

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 10 listopada 2016 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Pojęcie „odpłatnego świadczenia usług” – Udostępnienie konia przez podatnika organizatorowi wyścigów konnych – Ocena zapłaty – Prawo do odliczenia kosztów związanych z przygotowaniem koni podatnika do wyścigów – Koszty ogólne związane z całością działalności gospodarczej – Załącznik III pkt 14 – Obniżona stawka podatku VAT mająca zastosowanie do umożliwienia korzystania z obiektów sportowych – Zastosowanie do prowadzenia stajni wyścigowej – Transakcja stanowiła jedno świadczenie lub kilka niezależnych świadczeń?

W sprawie C-432/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) postanowieniem z dnia 23 lipca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 sierpnia 2015 r., w postępowaniu:

Odvolací finanční ředitelství,

przeciwko

Pavlnie Baštovéj,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (sprawozdawca) i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka, J. Vlášila oraz T. Müllera, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez Z. Maláškova i M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 czerwca 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c),

art. 98 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz pkt 14 załącznika III do tej dyrektywy.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Odvolací finanční ředitelství (dykcją finansów ds. odwołań, Republika Czeska) a Pavlín Baštov w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) wykonywanej przez nią działalności polegającej na prowadzeniu stajni wyścigowej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT stanowi:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

5 W świetle art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu [wykorzystywanie majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu stałego dochodu]”.

6 Artykuł 73 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, w tym z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

7 Zgodnie z art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług,

których kategorie są określone w załączniku III.

[...].

8 Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

9 Artykuł 168 dyrektywy VAT stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...].

10 Artykuł 173 ust. 1 dyrektywy VAT brzmi następująco:

„W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika”.

11 Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98 dyrektywy VAT, znajduje się w załączniku III do tej dyrektywy. Punkt 14 tego załącznika wymienia „[umożliwienie] korzystania z obiektów sportowych”.

Prawo czeskie

12 Zgodnie z § 47 ust. 4 zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (ustawy nr 235/2004 o podatku VAT):

„Do usług ma zastosowanie zwykła stawka opodatkowania, chyba że ustawa stanowi inaczej. Do usług wymienionych w załączniku nr 2 ma zastosowanie stawka obniżona”.

13 Załącznik nr 2 do tej ustawy zawiera wykaz usług objętych stawką obniżoną, wśród których znajduje się m.in. „wykorzystywanie krytych i odkrytych obiektów sportowych do zajęć sportowych”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Pavlína Baštová jest zarejestrowana jako podatnik VAT z tytułu działalności gospodarczej polegającej na prowadzeniu stajni koni wyścigowych mieszczącej 25 miejsc, w której hoduje ona i trenuje konie własne i należące do osób trzecich, które zostały jej powierzone w celu przygotowania ich do wyścigów. Oprócz koni wyścigowych P. Baštová w swojej stajni trzyma także dwa konie, których używa w agroturystyce i w ramach trenowania młodych koni, jak również klacze hodowlane i źrebięta, w odniesieniu do których w przyszłości zamierza osiągać

dochody z ich udziału w wyścigach lub z ich sprzedaży.

15 W ramach tej działalności P. Baštová osiąga dwa rodzaje dochodów będących przedmiotem postępowania głównego. Pierwszy rodzaj obejmuje nagrody zdobyte przez jej własne konie za miejsce zajęte w wyścigach oraz udział w nagrodach uzyskanych w charakterze trenera za miejsce zajęte w wyścigach przez konie osób trzecich. Drugi rodzaj dochodów wynika z prowadzenia stajni wyścigowej i obejmuje opłaty wnoszone przez właścicieli koni za ich przygotowanie do udziału w wyścigach, ale także z tytułu kosztów ich pobytu w stajni i wyżywienia.

16 W deklaracji podatkowej za czwarty kwartał 2010 r. P. Baštová zgłosiła prawo do pełnego odliczenia VAT naliczonego za następujące świadczenia i koszty: wpisowego i uczestnictwa oraz opłat dla asystentów pomagających przy wyścigach, zakupu ekwipunku dla koni, paszy i ekwipunku jeździeckiego, usług weterynaryjnych i zakupu leków dla koni, zużycia energii w stajni, zużycia paliwa do pojazdów, zakupu wirników do produkcji siana i kiszonki oraz zakupu osprzętu do ciągników i usług doradczych w związku z prowadzeniem stajni. Te świadczenia dotyczyły zarówno koni należących do P. Baštovej, jak i do osób trzecich.

17 Ponadto w tej samej deklaracji podatkowej P. Baštová zgłosiła należny podatek VAT według obniżonej stawki 10% od usługi „prowadzenia stajni wyścigowej”, którą świadczyła na rzecz innych właścicieli koni.

18 W decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 26 września 2011 r. Finanční úřad v Ostrově (urząd skarbowy w mieście Ostrov, Republika Czeska) nie przyznała P. Baštovej prawa do odliczenia całego podatku VAT z tego względu, że wykorzystywała ona częściowo opodatkowanych świadczeń nabytych do celów udziału koni w wyścigach, co zdaniem Finanční úřad v Ostrově (urzędu skarbowego w mieście Ostrov) nie stanowiło opodatkowanej transakcji uprawniającej do odliczenia. Ponadto urząd ten nie zgodził się z obciążeniem usługi „prowadzenia stajni wyścigowej” obniżoną stawką VAT.

