

62015CC0432

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

N. WAHL

van 14 juni 2016 (1)

Zaak C-432/15

Odvolačí finanční právní vztahy

tegen

Pavlaína Baštová

[verzoek van de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië)

om een prejudiciële beslissing]

„Fiscale bepalingen — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Begrip „diensten onder bezwarende titel” — Paardenrennen — Geldprijzen — Aftrek van voorbelasting — Exploitatie van een renstal — Gebruik van sportaccommodatie”

1.

George Orwell schreef provocerend dat serieuze sport gepaard gaat met minachting voor alle regels. (2) De belasting van economische activiteiten is daarentegen – in de Unie en elders – een domein waar zeer veel regels gelden. Professionele sporters moeten dus minstens bij hun belastingaangifte en de daarmee samenhangende betalingen aan de staat de regels in acht nemen die op hen van toepassing zijn.

2.

In deze zaak rijzen een aantal vragen in verband met de toepasselijkheid van de regels inzake belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) op economische activiteiten die bestaan in of samenhangen met sportbeoefening, zoals paardenrennen, of waarbij gebruik wordt gemaakt van sportaccommodatie.

I – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

3.

Artikel 2 van de btw-richtlijn (3) bepaalt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c)

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

[...]"

4.

Artikel 24 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Als ‚dienst‘ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.

[...]"

5.

Artikel 98 van de btw-richtlijn luidt:

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

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

[...]"

6.

Bijlage III bij de btw-richtlijn bevat een lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast. Punt 14 van die bijlage vermeldt het „recht gebruik te maken van sportaccommodaties”.

B – Nationaal recht

7.

§ 2, lid 1, van zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”), zoals van toepassing ten tijde van het belastingtijdvak aan de orde in het hoofdgeding, bepaalt dat onder meer aan btw zijn onderworpen „de diensten die door een belastingplichtige onder bezwarende titel in het kader van een economische activiteit worden verricht, voor zover de handeling binnen Tsjechië wordt verricht”.

8.

In § 4, lid 1, onder a), van de btw-wet wordt „onder bezwarende titel” gedefinieerd als „tegen betaling in contanten of met andere betaalmiddelen, dan wel in natura”.

9.

In § 5, lid 2, van de btw-wet worden als economische activiteit beschouwd „alle systematisch verrichte werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, landbouw en de uitoefening van systematische activiteiten in overeenstemming met bijzondere wettelijke voorschriften. [...] Als economische activiteit wordt ook beschouwd de exploitatie van een lichamelijk of onlichamelijk goed om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, voor zover dat goed systematisch wordt geëxploiteerd. [...]”

10.

Volgens § 14, lid 1, van de btw-wet moet onder dienst worden verstaan „elke activiteit die geen levering van goederen of overdracht van onroerende goederen behelst. Onder diensten wordt ook verstaan: a) de overdracht van rechten, b) de verlening van het recht om een zaak, recht of ander als eigendom exploiteerbaar goed te exploiteren, c) het vestigen of beëindigen van een zakelijke erfdienstbaarheid, d) de aanvaarding van een verbintenis om iets niet te doen of om een daad of een situatie te dulden.”

11.

Een belastingplichtige heeft overeenkomstig § 72, lid 1, van de btw-wet recht op btw-aftrek voor zover hij de ontvangen goederenlevering of diensten gebruikt voor zijn economische activiteit.

12.

In § 47, lid 4, is bepaald dat voor diensten „het normale btw-tarief van toepassing is behoudens andersluidende bepaling. Voor de diensten bedoeld in bijlage 2 geldt het verlaagde tarief.”

13.

Bijlage 2 bij de btw-wet vermeldt onder meer de dienst „gebruik van overdekte sportaccommodatie en sportaccommodatie in open lucht voor sportactiviteiten”.

II – Feiten, procedure en prejudiciële vragen

14.

Pavĺína Bařtová is geregistreerd als btw-plichtige. Zij is onder meer actief op het gebied van het fokken en trainen van renpaarden. De stallen die zij daarvoor gebruikt, werden deels bezet door haar eigen paarden en deels door paarden van anderen die aan haar waren toevertrouwd om op wedstrijden te worden voorbereid. Naast renpaarden hield zij ook twee paarden die werden ingezet voor agrotourisme en de training van jonge paarden, alsook fokmerries en veulens.

15.

Een deel van Bařtová's inkomen werd gevormd door de prijzen die haar eigen paarden wonnen en het percentage voor de trainer bij winst door paarden van anderen. Voorts bestond haar inkomen uit vergoedingen voor de voorbereiding van paarden van anderen op een wedren.

