

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

10. november 2016(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Mõiste „teenuste osutamine tasu eest“ – Maksukohustuslase poolt hobuse andmine hobuste võiduajamise korraldaja käsutusse – Tasu hindamine – Maksukohustuslasele kuuluvate hobuste võiduajamiseks ettevalmistamisega seotud kulude mahaarvamise õigus – Majandustegevusega tervikuna seotud üldkulud – III lisa punkt 14 – Spordirajatiste kasutamisele kohaldatav vähendatud käibemaksumäär – Kohaldatavus võidusõiduhobuste talli haldamisele – Tehing, mis koosneb ühest või mitmest eraldi teenusest

Kohtuasjas C-432/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Nejvyšší správní soudi (kõrgeim halduskohus, Tšehhi Vabariik) 23. juuli 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. augustil 2015, menetluses

Odvolací finanční ředitelství

versus

Pavλίνα Baštová,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (ettekandja) ja C. Lycourgos,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vlášil ja T. Müller,
- Euroopa Komisjon, esindajad: Z. Malášková ja M. Owsiany-Hornung,

olles 14. juuni 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 2 lõike 1 punkti c ja artiklit 98 ning III lisa punkti 14.

2 Taotlus on esitatud Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon, Tšehhi Vabariik)

ja Pavlína Baštová vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas viimase poolt võidusõiduhobuste talli haldamine on käibemaksuga maksustatav tegevus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teine lõik sätestab:

„Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.“

4 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt c sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

5 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

7 Direktiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[...]“.

8 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

9 Käibemaksudirektiivi artikkel 168 sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade ja teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“.

10 Käibemaksudirektiivi artikli 173 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii artiklites 168, 169 ja 170 nimetatud tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas.

Nimetatud osa määratakse artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.“

11 Loend kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada käibemaksudirektiivi artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid, asub direktiivi III lisas. Selle lisa punktis 14 on märgitud „spordirajatiste kasutamine“.

Tšehhi õigus

12 Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z p?ídané hodnoty (käibemaksuseadus nr 235/2004) § 47 lõikes 4 on sätestatud:

„Teenuste suhtes kohaldatakse harilikku maksumäära, välja arvatud juhul, kui seaduses on sätestatud teisiti. 2. lisas loetletud teenuste suhtes kohaldatakse vähendatud maksumäära.“

13 Käibemaksuseaduse 2. lisas on muude teenuste hulgas nimetatud „sise- ja välisraajatiste kasutamine sporditegevuseks“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Pavlína Baštová on käibemaksukohustuslane seoses majandustegevusega, mis hõlmab 25% kohalise võidusõiduhobuste talli haldamist, kus ta kasvatab ja treenib nii enda hobuseid kui ka kolmandate isikute poolt tema hoolde antud hobuseid eesmärgiga valmistada neid ette võiduajamiseks. Lisaks võidusõiduhobustele oli tal veel kaks hobust, keda ta kasutas maaturismiks ja noorte hobuste treenimiseks, ning tõumärad ja varsad, kelle osalemisest võiduajamistel või müügist lootis ta saada tulu tulevikus.

15 Oma tegevusega seoses saab P. Baštová kahte liiki tulu, mis on põhikohtuasja ese. Esimest liiki tulu koosneb võiduajamiste tulemuste põhjal tema enda hobuste paremusjärjestuse alusel saadud rahalistest auhindadest ja kolmandatele isikutele kuuluvate hobuste paremusjärjestuse alusel talle kui treenerile määratud protsendiosast. Teist liiki tulu pärineb võidusõiduhobuste talli haldamisest ja selle moodustavad tasud, mida maksavad hobuste omanikud nii hobuste võiduajamiseks treenimise kui ka nende majutamise ja söötmise eest.

16 P. Baštová taotles 2010. aasta neljanda kvartali maksudeklaratsioonis õigust arvata sisendkäibemaks täies ulatuses maha järgmistelt teenustelt ja kuludelt: registreerimis- ja osalemistasud ning võistluste ajaks palgatud abipersonali kulud, hobustele esmatarbekaupade, sööda ja ratsutamisvarustuse hankimine, hobustele veterinaarteenuste ja ravimite hankimine, talli elektritarbimine, sõidukite kütusetarbimine, heina ja sööda varumiseks rootorvaalutite ja traktoritarvikute hankimine ning talli haldamisega seotud nõustamisteenuste ostmise. Neid teenuseid osutati nii P. Baštovále kui ka kolmandatele isikutele kuuluvate hobustega seoses.

17 Lisaks deklareeris P. Baštová samas maksudeklaratsioonis 10protsendilise määraga vähendatud käibemaksu, mida ta arvestas teistele hobuseomanikele osutatud „võidusõiduhobuste talli haldamise“ teenuse eest.

18 Finanční úřad d'Ostrov (Ostrovi maksuamet, Tšehhi Vabariik) ei andnud oma 26. septembri 2012. aasta otsusega P. Baštovále õigust arvata käibemaks täies ulatuses maha, kuna leidis, et viimane on kasutanud ühte osa maksustatavatest tehingutest osalemiseks hobuste võiduajamistel, mis Ostrovi maksuameti hinnangul ei ole mahaarvamisõiguse tekkimiseks nõutav maksustatav tehing. Lisaks ei andnud maksuamet nõusolekut maksustada „võidusõiduhobuste talli haldamine“ vähendatud käibemaksumääraga.

