási feladataik ellátására szánt létesítmények, valamint a pihenőhelyek és raktárak használatához kapcsolódnak.
- 67 A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtásnak a sportlétesítmények használatában megnyilvánuló eleme a P. Baštová és a lótulajdonosok közötti szerződésekben meghatározott értelmében megfelel-e ezen meghatározásnak. Amennyiben az említett szerződésekben az ezen elemnek tulajdonított jelentés és a héairányelv III. mellékletének 14. pontja értelmében vett „sportlétesítmények használati joga” között nincs átfedés, az említett szolgáltatás mindenestre az említett 14. pont alapján nem eshet kedvezményes héamérték alá.
- 68 Másodszor, és amennyiben a kérdést előterjesztő bíróság ezen értékelés alapján úgy vélte, hogy a sportlétesítmények használatában megnyilvánuló elem kedvezményes héamérték alá eshetett, az előterjesztett kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a héa tekintetében általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni, amint az a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének második albekezdéséből következik (lásd ebben az értelemben: 2005. október 27-i Levob Verzekeringen et OV Bank ítélet, C-41/04, EU:C:2005:649, 20. pont; 2012. szeptember 27-i Field Fisher Waterhouse ítélet, C-392/11, EU:C:2012:597, 14. pont).
- 69 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából ugyanakkor az következik, hogy egyes esetekben több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyek külön-külön nyújthatók, és ennek megfelelően egymástól függetlenül lehetnek adókötelesek vagy adómentesek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek (lásd: 2010. december 2-i Everything Everywhere ítélet, C-276/09, EU:C:2010:730, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 70 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 gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne (2005. október 27-i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélet, C-41/04, EU:C:2005:649, 22. pont; 2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítélet, C-111/05, EU:C:2007:195, 23. pont).
- 71 Ez az eset áll fenn akkor is, ha egy vagy több elemet egyetlen főszolgáltatást alkotónak kell tekinteni, míg ezzel szemben a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. Valamely szolgáltatás különösen akkor minősül járulékosnak 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 (1999. február 25-i CPP-ítélet, C-349/96, EU:C:1999:93, 30. pont; 2008. február 21-i Part Service ítélet, C-425/06, EU:C:2008:108, 52. pont).

- 72 Ha az egységet képező, összetett szolgáltatást alkotó elemek közül nem állapítható meg, hogy melyik a főszolgáltatás és melyik az egy vagy több mellékszolgáltatás, akkor az e szolgáltatást alkotó elemeket egyenértékűnek kell tekinteni.
- 73 Az EUMSZ 267. cikk alapján bevezetett együttműködés keretében a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy átfogó értékelés keretében, a releváns tényezők minőségi és nem csupán mennyiségi jelentőségére tekintettel megítélje, hogy ez a helyzet áll-e fenn. A Bíróság ugyanakkor megadhatja az uniós jog értelmezéséhez szükséges valamennyi információt, amely hasznos lehet a számára (lásd ebben az értelemben: 2005. október 27-i Levob Verzekeringen és OV Bank ítélet, C-41/04, EU:C:2005:649, 23. pont; 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 33. pont).
- 74 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság egyértelműen jelzi, hogy az alapügyben szóban forgó, a P. Baštová és a lótulajdonosok között kötött szerződésekből következő szolgáltatásnyújtás, amelyet három elem, így a lovak edzése, a sportlétesítmények használata és a lovak istállóban való elszállásolása, azok takarmányozása és a lógondozási feladatok ellátása alkot, egységet képező, összetett szolgáltatásnak minősül. Az ilyen megállapítás ugyanis olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek esetében a szerződő felek szándéka valójában az e szolgáltatást alkotó három elem kombinációjára irányul, a sportlétesítmények használata ténylegesen szükséges a versenylovak edzéséhez, a lovak elszállásolása, takarmányozása és gondozása pedig elsősorban a lovak edzésének és a sportlétesítmények használatának velejárói, és azok elősegítésére irányulnak.
- 75 Így, fenntartva, hogy a kérdést az előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, úgy tűnik, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglalt körülményekből lényegében az következik, hogy az edzéshez kapcsolódó szolgáltatások és a sportlétesítmények használata ezen összetett szolgáltatás olyan két elemének minősülnek, amelyek e szolgáltatás céljára tekintettel azonos jelentőséggel bírnak, míg a lovak edzése, takarmányozása és gondozása e két elemhez képest járulékos jellegű. Mivel csak a sportlétesítmények használata esik a héairányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 14. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikke szerinti kedvezményes héamérték alá, ezen adómérték nem alkalmazható az alapügyben szóban forgóhoz hasonló egységet képező, összetett szolgáltatásra (lásd analógia útján: 2012. július 19-i Deutsche Bank ítélet, C-44/11, EU:C:2012:484, 41–43. pont).
- 76 Ha ezzel szemben a kérdést előterjesztő bíróság az alapügy tényállása alapján és különösen a P. Baštová és a lótulajdonosok között kötött szerződésekre figyelemmel arra a megállapításra jutna, hogy a lovak edzése az egységet képező, összetett szolgáltatás főszolgáltatásának minősül, ugyanezt a következtetést kell levonni, és az említett egységet képező, összetett szolgáltatás szintén nem eshet a héairányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 14. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikke szerinti kedvezményes héamérték alá.
- 77 A fenti megállapításokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 14. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkét úgy kell értelmezni, hogy nem alkalmazható kedvezményes héamérték az olyan, több elemből álló, egységet képező, összetett szolgáltatásnyújtásra, amely többek között lovak edzésére, sportlétesítmények használatára, lovak elszállásolására, takarmányozására és egyéb lógondozási szolgáltatásokra irányul, amennyiben az ezen irányelv III. mellékletének 14. pontja értelmében vett sportlétesítmények használata és a lovak edzése ezen összetett szolgáltatás két egymással egyenértékű elemének minősül, vagy amennyiben a lovak edzése az említett szolgáltatás főszolgáltatásának tekintendő, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

