

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

10. studenoga 2016. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 2. stavak 1. točka (c) – Pojam ‚isporuka usluga uz naknadu‘ – Stavljanje poreznog obveznika konja na raspolaganje organizatoru utrka konja – Utvrđenje protučinidbe – Pravo na odbitak troškova povezanih s pripremom konja poreznog obveznika za utrke – Opći troškovi povezani s cjelokupnom gospodarskom aktivnošću – Prilog III. točka 14. – Snižena stopa PDV-a koja se primjenjuje na pravo korištenja sportskih objekata – Primjenjivost na korištenje hipodroma – Transakcija koja se sastoji u pružanju samo jedne usluge ili više samostalnih usluga“

U predmetu C-432/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika), odlukom od 23. srpnja 2015., koju je Sud zaprimio 7. kolovoza 2015., u postupku

Odvolací finanční ředitelství,

protiv

Pavlíne Baštové,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (izvjestiteljica) i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Češku vladu, M. Smolek, J. Vlášil i T. Müller, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, Z. Malášková i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 14. lipnja 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c), članka 98. i Priloga III. točke 14. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120, u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Odvolací finanční úřad (Uprava za financije nadležna za žalbe, Češka Republika) i Pavlíne Baštové u vezi s pitanjem podliježe li porezu na dodanu vrijednost (PDV) aktivnost korištenja hipodroma koju potonja obavlja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 1. stavak 2. drugi podstavak Direktive o PDV-u propisuje:

„Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.“

4 Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u određuje:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]“

5 U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.“

6 Članak 73. Direktive o PDV-u propisuje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.“

7 Sukladno članku 98. stavcima 1. i 2. Direktive o PDV-u:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...]“

8 U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.“

9 ?lanak 168. Direktive o PDV-u propisuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi ?lanici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi ?lanici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]“

10 ?lanak 173. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

„Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama iz ?lanaka 168., 169., 170. kod kojih ima pravo odbitka PDV-a, i u transakcijama u kojima nema pravo odbitka, odbija se samo udio PDV-a koji se može pripisati prvim transakcijama.

Udio poreza za odbitak određuje se sukladno ?lancima 174. i 175. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.“

11 Popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz ?lanka 98. Direktive o PDV-u nalazi se u njezinu Prilogu III. U točki 14. tog priloga navodi se „korištenje sportskih objekata“.

?eško pravo

12 Sukladno ?lanku 47. stavku 4. Zákona ?. 235/2004 Sb. o dani z p?idané hodnoty (Zakon br. 235/2004 o PDV-u, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

„Na usluge se primjenjuje redovna stopa, osim ako zakonom nije drukčije propisano. Na usluge nabrojene u prilogu br. 2 primjenjuje se prva snižena porezna stopa.“

13 Prilog br. 2 tom zakonu sadržava popis usluga na koje se primjenjuje prva snižena porezna stopa, u kojem se, među ostalim, navodi „korištenje natkrivenih i nenatkrivenih objekata za potrebe obavljanja sportskih aktivnosti“.

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 P. Baštová obveznica je PDV-a za gospodarsku aktivnost koja se sastoji od korištenja hipodroma kapaciteta 25 mjesta, u kojem ona uzgaja i trenira vlastite konje kao i konje trećih osoba koji su joj povjereni kako bi ih pripremili za utrke. Osim konja za utrku, P. Baštová na svojem hipodromu držala je dva konja koja je koristila za potrebe agroturizma kao i, u okviru treniranja mladih konja, kobile i ždrebac u pogledu kojih je očekivala ostvariti buduću zaradu od njihova sudjelovanja u utrkama ili od njihove prodaje.

15 U okviru te aktivnosti P. Baštová ostvarila je dvije vrste prihoda koji je predmet glavnog spora. Prva vrsta sastoji se od novčanih nagrada koje je dobila od rezultata koji su njezini konji ostvarili na utrkama te od postotaka novčanih nagrada koje je dobila u svojstvu trenera za rezultat konja trećih osoba koji su ostvarili na utrkama. Druga vrsta prihoda proizlazi iz korištenja hipodroma te se sastoji od uplata koje su izvršili vlasnici konja po osnovi njihova treniranja za potrebe sudjelovanja na utrkama kao i po osnovi troškova njihova boravka i hranjenja.

16 U poreznoj prijavi koja se odnosi na četvrto tromjesečje 2010. P. Baštová istaknula je svoje

pravo na odbitak cjelokupnog ulaznog PDV-a koji je plaćen za sljedeće usluge i troškove: trošak registracije i sudjelovanja, trošak pružanja pomoći na utrkama, trošak nabave potrošnog materijala za konje, njihova hranjenja te nabave opreme za jahaće, trošak veterinarskih usluga te nabave lijekova za konje, trošak potrošnje električne energije na hipodromu, potrošnje goriva za vozila, nabava stroja za žetvu za proizvodnju sjena i krmnog bilja, nabava opreme za traktore te savjetodavne usluge povezane s funkcioniranjem hipodroma. Te su se ulazne usluge odnosile na konje P. Baštove kao i na konje trećih osoba.

17 Nadalje, u toj istoj prijavi P. Baštová prijavila je izlazni PDV sa sniženom stopom od 10 % za usluge „korištenja hipodroma“ koje su pružene vlasnicima konjâ.

