

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 10 november 2016(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 c – Begreppet ’tillhandahållande av tjänster mot ersättning’ – En beskattningsbar person ställer en häst till en kapplöpningsarrangörs förfogande – Bedömning av ersättningen – Avdragsrätt för kostnader knutna till att förbereda den beskattningsbara personens hästar för kapplöpningar – Allmänna omkostnader kopplade till den samlade ekonomiska verksamheten – Bilaga III, punkt 14 – Reducerad mervärdesskattesats som är tillämplig på rätten att utnyttja sportanläggningar – Tillämplighet på driften av ett kapplöpningstall – Transaktion som består av ett enda tillhandahållande eller av flera fristående tillhandahållanden”

I mål C-432/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien) genom beslut av den 23 juli 2015, som inkom till domstolen den 7 augusti 2015, i målet

Odvolací finanční ředitelství

mot

Pavlína Bašťová

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (referent) och C. Lycourgos,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vlášil och T. Müller, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom Z. Malášková och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 juni 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c och 98 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), samt punkt 14 i bilaga III till detta direktiv.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Odvolací finanční úřad (skattedirektorat behörigt i ärenden om överklagande, Republiken Tjeckien) och Pavlína Baštová avseende huruvida ett kapplöpningsstall som hon driver ska omfattas av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”

4 I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

5 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

6 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna. ”

7 I artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

... ”

8 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. ”

9 I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

... ”

10 Artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Den avdragsgilla andelen skall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen. ”

11 Förteckningen över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas återfinns i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. I punkt 14 i denna bilaga nämns ”Utnyttjande av sportanläggningar”.

Tjeckisk rätt

12 I artikel 47.4 i zákon ?. 235/2004 Sb. o dani z p?ídané hodnoty (lag nr 235/2004 om mervärdesskatt) anges följande:

”Standardskattesatsen ska tillämpas för tjänster om inte annat anges i denna lag. För de tjänster som anges i bilaga nr 2 ska en reducerad skattesats tillämpas ”

13 Bilaga nr 2 till nämnda lag innehåller en förteckning över tjänster för vilka den reducerade skattesatsen ska tillämpas. Bland dessa tjänster ingår bland annat ”utnyttjandet av anläggningar med eller utan tak för utövandet av sportverksamhet”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Pavlína Baštová är mervärdesskatteskyldig för ekonomisk verksamhet bestående i driften av ett stall för kapplöpningshästar, med plats för 25 hästar, i vilket hon föder upp och tränar såväl sina egna hästar som andra hästägares hästar som hon anförtrots att förbereda för kapplöpningar. Utöver kapplöpningshästar hade Pavlína Baštová även i sitt stall två hästar som hon använde till landsbygdsturism och för att träna unghästar, samt avelsston och avelshingstar. Pavlína Baštová hoppades att i framtiden erhålla inkomster från sistnämnda hästar genom deras deltagande i kapplöpningar eller genom att sälja dem.

15 Inom ramen för denna verksamhet erhåller Pavlína Baštová två typer av inkomster, vilka är aktuella i det nationella målet. Den första typen av inkomster utgörs av de prispengar som hon erhåller på grundval av hur hennes egna hästar har placerat sig i kapplöpningarna och den andel av prispengarna som hon erhåller i egenskap av tränare på grundval av hur de andra hästägarnas hästar har placerat sig i kapplöpningarna. Den andra typen av inkomster uppkommer till följd av driften av ett kapplöpningsstall och består i betalningar från hästägarna för träning av dessa hästar för att de ska delta i kapplöpningar, men även för kostnaden för uppstallning och hästarnas utfordring.

16 I skattedeklarationen för fjärde kvartalet 2010 begärde Pavlína Baštová fullt avdrag för den ingående mervärdesskatt som hon hade betalat vid förvärv av följande beskattningsbara varor och tjänster: inskrivnings- och deltagandeavgifter, samt avgifter för hjälp vid kapplöpningar, inköp av förbrukningsartiklar för hästar, foder och ridutrustning, veterinärtjänster och inköp av veterinärläkemedel för hästar, elförbrukningen i stallet, förbrukning av drivmedel för fordon, inköp av en skördemaskin för produktion av hö och foder och av traktorutrustning, inköp av konsulttjänster i samband med driften av stallet. Dessa inköp avsåg såväl Pavlína Baštovás egna hästar som de andra hästägarnas hästar.

17 I samma skattedeklaration redovisade Pavlína Baštová även utgående mervärdesskatt enligt den reducerade skattesatsen på 10 procent för den tjänst i form av "drift av kapplöpningsstall" som hon tillhandahöll de andra hästägarna.

