

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

10 päivänä marraskuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohhta – Vastikkeellisen palvelujen suorituksen käsite – Verovelvollinen antaa hevosen hevoskilpailujen järjestäjän käyttöön – Vastikkeen arviointi – Verovelvollisen hevosten kilpailuihin valmistamiseen liittyvien kustannusten vähennysoikeus – Koko liiketoimintaan liittyvät yleiskustannukset – Liitteessä III oleva 14 kohta – Alennettu arvonlisäverokanta, jota sovelletaan urheilulaitosten käyttöoikeuteen – Soveltaminen kilpahevostallin pitämiseen – Yhdestä suorituksesta vai useista itsenäisistä suorituksista muodostuva liiketoimi

Asiassa C-432/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) on esittänyt 23.7.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.8.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Odvolací finanční ředitelství

vastaa

Pavλίνα Baštová,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (esittelevä tuomari) ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Tšekin hallitus, asiamiehinnään M. Smolek, J. Vlášil ja T. Müller,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään Z. Malášková ja M. Owsiany-Hornung,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.6.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan ja 98 artiklan sekä liitteessä III olevan 14 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Odvolací finanční ředitelství

(valitusasioista vastaava verohallinnon yksikkö, Tšekki) ja Pavlína Baštová ja jossa on kyse viimeksi mainitun harjoittaman kilpahevostallitoiminnan arvonlisäveron alaisuudesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarahan tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

— —”

5 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

””Verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiahan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

— —”

8 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

9 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan[,] seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

— —"

10 Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä 168, 169 ja 170 artiklan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista."

11 Niiden tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten luettelo, joihin voidaan soveltaa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja, on kyseisen direktiivin liitteessä III. Kyseisen liitteen 14 kohta koskee "urheilulaitosten käyttöoikeutta".

Tšekin oikeus

12 Arvonlisäverosta annetun lain nro 235/2004 (zákon ?. 235/2004 Sb. o dani z p?idané hodnoty, jäljempänä arvonlisäverolaki) 47 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"Palveluista kannetaan arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan, ellei laissa muuta säädetä. Liitteessä nro 2 lueteltuihin palveluihin sovelletaan alennettua verokantaa."

13 Arvonlisäverolain liitteeseen nro 2 sisältyy luettelo palveluista, joihin sovelletaan alennettua verokantaa ja joihin kuuluu muun muassa "katettujen ja kattamattomien urheilulaitosten käyttö urheilun harjoittamiseen".

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Baštová on arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnasta, joka muodostuu sellaisen 25-paikkaisen kilpahevostallin pitämisestä, jossa hän kasvattaa ja valmentaa omia hevosiaan sekä kolmansien hevosia, jotka on annettu hänen hoitoonsa niiden valmistamiseksi kilpailuja varten. Kilpahevosten lisäksi Baštová piti tallissaan kahta hevosta, joita hän käytti maatilamatkailussa sekä nuorten hevosten valmentamisessa, ja tammoja ja kasvattivarsoja, joista hän toivoi tulevaisuudessa saavansa tuloa niiden kilpailuihin osallistumisen tai myynnin kautta.

15 Mainitusta toiminnasta Baštová sai kahdenlaisia tuloja, joista on kyse pääasian oikeudenkäynnissä. Ensin mainitut muodostuvat palkinnoista, joita hän sai omien hevostensa loppusijoituksista kilpailuissa, ja prosenttiosuuksista palkinnoista, joita hän sai hevosten valmentajana kolmansien tahojen hevosten loppusijoituksista kilpailuissa. Toiseksi mainitut tulot olivat seurausta kilpahevostallin pitämisestä ja muodostuivat hevosten omistajien suorittamista maksuista hevosten valmentamisesta kilpailuihin osallistumista varten sekä hevosten majoitus- ja ruokintakustannuksiin liittyvistä maksuista.

16 Vuoden 2010 neljättä kolmen kuukauden jaksoa koskevassa veroilmoituksessaan Baštová vetosi oikeuteensa vähentää koko arvonlisävero seuraaviin suorituksiin ja menoihin sisältyvänä hankintoja koskevana arvonlisäverona: ilmoittautumis- ja osallistumismaksut sekä tilapäisten työntekijöiden avustuskasut kilpailujen yhteydessä, tarvikkeiden hankinta hevosille, niiden ruokinta ja ratsastajien varusteet, eläinlääkäripalvelut ja lääkkeiden hankinta hevosille, sähkönkulutus tallissa, ajoneuvojen polttoaineiden kulutus, niittokoneen hankinta heinän ja rehun tuotantoa varten sekä tarvikkeiden hankinta traktoria varten ja tallin toimintaan liittyvien neuvontapalveluiden hankinta. Mainitut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tapahtuneet suoritukset koskivat sekä Baštován että kolmansien tahojen hevosia.

17 Samassa veroilmoituksessa Baštová ilmoitti myös alennetun, 10 prosentin verokannan mukaisen myynteihin sisältyvän arvonlisäveron palvelusta, joka koostui "kilpahevostallin toiminnasta" ja jonka hän suoritti kolmansien hevosten omistajille.

