

62015CC0432

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

NILS WAHL

14 päivänä kesäkuuta 2016 (1)

Asia C-432/15

Odvolací finanční ředitelství

vastaan

Pavĺína Bařtová

(Ennakkoratkaisupyyntö – Nejvyšší správní soud (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin, Tšekki))

”Verotus — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — Vastikkeellisen palvelujen suorituksen käsitteen määrittäminen — Hevoskilpailut — Rahapalkinnot — Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen — Kilpatallin toiminnan harjoittaminen — Urheilulaitosten käyttöoikeus”

1.

George Orwell kirjoitti provosoivasti, että vakavaan urheiluun liittyy ”kaikkien sääntöjen noudattamatta jättäminen”. (2) Liiketoiminnan verottaminen on sitä vastoin yksi kaikkein säännellyimmistä aloista, eikä ainoastaan Euroopan unionissa. Tämän vuoksi ammattuurheilijoiden edellytetään noudattavan kaikkia heihin sovellettavia sääntöjä, ainakin jättäessään veroilmoituksiaan ja suorittaessaan niitä koskevia maksuja valtiolle.

2.

Esillä olevassa asiassa on käsiteltävänä useita kysymyksiä arvonlisäverosääntöjen sovellettavuudesta liiketoimintaan, joka muodostuu hevoskilpailujen kaltaisesta urheilutoiminnasta tai liittyy siihen tai joka käsittää urheilulaitosten käyttöoikeuden.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

3.

Arvonlisäverodirektiivin (3) 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

— —

c)

verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta

palvelujen suorituksesta;

— —”

4.

Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.

— —”

5.

Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

— —”

6.

Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III on luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja. Tämän luettelon 14 kohta koskee ”urheilulaitosten käyttöoikeutta”.

B Kansallinen lainsäädäntö

7.

Arvonlisäverosta annetun lain 235/2004 (zákon ?. 235/2004 Sb. o dani z p?idané hodnoty, jäljempänä arvonlisäverolaki), sellaisena kuin se oli voimassa kyseessä olevalla verokaudella, 2 §:n 1 momentissa säädetään, että arvonlisäverollisiin liiketoimiin kuuluvat muun muassa ”verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä suorittama vastikkeellinen palvelujen suoritus, kun liiketoimen suorituspaikka on Tšekissä”.

8.

Arvonlisäverolain 4 §:n 1 momentin a kohdan mukaan ”vastikkeella” tarkoitetaan ”rahamäärää tai rahan korvaavaa maksuvälinettä tai muun kuin rahallisen suorituksen arvoa”.

9.

Arvonlisäverolain 5 §:n 2 momentin mukaan liiketoiminnalla tarkoitetaan ”tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa järjestelmällistä toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja lain erityisten säännösten mukaisesti harjoitettava järjestelmällinen toiminta. — — Liiketoimintana pidetään myös aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä tulonsaantitarkoituksessa, jos omaisuutta hyödynnetään järjestelmällisesti. — —”.

10.

Arvonlisäverolain 14 §:n 1 momentin mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan ”kaikkea

toimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus tai kiinteän omaisuuden luovutus. Palvelujen suorituksella tarkoitetaan myös a) oikeuksien siirtoa, b) hyödyntämisoikeuden antamista esineeseen tai oikeuteen tai muuhun omaisuutena hyödynnettävään varallisuuteen, c) kiinteistörasitteen perustamista tai poistamista, d) tietystä menettelystä pidättäytymistä tai tietyn menettelyn tai tilanteen sietämistä koskevan velvoitteen hyväksymistä”.

11.

Arvonlisäverolain 72 §:n 1 momentin mukaan veronmaksajalla on oikeus vähentää vero siltä osin kuin hän käyttää hankkimiaan veronalaisia suorituksia liiketoimintansa harjoittamiseen.

12.

Arvonlisäverolain 47 §:n 4 momentin mukaan palveluihin ”sovelletaan yleistä verokantaa, ellei tässä laissa toisin säädetä. Liitteessä 2 mainittuihin palveluihin sovelletaan alennettua verokantaa”.

13.

Arvonlisäverolain liitteeseen 2 sisältyy muun muassa palvelu, joka muodostuu ”katettujen ja kattamattomien urheilulaitosten käytöstä urheilutoimintaan”.

II Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset

14.

Pavlna Baštová on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Hän harjoittaa muun muassa kilpahevosten kasvatusta ja valmennusta. Tähän tarkoitukseen käytetyssä tallissa oli osittain hänen omia hevosiaan ja osittain muiden omistajien hevosia, joiden valmistaminen kilpailuihin oli annettu hänen tehtäväkseen. Kilpahevosten lisäksi hänellä oli myös kaksi hevosta, joita hän käytti maatilamatkailussa ja nuorten hevosten kouluttamisessa, sekä siitostammoja ja varsoja.

15.

Osa Baštován tuloista muodostui hänen omien hevostensa kilpailujen voitoista saamista palkinnoista ja valmentajan osuudesta muiden omistajien hevosten voittamista palkinnoista. Osa tuloista muodostui muiden omistajien hevosten kilpailuihin valmistautumisesta perittävistä maksuista.