18 I skattebeslut av den 26 september 2011 godtog Finan?ní ú?ad d'Ostrov (skattekontoret i Ostrov, Republiken Tjeckien) inte yrkandet om fullt avdrag för ingående mervärdesskatt. Skattekontoret motiverade sitt avslag med att Pavlína Baštová använt en del av de ingående beskattningsbara transaktionerna i syfte att hästarna skulle delta i kapplöpningar, vilket enligt skattekontorets uppfattning inte utgjorde en beskattningsbar transaktion som medför rätt till avdrag. Skattekontoret godtog inte heller att tjänsten "drift av kapplöpningsstall" ska kvalificeras som en tjänst för vilken den reducerade skattesatsen ska tillämpas.

19 Efter överklagande från Pavlína Baštová ändrade Finan?ní ?editelství v Plzni (skattemyndigheten i Plze?, Republiken Tjeckien) i beslut av den 6 juni 2012 beslutet från skattekontoret i Ostrov på så sätt att Pavlína Baštová fanns ha rätt att dra av mervärdesskatten för försäljningen av sina egna hästar, tillhandahållande av reklamtjänster och miljöturism. Skattemyndigheten i Plze? fann även att Pavlína Baštová hade rätt att dra av mervärdesskatt hänförlig till den andel som hon som tränare erhöll av de prispengar som influtit på grundval av hur hästar som ägs av tredje parter placerade sig i kapplöpningar. I likhet med skattekontoret i Ostrov fann dock Skattemyndigheten i Plze? att Pavlína Baštová inte hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för den del som avsåg hennes egna hästars deltagande i kapplöpningar.

20 Eftersom Pavlína Baštová under den aktuella beskattningsperioden bedrivit ekonomisk verksamhet i vilken endast vissa delar gav rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hade hon endast rätt till delvis avdrag. Skattemyndigheten i Plze? delade även skattekontoret i Ostrovs uppfattning att normalskattesatsen ska tillämpas för tjänsten "drift av kapplöpningshästar".

21 Pavlína Baštová överklagade detta beslut till Krajský soud v Plzni (Plze?s regionala domstol, Republiken Tjeckien). Nämnda domstol fann i dom av den 6 november 2013 bland annat att vad gäller de prispengar som erhålls på grund av hur en häst placerar sig i en kapplöpning, tillhandahåller hästägaren den som anordnar kapplöpningen en tjänst mot ersättning och det rör sig således om en beskattningsbar transaktion. Således skulle Pavlína Baštovás rätt till avdrag inte ha begränsats.

22 Skattedirektoratet behörigt i ärenden om överklagande överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.

23 Den hänskjutande domstolen anser att det för att avgöra om Pavlína Baštová hade rätt att dra av hela den ingående mervärdesskatten är nödvändigt att veta huruvida det utgör en tjänst mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, när en ägare ställer sin häst till en kapplöpningsarrangörs förfogande. Om så inte är fallet uppkommer frågan huruvida denna omständighet i sig motiverar att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt sätts ned eller om de kostnader som avser de berörda tjänsterna ingår i de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. För det fall EU-domstolen finner att förberedandet av hästarna för kapplöpningar och att låta dessa delta i dessa kapplöpningar utgör en del av Pavlína Baštóvas samlade ekonomiska verksamhet återstår att avgöra hur det belopp som hästägarna uppbär i prispengar på grundval av hästens placering i kapplöpningen ska behandlas. Den hänskjutande domstolen önskar bland annat få reda på om detta belopp ska ingå i beskattningsunderlaget för utgående mervärdesskatt eller om det utgör en intäkt som inte alls påverkar beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

24 Vidare frågar sig den hänskjutande domstolen huruvida tjänsten "drift av kapplöpningsstall" i sin helhet ska omfattas av normalskattesatsen för mervärdesskatt, eller om den omfattas av begreppet "utnyttjande av sportanläggningar" vilket ingår i de tjänster på vilka en reducerad skattesats får tillämpas enligt punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. I detta sammanhang ska kontrolleras om tjänsterna som avser driften av ett kapplöpningsstall, det vill säga träningen av hästarna, utnyttjandet av sportanläggningar, uppställning, utfordring och annan hästskötsel, ska betraktas som en enda transaktion i mervärdesskattehänseende och omfattas av de skatteregler som gäller i allmänhet. Den hänskjutande domstolen anser att det inte råder något tvivel om att dessa tjänster utgör ett enda transaktion, men den frågar sig däremot vilka kriterier den ska använda för att bedöma huruvida delprestationerna inom en tjänst är likvärdiga med varandra eller om de utgör prestationer i förhållandet mellan en huvudsaklig och en underordnad tjänst.