18 Finanční úřad d'Ostrov (Ostrovin verotoimisto, Tšekki) ei myöntänyt 26.9.2011 tekemässään verotuspäätöksessä Baštovälle oikeutta vähentää arvonlisäveroa kokonaisuudessaan sillä perusteella, että hän oli käyttänyt osaa hankintoihinsa sisältyvistä veronalaisista liiketoimista siihen, että hevoset voisivat osallistua kilpailuihin, mikä Ostrovin verotoimiston mukaan ei ollut veronlainen liiketoimi, josta olisi syntynyt vähennysoikeus. Mainittu verotoimisto ei myöskään hyväksynyt alennetun verokannan soveltamista kilpahevostallin toiminnasta koostuvaan palveluun.

19 Baštová valitti Finanční úřad v Plzniin (Plzeňin verovirasto, Tšekki), joka muutti 6.6.2012 tekemällään päätöksellä Ostrovin verotoimiston päätöstä ja katsoi, että Baštovalla oli oikeus vähentää arvonlisävero omien hevostensa myynnin, mainospalvelujen tarjoamisen ja maatilamatkailun osalta. Mainittu verovirasto antoi hänelle myös oikeuden vähentää niihin provisioihin liittyvän arvonlisäveron, joita hän sai valmentajana kolmansien tahojen hevosten loppusijoituksista kilpailuissa saaduista palkinnoista. Ostrovin verotoimiston tavoin Plzeňin verovirasto ei kuitenkaan myöntänyt Baštovälle oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka liittyi hänen omia hevosiaan, jotka olivat osallistuneet kilpailuihin, koskeviin hankintoihin.

20 Koska Baštová oli harjoittanut kyseisen verokauden aikana liiketoimintaa, josta vain osa oikeutti vähennykseen, hänellä oli oikeus vain osittaiseen vähennykseen. Plzeňin verovirasto oli Ostrovin verotoimiston kanssa samaa mieltä lisäksi siitä, että kilpahevostallin toiminnasta koostuvaan palveluun oli sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa.

21 Baštová nosti mainitusta ratkaisusta kanteen Krajský soud v Plznissä (Plzeňin alueellinen tuomioistuim, Tšekki), joka katsoi 6.11.2013 antamassaan tuomiossa muun muassa, että hevosen loppusijoituksesta kilpailussa saatujen palkintojen osalta hevosen omistaja tarjoaa kilpailun järjestäjälle vastikkeellisen palvelun ja että kyseessä on siis verollinen liiketoimi. Näin ollen hänen vähennysoikeuttaan ei olisi pitänyt rajoittaa.

22 Valitusasioista vastaava verohallinnon yksikkö teki kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

23 Mainittu tuomioistuin katsoo yhtäältä, että sen määrittämiseksi, oliko Baštoválla oikeus vähentää arvonnalisävero kokonaisuudessaan, on tiedettävä, onko se, että omistaja antaa hevosensa kilpailun järjestäjän käyttöön, arvonnalisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelu. Mikäli näin ei ole, on mainitun tuomioistuimen mukaan kysyttävä, oikeuttaako mainittu seikka rajoittamaan viran puolesta ostoihin sisältyvän arvonnalisäveron vähennystä tai ovatko kyseisiin palveluihin liittyvät kustannukset verovelvollisen liiketoiminnan yleiskustannuksia. Siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin katsoo, että hevosten valmistaminen kilpailuihin ja niiden kilpailuttaminen on Baštován liiketoiminnan kokonaisuuden osatekijä, on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ratkaistava vielä se, miten sitä summaa, jonka hevosen omistaja saa palkintona hevosen loppusijoituksesta kilpailussa, on kohdeltava. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään etenkin sen, onko mainittu summa sisällytettävä myynneistä tilitettävän arvonnalisäveron perusteeseen vai onko se tuloa, joka ei mitenkään vaikuta kyseiseen veron perusteeseen.

24 Toisaalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, onko kilpahevostallin toiminnasta koostuvaan palveluun sovellettava kokonaisuudessaan yleistä arvonnalisäverokantaa vai kuuluuko se "urheilulaitosten käyttöoikeuden" käsitteen, johon voidaan arvonnalisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan nojalla soveltaa alennettua verokantaa, alaan. Tässä yhteydessä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tarkastettava, onko kilpahevostallin toimintaan liittyviä palveluja eli muun muassa hevosten valmentamista, urheilulaitosten käyttöä sekä hevosten majoitusta, ruokintaa ja muuta hoitamista pidettävä arvonnalisäverotuksessa yhtenä liiketoimena ja onko niihin sovellettava samaa verokohtelua. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, ettei mainittujen palvelujen luonteesta yhtenä suorituksena ole epäilyksiä, ja pyrkii sitä vastoin selvittämään, mitkä ovat ne perusperusteet, joiden nojalla se voi määrittää, ovatko suorituksen osatekijät samanarvoisia toisiinsa nähden vai onko niiden välillä pääasiallisen suorituksen ja liitännäissuorituksen suhde.

