

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

10 november 2016 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder c) – Begrip ‚diensten onder bezwarende titel’ – Terbeschikkingstelling van een paard door een belastingplichtige aan een paardenwedrenorganisator – Waardering van de tegenprestatie – Recht op aftrek van de kosten verbonden met de voorbereiding van de paarden van de belastingplichtige voor de wedrennen – Algemene kosten verbonden met de gehele economische activiteit – Bijlage III, punt 14 – Verlaagd btw-tarief voor het recht gebruik te maken van sportaccommodaties – Toepasselijkheid op de exploitatie van een renstal – Handeling die bestaat uit één enkele prestatie of uit meerdere zelfstandige prestaties”

In zaak C-432/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) bij beslissing van 23 juli 2015, ingekomen bij het Hof op 7 augustus 2015, in de procedure

Odvolací finanční ředitelství

tegen

Pavλίνα Baštová,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, kamerpresident, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (rapporteur) en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vlášil en T. Müller als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door Z. Maláková en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 14 juni 2016,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), artikel 98 van en bijlage III, punt 14, bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Odvolací finanční úřad (directie financiën bevoegd inzake beroepen, Tsjechië) en Pavlína Baštová over de toepasselijkheid van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op de door haar uitgeoefende activiteit bestaande in de exploitatie van een renstal.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

4 Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn luidt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

5 Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

6 In artikel 73 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

7 Artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]”

8 Artikel 167 van de btw-richtlijn luidt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

9 Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

10 In artikel 173, lid 1, van de btw-richtlijn staat te lezen:

„Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.”

11 De lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 van de btw-richtlijn bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast, is opgenomen in bijlage III bij deze richtlijn. Punt 14 van die bijlage vermeldt „het recht gebruik te maken van sportaccommodaties”.

Tsjechisch recht

12 § 47, lid 4, van zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de btw) luidt:

„Het normale btw-tarief is van toepassing behoudens andersluidende bepaling. Voor de diensten bedoeld in bijlage 2 geldt een verlaagd tarief.”

13 Bijlage 2 bij deze wet bevat een lijst van diensten waarvoor het verlaagde tarief van de belasting geldt, en vermeldt onder meer het „gebruik van overdekte sportaccommodaties en sportaccommodaties in open lucht voor sportactiviteiten”.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Pavlína Baštová is btw-plichtig op grond dat zij een economische activiteit uitoefent bestaande in de exploitatie van paardenrenstal met een capaciteit van 25 plaatsen, waarin zij haar eigen paarden fokt en traint, alsook paarden van derden die haar zijn toevertrouwd om ze voor te

bereiden op wedrennen. Naast de renpaarden hield Bařtová in haar stal ook twee paarden die zij voor agrotourisme en voor het trainen van jonge paarden gebruikte, alsook fokmerries en -veulens, waarvoor zij hoopte in de toekomst inkomsten uit hun deelname aan wedrennen of uit hun verkoop te ontvangen.

15 Bařtová ontvangt in het kader van die activiteit twee soorten inkomsten waarom het in het hoofdinge gaat. De eerste soort bestaat uit prijzengelden ontvangen voor de rangschikking van haar eigen paarden bij aankomst in een wedren, en uit een percentage van de prijzengelden dat zij als trainer ontvangt voor de rangschikking van de paarden van derden bij aankomst in een wedren. De tweede soort inkomsten komt voort uit de exploitatie van een renstal en bestaat in betalingen door eigenaars van paarden voor de training van die paarden met het oog op hun deelname aan wedrennen, maar ook voor de kosten van hun stalling en voeding.

16 In haar belastingaangifte voor het vierde kwartaal van 2010 vorderde Bařtová de volledige aftrek van het gehele bedrag aan voorbelasting over de volgende verrichtingen en kosten, te weten de inschrijf- en aanmeldingsgelden en kosten van bijstand van hulppersoneel tijdens de wedren, de aankoop van paardenvoer, de voeding en de rijuitrusting, de diensten van dierenartsen en de aankoop van geneesmiddelen voor de paarden, het elektriciteitsverbruik in de stallen, het brandstofverbruik van de voertuigen, de aankoop van een harkmachine voor de productie van hooi en veevoer en van tractoronderdelen, en de adviesdiensten betreffende de werking van de stallen. Deze in een eerder stadium verrichte goederenleveringen en diensten hadden betrekking op de paarden van Bařtová en die van derden.

17 Bařtová heeft in diezelfde aangifte bovendien aangifte gedaan van de in een later stadium tegen het verlaagde tarief van 10 % in rekening gebrachte btw over de dienst „exploitatie van een renstal” die zij ten behoeve van derden, eigenaars van een paard, had verricht.

18 De Finanční úřad d’Ostrov (belastingdienst Ostrov, Tsjechië) heeft in zijn belastingaanslag van 26 september 2011 Bařtová het recht geweigerd om het volledige bedrag aan btw af te trekken omdat zij een deel van de voor haar in een eerder stadium verrichte handelingen had gebruikt met het oog op de deelname van de paarden aan wedrennen, wat volgens de belastingdienst van Ostrov geen belastbare handeling vormt waarvoor recht op aftrek ontstaat. Deze dienst heeft bovendien niet aanvaard dat op de dienst „exploitatie van een renstal” het verlaagde btw-tarief werd toegepast.

