

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

10. november 2016 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c) – begrebet »levering af tjenesteydelser mod vederlag« – en afgiftspligtig persons tilrådighedsstillelse af en hest til arrangøren af et hestevæddeløb – vurdering af modværdien – ret til fradrag af de udgifter, der er forbundet med forberedelsen af den afgiftspligtige persons heste til væddeløb – generelle udgifter i tilknytning til hele den økonomiske virksomhed – bilag III, punkt 14 – nedsat momssats for adgang til brug af sportsfaciliteter – anvendelse på drift af en væddeløbsstald – transaktion bestående af en samlet ydelse eller af flere uafhængige ydelser«

I sag C-432/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol, Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 23. juli 2015, indgået til Domstolen den 7. august 2015, i sagen

Odvolací finanční ředitelství

mod

Pavína Bašková,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (refererende dommer) og C. Lycourgos,

generaladvokat: N. Wahl

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tjekkiske regering ved M. Smolek, J. Vlášil og T. Müller, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved Z. Maláková og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. juni 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 98 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) samt punkt 14 i bilag III

til dette direktiv.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Odvolací finanční úřad (skatteappeldirektoratet, Den Tjekkiske Republik) og Pavlína Baštová vedrørende pligten til at betale merværdiafgift (herefter »moms«) af sidstnævntes aktiviteter i forbindelse med drift af en væddeløbsstald.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, fastsætter:

»Ved enhver transaktion svares [moms], der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

4 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

5 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, er affattet således:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

6 Momsdirektivets artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

7 Momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]«

8 Momsdirektivets artikel 167 har følgende ordlyd:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

9 Momsdirektivets artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

10 Momsdirektivets artikel 173, stk. 1, har følgende ordlyd:

»For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af artikel 168, 169 og 170, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.«

11 Listen over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i momsdirektivets artikel 98 omhandlede nedsatte satser, findes i direktivets bilag III. Punkt 14 i dette bilag omfatter »[a]dgang til brug af sportsfaciliteter«.

Tjekkisk ret

12 Artikel 47, stk. 4, i zákon ?. 235/2004 Sb. o dani z p?idané hodnoty (lov nr. 235/2004 om merværdiafgift) har følgende ordlyd:

»Normalsatsen for moms finder anvendelse på ydelser, medmindre andet fastsættes ved lov. For de ydelser, der er anført i bilag 2, finder en nedsat momssats anvendelse.«

13 Bilag 2 til denne lov indeholder en liste over tjenesteydelser, der er pålagt den nedsatte momssats, hvorpå der bl.a. findes »brug af overdækkede og åbne sportsfaciliteter til sportsaktiviteter«.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Pavlína Baštová er momspligtig af en økonomisk virksomhed, som består i drift af en væddeløbsstald med en kapacitet på 25 pladser, hvori hun avler og træner egne og andres heste, som er overdraget til hende med henblik på forberedelse til væddeløb. Ud over væddeløbsheste, har Pavlína Baštová ligeledes to heste i sin stald, som hun anvender til landboturisme og træning af ungheste, samt avlshopper og føl, som hun forventer i fremtiden at kunne tjene penge på i forbindelse med deres deltagelse i væddeløb eller ved salg.

15 Pavlína Baštová modtager i forbindelse med sin virksomhed to former for indtægter, som er genstand for tvisten i hovedsagen. Den første type består af præmier opnået for hendes egne hestes placeringer i væddeløb og dele af præmier opnået som træner for andres hestes placeringer i væddeløb. Den anden type af indtægter følger af driften af væddeløbsstalden og

består i betalinger fra ejerne af hestene for træningen heraf med henblik på deres deltagelse i væddeløb, men ligeledes for omkostninger til deres opstaldning og fodring.

16 I momsangivelsen for fjerde kvartal 2010 krævede Pavlína Baštová fuld fradragsret for indgående moms af følgende ydelser og omkostninger, nemlig indskrivnings- og deltagelsesgebyrer og gebyr for førstehjælp under væddeløb, indkøb af forbrugsvarer til heste, foder og rideudstyr, udgifter til dyrlægebesøg og lægemidler til heste, elektricitetsforbrug i stalden, brændstofforbrug, indkøb af rotorriver til produktion af høg og foder og indkøb af traktorudstyr samt konsulentytelser i forbindelse med driften af stalden. Disse indgående ydelser vedrørte såvel Pavlína Baštová's egne heste som andres heste.

17 I den samme momsangivelse opgav Pavlína Baštová i øvrigt udgående afgift til den nedsatte sats på 10% for ydelsen »drift af væddeløbsstalde«, som hun leverede til de andre hesteejere.

