

62015CC0432
NILS WAHL

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. június 14. (1)

C?432/15. sz. ügy

Odvolací finan?ní ?editelství

kontra

Pav?ína Baštová

(a Nejvyšší správní soud [legfels?bb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adózás — H?a — 2006/112/EK irányelv — Az »ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás« meghatározása — L?verseny — Pénznyeremények — Az el?zetesen megfizetett h?a levonása — Versenystállók m?ködtetése — 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 kitöltésekor és a kapcsolódó összegeknek az állam részére történ? megfizetésekor kötelesek betartani valamennyi rájuk vonatkozó szabályt.

2.

A jelen eljárás számos kérdést vet fel a hozzáadottérték?adóra (a továbbiakban: h?a) vonatkozó szabályok olyan gazdasági tevékenységekre történ? alkalmazását illet?en, amelyek sporttevékenységekb?l – például l?versenyezésb?l – állnak vagy azokhoz kapcsolódnak, illetve amelyek sportlétesítmények használatát foglalják magukban.

I – Jogi háttér

A – Az uniós jog

3.

A h?airányelv 2. cikke (3) értelmében:

„(1) A h?a hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

[...]

c)

egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített

szolgáltatásnyújtás;

[...]"

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 hozzáadottértékadóról szóló 235/2004. sz. törvény (zákon ? 235/2004 Sb. o dani z p?idané 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 termelő, a kereskedő 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 teljesítésére 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 elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések

14.

P. Pavlína Baštová héaalanyként 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 istállóban.

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 orvoságok lovak részére történő beszerzésével, d) az istállók villamosenergia-fogyasztásával, e) a szállítóeszközök üzemanyag-fogyasztásával, f) rotoros gereblyék széna és abrak elállításának céljára történő beszerzésével és traktorfelszerelés beszerzésével, g) az istállók fenntartásával kapcsolatos tanácsadási szolgáltatások igénybevételével összefüggésben igénybe vett adóköteles termékértékesítések és

szolgáltatásnyújtások után felszámított héa 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 m?ködtetése” szolgáltatás után fizetend? 10%-os kedvezményes mérték? héát is bevallott.

18.

A Finan?ní ú?ad v Ostrov? (ostrovi adóhivatal) elutasította a teljes levonás iránti kérelmet, és a kedvezményes héamértéknek a „versenyistálló m?ködtetése” szolgáltatásra történ? alkalmazásával sem értett egyet. P. Baštová fellebbezést nyújtott be a Finan?ní ?editelství v Plznihez (plze?i adóigazgatóság), amely részben helyt adott a fellebbezésének. Mindazonáltal elutasította a P. Baštová saját lovai versenyben való részvételének megfelel? összegre el?zetesen felszámított héa levonására irányuló kérelmet, mivel úgy ítélte meg, hogy P. Baštová saját lovainak versenyeztetése nem min?sül adóköteles ügyletnek. Ezen felül a Finan?ní ?editelství v Plzni a kedvezményes héamértéknek a „versenyistálló m?ködtetése” szolgáltatásra történ? alkalmazását sem fogadta el.

19.

P. Baštová keresetet indított a szóban forgó határozattal szemben a Krajský soud v Plzni (plze?i regionális bíróság) el?tt, amely egyetértett vele, és megsemmisítette a határozatot, és az ügyet visszautalta az Odvolací finan?ní ?editelství (másodfokú adóigazgatóság) elé. Az Odvolací finan?ní ?editelství felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Nejvyšší správní soud (legfels?bb közigazgatási bíróság) elé az ítélettel szemben.

20.

Mivel kétségei támadtak a héairányelv rendelkezéseinek értelmezését illet?en, a kérdést el?terjeszt? bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1a.

A [héairányelv] 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak és ennél fogva a héa hatálya alá tartozó ügyletnek min?sül?e egy lónak a tulajdonosa (aki adóalany) által a ló versenyeztetése céljából egy versenyszervez? részére történ? rendelkezésre bocsátása?

1b.

Igenl? válasz esetén a versenyen nyert pénzdíjat (amelyet mindazonáltal nem kap meg minden, a versenyen induló ló) vagy a ló versenyen való indulása lehet?ségének a biztosításában megnyilvánuló, a verseny szervez?je által a ló tulajdonosának nyújtott szolgáltatást vagy valamely egyéb ellenértéket kell?e az ellenértéknek tekinteni?

1c.