25 Mot denna bakgrund beslutade den Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1 a) Utgör tillhandahållande av en häst från hästens ägare (som är en beskattningsbar person) till en tävlingsarrangör för att hästen ska delta i en kapplöpning ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet och utgör tillhandahållandet således en transaktion som är föremål för mervärdesskatt?

b) Om svaret på fråga 1 a är jakande, ska de prispengar som erhålls i kapplöpningen (som dock inte erhålls av alla deltagande hästar), eller den tjänst som erhålls i form av möjligheten för hästen att springa loppet, som tävlingsarrangören tillhandahåller hästägaren, eller någon annan ersättning, anses utgöra ersättning för tillhandahållandet av tjänsten i fråga 1 a?

c) Om svaret på fråga 1 a är nekande, är denna omständighet i sig ett skäl till att sätta ned avdraget för ingående mervärdesskatt på de beskattningsbara varor och tjänster som förvärvats och använts för att förbereda uppfödarens/tränarens egna hästar för kapplöpningar, eller ska en hästs deltagande i ett lopp anses ingå som en del i den ekonomiska verksamhet som bedrivs av en person som föder upp och tränar sina egna eller andra hästägares kapplöpningshästar, och kostnaderna för att föda upp egna hästar och låta dem delta i kapplöpningar ingå i de omkostnader som är kopplade till den personens ekonomiska verksamhet? Om svaret på den delen av frågan är jakande, ska prispengar ingå i beskattningsunderlaget och utgående mervärdesskatt redovisas, eller är prispengarna intäkter som inte alls påverkar

beskattningsunderlaget för mervärdesskatt?

2 a) Om det av mervärdesskattemässiga skäl är nödvändigt att betrakta flera olika delar av en tjänst som en enda transaktion, vilka kriterier ska i så fall tillämpas för att fastställa delprestationernas inbördes förhållande, det vill säga för att avgöra huruvida de utgör likvärdiga prestationer eller prestationer i förhållandet mellan en huvudsaklig och en underordnad tjänst? Finns det någon hierarki mellan dessa kriterier vad gäller deras rangordning och vikt?

b) Ska artikel 98 i mervärdesskattedirektivet jämförd med bilaga III till det direktivet tolkas så, att den innebär att en tjänst inte kan klassificeras som en tjänst för vilken den reducerade skattesatsen ska tillämpas om tjänsten består av två delar som i mervärdesskattehänseende ska betraktas som ett enda tillhandahållande och dessa deltjänster är likvärdiga, samtidigt som ingen av dem i sig kan klassificeras i någon av de kategorier som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet?

c) Om svaret på fråga 2b är jakande, är det uteslutet att under omständigheter som dem som råder i förevarande mål klassificera kombinationen av en deltjänst som ger rätt att utnyttja sportanläggningar och en delprestation som består av träning av kapplöpningshästar som en tjänst som i sin helhet omfattas av den reducerade skattesats som anges i punkt 14 i bilaga III till direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt?

d) Om svaret på fråga 2 c inte innebär att det är uteslutet att tillämpa den reducerade skattesatsen, vilken betydelse för fastställandet av tillämplig mervärdesskattesats har den omständigheten att den beskattningsbara personen, utöver att tillhandahålla rätten att utnyttja sportanläggningar och en tränares tjänster, även tillhandahåller uppstallning, utfodring och annan hästskötsel? Ska alla dessa delprestationer i mervärdesskattehänseende betraktas som ett enda tillhandahållande som omfattas av de skatteregler som gäller i allmänhet? "

Prövning av tolkningsfrågorna

Fråga 1 a och b

26 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1 a och b för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det utgör ett tillhandahållande mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse när en hästägare, som är en beskattningsbar person avseende mervärdesskatt, ställer en häst till en kapplöpningsarrangörs förfogande i syfte att hästen ska delta i en kapplöpning. Den hänskjutande domstolen frågar sig särskilt huruvida de prispengar som erhålls på grundval av hästens placering i kapplöpningen eller den erhållna tjänsten i form av möjligheten att låta hästen delta i kapplöpningen utgör en ersättning för ett sådant tillhandahållande av tjänster.

27 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, i vilket tillämpningsområdet för mervärdesskatten definieras, ska "[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning" vara föremål för mervärdesskatt.

28 Enligt domstolens fasta praxis krävs för att anse att en transaktion sker mot ersättning endast att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsterna och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband finns om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, bland annat, dom av den 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkterna 13 och 14, och dom av den 29 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 32).

29 Det framgår vidare av domstolens praxis att om det är osäkert huruvida det föreligger en ersättning kan detta innebära att det inte finns något direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsten till mottagaren och den ersättning som i förekommande fall kan ha tagits emot (se, analogt, dom av den 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 19, och dom av den 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 43).

30 Med beaktande av beskaffenheten av den prövning som ska göras ankommer det, såsom EU-domstolen redan har fastställt, på den nationella domstolen att kvalificera den ifrågavarande verksamheten mot bakgrund av de kriterier som fastställts av EU-domstolen (se dom av den 29 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

31 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 32 i sitt förslag till avgörande innebär sportaktiviteter, och däribland, deltagande i tävlingar, tillhandahållande av flera separata men nära sammanflätade tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2000, Deliège, C?51/96 och C?191/97, EU:C:2000:199, punkt 56).