18 Ved afgiftsansættelse af 26. september 2011 gav Finan?ní ú?ad d'Ostrov (skattemyndigheden i Ostov, Den Tjekkiske Republik) afslag på godkendelse af Pavlína Baštová's krav om fuldt momsfradrag med den begrundelse, at hun havde anvendt en del af de afgiftspligtige leveringer med henblik på hestenes deltagelse i væddeløb, hvilket efter skattemyndigheden i Ostovs opfattelse ikke udgjorde en afgiftspligtig transaktion som giver ret til fradrag. Myndigheden godkendte endvidere ikke, at ydelsen »drift af væddeløbsstalde« var pålagt den nedsatte momssats.

19 Pavlína Baštová klagede over denne afgørelse til Finan?ní ?editelství v Plzni (skattedirektoratet i Plze?, Den Tjekkiske Republik), som ved afgørelse af 6. juni 2012 omgjorde skattemyndigheden i Ostovs afgørelse, idet det fandt, at Pavlína Baštová havde ret til at fradrage moms for salget af sine egne heste, levering af reklametydelser og landboturisme. Direktoratet anerkendte endvidere hendes ret til fradrag for moms svarende til den procentdel af præmier for andres hestes placering i væddeløb, der var modtaget i hendes egenskab af træner. I lighed med skattemyndigheden i Ostov fandt skattedirektoratet i Plze? ikke, at Pavlína Baštová havde ret til at fradrage den moms, der var betalt i forbindelse med indgående transaktioner for sine egne heste, som havde deltaget i væddeløb.

20 For så vidt som Pavlína Baštová i den pågældende afgiftsperiode udøvede økonomiske aktiviteter, hvoraf alene visse gav ret til fradrag, har hun alene ret til delvist fradrag. Skattedirektoratet i Plze? har i øvrigt tilsluttet sig skattemyndigheden i Ostovs afgiftsansættelse, hvorefter ydelsen »drift af væddeløbsstalde« skulle pålægges den almindelige momssats.

21 Pavlína Baštová har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved Krajský soud v Plzni (retten for regionen Plze?, Den Tjekkiske Republik), som ved dom af 6. november 2013 bl.a. fastslog, at for så vidt angår præmier modtaget for en hests placering i et væddeløb, leverer ejeren af en hest en ydelse mod vederlag til arrangøren af væddeløbet, og der er således tale om en afgiftspligtig transaktion. Hendes ret til fradrag skulle således ikke have været nedsat.

22 Skatteappeldirektoratet iværksatte kassationsappel til den forelæggende ret.

23 Denne ret er for det første af den opfattelse, at det for at afgøre, om Pavlína Baštová havde ret til at fradrage momsen fuldt ud, er nødvendigt at vide, om en hesteejers tilrådighedsstillelse af denne hest for arrangøren af et væddeløb skal betragtes som en ydelse mod vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c). Hvis dette ikke er tilfældet, rejser der sig et spørgsmål om, hvorvidt denne omstændighed i sig selv begrunder en nedsættelse af fradraget for den indgående moms, eller om de udgifter, der er afholdt i forbindelse med de pågældende ydelser, er del af de generelle omkostninger ved den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed. I tilfælde af at Domstolen skulle svare, at det at forberede heste til

væddeløb og lade dem deltage heri er et led i hele Pavlína Baštová's økonomiske virksomhed, skal det afgøres, hvordan det beløb, som hesteejeren modtager som præmie for hestens placering i væddeløbet skal behandles. Den forelæggende ret ønsker bl.a. oplyst, om dette beløb skal indgå i afgiftsgrundlaget for den udgående moms, eller om det udgør en indkomst, som ikke har nogen betydning i forhold til dette afgiftsgrundlag.

24 Den forelæggende ret har for det andet rejst spørgsmålet om, hvorvidt ydelsen »drift af væddeløbsstalde« i det hele skal pålægges den normale momssats, eller om ydelsen henhører under begrebet »brug af sportsfaciliteter«, som kan være genstand for en nedsat momssats i henhold til punkt 14 i bilag III til momsdirektivet. I denne forbindelse skal det undersøges, om ydelser i forbindelse med drift af en væddeløbsstald, dvs. bl.a. træning af hestene, brug af sportsfaciliteter, opstaldning, fodring og anden pasning af hestene, skal betragtes som en samlet transaktion i momsmæssig henseende og være underlagt en fælles momsordning. Da den forelæggende ret er af den opfattelse, at der ikke er tvivl om disse ydelsers særlige karakter, ønsker den derimod oplyst på grundlag af hvilke kriterier, den kan afgøre, om delene af en sådan ydelse er ligestillede, eller om de udgør en hovedydelse og nogle sekundære ydelser.