19 Rozpatrując odwołanie P. Baštovej Finanční ředitelství v Plzni (dyrekcja ds. finansowych w Pilźnie, Republika Czeska) decyzją z dnia 6 czerwca 2012 r. zmieniła decyzję Finanční úřad v Ostrově (urzędu skarbowego w mieście Ostrov), uznając, że P. Baštová była uprawniona do odliczenia podatku VAT od sprzedaży własnych koni, świadczenia usług reklamowych i agroturystycznych. Dyrekcja ta przyznała jej również prawo do odliczenia podatku VAT od udziałów otrzymanych w charakterze trenera w nagrodach uzyskanych za miejsca zajęte w wyścigach przez konie należące do innych właścicieli. Jednakże, podobnie jak Finanční úřad v Ostrově (urząd skarbowy w mieście Ostrov), Finanční ředitelství v Plzni (dyrekcja ds. finansowych w Pilźnie) nie przyznała P. Baštovej prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu transakcji odnoszących się do jej własnych koni, które uczestniczyły w wyścigach.

20 Ponieważ w danym okresie rozliczeniowym P. Baštová prowadziła działalność gospodarczą, z której tylko częściowo uprawniona do odliczenia, miała ona prawo tylko do odliczenia częściowego. Ponadto Finanční ředitelství v Plzni (dyrekcja ds. finansowych w Pilźnie) potwierdziła stanowisko Finanční úřad v Ostrově (urzędu skarbowego w mieście Ostrov), zgodnie z którym usługa „prowadzenia stajni wyścigowej” powinna podlegać podstawowej stawce VAT.

21 Pavlína Baštová wniosła skargę na tę decyzję do Krajský soud v Plzni (sądu rejonowego w Pilźnie, Republika Czeska), który wyrokiem z dnia 6 listopada 2013 r. uznał w szczególności, że w odniesieniu do nagród otrzymanych za miejsce zajęte przez konia w wyścigu wściciel konia świadczy organizatorowi wyścigu odpłatny usług, a zatem chodzi o transakcję podlegającą opodatkowaniu. Nie należało zatem zmniejszać jej prawa do odliczenia.

22 Dyrekcja finansowa ds. odwołała wniosek skargi kasacyjnej do sądu odwoławczego.

23 Sąd ten uznał, że po pierwsze, aby ustalić, czy P. Baštová była uprawniona do odliczenia VAT w całości, niezbędnym jest ustalenie, czy udostępnienie konia przez jego wściciela organizatorowi wyścigu należy uważać za odpłatny usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT. W wypadku odpowiedzi przeczącej powstaje pytanie, czy okoliczności ta z urzędu uzasadnia zmniejszenie prawa do odliczenia podatku naliczonego lub czy koszty danych usług należą do kosztów ogólnych działalności gospodarczej podatnika. W wypadku gdyby Trybunał miał odpowiedzieć, że fakt przygotowania koni do wyścigów i dopuszczenia ich do udziału w wyścigach stanowi element całej działalności gospodarczej P. Baštovéj, pozostaje rozstrzygnięcie, jak należy traktować kwotę, jaką wściciel konia otrzymuje tytułem nagrody w zależności od miejsca zajętego przez konia w wyścigu. Sąd odwoławczy dąży w szczególności do ustalenia, czy kwota ta powinna zostać wliczona do podstawy opodatkowania VAT, czy też stanowi dochód pozbawiony wpływu na tę podstawę.

24 Po drugie, sąd odwoławczy zastanawia się nad pytaniem, czy usługa „prowadzenia stajni wyścigowej” powinna w całości podlegać podstawowej stawce VAT, czy też wchodzi ona w zakres pojęcia „korzystania z obiektów sportowych”, które może podlegać stawce obniżonej zgodnie z pkt 14 załącznika III dyrektywy VAT. W tych ramach należy zbadać, czy usługi związane z prowadzeniem stajni wyścigowej, czyli w szczególności trenowanie koni, korzystanie z obiektów sportowych, pobyt w stajni, wyżywienie i inną opiekę nad końmi należy uważać do celów podatku VAT za jedno świadczenie, podlegające wspólnemu systemowi podatkowemu. Uznając, że jednolity charakter tych świadczeń nie budzi wątpliwości, sąd odwoławczy zastanawia się jednak, jakie są kryteria, na podstawie których mógłby ustalić, czy elementy świadczenia mają równy względem siebie status, czy też ich związek jest związkiem usługi głównej i pomocniczej.

25 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (sąd najwyższy, Republika Czeska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania prejudycjalne:

„1) a) Czy udostępnienie konia przez jego wściciela (będącego podatnikiem) organizatorowi wyścigu w celu uczestnictwa w wyścigu konnym jest odpłatnym świadczeniem usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, a zatem transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT?

b) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej – czy jako wynagrodzenie należy traktować nagrodę pieniężną uzyskaną za miejsce zajęte w wyścigu (którzy jednak otrzymuje nie każdy koź uczestniczący w wyścigach), czy też nabytą usługę polegającą na możliwości uczestniczenia przez konia w wyścigu, którego organizator świadczy na rzecz wściciela, czy też inne wynagrodzenie?

c) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej – czy okoliczności ta sama w sobie stanowi podstawę do zmniejszenia odliczenia naliczonego podatku VAT od opodatkowanych świadczeń nabytych i wykorzystywanych w celu przygotowania własnych koni do wyścigu, czy też należy traktować uczestnictwo konia w wyścigu jako czystą działalność gospodarczą osoby, której działalność stanowi hodowla i trening własnych i cudzych koni wyścigowych, a koszty hodowli

własnych koni i ich udziału w wyścigach jako zawarte w ogólnych kosztach związanych z działalnością gospodarczą tej osoby? Jeżeli odpowiedź na te cztery pytania jest twierdząca, to czy nagroda pieniężna za zajęte miejsce należy uwzględnić w podstawie opodatkowania i zapłacić należy podatek VAT, czy też jest to dochód, który nie ma wpływu na podstawę opodatkowania podatkiem VAT?