16.

Vuoden 2010 neljättä vuosineljännestä koskevassa veroilmoituksessaan Baštová vaati täyttää arvonlisäveron vähennysoikeutta hankkimistaan verollisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, jotka liittyivät a) hevosten valmistamiseen kilpailuihin ja niihin osallistumiseen, mukaan lukien osallistumis- ja ilmoitusmaksuista sekä avustamisesta kilpailujen aikana aiheutuvat kulut, b) hevosten tarvikkeiden, rehun ja ratsastustarvikkeiden hankkimiseen, c) eläinlääkintäpalveluihin ja lääkkeisiin hevosille, d) tallin sähkönkulutukseen, e) polttoöljyn kulutukseen kuljetusvälineissä, f) heinän ja rehun tuotannossa käytettävien karhottimien ja traktorin laitteiden hankintaan sekä g) konsulttipalveluihin tallin ylläpidon yhteydessä. Hankitut tavarat ja palvelut koskivat hänen omia hevosiaan ja muiden omistajien hevosia.

17.

Samassa veroilmoituksessa Baštová myös ilmoitti alennetun, 10 prosentin verokannan mukaista myynteihin sisältyvää arvonlisäveroa palvelusta, joka koostui ”kilpatallin toiminnasta” ja jonka hän

suoritti muille hevosten omistajille.

18.

Finan?ní ú?ad v Ostrov? (Ostrovin verotoimisto) ei hyväksynyt vaatimusta veron täysimääräisestä vähentämisestä eikä ollut samaa mieltä alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta "kilpatallin toiminnasta" koostuvaan palveluun. Bařtová teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen Finan?ní ?editelství v Plzniin (Plze?in verovirasto), joka hyväksyi oikaisuvaatimuksen osittain. Se kuitenkin hylkäsi vaatimuksen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä sen määrän osalta, joka vastasi Bařtován omien hevosten kilpailuihin osallistumista, koska se katsoi, että hänen omien hevostensa osallistuminen kilpailuihin ei muodostanut verollista liiketoimea. Plze?in verovirasto ei hyväksynyt myöskään vaatimusta alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta kilpatallin toiminnasta koostuvaan palveluun.

19.

Bařtová nosti kyseisestä päätöksestä kanteen Krajský soud v Plznissä (Plze?in alueellinen tuomioistuin), joka yhtyi hänen näkemykseensä ja kumosi päätöksen sekä siirsi asian Odvolací finan?ní ?editelstvíin (muutoksenhakuasioissa toimivaltainen verovirasto) käsiteltäväksi. Mainittu verovirasto valitti tästä tuomiosta oikeuskysymyksen osalta Nejvyšší správní souduin (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin).

20.

Koska viimeksi mainittu tuomioistuin oli epävarma arvonlisäverodirektiivin säännösten tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1a)

Onko hevosen omistajan (joka on verovelvollinen) kilpailunjärjestäjälle suorittama hevosen toimittaminen, jonka tarkoituksena on hevosen osallistuminen kilpailuun, [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus ja siten arvonlisäveron alainen liiketoimi?

1b)

Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, onko vastikkeena pidettävä kilpailussa saatavaa palkintorahaa (jota jokainen kilpailuun osallistuva hevonen ei kuitenkaan saa) vai sellaisen palvelun hankintaa, joka koostuu hevosen mahdollisuudesta juosta kilpailussa ja jonka kilpailunjärjestäjä suorittaa hevosen omistajalle, vai jotain muuta vastiketta?

1c)

Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, onko tämä seikka sinänsä peruste alentaa vähennettävää verollisten luovutusten tai suoritusten, jotka hankitaan ja joita käytetään kasvattajan/valmentajan omien hevosten kilpailuihin valmistautumiseen, ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa vai onko hevosen osallistumista kilpailuun pidettävä osana sellaisen henkilön liiketoimintaa, joka kasvattaa ja valmentaa omia ja muiden omistajien kilpahevusia, ja onko tällaisen henkilön omien hevosten kasvattamisesta ja kilpailuihin osallistumisesta aiheutuvat kustannukset sisällytettävä henkilön liiketoimintaan liittyviin yleiskustannuksiin? Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko palkintoraha sisällytettävä veron perusteeseen ja myynteihin sisältyvä arvonlisävero tilitettävä vai onko palkintoraha tuloa, joka ei vaikuta lainkaan arvonlisäveron perusteeseen?

2a)

Jos arvonlisäverotuksessa on välttämätöntä pitää useita palvelun osia yhtenä liiketoimena, millä perusteilla on määritettävä niiden keskinäinen suhde eli se, ovatko ne keskenään samanarvoisia suorituksia vai suorituksia, joista toinen on pääasiallinen suoritus ja toinen liitännäissuoritus? Onko näiden perusteiden järjestyksessä ja painoarvossa jonkinlainen hierarkia?

2b)

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

2c)

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

2d)

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

21.

Käsiteltävässä asiassa kirjallisia huomautuksia esittivät Tšekin hallitus ja komissio.

III Asian tarkastelu

A Ensimmäinen kysymysryhmä

22.

