

A gazdasági tevékenység kapcsolódó költségek

áfa levonás

járulékos költség

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2016. november 10.(*)

„Elzetes 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 lóversenyszervez részére történ 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 – Versenyistálló m ködtetésére vonatkozó alkalmazhatóság – Egyetlen egységes szolgáltatásból vagy több független szolgáltatásból álló ügylet”

A C-432/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes 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 el az elzetes

az **Odvolací finanční řízení**

és

Pavína Baštová

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

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

tanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

– a cseh kormány képviselőjében M. Smolek, J. Vlášil és T. Müller, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében Z. Malásková és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

a f tanácsnok indítványának a 2016. június 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzárított döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel (1 szülő, 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 editelství (másodfokú adóigazgatóság, Cseh Köztársaság) és Pavlína Baštová között az ez utóbbi által folytatott versenyistálló megkövetelésére 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 termelés, a kereskedelem, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelési ipari 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 szolgáltatásnyújtója 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 előző említett ügyletekhez köthet.”

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 z ákon . 235/2004 Sb. o dani z p idané hodnoty (a hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. sz. törvény) 47. §-ának (4) bekezdése szerint:

„A szolgáltatásokra eltér 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 es szolgáltatások azon jegyzékét, amelyben többek között a „fedett vagy fedetlen sportlétesítmények sporttevékenységre történ használata” szerepel.

Az alapeljárás és az el zetes döntéshozatalra el terjesztett kérdések

14 P. Baštová hozzáadottértékadó-alanynak min sül egy olyan 25 fér helyes versenyistálló m ködtetésére 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 történ felkészítése céljából. A versenylovak mellett P. Baštová két, agroturizmus céljára és fiatal lovak felkészítésére használt lovat, valamint olyan tenyészkancákat és csikókat tartott az istállójában, amelyek versenyeken való részvételéb l vagy értékesítéséb l a jöv ben bevételt remélt.

15 E tevékenység keretében P. Baštová az alapeljárás tárgyát képez két jövedelemtípusra tesz szert. Az els típusba a saját lovai által a versenyeken elért helyezés után kapott díjak és jutalmak, valamint a harmadik személyek tulajdonában álló lovak által a versenyeken elért helyezés után az edz nek járó díjak alkotják. A második jövedelemtípus a versenyistálló-üzemeltetésb l származik, és azt a lótulajdonosok által a lovaik versenyeken való részvételre történ 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 történ beszerzése, az istállók villamosenergia-fogyasztása, a járm vek üzemanyag-fogyasztása, egy széna és takarmány el állítására szolgáló rotoros rendterít beszerzése, valamint traktorfelszerelések beszerzése és az istállók fenntartásával kapcsolatos tanácsadási szolgáltatások igénybevétele után el zetesesen felszámított hea 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 m ködtetésére” irányuló szolgáltatás után 10%-os kedvezményes mérték áthárított héát is bevallott.

18 A 2011. szeptember 26-i adómegállapító határozatában a Finan ní ú ad 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 m ködtetése” szolgáltatásra történő alkalmazását sem fogadta el.

19 A P. Baštová fellebbezése nyomán eljáró Finan ní editelství v Plzni (plzei 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 edzési minőségben kapott százalékos részesedésre és héa vonatkozásában fennálló levonási jogát. Ugyanakkor az ostrovi adóhivatalhoz hasonlóan a plzei adóigazgatóság sem ismerte el P. Baštovának a saját lovai versenyeztetéséhez kapcsolódó beszerzési ügyletek címén elzetiesen 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 plzei adóigazgatóság követte az ostrovi adóhivatal álláspontját, amely szerint a „versenyistálló m ködtetésére” irányuló szolgáltatásra az általános héamérték alkalmazandó.

21 P. Baštová jogorvoslati kérelmet nyújtott be e határozattal szemben a Krajský soud v Plznihez (plzei regionális bíróság, Cseh Köztársaság), amely a 2013. november 6-án hozott ítéletében többek között megállapította, hogy a lovak versenyen elért helyezések 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 elterjesztő 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 elzetiesen 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 helyezések függvényében díj címén kapott összeg. A kérdést elterjesztő 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 elterjeszt bíróság arra keresi a választ, hogy a „versenyistálló m ködtetésére” 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 m ködtetéséhez” 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 elterjeszt 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 f szolgáltatás 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 elzetes 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 ennél fogva 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) Igenl 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 indokolttá 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 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 fizetendő héába a pénzdíjat, vagy az olyan jövedelemnek minősül, amely egyáltalán nincs hatással a héaalapra?

2) a) Ha héaszempontból egységet képező ügyletnek kell tekinteni több részszeres szolgáltatást, akkor milyen kritériumok alapján állapítható meg az azok közötti kölcsönös viszony, vagyis milyen kritériumok alapján állapítható meg, hogy azok egymással egyenrangúak vagy egy f 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 részszeres szolgáltatásból 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 versenylóedzési részzolgáltatás kombinációja a kedvezményes adómértéknek e szolgáltatásra mint egészre a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel 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 edzési szolgáltatás mellett istállóztatási, takarmányozási és egyéb lógondozási szolgáltatásokat is nyújt? Azonos adóügyi elbánásban részesítendő egységes egésznek kell tekinteni a héa szempontjából mindezen részzolgáltatásokat?”