2) a) Jeżeli dla celów VAT konieczne jest traktowanie szeregu cząstkowych usług jako jednej transakcji, to jakie są kryteria służące określeniu ich wzajemnego związku, to znaczy określeniu, czy są one świadczeniami mającymi równy status, czy też świadczeniami stanowiącymi usługę główną i usługę pomocniczą? Czy między tymi kryteriami istnieje jakaś hierarchia pod względem kolejności i wagi?

b) Czy art. 98 dyrektywy VAT w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on objęcie usług obniżonej stawki VAT, jeżeli usługa ta składa się z dwóch cząstkowych świadczeń, które dla celów podatku VAT muszą być traktowane jako jedno świadczenie, i świadczenia te mają równy status, a jedno z nich nie może samo w sobie zostać zaklasyfikowane do żadnej z kategorii wskazanych w załączniku III do dyrektywy VAT?

c) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie 2.b – czy pojęcie cząstkowej usługi prawa do korzystania z obiektów sportowych z cząstkową usługą trenera koni wyścigowych, w okolicznościach takich jak okoliczności niniejszej sprawy, uniemożliwia objęcie tej usługi jako całości obniżonej stawki VAT wskazaną w pkt 14 załącznika III do dyrektywy VAT?

d) Jeżeli zastosowanie obniżonej stawki podatku nie jest wykluczone na podstawie odpowiedzi na pytanie 2.c, to jaki wpływ na objęcie odnośnej stawki VAT ma okoliczność, że oprócz usługi korzystania z obiektów sportowych i usługi trenera podatek świadczy także usługi stajenne, karmienia i innej opieki nad końmi? Czy dla celów VAT konieczne jest postrzeganie wszystkich tych cząstkowych świadczeń jako jednej całości podległej temu samemu reżimowi podatkowemu?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego lit. a) i b)

26 Poprzez pytanie pierwsze lit. a) i b) sędziom odsyłaćcy w istocie dopyty do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu udostępnienie konia przez jego właściciela, bądź tego podatnikiem VAT, organizatorowi wyścigu konnego, aby mógł ten uczestniczyć w owym wyścigu. Sędziom zatem zastanawia się w szczególności nad kwestią, czy nagroda uzyskana za miejsce zajęte przez konia w wyścigu lub też nabyta usługa polegająca na możliwości uczestniczenia przez konia w tym wyścigu stanowi zapłatę za takie usługi.

27 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który definiuje zakres stosowania dyrektywy VAT, opodatkowaniu tym podatkiem podlega „odpłatne świadczenie usług”.

28 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako „odpłatnej transakcji” zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a zapłatą rzeczywiście otrzymaną przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonych usługobiorcy

(zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13, 14; a także z dnia 29 października 2015 r., Sudaor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 32).

29 Następnie z orzecznictwa Trybunału wynika, że niepewny charakter samego istnienia zapłaty może zerwać bezpośredni związek pomiędzy usługą świadczoną usługobiorcy a ewentualną zapłatą (zob. analogicznie wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 19; z dnia 27 września 2001 r., Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt 43).

30 Z uwagi na charakter oceny, jaka ma zostać dokonana, oraz zgodnie z tym, co orzekł już Trybunał, do sądu krajowego należy zaklasyfikowanie spornej w postępowaniu głównym działaności w świetle kryteriów ustanowionych przez Trybunał (zob. wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Wreszcie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 32 opinii, działaność sportowa, a w szczególności udział w zawodach sportowych może być świadczeniem szeregu oddzielnych, choć ściśle ze sobą powiązanych usług (zob. podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2000 r., Deliège, C-51/96 i C-191/97, EU:C:2000:199, pkt 56).

32 Z postanowienia odsyłanego wynika, że pozwalając właścicielom koni, aby konie te brały udział w wyścigach, organizator wyścigów konnych świadczy im usługę, która skutkuje zapłatą przez właścicieli kosztów rejestracji i wpisowego.

33 Powstaje natomiast pytanie, czy „udostępnienie” konia przez jego właściciela, będącego podatnikiem VAT, organizatorowi wyścigów konnych również stanowi odpłatne świadczenie usług, za które zapłatą mogłaby stanowić ewentualnie uzyskana nagroda za miejsce zajęte przez konia w wyścigu lub świadczona przez organizatora wyścigu usługa polegająca na umożliwieniu uczestnictwa konia w wyścigu lub jeszcze inne wynagrodzenie.

34 Należy zauważyć, że według wskazówek zawartych w aktach przedstawionych Trybunałowi owo „udostępnienie” faktycznie odpowiada uczestnictwu konia w wyścigu konnym, za które właściciel konia uiszcza koszty rejestracji i wpisowego, jak wynika z pkt 32 niniejszego wyroku.