Ensimmäisellä kysymysryhmällään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta ennen kaikkea selventämään, i) saako kilpatallin omistaja vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron sellaisten liiketoimien perusteella, jotka on suoritettu hänelle, jotta hän voisi toimittaa omia hevosiaan hevoskilpailun järjestäjälle, minkä tarkoituksena on näiden hevosten osallistuminen kilpailuun, ja ii) pitäisikö kilpailussa saadusta palkintorahasta suorittaa arvonlisäveroa.

23.

Tšekin hallituksen mukaan pelkkää hevosen toimittamista hevoskilpailun järjestäjälle ei voi pitää vastikkeellisena palvelujen suorituksena, koska mitään vastiketta ei ole. Tämä koskee erityisesti kilpailuissa jaettavia rahapalkintoja, koska nämä palkinnot annetaan vain tietyille hevosille. Tämän vuoksi hevosen omistajalla ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa tässä tarkoituksessa. Sitä vastoin komission mukaan sekä hevosen ilmoittaminen kilpailuun osallistumismaksua vastaan että mahdollinen rahapalkinnon antaminen hevosen erinomaisesta kilpailusuorituksesta ovat verollisia liiketoimia, jolloin ostoihin sisältyvä arvonlisävero on luonnollisesti vähennyskelpoinen.

24.

Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voitaisiin antaa vastaus, josta on sille hyötyä, aloitan tarkasteluni käsittelemällä erityisesti ensimmäisen kysymyksen c kohdassa esiin tuotua seikkaa.

25.

Kuten ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että Baštová toimittaa kilpahevosia hevoskilpailujen järjestäjille erottamattomana osana liiketoimintaansa. Hevoskilpailuissa jaettavista rahapalkinnoista riippumatta hänen omien hevostensa osallistuminen näihin kilpailuihin (ja etenkin niiden mahdollinen menestyminen) on omiaan lisäämään Baštován mainetta ja imagoa. Tämä vaikuttaa myönteisesti hintaan, jonka hän voi periä hevostensa myynnistä ja muiden omistamien hevosten valmentamisesta.

26.

Tämä on mielestäni ratkaiseva seikka. Kuten unionin tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, arvonlisäverodirektiivin säännöksistä, systematiikasta ja tarkoituksesta ilmenee, että kaikki liiketoiminta on lähtökohtaisesti verollista. (4) Liiketoiminnan käsite on määritelty laajasti: arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan liiketoimintana pidetään erityisesti "aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa". Tämä on yhdenmukaista arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan viidennen perustelukappaleen kanssa, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava "mahdollisimman yleisesti".

27.

Oikeuskäytännön perusteella hevosten omistaja, joka Baštován tavoin harjoittaa kilpatallin toimintaa ja toimittaa hevosiaan hevoskilpailujen järjestäjille todellisenä tarkoituksenaan saada hevosten valmentajan ja kasvattajan toimintaansa liittyviä taloudellisia etuja sekä lisätuloja jaettavista palkinnoista, harjoittaa arvonlisäverosääntöjen alaista liiketoimintaa.

28.

Edellä esitetystä seuraa, että Baštován kaltainen kilpatallin omistaja saa laillisesti vähentää omien

hevostensa kilpailuihin valmistautumiseen hankkimiansa tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.

29.

On selvää, että johtopäätökseni olisi toinen, jos hevosten toimittaminen hevoskilpailujen järjestäjille ei tapahtuisi liiketoiminnan yhteydessä. Näin voi olla esimerkiksi silloin, kun hevosen omistaja osallistuu tapahtumiin vain harrastusmielessä tai pelkästään voidakseen vaatia vain yksityiseen käyttöön tarkoitettujen hevosten ylläpitoon liittyviin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä.

30.

Tässä suhteessa voi olla paikallaan panna merkille, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toiminnan on katsottava olevan taloudellista vain, jos sitä harjoitetaan jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa (5) tai jos se toisin sanoen suoritetaan vastiketta vastaan. (6) Tuloja ei kuitenkaan voida saada, jos toiminta on yksinomaan vastikkeetonta (7) tai jos siihen ei liity todellista mahdollisuutta saada jonkinlaista vastiketta. Tämän vuoksi edes verovelvollisen suorittama toiminta, joka on vain harrastus- tai vapaa-ajan toimintaa tai josta ei ole mahdollista saada suoraan tai välillisesti taloudellista etua, ei muodosta osaa tämän henkilön liiketoiminnasta. Tällä taas on ilmeisiä vaikutuksia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuuteen (tai vähennyskelvottomuuteen). Arvonlisäverodirektiiviin sisältyy nimittäin myös säännöksiä, jotka koskevat verovelvollisen yrityksen liikeyhteyksien kuuluvan tavaran ottamista verovelvollisen omaan yksityiseen käyttöön. (8)

31.

Tämän johtopäätöksen jälkeen on käsiteltävä vielä kysymystä siitä, pitäisikö hevoskilpailussa saadun palkintorahan olla arvonlisäverollista. Vastaus tähän kysymykseen saadaan mielestäni ensimmäisen kysymyksen c kohtaan ehdotetusta vastauksesta.