Az elzetses döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről I

Az első kérdés a) és b) pontjáról

26 Első kérdésével a kérdést elterjesztő 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 tulajdonosai által lóversenyszervezők részére történő rendelkezésre bocsátása az említett lovak e versenyen való versenyztetése 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 emléksztetni 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 lehetőség 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 Kennemer Golf 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 szolgáltatást igénybe vevő jének 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 f tanácsnok 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 elzeteres 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 helyezés alapján adott esetben nyert pénzdíj vagy a versenyszervező által nyújtott és a ló versenyen való részvételét lehetővé tevő szolgáltatások, illetve legmásjuttatás képezheti.

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, elször is, meg kell állapítani, hogy a szabály 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 helyezés 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 elre meghatározott és ismert összegű díjbiztosítására, 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 rendezőjére való rendelkezésre bocsátásának tényleges ellenértékének minősülne, azt jelentené, hogy e rendelkezésre bocsátás adóköteles ügyletnek minősítését a ló által a versenyen elért eredménytől tennénk 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 lóva 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 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 elre meghatározott pénzdíjazásban. Ezzel szemben a lovak ilyen rendelkezésre bocsátása ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak minősül, ha azért a verseny szervezőjére 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 elterjesztő 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 elzetesen felszámított héa ugyanakkor levonható, mivel az ezen ügyletekhez kapcsolódó költségek az adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódó általános költségek részét képezik. A kérdést elterjesztő bíróság másrészt arra vár választ, hogy az ilyen levonási jogosultság azt eredményezi-e, hogy az adóalany által az egyik lóva 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 adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében

fizetendő vagy megfizetett hűa terhe alól. A közös hűarendszer következképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a tökéletes semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek f szabály szerint maguk is hűakötelesek (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 f szabály szerint közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a hűa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen a hűa 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 hűa 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 ítélezési gyakorlatának értelmében véve közvetlen és azonnali kapcsolatban van e tevékenységekkel, még ha ezen ügylet az objektív tartalmára tekintettel hűaköteles is (2013. február 21-i Becker-ítélet, C-104/12, EU:C:2013:99, 29. pont).

46 Végül az ítélezési 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 elzárított döntéshozatal iránti kérelemből az következik, hogy a P. Baštová által folytatott gazdasági tevékenység olyan versenyzárított köztetésére 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 versenystálló m ködtetésével 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 el terjeszt bíróság feladata különösen annak vizsgálata, hogy a versenystálló m ködtet jének tulajdonában álló lovakat ténylegesen értékesítésre szánják-e, vagy a lóversenyeken való részvételük objektív szempontból az ezen istállóhoz kapcsolódó gazdasági tevékenység el mozdítását szolgáló eszköznek min sül-e. Amennyiben ez a helyzet, a lovak lóversenyekre való felkészítése és e versenyeken való részvételük tekintetében felmerül költségek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az ilyen istálló m ködtetésére irányuló gazdasági tevékenység egészével. Ugyanis, egyrészt nem vitatott, hogy egy versenyló eladási ára függ a versenyekre való felkészültségét l, és attól a tapasztalattól, s t hírnévt l, 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 m ködtet je számára is, ami befolyásolhatja a harmadik személyek tulajdonában álló lovak felkészítéséhez kapcsolódó szolgáltatások árát, aminek vizsgálata a kérdést el terjeszt bíróság feladata.

50 Ezzel szemben ezen mérlegelés szempontjából nem releváns az a körülmény, hogy az istálló m ködtet jének tulajdonában álló lovak lóversenyre való felkészítéséhez és az e versenyen való részvételükhöz kapcsolódó ügyletek lehet vé 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 m ködtet jének tulajdonában álló lovak lóversenyre való felkészítéséhez és az e versenyen való részvételükhöz kapcsolódó ügyletek az istálló m ködtet je magánérdekének el mozdítására irányulnak, ezen ügyleteket nem lehet úgy tekinteni, mint amelyek közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az ilyen istálló m ködtetésére irányuló gazdasági tevékenységgel.

52 Ebb l következ en a héairányelv 167. cikkének és 168. cikke a) pontjának megfelelő en a P. Baštovával azonos helyzetben lév személyt a lovak versenyre való felkészítésével és az e versenyeken való részvételükkel összefüggésben felmerült költségeket terhel héa egészére vonatkozóan megilleti az adólevonási jog, amennyiben e lovakat ténylegesen értékesítésre szánják, és amennyiben e részvétel objektív szempontból az általa m ködtetett istállóhoz kapcsolódó gazdasági tevékenység el mozdítását szolgáló eszköznek min sül. Ezzel szemben az adóalany lovainak a versenyekre való felkészítésével és az e versenyeken való részvételükkel összefüggésben felmerült költségeket terhel héa tekintetében egyáltalán nem keletkezik héalevonási jog, amennyiben e részvétel objektív szempontból nem min sül az

adóalany által megköltetett istállóhoz kapcsolódó gazdasági tevékenység elmozdítását szolgáló eszköznek, és amennyiben e költségek az adóalany egyetlen más olyan tevékenységében sem játszanak szerepet, amelyek a gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnának, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő 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 megrendelője I vagy harmadik személyt I 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 szervezőjére 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 elzetesen felszámított héalvonható, 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 felmerült költségek a ténylegesen értékesítésre szánt versenylovakhoz kapcsolódnak, vagy ha az említett versenylovak versenyeken való részvétele objektív szempontból a gazdasági tevékenység elmozdítását szolgáló eszköznek minősül, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

