

62015CC0432

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

N. WAHL

fremSAT den 14. juni 2016 (1)

Sag C-432/15

Odvolací finanční ředitelství

mod

Pavλίνα Baštová

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol, Den Tjekkiske Republik))

»Beskatning — moms — direktiv 2006/112/EF — definition af »levering af ydelser mod vederlag« — hestevæddeløb — pengepræmier — fradrag for indgående afgift — drift af væddeløbsstalde — brug af sportsfaciliteter«

1.

George Orwell skrev provokerende, at seriøs sport er fuld af »tilsidesættelse af alle regler« (2). I modsætning hertil er beskatning af økonomisk virksomhed et af de mest regulerede områder, ikke kun inden for Unionen. I det mindste når de udfylder deres selvangivelser og foretager de tilknyttede betalinger til staten, skal professionelle sportsfolk derfor overholde alle de regler, der gælder for dem.

2.

Den foreliggende sag rejser en række spørgsmål vedrørende anvendelsen af bestemmelserne om merværdiafgift (herefter »moms«) på økonomisk virksomhed, som består af eller er relateret til sportsaktiviteter, såsom hestevæddeløb, eller som er forbundet med brug af sportsfaciliteter.

I – Retsforskrifter

A – EU-retten

3.

Momsdirektivets (3) artikel 2 bestemmer:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c)

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

[...]«

4.

Momsdirektivets artikel 24 bestemmer:

»1. Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

[...]«

5.

Momsdirektivets artikel 98 bestemmer:

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

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

[...]«

6.

Bilag III til momsdirektivet indeholder en liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser. Nr. 14) i dette bilag omfatter »[a]dgang til brug af sportsfaciliteter«.

B – National ret

7.

I henhold til § 2, stk. 1, i zákon ? 235/2004 Sb. o dani z p?idané hodnoty (lov nr. 235/2004 om merværdiafgift, herefter »momsloven«), i den version, der finder anvendelse på den omhandlede afgiftsperiode, omfatter afgiftspligtige transaktioner bl.a. »levering af ydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person som led i økonomisk virksomhed med transaktionssted i Den Tjekkiske Republik«.

8.

I henhold til momslovens § 4, stk. 1, litra a), forstås ved »vederlag« »betaling i penge eller pengeværdis eller tilvejebringelse af ikke-monetære leveringer«.

9.

I henhold til momslovens § 5, stk. 2, forstås ved økonomisk virksomhed »systematiske aktiviteter, der udføres af producenter, handlende og personer, der leverer ydelser, herunder minedrift og landbrugsvirksomhed, og systematiske aktiviteter, der udføres i overensstemmelse med særlige bestemmelser [...] Som økonomisk virksomhed betragtes også udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter, såfremt goderne udnyttes systematisk [...]«.

10.

I henhold til momslovens § 14, stk. 1, forstås ved levering af ydelser »enhver aktivitet, der ikke er levering af varer eller overdragelse af fast ejendom. Levering af ydelser omfatter også a) overdragelse af rettigheder, b) tildeling af retten til at udnytte en genstand eller rettighed eller et andet aktiv, der kan udnyttes som ejendom, c) indførelse eller ophævelse af en servitut, d) accept af en forpligtelse til at undlade bestemt adfærd eller tolerere bestemt adfærd eller en bestemt situation«.

11.

I henhold til momslovens § 72, stk. 1, har en afgiftspligtig ret til at fratrække afgift, såfremt han anvender de erhvervede afgiftspligtige leveringer i sin økonomiske virksomhed.

12.

§ 47, stk. 4, bestemmer, at vedrørende ydelser »finder normalsatsen for moms anvendelse, medmindre andet fastsættes ved denne lov. For de ydelser, der er anført i bilag 2, finder den nedsatte momssats anvendelse«.

13.

I bilag 2 til momsloven nævnes bl.a. ydelserne »brug af overdækkede og åbne sportsfaciliteter til sportsaktiviteter«.

II – Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

14.

Pavína Baštová er momsregistreret. Hun driver virksomhed inden for bl.a. avl og træning af væddeløbsheste. Den stald, der blev anvendt til dette formål, var fuldt optaget til dels af hendes egne heste og til dels af heste, som tilhørte andre og var overladt til hende med henblik på forberedelse til væddeløb. Ud over væddeløbsheste havde hun også to heste, som hun brugte til landboturisme og træning af ungheste, samt avlshopper og føl.

15.