18 U svojem poreznom rješenju od 26. rujna 2011. Finanční úřad Ostrov (Porezno tijelo u Ostrovu, Češka Republika) nije priznao P. Baštovoj pravo na odbitak cjelokupnog PDV-a, s obrazloženjem da je ona koristila dio svojih oporezivih ulaznih transakcija za potrebe sudjelovanja konjâ na utrkama i da to, prema Poreznom tijelu u Ostrovu, ne predstavlja oporezivu transakciju glede koje je moguće ostvariti pravo na odbitak. Nadalje, to tijelo nije prihvatilo da se na usluge „korištenja hipodroma“ primijeni snižena stopa PDV-a.

19 Pozvan da odluči o žalbi P. Baštove, Finanční ředitelství v Plzni (Uprava za financije u Plzeňu, Češka Republika) odlukom od 6. lipnja 2012. izmijenio je odluku Poreznog tijela u Ostrovu, tako što je smatrao da je P. Baštová imala pravo na odbitak PDV-a za prodaju vlastitih konja te za pružanje usluga promocije i agroturizma. Ta joj je uprava također priznala pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na postotke novčanih nagrada koje je u svojstvu trenera primila kao protučinidbu za rezultat što su ga ostvarili konji trećih osoba na utrkama. Međutim, kao što je to učinilo Porezno tijelo u Ostrovu, Uprava za financije u Plzeňu nije priznala P. Baštovoj pravo na odbitak ulaznog PDV-a plaćenog na osnovi transakcija koje se odnose na njezine vlastite konje koji su sudjelovali u utrkama.

20 Budući da je P. Baštová u predmetnom oporezivom razdoblju obavljala gospodarske aktivnosti od kojih samo neke otvaraju mogućnost ostvarenja prava na odbitak, ona bi imala pravo samo na djelomičan odbitak. Nadalje, Uprava za financije u Plzeňu prihvatila je stajalište Poreznog tijela u Ostrovu prema kojem se na usluge „korištenja hipodroma“ mora primijeniti redovna stopa PDV-a.

21 P. Baštová protiv te odluke podnijela je tužbu Krajský soud v Plzni (Regionalni sud u Plzeňu, Češka Republika), koji je presudom od 6. studenoga 2013., među ostalim, u odnosu na novčane nagrade primljene na osnovi rezultata koje je konj postigao u utrci presudio da vlasnik konja pruža organizatoru utrke uslugu uz naknadu te da se stoga radi o oporezivoj transakciji. Slijedom toga, njezino se pravo na odbitak nije trebalo umanjiti.

22 Uprava za financije nadležna za žalbe podnijela je žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev.

23 Taj sud smatra da je, s jedne strane, kako bi se utvrdilo je li P. Baštová imala pravo odbiti cjelokupan PDV, potrebno odgovoriti na pitanje treba li to što je vlasnik konja stavio na raspolaganje tog konja organizatoru utrke smatrati isporukom usluge uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u. U slučaju negativnog odgovora, postavlja se pitanje treba li, slijedom te okolnosti, po službenoj dužnosti smanjiti odbitak plaćenog ulaznog PDV-a ili su troškovi predmetnih usluga dio općih troškova gospodarske aktivnosti poreznog obveznika. U slučaju da Sud odgovori da je činjenica pripremanja konjâ za utrke i omogućavanja da na njima sudjeluju sastavni dio cjelokupne gospodarske aktivnosti P. Baštove, treba donijeti odluku o tome kako valja postupiti s iznosom koji vlasnik konja primi po osnovi novčane nagrade s obzirom na rezultat što ga je konj postigao na utrci. Sud koji je uputio zahtjev traži osobito odgovor na pitanje

treba li taj iznos uključiti u poreznu osnovicu izlaznog PDV-a ili on predstavlja prihod koji ne ulazi u tu osnovicu.

24 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje treba li na uslugu „korištenja hipodroma“ primijeniti redovnu stopu PDV-a ili ta usluga potpada pod pojam „korištenja sportskih objekata“, na koje se, sukladno točki 14. Priloga III. Direktivi o PDV-u, može primijeniti smanjena stopa PDV-a. U tom okviru, potrebno je provjeriti treba li za potrebe PDV-a usluge koje se odnose na korištenje hipodroma – i to osobito treniranje konjâ, korištenje sportskih objekata, boravak, hranjenje i pružanje druge njege konjima – smatrati jedinstvenom transakcijom i podvrgnuti ih zajedničkom poreznom sustavu. Smatraju li nedvojbenim jedinstven karakter tih usluga, sud koji je uputio zahtjev traži odgovor na pitanje koji su to kriteriji na temelju kojih može utvrditi jesu li elementi jedne usluge međusobno jednaki ili je odnos među njima odnos između glavne i pomoćne usluge.