Nemleges válasz esetén már önmagában ez a körülmény indokolttá teszi?e a tenyészt?/edz? saját lovainak versenyekre történ? felkészítéséhez kapcsolódó adóköteles termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások keretében beszerzett és felhasznált termékek és szolgáltatások után

el?zetesen felszámított héa levonható összegének csökkentését, vagy a ló versenyeztetését azon személy gazdasági tevékenysége egyik elemének kell tekinteni, aki tenyészt?ként 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 igenl? válasz esetén be kell?e számítani az adóalapba és a bevallott fizetend? héába a pénzdíjat, vagy az olyan jövedelemnek min?sül, amely egyáltalán nincs hatással a héaalapra?

2a.

Ha héaszempontból egységet képez? 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 f?? és egy járulékos szolgáltatás viszonyában álló szolgáltatások?e? Fennáll?e bármiféle hierarchia e kritériumok között a sorrendjüket és fontosságukat illet?en?

2b.

Úgy kell?e értelmezni a [héairányelv] 98. cikkét ezen irányelv III. mellékletével összefüggésben, hogy az kizárja a kedvezményes adómérték valamely szolgáltatásra történ? alkalmazását, ha e szolgáltatás két olyan részzolgáltatásból áll, amelyeket héaszempontból egyetlen egységet képez? szolgáltatásnak kell tekinteni, és e szolgáltatások egyenrangúak egymással, és egyikük önmagában a [héairányelv] III. mellékletben szerepl? kategóriák egyike alá sem sorolható be?

2c.

A 2b. kérdésre adandó igenl? válasz esetén kizárja?e a jelen ügy körülményei között a sportlétesítmények használatának jogában megnyilvánuló részzolgáltatás és a versenylóedz?i részzolgáltatás kombinációja a kedvezményes adómértéknek e szolgáltatásra mint egészre a [héairányelv] III. mellékletének 14. pontja alapján történ? 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 edz?i szolgáltatás mellett istállóztatási, takarmányozási és egyéb lógondozási szolgáltatásokat is nyújt? Azonos adóügyi elb?násban részesítend? egységes egésznek kell tekinteni a héa szempontjából mindezen részzolgáltatásokat?”

21.

A jelen eljárásban a cseh kormány és a Bizottság terjesztett el? írásbeli észrevételeket.

III – Elemzés

A – Az els? kérdéskör

22.

Első kérdéskörével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy i. levonhatja-e a versenystálló tulajdonosa a saját lovainak versenyeztetés céljából valamely versenyszervező részére történő rendelkezésre bocsátása érdekében teljesített ügyletekre elzáróan felszámított héát, és ii. a hfa hatálya alá tartozik-e a versenyen elért pénzgyermény?

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 pénzgyermények odaítélésére is, mivel az ilyen gyerményt csak bizonyos lovaknak ítélik oda. Következésképpen a lótulajdonos nem jogosult levonni az e célból elzáróan 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 pénzgyermény odaítélése egyaránt adóköteles ügyleteknek minősülnek az elzáróan felszámított hfa levonhatóságának nyilvánvaló következményével.

24.

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

25.

Az elzáró döntéshozatalra utaló végzés alapján a kérdést elterjesztő 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 pénzgyermények 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 hfa irányelv rendelkezéseiből, szerkezetéből és céljából következően fűszabály szerint minden gazdasági jellegű tevékenység adóköteles. (4) A „gazdasági tevékenység” fogalmának meghatározása tág: a hfa irányelv 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 hfa irányelv (5) preambulumbekkezdésével, amely szerint a hfa „a lehető legáltalánosabb módon” kell kivetni.

27.

Ezen ítélezési gyakorlat alapján az olyan lótulajdonos tevékenysége, aki P. Baštovához hasonlóan versenystállót működtet, és saját lovait versenyszervezők rendelkezésére bocsátja a saját lóedzői és lótenyésztői tevékenységéhez kapcsolódó gazdasági elnyök, valamint a gyerményekből származó további jövedelem megszerzésének valódi szándékával, a hfaszabályok alapján gazdasági tevékenységnek minősül.

28.

A fentiekb?l az következik, hogy egy P. Baštovához hasonló versenystálló?tulajdonos jogszer?en levonhatja a saját lovainak a versenyre történ? felkészítése céljából beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások vonatkozásában el?zetesen felszámított héát.

29.

Természetesen eltér? következtetésre jutnék abban az esetben, ha a lovak versenyszervez?k részére történ? 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 el?zetesen felszámított héát levonja.

30.

E tekintetben hasznosnak t?nik felidézni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint egy tevékenység akkor tekintend? gazdasági tevékenységnek, ha azt tartós bevétel elérése érdekében (5) vagy – más szóval – ellenérték fejében végzik. (6) Kizárólag térítésmentesen végzett tevékenységgel azonban nem érhet? 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 el?ny elérésének esélye nélkül végzett tevékenység nem képezi részét az adott személy gazdasági tevékenységének. Ez nyilvánvaló következménnyel jár az el?zetesen felszámított héa levonhatóságát (vagy le nem vonhatóságát) illet?en. A héairányelv ugyanis olyan rendelkezéseket is tartalmaz, amelyek szabályozzák a vállalkozás vagyonát képez?, de az adóalany által magáncélra használt termékek helyzetét. (8)

31.