78 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem minősül az e rendelkezés értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak a lovak hozzáadottértékadó-alany tulajdonosaik által lóversenyszervezők részére történő rendelkezésre bocsátása az említett lovak e versenyen való versenyeztetése céljából, ha az nem jár együtt a részvételért járó semmilyen pénzdíjjal vagy bármilyen más közvetlen díjjal, és ha csak a versenyen megfelelő helyezést elért lovak tulajdonosai részesülnek előre meghatározott pénzdíjazásban. Ezzel szemben a lovak ilyen rendelkezésre bocsátása ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül, ha azért a verseny szervezője részéről a szóban forgó ló versenyen elért helyezésétől független díjfizetésre kerül sor.
- 2) A 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a saját és harmadik személyek tulajdonában álló versenylovak tartásával és edzésével foglalkozó adóalany tulajdonában álló lovak versenyre való felkészítéséhez és versenyen való részvételéhez kapcsolódó ügyletek keretében előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó levonható, mivel az ezen ügyletekhez kapcsolódó költségek az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik, feltéve hogy a szóban forgó egyes ügyletek körében felmerült költségek és az e tevékenység egésze között közvetlen és azonnali kapcsolat áll fenn. Ez lehet a helyzet, ha az így felmerülő költségek a ténylegesen értékesítésre szánt versenylovakhoz kapcsolódnak, vagy ha az említett versenylovak versenyeken való részvétele objektív szempontból a gazdasági tevékenység előmozdítását szolgáló eszköznek minősül, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Amennyiben az ilyen levonási jog fennáll, az adóalany által az egyik lóva révén valamely lóversenyen elért helyezés alapján esetlegesen elnyert pénzdíjat nem kell beleszámítani a hozzáadottérték-adó alapjába.

- 3) A 2006/112 irányelvnek az ezen irányelv III. melléklete 14. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkét úgy kell értelmezni, hogy nem alkalmazható kedvezményes hozzáadottértékadó-mérték az olyan, több elemből álló, egységet képező, összetett szolgáltatásnyújtásra, amely többek között lovak edzésére, sportlétesítmények használatára, lovak elszállásolására, takarmányozására és egyéb lógondozási szolgáltatásokra irányul, amennyiben az ezen irányelv III. mellékletének 14. pontja értelmében vett sportlétesítmények használata és a lovak edzése ezen összetett szolgáltatás két egymással egyenértékű elemének minősül, vagy amennyiben a lovak edzése az említett szolgáltatás főszolgáltatásának tekintendő, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

Aláírások