19 Bařtová heeft bezwaar gemaakt bij de Finanční ředitelství v Plzni (directie financiën Plzeň, Tsjechië), die bij beslissing van 6 juni 2012 de beslissing van de belastingdienst van Ostrov heeft gewijzigd en heeft geoordeeld dat Bařtová het recht had de btw af te trekken voor de verkoop van haar eigen paarden, voor reclamediens en agrotouristische diens. Die directie heeft ook haar recht erkend om de btw af te trekken die betrekking heeft op de percentages die zij als trainer heeft ontvangen op het ontvangen prijzengeld voor de rangschikking van de paarden van derden bij aankomst in een wedren. Net als de belastingdienst van Ostrov, heeft de directie financiën van Plzeň echter Bařtová het recht geweigerd om de voorbelasting af te trekken voor de handelingen die in een eerder stadium waren verricht voor haar eigen paarden die aan wedrennen hadden deelgenomen.

20 Aangezien Bařtová tijdens het betrokken belastbare tijdvak economische activiteiten heeft uitgeoefend waarvan slechts een aantal recht geeft op aftrek, heeft zij slechts recht op gedeeltelijke aftrek. Bovendien heeft de directie financiën van Plzeň het oordeel van de belastingdienst van Ostrov gevolgd, namelijk dat de dienst „exploitatie van een renstal” aan het normale btw-tarief moet worden onderworpen.

21 Bařtová heeft beroep tegen die beslissing ingesteld bij de Kajak soud v Plzni (regionale

rechter Plzeň, Tsjechië), die bij vonnis van 6 november 2013 met name heeft geoordeeld dat, inzake het prijzengeld voor de rangschikking van een paard bij aankomst in een wedren, de eigenaar van het paard ten behoeve van de wedrenorganisator een dienst onder bezwarende titel verricht en dat het dus om een belastbare handeling gaat. Haar recht op aftrek hoefde dus niet te worden verminderd.

22 De directie financiën bevoegd inzake beroepen heeft bij de verwijzende rechter cassatieberoep ingesteld.

23 Die rechter is ten eerste van oordeel dat, om te bepalen of Baštová recht had op volledige aftrek van de btw, het nodig is te weten of de terbeschikkingstelling van een paard door zijn eigenaar aan de wedrenorganisator moet worden aangemerkt als een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. Als die vraag ontkennend wordt beantwoord, rijst de vraag of die omstandigheid automatisch de vermindering van de aftrek van de voorbelasting verantwoordt, dan wel of de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van de economische activiteit van de belastingplichtige. Mocht het Hof antwoorden dat de voorbereiding van paarden voor wedrennen en hun deelname daaraan elementen zijn van de gehele economische activiteit van Baštová, dan moet nog worden beslist hoe het bedrag dat de eigenaar van het paard ontvangt als prijzengeld voor de rangschikking van het paard bij aankomst in de wedren, moet worden behandeld. De verwijzende rechter wenst met name te weten of dat bedrag moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de in rekening te brengen btw, dan wel of het gaat om inkomsten die geen invloed hebben op die maatstaf.

24 De verwijzende rechter wenst ten tweede te weten of de dienst „exploitatie van een renstal” in zijn geheel aan het normale btw-tarief moet worden onderworpen, dan wel onder het begrip „gebruik van sportaccommodaties” valt en in aanmerking kan komen voor een verlaagd tarief krachtens punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn. In dat verband moet worden nagegaan of de diensten betreffende de exploitatie van een renstal, met name de training van de paarden, het gebruik van sportaccommodaties, de stalling, de voeding en andere verzorging van de paarden, voor de toepassing van de btw moeten worden beschouwd als één enkele handeling die aan een gewone belastingregeling is onderworpen. Van oordeel dat buiten kijf staat dat die diensten één enkele handeling vormen, wenst de verwijzende rechter daarentegen te vernemen op basis van welke criteria hij kan bepalen of de elementen van een dienst onderling evenwaardig zijn, dan wel of er sprake is van een hoofdprestatie en een bijkomende prestatie.

25 Tegen deze achtergrond heeft de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„1) a) Verricht de btw-plichtige eigenaar van een paard die dit paard aan de wedrenorganisator ter beschikking stelt met het oog op deelname van dat paard aan de wedren een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn en dus een belastbare handeling?

b) Zo ja, moet het in deze wedren behaalde prijzengeld (met dien verstande dat niet elk deelnemend paard prijzengeld wint), de ontvangen dienst die bestaat in de mogelijkheid om het paard te laten deelnemen die door de wedrenorganisator aan de eigenaar van het paard wordt geboden, of een andere tegenprestatie worden beschouwd als de tegenprestatie?

c) Zo nee, volstaat die omstandigheid op zich om de aftrek te verminderen van de btw betaald op de belastbare prestaties die zijn ontvangen en gebruikt voor de voorbereiding van de eigen paarden van de fokker/trainer op wedrennen, of moet de deelname van een paard aan een

wedren worden beschouwd als een onderdeel van de economische activiteit van een persoon die actief is op het gebied van het fokken en trainen van zijn eigen renpaarden en die van andere eigenaars, en moeten de uitgaven voor het fokken en laten deelnemen aan wedrennen van zijn eigen paarden worden meegerekend in de bedrijfskosten van zijn economische activiteit? Indien dat deel van de vraag bevestigend moet worden beantwoord: moet het prijzengeld worden opgenomen in de maatstaf van heffing en btw worden betaald, of heeft dit inkomen geen invloed op de maatstaf van heffing voor de btw?