32 Av beslutet om hänskjutande framgår att en kapplöpningsarrangör tillhandahåller en tjänst till hästägarna genom att göra det möjligt för dem att låta sina hästar delta i kapplöpningar, och att denna tjänst medför att hästägarna erlägger inskrivnings- och deltagandeavgifter.

33 Däremot uppkommer frågan huruvida det även utgör ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning när en hästägare – som är en beskattningsbar person avseende mervärdesskatt – ställer sin häst till en kapplöpningsarrangörs ”förfogande”, och där ersättningen skulle kunna utgöras av de prispengar som hästen i förekommande fall vinner till följd av sin placering i kapplöpningen eller av den tjänst som kapplöpningsarrangören tillhandahåller och som består i att göra det möjligt för hästen att delta, eller också av någon annan ersättning.

34 Enligt upplysningar som finns i de handlingar som ingetts till domstolen utgörs detta ”ställande till förfogande” i själva verket av hästens deltagande i en kapplöpning för vilket hästens ägare erlägger inskrivnings- och deltagandeavgifter, såsom framgår av punkt 32 i förevarande dom.

35 Domstolen finner härvidlag att i princip kan den tjänst som tillhandahålls av en kapplöpningsarrangör och som består i att göra det möjligt för en hästägare att låta sin häst delta i en kapplöpning inte utgöra den faktiska ersättningen för att hästägaren ställer sin häst till kapplöpningsarrangörens förfogande. För det första erhålls nämligen betalning för den förstnämnda tjänsten genom att hästägaren erlägger inskrivnings- och deltagandeavgifter, vilka utgör det faktiska motvärdet för deltagandet i kapplöpningen. För det andra gäller att även om hästägaren så småningom kan dra nytta av deltagandet tack vare att hästens värde ökar om den placerar sig eller av den publicitet som deltagandet ger vederbörande, konstaterar domstolen att denna nytta är svår att kvantifiera och att den är osäker, eftersom den i huvudsak beror på resultatet i kapplöpningen. Denna nytta kan således inte beaktas för att med stöd av den rättspraxis som redovisats i punkt 28 i förevarande dom fastställa det faktiska motvärdet för att

hästen ställs till kapplöpningsarrangörens förfogande.

36 Vidare gäller att för det fall att en häst ställs till förfogande i syfte att den ska delta i en kapplöpning och detta varken medför någon utbetalning av startpengar för deltagande eller någon annan direkt betalning och endast ägarna till de hästar som placerat sig i kapplöpningen erhåller prispengar, kan det inte anses att detta ställande till förfogande ger upphov till en faktisk ersättning.

37 I ett sådant fall är det nämligen inte det förhållandet att ägaren ställer sin häst till kapplöpningsarrangörens förfogande som i sig ger upphov till betalning av prispengar, utan uppnåendet av ett visst resultat i kapplöpningen, närmare bestämt att hästen placerar sig. Även om det skulle vara så att kapplöpningsarrangören förbundit sig att utge prispengar vilkas belopp fastställs och är känt i förväg, kvarstår likväl det faktum att erhållandet av priset villkoras av utförandet av en särskild prestation och är underkastat en viss slumpmässighet. Enligt den rättspraxis som har redovisats i punkt 28 i förevarande dom utesluter nämnda slumpmässighet att det finns ett direkt samband mellan att hästen ställs till förfogande och erhållandet av prispengarna.

38 En motsatt lösning, bestående i att kvalificera prispengarna som i förekommande fall vinnas som den faktiska ersättningen för att ägaren ställer sin häst till kapplöpningsarrangörens förfogande, skulle innebära att kvalificeringen som en beskattningsbar transaktion av att ägaren ställer sin häst till förfogande gjordes beroende av hästens resultat i kapplöpningen, vilket skulle strida mot domstolens fasta praxis, enligt vilken begreppet "tillhandahållande av tjänster" har en objektiv karaktär och är tillämpligt oavsett de berörda transaktionernas syften och resultat (se dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

39 Dessutom gäller emellertid att för det fall att redan hästens själva deltagande i kapplöpningen skulle ge upphov till en direkt motprestation på grund av kapplöpningsarrangörens betalning av startpengar, oberoende av hästens placering i kapplöpningen, skulle ägarens ställande till förfogande av sin häst kunna kvalificeras som "tillhandahållande av tjänster mot ersättning" i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 35 i sitt förslag till avgörande utgör i en sådan situation den betalning som kapplöpningsarrangören gjort till hästägaren den direkta motprestationen för den tjänst som den senare tillhandahållit den förre genom att låta sin häst delta i kapplöpningen.