32.

Korostan heti alkuun, että osallistuminen kilpailuihin ja muihin urheilutapahtumiin voi monesti sisältää useita erillisiä mutta toisiinsa läheisesti liittyviä palveluja. (9) Tämä merkitsee arvonlisäverosääntöjen kannalta sitä, että osallistujan (kuten hevoskilpailuun ilmoitetun hevosen omistajan) ja tapahtuman järjestäjän välillä voi toteutua useampi kuin yksi liiketoimi. Aina erityisten olosuhteiden mukaan sekä hevosen omistaja että hevoskilpailun järjestäjä voivat olla toisilleen yhden tai useamman palvelun suorittajana. Toisin sanoen molemmat voivat samaan aikaan olla joidenkin liiketoimien vastaanottavalla puolella ja toisten liiketoimien suorittavalla puolella.

33.

Sitä, mikä muodostaa tietyssä tapauksessa verollisen liiketoimen, ei voida määritellä abstraktisti, vaan se riippuu hevosen omistajan ja hevoskilpailun järjestäjän tietyssä tilanteessa tekemän sopimuksen erityispiirteistä. (10) Yleisesti ottaen voidaan ajatella ainakin kolmea eri tilannetta.

34.

Ensinnäkin voi olla tilanteita, joissa hevosen omistaja, joka haluaa ilmoittaa hevosensa hevoskilpailuun, sitoutuu maksamaan osallistumismaksun hevoskilpailun järjestäjälle. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan näin toimitaan yleensä hevoskilpailuissa, joihin Baštová osallistuu hevosillaan. Kuten tuomiossa Town & County Factors, tämä liiketoimi käsittää mielestäni unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuja "vastavuoroisia

suorituksia”. Hevosen omistajan maksama osallistumismaksu on vastike kilpailun järjestäjän hänelle suorittamista palveluista (tapahtuman järjestäminen, logistiikka ja liitännäispalvelut). (11)

35.

Lisäksi voi olla tilanteita, joissa hevoskilpailun järjestäjä maksaa hevosen omistajalle – riippumatta suorituksesta hevoskilpailussa – tästä osallistumisesta. Näin voi tapahtua esimerkiksi silloin, kun hevonen on erityisen kuuluisa ja sen pelkkä osallistuminen kilpailuun on omiaan lisäämään tapahtuman kaupallista arvoa ja mainetta. Tällaisessa tilanteessa hevoskilpailun järjestäjän hevosen omistajalle suorittama maksu on vastike kyseisen omistajan tälle järjestäjälle suorittamasta palvelusta, kun hän antaa hevosensa osallistua tapahtumaan.

36.

Hevoskilpailun järjestäjä voi myös, kuten useimmissa hevoskilpailuissa näyttää tapahtuvan, myöntää useita palkintoja parhaiten suoriutuneille hevosille. Nähdäkseni myös tällainen tilanne johtaa arvonlisäverolliseen liiketoimeen: hevosen omistajan saama palkinto on vastike hevosen erinomaisesta kilpailusuorituksesta tämän tehtyä tapahtumasta kiinnostavamman ja arvokkaamman. Toimittamalla hevosiaan hevoskilpailuun hevosten omistaja mahdollistaa sen, että järjestäjä voi tuottaa tapahtuman, johon yleisö voi osallistua, josta mediayhtiöt voivat lähettää ohjelmaa ja joka voi kiinnostaa mainostajia ja sponsoreita. (12) Hevoskilpailun järjestäjä ei voisi järjestää ja markkinoida tapahtumaansa ilman tiettyä määrää siihen osallistuvia hevosia, ja mitä parempia hevoset ovat taidoiltaan, (13) sitä suurempi on tapahtuman kaupallinen arvo. Tästä syystä on selvää, että sekä hevoskilpailun järjestäjä että hevosten omistaja saavat liiketoimesta suoraa ja yksilöllistä etua. (14) Näin ollen hevosen erinomaisen kilpailusuorituksen (suoritettu palvelu) ja palkinnon maksamisen (saatu vastike) välillä on suora yhteys.

37.

Pelkästään se, että palkintoa ei myönnetä jokaiselle hevoskilpailuun osallistuvalla hevosella ja että palkinnon myöntäminen riippuu tapahtumien kulusta, jota osapuolet eivät voi täysin kontrolloida, ei merkitse sitä, että sen taustalla oleva liiketoimi ei olisi vastikkeellinen. Jos palkinto lopulta myönnetään, tämä palkinto merkitsee vastaanottajalle tosiasiaassa saatua vastiketta (15) arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan soveltamisen kannalta. Näin ollen hevoskilpailujen yhteydessä myönnettyjen rahapalkintojen pitäisi lähtökohtaisesti merkitä arvonlisäverosääntöjen mukaisia verollisia liiketoimia.

38.

Tšekin hallituksen tätä kantaa vastaan esittämät perustelut eivät ole mielestäni vakuuttavia. Se, että vastikkeen maksaminen edellyttää tietyn ehdon täyttymistä, ei poista liiketoimen vastikkeellisuutta.