2) a) Indien voor btw-doeleinden verschillende deeldiensten moeten worden beschouwd als één handeling, aan de hand van welke criteria moet dan hun onderlinge verhouding worden bepaald en dus of zij evenwaardige prestaties zijn dan wel zich tot elkaar verhouden als hoofddienst en accessoire dienst? Bestaat er een hiërarchie tussen deze criteria wat betreft volgorde en gewicht?

b) Moet artikel 98 van de btw-richtlijn juncto bijlage III bij die richtlijn aldus worden uitgelegd dat een dienst niet onder het verlaagde tarief kan vallen wanneer hij is samengesteld uit twee deelprestaties die voor btw-doeleinden als een enkele prestatie moeten worden beschouwd, die prestaties evenwaardig zijn, en een ervan afzonderlijk niet valt onder een van de categorieën die zijn neergelegd in bijlage III bij de btw-richtlijn?

c) Indien vraag 2, onder b) bevestigend moet worden beantwoord: verzet de combinatie van de deeldienst bestaande in de verstrekking van het recht om gebruik te maken van sportaccommodatie en de deeldienst bestaande in het trainen van renpaarden zich er in omstandigheden als in het hoofdgeding tegen dat deze dienst in zijn geheel onder het verlaagde btw-tarief valt zoals bedoeld in punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn?

d) Indien toepassing van het verlaagde btw-tarief niet is uitgesloten op grond van het antwoord op vraag 2, onder c), wat is dan de invloed op de indeling onder het relevante btw-tarief van de omstandigheid dat de belastingplichtige naast de dienst bestaande in de verstrekking van het gebruik van sportaccommodatie en de dienst als trainer ook stalling, voeding en andere paardenverzorging verstrekt? Moeten al deze deelprestaties voor btw-doeleinden worden beschouwd als één geheel dat op dezelfde wijze wordt belast?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag, onder a) en b)

26 Met zijn eerste vraag, onder a) en b), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de terbeschikkingstelling van een paard door zijn btw-plichtige eigenaar aan een paardenwedrenorganisator met het oog op deelname van dat paard aan die wedren, een dienst is verricht onder bezwarende titel. De verwijzende rechter wenst in het bijzonder te vernemen of het prijzengeld ontvangen voor de rangschikking van het paard bij aankomst in de paardenwedren of de ontvangen dienst die bestaat in de mogelijkheid om het paard aan die wedren te doen deelnemen een tegenprestatie voor een dergelijke dienst uitmaken.

27 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, dat de werkingssfeer van de btw afbakt, „diensten die [...] onder bezwarende titel worden verricht” aan die belasting zijn onderworpen.

28 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is voor de kwalificatie van een dienst als een „handeling onder bezwarende titel” alleen vereist dat een rechtstreeks verband bestaat tussen deze dienst en een door de belastingplichtige daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Een

dergelijk rechtstreeks verband bestaat wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat in het kader waarvan over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de ten behoeve van de ontvanger verrichte dienst (zie met name arresten van 3 maart, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punten 13 en 14, en 29 oktober 2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punt 32).

29 Voorts blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de omstandigheid dat het bestaan van een vergoeding onzeker is, volstaat om de rechtstreekse band tussen de ten behoeve van de ontvanger verrichte dienst en de vergoeding die eventueel wordt ontvangen, te verbreken (zie naar analogie arresten van 3 maart 1994, Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punt 19, en 27 september 2001, Cibo Participations, C?16/00, EU:C:2001:495, punt 43).

30 Gelet op de aard van de te verrichten analyse staat het, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, aan de nationale rechter om de activiteiten in het hoofdgeding te kwalificeren aan de hand van de door het Hof ontwikkelde criteria (zie arrest van 29 oktober 2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Ten slotte kunnen, zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 32 van zijn conclusie, sportactiviteiten en met name de deelname aan sportwedstrijden gepaard gaan met de verrichting van een aantal onderscheiden maar nauw verbonden diensten (zie in die zin arrest van 11 april 2000, Deliège, C?51/96 en C?191/97, EU:C:2000:199, punt 56).

32 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de paardenwedrenorganisator, door aan de eigenaars van paarden de mogelijkheid te bieden de paarden te doen deelnemen aan de wedren, voor hen een dienst verricht die ertoe leidt dat deze paardeneigenaars inschrijf- en aanmeldingsgelden betalen.