En del af Pavína Baštová's indkomst kom fra pengepræmier, der blev vundet af hendes egne heste og af trænerens andel af præmier, der blev vundet af heste, som tilhørte andre. En anden del kom fra betaling for forberedelse af heste, som tilhørte andre, til væddeløbene.

16.

I momsangivelsen for fjerde kvartal 2010 krævede Pavína Baštová fuld fradragsret for moms af erhvervede afgiftspligtige leveringer vedrørende a) forberedelse af heste til væddeløb og deltagelse i væddeløb, herunder entréudgifter, indskrivningsgebyrer og gebyr for førstehjælp under væddeløb, b) indkøb af forbrugsvarer til heste, foder og rideudstyr, c) udgifter til dyrlægebesøg og lægemidler til heste, d) elektricitetsforbrug i stalden, e) brændstofforbrug i forbindelse med transport, f) indkøb af rotorriver til produktion af høg og foder og af traktorudstyr og g) konsulentytelser i forbindelse med driften af stalden. De erhvervede ydelser vedrørte hendes egen hest og heste, som tilhørte andre.

17.

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

18.

Finanční úřad v Ostrově (skattemyndigheden i Ostrov) godkendte ikke kravet om fuldt fradrag og var heller ikke enig i, at ydelsen »drift af væddeløbsstalde« skulle belægges med den nedsatte momssats. Pavlína Baštová klagede over denne afgørelse til Finanční úředitelství v Plzni (skattedirektoratet i Plzeň), som til dels gav hende medhold. Finanční úředitelství v Plzni afviste imidlertid kravet om fradrag for indgående afgift for beløbet svarende til Pavlína Baštová's egne hestes deltagelse i væddeløb med den begrundelse, at hendes egne hestes deltagelse i væddeløb ikke udgjorde afgiftspligtige transaktioner. Finanční úředitelství v Plzni godkendte endvidere heller ikke, at ydelsen »drift af væddeløbsstalde« skulle belægges med den nedsatte momssats.

19.

Med henblik på prøvelse af den omhandlede afgørelse anlagde Pavlína Baštová sag ved Krajský soud v Plzni (distriktsdomstolen i Plzeň), som gav hende medhold, ophævede afgørelsen og hjemviste sagen til Odvolací finanční úředitelství (skatteappeldirektorat). Odvolací finanční úředitelství iværksatte kassationsanke af denne dom ved Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol).

20.

Da den forelæggende ret er i tvivl om fortolkningen af momsdirektivets bestemmelser, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1a)

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

1b)

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

1c)

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

afgift, eller er der tale om indkomst, der ikke berører det afgiftspligtige beløb?

2a)

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

2b)

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

2c)

Hvis spørgsmål 2b besvares bekræftende, er kombinationen af delydelsen bestående af adgang til brug af sportsfaciliteter og delydelsen bestående af en træner af væddeløbsheste under omstændigheder som i nærværende sag til hinder for, at den nedsatte momssats, der er omhandlet i punkt 14 i bilag III til [momsdirektivet], anvendes på denne ydelse som helhed?

2d)

Hvis anvendelsen af den nedsatte momssats ikke er udelukket på grundlag af svaret på spørgsmål 2c, hvilken betydning for anvendelsen af den relevante momssats har det forhold, at den afgiftspligtige person ud over ydelsen bestående af adgang til brug af sportsfaciliteter og ydelsen bestående af en træner også leverer opstaldning, fodring og anden pasning af en hest? Skal alle disse delleveringer i afgiftsmæssig forstand betragtes som én enkelt levering, der skal pålægges samme afgift?»

21.

Den tjekkiske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg i sagen.

III – Bedømmelse

A – Første række af spørgsmål

22.

Med sin første række af spørgsmål anmoder den forelæggende ret i det væsentlige Domstolen om at oplyse, om i) ejeren af væddeløbsstalde kan fradrage den indgående afgift for transaktioner, der udføres i forbindelse med levering af hendes egne heste til en væddeløbsarrangør med henblik på disse hestes deltagelse i et væddeløb, og om ii) præmier, der opnås i et væddeløb, bør være momspligtige.

23.