35 W tym względzie, po pierwsze, należy uznać, że co do zasady udostępnienie konia przez właściciela organizatorowi wyścigu konnego nie może znajdować rzeczywistej zapłaty w świadczonej przez organizatora wyścigu usłudze polegającej na umożliwieniu temu właścicielowi wystawienia konia w wyścigu. Usługa ta bowiem z jednej strony zostaje wynagrodzona ze względu na zapłatę przez właściciela konia kosztów rejestracji i wpisowego odzwierciedlających faktyczny równowartości udziału w wyścigu; a z drugiej strony nawet gdyby właściciel konia ewentualnie mógł uzyskać korzyść z tego udziału dzięki wzrostowi wartości konia w razie odpowiedniego sklasyfikowania lub reklamy, jaki przyznaje mu ten udział, należy stwierdzić, że korzyść ta jest trudna do zmierzenia i niepewna, bowiem zasadniczo zależy od wyniku wyścigu. Nie można zatem brać pod uwagę tej korzyści w celu określenia rzeczywistej zapłaty za to udostępnienie na podstawie orzecznictwa przywołanego w pkt 28 niniejszego wyroku.

36 Po drugie, w wypadku gdy udostępnienie konia do celów jego udziału w wyścigu konnym nie skutkuje wypłatą żadnej premii za udział ani innego bezpośredniego wynagrodzenia i gdy tylko właściciele koni sklasyfikowanych na odpowiednim miejscu zajmującym w wyścigu otrzymują nagrodę, nie można uznać, że udostępnienie konia skutkuje rzeczywistą zapłatą.

37 W takim bowiem wypadku z jednej strony to nie udostępnienie konia przez właściciela organizatorowi wyścigów konnych jako takie skutkuje wypłatą nagrody, lecz uzyskanie określonego rezultatu w wyniku wyścigu, czyli odpowiednie sklasyfikowanie konia. Nawet jeżeli organizator wyścigu zobowiąza się do przyznania takiej nagrody, której kwota jest z góry ustalona i znana, to jednak uzyskanie nagrody jest uzależnione od dokonania szczególnego osiągnięcia i zdane na pewien przypadek. Zgodnie z orzecznictwem przywołanym w pkt 28 niniejszego wyroku przypadek ten wyklucza istnienie bezpośredniego związku pomiędzy udostępnieniem konia a uzyskaniem nagrody.

38 Z drugiej strony przeciwne rozważanie, które polegałoby na zakwalifikowaniu ewentualnie otrzymanej nagrody jako rzeczywistej zapłaty za udostępnienie konia przez właściciela organizatorowi wyścigu, skutkowałoby uzależnieniem zakwalifikowania tego udostępnienia jako opodatkowanej transakcji wyniku uzyskanego przez konia w wyścigu, wbrew utrwalonemu orzecznictwu Trybunału, zgodnie z którym pojęcie „świadczanie usług” ma charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji (zob. wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Po trzecie jednak, gdyby sam udział konia w wyścigu skutkował bezpośrednią zapłatą z tytułu wypłaty premii za udział przez organizatora wyścigu, niezależnie od sklasyfikowania danego konia w wyścigu, udostępnienie tego konia przez jego właściciela mogłoby być zakwalifikowane jako „odpłatne świadczenie usług” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT. Przy tym scenariuszu bowiem, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 35 opinii, wynagrodzenie oferowane przez organizatora wyścigu właścicielowi konia stanowiłoby bezpośrednią zapłatę za usługę świadczoną organizatorowi wyścigu przez właściciela konia w postaci zgody na wzięcie przez konia udziału w wyścigu.

40 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze lit. a) i b) należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu udostępnienie konia przez jego właściciela, będącego podatnikiem VAT, organizatorowi wyścigu konnego, aby koło ten uczestniczył w owym wyścigu, jeżeli nie skutkuje ono wypłatą premii za udział lub innego bezpośredniego wynagrodzenia i tylko właściciele koni, które zostaną sklasyfikowane na odpowiednim miejscu w wyścigu, otrzymują z góry ustaloną nagrodę. Natomiast takie udostępnienie konia stanowi odpłatne świadczenie usług, jeżeli skutkuje wypłatą przez organizatora wynagrodzenia niezależnego od sklasyfikowania danego konia w wyścigu.

W przedmiocie pytania pierwszego lit. c)

41 Poprzez pytanie pierwsze lit. c) sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy w wypadku gdy udostępnienie konia przez jego właściciela, będącego podatnikiem VAT, organizatorowi wyścigów konnych nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, dyrektywę tę należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w ramach transakcji dotyczących przygotowania i udziału w wyścigach koni należy do podatnika, który hoduje i trenuje własne i cudze konie wyścigowe, przysuguje jednak na tej podstawie, że koszty tych transakcji są zawarte w ogólnych kosztach związanych z jego działalnością gospodarczą. Sąd odsyłający zastanawia się ponadto, czy otwarcie takiego prawa prowadzi do uwzględnienia nagrody ewentualnie uzyskanej przez podatnika za miejsce zajęte przez jednego z jego koni w wyścigu konnym w podstawie opodatkowania VAT.

42 Należy przypomnieć, że ustanowiony w dyrektywie VAT system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego podatku VAT należnego będącego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT

gwarantuje w ten sposób w zakresie ci??aru podatkowego ca?kowi? neutralno?? jakiegokolwiek dzia?alno?ci gospodarczej – niezale?nie od jej celu lub wyników – pod warunkiem ?e co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 19; z dnia 8 lutego 2007 r., Investrand, C?435/05, EU:C:2007:87, pkt 22).