33 De vraag rijst evenwel of de „terbeschikkingstelling” van een paard door zijn belastingplichtige eigenaar aan de paardenwedrenorganisator, ook een dienst onder bezwarende titel vormt, waarvan de tegenprestatie kan bestaan in het prijzengeld dat eventueel wordt gewonnen dankzij de rangschikking van het paard bij aankomst in de wedren, of in de door de wedrenorganisator verrichte dienst die de deelname van het paard mogelijk maakt, of nog in een andere vergoeding.

34 Opgemerkt dient te worden dat, volgens de gegevens van de aan het Hof overgelegde stukken, deze „terbeschikkingstelling” inderdaad erop neerkomt dat het paard aan een paardenwedren deelneemt waarvoor de eigenaar van dat paard inschrijf- en aanmeldingsgelden betaalt, zoals blijkt uit punt 32 van dit arrest.

35 In de eerste plaats kan de door de paardenwedrenorganisator verrichte dienst, die erin bestaat dat deze eigenaar de mogelijkheid krijgt om zijn paard aan de wedren te doen deelnemen, in beginsel niet de daadwerkelijke tegenprestatie zijn voor de terbeschikkingstelling van een paard door zijn eigenaar aan de wedrenorganisator. Enerzijds is de vergoeding voor die dienst immers de betaling, door de eigenaar van het paard, van de inschrijf- en aanmeldingsgelden die de daadwerkelijke tegenwaarde van de deelname aan de wedren vormen. Anderzijds, zo de eigenaar van het paard eventueel een voordeel kan halen uit die deelname, dankzij de verhoging van de waarde van het paard bij een goede rangschikking of dankzij de reclame die hij ontvangt door die deelname, zij erop gewezen dat dit voordeel moeilijk kwantificeerbaar en onzeker is, aangezien het in wezen afhangt van de uitslag van die wedren. Dit voordeel kan dus niet in aanmerking worden genomen om de daadwerkelijke tegenwaarde van deze terbeschikkingstelling te bepalen overeenkomstig de in punt 28 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak.

36 In de tweede plaats kan, wanneer de terbeschikkingstelling van een paard voor deelname aan een paardenwedren niet ertoe leidt dat deelnamegeld of enige andere directe vergoeding wordt betaald en wanneer enkel de eigenaars van de paarden met een goede rangschikking bij aankomst in de wedren prijzengeld ontvangen, niet worden geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van het paard tot een daadwerkelijke tegenprestatie leidt.

37 In een dergelijk geval is het immers niet de terbeschikkingstelling van het paard door zijn eigenaar aan de paardenwedrenorganisator die als dusdanig tot de betaling van prijzengeld leidt, maar wel het feit dat na afloop van de wedren een bepaald resultaat is behaald, te weten een goede rangschikking van het paard. Ook al zou de wedrenorganisator zich ertoe verbonden hebben een vast en op voorhand bekend bedrag aan prijzengeld toe te kennen, het prijzengeld kan slechts in de wacht worden gesleept indien een bijzondere prestatie wordt neergezet en wanneer in zekere zin alle omstandigheden meevallen. Volgens de in punt 28 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak sluit die toevalligheid echter uit dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de terbeschikkingstelling van het paard en het behalen van prijzengeld.

38 Bovendien zou een andersluidende oplossing waarbij het eventueel gewonnen prijzengeld als daadwerkelijke tegenprestatie voor de terbeschikkingstelling van het paard door zijn eigenaar aan de wedrenorganisator wordt beschouwd, erop neerkomen dat deze terbeschikkingstelling als belastbare handeling wordt aangemerkt afhankelijk van het resultaat dat het paard bij aankomst in de wedren behaalt, wat strijdig is met de vaste rechtspraak van het Hof, volgens welke het begrip „dienst” een objectief begrip is dat niet afhangt van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen (zie arrest van 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 In de derde plaats kan, wanneer de deelname van het paard aan de wedren op zich leidt tot een directe tegenprestatie die erin bestaat dat de wedrenorganisator deelnamegeld betaalt ongeacht de rangschikking van het paard bij aankomst in de wedren, de terbeschikkingstelling van het paard door zijn eigenaar evenwel worden beschouwd als een „dienst onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. Zoals de advocaat-generaal aangeeft in punt 35 van zijn conclusie, is de betaling door de wedrenorganisator van een vergoeding aan de eigenaar van het paard in een dergelijk geval immers een tegenprestatie voor de dienst die de eigenaar van het paard aan de wedrenorganisator verstrekt door ermee in te stemmen dat zijn paard aan het evenement deelneemt.

40 Gelet op wat voorafgaat, dient op de eerste vraag, onder a) en b), te worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de terbeschikkingstelling van een paard door zijn btw-plichtige eigenaar aan de organisator van een paardenwedren met het oog op deelname van dat paard aan die wedren, geen dienst onder bezwarende titel is in de zin van die bepaling, wanneer die terbeschikkingstelling niet ertoe leidt dat deelnamegeld of een andere directe vergoeding wordt betaald en wanneer enkel de eigenaars van een paard met een goede rangschikking bij aankomst in de wedren prijzengeld ontvangen, ook al is dat op voorhand bepaald. Een dergelijke terbeschikkingstelling van een paard vormt echter wel een dienst onder bezwarende titel wanneer de organisator een vergoeding uitbetaalt onafhankelijk van de rangschikking van het betrokken paard bij aankomst in de wedren.