Den tjekkiske regering er af den opfattelse, at den blotte levering af en hest til en arrangør af hestevæddeløb ikke kan betragtes som en levering af ydelser mod vederlag, da vederlaget

mangler. Dette gælder navnlig for tildelingen af de udloddede pengepræmier i væddeløbene, da disse præmier kun tildeles visse heste. Hestens ejer har derfor ikke ret til at fradrage indgående afgift i denne henseende. I modsætning hertil er Kommissionen af den opfattelse, at både tilmeldingen af heste til et væddeløb mod betaling af et startgebyr og i givet fald tildelingen af en pengepræmie for en hests fremragende præstation i et væddeløb udgør afgiftspligtige transaktioner, hvilket naturligvis vil få konsekvenser for muligheden for at fradrage indgående afgift.

24.

For at kunne give den forelæggende ret et fyldestgørende svar vil jeg indlede min bedømmelse ved at behandle det spørgsmål, der specifikt er rejst i spørgsmål 1c.

25.

Som det følger af forelæggelsesafgørelsen, er den forelæggende ret af den opfattelse, at Pavlína Baštová's levering af konkurrenceheste til væddeløbsarrangører er en integrerende del af hendes virksomhed. Uanset tildelingen af de udloddede pengepræmier i væddeløbene kan selve det forhold, at Pavlína Baštová's heste deltager i disse væddeløb (og endnu mere deres mulige succes), forventes at højne hendes berømmelse og image. Dette har en positiv indvirkning på den pris, hun kan forlange for salget af sine heste og for træningen af heste, som tilhører andre.

26.

Dette er efter min opfattelse et afgørende punkt. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, fremgår det af bestemmelserne i, opbygningen af og formålet med momsdirektivet, at enhver økonomisk aktivitet i princippet er momspligtig (4). Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret bredt: I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, omfatter dette begreb navnlig »udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«. Dette er i overensstemmelse med femte betragtning til momsdirektivet, hvorefter moms skal opkræves »så generelt som muligt«.

27.

I lyset af denne retspraksis udgør den virksomhed, som udøves af en hesteejer, der ligesom Pavlína Baštová driver væddeløbsstalde og leverer sine heste til væddeløbsarrangører med en oprigtig hensigt om at opnå økonomiske fordele i forbindelse med sine aktiviteter som hestetræner og ?avler samt yderligere indkomst fra de udloddede præmier, en økonomisk virksomhed i henhold til momsbestemmelserne.

28.

Det følger af det ovenstående, at ejeren af en væddeløbsstald, som f.eks. Pavlína Baštová, lovligt kan fradrage indgående afgift for de varer og ydelser, der erhverves til forberedelse af hendes egne hestes deltagelse i væddeløb.

29.

Min konklusion ville klart være en anden, hvis leveringen af heste til væddeløbsarrangører ikke var udført som led i økonomisk virksomhed. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvis en hesteejer kun deltager i arrangementer som privat hobby eller blot som et middel til at fradrage indgående afgift i forbindelse med pasning af heste, der kun anvendes til privat brug.

30.

I den henseende bør det erindres, at en virksomhed ifølge fast retspraksis kun skal betragtes som økonomisk, hvis den udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter (5) eller, med andre ord, mod vederlag (6). Der kan imidlertid ikke opnås nogen indtægter, hvis en virksomhed udelukkende udøves gratis (7), eller der ikke er reelle udsigter til at modtage et vist vederlag som modydelse. Virksomhed, der kun udøves – endog af en afgiftspligtig person – som en hobby til fritidsformål eller uden udsigter til at modtage en direkte eller indirekte økonomisk fordel heraf, udgør ikke en del af denne persons økonomiske virksomhed. Dette har på sin side naturligvis konsekvenser for muligheden (eller den manglende mulighed) for at fradrage indgående afgift. Momsdirektivet omfatter faktisk også bestemmelser, der regulerer den situation, hvor en vare, der indgår i en virksomheds aktiver, anvendes privat af den afgiftspligtige person (8).

31.

Selv om jeg er nået til denne konklusion, er der endnu en problemstilling, der skal behandles: Om præmier, der opnås i et væddeløb, bør være momspligtige. Svaret på dette spørgsmål følger efter min opfattelse af den foreslåede besvarelse af den første del af spørgsmål 1c.

32.

Det bemærkes indledningsvis, at deltagelse i konkurrencer og andre sportsbegivenheder ofte kan indebære, at der leveres flere forskellige, men tæt sammenflettede tjenesteydelser (9). Dette betyder, at der i relation til momsbestemmelserne kan finde mere end én transaktion sted mellem en deltager (f.eks. ejeren af en hest, der er tilmeldt et væddeløb) og en arrangør af en begivenhed. Som noget vigtigt, og afhængigt af de konkrete omstændigheder, kan både hesteejeren og væddeløbsarrangøren være leverandør af en eller flere tjenesteydelser til den anden. Med andre ord kan de begge på samme tid være på modtagersiden i forbindelse med nogle transaktioner og på leverandørsiden i forbindelse med andre.