40 Mot denna bakgrund ska fråga 1 a och b besvaras enligt följande: Artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det inte utgör ett tillhandahållande mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse när en hästägare, som är en beskattningsbar person avseende mervärdesskatt, ställer en häst till en kapplöpningsarrangörs förfogande i syfte att hästen ska delta i en kapplöpning, om detta varken medför betalning av startpengar för deltagande eller någon annan direkt betalning och endast ägarna till de hästar som har placerat sig i kapplöpningen erhåller prispengar, oavsett om prispengarna är bestämda i förväg eller inte. Ett sådant ställande till förfogande av en häst utgör däremot ett tillhandahållande mot ersättning om det medför att arrangören betalar en ersättning som är oberoende av hästens placering i kapplöpningen.

Fråga 1 c

41 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1 c för att få klarhet i huruvida, för det fall det inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, när en hästägare – som är en beskattningsbar person avseende mervärdesskatt – ställer sin häst till en kapplöpningsarrangörs förfogande, detta direktiv ska tolkas så, att det trots detta föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vad gäller transaktioner

som avser förberedelsen inför och deltagandet i kapplöpningar av hästar som tillhör en beskattningsbar person som föder upp och tränar såväl sina egna kapplöpningshästar som andra ägares hästar, på den grunden att de kostnader som är förbundna med dessa transaktioner ingår i de allmänna omkostnaderna för vederbörandes ekonomiska verksamhet. Den hänskjutande domstolen frågar sig dessutom huruvida förekomsten av en sådan avdragsrätt medför att de prispengar som i förekommande fall uppbärs av den beskattningsbara personen till följd av att en av vederbörandes hästar har placerat sig i en kapplöpning ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.

42 Domstolen erinrar om att syftet med avdragssystemet i mervärdesskattedirektivet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, dom av den 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19, och dom av den 8 februari 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punkt 22).

43 Det krävs härvidlag i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras. (dom av den 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 24, och dom av den 21 februari 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 19). Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (dom av den 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 30, och dom av den 21 februari 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 19).

44 Den beskattningsbara personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för de aktuella tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 31, och dom av den 21 februari 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 20).

45 Vidare gäller att den omständigheten att fastställandet av ett sådant direkt och omedelbart samband mellan ett tillhandahållande av tjänster och den samlade skattepliktiga ekonomiska verksamheten ska göras med utgångspunkt i tjänsternas objektiva innehåll inte utesluter att också det enda syftet med den aktuella transaktionen beaktas, eftersom detta syfte måste anses utgöra ett kriterium för bestämningen av det objektiva innehållet. Har det väl fastställts att en transaktion inte har genomförts för en beskattningsbar persons skattepliktiga verksamhet, kan denna transaktion inte anses ha ett direkt och omedelbart samband med verksamheten i den mening som avses i domstolens praxis, inte ens om denna transaktion med hänsyn till sitt objektiva innehåll skulle vara mervärdesskattepliktig (dom av den 21 februari 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 29).

46 Det är de nationella skattemyndigheterna och domstolarna som vid sin tillämpning av kriteriet avseende direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade

ekonomiska verksamhet har att beakta samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2000, *Midland bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 25). De ska därvid endast ta hänsyn till de transaktioner som har ett objektivt samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet (dom av den 21 februari 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 22).

47 Av begäran om förhandsavgörande framgår att Pavlína Baštová ekonomiska verksamhet består i att driva ett kapplöpningsstall, i vilket hon bland annat föder upp och tränar såväl sina egna som andras hästar. Dessa hästar är avsedda att säljas och/eller har en roll i träningen eller miljöturismen. De deltar också i kapplöpningar.

48 Uppfödningen och träningen av hästar tillhörande en person som driver ett kapplöpningsstall och deras deltagande i kapplöpningar kan förvisso i sig ha ett samband med en sådan ekonomisk verksamhet. Mot bakgrund av den rättspraxis som har redovisats i punkt 44 i förevarande dom är detta konstaterande dock inte tillräckligt för att motivera rätt till avdrag. För avdragsrätt krävs nämligen att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan, å ena sidan, kostnaderna för respektive transaktion knuten till förberedandet av dessa hästar och deras deltagande i hästkapplöpningar, och, å andra sidan, den samlade ekonomiska verksamheten.