19 P. Baštová kaebas Ostrovi maksuameti otsuse edasi Finanční úřad v Plzni'le (Pilseni maksudirektoraat, Tšehhi Vabariik), kes muutis 6. juuni 2012. aasta otsusega Ostrovi maksuameti otsust, leides, et P. Baštová oli õigus käibemaks maha arvata enda hobuste müügilt ja reklaami ning maaturismiga seotud teenustelt. Nimetatud asutus andis P. Baštovále õiguse käibemaksu maha arvata ka kolmandatele isikutele kuuluvate hobuste paremusjärjestuse alusel saadud rahalistelt auhindadelt talle kui treenerile makstud protsendiosalt. Samas ei andnud Pilseni maksudirektoraat sarnaselt Ostrovi maksuametile P. Baštovále õigust arvata maha sisendkäibemaksu, mille ta tasus seoses tehingutega, mis puudutasid tema enda hobuste osalemist võiduajamistel.

20 Pilseni maksudirektoraat leidis, et kuna P. Baštová majandustegevus asjaomasel maksustamisperioodil hõlmas tehinguid, millest vaid osad andsid mahaarvamisõiguse, oli tal õigus käibemaksu maha arvata vaid osaliselt. Lisaks nõustus maksudirektoraat Ostrovi maksuameti arvamusega, mille kohaselt tuleb „võidusõiduhobuste talli haldamine“ maksustada harilikku käibemaksumääraga.

21 P. Baštová esitas selle otsuse peale kaebuse Krajský soud v Plzni'le (Pilseni maakonna kohus, Tšehhi Vabariik), kes leidis 6. novembri 2013. aasta otsuses, et võiduajamise lõpus hobuse paremusjärjestuse alusel makstavate rahaliste auhindadega seoses osutab hobuse omanik võiduajamise korraldajale tasu eest teenust ja seega on tegemist maksustatava tehinguga. Seega ei oleks pidanud tema mahaarvamisõigust vähendama.

22 Maksuvaidluste valdkonnas pädev maksuhaldur esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse.

23 Esiteks on nimetatud kohtu hinnangul oluline, selgitamaks välja, kas P. Baštová oli õigus käibemaksu täies ulatuses maha arvata, teha kindlaks, kas hobuse omaniku poolt hobuse andmine võiduajamise korraldaja käsutusse on teenuse osutamine tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Kui see nii ei ole, siis tekib küsimus, kas see asjaolu iseenesest annab aluse sisendkäibemaksu mahaarvamise vähendamiseks või kas asjaomaste teenustega seotud kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka. Juhul kui Euroopa Kohus peaks vastama, et hobuste ettevalmistamine võiduajamisteks ja nende osalemine seal on üks osa P. Baštová majandustegevusest, tuleb veel otsustada, kuidas käsitada summat, mille hobuse

omanik saab auhinnarahana vastavalt hobuse paremusjärjestusele võiduajamise lõpus. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub eelkõige selgitada, kas see summa tuleb arvata käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka või on tegemist tuluga, mis maksustatavat väärtust üldse ei mõjuta.

24 Teiseks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas „võidusõiduhobuste talli haldamise“ teenus tuleb tervikuna maksustada hariliku käibemaksumääraga või kuulub see mõiste „spordirajatiste kasutamine“ alla, millele võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära vastavalt käibemaksudirektiivi III lisa punktile 14. Sellega seoses tuleks kontrollida, kas võidusõiduhobuste talli haldamisega seotud teenuseid nagu hobuste treenimine, spordirajatiste kasutamine, tallis majutamine, söötmine ja hobuste eest muul viisil hoolitsemine tuleb käibemaksu arvestamisel pidada üheks teenuseks, mida käsitatakse maksustamisel ühtemoodi. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et need teenused moodustavad kahtlemata üheainsa teenuse, siis ta küsib lisaks, milliste kriteeriumide alusel määratakse kindlaks, kas tegemist on teineteise suhtes samaväärsete teenustega või põhi- ja kõrvalteenusega?

25 Neil asjaoludel otsustas Nejvyšší správní soud (kõrgeim kohus, Tšehhi Vabariik) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. a) Kas juhul, kui hobuse omanik (kes on maksukohustuslane) annab hobuse võiduajamisel osalemiseks võiduajamise korraldaja käsutusse, on tegemist teenuste osutamisega tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ja seega tehinguga, mis maksustatakse käibemaksuga?

b) Kui vastus on jaatav, siis kas võiduajamise lõpus paremusjärjestuse alusel saadud rahalist auhinda (mida siiski ei saa kõik võiduajamisel osalevad hobused) või saadud teenust, mis seisneb võimaluses osaleda hobusega võiduajamisel, ja mida hobuse omanikule osutab võiduajamise korraldaja, või muud tasu tuleb käsitada tasuna?