33.

Hvad der udgør en afgiftspligtig transaktion i et givet tilfælde, kan helt åbenbart ikke defineres abstrakt, men afhænger af de særlige karakteristika ved den aftale, der er indgået mellem en hesteejer og en væddeløbsarrangør i en given situation (10). Generelt kan jeg forestille mig tre forskellige scenarier.

34.

Indledningsvis kan der være situationer, hvor en hesteejer, der ønsker at tilmelde sin hest til et væddeløb, indvilger i at betale et gebyr til væddeløbsarrangøren. Dette er – ifølge den forelæggende ret – generelt tilfældet med hensyn til de væddeløb, som Pavlína Baštová deltager i med sine heste. Efter min opfattelse indebærer denne transaktion, som i sagen Town & County Factors, en »gensidig udveksling af ydelser« som omhandlet i Domstolens praksis. Det gebyr, som hesteejeren betaler, udgør et vederlag for de ydelser, som væddeløbsarrangøren leverer til hende (tilrettelæggelse af arrangementet, logistik og tilknyttede ydelser) (11).

35.

Endvidere kan der være situationer, hvor en hesteejer – uafhængigt af præstationen i forbindelse med væddeløbet – betales af væddeløbsarrangøren for denne deltagelse. Dette kan eksempelvis ske, hvis en hest er særlig berømt, og dens blotte deltagelse i et væddeløb sandsynligvis vil øge arrangementets kommercielle værdi og prestige. I dette scenario udgør væddeløbsarrangørens

betaling til hesteejeren et vederlag for den ydelse, som sidstnævnte har leveret til førstnævnte ved at indvilge i at lade sin hest deltage i arrangementet.

36.

Som det synes at ske i de fleste væddeløb, kan væddeløbsarrangøren endelig tildele en række præmier til de heste, der opnår de bedste resultater. Efter min opfattelse medfører denne situation også en afgiftspligtig transaktion for så vidt angår moms: Den præmie, som hesteejeren modtager, udgør et vederlag for hestens fremragende præstation i væddeløbet, som har beriget arrangementet ved at gøre det mere interessant og værdifuldt. Ved at levere sine heste til væddeløbet gør hesteejeren det muligt for arrangøren at arrangere en begivenhed, som publikum kan overvære, som medievirksomheder kan transmittere, og som kan interessere annoncører og sponsorer (12). Væddeløbsarrangøren ville ikke kunne tilrettelægge og markedsføre sit arrangement, uden at der deltager et vist antal heste, og jo bedre hestenes færdigheder er (13), jo større kommerciel værdi har arrangementet. Det er derfor ubestrideligt, at både væddeløbsarrangøren og hesteejeren modtager en direkte og individuel fordel ved transaktionen (14). Der er derfor en direkte forbindelse mellem en hests fremragende præstation i et væddeløb (ydelse leveret) og betalingen af præmien (vederlag modtaget).

37.

Den omstændighed i sig selv, at der ikke tildeles en præmie til alle heste, der deltager i et væddeløb, og at tildelingen af en præmie afhænger af afholdelsen af et arrangement, som ikke kan kontrolleres fuldt ud af parterne, betyder ikke, at den underliggende transaktion ikke er forbundet med et vederlag. Hvis der i sidste instans tildeles en præmie, udgør denne præmie for modtageren det vederlag, der faktisk er modtaget (15), i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c). Præmier, der tildeles i forbindelse med hestevæddeløb, bør derfor i princippet medføre afgiftspligtige transaktioner i henhold til momsbestemmelserne.

38.

De argumenter, som den tjekkiske regering har fremført imod denne opfattelse, forekommer mig ikke overbevisende. Det forhold, at betaling af et vederlag er betinget af, at en specifik betingelse er opfyldt, fratager ikke transaktionen dens bebyrdende karakter.

39.