43 W tym wzgl?dzie aby mo?na by?o przyzna? podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i okre?li? zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? lub kilkoma transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, które rodz? prawo do odliczenia (wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r., Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, pkt 24; z dnia 21 lutego 2013 r., Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, pkt 19). Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub us?ug zak?ada, i? wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowi?y element cenotwórczy transakcji obci??onych podatkiem nale?nym, rodz?cych prawo do jego odliczenia (wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r., Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, pkt 30; z dnia 21 lutego 2013 r., Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, pkt 19).

44 Podatnik korzysta jednak z prawa do odliczenia równie? w sytuacji braku bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku mi?dzy transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? lub kilkoma transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym powoduj?cymi powstanie prawa do odliczenia, je?eli koszt danych us?ug wchodzi w zakres ogólnych kosztów dzia?alno?ci tego podatnika i stanowi w zwi?zku z tym istotny element ceny dostarczanych przez niego towarów lub ?wiadczonych us?ug. Tego rodzaju koszty maj? bowiem bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?o?ci? dzia?alno?ci gospodarczej podatnika (zob. podobnie w szczególno?ci wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r., Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, pkt 31; z dnia 21 lutego 2013 r., Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, pkt 20).

45 Ponadto okoliczno??, i? ustalenia bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku mi?dzy ?wiadczeniem us?ug a ca?o?ci? opodatkowanej dzia?alno?ci gospodarczej nale?y dokonywa? na podstawie obiektywnej tre?ci owych us?ug, nie wyklucza mo?liwo?ci wzi?cia pod uwag? równie? wy??cznej przyczyny rozpatrywanej transakcji, któr? nale?y uzna? za kryterium okre?lenia jej obiektywnej tre?ci. W razie ustalenia, ?e transakcja nie zosta?a dokonana do celów opodatkowanej dzia?alno?ci podatnika, nie mo?na jej uzna? za maj?c? bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z t? dzia?alno?ci? w rozumieniu orzecznictwa Trybuna?u, nawet je?eli transakcja ta z punktu widzenia jej obiektywnej tre?ci podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, pkt 29).

46 W ramach oceny kryterium bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku z ca?? dzia?alno?ci? gospodarcz? podatnika, której przeprowadzenie nale?y do organów podatkowych i s?dów krajowych, s?dy te powinny bra? pod uwag? wszelkie okoliczno?ci, w jakich przebiega?y rozpatrywane transakcje (zob. podobnie wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r., Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, pkt 25), i uwzgl?dni? tylko te transakcje, które s? w sposób obiektywny zwi?zane z opodatkowan? dzia?alno?ci? podatnika (wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, pkt 22).

47 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, ?e dzia?alno?? gospodarcza P. Baštovej polega na prowadzeniu stajni wy?cigowej, w której mi?dzy innymi hoduje ona i trenuje konie w?asne i cudze. Jej konie s? przeznaczone do sprzeda?y lub odgrywaj? rol? w trenowaniu lub w agroturystyce. Ponadto uczestnicz? one w wy?cigach konnych.

48 Prawd? jest, ?e hodowla i trenowanie koni nale??cych do osoby prowadz?cej stajni? wy?cigow? i ich udzia? w wy?cigach jako taki mog? wykazywa? zwi?zek z tak? dzia?alno?ci? gospodarcz?. Jednak?e z uwagi na orzecznictwo przytoczone w pkt 44 niniejszego wyroku

stwierdzenie to nie wystarczy do uzasadnienia przyznania prawa do odliczenia, które wymaga istnienia bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy kosztami poniesionymi z tytu?u ka?dej z transakcji zwi?zanej z przygotowaniem tych koni i ich uczestnictwem w wy?cigach a ca?o?ci? tej dzia?alno?ci gospodarczej.

49 Aby oceni? istnienie takiego zwi?zku s?d odsy?aj?cy powinien w szczeg?lnie?ci zbada?, czy konie nale??ce do prowadz?cego stajni? rzeczywi?cie s? przeznaczone do sprzeda?y lub czy ich uczestnictwo w wy?cigach konnych z obiektywnego punktu widzenia stanowi ?rodek promocji dzia?alno?ci gospodarczej tej stajni. Je?eli tak jest, koszty poniesione z tytu?u przygotowania tych koni do wy?cig?w i udzia?u w nich wykazuj? bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?o?ci? dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na prowadzeniu takiej stajni. Z jednej strony jest bowiem bezsporne, ?e cena sprzeda?y konia wy?cigowego jest zale?na od stanu jego przygotowania do wy?cig?w i do?wiadczenia, a tak?e renomy, jak? w danym wypadku naby? w wyniku uczestnictwa w wy?cigach, z drugiej strony sukcesy odniesione przez konie w wy?cigach mog? przynie?? prowadz?cemu stajni? zwi?kszon? renom?, reklam? lub rozpoznawalno??, które mog? mie? wp?yw na cen? us?ug trenowania koni nale??cych do innych w?a?cicieli, czego zweryfikowanie w danym wypadku nale?y do s?du odsy?aj?cego.

50 Do cel?w tej oceny nie ma natomiast znaczenia, ?e transakcje zwi?zane z przygotowaniem i uczestnictwem w wy?cigach koni nale??cych do prowadz?cego stajni? pozwalaj? mu na popraw? i rozwój metod treningu, wy?ywienia i opieki nad ko?mi, a tym samym us?ug ?wiadczonych osobom trzecim. Taka okoliczno?? odzwierciedla bowiem tylko po?redni zwi?zek mi?dzy tymi transakcjami a dzia?alno?ci? gospodarcz? b?d?c? przedmiotem post?powania g??wnego okre?lon? w pkt 47 powy?ej.