25 U tim je okolnostima Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. a) Predstavlja li to što je vlasnik konja (porezni obveznik) stavio organizatoru utrke na raspolaganje konja, kako bi navedeni konj sudjelovao u utrci, isporuku usluge uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u te stoga uslugu podvrgnutu PDV-u?

b) U slučaju potvrdnog odgovora, treba li novčanu nagradu osvojenu na utrci (koja se, međutim, ne dodjeljuje svakom konju koji sudjeluje u utrci) ili nabavu usluge koja se sastoji u mogućnosti da vlasnikov konj sudjeluje u utrci, a koju vlasniku konja pruži organizator utrke, ili neku drugu protuvrijednost smatrati naknadom?

c) U slučaju negativnog odgovora, je li ta okolnost sama po sebi dovoljna osnova za smanjenje odbitka ulaznog PDV-a na oporezive ulazne transakcije koje se odnose na pripremu vlastitih konja za utrke ili sudjelovanje konja u utrci valja smatrati elementom gospodarske aktivnosti osobe koja se bavi uzgojem i treniranjem vlastitih i tuđih trkačkih konja te troškove uzgoja vlastitih konja i njihovo sudjelovanje u utrkama uključiti u opće troškove povezane s gospodarskom aktivnošću te osobe? Ako je odgovor na taj dio pitanja potvrđan, treba li novčanu nagradu primljenu na osnovi rezultata postignutog na utrci uključiti u poreznu osnovicu i u obračun izlaznog PDV-a ili se radi o prihodu koji uopće ne ulazi u poreznu osnovicu PDV?

2. a) Ako za potrebe obračuna PDV-a usluge koje se sastoje od nekoliko dijelova treba smatrati jedinstvenom uslugom, koji su kriteriji za utvrđivanje njihova međusobnog odnosa, odnosno za utvrđivanje radi li se o jednakovrijednim elementima usluge ili se radi o elementima koji se nalaze u odnosu glavnog i pomoćnog elementa? Postoji li bilo kakva hijerarhija između tih kriterija u smislu rangiranja i važnosti?

b) Treba li članak 98. Direktive o PDV-u u vezi s Prilogom III. tog direktivi tumačiti na način da se isključuje primjena snižene stope na uslugu ako se ona sastoji od dvaju elemenata koje za potrebe obračuna PDV-a valja smatrati jedinstvenom uslugom te su ti elementi istodobno jednakovrijedni jedan u odnosu na drugoga, a jedan od tih elemenata ne može se, zbog svoje naravi, podvesti ni pod koju kategoriju u Prilogu III. Direktivi o PDV-u?

c) Ako je odgovor na drugo pitanje pod (b) potvrđan, protivi li se kombinacija elementa usluge koji se sastoji od prava korištenja sportskih objekata i elementa usluge koji se sastoji od stavljanja na raspolaganje trenera konja za utrku, u okolnostima poput onih iz ovog postupka, primjeni snižene stope PDV-a iz točke 14. Priloga III. Direktivi o PDV-u na tu cjelokupnu uslugu?

d) Ako na temelju odgovora na drugo pitanje pod (c) primjena snižene porezne stope nije

isklju?ena, koji utjecaj na podlijevanje relevantnoj stopi PDV-a ima ?injenica da porezni obveznik uz uslugu korištenja sportskih objekata i treniranja pruži i mogu?nost boravka, hranjenje i drugu njegu konja? Treba li sve te dijelove isporuke za potrebe obra?una PDV-a smatrati jedinstvenom cjelinom koja podliježe zajedni?kom oporezivanju?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje, to?ke (a) i (b)

26 Svojim prvim pitanjem to?kama (a) i (b), koje valja najprije ispitati, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 2. stavak 1. to?ku (c) Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da predstavlja isporuku usluga uz naknadu u smislu te odredbe to što je vlasnik konja, obveznik PDV-a, stavio na raspolaganje tog konja organizatoru utrke kako bi navedeni konj sudjelovao u toj utrci. Taj sud postavlja posebno pitanje predstavlja li nov?ana nagrada primljena na osnovi postignutog rezultata na utrci konjâ ili nabava usluge koja se sastoji u mogu?nosti sudjelovanja u toj utrci protu?inidbu takvom pružanju usluga.

27 Najprije valja podsjetiti da, sukladno ?lanku 2. stavku 1. to?ki (c) Direktive o PDV-u, kojim je propisano podru?je primjene PDV-a, „isporuke usluga uz naknadu“ podliježu tom porezu.

28 Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi Suda, kvalificiranje odre?ene transakcije kao transakcije uz naknadu mogu?e je jedino u slu?aju postojanja izravne veze izme?u isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protu?inidbe poreznog obveznika. Takva izravna veza uspostavljena je kada izme?u pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne ?inidbe, pri ?emu naknada koju je primio pružatelj usluge ?ini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti osobito presude od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 13. i 14. i od 29. listopada 2015., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 32.).

29 Nadalje, iz sudske prakse Suda proizlazi da je neizvjesnost postojanja same naknade takve naravi da prekida izravnu vezu izme?u usluge koja je pružena korisniku i eventualne primljene naknade (vidjeti analogijom presude od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 19. i od 27. rujna 2001., Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, t. 43.).

30 Imaju?i u vidu narav analize koju valja provesti kao i ?injenicu da je Sud o tome ve? presudio, na nacionalnom je sudu da kvalificira aktivnosti o kojima je rije? u glavnom postupku sukladno kriterijima koje je Sud utvrdio (vidjeti presudu od 29. listopada 2015., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

31 Naposljetku, kao što je to nezavisni odvjetnik naveo u to?ki 32. svojeg mišljenja, sportske aktivnosti, osobito sudjelovanje na sportskim natjecanjima, mogu sadržavati pružanje više razli?itih usluga, koje se, me?utim, isprepli?u (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2000., Deliège, C-51/96 i C-191/97, EU:C:2000:199, t. 56.).

32 Iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da, time što im dopušta da njihovi konji sudjeluju u utrci, organizator utrke konjâ vlasnicima konjâ pruža uslugu koja dovodi do toga da ti vlasnici plate trošak registracije i sudjelovanja.