Eerste vraag, onder c)

41 Met zijn eerste vraag, onder c), wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of, ingeval de terbeschikkingstelling van een paard door zijn belastingplichtige eigenaar aan de paardenwedrenorganisator geen dienst onder bezwarende titel vormt in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, die richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat er toch recht bestaat op

af trek van de voorbelasting die is betaald over de handelingen betreffende de voorbereiding voor en de deelname aan de paardenwedrennen van paarden van de belastingplichtige, die zijn eigen renpaarden en die van derden fokt en traint, op grond dat de kosten van deze handelingen deel uitmaken van de algemene kosten die met zijn economische activiteit verband houden. De verwijzende rechter vraagt zich bovendien af of het bestaan van dat recht tot gevolg heeft dat het prijzengeld dat de belastingplichtige eventueel dankzij de rangschikking van een van zijn paarden bij aankomst in een paardenwedren heeft ontvangen, moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de btw.

42 De aftrekregeling van de btw-richtlijn heeft tot doel, de ondernemer volledig te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijk btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punt 19, en 8 februari 2007, Investrand, C?435/05, EU:C:2007:87, punt 22).

43 In beginsel moet een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de vooraf betaalde btw kan hebben en de omvang van dat recht kan worden bepaald (arresten van 8 juni 2000, Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, punt 24, en 21 februari 2013, Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, punt 19). Het recht op aftrek van de btw die op het betrekken van goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de in een later stadium verrichte belaste handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (arresten van 8 juni 2000, Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, punt 30, en 21 februari 2013, Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, punt 19).

44 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Er bestaat immers een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen dergelijke kosten en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (zie in die zin met name arresten van 8 juni 2000 Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, punt 31, en 21 februari 2013, Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, punt 20).

45 De verplichting om aan de hand van de objectieve inhoud van een dienst te bepalen of tussen deze dienst en de gehele belastbare economische activiteit een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat, sluit bovendien niet uit dat eveneens rekening wordt gehouden met de uitsluitende oorzaak van de betrokken handeling, die moet worden beschouwd als een criterium ter bepaling van de objectieve inhoud. Wanneer vaststaat dat een handeling niet ten behoeve van de belastbare activiteit van een belastingplichtige is verricht, kan niet worden aangenomen dat tussen deze handeling en deze activiteit een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat in de zin van de rechtspraak van het Hof, ook al is deze handeling gelet op de objectieve inhoud ervan aan de btw onderworpen (arrest van 21 februari 2013, Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, punt 29).

46 Bij de toepassing van het criterium van het rechtstreekse en onmiddellijke verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, hetgeen de taak van de nationale belastingdiensten en rechterlijke instanties is, moeten zij rekening houden met alle

omstandigheden waarin de betrokken handelingen zijn verricht (zie in die zin arrest van 8 juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, punt 25) en alleen met de verrichtingen die objectief verband houden met de belastbare activiteit van de belastingplichtige (arrest van 21 februari 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, punt 22).

47 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de economische activiteit van Baštová bestaat in de exploitatie van een paardenrenstal, waarin zij met name haar eigen paarden en die van derden fokt en traint. Haar paarden zijn bestemd voor de verkoop en/of spelen een rol in het trainen of het agrotourisme. Zij nemen bovendien deel aan paardenwedrennen.

48 Het fokken en het trainen van paarden die toebehoren aan de exploitant van een renstal, en hun deelname aan paardenwedrennen kunnen als dusdanig inderdaad verband houden met een dergelijke economische activiteit. Rekening houdend met de in punt 44 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, kan die vaststelling echter niet volstaan om het bestaan van een recht op aftrek te rechtvaardigen, waarvoor is vereist dat een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de kosten voor elke handeling verbonden met de voorbereiding van die paarden en hun deelname aan de wedrennen enerzijds, en deze gehele economische activiteit anderzijds.

49 Bij de beoordeling of een dergelijk verband bestaat, is het de taak van de verwijzende rechter om in het bijzonder na te gaan of de paarden die aan de renstalexploitant toebehoren, werkelijk zijn bestemd voor de verkoop, dan wel of hun deelname aan paardenwedrennen, objectief gezien, een middel is ter bevordering van de economische activiteit van die renstal. Als dat het geval is, dan bestaat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de kosten voor de voorbereiding voor en de deelname van die paarden aan paardenwedrennen, en de gehele economische activiteit die bestaat in de exploitatie van een dergelijke renstal. Enerzijds staat het immers vast dat de verkoopprijs van een paard is gebaseerd op de staat van voorbereiding op wedrennen en de ervaring, of ook op de reputatie die het paard eventueel dankzij de deelname aan die wedrennen heeft verkregen. Anderzijds kan het succes dat zijn paarden behalen tijdens de wedrennen, de renstalexploitant een grotere reputatie, algemene bekendheid of zichtbaarheid opleveren, die de prijs van zijn diensten voor het trainen van de paarden van derden kunnen beïnvloeden, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