51 Ponadto nawet je?li transakcje zwi?zane z przygotowaniem i uczestnictwem w wy?cigach koni nale??cych do prowadz?cego stajni? maj? na celu promowanie jego prywatnych interes?w, transakcji tych nie mo?na uwa?a? za maj?ce bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?o?ci? dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na prowadzeniu takiej stajni.

52 Wynika z tego, ?e zgodnie z art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy VAT na korzy?? osoby znajduj?cej si? w sytuacji takiej jak P. Bařtov? istnieje prawo do odliczenia ca?ego podatku VAT obci??aj?cego wydatki poniesione na przygotowanie i uczestnictwo jej koni w wy?cigach, je?eli te konie s? rzeczywi?cie przeznaczone do sprzeda?y lub je?eli udzia? ten z obiektywnego punktu widzenia stanowi ?rodek promowania dzia?alno?ci gospodarczej prowadzonej przez ni? stajni. Natomiast prawo do odliczenia nie przys?uguje w odniesieniu do podatku VAT obci??aj?cego wydatki poniesione na przygotowanie i uczestnictwo koni podatnika w wy?cigach, je?eli te konie nie s? rzeczywi?cie przeznaczone do sprzeda?y, je?eli udzia? ten z obiektywnego punktu widzenia nie stanowi ?rodka promowania dzia?alno?ci gospodarczej prowadzonej przez niego stajni i je?eli wydatki te nie s?u?? ?adnej innej dzia?alno?ci podatnika, która mia?aby zwi?zek z jego dzia?alno?ci? gospodarcz?, czego zweryfikowanie w danym wypadku nale?y do s?du odsy?aj?cego.

53 Jest bowiem bezsporne, ?e je?eli podatnik dokonuje jednocze?nie czynno?ci, w których zakresie podatek podlega odliczeniu, jak i czynno?ci, w których zakresie podatek nie podlega odliczeniu, jest on uprawniony, stosownie do art. 173 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT, do odliczenia tylko tej cz??ci podatku VAT, która przypada na kwot? tych pierwszych czynno?ci (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r., *Abbey National*, C?408/98, EU:C:2001:110, pkt 37; z dnia 26 maja 2005 r., *Kretztechnik*, C?465/03, EU:C:2005:320, pkt 37).

54 Wreszcie nale?y zwróci? uwag?, ?e wnioski wysnute na podstawie oceny przedstawionej w pkt 44–52 niniejszego wyroku s? pozbawione wp?ywu na inne pytanie – o uwzgl?dnienie ceny ewentualnie uzyskanej przez w?a?ciciela konia, b?d?cego podatnikiem VAT, w podstawie

opodatkowania, która zależy od zakwalifikowania tej ceny jako „zapłaty za świadczenie usług”. Z art. 73 dyrektywy VAT wynika bowiem, że w odniesieniu do świadczenia usług innych niż te, które są przedmiotem postępowania głównego, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą usługodawca otrzyma w zamian za świadczenie usług, od usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiego świadczenia. Z rozważań zawartych w pkt 36–38 niniejszego wyroku wynika, że cena ewentualnie uzyskana za konia należącego do podatnika nie może być zakwalifikowana jako rzeczywista zapłata za udostępnienie konia przez jego właściciela organizatorowi wyścigu konnego.

55 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze lit. c) należy odpowiedzieć następująco:

– Dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w ramach transakcji dotyczących przygotowania i udziału w wyścigach koni należących do podatnika, który hoduje i trenuje własne i cudze konie wyścigowe, przysuguje na tej podstawie, że koszty tych transakcji są zawarte w ogólnych kosztach związanych z jego działalnością gospodarczą, pod warunkiem że koszty poniesione na każdą z danych transakcji wykazują bezpośredni i ścisły związek z każdą z tych działalności. Może tak być, jeżeli tak poniesione koszty dotyczą koni wyścigowych faktycznie przeznaczonych do sprzedaży lub jeżeli udział tych koni w wyścigach z obiektywnego punktu widzenia stanowi środek promowania działalności gospodarczej, czego zweryfikowanie w danym wypadku należy do sądu odsyłającego.

– Jeżeli takie prawo do odliczenia istnieje, nagroda ewentualnie uzyskana przez podatnika za miejsce zajęte przez jednego z jego koni w wyścigu nie powinna być uwzględniona w podstawie opodatkowania VAT.

W przedmiocie pytania drugiego

56 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 98 dyrektywy VAT w związku z pkt 14 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że jedna usługa złożona z kilku częściowych świadczeń, konkretnie trenowania koni, korzystania z obiektów sportowych, pobytu koni w stajni, wyżywienia i innego rodzaju opieki nad końmi, może zostać objęta obniżoną stawką VAT.

57 W pierwszej kolejności należy wyjaśnić zakres art. 98 dyrektywy VAT i pkt 14 załącznika III do tej dyrektywy.

58 W tym względzie z art. 98 dyrektywy VAT wynika, że na zasadzie wyjątku od reguły, zgodnie z którą stosowana jest stawka podstawowa, państwom członkowskim przyznano możliwość stosowania jednej obniżonej stawki lub dwóch obniżonych stawek. Ponadto zgodnie z tym przepisem obniżone stawki podatku VAT mogą być stosowane jedynie do dostaw towarów i świadczenia usług, o których mowa w załączniku III do tej dyrektywy.