39.

Tätä seikkaa voidaan selventää esimerkillä. Jos yksityishenkilö pyytää palveluja usealta kiinteistövälitystoimistolta talonsa myymiseksi, kukin näistä toimistoista tuottaa joitakin palveluja tämän henkilön hyväksi. Tyypillisesti ne kaikki julkaisevat mainoksia eri medioissa, järjestävät näyttöjä mahdollisille ostajille ja yleisemmin antavat neuvoja myyjälle maksimoidakseen hänen mahdollisuutensa kaupan onnistumiseen. Jollei toisin ole sovittu, yleensä kuitenkin ainoastaan ostajan löytävä toimisto saa myyjältä (ja/tai ostajalta) ennalta määrätyn maksun tai välityspalkkion korvauksena palveluistaan, kun taas muut ovat työskennelleet korvauksetta. Ei kuitenkaan voida kiistää, että onnistuneelle toimistolle maksettu rahamäärä on vastike suoritetuista palveluista ja

että liiketoimi on siten arvonlisäsääntöjen mukaisesti verollinen.

40.

Unionin tuomioistuin on jo todennut, että arvonlisäverosääntöjen mukaista verollista liiketoimintaa on liiketoiminta, jota "harjoitetaan vastikkeen saamiseksi tai joka voidaan korvata suorittamalla vastike". (16) Unionin tuomioistuin on myös vahvistanut, että palvelujen suorituksen ja suoritettavan korvauksen välisen suoran yhteyden olemassaoloa ei voida asettaa kyseenalaiseksi sen perusteella, että maksettavan vastikkeen määrä voi vaihdella. (17)

41.

Palataksemme hevoskilpailujen aiheeseen on syytä todeta, että jaettavien palkintojen maksaminen ei ole vapaaehtoista vaan se on hevoskilpailujen järjestäjän lakiin tai sopimukseen perustuva velvoite. Jaettavien palkintojen lukumäärä ja summa sekä edellytykset, joiden täyttyessä ne myönnetään, vahvistetaan etukäteen ja ovat hevosten omistajien tiedossa, ja nämä ovat ilmoittautumalla hevoskilpailuun hyväksyneet ne. Tätä seikkaa on paikallaan korostaa: ainoastaan voittajien nimiä ei tiedetä ennen hevoskilpailuja. Tähän on lisättävä ainoastaan, että mahdollisuus voittaa palkinto on yleensä yksi keskeisistä syistä, joiden vuosi hevosten omistajat ilmoittavat hevosensa kilpailuihin.

42.

Tuomiossa Tolsma näitä kaikkia seikkoja pidettiin merkityksellisinä arvioitaessa palvelun suorituksen ja siitä saadun korvauksen välistä suoraa yhteyttä. (18) Näin ollen hevoskilpailussa saadun palkintorahan pitäisi mielestäni olla arvonlisäveron alaista.

43.

Kun otetaan huomioon ensimmäisen kysymyksen c kohtaan ehdotettu vastaus, sen a ja b kohtaan ei ole tarpeen vastata.

44.

Kaikilla näillä perusteilla katson, että unionin tuomioistuimen pitäisi vastata ensimmäiseen kysymysryhmään siten, että i) sikäli kuin hevosen osallistuminen kilpailuun on osa sellaisen henkilön liiketoimintaa, joka kasvattaa ja valmentaa kilpahevosta, tähän liiketoiminnan osaan liittyvät kustannukset antavat oikeuden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, ja ii) palkintojen myöntäminen parhaiten suoriutuneille hevosille merkitsee arvonlisäverodirektiivin mukaisia arvonlisäverollisia liiketoimia.

B Toinen kysymysryhmä

45.

Toisella kysymysryhmällään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii ennen kaikkea selvittämään, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan nojalla kilpatallin toiminnan harjoittamiseen kokonaisuudessaan alennettua arvonlisäverokantaa.

46.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, että Baštován muille hevosten omistajille suorittama palvelu – johon pääasian oikeudenkäynnissä viitataan yleensä kilpatallin toiminnan harjoittamisena – muodostuu todellisuudessa yhdistelmästä eri palveluja, kuten hevosen

valmentamisesta, urheilutarvikkeiden käytöstä, kokopäiväisestä tallipaikasta, ruokinnasta ja muusta hevosen hoidosta. Pääasian oikeudenkäynnin olosuhteissa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on taipuvainen katsomaan, että Baštován hevosten omistajille suorittamia palveluja pitäisi pitää yhtenä liiketoimena, johon olisi siten sovellettava yhtä arvonlisäverokantaa. Kyseinen tuomioistuin pitää kuitenkin epäselvänä, pitäisikö yhtä tai useaa näistä palveluista pitää hallitsevana ja muita liitännäispalveluina. Tämän vuoksi se pyytää unionin tuomioistuinta esittämään tässä tarkoituksessa käytettävät kriteerit. Tämä on tärkeää sen vuoksi, että osa suoritetuista palveluista voi käsittää urheilulaitosten käyttöoikeuden.

47.