25 Tässä tilanteessa Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) a) Onko se, että hevosen omistaja (joka on verovelvollinen) antaa kilpailun järjestäjän käyttöön hevosen siinä tarkoituksessa, että hevonen osallistuu kilpailuun, arvonnalisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus ja siten arvonnalisäveron alainen suoritus?

b) Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, onko vastikkeena pidettävä loppusijoituksesta kilpailussa saatavaa palkintoa (jota jokainen kilpailuun osallistuva hevonen ei kuitenkaan saa) vai saatua sellaista palvelua, joka koostuu hevosen mahdollisuudesta osallistua kilpailuun ja jonka kilpailun järjestäjä suorittaa hevosen omistajalle, vai jotain muuta vastiketta?

c) Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, onko tämä seikka sinänsä peruste alentaa vähennettävää verollisten luovutusten tai suoritusten, jotka hankitaan ja joita käytetään kasvattajan/valmentajan omien hevosten kilpailuihin valmistamiseen, ostoihin sisältyvää arvonnalisäveroa vai onko hevosen osallistumista kilpailuun pidettävä osana sellaisen henkilön liiketoimintaa, joka kasvattaa ja valmentaa omia ja muiden omistajien kilpahevosia, ja onko tällaisen henkilön omien hevosten kasvattamisesta ja kilpailuihin osallistumisesta aiheutuvat kustannukset sisällytettävä henkilön liiketoimintaan liittyviin yleiskustannuksiin? Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko loppusijoituksesta kilpailussa saatava palkinto sisällytettävä veron perusteeseen ja myynneihin sisältyvä arvonnalisävero tilitettävä vai onko palkinto

tuloa, joka ei vaikuta lainkaan arvonnäisäveron perusteeseen?

2) a) Jos arvonnäisäverotuksessa on välttämätöntä pitää useita palvelun osia yhtenä suorituksena, millä perusteilla on määritettävä niiden keskinäinen suhde eli se, ovatko ne keskenään samanarvoisia suorituksia vai suorituksia, joista toinen on pääasiallinen palvelu ja toinen liitännäispalvelu? Onko näiden perusteiden järjestyksessä ja painoarvossa jonkinlainen hierarkia?

b) Onko arvonnäisäverodirektiivin 98 artiklaa, luettuna yhdessä liitteen III kanssa, tulkittava siten, että se estää alennetun verokannan soveltamisen palveluun, jos se koostuu kahdesta osasuorituksesta, joita on pidettävä arvonnäisäverotuksessa yhtenä kokonaisuutena, ja jos suoritukset ovat keskenään samanarvoisia eikä toista niistä voida luokitella mihinkään arvonnäisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin?

c) Jos toisen kysymyksen b kohtaan vastataan myöntävästi, estääkö nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa yhdistelmä, jossa yhden palvelun osan muodostaa urheilulaitosten käyttöoikeus ja toisen palvelun osan kilpahevosten valmentaminen, arvonnäisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 14 kohdassa mainitun alennetun arvonnäisäverokannan soveltamisen tällaiseen palveluun kokonaisuudessaan?

d) Jos alennetun verokannan soveltaminen ei ole suljettu pois toisen kysymyksen c kohtaan annettavan vastauksen perusteella, miten sovellettavaan arvonnäisäverokantaan vaikuttaa se, että verovelvollinen tarjoaa urheilulaitosten käyttöoikeudesta koostuvan palvelun ja valmentamisesta koostuvan palvelun ohella myös hevosten majoitusta, ruokintaa ja muuta hoitoa? Onko kaikkia näitä osasuorituksia pidettävä arvonnäisäverotuksessa yhtenä kokonaisuutena ja kohdeltava verotuksessa samalla tavalla?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäisen kysymyksen a ja b kohta

26 Ensimmäisen kysymyksensä a ja b kohdalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim pyrkii selvittämään lähinnä, onko arvonnäisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava niin, että se, että arvonnäisäverovelvollinen hevosen omistaja antaa hevosen hevoskilpailun järjestäjän käyttöön, jotta kyseinen hevonen voi osallistua mainittuun kilpailuun, on mainituksa säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus. Mainittu tuomioistuin pohtii erityisesti sitä, onko palkinto, joka saadaan hevosen loppusijoituksesta kilpailussa, tai saatu palvelu, joka muodostuu siitä, että hevosella on mahdollisuus osallistua kyseiseen kilpailuun, vastike mainitunlaisesta palvelun suorituksesta.

27 Ensinnäkin on muistutettava siitä, että arvonnäisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaan, jossa määritellään arvonnäisäveron soveltamisala, mukaan mainitun veron alaisia ovat "vastikkeelliset palvelujen suoritukset".

28 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan mahdollisuus katsoa palvelujen suoritus vastikkeelliseksi liiketoimeksi edellyttää ainoastaan, että kyseisen suorituksen ja verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on suora yhteys. Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (ks. mm. tuomio 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, 13 ja 14 kohta sekä tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 32 kohta).

29 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että sen epävarmuus, saadaanko

korvausta lainkaan, on omiaan katkaisemaan palvelun vastaanottajalle suoritettun palvelun ja mahdollisesti saatavan vastikkeen suoran yhteyden (ks. analogisesti tuomio 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, 19 kohta ja tuomio 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, 43 kohta).

30 Kun otetaan huomioon suoritettavan arvioinnin luonne ja unionin tuomioistuimen aikaisempi oikeuskäytäntö, kansallisen tuomioistuimen asiana on luokitella pääasiassa kyseessä oleva toiminta unionin tuomioistuimen esittämien arviointiperusteiden kannalta (ks. tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 32 kohdassa, urheilutoiminta ja erityisesti osallistuminen urheilukilpailuihin voivat sisältää useita erillisiä mutta toisiinsa läheisesti liittyviä palveluja (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2000, Deliège, C-51/96 ja C-191/97, EU:C:2000:199, 56 kohta).

32 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että antaessaan hevosten omistajille mahdollisuuden tuoda hevosensa osallistumaan hevoskilpailuun kilpailujen järjestäjä tarjoaa heille palvelun, jonka johdosta omistajat maksavat ilmoittautumis- ja osallistumismaksun.