59 W odniesieniu do interpretacji tego załącznika trzeba przypomnieć, po pierwsze, że przepisy stanowiące wyjątek od zasady należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 1995 r., *Oude Luttikhuis i in.*, C-399/93, EU:C:1995:434, pkt 23; a także z dnia 17 czerwca 2010 r., *Komisja/Francja*, C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 35).

60 Po drugie, poj?cia u?yte w za??czniku III do dyrektywy VAT powinny by? interpretowane zgodnie ze zwyk?ym znaczeniem danych terminów (wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/Polska, C?678/13, niepublikowany, EU:C:2015:358, pkt 46).

61 W niniejszej sprawie z brzmienia pkt 14 za??cznika III do dyrektywy VAT wynika, ?e upowa?nia on pa?stwa cz?onkowskie do stosowania stawki obni?onej do „[umo?liwienia] korzystani[a] z obiektów sportowych”.

62 Z wyra?enia „[umo?liwienie] korzystania” wynika, ?e stosowanie stawki obni?onej jest mo?liwe, je?eli korzystanie jest dokonywane przez osob? trzeci?, a nie przez podatnika utrzymuj?cego dany obiekt sportowy na w?asne potrzeby.

63 Poj?cie „korzystani[a] z obiektów sportowych” wi??e si? z us?ugami dotycz?cymi uprawiania sportu i wychowania fizycznego, które powinny w mo?liwie najszerszym zakresie by? rozpatrywane jako ca?o?? (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 stycznia 2001 r., Stockholm Lindöpark, C?150/99, EU:C:2001:34, pkt 26; z dnia 22 stycznia 2015 r., Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C?55/14, EU:C:2015:29, pkt 25).

64 Jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 56–59 opinii, potencja? obj?cia umo?liwienia korzystania z obiektów sportowych stawk? obni?on? zasadniczo ma promowa? uprawianie sportów i uczyni? je bardziej dost?pnymi dla jednostek.

65 Zatem poj?cie „[umo?liwienia] korzystania z obiektów sportowych” nale?y rozumie? jako obejmuj?ce udost?pnienie korzystania z obiektów przeznaczonych do uprawiania sportu i wychowania fizycznego, a tak?e korzystanie z nich w tym celu.

66 Wynika z tego, ?e nawet je?li us?ugi zwi?zane z korzystaniem z obiektów koniecznych do uprawiania sportów je?dzieckich mog? wchodzi? w zakres pkt 14 za??cznika III do dyrektywy VAT, nie ma to miejsca w wypadku us?ug zwi?zanych z korzystaniem z obiektów przeznaczonych do biernego pobytu koni w stajni, ich wy?ywienia lub sprawowanej nad nimi opieki ani te? miejsc do wypoczynku lub przechowywania.

67 Do s?du odsy?aj?cego nale?y ocena, czy element polegaj?cy na korzystaniu z obiektów sportowych us?ug b?d?cych przedmiotem post?powania g?ównego, w znaczeniu, jakie nadaj? mu umowy zawierane pomi?dzy P. Baštov? a w?a?cicielami koni, odpowiada tej definicji. W braku zbie?no?ci pomi?dzy znaczeniem nadanym temu elementowi przez rzeczone umowy a „[umo?liwieniem] korzystania z obiektów sportowych” w rozumieniu pkt 14 za??cznika III do dyrektywy VAT, us?uga ta w ?adnym razie nie mo?e zosta? obj?ta obni?on? stawk? VAT na podstawie owego pkt 14.

68 W drugiej kolejno?ci, w sytuacji gdyby s?d odsy?aj?cy w wyniku tej oceny uzna?, ?e ów element polegaj?cy na korzystaniu z obiektów sportowych móg? by? obj?ty obni?on? stawk? VAT, aby odpowiedzie? na zadane pytanie nale?y przypomnie?, ?e do celów podatku VAT ka?de ?wiadczenie powinno by? zwykle uznawane za odr?bne i niezale?ne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 pa?dziernika 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, pkt 20; a tak?e z dnia 27 wrze?nia 2012 r., Field Fisher Waterhouse, C?392/11, EU:C:2012:597, pkt 14).

69 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika jednak, ?e w pewnych okoliczno?ciach formalnie odr?bne ?wiadczenia, które mog? by? wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzi? do opodatkowania lub zwolnienia, nale?y uwa?a? za jednolit? czynno??, gdy nie s? one niezale?ne (zob. wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere, C?276/09, EU:C:2010:730, pkt 23 i

przytoczone tam orzecznictwo).

70 Jedna transakcja ma miejsce, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyroki: z dnia 27 października 2005 r., *Levob Verzekeringen i OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 22; a także z dnia 29 marca 2007 r., *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 23).

71 Jest tak również w sytuacji, gdy można stwierdzić, że jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast inne świadczenie lub świadczenia stanowi jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego. W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego (wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r., *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 30; z dnia 21 lutego 2008 r., *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 52).

72 Jeżeli wśród elementów tworzących jedno złozone świadczenie nie jest możliwe wyróżnienie elementu głównego i jednego lub więcej elementów pomocniczych, elementy tworzące to świadczenie powinny być uważane za równoważne.