25 Det er under disse omstændigheder, at Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol, Den Tjekkiske Republik), har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Er en afgiftspligtig ejers levering af en hest til arrangøren af et væddeløb med henblik på hestens deltagelse i et væddeløb en levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og dermed en momspligtig transaktion?

b) Hvis spørgsmålet besvares bekræftende, skal præmier, der opnås i væddeløbet (men som ikke alle heste, der deltager i væddeløbet opnår), eller erhvervelsen af ydelsen bestående af hestens mulighed for at deltage i det væddeløb, som væddeløbsarrangøren leverer til hestens ejer, eller anden form for vederlag, da anses for at udgøre vederlaget?

c) Hvis spørgsmålet besvares benægtende, er denne omstændighed da i sig selv en begrundelse for at nedsætte fradraget for afgift for afgiftspligtige leveringer, der erhverves og anvendes til forberedelse af avlerens/trænerens egne heste til væddeløb, eller skal en hests deltagelse i et væddeløb betragtes som en del af den økonomiske virksomhed, der drives af en person på området for avl og træning af egne og andres væddeløbsheste, og skal udgifterne til avl af egne heste og deres deltagelse i væddeløb da inkluderes i de samlede udgifter i forbindelse med den pågældende persons økonomiske virksomhed? Hvis denne del af spørgsmålet besvares bekræftende, skal præmier da medregnes i det afgiftspligtige beløb og opgørelsen af udgående afgift, eller er der tale om indkomst, der ikke berører det afgiftspligtige beløb?

2) a) Hvis det i afgiftsmæssig forstand er nødvendigt at betragte flere delydelser som én enkelt transaktion, hvilke kriterier finder da anvendelse ved fastsættelsen af deres indbyrdes forhold, dvs. for at afgøre, om de er ligestillede leveringer, eller om de er leveringer, der består af en hovedydelse og en sekundær ydelse? Findes der et hierarki mellem sådanne kriterier med hensyn til rangorden og vægtning?

b) Skal momsdirektivets artikel 98, sammenholdt med bilag III til dette direktiv, fortolkes således, at den nedsatte sats ikke kan anvendes på en ydelse, hvis denne består af to delleveringer, der i afgiftsmæssig forstand skal betragtes som én enkelt levering, og disse leveringer er ligestillede, og den ene ikke i sig selv kan henføres under en af de kategorier, der er fastsat i bilag III til momsdirektivet?

c) Hvis det andet spørgsmål litra b) besvares bekræftende, er kombinationen af delydelserne

bestående af adgang til brug af sportsfaciliteter og delydelsen bestående af en træner af væddeløbsheste under omstændigheder som i nærværende sag til hinder for, at den nedsatte momssats, der er omhandlet i punkt 14 i bilag III til momsdirektivet, anvendes på denne ydelse som helhed?

d) Hvis anvendelsen af den nedsatte momssats ikke er udelukket på grundlag af svaret på det andet spørgsmål litra c), hvilken betydning for anvendelsen af den relevante momssats har det forhold, at den afgiftspligtige person ud over ydelsen bestående af adgang til brug af sportsfaciliteter og ydelsen bestående af en træner også leverer opstaldning, fodring og anden pasning af en hest? Skal alle disse delleveringer i afgiftsmæssig forstand betragtes som én enkelt levering, der skal pålægges samme afgift?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål, litra a) og b)

26 Med det første spørgsmål, litra a) og b), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig ejers levering af en hest til arrangøren af et hestevæddeløb med henblik på hestens deltagelse i et væddeløb udgør en levering af en ydelse mod vederlag i denne bestemmelses forstand. Retten har særligt rejst tvivl om, hvorvidt den præmie, der modtages for hestens placering i hestevæddeløbet, eller opnåelsen af ydelser bestående i muligheden for at kunne deltage i dette væddeløb, udgør en modværdi for en sådan levering af tjenesteydelser.

27 Det skal indledningsvis bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), som fastlægger momsens anvendelsesområde, er »levering af tjenesteydelser mod vederlag« afgiftspligtig.

28 I henhold til Domstolens faste praksis, forudsætter muligheden for at kvalificere en levering af tjenesteydelser som en »levering mod vederlag« udelukkende, at der består en direkte sammenhæng mellem denne levering og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. bl.a. dom af 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 13 og 14, og af 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 32).

29 Det fremgår endvidere af Domstolens praksis, at den omstændighed, at det er usikkert, om der overhovedet foreligger et vederlag, kan ødelægge den direkte sammenhæng mellem den tjenesteydelse, som leveres til modtageren, og det vederlag, som i givet fald er modtaget (jf. analogt dom af 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 19, og af 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, præmis 43).

30 Under hensyn til genstanden for den gennemgang, der skal foretages, tilkommer det, som Domstolen allerede har udtalt, den nationale ret at foretage en retlig bedømmelse af den i hovedsagen omhandlede virksomhed på grundlag af de af Domstolen fastlagte kriterier (jf. dom af 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

31 Som generaladvokaten har anført i punkt 32 i forslaget til afgørelse, kan sportslig virksomhed og navnlig en deltagelse i en turnering endelig indebære, at der præsteres flere forskellige, men tæt sammenflettede tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 11.4.2000, Deliège, C-51/96 og C-191/97, EU:C:2000:199, præmis 56).

32 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at arrangøren af et hestevæddeløb ved at give hesteejerne mulighed for at lade deres heste deltage i løbet har leveret en ydelse, som giver anledning til disses betaling af indskrivnings- og deltagelsesgebyrer.