33 Pohdittavana on sitä vastoin, onko se, että arvonlisäverovelvollinen hevosen omistaja antaa hevosen hevoskilpailun järjestäjän käyttöön, myös vastikkeellinen palvelujen suoritus, jonka vastike saattaisi muodostua palkinnosta, joka mahdollisesti saadaan hevosen loppusijoituksesta kilpailussa, tai palvelusta, jonka kilpailun järjestäjä tarjoaa ja joka muodostuu siitä, että hevosen osallistuminen mahdollistetaan, tai vielä jostakin muusta korvauksesta.

34 On todettava, että unionin tuomioistuimelle jätettyyn asiakirja-aineistoon sisältyvien tietojen mukaan mainittu käyttöön antaminen merkitsee tosiasiallisesti sitä, että hevonen osallistuu hevoskilpailuun, mistä hevosen omistaja maksaa ilmoittautumis- ja osallistumismaksun, kuten tämän tuomion 32 kohdasta ilmenee.

35 Tältä osin on ensinnäkin katsottava, että hevoskilpailun järjestäjän suorittama palvelu, joka muodostuu sen mahdollistamisesta, että hevosen omistaja voi tuoda hevosensa osallistumaan kilpailuun, ei lähtökohtaisesti voi olla tosiasiallinen vastike siitä, että hevosen omistaja antaa hevosen hevoskilpailun järjestäjän käyttöön. Yhtäältä hevosen omistaja nimittäin maksaa mainitusta palvelusta korvauksen maksamalla ilmoittautumis- ja osallistumismaksut, jotka heijastavat todellista vastasuoritusta kilpailuun osallistumiselle. Vaikka hevosen omistaja toisaalta voi mahdollisesti hyötyä mainitusta osallistumisesta sen vuoksi, että hevosen arvo nousee siinä tapauksessa, että se sijoittuu hyvin kilpailussa, tai että se saa mainosta kyseisestä osallistumisesta, on todettava, että mainittua hyötyä on vaikeaa kvantifioida ja että se on epävarmaa, koska se riippuu olennaisesti kyseisen kilpailun tuloksesta. Mainittua hyötyä ei siis voida ottaa huomioon mainitun käyttöön antamisen todellisen vastasuorituksen määrittämisessä tämän tuomion 28 kohdassa mieleen palautetun oikeuskäytännön nojalla.

36 Toiseksi siinä tapauksessa, että hevosen antamisesta käyttöön, jotta se voisi osallistua hevoskilpailuun, ei makseta mitään osallistumispalkkiota eikä muuta välitöntä korvausta ja vain kilpailun lopussa palkintosijoille sijoittuneiden hevosten omistajat saavat palkinnon, ei voida katsoa, että hevosen antamisesta käyttöön seuraa tosiasiallinen vastike.

37 Mainitunlaisessa tapauksessa nimittäin yhtäältä siitä, että hevosen omistaja antaa hevosen hevoskilpailun järjestäjän käyttöön, ei sellaisenaan anneta palkintoa, vaan palkinto annetaan tietystä lopputuloksesta kilpailussa eli hevosen sijoittumisesta palkintosijoille. Vaikka kilpailun järjestäjä olisikin sitoutunut antamaan palkinnon, jonka määrä olisi vahvistettu ja ennakolta tiedossa, on kuitenkin niin, että palkinnon saaminen edellyttää näin tietynlaista suoriutumista, joka

on jossakin määrin sattumanvaraista. Mainittu sattumanvaraisuus sulkee tämän tuomion 28 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan kuitenkin pois sen, että hevosen käyttöön antamisen ja palkinnon saamisen välillä olisi suora yhteys.

38 Toisaalta vastakkainen ratkaisu, joka merkitsisi sitä, että mahdollisesti saatava palkinto luokiteltaisiin tosiasialliseksi vastikkeeksi siitä, että hevosen omistaja antaa hevosen kilpailun järjestäjän käyttöön, johtaisi siihen, että mainitun käyttöön antamisen luokittelu verolliseksi liiketoimeksi riippuisi tuloksesta, jonka hevonen kilpailun päätteeksi saavuttaa, mikä olisi vastoin unionin tuomioistuimen vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan palvelujen suorituksen käsite on luonteeltaan objektiivinen ja sitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Kolmanneksi kuitenkin siinä tapauksessa, että pelkästä hevosen osallistumisesta hevoskilpailuun seuraa välitön vastike, koska kilpailun järjestäjä maksaa osallistumispalkkion riippumatta siitä, miten kyseinen hevonen kilpailun lopussa sijoittuu, sitä, että hevosen omistaja antaa mainitun hevosen käyttöön, voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena palvelujen suorituksena. Tällaisessa tilanteessa nimittäin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa, kilpailun järjestäjän hevosen omistajalle suorittama korvaus on välitön vastike kyseisen omistajan tälle järjestäjälle suorittamasta palvelusta, kun hän antaa hevosensa osallistua kilpailuun.

40 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, ensimmäisen kysymyksen a ja b kohtaan on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava niin, että se, että arvonlisäverovelvollinen hevosen omistaja antaa hevosensa hevoskilpailun järjestäjän käyttöön, jotta mainittu hevonen voi osallistua kyseiseen kilpailuun, ei ole mainituissa säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus tilanteessa, jossa käyttöön antamisesta ei makseta osallistumispalkkiota tai muuta välitöntä korvausta ja jossa ainoastaan niiden hevosten omistajat, jotka ovat sijoittuneet palkintosijoille kilpailun päätteeksi, saavat palkinnon, vaikka palkinto olisi määritelty ennakolta. Sitä vastoin mainitunlainen hevosen käyttöön antaminen muodostaa vastikkeellisen palvelujen suorituksen siinä tapauksessa, että järjestäjä maksaa korvauksen, joka ei riipu siitä, miten kyseinen hevonen sijoittuu kilpailun lopussa.