50 Voor die beoordeling is evenwel niet relevant dat de handelingen die verband houden met de voorbereiding voor en de deelname aan de paardenwedrennen van de paarden van de renstalexploitant, hem toestaan de trainingsmethodes, de voeding en de verzorging van de paarden, en zo ook de diensten verricht voor derden, te verbeteren en te ontwikkelen. In deze omstandigheid komt immers slechts een indirect verband tussen die handelingen en de in punt 47 hierboven omschreven in het hoofdgeding aan de orde zijnde economische activiteit tot uiting.

51 Zo de handelingen die verband houden met de voorbereiding voor en de deelname van de paarden van de renstalexploitant aan de paardenwedrennen, ertoe strekken de privébelangen van de renstalexploitant te bevorderen, kan bovendien niet worden aangenomen dat die handelingen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele economische activiteit die bestaat in de exploitatie van een dergelijke renstal.

52 Hieruit volgt dat, overeenkomstig de artikelen 167 en 168, onder a), van de btw-richtlijn, een persoon in een situatie als die van Baštová recht heeft op volledige aftrek van de btw over de kosten voor de voorbereiding voor en de deelname van zijn paarden aan wedrennen, wanneer die paarden werkelijk voor de verkoop zijn bestemd of wanneer die deelname, objectief gezien, een middel is ter bevordering van de economische activiteit van de renstal die hij exploiteert. Daarentegen bestaat geen enkel recht op aftrek van de btw over de kosten voor de voorbereiding voor en de deelname van de paarden van de belastingplichtige aan de wedren, wanneer die paarden niet werkelijk voor de verkoop zijn bestemd, die deelname, objectief gezien, geen middel

is ter bevordering van de economische activiteit van de renstal die hij exploiteert, en die kosten niet dienen voor enige andere activiteit van de belastingplichtige die verband houdt met zijn economische activiteit, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

53 Vast staat dat een belastingplichtige die tegelijk handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat en handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, overeenkomstig artikel 173, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn immers enkel het gedeelte van de btw kan aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen (zie in die zin arresten van 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, punt 37, en 26 mei 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, punt 37).

54 Ten slotte zij erop gewezen dat de conclusies die zijn getrokken uit de beoordeling in de punten 44 tot en met 52 van dit arrest, van geen belang zijn voor het antwoord op de – daarvan verschillende – vraag of het eventueel door de belastingplichtige eigenaar van het paard behaalde prijzengeld moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing, daar dit ervan afhangt of dat prijzengeld als „tegenprestatie voor een dienst” wordt aangemerkt. Uit artikel 73 van de btw-richtlijn blijkt immers dat, voor diensten als die in het hoofdgeding, de maatstaf van heffing alles omvat wat de dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden. Uit de overwegingen in de punten 36 tot en met 38 van dit arrest blijkt echter dat het eventueel door een paard van een belastingplichtige behaalde prijzengeld niet kan worden aangemerkt als de daadwerkelijke tegenprestatie voor de terbeschikkingstelling van het paard door zijn eigenaar aan de paardenwedrenorganisator.

55 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet de eerste vraag, onder c), worden beantwoord als volgt:

– De btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat recht bestaat op aftrek van de voorbelasting die is betaald over de handelingen betreffende de voorbereiding voor en de deelname aan de paardenwedrennen van paarden van de belastingplichtige, die zijn eigen renpaarden en die van derden fokt en traint, op grond dat de kosten voor deze handelingen deel uitmaken van de algemene kosten die met zijn economische activiteit verband houden, op voorwaarde dat de kosten voor elk van de betrokken handelingen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met deze gehele activiteit. Dat kan het geval zijn wanneer de aldus gemaakte kosten verband houden met de renpaarden die werkelijk zijn bestemd voor de verkoop, of wanneer de deelname van die paarden aan wedrennen, objectief gezien, een middel is ter bevordering van de economische activiteit, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

– Wanneer een dergelijk recht op aftrek bestaat, dient het prijzengeld dat de belastingplichtige eventueel dankzij de rangschikking van een van zijn paarden bij aankomst in een paardenwedren heeft behaald, niet in de maatstaf van heffing van de btw te worden opgenomen.

Tweede vraag

56 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met punt 14 van bijlage III bij die richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat één enkele samengestelde dienst die bestaat uit meerdere elementen die met name verband houden met de training van paarden, het gebruik van sportaccommodaties, de stalling van paarden in een renstal, de voeding en andere verzorging van paarden, aan een verlaagd btw-tarief kan worden onderworpen.

57 In de eerste plaats dient de draagwijdte van artikel 98 van de btw-richtlijn en van punt 14 van bijlage III bij die richtlijn te worden afgebakend.