33 Der rejser sig derimod et spørgsmål om, hvorvidt en momspligtig hesteejers »tilrådighedsstillelse« af en hest for arrangøren af et hestevæddeløb ligeledes udgør en ydelse mod vederlag, for hvilken modværdien kunne udgøres af den præmie, som i givet fald ville kunne vindes ved hestens placering i væddeløbet, af den ydelse, som arrangøren af væddeløbet yder, som består i muligheden for hestens deltagelse, eller af et andet vederlag.

34 Det skal bemærkes, at denne »tilrådighedsstillelse« ifølge de angivelser, som indgår sagens akter for Domstolen, reelt svarer til hestens deltagelse i et hestevæddeløb, for hvilken hestens ejer, som det fremgår af denne doms præmis 32, betaler indskrivnings- og deltagelsesgebyrer.

35 Det skal i denne forbindelse for det første bemærkes, at modværdien for en hesteejers tilrådighedsstillelse af en hest til arrangøren af et hestevæddeløb ikke reelt kan være den ydelse, som arrangøren af dette væddeløb leverer, som består i muligheden for denne ejer for at lade sin hest deltage i løbet. For det første aflønnes denne ydelse ved hesteejerens betaling af indskrivnings- og deltagelsesgebyrer, som afspejler den reelle modværdi af deltagelsen i løbet. Selv om hesteejeren eventuelt kan drage fordel af denne deltagelse gennem forhøjelse af hestens værdi i tilfælde af en god placering eller den reklame, som deltagelsen giver ham, bemærkes for det andet, at denne gevinst er vanskelig at værdiansætte og er usikker, idet den i det væsentlige afhænger af væddeløbets resultat. Denne gevinst kan derfor ikke tages i betragtning ved afgørelsen af den reelle modværdi for denne tilrådighedsstillelse i henhold til den i denne doms præmis 28 nævnte retspraksis.

36 For det andet bemærkes, at i tilfælde af at tilrådighedsstillelsen af en hest med henblik på dennes deltagelse i et hestevæddeløb ikke giver anledning til betaling af noget deltagerhonorar eller anden direkte aflønning, og hvor det alene er ejerne af de heste, som placeres bedst ved løbets afslutning, som modtager en præmie, kan det ikke fastslås, at denne tilrådighedsstillelse har givet anledning til nogen reel modværdi.

37 I et sådant tilfælde er det for det første ikke hesteejerens tilrådighedsstillelse af hesten for arrangøren af hestevæddeløbet, der som sådan giver anledning til betaling af en præmie, men opnåelsen af et bestemt resultat ved løbet, nemlig en god placering af hesten. På trods af at arrangøren af hestevæddeløbet er forpligtet til at udbetale en præmie, hvis størrelse er fastsat og kendt på forhånd, forholder det sig ikke desto mindre således, at opnåelsen af præmien afhænger af en særlig præstation og er forbundet med en vis usikkerhed. Denne usikkerhed udelukker imidlertid i henhold til den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 28, at der foreligger en direkte forbindelse mellem tilrådighedsstillelsen af hesten og opnåelsen af præmien.

38 Den modsatte løsning, som ville bestå i at kvalificere den præmie, som i givet fald ville blive opnået som den faktiske modværdi af hesteejerens tilrådighedsstillelse af hesten for arrangøren af et hestevæddeløb, ville for det andet føre til, at kvalificeringen af denne tilrådighedsstillelse som afgiftspligtig transaktion ville afhænge af det resultat, som hesten opnår i løbet, hvilket ville være i strid med Domstolens faste praksis, hvorefter begrebet »levering af tjenesteydelser« har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (jf. dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

39 Det skal imidlertid for det tredje bemærkes, at i tilfælde af at det blot er en hests deltagelse i et hestevæddeløb, som giver anledning til en direkte modværdi som følge af arrangøren af hestevæddeløbets betaling af et deltagerhonorar uafhængigt af hestens placering i løbet, kan

hesteejerens tilrådighedsstillelse af den pågældende hest kvalificeres som »levering af ydelser [...] mod vederlag« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c). I dette tilfælde udgør væddeløbsarrangørens betaling til hesteejeren således som anført af generaladvokaten i punkt 35 i forslaget til afgørelse et vederlag for den ydelse, som sidstnævnte har leveret til førstnævnte ved at indvilge i at lade sin hest deltage i væddeløbet.

40 Henset til de ovenstående bemærkninger skal første spørgsmål, litra a) og b), besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig hesteejers tilrådighedsstillelse af en hest til arrangøren af et hestevæddeløb med henblik på hestens deltagelse i et væddeløb ikke udgør en levering af en ydelse mod vederlag i denne bestemmelses forstand, i tilfælde af at den ikke giver anledning til betaling af et deltagerhonorar eller anden direkte aflønning, og i tilfælde af at det alene er de hesteejere, hvis heste bliver placeret godt i løbet, som modtager en præmie, selv hvis denne er fastsat på forhånd. En sådan tilrådighedsstillelse af en hest udgør derimod en levering af ydelser mod vederlag i tilfælde af, at den giver anledning til arrangørens betaling af en aflønning uafhængig af den pågældende hests placering i løbet.