Et eksempel kan formentlig tydeliggøre dette punkt. Hvis en person anmoder om ydelser fra flere ejendomsmæglere for at få hjælp til at sælge sit hus, vil hver af disse mæglere udføre en række ydelser til fordel for denne person. De vil alle typisk indrykke annoncer i forskellige medier, arrangere visninger for potentielle købere og mere generelt give sælgeren råd om, hvordan mulighederne for et salg kan maksimeres. Medmindre andet er aftalt, modtager imidlertid normalt kun den mægler, som finder en køber, fra sælgeren (og/eller fra køberen) et gebyr eller en provision, der er fastsat på forhånd, som en belønning for ydelserne, mens de andre har arbejdet gratis. Det er dog ubestrideligt, at det beløb, der betales til den mægler, for hvem det er lykkedes at sælge huset, udgør et vederlag for de ydelser, der er leveret, og som følge heraf, at transaktionen er afgiftspligtig i henhold til momsbestemmelserne.

40.

Domstolen har faktisk allerede fastslået, at afgiftspligtiges økonomiske virksomhed i henhold til momsbestemmelserne er virksomhed, der »udøves med det formål at opnå en modværdi, eller som kan kompenseres af en modværdi« (16). Domstolen har også bekræftet, at den

omstændighed, at vederlagets størrelse kan variere, ikke rejser tvivl ved, at der består en direkte sammenhæng mellem en levering af ydelser og det vederlag, der skal erlægges (17).

41.

Med hensyn til emnet hestevæddeløb bemærkes det, at betalingen af de udloddede præmier ikke er frivillig, men udgør en retlig eller kontraktlig forpligtelse for væddeløbsarrangøren. De udloddede præmiers antal og størrelse og de betingelser, under hvilke de tildeles, er fastsat på forhånd og kendes af ejerne, som accepterer dem ved at tilmelde en hest væddeløbet. Dette punkt bør fremhæves: Kun vindernes identitet er usikker inden væddeløbet. Det bør kun tilføjes, at chancen for at vinde en præmie generelt udgør én af de væsentligste motivationer for hesteejere for at tilmelde deres heste til væddeløb.

42.

Dette er alle elementer, som Domstolen i sagen Tolsma fandt relevante med henblik på at vurdere, om der bestod en direkte sammenhæng mellem leveringen af en ydelse og den modtagne modværdi (18). Præmier, der opnås i et væddeløb, bør derfor efter min opfattelse være momspligtige.

43.

I betragtning af den foreslåede besvarelse af spørgsmål 1c er det ikke fornødent at besvare spørgsmål 1a og 1b.

44.

På baggrund af alle de ovenstående bemærkninger er jeg af den opfattelse, at Domstolen bør besvare den første række af spørgsmål således, at: i) for så vidt som en hests deltagelse i et væddeløb er en del af den økonomiske virksomhed, der drives af en person på området for avl og træning af væddeløbsheste, medfører udgifterne i forbindelse med denne del fradrag for indgående afgift, og ii) tildelingen af præmier til de heste, der opnår de bedste resultater, medfører afgiftspligtige transaktioner i henhold til momsdirektivet.

B – Anden række af spørgsmål

45.

Med sin anden række af spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om driften af væddeløbsstalde i medfør af punkt 14 i bilag III til momsdirektivet som helhed er undergivet en nedsat momssats.

46.

Den forelæggende ret har forklaret, at den ydelse, som Pavlína Baštová leverer til fordel for andre hesteejere – i hovedsagen generelt benævnt »drift af væddeløbsstalde« – i realiteten består af en kombination af forskellige ydelser, såsom træning af hesten, brug af sportsudstyr, døgnopstaldning, fodring og anden pasning af hesten. På baggrund af omstændighederne i hovedsagen er den forelæggende ret tilbøjelig til at mene, at de ydelser, som Pavlína Baštová leverer til hesteejerne, bør betragtes som én enkelt transaktion og derfor være undergivet én enkelt momssats. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt en eller flere af disse ydelser bør betragtes som primære og andre som sekundære ydelser. Den anmoder således Domstolen om at anføre, hvilke kriterier der finder anvendelse med henblik herpå. Dette er vigtigt, for så vidt som nogle af de leverede ydelser kan være forbundet med brug af sportsfaciliteter.

47.

Den tjekkiske regering og Kommissionen har foreslået Domstolen, at den besvarer spørgsmålene således, at driften af væddeløbsstalde i medfør af punkt 14 i bilag III til momsdirektivet som helhed er undergivet en nedsat momssats.

48.

Jeg deler denne opfattelse.

49.

Det skal indledningsvis bemærkes, at en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, under visse omstændigheder i overensstemmelse med fast retspraksis skal anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden. Der er tale om en enkelt transaktion, bl.a. når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele. Dette er også tilfældet i denne sag, hvor et eller flere elementer skal anses for at udgøre hovedydelsen, mens omvendt et eller flere elementer skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen (19).