33 S druge strane, postavlja se pitanje predstavlja li to što je vlasnik konja, obveznik PDV-a, stavio na raspolaganje tog konja organizatoru utrke tako?er uslugu uz naknadu ?ija se protu?inidba može sastojati od nov?ane nagrade eventualno dobivene zbog rezultata što ga je konj postigao u utrci ili od usluge koju je pružio organizator utrke konjâ koja omogu?uje sudjelovanje konja u utrci ili još od druge isplate.

34 Valja navesti da, prema elementima iz spisa dostavljenog Sudu, to „stavljanje na raspolaganje“ zapravo znači sudjelovanje konja u utrci, za što, kako to proizlazi iz točke 32. ove presude, vlasnik konja plaća troškove registracije i sudjelovanja.

35 U tom pogledu valja, kao prvo, navesti da to što je vlasnik stavio svojeg konja na raspolaganje organizatoru utrke konja na temelno ne može biti stvarna protuvrijedba usluge koju pruža organizator utrke, a koja se sastoji u tome da se navedenom vlasniku dopušta da njegov konj sudjeluje u utrci. Naime, s jedne strane, tu je uslugu vlasnik konja platio u sklopu troškova registracije i sudjelovanja, koji odražavaju stvarnu protuvrijednost sudjelovanja u utrci. S druge strane, iako bi vlasnik konja mogao imati koristi od tog sudjelovanja zahvaljujući povećanju vrijednosti konja u slučaju postizanja dobrog rezultata ili promociji koju mu to sudjelovanje omogućuje, valja navesti da se korist teško utvrđuje te da je ona neizvjesna, s obzirom na to da uglavnom ovisi o postignutom rezultatu u toj utrci. Stoga, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 28. ove presude, ta se korist ne može uzeti u obzir prilikom utvrđivanja stvarne protuvrijednosti navedenog stavljanja na raspolaganje.

36 Kao drugo, u slučaju da stavljanje konja na raspolaganje kako bi sudjelovao u utrci ne dovodi do plaćanja nikakvih troškova sudjelovanja niti druge izravne naknade te u slučaju da samo vlasnici konja koji su postigli određeni rezultat u utrci primaju novčanu nagradu, ne može se smatrati da postoji stvarna protuvrijedba stavljanju na raspolaganje konja.

37 Naime, u takvom slučaju, s jedne strane, to što vlasnik stavi konja na raspolaganje organizatoru utrke konja ne dovodi samo po sebi do plaćanja novčane nagrade, već do toga dovodi postizanje određenog rezultata u toj utrci, i to određeni plasman konja. Kad bi organizator utrke bio obavezan dati takvu novčanu nagradu, nje bi visina bila unaprijed određena i poznata, ostaje činjenica da je primanje novčane nagrade uvjetovano postizanjem posebnog rezultata i povezano s određenim stupnjem aleatornosti. Međutim, sukladno sudskoj praksi navedenoj u točki 28. ove presude, taj aleatorni sastojak isključuje postojanje izravne veze između stavljanja na raspolaganje konja i dobivanja novčane nagrade.

38 S druge strane, suprotno rješenje – koje bi se sastojalo u tome da se eventualno dobivena novčana nagrada smatra stvarnom protuvrijedbom vlasnikovu stavljanju konja na raspolaganje organizatoru utrka – dovelo bi do toga da kvalifikacija tog stavljanja na raspolaganje, kao oporezive transakcije, ovisi o rezultatu što ga je taj konj postigao na utrci, što je suprotno ustaljenoj sudskoj praksi Suda prema kojoj pojam „isporuka usluga“ ima objektivno obilježje i primjenjuje se neovisno o ciljevima i rezultatima dotičnih transakcija (vidjeti presudu od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

39 Međutim, kao treće, u slučaju da samo sudjelovanje konja na utrkama dovodi do izravne protuvrijedbe koja se sastoji u organizatorovu plaćanju naknade zbog sudjelovanja, neovisno o postignutom rezultatu predmetnog konja u utrci, stavljanje na raspolaganje navedenog konja od strane njegova vlasnika moglo bi se kvalificirati kao „isporuka usluga uz naknadu“ u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u. Naime, u tom slučaju, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 35. svojeg mišljenja, nagrada koju organizator utrke nudi vlasniku konja predstavlja izravnu protuvrijedbu usluge koju mu je potonji pružio time što je pristao da njegov konj sudjeluje u utrci.

40 Imajući u vidu gornje navode, na prvo pitanje točke (a) i (b) valja odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da ne predstavlja isporuku usluge uz naknadu u smislu te odredbe to što je vlasnik konja, obveznik PDV-a, stavio na raspolaganje konja organizatoru utrke kako bi navedeni konj sudjelovao u toj utrci, u slučaju kada ta okolnost ne dovodi do plaćanja nagrade za sudjelovanje ili druge izravne isplate te kada samo vlasnici konja

koji su postigli određeni rezultat na utrci primaju novčanu nagradu, koja je unaprijed određena. Suprotno tomu, takvo stavljanje na raspolaganje predstavlja isporuku usluga uz naknadu u slučaju kada ta okolnost dovodi do organizatorova plaćanja naknade neovisno o postignutom rezultatu predmetnog konja u utrci.