Det første spørgsmål, litra c)

41 Med det første spørgsmål, litra c), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet, såfremt en afgiftspligtig hesteejers tilrådighedsstillelse af en hest for arrangøren af et hestevæddeløb ikke udgør en ydelse mod vederlag i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), da skal fortolkes således, at der ikke desto mindre stadig er ret til fradrag for indgående moms i forbindelse med transaktioner vedrørende forberedelse og deltagelse i hestevæddeløb af heste tilhørende den afgiftspligtige, som avler og træner sine egne væddeløbsheste såvel som andres heste, med den begrundelse, at udgifterne afholdt i forbindelse med disse transaktioner er del af de generelle omkostninger ved den pågældende persons økonomiske virksomhed. Den forelæggende ret er i øvrigt i tvivl om, hvorvidt denne fradragsret fører til, at den præmie, som i givet fald modtages af den afgiftspligtige som følge af en af hans hestes placering i væddeløbet, medregnes i afgiftsgrundlaget for momsen.

42 Det bemærkes, at den fradragsordning, der er indført med momsdirektivet, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har betalt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 19, og af 8.2.2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, præmis 22).

43 I denne forbindelse er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den betalte indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges (dom af 8.6.2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 24, og af 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 19). Således er retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse goder og tjenesteydelser, betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (dom af 8.6.2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 30, og af 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 19).

44 Den afgiftspligtige har ligeledes ret til fradrag, når de i sagen omhandlede udgifter indgår i den pågældendes generelle omkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige leverer, selv om der ikke er nogen direkte og

umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. i denne retning bl.a. dom af 8.6.2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 31, og af 21.2.2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 20).

45 Den omstændighed, at fastlæggelsen af den direkte og umiddelbare tilknytning mellem en tjenesteydelse og den samlede afgiftspligtige økonomiske virksomhed skal foretages ud fra det objektive indhold af denne tjenesteydelse, udelukker ikke, at der ligeledes kan tages hensyn til eneårsagen til den omhandlede transaktion, idet eneårsagen må anses for at udgøre et kriterium for fastlæggelsen af det objektive indhold. Så snart det er fastslået, at en transaktion ikke er blevet udført til brug for en afgiftspligtig persons afgiftspligtige virksomhed, kan denne transaktion ikke anses for at have en direkte og umiddelbar tilknytning til denne virksomhed i henhold til Domstolens praksis, selv om denne transaktion i betragtning af sit objektive indhold kan pålægges moms (dom af 21.2.2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 29).

46 I forbindelse med vurderingen af kriteriet om en direkte og umiddelbar tilknytning til den samlede afgiftspligtige økonomiske virksomhed, som påhviler skattemyndighederne og de nationale retter, tilkommer det disse at tage alle de omstændigheder, hvorunder de pågældende transaktioner er blevet gennemført, i betragtning (jf. i denne retning dom af 8.6.2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 25) og kun at tage hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed (dom af 21.2.2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 22).

47 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Pavlína Baštová's økonomiske virksomhed består i drift af en væddeløbsstald, hvori hun bl.a. avler og træner sine egne og andres heste. Hendes heste er bestemt til salg og/eller spiller en rolle i træningen eller i landboturismen. De deltager i øvrigt i hestevæddeløb.

48 Det er ganske vist korrekt, at avl og træning af heste, som tilhører en person, der driver en væddeløbsstald, og disse hestes deltagelse i hestevæddeløb som sådan kan have forbindelse med en sådan økonomisk virksomhed. Henset til den i denne doms præmis 44 nævnte retspraksis er dette imidlertid ikke tilstrækkeligt til at begrunde en fradragsret, hvilket kræver, at der foreligger en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de afholdte udgifter i forbindelse med hver transaktion med tilknytning til forberedelsen af disse heste og deres deltagelse i væddeløb på den ene side og hele denne økonomiske virksomhed på den anden side.

49 Med henblik på at vurdere om der foreligger en sådan forbindelse, tilkommer det den forelæggende ret særligt at undersøge, om de heste, der tilhører den person, der driver væddeløbsstalden, faktisk er bestemt til salg, eller om deres deltagelse i hestevæddeløb objektivt set er en måde at fremme staldens økonomiske virksomhed. Hvis dette er tilfældet, har de udgifter, der er afholdt i forbindelse med disse hestes forberedelse og deltagelse i hestevæddeløb, en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den økonomiske virksomhed, som består i at drive en sådan stald. Det er således for det første ubestridt, at salgsprisen på en væddeløbshest afhænger af, hvor godt den er forberedt til væddeløb og dens erfaring, dvs. det omdømme den i givet fald har opnået som følge af sin deltagelse i væddeløb. Den succes, som en person, der driver en væddeløbsstald har opnået under væddeløbene med sine heste, kan for det andet give denne person et omdømme, en reklame eller en forøget synlighed, som kan have indflydelse på prisen for dennes ydelser med træning af andres heste, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere.