50.

På grundlag af de oplysninger, der er indeholdt i forelæggelseskendelsen, synes den forelæggende ret at indtage en rimelig opfattelse for så vidt angår den udelelige karakter af de ydelser, som Pavlína Baštová leverer. Ved at købe hendes ydelser søger hesteejere ikke blot træning af deres heste eller at få lov til at bruge de sportsfaciliteter, som Pavlína Baštová ejer, men også døgnopstaldning og samlet pasning af disse dyr. Til trods for, at hver af disse ydelser i princippet kunne leveres særskilt, ser det ud til, at Pavlína Baštovás kunder, der indgår kontrakten benævnt som »drift af væddeløbsstalde«, søger netop kombinationen af alle disse ydelser (20). Det fremgår med andre ord, at alle de forskellige ydelser, der leveres, er så tæt forbundne, at de betragtes som dele af en enkelt pakke af både leverandøren af ydelsen (Pavlína Baštová) og, endnu vigtigere, hendes kunder (ejerne) (21).

51.

Når det er sagt, tilkommer det stadig den forelæggende ret at træffe endelig afgørelse med hensyn til det forhold, at alle disse ydelser udgør én enkelt levering ved fastsættelsen af afgiftssatsen. Såfremt den forelæggende ret skulle bekræfte sin foreløbige opfattelse af dette spørgsmål, ville den skulle afgøre, om nogle af disse ydelser skal betragtes som primære i relation til momsbestemmelserne. Pavlína Baštová har faktisk gjort gældende, at de ydelser, der består i

brug af sportsfaciliteter, er primære, og at hele transaktionen som følge heraf skal undergives en nedsat momssats.

52.

I den henseende er det vigtigt at fremhæve, at Domstolen har fastslået, at en ydelse bl.a. anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (22). I forbindelse med sin sondring mellem hovedydelser og sekundære ydelser har Domstolen også undersøgt elementer såsom betydningen af de forskellige ydelser for kunderne, den tid, der skal bruges til at levere dem, og den andel af de samlede omkostninger, som påhviler leverandøren i forbindelse med hver ydelse (23).

53.

På denne baggrund synes den forelæggende ret at have foreslået en rimelig tilgang, dvs. navnlig at undersøge den relative værdi og den anvendte tid til leveringen af hver ydelse. Jeg vil imidlertid i denne forbindelse heller ikke undlade at tage hensyn til de indikationer, der kan udledes af de omkostninger, som Pavlína Baštová skal afholde i forbindelse med leveringen af hver af disse ydelser (der generelt, men ikke nødvendigvis, afspejles i værdien deraf), samt den betydning, som kunden tillægger disse ydelser.

54.

I denne forbindelse finder jeg det imidlertid nødvendigt, inden jeg udvider min analyse til dette punkt, at tydeliggøre betydningen og rækkevidden af punkt 14 i bilag III til momsdirektivet, hvorefter »[a]dgang til brug af sportsfaciliteter« kan være undergivet en nedsat momssats.

55.

Det fremgår af fast retspraksis, at medlemsstaterne som en undtagelse fra princippet om, at det er den almindelige momssats, der finder anvendelse, kan anvende en eller to nedsatte satser. Imidlertid kan de nedsatte momssatser udelukkende anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III til momsdirektivet (24). Det fremgår også af fast retspraksis, at bestemmelser, der har karakter af en undtagelse fra et princip, skal fortolkes strengt efter ordlyden (25). Endvidere har Domstolen allerede fastslået, at de ord, der anvendes i bilag III til momsdirektivet, skal fortolkes i overensstemmelse med de pågældende ords almindelige betydning (26).

56.

På baggrund heraf er jeg af den opfattelse, at begrebet »brug af sportsfaciliteter« omfatter aktiviteter, der er nøje knyttet til personers udøvelse af sport. Brugen af faciliteterne er således af afgørende betydning for personers udøvelse af sport. Punkt 14 i bilag III til momsdirektivet søger, ligesom samme direktivs artikel 132, stk. 1, litra m) (27), efter min opfattelse at udbrede udøvelse af sport (28) til store dele af befolkningen (29). Formålet med denne bestemmelse er med andre ord at tilskynde personer til at udøve former for fysisk aktivitet, der gennem uformel eller organiseret deltagelse bidrager til at udtrykke eller forbedre den fysiske form og det mentale velvære, danne sociale relationer eller opnå resultater i konkurrencer (30).