Točka (c) prvog pitanja

41 Svojim prvim pitanjem točkom (c) sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li, u slučaju da to što vlasnik konja, obveznik PDV-a, stavlja konja na raspolaganje organizatoru utrke konja ne predstavlja isporuku usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, tu direktivu tumačiti na način da se pravo na odbitak ulaznog PDV-a, plaćenog u okviru transakcija koje se odnose na pripremanje i sudjelovanje u utrkama konja koji su u vlasništvu obveznika PDV-a koji uzgaja i dresira vlastite trkače konje kao i konje trećih, priznaje zato što su troškovi koji se odnose na te transakcije sastavni dio općih troškova povezanih s njegovom gospodarskom aktivnošću. Sud koji je uputio zahtjev također pita dovodi li priznavanje takvog prava do toga da se, ako je to slučaj, novčana nagrada koju je osvojio porezni obveznik zahvaljujući postignutom rezultatu jednog od svojih konja u utrci uključi u poreznu osnovicu PDV-a.

42 Valja podsjetiti da je svrha sustava odbitaka, koji je uspostavljen Direktivom o PDV-u, u potpunosti osloboditi poduzetnika od opterećenja PDV-om koji duguje ili koji je platio u sklopu svih svojih gospodarskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči savršenu neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te aktivnosti podvrgnute PDV-u (vidjeti osobito presude od 14. veljače 1985., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, t. 19. i od 8. veljače 2007., Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, t. 22.).

43 U tom pogledu, načelno je nužno postojanje izravne i neposredne veze između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak, kako bi se priznalo pravo na odbitak ulaznog PDV-a poreznom obvezniku i kako bi se odredio doseg takvog prava (presude od 8. lipnja 2000., Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, t. 24. i od 21. veljače 2013., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, t. 19.). Dakle, pravo na odbitak PDV-a na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za njihovo stjecanje dio konstitutivnih elemenata cijene operacija koje se izlazno oporezuju, a što otvara pravo na odbitak (presude od 8. lipnja 2000., Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, t. 30. i od 21. veljače 2013., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, t. 19.).

44 Međutim, priznaje se pravo poreznog obveznika na odbitak čak i kad ne postoji neposredna i trenutna veza između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova tog poreznog obveznika, pa su kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje. Naime, takvi troškovi održavaju neposrednu i trenutnu vezu s ukupnom gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu osobito presude od 8. lipnja 2000., Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, t. 31. i od 21. veljače 2013., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, t. 20.).

45 Nadalje, okolnost da se utvrđenje izravne i neposredne veze između isporuke usluga i cjelokupne oporezive gospodarske aktivnosti mora provesti s obzirom na objektivni sadržaj te isporuke usluga ne isključuje mogućnost da se također uzme u obzir isključivi uzrok predmetne transakcije, s obzirom na to da se mora smatrati da taj uzrok predstavlja kriterij za utvrđenje objektivnog sadržaja. Ako se utvrdi da transakcija nije bila izvršena za potrebe oporezive aktivnosti poreznog obveznika, ne može se smatrati da ima izravnu i neposrednu vezu s tom aktivnošću u smislu sudske prakse Suda, iako bi ta transakcija, s obzirom na svoj objektivni sadržaj, bila oporeziva PDV-om (presuda od 21. veljače 2013., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, t. 29.).

46 U okviru ocjene kriterija postojanja izravne i neposredne veze sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika, koja je zadaća poreznih uprava i nacionalnih sudova, na njima da uzmu u obzir sve okolnosti u kojima su se odvale predmetne transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 8. lipnja 2000., *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, t. 25.) i da uzmu u obzir samo transakcije koje su objektivno povezane s oporezivom aktivnošću poreznog obveznika (presuda od 21. veljače 2013., *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, t. 22.).

47 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se gospodarska aktivnost P. Baštove sastoji od korištenja hipodromom na kojem ona uzgaja i trenira vlastite konje kao i konje trećih osoba. Ti su konji namijenjeni prodaji i/ili imaju ulogu u treniranju ili agroturizmu. Oni, osim toga, sudjeluju u utrkama konja.

48 Točno je da uzgoj i treniranje konja koji su u vlasništvu osobe koja se koristi hipodromom te sudjelovanje tih konja na utrkama mogu, kao takvi, predstavljati vezu s takvom gospodarskom aktivnošću. Međutim, imajući u vidu sudsku praksu navedenu u točki 44. ove presude, taj navod ne može biti dovoljno opravdanje za priznanje prava na odbitak, koji pretpostavlja postojanje izravne i neposredne veze između troškova koji su nastali prilikom svake transakcije koja je povezana s pripremanjem tih konja i njihovim sudjelovanjem na utrkama, s jedne strane, i cjelokupnom gospodarskom aktivnošću, s druge strane.

49 Kako bi se ocijenilo postoji li takva veza, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri, osobito, jesu li konji koji su u vlasništvu korisnika hipodroma stvarno namijenjeni prodaji ili je njihovo sudjelovanje na utrkama konja, s objektivnog stajališta, sredstvo za promicanje gospodarske aktivnosti. Ako je to slučaj, troškovi koji su nastali za pripremu i sudjelovanje tih konja na utrkama predstavljaju izravnu i neposrednu vezu s cjelokupnom gospodarskom aktivnošću koja se sastoji od korištenja takvim hipodromom. Naime, s jedne strane, nije sporno da se prodajna cijena trkačkog konja oblikuje prema osposobljenosti za utrku i iskustvu odnosno ugledu koji je eventualno stekao sudjelovanjem na utrkama. S druge strane, uspjeh koji su ti konji postigli na utrkama može dati korisniku hipodroma ugled, promidžbu ili povećanu vidljivost koja može utjecati na cijenu njegovih usluga treniranja konja u vlasništvu trećih osoba, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

50 S druge strane, za potrebe te ocjene nije važna okolnost da transakcije povezane s pripremanjem i sudjelovanjem u utrkama konja u njegovu vlasništvu omogućuju korisniku hipodroma da poboljša i unaprijedi metode treniranja, hranjenja i pružanja njege konjima te stoga usluge koje pruža trećim osobama. Naime, takva okolnost odražava samo neizravnu vezu između navedenih transakcija i gospodarske aktivnosti o kojoj je riječ u glavnom postupku, izloženu u točki 47. ove presude.