c) Kui vastus on eitav, siis kas nimetatud asjaolu iseenesest on alus vähendada hobuste kasvataja ja treenija enda hobuste võiduajamiseks ettevalmistamiseks sooritatud maksustatavatelt tehingutelt tasutud mahaarvatavat sisendkäibemaksu või tuleb hobuse osalemist võiduajamistel käsitada nii endale kui ka kolmandatele isikutele kuuluvate võidusõiduhobuste kasvatamise ja treenimisega tegeleva isiku majandustegevusena ning tema enda hobuste kasvatamise ja nendega võiduajamistel osalemise kulud tuleb arvata tema majandustegevusega seotud üldkulude hulka? Kui vastus küsimuse sellele osale on jaatav, siis kas võiduajamise lõpus paremusjärjestuse alusel saadud rahaline auhind tuleb arvata maksustatava väärtuse hulka ja arvestada sellelt tasumisele kuuluv käibemaks või on tegemist tuluga, mis käibemaksuga maksustatavat väärtust üldse ei mõjuta?

2. a) Kui käibemaksu arvutamiseks tuleb teenuse mitut osa käsitada üheainsa tehinguna, siis milliste kriteeriumide alusel määratakse kindlaks nende omavaheline suhe, see tähendab, kas tegemist on teineteise suhtes samaväärsete teenustega või põhi- ja kõrvalteenusega? Kas selliste kriteeriumide järjestamisel ja nende osakaalu määramisel on olemas hierarhia?

b) Kas käibemaksudirektiivi artiklit 98 koostoimes direktiivi III lisaga tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liigitada teenust vähendatud maksumääraga maksustatavaks teenuseks, kui teenus koosneb kahest osast, mida tuleb käibemaksu arvutamisel käsitada üheainsa teenusena, ja need teenused on teineteise suhtes samaväärsed ning ühte nendest ei saa tema olemuse tõttu liigitada mitte ühessegi käibemaksudirektiivi III lisas loetletud kategooriasse?

c) Kui vastus teise küsimuse punktile b on jaatav, siis kas spordirajatise kasutamise teenuse ja võidusõiduhobuste treenimise teenuse üheskoos osutamine sellistel asjaoludel nagu käesolevas

kohtuasjas välistab nimetatud tervikteenuse liigitamise käibemaksudirektiivi III lisa punktis 14 nimetatud teenuseks, mille suhtes kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära?

d) Kui vähendatud maksumäära kohaldamine ei ole teise küsimuse punktile c antud vastuse alusel välistatud, siis kuidas mõjutab teenuse asjaomase käibemaksumääraga maksustatavaks teenuseks liigitamist asjaolu, et maksukohustuslane osutab lisaks spordirajatise kasutamise ja treeneri teenustele ka hobuste tallis majutamise, söötmise ja muul viisil nende eest hoolitsemise teenuseid? Kas kõiki teenuse osi üheskoos tuleb käibemaksu arvestamisel pidada üheksainsaks teenuseks, mida käsitatakse maksustamisel ühtemoodi?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimese küsimuse punktid a ja b

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib selle küsimusega sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et teenuse osutamiseks tasu eest selle sätte tähenduses tuleb lugeda olukorda, kus hobuse omanik, kes on käibemaksukohustuslane, annab oma hobuse võiduajamisel osalemiseks võiduajamise korraldaja käsutusse. Nimetatud kohus tunneb eelkõige huvi selle vastu, kas hobuste võiduajamise paremusjärjestuse alusel saadud auhinnaraha või saadud teenus, mis seisneb võimaluses hobusega võiduajamisel osaleda, kujutavad endast tasu selliste teenuste osutamise eest.

27 Kõigepealt tasub meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt, mis määratleb käibemaksu kohaldamisala, maksustatakse käibemaksuga „teenuste osutamine tasu eest“.

28 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldab võimalus liigitada teenus „tasuliseks tehinguks“ üksnes seda, et teenuse osutamise ja maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel oleks otsene seos. Selline otsene seos on tuvastatud juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus osutatakse vastastikku teenuseid, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt eelkõige kohtuotsused, 3.3.1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punktid 13 ja 14, ning 29.10.2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punkt 32).

29 Järgmiseks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kui mis tahes vastutasu saamine ei ole kindel, lõhub see teenuse saajale osutatava teenuse ja selle eest saadava tasu vahelise otsese seose (vt analoogia alusel kohtuotsused, 3.3.1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punkt 19, ja 27.9.2001, Cibo Participations, C?16/00, EU:C:2001:495, punkt 43).

30 Tehtava analüüsi olemust arvesse võttes, ja nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, on liikmesriigi kohtu ülesanne liigitada põhikohtuasjas arutusel olev tegevus Euroopa Kohtu antud kriteeriumide alusel (vt kohtuotsus, 29.10.2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Lõpuks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 32 märkis, võib spordiga tegelemine ja eelkõige osalemine spordivõistlustel tihti hõlmata mitme eraldiseisva, kuid omavahel tihedalt seotud teenuse osutamist (vt selle kohta kohtuotsus, 11.4.2000, Deliège, C?51/96 ja C?191/97, EU:C:2000:199, punkt 56).

32 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kuna võiduajamiste korraldaja lubab hobuste omanikel nende hobustel võiduajamistel osaleda, osutab ta neile teenust, mille raames viimased maksavad registreerimis- ja osalemistasu.