Ensimmäisen kysymyksen c kohta

41 Ensimmäisen kysymyksensä c kohdalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko siinä tapauksessa, että se, että arvonlisäverovelvollinen hevosen omistaja antaa hevosensa hevoskilpailujen järjestäjän käyttöön, ei ole arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus, mainittua direktiiviä tulkittava niin, että oikeus vähentää verovelvolliselle, joka kasvattaa ja valmentaa sekä omia kilpahevosiaan että kolmansien tahojen hevosia, kuuluvien hevosten hevoskilpailuihin valmistamiseen ja osallistumiseen liittyviin ostoihin sisältyvä arvonlisävero syntyy kuitenkin sillä perusteella, että mainittuihin liiketoimiin liittyvät kustannukset ovat osa hänen liiketoimintaansa liittyviä yleiskustannuksia. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi sitä, johtaako mainitunlaisen oikeuden myöntäminen siihen, että palkinto, jonka verovelvollinen mahdollisesti saa jonkin hevosensa loppusijoituksen perusteella hevoskilpailussa, on sisällytettävä arvonlisäveron perusteeseen.

42 On muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä luodussa vähennysjärjestelmässä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti

arvonlisäverollista (ks. mm. tuomio 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta ja tuomio 8.2.2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, 22 kohta).

43 Tältä osin tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus (tuomio 8.6.2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, 24 kohta ja tuomio 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, 19 kohta). Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää siis, että niiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 8.6.2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, 30 kohta ja tuomio 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, 19 kohta).

44 Verovelvolliselle myönnetään kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskustannuksia ja sellaisinaan osia, joista yhtiön tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (ks. vastaavasti mm. tuomio 8.6.2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, 31 kohta ja tuomio 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, 20 kohta).

45 Myöskään se, että palvelusuorituksen ja koko verollisen liiketoiminnan välisen suoran ja välittömän yhteyden määrittäminen on tehtävä kyseisen palvelusuorituksen objektiivisen sisällön perusteella, ei sulje pois sitä, että huomioon voidaan ottaa myös kyseisen liiketoimen yksinomainen syy, koska mainittua syytä on pidettävä objektiivisen sisällön määrittämisperusteena. Kun on osoitettu, että liiketoiminta ei ole tehty verovelvollisen verollisen toiminnan tarpeisiin, mainitulla liiketoimella ei voida katsoa olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä kyseiseen toimintaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, vaikka mainittu toiminta olisikin objektiivisen sisältönsä puolesta arvonlisäverollista (tuomio 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, 29 kohta).

46 Sovellettaessa suoraa ja välitöntä yhteyttä verovelvollisen koko liiketoimintaan koskevaa arviointiperustetta – mikä on verohallinnon ja kansallisten tuomioistuinten tehtävä – on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu (ks. vastaavasti tuomio 8.6.2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, 25 kohta), ja huomioon on otettava vain liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen toimintaan (tuomio 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, 22 kohta).

47 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Baštován liiketoiminta muodostuu sellaisen kilpahevostallin pitämisestä, jossa hän muun muassa kasvattaa ja valmentaa sekä omia hevosiaan että kolmansien hevosia. Hänen hevosensa on ennakkoratkaisupyyntön mukaan tarkoitettu myytäväksi ja/tai käytettäväksi valmentamisessa tai maatilamatkailussa. Ne osallistuvat lisäksi hevoskilpailuihin.

48 Sellaiselle henkilölle, joka pitää kilpahevostallia, kuuluvien hevosten kasvatus ja valmentaminen sekä niiden osallistuminen hevoskilpailuihin ovat sellaisenaan toki omiaan liittymään mainitunlaiseen liiketoimintaan. Kun tämän tuomion 44 kohdassa siteerattu oikeuskäytäntö kuitenkin otetaan huomioon, mainittu toteamus ei riitä perusteeksi vähennysoikeuden myöntämiselle, joka edellyttää suoraa ja välitöntä yhteyttä yhtäältä kustakin kyseisten hevosten kilpailuihin valmistamiseen ja osallistumiseen liittyvästä liiketoimesta

aiheutuneiden kustannusten ja toisaalta koko kyseisen liiketoiminnan välillä.

49 Sen arvioimiseksi, onko mainitunlainen yhteys olemassa, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistettava erityisesti, onko kilpahevostallin pitäjälle kuuluvat hevoset todella tarkoitettu myytäväiksi tai onko niiden osallistuminen hevoskilpailuihin objektiivisesti katsottuna keino mainitun tallin liiketoiminnan edistämiseen. Jos näin on, mainittujen hevosten hevoskilpailuihin valmistamisesta ja osallistumisesta aiheutuvilla kustannuksilla on suora ja välitön yhteys mainitunlaisen tallin pitämisestä muodostuvaan koko liiketoimintaan. Yhtäältä on nimittäin selvää, että kilpahevosen myyntihinta määräytyy kilpailuihin valmistamisen asteen ja kokemuksen tai maineen, jota se on mahdollisesti saanut kilpailuihin osallistumisesta, perusteella. Toisaalta tallin pitäjän hevosten kilpailuissa saama menestys voi tuoda tallin pitäjälle lisää mainetta, julkisuutta tai näkyvyyttä, jotka ovat omiaan vaikuttamaan hänen kolmansille kuuluvien hevosten valmennuspalvelujensa hintaan, minkä tarkastaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