50 Derimod er det i forbindelse med denne vurdering ikke relevant, om transaktionerne forbundet med forberedelsen og deltagelsen i hestevæddeløb for de heste, som tilhører den

person, der driver stalden, giver denne person mulighed for at forbedre og udvikle sine træningsmetoder, fodring og pasning af hestene og således de ydelser, der leveres til andre. En sådan omstændighed afspejler således alene en indirekte forbindelse mellem de pågældende transaktioner og den i hovedsagen omhandlede økonomiske virksomhed, som anført i præmis 47 ovenfor.

51 Hvis de transaktioner, der er forbundet med forberedelsen og deltagelsen i hestevæddeløb for de heste, som tilhører den person, der driver stalden, tilsigter at fremme denne persons private interesser, kan disse transaktioner i øvrigt ikke betragtes som havende en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den økonomiske virksomhed, som består i drift af en sådan stald.

52 Det følger heraf, at der i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 167 og 168, litra a), til fordel for personer, der befinder sig i en situation som den, som Pavlína Baštová befinder sig i, er en ret til fradrag for den samlede moms, der er pålagt de udgifter, der er afholdt i forbindelse med forberedelse og deltagelse af hendes heste i væddeløb, når disse heste faktisk er bestemt til salg, eller når denne deltagelse objektivt set er et middel til at fremme den økonomiske virksomhed for den stald, som hun driver. Der er derimod ingen fradragsret, når det drejer sig om den moms, som påhviler de udgifter, som er afholdt i forbindelse med forberedelse og deltagelse i væddeløb for den afgiftspligtiges heste, hvis disse heste reelt ikke er bestemt til salg, hvis denne deltagelse ikke objektivt set er et middel til at fremme den økonomiske virksomhed for den stald, som personen driver, og hvis disse udgifter ikke bidrager til nogen anden aktivitet for den afgiftspligtige person, som er forbundet med dennes økonomiske virksomhed, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere.

53 Det er således ubestridt, at hvis en afgiftspligtig person udfører såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret hertil, kan vedkommende således i henhold til momsdirektivets artikel 173, stk. 1, første afsnit, alene fradrage den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner (jf. i denne retning dom af 22.2.2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, præmis 37, og af 26.5.2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, præmis 37).

54 Det skal endelig bemærkes, at de konklusioner, der drages i forbindelse med den i denne doms præmis 44-52 nævnte undersøgelse, ikke er relevante for det herfra adskilte spørgsmål om, hvorvidt den præmie, der i givet fald er opnået af den momspligtige hesteejer, indgår i afgiftsgrundlaget, som afhænger af kvalificeringen af denne præmie som »modværdi for en tjenesteydelse.« Det fremgår således af momsdirektivets artikel 73, at afgiftsgrundlaget ved levering af tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede, omfatter den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris. Det fremgår imidlertid af de i denne doms præmis 36-38 nævnte bemærkninger, at den præmie, som en afgiftspligtig persons hest i givet fald opnår, ikke kan betragtes som den reelle modværdi for hesteejerens tilrådighedsstillelse af hesten for arrangøren af et hestevæddeløb.

55 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål, litra c), besvares således:

— Momsdirektivet skal fortolkes således, at der gives ret til fradrag for indgående moms i forbindelse med transaktioner vedrørende forberedelse og deltagelse i hestevæddeløb af heste tilhørende den afgiftspligtige, som avler og træner sine egne væddeløbsheste såvel som andres heste, med den begrundelse, at udgifterne afholdt i forbindelse med disse transaktioner er del af de generelle omkostninger ved den pågældende persons økonomiske virksomhed, på betingelse af at de udgifter, der er afholdt i forbindelse med hver af disse transaktioner, har en direkte og umiddelbar forbindelse med hele denne virksomhed. Dette kan være tilfældet, hvis de således

afholdte omkostninger vedrører væddeløbsheste, som faktisk er bestemt til salg, eller hvis disse hestes deltagelse i væddeløb objektivt set er et middel til at fremme den økonomiske virksomhed, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere.

– I tilfælde af at der foreligger en sådan fradragsret, skal den præmie, som i givet fald modtages af den afgiftspligtige som følge af en af hans hestes placering i et væddeløb, ikke medregnes i afgiftsgrundlaget for momsen.

Det andet spørgsmål

56 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 98, sammenholdt med punkt 14 i bilag III til dette direktiv, skal fortolkes således, at en samlet sammensat tjenesteydelse, som består af flere elementer vedrørende bl.a. træning af heste, anvendelse af sportsfaciliteter, opstaldning, fodring og anden pasning af heste kan være pålagt en nedsat momssats.