33 Samas tekib küsimus, kas käibemaksukohustuslasest hobuseomaniku poolt oma hobuse võiduajamise korraldaja „käsutusse andmine“ on samuti teenuste osutamine tasu eest, mille eest saadava tasu võib moodustada võistlustulemuse paremusjärjestuse alusel makstav auhinnaraha või teenus, mida osutab võiduajamise korraldaja ja mis seisneb hobuse lubamises sellel osaleda, või muus vormis tasu.

34 Tuleb märkida, et Euroopa Kohtule esitatud dokumentides sisalduva info põhjal vastab „käsutusse andmine“ tegelikult hobuse võiduajamisel osalemisele, mille eest hobuse omanik maksab registreerimis- ja osalemistasu, nagu on märgitud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 32.

35 Sellega seoses tuleb esiteks tõdeda, et võiduajamise korraldaja pakutavat teenust, mis seisneb hobuse omanikule antud võimaluses oma hobusega võiduajamisel osaleda, ei saa üldjuhul pidada tegelikult tasuks omaniku poolt oma hobuse võiduajamise korraldaja käsutusse andmise eest. Selline teenus on nimelt tasustatav selliselt, et hobuse omanik maksab registreerimis- ja osalemistasusid, mis vastavad võiduajamisel osalemise tegelikule väärtusele. Samas tuleb märkida, et kuigi hobuse omanik võib teatud juhul saada osalemisest kasu tänu hobuse väärtuse kasvule võiduajamisel kõrge koha saamise korral või osalemisega kaasneva reklaami korral, on selline kasu raskesti mõõdetav ja ebakindel, kuna sõltub suuresti võiduajamise tulemustest. Seda kasu ei saa niisiis võtta arvesse selleks, et määrata kindlaks käesoleva kohtuotsuse punktis 28 meenutatud kohtupraktika alusel sellise käsutusse andmise tegelikku majanduslikku väärtust.

36 Teiseks, juhul kui hobuse käsutusse andmisega hobuse võiduajamisel osalemiseks ei kaasne stardiraha ega muu otsese tasu maksmist ja kui üksnes need omanikud, kelle hobused jõuavad võiduajamise lõpus paremusjärjestuses kõrgele kohale, saavad auhinnaraha, ei saa asuda seisukohale, et hobuse käsutusse andmisega kaasneb tegeliku tasu maksmine.

37 Ühelt poolt ei ole sellisel juhul mitte hobuse omaniku poolt hobuse võiduajamise korraldaja käsutusse andmine ise see, millega kaasneb auhinnaraha maksmine, vaid teatava tulemuse saavutamine võiduajamise lõpus ehk hobuse jõudmine paremusjärjestuses kõrgele kohale. Olgugi et võistluse korraldaja võtab kohustuse ise maksta välja auhinnaraha, mille suurus on kindlaks määratud ja teada juba varem, sõltub sellise auhinnaraha saamine siiski konkreetsest sooritusest, mille tulemus ei ole kindel. Vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 28 meenutatud kohtupraktikale välistab selline ebakindlus hobuse käsutusse andmise ja auhinnaraha saamise vahelise otsese seose olemasolu.

38 Teiselt poolt muudaks vastupidine lähenemisviis, mille kohaselt on igasugune auhinnaraha tegelik tasu, mis makstakse hobuse omaniku poolt hobuse võiduajamise korraldaja käsutusse andmise eest, sellise käsutusse andmise liigitamise maksustatavaks tehinguks sõltuvaks tulemusest, mille hobuse võiduajamise lõpus saavutab, mis on aga vastuolus Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga, mille kohaselt on „teenuste osutamise“ mõistel objektiivne olemus ja seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemustest (vt kohtuotsus, 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Kolmandaks, seevastu juhul, kui pelgalt hobuse osalemisega võiduajamisel kaasneb otsese tasu maksmine asjaolu tõttu, et võiduajamise korraldaja maksab stardiraha sõltumata sellest, kas kõnealune hobune jõuab paremusjärjestuses kõrgele kohale või mitte, võiks hobuse omaniku poolt selle käsutusse andmist käsitada „teenuste osutamisenä tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Sellisel juhul, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 35 märkis, kujutab võiduajamise korraldaja poolt hobuseomanikule makstud tasu endast otsest tasu viimati nimetatü poolt osutatud teenuse eest, mis seisneb nõustumuses lubada hobusel võiduajamisel osaleda.

40 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimese küsimuse punktidele a ja b vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et teenuste osutamisega tasu eest selle sätte tähenduses ei ole tegemist olukorras, kus hobuse omanik, kes on käibemaksukohustuslane, annab oma hobuse võiduajamisel osalemiseks võiduajamise korraldaja käsutusse, kui sellega ei kaasne stardiraha ega muu otsese tasu maksmist ja kui üksnes nende hobuste omanikud, kelle hobused jõuavad paremusjärjestuses kõrgele kohale, saavad auhinnaraha, isegi kui selle suurus on varem kindlaks määratud. Küll aga on hobuse käsutusse andmine teenuste osutamine tasu eest siis, kui sellega kaasneb korraldaja poolt tasu maksmine sõltumata sellest, kas kõnealune hobune jõuab paremusjärjestuses kõrgele kohale või mitte.