57.

En fortolkning af begrebet »brug af sportsfaciliteter«, hvorved det ville blive udvidet til også at omfatte alle de aktiviteter (bl.a. døgnopstaldning af hesten i stalde, fodring og andre aktiviteter i

forbindelse med pasning af hesten) og faciliteter (som kunne omfatte rideudstyr, foder, rengøringsmaterialer, stalde og båse, skolen, karrusel, græsareal, vaskeareal, hvilearealer og lager), der er nævnt i forelæggelseskendelsen, ville udvide anvendelsesområdet for denne undtagelse uforholdsmæssigt (31).

58.

Denne fortolkning ville heller ikke være i overensstemmelse med den almindelige betydning i dagligdags sprogbrug af begrebet »brug af sportsfaciliteter«. Efter min opfattelse bør dette begreb generelt forstås således, at det henviser til den situation, hvor personer, der faktisk træner eller deltager i en konkurrence, anvender faste faciliteter (32), der har en permanent karakter (f.eks. swimmingpools, væddeløbsbaner, sportshaller og fitnesscentre) eller midlertidig karakter (f.eks. offentlige pladser, strande eller arealer, der midlertidigt anvendes som sportsarealer til et konkret arrangement) (33).

59.

Mens den situation, hvor personer, der udøver hesteridning, bruger faciliteter som f.eks. træningsbanen, kan være omfattet af undtagelsen i punkt 14 i bilag III til momsdirektivet, gælder det samme derfor ikke med hensyn til alle de aktiviteter, der er nødvendige til drift af en væddeløbsstald (34), således som beskrevet af den forelæggende ret. Navnlig når en hest blot fodres, rengøres eller passes af medarbejdere, eller når den blot hviler sig i staldene eller de grønne områder, er der ikke brug for sportsfaciliteter i henseende til momsdirektivet. Dette gælder ikke alene, fordi der ikke bruges nogen sportsfaciliteter, men også fordi ingen personer udøver nogen form for sport.

60.

Den nationale domstol skal holde sig dette for øje, når den afvejer værdien, varigheden, omkostningerne og betydningen af de ydelser, der består i brug af sportsfaciliteter, over for værdien, varigheden, omkostningerne og betydningen af de andre ydelser.

61.

Sådan som jeg forstår sagen, overstiger de aktiviteter, der består i brug af sportsfaciliteter, ikke de andre ydelser med hensyn til værdi, varighed, omkostninger eller betydning. Aktiviteter såsom fodring og døgnopstaldning og generel pasning af heste er efter min opfattelse ikke ydelser af forholdsvis lav værdi: De synes alle afgørende for at sikre hestenes velvære og deres form, således at de kan yde deres bedste i sportsaktiviteter eller aktiviteter af anden art. Under alle omstændigheder kræver de absolut vigtige investeringer fra staldenes ejer, hvilket antageligvis er afspejlet i prisen for hver af disse ydelser – hvis Pavlína Baštová fordelte den samlede pris på de forskellige ydelser. Disse ydelser er efter min opfattelse heller ikke af mindre betydning efter den gennemsnitlige hesteejers opfattelse (35): Jeg kan ikke forestille mig, at disse ejere ikke skulle være særligt optaget af deres dyrs sundhed og velvære. Endelig antager jeg, at langt størstedelen af den tid, som en hest tilbringer i Pavlína Baštovás væddeløbsstalde, er på de inden- og udendørs hvilearealer, i staldene, foderarealerne osv. Alle disse områder kan, som forklaret ovenfor, ikke betragtes som »sportsfaciliteter« som omhandlet i momsdirektivet.

62.

På baggrund af alle de ovenstående bemærkninger foreslår jeg, at den anden række af spørgsmål besvares således – med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse – at driften af væddeløbsstalde ikke som helhed kan undergives en nedsat momssats i medfør af punkt 14 i

bilag III til momsdirektivet.

IV – Forslag til afgørelse

63.

På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol, Den Tjekkiske Republik) har forelagt, på følgende måde:

»—

For så vidt som en hests deltagelse i et væddeløb er en del af den økonomiske virksomhed, der drives af en person på området for avl og træning af væddeløbsheste, medfører udgifterne i forbindelse med denne del fradrag for indgående afgift. Tildelingen af præmier til de heste, der opnår de bedste resultater, medfører afgiftspligtige transaktioner i henhold til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

—

Med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse kan driften af væddeløbsstalde ikke som helhed undergives en nedsat merværdiafgiftssats i medfør af punkt 14 i bilag III til direktiv 2006/112.«

(1) Originalsprog: engelsk.