57 Først skal rækkevidden af momsdirektivets artikel 98 og punkt 14 i bilag III til dette direktiv præciseres.

58 I denne forbindelse fremgår det af momsdirektivets artikel 98, at medlemsstaterne som en undtagelse fra princippet om, at det er den almindelige momssats, der finder anvendelse, kan anvende en eller to nedsatte satser. Endvidere kan efter denne bestemmelse de nedsatte momssatser udelukkende anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III til direktivet.

59 Hvad angår fortolkningen af dette bilag skal det for det første bemærkes, at bestemmelser, der har karakter af en undtagelse fra et princip, skal fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 12.12.1995, Oude Luttikhuis m.fl., C-399/93, EU:C:1995:434, præmis 23, og af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 35).

60 Det skal for det andet bemærkes, at begreberne i bilag III til momsdirektivet skal fortolkes i overensstemmelse med de pågældende ords almindelige betydning (dom af 4.6.2015, Kommissionen mod Polen, C-678/13, ikke trykt, EU:C:2015:358, præmis 46).

61 I det foreliggende tilfælde fremgår det af ordlyden af punkt 14 i bilag III til momsdirektivet, at medlemsstaterne kan anvende en nedsat momssats for »adgang til brug af sportsfaciliteter«.

62 Det fremgår af udtrykket »adgang til brug«, at anvendelsen af en nedsat momssats er mulig, hvis brugen af sportsfaciliteterne sker af en tredjemand og ikke den afgiftspligtige person, som driver de pågældende faciliteter til egne behov.

63 Begrebet »brug af sportsfaciliteter« er forbundet med ydelser i tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning, der så vidt muligt skal betragtes samlet (jf. i denne retning dom af 18.1.2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, præmis 26, og af 22.1.2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, præmis 25).

64 Som generaladvokaten imidlertid har anført i punkt 56-59 i forslaget til afgørelse, tilsigter muligheden for at anvende en nedsat sats for adgangen til brug af sportsfaciliteter i det væsentlige at fremme udøvelsen af sportsaktiviteter og gøre disse mere tilgængelige for borgerne.

65 Begrebet »adgang til brug af sportsfaciliteter« skal følgelig forstås således, at det tager sigte på adgangen til at bruge faciliteter bestemt til udøvelse af sport og fysisk træning, og disse faciliteters anvendelse hertil.

66 Det følger heraf, at mens tjenesteydelser forbundet med brugen af de nødvendige faciliteter til udøvelse af ridesport kan henhøre under punkt 14 i bilag III til momsdirektivet, kan dette ikke være tilfældet for ydelser med tilknytning til brug af faciliteter bestemt til hestens passive ophold i stalden, deres fodring og pasningen heraf, eller hvile- og lagerarealer.

67 Det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, om den del af de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelser, der består i brugen af sportsfaciliteter, i den forstand, som de er tildelt ved kontrakterne mellem Pavlína Baštová og hesteejerne, svarer til denne definition. Hvis der ikke er sammenfald mellem den betydning, dette element er tildelt ved de pågældende kontrakter, og »adgang til brug af sportsfaciliteter« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i punkt 14 i bilag III til momsdirektivet, kan den pågældende ydelse under ingen omstændigheder henhøre under den nedsatte momssats i henhold til nævnte punkt 14.

68 I tilfælde af at den forelæggende ret i forbindelse med denne undersøgelse finder, at dette element består i brug af sportsfaciliteter, som kan henhøre under en nedsat momssats, skal det for at besvare det forelagte spørgsmål for det andet bemærkes, at hver enkelt ydelse i momsmæssig henseende sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse, således som det fremgår af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit (jf. i denne retning dom af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 20, og af 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 14).

69 Det fremgår ikke desto mindre af Domstolens praksis, at en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, i visse tilfælde skal anses for at udgøre én enkelt transaktion, såfremt ydelserne ikke er uafhængige af hinanden (dom af 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

70 Der er tale om en enkelt transaktion, bl.a. når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 22, og af 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, præmis 23).

71 Dette er ligeledes tilfældet, når et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens omvendt et eller flere elementer skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 30, og af 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 52).

72 Hvis det blandt de elementer, der udgør en sammensat enkelt ydelse, ikke er muligt at fastsætte et hovedelement og et eller flere sekundære elementer, skal de elementer, der udgør denne ydelse betragtes somigestillede.

73 I forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, tilkommer det den forelæggende ret at afgøre, om dette er tilfældet, idet der i forbindelse med en samlet vurdering tages hensyn til de relevante elementers kvalitative og ikke blot kvantitative betydning. Det tilkommer imidlertid Domstolen at oplyse retten om alle de momenter, der angår fortolkning af EU-retten, og som kan være til nytte (jf. i denne retning dom af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 23, og af 17.1.2013, BG? Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 33).