49 För att avgöra huruvida ett sådant samband föreligger ska den hänskjutande domstolen särskilt undersöka huruvida de hästar som tillhör den som driver stallet verkligen är avsedda att säljas eller om deras deltagande i kapplöpningar ur en objektiv synvinkel är ett sätt att främja stalllets ekonomiska verksamhet. Om så är fallet har kostnaderna för förberedelsen av dessa hästar och deras deltagande i kapplöpningar ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten som består i att driva ett sådant stall. Det är nämligen utrett att försäljningspriset för en kapplöpningshäst beror på hur väl förberedd den är för kapplöpning och den erfarenhet, eller renommé, som i den i förekommande fall har erhållit till följd av deltagande i kapplöpningar. Vidare kan framgångar i kapplöpningar för ett stalls hästar ge den som driver stallet bättre renommé, mer publicitet eller ökad synlighet, vilket kan påverka priset för stalllets tjänster bestående i träning av hästar som tillhör andra, något som det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

50 Vid denna bedömning är det däremot inte relevant att de transaktioner som är knutna till förberedelsen av och deltagandet i kapplöpningar av de hästar som tillhör den person som driver stallet, gör det möjligt för vederbörande att förbättra och utveckla träningsmetoderna, fodret, och hästskötseln, och sålunda de tjänster som tillhandahålls andra personer. En sådan omständighet har nämligen endast ett indirekt samband med nämnda transaktioner och den ekonomiska verksamhet som är aktuell i det nationella målet, som beskrivs i punkt 47 ovan.

51 För övrigt gäller att om transaktionerna knutna till förberedelsen av hästar tillhörande den som driver stallet och till dessa hästars deltagande i kapplöpningar syftar till att främja vederbörandes privata intressen, kan dessa transaktioner inte anses ha ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten bestående i driften av ett sådant stall.

52 I enlighet med artiklarna 167 och 168 a i mervärdesskattedirektivet har således en person som befinner sig i en sådan situation som Pavlína Baštová rätt att göra avdrag för hela den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för att förbereda sina hästar inför kapplöpningar och för dessa hästars deltagande i kapplöpningar, när hästarna verkligen är avsedda att säljas eller när deltagandet i kapplöpningar ur en objektiv synvinkel är ett sätt att främja den ekonomiska verksamheten för hennes stall. Däremot föreligger ingen avdragsrätt avseende ingående mervärdesskatt för kostnaderna för förberedelsen av den beskattningsbara personens hästar inför kapplöpningar och dessa hästars deltagande i kapplöpningar om hästarna inte verkligen är avsedda att säljas, om inte deltagandet i kapplöpningar ur en objektiv synvinkel är ett sätt att

främja den ekonomiska verksamheten för hennes stall och dessa kostnader inte tjänar någon annan av den beskattningsbara personens verksamheter, vilka är knutna till hennes ekonomiska verksamhet, något som det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

53 Det är utrett att när en beskattningsbar person på samma gång genomför transaktioner som medför avdragsrätt och transaktioner som inte medför sådan rätt till avdrag, får den beskattningsbara personen enligt artikel 173.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet endast dra av den del av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 37, och dom av den 26 maj 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 37).

54 Det ska slutligen påpekas att de slutsatser som dragits vid den bedömning som gjorts i punkterna 44–52 i förevarande dom saknar relevans för den separata frågan huruvida de prispengar som hästägaren, som är en beskattningsbar person avseende mervärdesskatt, i förekommande fall uppbär ska ingå i beskattningsunderlaget, vilket beror på huruvida dessa prispengar ska kvalificeras som "ersättning för tillhandahållande av en tjänst". Av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet framgår att beskattningsunderlaget för sådana tillhandahållanden av tjänster som de som är aktuella i det nationella målet omfattar allt som utgör den ersättning som tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna. Av övervägandena i punkterna 36–38 i förevarande dom framgår emellertid att de prispengar som i förekommande fall vinnas av en häst tillhörande den beskattningsbara personen inte kan kvalificeras som faktisk ersättning för att ägaren ställt sin häst till kapplöpningsarrangörens förfogande.

55 Mot bakgrund av det ovanstående ska fråga 1 c besvaras enligt följande:

– Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att – under förutsättning att kostnaderna hänförliga till respektive transaktion har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet – det föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vad gäller transaktioner som avser förberedelsen inför och deltagandet i kapplöpningar av hästar som tillhör en beskattningsbar person som föder upp och tränar såväl sina egna hästar som andras hästar, på den grunden att de kostnader som är hänförliga till dessa transaktioner ingår i de allmänna omkostnaderna för vederbörandes ekonomiska verksamhet. Detta kan vara fallet om de kostnader som sålunda har uppkommit hänför sig till kapplöpningshästar som verkligen är avsedda att säljas eller om dessa hästars deltagande i kapplöpningar ur en objektiv synvinkel är ett sätt att främja den ekonomiska verksamheten, något som det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

– För det fall en sådan avdragsrätt föreligger ska de prispengar som den beskattningsbara personen i förekommande fall har erhållit till följd av att en av vederbörandes hästar har placerat sig i en kapplöpning inte ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.

Fråga 2

56 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 2 för att få klarhet i huruvida artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 14 i bilaga III till detta direktiv, ska tolkas så, att ett enda sammansatt tillhandahållande av en tjänst, bestående av olika delar, vilka bland annat avser träningen av hästar, nyttjandet av sportanläggningar, uppställning av hästarna, utfordring och annan hästskötsel, kan omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen.