Tšekin hallitus ja komissio esittävät, että unionin tuomioistuin vastaisi kysymyksiin siten, että kilpatallin toiminnan harjoittamiseen kokonaisuudessaan ei sovelleta alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan nojalla.

48.

Olen samaa mieltä.

49.

Heti alkuun on huomattava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Kyse on yhdestä ainoasta liiketoimesta muun muassa silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista. Näin on myös siinä tapauksessa, että yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas päinvastoin yhden tai useamman osatekijän on katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta. (19)

50.

Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen perusteella ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kanta Baštován suorittamien palvelujen jakamattomasta luonteesta on mielestäni järkevä. Ostamalla hänen palvelujaan hevosten omistajat eivät pelkästään hae hevosilleen valmennusta tai oikeutta käyttää Baštován omistamaa urheilulaitosta, vaan he hakevat myös kokopäiväistä tallipaikkaa ja yleensä hoitoa näille eläimille. Huolimatta siitä, että kukin näistä palveluista voitaisiin periaatteessa tarjota erikseen, vaikuttaa siltä, että Baštován asiakkaat, jotka tekevät kilpatallin toimintaa koskevan sopimuksen, hakevat juuri kaikkien näiden palvelujen yhdistelmää. (20) Toisin sanottuna näyttää siltä, että tarjotut eri palvelut liittyvät niin läheisesti yhteen, että sekä palvelun suorittaja (Baštová) että – mikä tärkeintä – hänen asiakkaansa (hevosten omistajat) pitävät niitä yhden paketin osina. (21)

51.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on silti lopullisesti ratkaistava, muodostavatko nämä kaikki palvelut yhden kokonaisuuden verokannan määrittämiseksi. Mikäli kyseinen tuomioistuin vahvistaa alustavan kantansa tässä asiassa, sen on vielä ratkaistava, onko joitakin näistä palveluista pidettävä hallitsevina arvonlisäverosääntöjen soveltamisen kannalta. Baštová väittää, että urheilulaitosten käyttöoikeudesta koostuvat palvelut ovat hallitsevia ja että näin ollen koko liiketoimeen pitäisi soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa.

52.

Tässä yhteydessä on pantava merkille, että unionin tuomioistuimen mukaan suoritusta pidetään pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä etenkin silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa. (22) Tehdessään eron pääasiallisen palvelun ja liitännäispalvelujen välillä unionin tuomioistuin on tarkastellut myös muun muassa sitä, miten tärkeitä eri palvelut ovat asiakkaille, miten paljon aikaa näiden palveluiden suorittamiseen kuluu ja mikä on kunkin palvelun osuus suorittajan kokonaiskustannuksista. (23)

53.

Tätä taustaa vasten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä lähestymistapa, jossa tarkastellaan erityisesti kunkin palvelun suhteellista arvoa ja sen suorittamiseen kulunutta aikaa, vaikuttaa järkevältä. En pitäisi tässä yhteydessä kuitenkaan merkityksettöminä myöskään tietoja, jotka koskevat Baštován vastattavaksi tulevia kustannuksia hänen tarjotessaan kutakin näistä palveluista (mikä heijastuu yleensä mutta ei välttämättä niiden arvoon), sekä asiakkaan näille palveluille antamaa merkitystä.

54.

Ennen kuin ulotan tarkasteluni koskemaan tätä seikkaa, tässä vaiheessa on mielestäni tarpeen selvittää arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan, jonka mukaan ”urheilulaitosten käyttöoikeuteen” voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, merkitystä ja soveltamisalaa.

55.

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioille annettu mahdollisuus soveltaa yhtä tai kahta alennettua verokantaa on poikkeus yleisen verokannan soveltamista koskevasta pääsäännöstä. Alennettuja arvonlisäverokantoja voidaan kuitenkin soveltaa ainoastaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitettuihin tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin. (24) Niin ikään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan säännöksiä, jotka muodostavat poikkeuksen jostakin periaatteesta, on tulkittava suppeasti. (25) Lisäksi unionin tuomioistuin on jo katsonut, että arvonlisäverodirektiivin liitteessä III käytettyjä käsitteitä on tulkittava kyseessä olevien ilmaisujen tavanomaisessa merkityksessä. (26)

56.

Näin ollen katson, että käsitteellä ”urheilulaitosten käyttöoikeus” viitataan toimintoihin, jotka liittyvät tiukasti ihmisten harrastamiin urheilulajeihin. Urheilulaitosten käyttäminen on siten keskeistä urheilulajien harrastamisessa. Siten arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 14 kohdassa samoin kuin saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa (27) pyritään nähdäkseni edistämään urheilulajien harrastamista (28) laajoissa osissa väestöä. (29) Toisin sanoen tällä säännöksellä pyritään kannustamaan ihmisiä harrastamaan vapaamuotoista tai järjestettyä liikuntaa, jonka tarkoituksena on fyysisen kunnon ja henkisen hyvinvoinnin ilmaiseminen tai

parantaminen, sosiaalisten suhteiden solmiminen tai tulosten saavuttaminen kilpailuissa. (30)

57.