E következtetés levonását követ?en egy további kérdéssel kell foglalkozni: a héa hatálya alá tartozik?e a verseny során elért pénznyeremény. Véleményem szerint e kérdésre a válasz az 1c. kérdés els? részére javasolt válaszból következik.

32.

Már most szeretném leszögezni, hogy a versenyeken és egyéb sporteseményeken való részvétel gyakran számos különálló, de egymással szorosan összefügg? szolgáltatás nyújtását foglalja magában. (9) Ez azt jelenti, hogy a héaszabályok alkalmazásában a résztvev? (például egy versenyre benevezett ló tulajdonosa) és a versenyszervez? között egynél több ügyletre is sor kerülhet. Fontos megjegyezni, hogy a konkrét körülményekt?l függ?en a lótulajdonos és a versenyszervez? egyaránt egy vagy több szolgáltatást nyújthatnak egymásnak. Más szóval, mindkett?jük ugyanabban az id?ben egyes ügyletekben igénybe vev? fél, míg más ügyletekben szolgáltatásnyújtó fél lehet.

33.

Egyértelm?, hogy az adóköteles ügyletek alkotóelemei általános módon nem határozhatók meg, hanem azok egy adott helyzetben a lótulajdonos és a versenyszervez? közötti megállapodás konkrét jellemz?it?l függnék. (10) Általában véve legalább három különböz? helyzetet tudok elképzelni.

34.

El?sör is, létezhetnek olyan helyzetek, amelyekben a lovát valamely versenyre benevezni kívánó

lótulajdonos vállalja, hogy díjat fizet a versenyszervezőnek. A kérdést elterjesztő 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 ügühöz hasonlóan – a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett „kölcönös 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 presztízsét. 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.

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 értékeesebbé 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 hirdetőket 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 nyereség kifizetése (kapott ellenérték) között.

37.

Annak pusztán ténye, hogy nem minden versenyben részt vevő ló kap díjat, és hogy a díj odaítélése olyan esemény bekövetkezésétől 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 fősabály szerint adóköteles ügyletet eredményeznek.

38.

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

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 elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a versenyistálló módjátaként mint egészre a héairányelv III. mellékletének 14. pontja szerinti

kedvezményes héamérték alkalmazandó?e.

46.

A kérdést el?terjeszt? bíróság megállapítja, hogy P. Baštová más lótulajdonosoknak nyújtott – az alapeljárásban általánosságban „versenyistálló m?ködtetéseként” hivatkozott – szolgáltatása valójában különböz? szolgáltatások kombinációja, ideértve a lovak edzését, a sportfelszerelés használatát, az istállóban való egész napos elhelyezést, a lovak takarmányozását és egyéb ellátását. Az alapügyben szerepl? körülmények között a kérdést el?terjeszt? bíróság arra az álláspontra hajlik, hogy P. Baštová lótulajdonosoknak nyújtott szolgáltatásait egységet képez? ügyletnek kell tekinteni, következésképpen azokra egyetlen héamérték alkalmazandó. Mindazonáltal a kérdést el?terjeszt? bíróság bizonytalan abban a kérdésben, hogy egy vagy több szolgáltatás uralkodó jelleg?nek, míg más szolgáltatások járulékos jelleg?nek tekintend?ek?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 m?ködtetésére mint egészre a héairányelv III. mellékletének 14. pontja szerinti kedvezményes héamérték.

48.

Egyetértek.

49.

El?ször is szeretném felidézni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlatnak megfelel?en egyes esetekben több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyet külön?külön nyújthatnak, egységet képez? ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Egységet képez? ügyletnek tekinthet? különösen az, amikor az adóalany által teljesített két vagy több m?velet, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása er?ltetett lenne. Ez az eset áll fenn akkor, ha egy vagy több elemet egyetlen f?szolgáltatást alkotónak kell tekinteni, míg ezzel szemben egy vagy több elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek a f?szolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. (19)

50.

Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésben foglalt információ alapján a kérdést el?terjeszt? bíróságnak a P. Baštová által nyújtott szolgáltatások oszthatatlan jellegével kapcsolatban képviselt álláspontja észszer?nek t?nik számomra. P. Baštová szolgáltatásainak megvásárlásával a lótulajdonosok nemcsak lovaik edzésére vagy a P. Baštová tulajdonában lév? sportlétesítmények használatára, hanem az állatok egész napos elhelyezésére és teljes kör? gondozására is igényt tartanak. Annak ellenére, hogy mindegyik ilyen szolgáltatás f?szabály szerinti külön?külön is nyújtható, úgy t?nik, hogy P. Baštovának a „versenyistálló m?ködtetéseként” hivatkozott szerz?dést megköt? ügyfelei éppen az összes említett szolgáltatás kombinációjára tartanak igényt. (20) Másképpen fogalmazva úgy t?nhet, hogy az összes különböz? 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 elrebocsátását követően annak végső megítélése, hogy az alkalmazandó adómérték megállapítása szempontjából mindezek a szolgáltatások egységes egészt alkotnak-e, továbbra is a kérdést elterjesztő bíróság feladata. Amennyiben a kérdést elterjesztő bíróság megerősíti az e kérdésben képviselt elzetes álláspontját, úgy ezt követően meg kell határoznia, hogy az említett szolgáltatások némelyikét a héaszabályok alkalmazásában uralkodó jellegnek 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 f?szolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó f?szolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni. (22) A f?szolgáltatások 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 elterjesztő 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 jelentőségéből 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.

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 hasonlóan (27) a sporttevékenységek végzését kívánja elősegíteni (28) 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 teremtéséhez, 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 (ide tartozhat a lovaglófelszerelés, a tisztítószerek, az istállók és bokszok, 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.

59.

Következésképpen, míg a létesítmények – például az edzőpálya – lovaglószerelvények 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) Közelebbre, 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 különböz? szolgáltatásokra bontaná le. Véleményem szerint ezek a szolgáltatások sem bírnak kisebb jelent?séggel az átlagos lótulajdonos számára: (35) nehezen tudom elképzelni, hogy ezeket a lótulajdonosokat ne érdekelné különöbben az állataik egészsége és jólléte. Végül, azt gyanítom, hogy a lovak P. Baštová versenyistállójában az id? nagy részét beltéri és kültéri pihen?helyeken, bokszokban, táplálkozási területeken stb. töltik. Ezek mind olyan területek, amelyek – a fenti magyarázat szerint – nem tekinthet?ek a héairányelvben meghatározott „sportlétesítményeknek”.

62.

Mindezek alapján azt javasolom, hogy a Bíróság a második kérdéskört – a nemzeti bíróság általi meger?sítés függvényében – úgy válaszolja meg, hogy a héairányelv III. mellékletének 14. pontja szerinti kedvezményes héamérték a versenyistálló m?ködtetésére mint egészre nem alkalmazható.

IV – Véggövetkeztetések

63.

Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a Nejvyšší správní soud (legfels?bb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekre a következ? válaszokat adja:

—

amennyiben a ló versenyeztetése azon személy gazdasági tevékenységének egyik eleme, aki tenyészt?ként tevékenykedik, és versenylovakat edz, az ezen elemhez kapcsolódó kiadások lehet?vé teszik az el?zetesen felszámított héa levonását. A díjaknak a legjobban teljesít? lovak részére történ? odaítélése a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv szerinti adóköteles ügyletet eredményez;

—

a nemzeti bíróság általi meger?sítés függvényében, a 2006/112 irányelv III. mellékletének 14. pontja szerinti kedvezményes hozzáadottértékadó?mérték a versenyistálló m?ködtetésére mint egészre nem alkalmazható.

(1) Eredeti nyelv: angol.

(2) The Sporting Spirit, The London Tribune, 1945. december.

(3) A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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) Lásd többek között: 2015. október 29?iSaudaçor?ítélet, C?174/14, EU:C:2015:733, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

(5) Lásd: 2013. június 20?iFinanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr ítélet, C?219/12, EU:C:2013:413, 18. pont.

(6) Lásd: 2007. december 13?iGötz?ítélet, C?408/06, EU:C:2007:789, 18. pont; 2009. október 29?iBizottság kontra Finnország ítélet, C?246/08, EU:C:2009:671, 37. pont.

(7) Kokott f?tanácsnok 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 cikkeit.

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

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

(11) 2002. szeptember 17. ítélet, C-498/99, EU:C:2002:494, 20. pont.

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

(13) Egy gyorsan futó ló a többi lovat is arra készítheti, 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. ítélet, Apple and Pear Development Council ítélet, 102/86, EU:C:1988:120, 14. pont.

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

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

(17) 2015. október 29. ítélet, Sadaçor ítélet, C-174/14, EU:C:2015:733, 37. pont.

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

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

(20) Lásd: 2012. július 19. ítélet, 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. ítélet, BG Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

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

(24) Lásd többek között: 2010. június 17. ítélet, 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 Mesto 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 („instalații 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.

(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 Mesto Žamberk ítélet, C-18/12, EU:C:2013:95, 33. és 35. pont.