51 Nadalje, iako je cilj transakcija povezanih s pripremom i sudjelovanjem u utrkama konja u vlasništvu korisnika hipodroma promicanje privatnih interesa korisnika hipodroma, za te se transakcije ne može smatrati da odražavaju izravnu i neposrednu vezu s cjelokupnom gospodarskom aktivnošću koja se sastoji od korištenja takvim hipodromom.

52 Iz toga slijedi da, sukladno članku 167. i članku 168. točki (a) Direktive o PDV-u, u korist osobe koja se nalazi u istoj situaciji poput P. Baštove postoji pravo na odbitak cijelog PDV-a koji se odnosi na troškove koji su nastali za pripremu i sudjelovanje njezinih konja na utrkama, kada su ti konji stvarno namijenjeni prodaji ili kada je to sudjelovanje, s objektivnog stajališta, sredstvo za promociju gospodarske aktivnosti hipodroma kojim se ta osoba koristi. S druge strane, nikakvo pravo na odbitak ne priznaje se u odnosu na PDV koji se odnosi na troškove koji su nastali za pripremanje i sudjelovanje u utrci konja poreznog obveznika ako ti konji nisu stvarno namijenjeni prodaji, ako to sudjelovanje nije, s objektivnog stajališta, sredstvo za promociju gospodarske

aktivnosti hipodroma kojim se on koristi i ako ti troškovi ne služe nekoj drugoj aktivnosti poreznog obveznika koja je povezana s njegovom gospodarskom aktivnošću, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

53 Naime, nije sporno da, ako porezni obveznik istodobno obavlja transakcije za koje se priznaje pravo na odbitak i transakcije za koje se ne priznaje to pravo, on može sukladno članku 173. stavku 1. prvom podstavku Direktive o PDV-u odbiti isključivo dio PDV-a koji je razmjeran iznosu na koji se odnose prve transakcije (vidjeti u tom smislu presude od 22. veljače 2001., *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, t. 37. i od 26. svibnja 2005., *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, t. 37.).

54 Naposljetku, valja navesti da zaključci koji proizlaze iz ocjene izložene u točkama 44. do 52. ove presude nemaju utjecaja na različito pitanje o uključanju novčane nagrade koju eventualno osvoji vlasnik konja, obveznik PDV-a, u poreznu osnovicu, koja ovisi o kvalifikaciji te nagrade kao „protuinidbe za pružanje usluga“. Naime, iz članka 73. Direktive o PDV-u proizlazi da u pogledu isporuke usluga poput onih u kojima je riječ u glavnom postupku oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke. Međutim, iz navoda sadržanih u točkama 36. do 38. ove presude proizlazi da se eventualna novčana nagrada ne može kvalificirati kao stvarna protuinidba tomu da vlasnik stavi konja na raspolaganje organizatoru utrke konja.

55 Imaju li u vidu sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje točke (c) valja odgovoriti:

– Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da se pravo na odbitak ulaznog PDV-a plaćenog u okviru transakcija koje se odnose na pripremanje i sudjelovanje konja za utrku koji su u vlasništvu poreznog obveznika koji uzgaja i trenira vlastite konje za utrku kao i konje treće osobe priznaje zato što su troškovi koji se odnose na te transakcije sastavni dio općih troškova povezanih s njegovom gospodarskom aktivnošću, pod uvjetom da troškovi koji su nastali prilikom svake predmetne transakcije predstavljaju izravnu i neposrednu vezu s tom aktivnošću. To može biti slučaj ako se tako nastali troškovi odnose na konje za utrku koji su stvarno namijenjeni prodaji ili ako je sudjelovanje tih konja na utrkama, s objektivnog stajališta, sredstvo za promicanje gospodarske aktivnosti tog hipodroma, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

– U slučaju da takvo pravo na odbitak postoji, novčana nagrada koju eventualno osvoji porezni obveznik zahvaljujući postignutom rezultatu jednog od svojih konja u utrci ne smije se uključiti u poreznu osnovicu PDV-a.

Drugo pitanje

56 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 98. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 14. Priloga III. toj direktivi tumačiti na način da se na pružanje jedinstvene složene usluge, koja se sastoji od više elemenata koji se odnose osobito na treniranje konja, korištenje sportskih objekata, boravak konja u objektu, hranjenje i pružanje druge njege konjima, može primijeniti snižena stopa PDV-a.

57 Kao prvo, valja pojasniti doseg članka 98. Direktive o PDV-u i točke 14. Priloga III. toj direktivi.

58 U tom pogledu iz članka 98. Direktive o PDV-u proizlazi da je mogućnost primjene jedne ili dviju sniženih stopa priznata državama članicama kao iznimka od načela prema kojem se primjenjuje redovna stopa. Nadalje, snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenima u Prilogu III. toj direktivi.