57 För det första bör tillämpningsområdet för artikel 98 i mervärdesskattedirektivet och punkt 14

i bilaga III till detta direktiv preciseras.

58 Det framgår av artikel 98 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna, med undantag från principen att normalskattesatsen ska tillämpas, har möjlighet att tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser. Enligt samma bestämmelse får dessutom de reducerade mervärdesskattesatserna endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga III till detta direktiv.

59 Vad gäller tolkningen av denna bilaga ska det tilläggas att det följer av fast rättspraxis att bestämmelser som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 1995, Oude Luttikhuis m.fl., C-399/93, EU:C:1995:434, punkt 23, och dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike, C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 35).

60 Vidare ska bestämmelserna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet tolkas i enlighet med de aktuella uttryckens gängse innebörd (dom av den 4 juni 2015, kommissionen/Polen, C-678/13, ej publicerad, EU:C:2015:358, punkt 46).

61 I förevarande fall följer det av ordalydelsen i punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet att detta ger medlemsstaterna rätt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på "utnyttjande av sportanläggningar".

62 Av ordet "utnyttjande" följer att tillämpningen av en reducerad skattesats är möjlig om det är en utomstående som använder anläggningen och det således inte är den beskattningsbara person som driver den aktuella sportanläggningen som använder anläggningen för sina egna behov.

63 Begreppet "utnyttjande av sportanläggningar" har samband med sport- eller idrottsutövning, vilken i görligaste mån ska kvalificeras utifrån en samlad bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, punkt 26, och dom av den 22 januari 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, punkt 25).

64 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 56–59 i sitt förslag till avgörande syftar möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats för utnyttjandet av sportanläggningar i huvudsak till att främja utövandet av sportaktiviteter och göra dessa mer tillgängliga för enskilda.

65 Begreppet "utnyttjande av sportanläggningar" ska följaktligen förstås så, att det omfattar rätten att använda anläggningar avsedda för att bedriva idrottslig eller fysisk träning, och anläggningarnas användning i detta syfte.

66 Av detta följer att tillhandahållanden av tjänster som har samband med användningen av anläggningsfaciliteter som är nödvändiga för att utöva ridsport kan omfattas av punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, men att så inte är fallet vad gäller tillhandahållanden av tjänster som har samband med användningen av anläggningsfaciliteter som är avsedda för hästars passiva uppstallning, deras utfodring eller deras skötsel, och inte heller utrymmen avsedda för hästarnas vila eller utrymmen avsedda för förvaring.

67 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida den del av det tillhandahållande av tjänster som är aktuellt i det nationella målet som består i utnyttjandet av sportanläggningar, med den innebörd som följer av de avtal som ingåtts mellan Pavlína Baštová och hästägarna, motsvarar denna definition. Om den innebörd som nämnda avtal ger denna del av tillhandahållandet skiljer sig från "utnyttjande av sportanläggningar" i den mening som avses i punkt 14 i bilaga III i mervärdesskattedirektivet, kan nämnda tillhandahållande inte under några

förhållanden omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen med stöd av nämnda punkt 14.

68 För det andra, och för det fall den hänskjutande domstolens bedömning mynnar ut i att denna del av tillhandahållandet bestående i utnyttjande av sportanläggningar kunde omfattas av en reducerad mervärdesskattesats, ska, för att svara på den ställda frågan, erinras om att när det gäller mervärdesskatt ska varje tillhandahållande i regel anses vara fristående och självständigt, såsom framgår av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 20, och dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 14).

69 Det följer emellertid av domstolens praxis att under vissa omständigheter ska flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga (se dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

70 Det är fråga om enda transaktion bland annat när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt (se dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 22, och dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 23).

71 Så är också fallet i en situation där en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan en eller flera delar i stället ska anses som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst bland annat när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta tillhandahållarens huvudsakliga tjänst (dom av den 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30, och dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52).

72 Om det bland de delar som utgör det enda sammansatta tillhandahållandet inte går att fastställa en huvudbeståndsdel och en eller flera underordnade beståndsdelar, ska de komponenter som utgör detta tillhandahållande anses vara likvärdiga.

73 Enligt det samarbetsförfarande som har införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på den hänskjutande domstolen att fastställa huruvida detta är fallet, inom ramen för en helhetsbedömning, mot bakgrund av den kvalitativa – och inte enbart den kvantitativa – betydelsen av relevanta delar. EU-domstolen får dock tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 23, och dom av den 17 januari 2013, BG? Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 33).