58 Dienaangaande volgt uit artikel 98 van de btw-richtlijn dat toepassing van een of twee verlaagde btw-tarieven een aan de lidstaten toegekende mogelijkheid is in afwijking van het beginsel volgens hetwelk het normale tarief van toepassing is. Bovendien kunnen de verlaagde btw-tarieven ingevolge deze bepaling uitsluitend op de in bijlage III bij deze richtlijn genoemde categorieën goederenleveringen en diensten worden toegepast.

59 Met betrekking tot de uitlegging van die bijlage dient eraan te worden herinnerd dat bepalingen die een afwijking vormen op een beginsel, strikt moeten worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 12 december 1995, Oude Luttikhuis e.a., C?399/93, EU:C:1995:434, punt 23, en 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk, C?492/08, EU:C:2010:348, punt 35).

60 Bovendien dienen de begrippen van bijlage III bij de btw-richtlijn overeenkomstig de gebruikelijke betekenis van de betrokken woorden te worden uitgelegd (arrest van 4 juni 2015, Commissie/Polen, C?678/13, niet gepubliceerd, EU:C:2015:358, punt 46).

61 In de onderhavige zaak blijkt uit de bewoordingen van punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn dat het de lidstaten is toegestaan een verlaagd btw-tarief toe te passen op het „recht gebruik te maken van sportaccommodaties”.

62 Uit de woorden „recht gebruik te maken” volgt dat de toepassing van een verlaagd tarief mogelijk is als de betrokken sportaccommodatie wordt gebruikt door een derde, en niet door de belastingplichtige die deze sportaccommodatie exploiteert, voor zijn eigen doeleinden.

63 Het begrip „gebruik [...] van sportaccommodaties” houdt verband met diensten inzake de beoefening van sport en met lichamelijke opvoeding, die zoveel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd (zie in die zin arresten van 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C?150/99, EU:C:2001:34, punt 26, en 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C?55/14, EU:C:2015:29, punt 25).

64 Zoals de advocaat-generaal in de punten 56 tot en met 59 van zijn conclusie opmerkt, strekt de mogelijkheid om het recht gebruik te maken van sportaccommodaties te onderwerpen aan een verlaagd btw-tarief, er in wezen toe sportbeoefening te bevorderen en voor particulieren toegankelijker te maken.

65 Het begrip „recht gebruik te maken van sportaccommodaties” moet daarom aldus worden uitgelegd dat dit het recht betreft accommodaties te gebruiken die voor sportbeoefening en lichamelijke opvoeding zijn bestemd, alsmede het gebruik daarvan met dat doel voor ogen.

66 Daaruit volgt dat diensten die verband houden met het gebruik van accommodaties die nodig zijn voor de beoefening van de paardensport, onder punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn kunnen vallen, maar dat dit niet het geval is voor diensten die verband houden met het gebruik van accommodaties bestemd voor het passieve verblijf van paarden in een stal, hun voeding of verzorging, en evenmin voor rust- of opslagplaatsen.

67 Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of het element van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst dat bestaat in het gebruik van sportaccommodaties, in de zin van de overeenkomsten tussen Bařtová en de paardeneigenaars, aan die definitie beantwoordt. Wanneer de betekenis die in die overeenkomsten aan dat element wordt gegeven, niet overeenkomt met het „recht gebruik te maken van sportaccommodaties” in de zin van punt 14

van bijlage III bij de btw-richtlijn, kan op die dienst in geen geval het verlaagde btw-tarief krachtens dit punt 14 worden toegepast.

68 In de tweede plaats, indien de verwijzende rechter na die beoordeling tot de slotsom komt dat dit element bestaande in het gebruik van sportaccommodaties onder een verlaagd btw-tarief kan vallen, dient er, voor de beantwoording van de prejudiciële vraag, aan te worden herinnerd dat voor de toepassing van de btw elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn (zie in die zin arresten van 27 oktober 2005, *Levob Verzekeringen en OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 20, en 27 september 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 14).

69 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt echter dat in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, als één enkele handeling moeten worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn (zie arrest van 2 december 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

70 Er is met name sprake van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn (arresten van 27 oktober 2005, *Levob Verzekeringen en OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 22, en 29 maart 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007, punt 23).

71 Dat is ook het geval wanneer een element of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd, wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken (arresten van 25 februari 1999, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, punt 30, en 21 februari 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 52).

72 Als het niet mogelijk is te bepalen welk van de elementen die één enkele samengestelde prestatie vormen, een hoofdelement en één of meerdere bijkomende elementen vormen, moeten de elementen die deze prestatie vormen, als gelijkwaardig worden beschouwd.

73 In het kader van de krachtens artikel 267 VWEU ingevoerde samenwerking staat het aan verwijzende rechter om te bepalen of dat het geval is, gelet op het kwalitatieve, en niet enkel kwantitatieve, belang van de relevante elementen in de context van een algehele beoordeling. Het Hof kan deze rechter echter alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de voor hem dienende zaak (zie in die zin arrest van 27 oktober 2005, *Levob Verzekeringen en OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 23, en 17 januari 2013, *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 33).