– Amennyiben az ilyen levonási jog fennáll, az adóalany által az egyik ló révén valamely lóversenyen elért helyezések alapján esetlegesen elnyert pénzdíjat nem kell beleszámítani a héalapjába.

A második kérdésre

56 A második kérdésével a kérdést elterjesztő 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 El ször is pontosítani kell a héairányelv 98. cikkének és ezen irányelv III. melléklete 14. pontjának hatályát.

58 E tekintetben a héairányelv 98. cikkéb l az következik, hogy a tagállamok számára elismert lehet ség, hogy egy vagy két kedvezményes héamértéket alkalmazzanak az azon elvt l való eltérésként, miszerint általános mérték alkalmazandó. Továbbá e rendelkezés szerint a kedvezményes héamértékeket kizárólag az ezen irányelv III. mellékletében szerepl termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében lehet alkalmazni.

59 Az ezen melléklet értelmezését illet en egyrészt emlékeztetni kell arra, hogy a valamely elvt l eltérést engedélyez 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 kifejezésekb l az következik, hogy e melléklet felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a „sportlétesítmények használatának jogára”.

62 A „használatának joga” kifejezésb l az következik, hogy a kedvezményes héamérték alkalmazása akkor lehetséges, ha a használatra harmadik személy részér l, nem pedig az érintett sportlétesítményt m ködtet adóalany által saját szükségleteinek kielégítése céljából kerül sor.

63 A „sportlétesítmények használatának” fogalma a sporthoz és a testedzéshez kapcsolódó olyan szolgáltatásokhoz kapcsolódik, amelyeket lehet ség 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 f tanácsnok az indítványának 56–59. pontjában megállapította, annak lehet sége, hogy a „sportlétesítmények használatának jogára” kedvezményes héamértéket alkalmazzanak, lényegében arra irányul, hogy el segítsék a sporttevékenységek gyakorlását, és könnyebben hozzáférhet vé tegyék azokat a magánszemélyek számára.

65 Ebb l következ en 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 Ebb l az következik, hogy jóllehet a lovassportok gyakorlásához szükséges létesítmények használatához kapcsolódó szolgáltatások a héairányelv III. mellékletének 14. pontja alá tarthatnak, 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 pihenő helyek és raktárak használatához kapcsolódnak.

67 A kérdést elterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatásnyújtásnak a sportlétesítmények használatában megnyilvánuló eleme a P. Baštová és a lótulajdonosok közötti szerződésben meghatározott értelmében megfelelő-e ezen meghatározásnak. Amennyiben az említett szerződésben az ezen elemnek tulajdonított jelentés és a héairányelv III. mellékletének 14. pontja értelmében vett „sportlétesítmények használati joga” között nincs átfedés, az említett szolgáltatás mindenesetre az említett 14. pont alapján nem eshet kedvezményes héamérték alá.

68 Másodszor, és amennyiben a kérdést elterjesztő bíróság ezen értékelés alapján úgy vélte, hogy a sportlétesítmények használatában megnyilvánuló elem kedvezményes héamérték alá eshetett, az elterjesztett kérdés megválaszolása érdekében emlékeztetni kell arra, hogy a héa tekintetében általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni, amint az a héairányelv 1. cikk (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 érthetetlen 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 **f** szolgáltatást alkotónak kell tekinteni, míg ezzel szemben a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a **f** szolgáltatás adójogi sorsát osztó **járulékos szolgáltatást** képeznek. Valamely szolgáltatás különösen akkor minősül járulékosnak 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 (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 **f** szolgáltatás 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 elterjesztő 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 BG Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 33. pont).

74 A jelen ügyben a kérdést elterjesztő bíróság egyértelműen jelzi, hogy az alapügyben szóban forgó, a P. Baštová és a lótulajdonosok között kötött szerződésből 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 képez, 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 elvégzésére irányulnak.

75 Így, fenntartva, hogy a kérdést az elterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, úgy tartja, 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. cikké 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 elterjesztő 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 fő szolgáltatásának 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. cikké 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 fő szolgáltatásának tekintendő, aminek a vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

A költségekről

78 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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-rendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 2. cikkének (1) bekezdésének c) pontját úgy kell értelmezni, hogy nem minősül az e rendelkezés értelmében vett ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak a lovak hozzáadottértékadó-alany tulajdonosai 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 elre 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 elzetesen 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 elmozdítását szolgáló eszköznek minősül, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő 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 f. szolgáltatásának tekintendő, aminek a vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: cseh.