59 U odnosu na tumačenje tog priloga, s jedne strane, valja podsjetiti da odredbe koje imaju svojstvo iznimke od načela treba usko tumačiti (vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 1995., Oude Luttikhuis i dr., C-399/93, EU:C:1995:434, t. 23. i od 17. lipnja 2010., Komisija/Francuska, C-492/08, EU:C:2010:348, t. 35.).

60 S druge strane, pojmovi koji se upotrebljavaju u Prilogu III. Direktivi o PDV-u moraju se tumačiti sukladno uobičajenom značenju predmetnih izraza (presuda od 4. lipnja 2015., Komisija/Poljska, C-678/13, EU:C:2015:358, t. 46.).

61 U ovom slučaju iz izraza točke 14. Priloga III. Direktivi o PDV-u proizlazi da ona dopušta država članicama da primijene sniženu stopu PDV-a na „korištenje sportskih objekata“.

62 Iz izraza „korištenje“ proizlazi da je primjena snižene stope moguća ako je to korištenje učinjeno od treće osobe, a ne od poreznog obveznika koji se predmetnim sportskim objektom koristi za vlastite potrebe.

63 Pojam „korištenje sportskih objekata“ povezan je s uslugama koje se odnose na obavljanje sporta i tjelesni odgoj, koji se moraju, koliko god je to moguće, sagledati u svojoj ukupnosti (vidjeti u tom smislu presude od 18. siječnja 2001., Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, t. 26. i od 22. siječnja 2015., Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, t. 25.).

64 Međutim, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točkama 56. do 59. svojeg mišljenja, mogućnost da se na pravo korištenja sportskih objekata primijeni snižena stopa ima za cilj promicanje sportskih aktivnosti te da ih učini dostupnijima pojedincima.

65 Stoga se pojam „korištenje sportskih objekata“ mora shvatiti tako da se odnosi na pravo korištenja objekata namijenjenih sportskim aktivnostima i tjelesnom odgoju kao i na njihovo korištenje u te svrhe.

66 Iz toga slijedi da, iako isporuka usluga povezana s korištenjem objekata koji su potrebni za konjički sport može potpasti pod točku 14. Priloga III. Direktivi o PDV-u, to nije slučaj s isporukom usluga povezanih s korištenjem objekata namijenjenih pasivnom boravku konja u objektu, hranjenju ili njezi koja im se pruža kao i s prostorima za odmor ili za držanje konja.

67 Na sudu koji je uputio zahtjev jest da ocijeni odgovara li takvoj definiciji element pružanja usluga o kojima je riječ u glavnom postupku, koji se sastoji od korištenja sportskih objekata, a koji je smisao uređen ugovorima zaključenima između P. Baštove i vlasnika konja. Ako smisao tog elementa, koji je uređen navedenim ugovorima, ne odgovara „korištenju sportskih objekata“ u smislu članka 14. Priloga III. Direktivi o PDV-u, na navedenu se uslugu u svakom slučaju na temelju navedene točke 14. ne može primijeniti snižena stopa PDV-a.

68 Kao drugo, u slučaju da sud koji je uputio zahtjev na temelju te ocjene utvrdi da se na taj element, koji se sastoji od korištenja sportskih objekata, može primijeniti snižena stopa PDV-a, kako bi se odgovorilo na postavljeno pitanje valja podsjetiti da se, kao što to proizlazi iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u, svaka usluga mora u pravilu smatrati odvojenom i neovisnom (vidjeti u tom smislu presude od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 20. i od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, t. 14.).

69 Međutim, iz sudske prakse Suda proizlazi da se u određenim okolnostima više formalno različitih usluga koje bi mogle biti isporučene odvojeno i na taj način odvojeno podlijeđati

oporezivanju ili poreznom oslobođenju, kada nisu samostalne, treba smatrati jedinstvenom transakcijom (vidjeti presudu od 2. prosinca 2010., *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

70 Radi se o jedinstvenoj transakciji osobito kada su dva elementa ili radnje ili više njih koje izvrši porezni obveznik toliko usko povezani da objektivno čine jednu gospodarski nerazdvojivu uslugu, čije bi razdjeljivanje bilo umjetno (presude od 27. listopada 2005., *Levob Verzekeringen i OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 22. i od 29. ožujka 2007., *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, t. 23.).

71 To je također slučaj kada se za jedan element ili više njih mora smatrati da predstavlja glavnu uslugu, dok se, suprotno, jedan element ili više njih mora smatrati kao jedna ili više pomoćnih usluga koje slijede poreznu sudbinu glavne. Usluga se smatra pomoćnom glavnoj usluzi osobito kada za klijente ne predstavlja cilj sam po sebi, već sredstvo za korištenje najboljih uvjeta pružateljeve glavne usluge (presude od 25. veljače 1999., *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, t. 30. i od 21. veljače 2008., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 52.).

72 Ako se među elementima od kojih se sastoji jedinstvena složena usluga ne može utvrditi glavni element i jedan ili više pomoćnih, elementi od kojih se sastoji ta usluga moraju se smatrati jednakovrijednima.

73 U okviru suradnje uspostavljene na temelju članka 267. UFEU-a, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li to slučaj, imajući u vidu, u okviru ukupne ocjene, kvalitativni, a ne samo kvantitativni značaj relevantnih elemenata. Sud mu, međutim, može pružiti sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni (vidjeti u tom smislu presude od 27. listopada 2005., *Levob Verzekeringen i OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, t. 23. i od 17. siječnja 2013., *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 33.).