50 Sitä vastoin mainitun arvioinnin kannalta ei ole merkitystä sillä, että liiketoimet, jotka liittyvät tallin pitäjälle kuuluvien hevosten valmistamiseen ja osallistumiseen hevoskilpailuihin, mahdollistavat sen, että hän parantaa ja kehittää valmennusmenetelmiään sekä hevosten ruokintaa ja hoitoa ja näin kolmansille suoritettuja palveluja. Mainittu seikka ilmentää nimittäin vain epäsuoraa yhteyttä mainittujen liiketoimien ja edellä 47 kohdassa kuvatun, pääasiassa kyseessä olevan liiketoiminnan välillä.

51 Jos tallin pitäjälle kuuluvien hevosten hevoskilpailuihin valmistamiseen ja osallistumiseen liittyvien liiketoimien tarkoituksena on lisäksi edistää tallin pitäjän yksityisiä intressejä, mainituilla liiketoimilla ei voida katsoa olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä mainitunlaisen tallin pitämisestä muodostuvaan koko liiketoimintaan.

52 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 168 artiklan a alakohdan perusteella Baštován kaltaisessa tilanteessa olevalla henkilöllä on oikeus vähentää kokonaisuudessaan arvonlisävero, joka kohdistuu hänen hevostensa kilpailuihin valmistamisesta ja osallistumisesta liittyviin menoihin, kun kyseiset hevoset on todella tarkoitettu myytäväiksi tai kun mainittu osallistuminen on objektiivisesti katsottuna keino hänen pitämänsä tallin liiketoiminnan edistämiseen. Sitä vastoin mitään vähennysoikeutta ei ole sellaisen arvonlisäveron osalta, joka sisältyy menoihin, jotka aiheutuvat verovelvollisen hevosten kilpailuun valmistamisesta ja osallistumisesta, jos kyseisiä hevosia ei ole todella tarkoitettu myytäväiksi, jos mainittu osallistuminen ei ole objektiivisesti katsottuna keino hänen pitämänsä tallin liiketoiminnan edistämiseen ja jos kyseiset kulut eivät palvele mitään muuta verovelvollisen toimintaa, joka liittyy hänen liiketoimintaansa, minkä tarkastaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

53 On nimittäin selvää, että jos verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia että vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, verovelvollinen voi arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan vähentää vain sen arvonlisäveron osan, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta (ks. vastaavasti tuomio 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, 37 kohta ja tuomio 26.5.2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, 37 kohta).

54 Lopuksi on todettava, että tämän tuomion 44–52 kohdassa tarkoitetun arvioinnin perusteella tehdyillä johtopäätöksillä ei ole vaikutusta siihen eri kysymykseen, sisältyykö hevosen omistajan, joka on arvonlisäverovelvollinen, mahdollisesti saama palkinto veron perusteeseen, eli kysymykseen, jonka ratkaisu riippuu siitä, pidetäänkö mainittua palkintoa vastikkeena palvelujen suorituksesta. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklasta nimittäin ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan

lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet. Tämän tuomion 36–38 kohdassa esitetyistä näkökohdista ilmenee kuitenkin, että verovelvolliselle kuuluvan hevosen mahdollisesti saamaa palkintoa ei voida pitää todellisena vastikkeena siitä, että omistaja antaa hevosensa hevoskilpailun järjestäjän käyttöön.

55 Kun otetaan huomioon edellä esitetty näkökohdat, ensimmäisen kysymyksen c kohtaan on vastattava seuraavasti:

– Arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava niin, että verovelvolliselle, joka kasvattaa ja valmentaa sekä omia kilpahevosiaan että kolmansien hevosiä, kuuluvien hevosten hevoskilpailuihin valmistamiseen ja osallistumiseen liittyvistä liiketoimista aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero on oikeus vähentää sillä perusteella, että mainittuihin liiketoimiin kohdistuvat kustannukset kuuluvat verovelvollisen liiketoimintaan liittyviin yleiskustannuksiin, sillä edellytyksellä, että kuhunkin kyseessä olevaan liiketoimeen liittyvillä kustannuksilla on suora ja välitön yhteys koko kyseiseen toimintaan. Näin voi olla, jos näin aiheutuneet kustannukset liittyvät kilpahevosiin, jotka on todella tarkoitettu myytäviksi, tai jos kyseisten hevosten osallistuminen kilpailuihin on objektiivisesti katsottuna keino liiketoiminnan edistämiseen, minkä tarkastaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

– Siinä tapauksessa, että verovelvollisella on mainitunlainen vähennysoikeus, palkintoa, jonka verovelvollinen mahdollisesti saa jonkin hevossensa loppusijoituksen perusteella hevoskilpailussa, ei ole sisällytettävä arvonlisäveron perusteeseen.

Toinen kysymys

56 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa, tulkittava niin, että yhteen moniosaiseen palvelujen suoritukseen, joka muodostuu useista osatekijöistä, joihin kuuluvat muun muassa hevosten valmentaminen, urheilulaitosten käyttäminen, hevosten majoittaminen tallissa, ruokinta ja muu hevosille annettu hoito, voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa.

57 Ensinnäkin on täsmennettävä arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan ja kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan soveltamisala.