74 De verwijzende rechter geeft in de onderhavige zaak duidelijk aan dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst zoals die blijkt uit de overeenkomsten tussen Baštová en de paardeneigenaars, en die uit drie elementen bestaat, te weten de training van de paarden, het gebruik van sportaccommodaties en de stalling, de voeding en andere verzorging van de paarden, één enkele samengestelde prestatie is. Deze conclusie is immers onvermijdelijk ingeval de medecontractanten in werkelijkheid op zoek zijn naar een combinatie van de drie elementen waaruit die prestatie bestaat, het gebruik van sportaccommodaties objectief gezien noodzakelijk is om de renpaarden te trainen en de prestaties in verband met de stalling, voeding en verzorging van de paarden in hoofdzaak zijn bestemd om de training van de paarden en het gebruik van

sportaccommodaties te ondersteunen en vergemakkelijken.

75 Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, lijkt uit de gegevens van de verwijzingsbeslissing dus in wezen naar voren te komen dat de trainingsdiensten en het gebruik van de sportaccommodaties twee elementen van deze samengestelde prestatie vormen, die gelet op het doel ervan een gelijkwaardig belang hebben, terwijl de prestaties die verband houden met de stalling, de voeding en de verzorging van de paarden, bijkomend zijn ten opzichte van die twee elementen. Aangezien enkel het gebruik van de sportaccommodaties onder de toepassing valt van het verlaagde tarief van artikel 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met punt 14 van bijlage III ervan, kan dat verlaagde tarief niet op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde enkele samengestelde prestatie worden toegepast (zie, naar analogie, arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punten 41-43).

76 Indien de verwijzende rechter op basis van de feiten van het hoofdgeding, en met name op grond van de overeenkomsten tussen Baštová en de eigenaars van de paarden, daarentegen tot de slotsom komt dat de training van de paarden het hoofdelement van de enkele samengestelde prestatie is, dan geldt diezelfde conclusie evenzeer en kan die prestatie evenmin worden onderworpen aan het verlaagde tarief krachtens artikel 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met punt 14 van bijlage III ervan.

77 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met punt 14 van bijlage III ervan, aldus moet worden uitgelegd dat één enkele samengestelde dienst die bestaat uit meerdere elementen die met name verband houden met de training van de paarden, het gebruik van sportaccommodaties, de stalling van de paarden in een renstal, de voeding en andere verzorging van de paarden, niet aan een verlaagd btw-tarief kan worden onderworpen, wanneer het gebruik van sportaccommodaties in de zin van punt 14 van bijlage III bij die richtlijn en de training van de paarden twee gelijkwaardige elementen van die samengestelde dienst vormen of wanneer de training van de paarden het hoofdelement van die dienst vormt, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

78 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de terbeschikkingstelling van een paard door zijn in de belasting over de toegevoegde waarde belastingplichtige eigenaar aan de organisator van een paardenwedren met het oog op deelname van dat paard aan die wedren, geen dienst onder bezwarende titel is in de zin van die bepaling, wanneer die terbeschikkingstelling niet ertoe leidt dat deelnamegeld of een andere directe vergoeding wordt betaald en wanneer enkel de eigenaars van een paard met een goede rangschikking bij aankomst in de wedren prijzengeld ontvangen, ook al is dat op voorhand bepaald. Een dergelijke terbeschikkingstelling van een paard vormt echter wel een dienst onder bezwarende titel wanneer de organisator een vergoeding uitbetaalt onafhankelijk van de rangschikking van het betrokken paard bij aankomst in de wedren.**

2) Richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat recht bestaat op aftrek van de voorbelasting die is betaald over de handelingen betreffende de voorbereiding voor en de deelname aan de paardenwedrennen van paarden van de belastingplichtige, die zijn eigen renpaarden en die van derden fokt en traint, op grond dat de kosten voor deze handelingen deel uitmaken van de algemene kosten die met zijn economische activiteit verband houden, op voorwaarde dat de kosten voor elk van de betrokken handelingen rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met deze gehele activiteit. Dat kan het geval zijn wanneer de aldus gemaakte kosten verband houden met de renpaarden die werkelijk zijn bestemd voor de verkoop, of wanneer de deelname van die paarden aan wedrennen, objectief gezien, een middel is ter bevordering van de economische activiteit, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Wanneer een dergelijk recht op aftrek bestaat, dient het prijzengeld dat de belastingplichtige eventueel dankzij de rangschikking van een van zijn paarden bij aankomst in een paardenwedren heeft behaald, niet in de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde te worden opgenomen.

3) Artikel 98 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 14 van bijlage III bij die richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat één enkele samengestelde dienst die bestaat uit meerdere elementen die met name verband houden met de training van de paarden, het gebruik van sportaccommodaties, de stalling van de paarden in een renstal, de voeding en andere verzorging van de paarden, niet aan een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde kan worden onderworpen, wanneer het gebruik van sportaccommodaties in de zin van punt 14 van bijlage III bij die richtlijn en de training van de paarden twee gelijkwaardige elementen van die samengestelde dienst vormen of wanneer de training van de paarden het hoofdelement van die dienst is, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Tsjechisch.