(2) »The Sporting Spirit«, The London Tribune, december 1945.

(3) Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

(4) Jf. bl.a. dom af 29.10.2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

(5) Jf. dom af 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, præmis 18).

(6) Jf. dom af 13.12.2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 18), og af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 37).

(7) Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, punkt 48 og den deri nævnte retspraksis).

(8) Jf. navnlig momsdirektivets artikel 26. Jf. også samme direktivs artikel 184 ff.

(9) Jf. analogt dom af 11.4.2000, Deliège (C-51/96 og C-191/97, EU:C:2000:199, præmis 56).

(10) Jf. i denne retning dom af 21.2.2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 21 og 22).

(11) Dom af 17.9.2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, præmis 20).

(12) Jf. i denne retning dom af 11.4.2000, Deliège (C-51/96 og C-191/97, EU:C:2000:199, præmis 57).

(13) En hest, der løber stærkt, får sandsynligvis også andre heste til at løbe stærkere. Som

Publius Ovidius Naso (Ovid) (43 f.Kr.-17 e.Kr.) skrev: »tum bene fortis equus reserato carcere currit /cum quos praetereat quosque sequatur habet« (når leddet er åbent, løber en hest aldrig så stærkt /som når den har andre heste at indhente og overgå) (Ars Amatoria, Book III, 595-596).

(14) Jf. i denne retning dom af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, præmis 14).

(15) Jf. i denne retning dom af 17.9.2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

(16) Dom af 1.4.1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, præmis 11) (min fremhævelse).

(17) Dom af 29.10.2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 37).

(18) Jf. dom af 3.3.1994 (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 17 og 19).

(19) Jf. dom af 17.1.2013, BG? Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

(20) Jf. dom af 19.7.2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, præmis 24 og 25).

(21) Jf. i denne retning generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:276, punkt 27).

(22) Jf. dom af 17.1.2013, BG? Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

(23) Jf. bl.a. dom af 11.2.2010, Graphic Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76, præmis 32), af 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, præmis 36), og af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 28).

(24) Jf., blandt en række domme, dom af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

(25) Ibidem.

(26) Jf. dom af 4.6.2015, Kommissionen mod Polen (C-678/13, EU:C:2015:358, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

(27) Blandt de transaktioner, som medlemsstaterne skal fritage, omfatter denne bestemmelse »visse former for levering af ydelser med nær tilknytning til udøvelsen af sport eller fysisk træning, der præsteres af organer, som ikke arbejder med gevinst for øje, til fordel for personer, der deltager i sport eller fysisk træning«.

(28) Jf. med hensyn til begrebet »sport« i henhold til momsbestemmelserne, som er et selvstændigt EU-retligt begreb, dom af 21.2.2013, M?sto Žamberk (C-18/12 (EU:C:2013:95, præmis 17).

(29) Jf. analogt dom af 19.12.2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

(30) Jf. artikel 2, stk. 1, litra a), i det europæiske sportscharter, vedtaget af Europarådets Ministerkomité den 24.9.1992, som ændret.

(31) Jf. i denne retning og analogt dom af 8.3.2012, Kommissionen mod Frankrig (C-596/10, EU:C:2012:130, præmis 54).

(32) Mens udtrykket i den engelske sprogversion af direktiv 2006/112 kan være ambivalent i denne henseende, er andre sprogversioner af dette direktiv helt klare: f.eks. på dansk (»sportsfaciliteter«), tysk (»Sportanlagen«), spansk (»instalaciones deportivas«), fransk (»installations sportives«), italiensk (»impianti sportivi«), nederlandsk (»sportaccomodaties«), portugisisk (»instalações desportivas«), rumænsk (»instalații sportive«) og svensk (»sportanläggningar«).

(33) Jf. J.J.P. Swinkels, »Sports under EU VAT«, International VAT Monitor, 2.7.2010, nr. 4, s. 280 og 281.

(34) Jf. i denne retning og analogt dom af 8.3.2012, Kommissionen mod Frankrig (C-596/10, EU:C:2012:130, præmis 55).

(35) Dette element skal vurderes ud fra gennemsnitsforbrugerens synsvinkel, hvilket skal afgøres på grundlag af objektive elementer. Det forhold, at nogle individuelle kunder kan være af en anden opfattelse, er irrelevant. Jf. i denne retning dom af 21.2.2013, M^osto Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 33 og 35).