Esimese küsimuse punkt c

41 Esimese küsimuse punktis c palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada seda, kas juhul, kui käibemaksukohustuslasest hobuseomaniku poolt oma hobuse andmine võiduajamise korraldaja käsutusse ei kujuta endast teenuste osutamist tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, tuleb seda direktiivi tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes kasvatab ja treenib nii enda hobuseid kui ka kolmandate isikute hobuseid, on siiski õigus temale kuuluvate hobuste võiduajamiseks ettevalmistamise ja seal osalemisega seotud tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata seetõttu, et nende tehingutega seotud kulud kuuluvad tema majandustegevusega seotud üldkulude hulka. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib muu hulgas teada, kas juhul, kui maksukohustuslasel on selline õigus, toob see kaasa tema võidetud auhinnaraha arvamise käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka seetõttu, et üks tema hobustest jõudis võiduajamise lõpus paremusjärjestuses kõrgele kohale.

42 Tuleb meenutada, et käibemaksudirektiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega täieliku neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et nad ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige kohtuotsused, 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19, ja 8.2.2007, Investrand, C?435/05, EU:C:2007:87, punkt 22).

43 Sellega seoses on vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineb otsene ja vahetu seos selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust (vt kohtuotsused, 8.6.2000, Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, punkt 24, ja 21.2.2013, Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, punkt 19). Käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamine kaupade või teenuste eelnevale omandamisele eeldab, et viimaste eest kantud kulud kuuluksid osana mahaarvamise õiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse (vt kohtuotsused, 8.6.2000, Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, punkt 30, ja 21.2.2013, Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, punkt 19).

44 Siiski tunnustatakse maksukohustuslase mahaarvamisõigust ka juhul, kui puudub otsene ja vahetu seos sellise ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, mille puhul võib maksu maha arvata, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka ning moodustavad sellisena tema tarnitava kauba või teenuse hinna kujunemise aluseks oleva kulukomponendi. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase majandustegevusega tervikuna (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 8.6.2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 31, ja 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 20).

45 Asjaolu, et teenuse osutamise ja maksustatava majandustegevuse kui terviku vahelise otsese ja vahetu seose tuvastamisel tuleb lähtuda nimetatud teenuse objektiivsest sisust, ei välista seda, et arvesse võiks võtta ka asjaomase tehingu erilist põhjust, mida tuleb pidada objektiivse sisu kindlaksmääramise kriteeriumiks. Kui tuvastatakse, et tehingut ei tehtud maksukohustuslase maksustatava majandustegevuse tarbeks, ei saa seda tehingut pidada niisuguseks, mis loob majandustegevusega otsese ja vahetu seose Euroopa Kohtu praktika tähenduses, isegi kui see tehing oma objektiivse sisu kohaselt on käibemaksuga maksustatav (kohtuotsus, 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 29).

46 Selleks, et hinnata, kas esineb otsene ja vahetu seos maksukohustuslase majandustegevusega tervikuna, tuleb siseriiklikel maksuhalduritel ja kohtutel, kelle pädevuses selline hindamine on, arvesse võtta kõiki asjaomaste tehingutega seotud konkreetseid asjaolusid (vt selle kohta kohtuotsused, 8.6.2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 25) ning arvestada üksnes neid tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega (kohtuotsus, 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 22).

47 Eelotsusetaotluse kohaselt seisneb P. Baštová majandustegevus võidusõiduhobuste talli haldamist, kus ta muu hulgas kasvatab ja treenib nii enda kui ka kolmandate isikute hobuseid. Tema sõnul on ta hobused mõeldud müügiks ja/või treenimiseks või kasutusel maaturismis. Lisaks osalevad nad võiduajamistel.

48 Selliste hobuste kasvatamine ja treenimine, kes kuuluvad võidusõiduhobuste talli haldavale isikule, ning nende osalemine võiduajamisel, võib sellisena mõistagi olla seotud nimetatud majandustegevusega. Võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 44 viidatud kohtupraktikat, ei ole see tõdemus aga piisav, et põhjendada mahaarvamisõiguse andmist, mis eeldab otsese ja vahetu seose esinemist ühelt poolt iga hobuste ettevalmistamise ja võiduajamisel osalemisega seotud tehinguga kantud kulude ja teiselt poolt kogu majandustegevuse vahel.

49 Sellise seose hindamiseks tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul eelkõige kontrollida, kas võidusõiduhobuste talli haldajale kuuluvad hobused on ka tegelikult mõeldud müügiks, või kas nende osalemine võiduajamistel on objektiivselt võttes talli majandustegevuse edendamise vahend. Kui see on nii, siis hobuste võiduajamiseks ettevalmistamise ja seal osalemise raames kantud kulud on otseselt ja vahetult seotud sellise talli haldamist hõlmava majandustegevusega tervikuna. Esiteks on selge, et traavli müügihind sõltub selle võiduajamiseks ettevalmistamise tasemest ja kogemusest ning ka mainest, mille ta on saavutanud varasematelt võiduajamistelt. Teiseks võib tema hobuste edukas esinemine võiduajamistel luua talli haldajale teatava maine, teha talle reklaami või muuta ta silmapaistvamaks, mis võib mõjutada kolmandatele isikutele kuuluvate hobuste treenimisega seotud teenuste hindu; viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