73 W ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy ma to miejsce, z uwzględnieniem, w ramach całościowej oceny, znaczenia jakościowego, a nie tylko ilościowego, istotnych elementów. Trybunał może jednak dostarczyć mu wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wykadni prawa Unii, które mogą być przydatne (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 października 2005 r., *Levob Verzekeringen i OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 23; a także z dnia 17 stycznia 2013 r., *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 33).

74 W niniejszej sprawie sąd odsyłający wyraźnie wskazuje, że świadczenie usług będących przedmiotem postępowania głównego, tak jak wynika to z umów zawartych przez P. Baštova z właścicielami koni, składające się z trzech elementów, to znaczy trenowania koni, korzystania z obiektów sportowych oraz pobytu koni w stajni, ich wyżywienia i innej opieki nad końmi, stanowi jedno złozone świadczenie. Taki wniosek narzuca się bowiem w wypadku, gdy kontrahenci w rzeczywistości poszukują pojęcia trzech elementów, jakie zawiera to świadczenie, gdzie korzystanie z obiektów sportowych jest obiektywnie niezbędne do trenowania koni wyścigowych i gdzie świadczenia związane z pobytem, wyżywieniem i opieką nad końmi zasadniczo towarzyszą trenowaniu koni i korzystaniu z obiektów sportowych i ułatwiają je.

75 Zatem, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, w istocie wydaje się wynikać z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym, że usługi trenowania i umożliwienia korzystania z obiektów sportowych stanowi dwa elementy tego złożonego świadczenia, które wykazują, w świetle jego celu, równoważne znaczenie, podczas gdy świadczenia związane z pobytem, wyżywieniem i opieką nad końmi mają w stosunku do tych dwóch elementów charakter pomocniczy. Ponieważ samo korzystanie z obiektów sportowych jest objęte stawką obniżoną przewidzianą w art. 98 tej dyrektywy w związku z pkt 14 załącznika III do dyrektywy VAT, nie można stosować tej stawki obniżonej do jednego złozonego świadczenia będącego przedmiotem postępowania głównego (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 41–43).

76 Gdyby natomiast sąd odsyłający, na podstawie okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, a zwłaszcza umów zawartych pomiędzy P. Baštova a właścicielami koni, doszedł do wniosku, że trenowanie koni stanowi główny element jednego złozonego świadczenia, narzucałoby się ten sam wniosek i wskazane świadczenie także nie mogłoby podlegać stawce

obniżonej na podstawie art. 98 dyrektywy VAT w związku z pkt 14 załącznika III do tej dyrektywy.

77 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 98 dyrektywy VAT w związku z pkt 14 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że jedna usługa złożona z kilku cząstkowych świadczeń, mianowicie trenowania koni, korzystania z obiektów sportowych, pobytu koni w stajni, wyżywienia i innego rodzaju opieki nad końmi, nie może zostać objęta obniżoną stawką VAT, jeżeli korzystanie z obiektów sportowych w rozumieniu pkt 14 załącznika III do tej dyrektywy i trenowanie koni stanowi dwa równoważne elementy tego złożonego świadczenia lub jeżeli trenowanie koni stanowi główny element owego świadczenia, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

78 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu udostępnienie konia przez jego właściciela, bądź tego podatnikiem podatku od wartości dodanej, organizatorowi wyścigu konnego, aby mógł brać udział w owym wyścigu, jeżeli nie skutkuje ono wypłatą premii za udział lub innego bezpośredniego wynagrodzenia i tylko właściciele koni, które zostaną sklasyfikowane na odpowiednim miejscu w wyścigu otrzymują z góry ustalony nagród. Natomiast takie udostępnienie konia stanowi odpłatne świadczenie usług, jeżeli skutkuje wypłatą przez organizatora wynagrodzenia niezależnego od sklasyfikowania danego konia w wyścigu.

2) Dyrektywę 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w ramach transakcji dotyczących przygotowania i udziału w wyścigach koni należy do podatnika, który hodzi i trenuje własne i cudze konie wyścigowe, przysuguje na tej podstawie, że koszty tych transakcji są zawarte w ogólnych kosztach związanych z jego działalnością gospodarczą, pod warunkiem że koszty poniesione na każde z danych transakcji wykazują bezpośredni i ścisły związek z działalnością tej działalności. Może tak być, jeżeli tak poniesione koszty dotyczą koni wyścigowych faktycznie przeznaczonych do sprzedaży lub jeżeli udział tych koni w wyścigach z obiektywnego punktu widzenia stanowi środek promowania działalności gospodarczej, czego zweryfikowanie w danym wypadku należy do sądu odsyłającego.

Jeżeli takie prawo do odliczenia istnieje, nagroda ewentualnie uzyskana przez podatnika za miejsce zajęte przez jednego z jego koni w wyścigu nie powinna być uwzględniona w podstawie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

3) Artykuł 98 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 14 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że jedna usługa złożona z kilku cząstkowych świadczeń, mianowicie trenowania koni, korzystania z obiektów sportowych, pobytu koni w stajni, wyżywienia i innego rodzaju opieki nad końmi, może zostać objęta obniżoną stawką podatku od wartości dodanej, jeżeli korzystanie z obiektów sportowych w rozumieniu pkt 14 załącznika III do tej dyrektywy i trenowanie koni stanowi dwa równoważne elementy tego złożonego świadczenia lub jeżeli trenowanie koni stanowi główny element owego

zawiadczenia, czego zweryfikowanie nalezy do sadu odsyajcego.

Podpisy

* Jzyk postpowania: czeski.