58 Tältä osin arvonlisäverodirektiivin 98 artiklasta ilmenee, että jäsenvaltioille annettu mahdollisuus soveltaa yhtä tai kahta alennettua verokantaa on poikkeus yleisen verokannan soveltamista koskevasta pääsäännöstä. Lisäksi kyseisen säännöksen mukaan alennettuja arvonlisäverokantoja voidaan soveltaa ainoastaan kyseisen direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin.

59 Mainitun liitteen tulkinnasta on yhtäältä muistutettava, että säännöksiä, jotka muodostavat poikkeuksen jostakin periaatteesta, on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 12.12.1995, Oude Luttikhuis ym., C-399/93, EU:C:1995:434, 23 kohta ja tuomio 17.6.2010, komissio v. Ranska, C-492/08, EU:C:2010:348, 35 kohta).

60 Toisaalta arvonlisäverodirektiivin liitteessä III käytettyjä käsitteitä on tulkittava kyseisten sanojen tavanomaisessa merkityksessä (tuomio 4.6.2015, komissio v. Puola, C-678/13, ei julkaistu, EU:C:2015:358, 46 kohta).

61 Nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan sanamuodosta ilmenee, että siinä annetaan jäsenvaltioille oikeus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa ”urheilulaitosten käyttöoikeuteen”.

62 Sanasta ”käyttöoikeus” ilmenee, että alennetun verokannan soveltaminen on mahdollista, jos käyttäjänä on kolmas taho eikä verovelvollinen, joka hyödyntää kyseistä urheilulaitosta omiin tarpeisiinsa.

63 Urheilulaitosten käyttöoikeuden käsite liittyy urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviin palveluihin, joita on mahdollisuuksien mukaan tarkasteltava kokonaisuutena (ks. vastaavasti tuomio 18.1.2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, 26 kohta ja tuomio 22.1.2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, 25 kohta).

64 Kuten julkisasiamies on kuitenkin huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 56–59 kohdassa, sillä, että alennettua verokantaa voidaan soveltaa urheilulaitosten käyttöoikeuteen, pyritään lähinnä edistämään urheilun harrastamista ja saattamaan harrastusmahdollisuudet paremmin yksityishenkilöiden ulottuville.

65 Näin ollen urheilulaitosten käyttöoikeuden käsite on ymmärrettävä niin, että se koskee oikeutta käyttää urheilemiseen ja liikuntakasvatukseen tarkoitettuja laitoksia sekä niiden käyttöä mainittuun tarkoitukseen.

66 Tästä seuraa, että vaikka ratsastusurheilun harjoittamiseen tarvittavien laitosten käyttöön liittyvät palvelut voivat kuulua arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan alaan, hevosten passiiviseen oleskeluun tallissa, hevosten ruokintaan tai niiden hoitoon tarkoitettujen laitosten taikka lepo- tai varastotilojen käyttöön liittyvät palvelut eivät voi kuulua siihen.

67 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava, vastaako urheilulaitosten käytöstä muodostuva pääasiassa kyseessä olevien palvelujen suorituksen osatekijä, sellaisena kuin siitä on sovittu Baštován ja hevosten omistajien välisissä sopimuksissa, tätä määritelmää. Mikäli mainitulle osatekijälle kyseisissä sopimuksissa annettu merkitys ja arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 14 kohdassa tarkoitettu urheilulaitosten käyttöoikeus eivät vastaa toisiaan, kyseinen suoritus ei missään tapauksessa voi kuulua mainituissa 14 kohdassa tarkoitettun alennetun arvonlisäverokannan alaan.

68 Toiseksi siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kyseisen arvioinnin päätteeksi, että mainittuun osatekijään, joka muodostuu urheilulaitosten käyttämisestä, voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, esitettyyn kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava siitä, että arvonlisäverotuksessa jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, kuten arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta seuraa (ks. vastaavasti tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, 20 kohta ja tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, 14 kohta).

69 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita kutakin näin voidaan erikseen joko verottaa tai jotka voidaan vapauttaa verosta, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä (ks. tuomio 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

70 Kyse on yhdestä ainoasta liiketoimesta muun muassa silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen

suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia (tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, 22 kohta ja tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, 23 kohta).

71 Näin on myös siinä tapauksessa, että yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas päinvastoin yhden tai useamman osatekijän on katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, 30 kohta ja tuomio 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, 52 kohta).

72 Jos yhden moniosaisen suorituksen osatekijöistä ei ole mahdollista määrittää pääasiallista osatekijää ja yhtä tai useampaa liitännäistä osatekijää, kyseisen suorituksen muodostavien osatekijöiden on katsottava olevan samanarvoisia.

73 SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarkastaa, onko näin, ja ottaa kokonaisarviointissa huomioon merkityksellisten osatekijöiden laadullinen eikä ainoastaan määrällinen merkitys. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin esittää sille kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla sille hyödyllisiä (ks. vastaavasti tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, 23 kohta sekä tuomio 17.1.2013, BG? Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 33 kohta).