50 Seevastu asjaolu, et võidusõidutallide haldajale kuuluvate hobuste võiduajamiseks ettevalmistamise ja osalemisega seotud tehingud võimaldavad tal täiustada ja arendada hobuste treeningmeetodeid, söötmist ja nende eest muul viisil hoolitsemist, ehk kolmandatele isikutele

osutatavaid teenuseid, ei oma eelneva hindamisel tähtsust. Niisugune asjaolu peegeldab vaid kaudset seost nimetatud tehingute ja põhikohtuasjas kõnealuse majandustegevuse vahel, millele on viidatud eespool punktis 47.

51 Lisaks, kui võidusõidutallide haldajale kuuluvate hobuste võiduajamiseks ettevalmistamise ja osalemisega seotud tehingute eesmärk on talli haldaja erahuvide edendamine, ei saa neid tehinguid pidada selliseks, mis on otseselt ja vahetult seotud sellise talli haldamist hõlmava majandustegevusega tervikuna.

52 Sellest jäeldub, et käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 168 punkti a kohaselt on isikul, kes on sarnases olukorras nagu P. Baštová, õigus täies ulatuses maha arvata käibemaks, mille ta on tasunud hobuste võiduajamiseks ettevalmistamise ja seal osalemisega seotud kuludelt, kui hobused on tegelikult mõeldud müügiks või kui võiduajamistel osalemine on objektiivselt võttes talli majandustegevuse edendamise vahend. Seevastu ei ole õigust käibemaksu maha arvata maksukohustuslase hobuste võiduajamiseks ettevalmistamise ja seal osalemisega seoses kantud kuludelt, juhul kui hobused ei ole tegelikult mõeldud müügiks, kui osalemine ei ole objektiivselt võttes talli majandustegevuse edendamise vahend ja kui kulusid ei kasutata ühekski muuks maksukohustuslase majandustegevusega seotud tehinguks; viimati nimetatud asjaolusid tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

53 Kohtupraktikast tuleneb, et kui maksukohustuslane teostab samal ajal tehinguid, mille puhul võib maksu maha arvata, ja neid, mille puhul ei või maksu maha arvata, võib ta vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 1 esimesele lõigule käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas (vt selle kohta kohtuotsused, 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 37, 26.5.2005, ja Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 37).

54 Lõpuks tuleb märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktides 44–52 kirjeldatud hindamise tulemusel tehtud järeldused ei mõjuta eraldiseisvat küsimust, mis puudutab selle auhinnaraha, mille käibemaksukohustuslasest hobuseomanik võib võita, arvamist maksustatava väärtuse hulka, mis sõltub sellest, kas auhinnaraha käsitatakse „tasuna teenuste osutamise eest“. Käibemaksudirektiivi artiklist 73 tuleneb, et selliste kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille teenuse osutaja teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused. Käesoleva kohtuotsuse punktides 36–38 esitatud kaalutlustest nähtub, et auhinnaraha, mille maksukohustuslasele kuuluv hobune võib võita, ei saa pidada tegelikuks tasuks omaniku poolt tema hobuse võiduajamise korraldajale käsutusse andmise eest.

55 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimese küsimuse punktile c vastata järgmiselt:

– käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes kasvatab ja treenib nii enda hobuseid kui ka kolmandate isikute hobuseid, tekib õigus temale kuuluvate hobuste võiduajamiseks ettevalmistamise ja seal osalemisega seotud tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui nende tehingutega seotud kulud kuuluvad tema majandustegevusega seotud üldkulude hulka, tingimusel, et iga asjaomase tehinguga seotud kulud on otseselt ja vahetult seotud sellise majandustegevusega tervikuna. Nii võib see olla siis, kui kaasnenud kulud on seotud võidusõiduhobustega, mis on tegelikult mõeldud müügiks või kui nende hobuste osalemine võiduajamistel on objektiivselt võttes majandustegevuse edendamise vahend, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul;

– juhul kui maksukohustuslasel on selline mahaarvamisõigus, siis auhinnaraha, mille ta võib võita seetõttu, et üks tema hobustest jõuab võiduajamise lõpus paremusjärjestuses kõrgele

kohale, ei või arvata käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka.

Teine küsimus

56 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artiklit 98 koostoides selle direktiivi III lisa punktiga 14 tuleb tõlgendada nii, et ühele komplekssele teenusele, mis koosneb mitmest osast, nagu hobuste treenimine, spordirajatiste kasutamine, hobuste tallis majutamine, söötmine ja nende eest muul viisil hoolitsemine, võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära?