Tulkittaessa käsitettä ”urheilulaitosten käyttöoikeus” siten, että se ulotettaisiin koskemaan myös kaikkia ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettuja toimintoja (mm. hevosen kokopäiväistä tallipaikkaa, ruokintaa ja muita hevosen hoitotoimia) ja toiminnan edellytyksiä (jotka voivat sisältää ratsastustarvikkeet, rehun, puhdistusvälineet, tallit, karusellin, ruohoalueen, pesupaikan, lepoalueet ja varastotilat), laajennettaisiin liikaa tämän poikkeuksen soveltamisalaa. (31)

58.

Tämä tulkinta ei myöskään vastaisi käsitteen ”urheilulaitosten käyttöoikeus” tavanomaista merkitystä yleisessä kielenkäytössä. Mielestäni tällä käsitteellä pitäisi yleensä ymmärtää viitattavan kiinteisiin laitoksiin, (32) jotka ovat pysyviä (kuten uimahallit, kilparadat, urheiluhallit ja kuntokeskukset) tai tilapäisiä (kuten julkiset aukiot, rannat tai maa-alueet, jotka on väliaikaisesti otettu käyttöön urheilukenttinä tiettyä tapahtumaa varten) (33) ja joita tosiasiallisesti harjoittelevat tai kilpailuun osallistuvat ihmiset käyttävät.

59.

Vaikka esimerkiksi ratsastusta harrastavien henkilöiden harjoitusratojen kaltaisten laitosten käyttö voi kuulua arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 14 kohdassa tarkoitetun poikkeuksen soveltamisalaan, sama ei päde kaikkiin kilpatallin toiminnan harjoittamisen edellyttämiin toimintoihin, (34) sellaisina kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimisto on ne kuvannut. Erityisesti silloin, kun henkilökunta ainoastaan ruokkii, puhdistaa tai hoitaa hevosta tai kun hevonen vain lepää talleilla tai viheralueella, ei kyse ole arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetusta urheilulaitosten käyttöoikeudesta. Tämä johtuu paitsi siitä, ettei urheilulaitoksia käytetä, myös siitä, ettei yksikään henkilö harrasta silloin mitään urheilulajia.

60.

Kansallisen tuomioistuimen on pidettävä tämä mielessä, kun se arvioi urheilulaitosten käyttöoikeudesta koostuvien palvelujen arvoa, kestoa, kustannuksia ja merkitystä suhteessa muiden palvelujen arvoon, keston, kustannuksiin ja merkitykseen.

61.

Käsitän asian siten, että urheilulaitosten käyttöoikeudesta muodostuva toiminta ei ylitä arvoltaan, kestoaltaan, kustannuksiltaan tai merkitykseltään muita palveluja. Hevosten ruokinnan ja kokopäiväisen tallipaikan ja yleisen hoidon kaltaiset toiminnot eivät mielestäni ole suhteellisen vähäarvoisia palveluja: ne ovat kaikki ratkaisevan tärkeitä hevosten hyvinvoinnin ja kunnan varmistamiseksi, jotta niillä olisi paras mahdollinen suoritus urheilutoiminnassa tai muissa toiminnoissa. Joka tapauksessa ne edellyttävät varmasti tallin omistajalta merkittäviä investointeja, joiden pitäisi olettaakseni heijastua kunkin näistä palveluista hintaan, jos Baštová jakaisi kokonaishinnan eri palvelujen mukaan. Nämä palvelut eivät ole mielestäni myöskään vähemmän merkittäviä hevosen keskiverto-omistajan kannalta: (35) On vaikeaa kuvitella, että nämä omistajat eivät olisi erityisen kiinnostuneita eläintensä terveydestä ja hyvinvoinnista. Epäilen, että hevonen viettää valta-osan ajasta Baštován kilpatallilla sisällä ja ulkona sijaitsevilla lepoalueilla, talleilla, ruokinta-alueilla ja niin edelleen. Nämä kaikki ovat alueita, joita ei edellä selostetulla tavalla voida pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuina urheilulaitoksina.

62.

Kaikilla näillä perusteilla ehdotan toiseen kysymysryhmään vastattavan, että kilpatallin toiminnan harjoittamiseen kokonaisuudessaan ei voida soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan nojalla, jollei kansallisen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu.

IV Ratkaisuehdotus

63.

Johtopäätöksenä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Nejvyšší správní soudin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

—

Sikäli kuin hevosen osallistuminen kilpailuun on osa henkilön liiketoimintaa, joka koostuu kilpahevosten kasvattamisesta ja valmentamisesta, tähän liiketoiminnan osaan liittyvät kustannukset antavat oikeuden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen. Palkintojen myöntäminen parhaiten suoriutuneille hevosille merkitsee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY tarkoitettuja arvonlisäverollisia liiketoimia.

—

Kilpatallin toiminnan harjoittamiseen kokonaisuudessaan ei voida soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan nojalla, jollei kansallisen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu.

(1) Alkuperäinen kieli: englanti.

(2) ”The Sporting Spirit”, The London Tribune, joulukuu 1945 (vapaa käännös).

(3) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1).

(4) Ks. mm. tuomio 29.10.2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(5) Ks. tuomio 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaß (C-219/12, EU:C:2013:413, 18 kohta).