74 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa selvästi, että pääasiassa kyseessä oleva palvelujen suoritus, joka, sellaisena kuin se ilmenee Baštován ja hevosten omistajien välisistä sopimuksista, muodostuu kolmesta osatekijästä eli hevosten valmentamisesta, urheilulaitosten käyttämisestä sekä hevosten majoittamisesta tallissa, niiden ruokinnasta ja muusta hevosten hoidosta, on yksi moniosainen suoritus. Mainittu johtopäätös on nimittäin tehtävä siinä tapauksessa, että sopimuspuolet pyrkivät todellisuudessa niiden kolmen osatekijän yhdistelmään, jotka sisältyvät mainittuun suoritukseen, jossa urheilulaitosten käyttö on objektiivisesti tarpeen kilpahevosten valmentamisessa ja jossa hevosten majoitukseen, ruokintaan ja hoitoon liittyvät suoritukset on pääasiallisesti tarkoitettu liittymään hevosten valmennukseen ja urheilulaitosten käyttöön ja helpottamaan sitä.

75 Näin ollen ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista vaikuttaisi lähinnä ilmenevän, että valmennuspalvelut ja urheilulaitosten käyttö ovat kaksi tämän moniosaisen suorituksen sellaista osatekijää, joilla on sitä objektiivisesti tarkasteltaessa samanarvoinen merkitys, kun taas hevosten majoittamiseen, ruokintaan ja hoitoon liittyvillä suorituksilla on näihin kahteen osatekijään nähden liitännäinen luonne, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkastettava. Koska ainoastaan urheilulaitosten käyttöön sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa, säädettyä alennettua verokantaa, mainittua alennettua verokantaa ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevaan yhteen moniosaiseen suoritukseen (ks. analogisesti tuomio 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, 41–43 kohta).

76 Jos sitä vastoin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätyisi pääasian tosiseikkojen ja muun muassa Baštován ja hevosten omistajien välisten sopimusten nojalla siihen johtopäätökseen, että hevosten valmennus on kyseisen yhden moniosaisen suorituksen pääasiallinen osatekijä, olisi tehtävä sama päätelmä, eikä mainittuun suoritukseen voitaisi myöskään soveltaa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa, säädettyä alennettua verokantaa.

77 Edellä esitettyjen seikkojen valossa toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa, on tulkittava niin, että yhteen moniosaiseen palvelujen suoritukseen, joka muodostuu useista osatekijöistä, joita ovat muun muassa hevosten valmennus, urheilulaitosten käyttö sekä hevosten majoitus tallissa, niiden ruokinta ja hoito, ei voida soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa silloin, kun mainitun direktiivin liitteessä III olevassa 14 kohdassa tarkoitettu urheilulaitosten käyttö ja hevosten valmennus ovat kyseisen moniosaisen suorituksen kaksi samanarvoista osaa, tai silloin, kun hevosten valmennus on mainitun suorituksen pääasiallinen osatekijä, minkä arviointi on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

Oikeudenkäyntikulut

78 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava niin, että se, että arvonlisäverovelvollinen hevosen omistaja antaa hevosensa hevoskilpailun järjestäjän käyttöön, jotta mainittu hevonen voi osallistua kyseiseen kilpailuun, ei ole mainituissa säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus tilanteessa, jossa käyttöön antamisesta ei makseta osallistumispalkkiota tai muuta välitöntä korvausta ja jossa ainoastaan niiden hevosten omistajat, jotka ovat sijoittuneet palkintosijoille kilpailun päätteeksi, saavat palkinnon, vaikka palkinto olisi määriteltä ennakoita. Sitä vastoin mainitunlainen hevosen käyttöön antaminen muodostaa vastikkeellisen palvelujen suorituksen siinä tapauksessa, että järjestäjä maksaa korvauksen, joka ei riipu siitä, miten kyseinen hevonen sijoittuu kilpailun lopussa.

2) Direktiiviä 2006/112 on tulkittava niin, että verovelvolliselle, joka kasvattaa ja valmentaa sekä omia kilpahevosiaan että kolmansien hevosiä, kuuluvien hevosten hevoskilpailuihin valmistamiseen ja osallistumiseen liittyvistä liiketoimista aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero on oikeus vähentää sillä perusteella, että mainittuihin liiketoimiin kohdistuvat kustannukset kuuluvat verovelvollisen liiketoimintaan liittyviin yleiskustannuksiin, sillä edellytyksellä, että kuhunkin kyseessä olevaan liiketoimeen liittyvillä kustannuksilla on suora ja välitön yhteys koko kyseiseen toimintaan. Näin voi olla, jos näin aiheutuneet kustannukset liittyvät kilpahevosiin, jotka on todella tarkoitettu myytäväksi, tai jos kyseisten hevosten osallistuminen kilpailuihin on objektiivisesti katsottuna keino liiketoiminnan edistämiseen, minkä tarkastaminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

Siinä tapauksessa, että verovelvollisella on mainitunlainen vähennysoikeus, palkintoa, jonka verovelvollinen mahdollisesti saa jonkin hevosensa loppusijoituksen perusteella hevoskilpailussa, ei ole sisällytettävä arvonlisäveron perusteeseen.

3) Direktiivin 2006/112 98 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa, on tulkittava niin, että yhteen moniosaiseen palvelujen suoritukseen, joka muodostuu useista osatekijöistä, joita ovat muun muassa hevosten valmennus, urheilulaitosten käyttö sekä hevosten majoitus tallissa, niiden ruokinta ja hoito, ei voida soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa silloin, kun mainitun direktiivin liitteessä III olevassa 14 kohdassa tarkoitettu urheilulaitosten käyttö ja hevosten valmennus ovat

kyseisen moniosaisen suorituksen kaksi samanarvoista osaa, tai silloin, kun hevosten valmennus on mainitun suorituksen pääasiallinen osatekijä, minkä arviointi on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.