57 Kõigepealt tuleb täpsustada käibemaksudirektiivi artikli 98 ja selle direktiivi III lisa punkti 14 ulatust.

58 Selle kohta tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 98, et ühe või kahe vähendatud käibemaksumäära kehtestamine on võimalus, mida liikmesriigid võivad kasutada erandina põhimõttest, et kohaldada tuleb harilikku käibemaksumäära. Lisaks kohaldatakse selle sätte kohaselt vähendatud käibemaksumäärasid üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

59 Mis puudutab direktiivi III lisa tõlgendamist, siis tasub meenutada, et üldpõhimõttest erandit kehtestavaid sätteid tuleb tõlgendada kitsalt (vt selle kohta kohtuotsused, 12.12.1995, Oude Luttikhuis jt, C-399/93, EU:C:1995:434, punkt 23, ja 17.6.2010, komisjon vs. Prantsusmaa, C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 35).

60 Teiseks tuleb käibemaksudirektiivi III lisas kasutatud mõisteid tõlgendada vastavalt nende tavapärasele tähendusele (kohtuotsus, 4.6.2015, komisjon vs. Poola, C-678/13, ei avaldata, EU:C:2015:358, punkt 46).

61 Antud juhul nähtub käibemaksudirektiivi III lisa punktist 14, et see lubab liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära „spordirajatiste kasutamisele“.

62 Mõistest „kasutamine“ tuleneb, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamine on võimalik, kui kasutajaks on kolmas isik, mitte maksukohustuslane, kes haldab asjaomast spordirajatist enda tarbeks.

63 Mõiste „spordirajatiste kasutamine“ puudutab spordi- ja kehakultuuriga seotud teenuseid, mida tuleb niipalju kui võimalik käsitleda nende kogumis (vt selle kohta kohtuotsused, 18.1.2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, punkt 26, ja 22.1.2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 25).

64 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 56–59 märkis, on spordirajatiste kasutamise suhtes vähendatud maksumäära kohaldamise võimaldamise eesmärk aidata kaasa spordiga tegelemisele ja muuta see isikutele kättesaadavamaks.

65 Järelikult tuleb mõistet „spordirajatiste kasutamine“ sisustada nii, et see puudutab õigust kasutada rajatisi, mis on mõeldud spordi ja kehakultuuriga tegelemiseks ning nende kasutamist nimetatud otstarbel.

66 Sellest tuleneb, et kuigi ratsaspordiga tegelemiseks vajalike rajatiste kasutamisega seotud teenuste osutamine võib kuuluda käibemaksudirektiivi III lisa punkti 14 kohaldamisalasse, ei ole see nii teenuste puhul, mis on seotud selliste rajatiste kasutamisega, mis on mõeldud hobuste passiivseks pidamiseks tallis, nende söötmiseks või nende eest hoolitsemiseks, või puhke- või laoruumidega.

67 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb hinnata, kas põhikohtuasjas kõnealuse teenuste osutamise üks osa, mis seisneb asjaomaste spordirajatiste kasutamises, vastab antud määratlusele, lähtudes P. Baštová ja hobuseomanike vahel sõlmitud lepingutes sellele antud tähendusest. Kui nimetatud lepingutes sellele teenuse osale antud tähendus ja „spordirajatiste kasutamine“ käibemaksudirektiivi III lisa punkti 14 tähenduses omavahel ei kattu, ei saa nimetatud teenusele mingil juhul kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

68 Teiseks ja juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks pärast oma hinnangut leidma, et vähendatud käibemaksumäära saab kohaldada teenuse osale, mis seisneb asjaomaste spordirajatiste kasutamises, siis tuleb küsimusele vastamiseks meenutada, et käibemaksuga maksustamisel tuleb iga teenust pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu nähtub ka käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust (vt selle kohta kohtuotsused, 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 20, ja 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 14).

69 Samas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et teatud asjaoludel tuleb paljusid formaalselt eraldiseisvaid teenuseid, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud (vt kohtuotsus, 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

70 Tegemist on ühe tehinguga, kui kaks või enam maksukohustuslase poolt kliendile osutatud teenuse osa või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (kohtuotsused, 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 22, ja 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 23).

71 Sellise olukorraga on tegemist ka juhul, kui ühte või mitut teenuse osa tuleb pidada üheks põhiteenuseks ja ülejäänud ühte või mitut teenuse osa tuleb pidada kõrvalteenuseks, mida maksustatakse samamoodi kui põhiteenust. Teenust käsitatakse põhiteenuse kõrvalteenusena eelkõige siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (kohtuotsused, 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30, 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52).

72 Kui ühe kompleksse teenuse moodustavate osade hulgast ei ole võimalik kindlaks määrata põhiosa ja üht või mitut kõrvalosa, tuleb selle teenuse moodustavaid osasid käsitada samaväärsena.

73 ELTL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesandeks teha kindlaks, kas see on nii, arvestades üldhinnangu andmisel nimetatud teenuse osade mitte üksnes kvantitatiivset, vaid ka kvalitatiivset tähtsust. Euroopa Kohus võib talle aga anda kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võivad talle tarvilikud olla (vt selle kohta kohtuotsused 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 23, ja 17.1.2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 33).