74 U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev jasno upućuje na to da je pružanje usluga o kojem je riječ u glavnom postupku, kako to proizlazi iz ugovora zaključenih između P. Baštove i vlasnika konja, koje se sastoji od triju elemenata – i to treniranja konja, korištenja sportskog objekta te boravka konja u objektu, njihova hranjenja i druge njege koja se konjima pruža – jedinstvena složena usluga. Naime, takav se zaključak nameće u slučaju u kojem ugovorne stranke u stvarnosti traže sklop triju elemenata od kojih se ta usluga sastoji, gdje je korištenje sportskog objekta objektivno potrebno za treniranje konja za utrku te gdje su usluge povezane s boravkom, hranjenjem i njegom konja ponajprije namijenjene praćenju i olakšavanju treniranja konja i korištenju sportskog objekta.

75 Stoga, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, čini se da iz elemenata sadržanih u odluci o upućivanju zahtjeva u biti proizlazi da usluge treniranja i korištenja sportskog objekta predstavljaju dva elementa te složene usluge koji, s obzirom na svoj cilj, imaju jednaku važnost, dok usluge povezane s boravkom, hranjenjem i njegom konja imaju sporedan karakter u odnosu na ta dva elementa. Budući da se samo na korištenje sportskog objekta primjenjuje snižena stopa iz članka 98. te direktive u vezi s točkom 14. Priloga III. Direktivi o PDV-u, ta se snižena stopa ne može primijeniti na jedinstvenu složenu uslugu o kojoj je riječ u glavnom postupku (vidjeti analogijom presudu od 19. srpnja 2012., *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, t. 41. do 43.).

76 Ako, suprotno tomu, sud koji je uputio zahtjev na temelju činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku i osobito s obzirom na ugovore koji su zaključeni između P. Baštove i vlasnika konja zaključiti da treniranje konja predstavlja glavni element jedinstvene složene usluge, nametnuo bi se isti zaključak te se na navedenu uslugu ne bi mogla primijeniti snižena stopa na temelju članka 98. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 14. Priloga III. toj direktivi.

77 Imajući u vidu gornje navode, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 98. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se na pružanje jedinstvene složene usluge, koja se sastoji od više elemenata koji se odnose osobito na treniranje konja, korištenje sportskog objekta, boravak konja u objektu, hranjenje i pružanje druge njege konjima, ne može primijeniti snižena stopa PDV-a kada korištenje sportskog objekta u smislu članka 14. Priloga III. toj direktivi i treniranje konja predstavljaju dva jednakovrijedna elementa te složene usluge ili kada treniranje konja predstavlja glavni element navedene usluge, što je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni.

Troškovi

78 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da ne predstavlja isporuku usluge uz naknadu u smislu te odredbe to što je vlasnik konja, obveznik PDV-a, stavio na raspolaganje konja organizatoru utrke kako bi navedeni konj sudjelovao u toj utrci, u slučaju kada ta okolnost ne dovodi do plaćanja nagrade za sudjelovanje ili druge izravne isplate te kada samo vlasnici konja koji su postigli određeni rezultat u utrci primaju novčanu nagradu, koja je unaprijed određena. S druge strane, takvo stavljanje na raspolaganje predstavlja isporuku usluga uz naknadu u slučaju kada ta okolnost dovodi do organizatorova plaćanja naknade neovisno o postignutom rezultatu predmetnog konja u utrci.

2. Direktivu 2006/112 treba tumačiti na način da se pravo na odbitak ulaznog PDV-a plaćenog u okviru transakcija koje se odnose na pripremanje i sudjelovanje konja za utrku koji su u vlasništvu poreznog obveznika koji uzgaja i trenira vlastite konje za utrku kao i konje trećih osoba priznaje zato što su troškovi koji se odnose na te transakcije sastavni dio općih troškova povezanih s njegovom gospodarskom aktivnošću, pod uvjetom da troškovi koji su nastali prilikom svake predmetne transakcije predstavljaju izravnu i neposrednu vezu s tom aktivnošću. To može biti slučaj ako se tako nastali troškovi odnose na konje za utrku koji su stvarno namijenjeni prodaji ili ako je sudjelovanje tih konja na utrkama, s objektivnog stajališta, sredstvo za promicanje gospodarske aktivnosti, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

U slučaju da takvo pravo na odbitak postoji, novčana nagrada koju eventualno osvoji porezni obveznik zahvaljujući postignutom rezultatu jednog od svojih konja u utrci ne smije se uključiti u poreznu osnovicu PDV-a.

3. Članak 98. Direktive 2006/112 u vezi s člankom 14. Priloga III. toj direktivi treba tumačiti na način da se na pružanje jedinstvene složene usluge, koja se sastoji od više elemenata koji se odnose osobito na treniranje konja, korištenje sportskih objekata, boravak konja na hipodromu, hranjenje i pružanje druge njege konjima, ne može primijeniti snižena stopa PDV-a kada korištenje sportskog objekta u smislu članka 14. Priloga III. toj direktivi i treniranje konja predstavljaju dva jednakovrijedna elementa te složene usluge ili kada

treniranje konjâ predstavlja glavni element navedene usluge, što je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni.

Potpisi

* Jezik postupka: ?eški