(6) Ks. tuomio 13.12.2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, 18 kohta) ja tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 37 kohta).

(7) Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(8) Ks. erityisesti arvonlisäverodirektiivin 26 artikla. Ks. myös saman direktiivin 184 artikla ja sitä seuraavat artiklat.

(9) Ks. vastaavasti tuomio 11.4.2000, Deliège (C-51/96 ja C-191/97, EU:C:2000:199, 56 kohta).

- (10) Ks. vastaavasti tuomio 21.2.2013, Becker (C?104/12, EU:C:2013:99, 21 ja 22 kohta).
- (11) Tuomio 17.9.2002, Town & County Factors (C?498/99, EU:C:2002:494, 20 kohta).
- (12) Ks. vastaavasti tuomio 11.4.2000, Deliège (C?51/96 ja C?191/97, EU:C:2000:199, 57 kohta).
- (13) Hevonen, joka juoksee kovaa, saa todennäköisesti muutkin hevoset juoksemaan kovempaa. Kuten Publius Ovidius Naso (43 eaa–17 jaa) kirjoitti, "tum bene fortis equus reserato carcere currit / cum quos praetereat quosque sequatur habet" ("ei koskaan juokse hevonen niin kovaa avoimesta portista / kuin silloin kun se haluaa tavoittaa toisia") (Ars Amatoria, kirja III, s. 595–596, vapaa käännös).
- (14) Ks. vastaavasti tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, 14 kohta).
- (15) Ks. vastaavasti tuomio 17.9.2002, Town & County Factors (C?498/99, EU:C:2002:494, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (16) Tuomio 1.4.1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, 11 kohta) (kursivointi tässä).
- (17) Tuomio 29.10.2015, Sudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733, 37 kohta).
- (18) Ks. tuomio 3.3.1994 (C?16/93, EU:C:1994:80, 17 ja 19 kohta).
- (19) Ks. tuomio 17.1.2013, BG? Leasing, C?224/11 (EU:C:2013:15, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (20) Ks. tuomio 19.7.2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, 24 ja 25 kohta).
- (21) Ks. tältä osin julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:276, 27 kohta).
- (22) Ks. tuomio 17.1.2013, BG? Leasing, C?224/11 (EU:C:2013:15, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (23) Ks. mm. tuomio 11.2.2010, Graphic Procédé (C?88/09, EU:C:2010:76, 32 kohta); tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C?111/05 (EU:C:2007:195, 36 kohta) ja tuomio 27.10.2005, Levob Verzekering ja OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, 28 kohta).
- (24) Ks. mm. tuomio 17.6.2010, komissio v. Ranska (C?492/08, EU:C:2010:348, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (25) Ibid.
- (26) Ks. tuomio 4.6.2015, komissio v. Puola (C?678/13, EU:C:2015:358, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- (27) Tämän säännöksen mukaan liiketoimiin, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava verosta, kuuluvat "tietty, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille".

(28) Ks. arvonlisäverosääntöjen kannalta käsitteestä ”urheilu”, joka on unionin oikeuden itsenäinen käsite, tuomio 21.2.2013, M^osto Žamberk (C^o18/12, EU:C:2013:95, 17 kohta).

(29) Ks. analogisesti tuomio 19.12.2013, The Bridport ja West Dorset Golf Club (C^o495/12, EU:C:2013:861, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(30) Ks. Euroopan neuvoston ministerikomitean 24.9.1992 hyväksymän urheilun eurooppalaisen peruskirjan, sellaisena kuin se on muutettuna, 2 artiklan 1 kohdan a alakohda.

(31) Ks. tältä osin analogisesti tuomio 8.3.2012, komissio v. Ranska (C^o596/10, EU:C:2012:130, 54 kohta).

(32) Vaikka direktiivin 2006/112 englanninkielisessä versiossa tämä ilmaisu (”sporting facilities”) saattaa olla moniselitteinen, tämän direktiivin muut kieliversiot ovat varsin selviä: esimerkiksi tanska (”sportsfaciliteter”), saksa (”Sportanlagen”), espanja (”instalaciones deportivas”), ranska (”installations sportives”), italia (”impianti sportivi”), hollanti (”sportaccomodaties”), portugali (”instalações desportivas”), romanian (”instalații sportive”) ja ruotsi (”sportanläggningar”).

(33) Ks. Swinkels, J. J. P., ”Sports under EU VAT”, International VAT Monitor, 2.7.2010, nro 4, s. 280 ja 281.

(34) Ks. tältä osin analogisesti tuomio 8.3.2012, komissio v. Ranska (C^o596/10, EU:C:2012:130, 55 kohta).

(35) Tätä seikkaa on arvioitava keskivertokuluttajan, joka on määritettävä kaikkien objektiivisten seikkojen perusteella, näkökulmaa soveltaen. Se, että joillakin yksittäisillä asiakkaila voi olla erilainen näkökulma, on merkityksetöntä. Ks. vastaavasti tuomio 21.2.2013, M^osto Žamberk (C^o18/12, EU:C:2013:95, 33 ja 35 kohta).