74 Antud juhul märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgelt, et nagu nähtub P. Baštová ja hobuste omanike vahel sõlmitud lepingutest, on põhikohtuasjas kõnealune teenus, mis koosneb kolmest osast, milleks on hobuste treenimine, spordirajatiste kasutamine ja hobuste majutamine tallis, nende söötmine ning muul viisil hoolitsemine, üks kompleksne teenus. Selline järeldus kehtib juhul, kui lepinguosalisel soovivad tegelikult kolmest osast koosneva teenuse kombinatsiooni, kus spordirajatiste kasutamine on objektiivselt vajalik võistlushobuste treenimiseks ja kus hobuste majutamise, söötmise ja hoolitsemisega seotud teenused on peaaegselt mõeldud täiendama ja

lihtsustama hobuste treenimist ja spordirajatiste kasutamist.

75 Sisuliselt nähtub eelotsusetaotluses sisalduvatest andmetest, mida tuleks eelotsusetaotluse esitanud kohtul veel kontrollida, et treenimisteenused ja spordirajatiste kasutamine kujutavad endast sellise kompleksse teenuse kahte osa, mis on selle eesmärgist lähtudes samavõrra olulised, samas kui hobuste majutamise, söötmise ja muul viisil hoolitsemisega seotud teenused on neid kahte teenuse osa täiendavad. Kuna käibemaksudirektiivi artiklis 98 sätestatud vähendatud maksumäära saab koostoimes direktiivi III lisa punktiga 14 kohaldada üksnes spordirajatise kasutamisele, ei saa vähendatud määra kohaldada põhikohtuasjas kõnealusele komplekssele teenusele (vt analoogia alusel kohtuotsus, 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punktid 41–43).

76 Kui aga eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks põhikohtuasjas kõnealuste asjaolude, eriti P. Baštová ja hobuste omanike vahel sõlmitud lepingute põhjal jõudma järeldusele, et hobuste treenimine kujutab endast kompleksse teenuse põhiosa, siis kehtib sama loogika ning ikkagi ei ole võimalik käibemaksudirektiivi artikli 98 alusel koostoimes direktiivi III lisa punktiga 14 kohaldada sellisele teenusele vähendatud käibemaksumäära.

77 Eespool esitatud kaalutluste põhjal tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 98 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 14 tuleb tõlgendada nii, et ühele komplekssele teenusele, mis koosneb mitmest osast, nagu hobuste treenimine, spordirajatiste kasutamine, hobuste tallis majutamine, söõtmine ja nende eest muul viisil hoolitsemine, ei või kohaldada vähendatud käibemaksumäära, kui spordirajatiste kasutamine selle direktiivi III lisa punkti 14 tähenduses ja hobuste treenimine kujutavad endast sellise kompleksse teenuse kahte samaväärset osa või kui hobuste treenimine on sellise teenuse põhiosa; nimetatud asjaolusid tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida.

Kohtukulud

78 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et teenuste osutamisega tasu eest selle sätte tähenduses ei ole tegemist olukorras, kus hobuse omanik, kes on käibemaksukohustuslane, annab oma hobuse võiduajamisel osalemiseks võiduajamise korraldaja käsutusse, kui sellega ei kaasne stardiraha ega muu otsese tasu maksmist ja kui üksnes nende hobuste omanikud, kelle hobused jõuavad võiduajamise lõpus paremusjärjestuses kõrgele kohale, saavad auhinnaraha, isegi kui selle suurus on varem kindlaks määratud. Küll aga on hobuse käsutusse andmine teenuste osutamine tasu eest siis, kui sellega kaasneb korraldaja poolt tasu maksmine sõltumata sellest, kas kõnealune hobune jõuab paremusjärjestuses kõrgele kohale või mitte.**

2. **Direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes kasvatab ja treenib nii enda hobuseid kui ka kolmandate isikute hobuseid, tekib õigus temale kuuluvate hobuste võiduajamiseks ettevalmistamise ja seal osalemisega seotud tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui nende tehingutega seotud kulud kuuluvad tema majandustegevusega seotud üldkulude hulka, tingimusel, et iga asjaomase tehinguga seotud kulud on otseselt ja vahetult seotud sellise majandustegevusega tervikuna. Nii võib see olla siis, kui kaasnenud kulud on seotud võidusõiduhobustega, mis on tegelikult mõeldud müügiks või kui nende hobuste osalemine võiduajamistel on objektiivselt võttes majandustegevuse edendamise vahend; nimetatud asjaolusid tuleb eelotsusetaotluse**

esitanud kohtul kontrollida.

Juhul kui maksukohustuslasel on selline mahaarvamisõigus, siis auhinnaraha, mille ta võib võita seetõttu, et üks tema hobustest jõuab võiduajamise lõpus paremusjärjestuses kõrgele kohale, ei või arvata käibemaksuga maksustatava väärtuse hulka.

3. Direktiivi 2006/112 artiklit 98 koostoimes selle direktiivi III lisa punktiga 14 tuleb tõlgendada nii, et ühele kompleksse teenusele, mis koosneb mitmest osast, nagu hobuste treenimine, spordirajatiste kasutamine, hobuste tallis majutamine, söötmine ja nende eest muul viisil hoolitsemine, ei või kohaldada vähendatud käibemaksumäära, kui spordirajatiste kasutamine selle direktiivi III lisa punkti 14 tähenduses ja hobuste treenimine kujutavad endast sellise kompleksse teenuse kahte samaväärset osa või kui hobuste treenimine on sellise teenuse põhiosa; nimetatud asjaolusid tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: tšehhi.