74 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen klart angett att det tillhandahållande av tjänster som är aktuellt i det nationella målet, såsom detta framgår av de avtal som ingåtts mellan Pavlína Baštová och hästägarna och som består av tre delar, närmare bestämt träning av hästarna, användning av sportanläggningar och uppstallning av hästarna samt hästarnas utfordring och annan hästskötsel, utgör ett enda sammansatt tillhandahållande. En sådan slutsats gör sig gällande i ett fall där avtalsparterna i själva verket försöker uppnå en kombination av de tre delar som utgör detta tillhandahållande, där användningen av sportanläggningar är objektivt sett nödvändig för träningen av kapplöpningshästar och de tillhandahållanden som har samband med uppstallningen, utfordringen och annan hästskötsel i huvudsak är avsedd att åtfölja och underlätta

träningen av hästarna och användningen av sportanläggningarna.

75 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll förefaller det således framgå av uppgifterna i beslutet om hänskjutande att tjänsterna träning och användning av sportanläggningar utgör två delar av detta sammansatta tillhandahållande, vilka med beaktande av syftet med tillhandahållandet är av likvärdig betydelse, samtidigt som tjänsterna bestående i uppställning av hästarna samt hästarnas utfordring och annan hästskötsel, är underordnade jämfört med dessa båda delar. Eftersom endast utnyttjandet av sportanläggningar omfattas av den reducerade skattesatsen enligt artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 14 i bilaga III till direktivet, kan denna skattesats inte tillämpas för det enda sammansatta tillhandahållande som är aktuellt i det nationella målet (se, analogt, dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 41–43).

76 Om däremot den hänskjutande domstolen kommer till slutsatsen, på grundval av omständigheterna i det nationella målet, och bland annat med beaktande av de avtal som ingåtts mellan Pavlína Baštová och hästägarna, att träningen av hästarna utgör den huvudsakliga beståndsdelen i det enda sammansatta tillhandahållandet, gör sig samma slutsats gällande och nämnda tillhandahållande kan inte heller omfattas av den reducerade skattesatsen enligt artikel 98 i mervärdesskattedirektivet jämförd med punkt 14 i bilaga III till direktivet.

77 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande: Artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 14 i bilaga III till detta direktiv, ska tolkas så, att ett enda sammansatt tillhandahållande av tjänster, bestående av olika delar, vilka bland annat avser träningen av hästar, utnyttjandet av sportanläggningar, uppställning av hästarna, utfordring och annan hästskötsel, inte kan omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen när utnyttjandet av sportanläggningar i den mening som avses i punkt 14 i bilaga III till direktivet och träningen av hästarna utgör två likvärdiga beståndsdelar i det sammansatta tillhandahållandet eller när träningen av hästarna utgör den huvudsakliga beståndsdelen i tillhandahållandet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

Rättegångskostnader

78 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det inte utgör ett tillhandahållande mot ersättning i den mening som avses i denna bestämmelse när en hästägare, som är en beskattningsbar person avseende mervärdesskatt, ställer en häst till en kapplöpningsarrangörs förfogande i syfte att hästen ska delta i en kapplöpning, om detta varken medför betalning av startpengar för deltagande eller någon annan direkt betalning och endast ägarna till de hästar som har placerat sig i kapplöpningen erhåller prispengar, oavsett om prispengarna är bestämda i förväg eller inte. Ett sådant ställande till förfogande av en häst utgör däremot ett tillhandahållande mot ersättning om det medför att arrangören betalar en ersättning som är oberoende av hästens placering i kapplöpningen.**

2) **Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att – under förutsättning att kostnaderna hänförliga till respektive transaktion har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet – det föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vad gäller transaktioner som avser förberedelsen inför och deltagandet i kapplöpningar av hästar som tillhör en beskattningsbar person som föder upp och tränar**

såväl sina egna hästar som andras hästar, på den grunden att de kostnader som är hänförliga till dessa transaktioner ingår i de allmänna omkostnaderna för vederbörandes ekonomiska verksamhet. Detta kan vara fallet om de kostnader som sålunda har uppkommit hänför sig till kapplöpningshästar som verkligen är avsedda att säljas eller om dessa hästars deltagande i kapplöpningar ur en objektiv synvinkel är ett sätt att främja den ekonomiska verksamheten, något som det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

För det fall en sådan avdragsrätt föreligger ska de prispengar som den beskattningsbara personen i förekommande fall har erhållit till följd av att en av vederbörandes hästar har placerat sig i en kapplöpning inte ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.

3) Artikel 98 i direktiv 2006/112, jämförd med punkt 14 i bilaga III till detta direktiv, ska tolkas så, att ett enda sammansatt tillhandahållande av tjänster, bestående av olika delar, vilka bland annat avser träningen av hästar, utnyttjandet av sportanläggningar, uppställning av hästarna, utfordring och annan hästskötsel, inte kan omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen när utnyttjandet av sportanläggningar i den mening som avses i punkt 14 i bilaga III till direktivet och träningen av hästarna utgör två likvärdiga beståndsdelar i det sammansatta tillhandahållandet eller när träningen av hästarna utgör den huvudsakliga beståndsdel i tillhandahållandet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tjeckiska.