74 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret klart anført, at den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse således som den fremgår af de kontrakter, der er indgået mellem Pavlína Baštová og hesteejerne, og som består af tre elementer, nemlig træning af hestene, brug af sportsfaciliteter og opstaldning af hestene samt fodring og pasning af hestene, er en sammensat enkelt ydelse. En sådan konklusion skal således drages i tilfælde af, at medkontrahenterne reelt søger en kombination af de tre elementer, som ydelsen indebærer, hvor brugen af sportsfaciliteterne er objektivt nødvendig for at træne væddeløbshestene, og hvor ydelserne forbundet med opstaldning, fodring og pasning af hestene hovedsageligt er bestemt til at ledsage og lette træningen af hestene og brugen af sportsfaciliteterne.

75 Med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse, synes det således i det væsentlige at følge af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, at ydelserne med træning og brug af sportsfaciliteterne udgør to elementer i denne sammensatte ydelse, som henset til ydelsens formål har lige stor værdi, mens ydelserne forbundet med opstaldning, fodring og pasning af hestene er sekundære ydelser i forhold til disse to elementer. For så vidt som det alene er brugen af sportsfaciliteterne, der henhører under den nedsatte momssats fastsat i direktivets artikel 98 sammenholdt med punkt 14 i bilag III til momsdirektivet, kan denne nedsatte sats ikke anvendes på den i hovedsagen omhandlede enkelte sammensatte ydelse (jf. analogt dom af 19.7.2012, Deutsche Bank, C44/11, EU:C:2012:484, præmis 41-43).

76 Hvis den forelæggende ret på grundlag af de faktiske omstændigheder i hovedsagen og særligt henset til de kontrakter, som er indgået mellem Pavlína Baštová og hesteejerne, derimod kommer til den konklusion, at træningen af hestene udgør hovedelementet i den samlede sammensatte ydelse, skal samme konklusion drages, og den pågældende ydelse kan heller ikke være underlagt en nedsat momssats i henhold til momsdirektivets artikel 98 sammenholdt med punkt 14 i bilag III til dette direktiv.

77 I lyset af disse bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 98, sammenholdt med punkt 14 i bilag III til dette direktiv skal fortolkes således, at en samlet sammensat tjenesteydelse, som består af flere elementer vedrørende bl.a. træning af heste, brug af sportsfaciliteter, opstaldning af heste, fodring og anden pasning af heste, ikke kan være pålagt en nedsat momssats, når brugen af sportsfaciliteterne i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i punkt 14 i bilag III til direktivet, og træningen af hestene udgør to ligestillede elementer i denne sammensatte ydelse, eller når træningen af hestene udgør hovedelementet i den pågældende ydelse, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere.

Sagens omkostninger

78 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en afgiftspligtig hesteejers tilrådighedsstillelse af en hest til arrangøren af et hestevæddeløb med henblik på hestens deltagelse i et væddeløb ikke udgør en levering af en ydelse mod vederlag i denne bestemmelses forstand, i tilfælde af at den ikke giver anledning til betaling af et deltagerhonorar eller anden direkte aflønning, og i tilfælde af at det alene er de hesteejere, hvis heste bliver placeret godt i løbet, som modtager en præmie, selv hvis denne er fastsat på forhånd. En sådan tilrådighedsstillelse af en hest udgør derimod en levering af ydelser mod vederlag i tilfælde af, at den giver anledning til arrangørens betaling af en aflønning

uafhængig af den pågældende hests placering i løbet.

2) Direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at der gives ret til fradrag for indgående merværdiafgift i forbindelse med transaktioner vedrørende forberedelse og deltagelse i hestevæddeløb af heste tilhørende den afgiftspligtige, som avler og træner sine egne væddeløbsheste såvel som andres heste, med den begrundelse, at udgifterne afholdt i forbindelse med disse transaktioner er del af de generelle omkostninger ved den pågældende persons økonomiske virksomhed, på betingelse af at de udgifter, der er afholdt i forbindelse med hver af disse transaktioner, har en direkte og umiddelbar forbindelse med hele denne virksomhed. Dette kan være tilfældet, hvis de således afholdte omkostninger vedrører væddeløbsheste, som faktisk er bestemt til salg, eller hvis disse hestes deltagelse i væddeløb objektivt set er et middel til at fremme den økonomiske virksomhed, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere.

I tilfælde af at der foreligger en sådan fradragsret, skal den præmie, som i givet fald modtages af den afgiftspligtige som følge af en af hans hestes placering i et væddeløb, ikke medregnes i afgiftsgrundlaget for merværdiafgiften.

3) Artikel 98 i direktiv 2006/112, sammenholdt med punkt 14 i bilag III til dette direktiv, skal fortolkes således, at en samlet sammensat tjenesteydelse, som består af flere elementer vedrørende bl.a. træning af heste, brug af sportsfaciliteter, opstaldning af heste, fodring og anden pasning af heste ikke kan være pålagt en nedsat merværdiafgiftssats, når brugen af sportsfaciliteterne i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i punkt 14 i bilag III til direktivet, og træningen af hestene udgør to ligestillede elementer i denne sammensatte ydelse, eller når træningen af hestene udgør hovedelementet i den pågældende ydelse, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere.

Underskrifter

* Processprog: tjekkisk.