16.

In haar belastingaangifte voor het vierde kwartaal van 2010 vorderde Bařtová volledige aftrek van de btw op de door haar ontvangen belastbare goederenleveringen en diensten die betrekking hadden op a) de voorbereiding van paarden op wedrennen en de deelname aan wedrennen, met inbegrip van uitgaven voor inschrijfgelden, aanmeldingsgelden en bijstand tijdens de wedren, b) de verstrekking van verbruiksgoederen voor paarden, voer en rijuitrusting, c) de diensten van dierenartsen en het verstrekken van geneesmiddelen aan de paarden, d) het elektriciteitsverbruik in de stallen, e) het brandstofverbruik voor transport, f) de levering van harkmachines voor de productie van hooi en veevoer en van tractoronderdelen, en g) adviesdiensten betreffende de exploitatie van de stallen. De ontvangen goederen en diensten hadden betrekking op haar eigen paarden en paarden van anderen.

17.

In dezelfde belastingaangifte gaf Baštová ook btw aan tegen het verlaagde tarief van 10 % voor de dienst „exploitatie van een renstal”, die zij aan de andere paardeneigenaars verstrekke.

18.

De Finanční úřad v Ostrově (belastingkantoor Ostrov) aanvaardde de door haar gevorderde integrale aftrek niet en ging evenmin akkoord met het verlaagde btw-tarief voor de „exploitatie van een renstal”. Baštová diende tegen dit besluit bezwaar in bij de Finanční úředitelství v Plzni (belastingdienst Pilsen), die het bezwaar gedeeltelijk toewees. Hij weigerde echter de gevorderde aftrek van de voorbelasting die betrekking had op de deelname van Baštová's eigen paarden aan wedrennen, op grond dat het laten deelnemen van haar eigen paarden geen belastbare handeling was. Daarnaast aanvaardde de Finanční úředitelství v Plzni evenmin de toepassing van het verlaagde btw-tarief op de dienst betreffende de „exploitatie van een renstal”.

19.

Baštová kwam tegen het betrokken besluit op bij de Krajský soud v Plzni (regionale rechter Pilsen), die haar beroep toewees en het besluit nietig verklaarde en de zaak voor verdere behandeling verwees naar de Odvolací finanční úředitelství (kamer van beroep van de belastingdienst). De Odvolací finanční úředitelství heeft tegen deze beslissing cassatieberoep ingesteld bij de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter).

20.

Aangezien de verwijzende rechter twijfels heeft over de uitlegging van bepalingen van de btw-richtlijn, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1.a

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

1.b

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

1.c

Zo nee, volstaat die omstandigheid op zich om de aftrek te verminderen van de btw betaald op de belastbare prestaties die zijn ontvangen en gebruikt voor de voorbereiding van de eigen paarden van de fokker/trainer op wedrennen, of moet de deelname van een paard aan een wedren worden beschouwd als een onderdeel van de economische activiteit van een persoon die actief is op het gebied van het fokken en trainen van zijn eigen renpaarden en die van andere eigenaars, en moeten de uitgaven voor het fokken en laten deelnemen aan wedrennen van zijn eigen paarden worden meegerekend in de bedrijfskosten van zijn economische activiteit? Indien dat deel van de

vraag bevestigend moet worden beantwoord: moet het prijzengeld worden opgenomen in de maatstaf van heffing en btw worden betaald, of heeft dit inkomen geen invloed op de maatstaf van heffing voor de btw?

2.a

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

2.b

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

2.c

Indien vraag 2.b bevestigend moet worden beantwoord: verzet de combinatie van de deeldienst houdende verstrekking van het recht op gebruik van sportaccommodatie en de deeldienst van het trainen van renpaarden zich er in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding tegen dat deze dienst in zijn geheel onder het verlaagde btw-tarief valt zoals bedoeld in punt 14 van bijlage III bij [de btw-richtlijn]?

2.d

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

21.

In deze procedure zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Tsjechische regering en de Commissie.

III – Analyse

A – Eerste reeks vragen

22.

Met zijn eerste reeks vragen wenst de verwijzende rechter in wezen van het Hof te vernemen of i) de eigenaar van een renstal de btw mag aftrekken die is betaald op handelingen die zijn verricht om haar eigen paarden ter beschikking te stellen aan de organisator van een wedren met het oog op deelname van die paarden aan een wedren, en ii) het in een wedren behaalde prijzengeld aan btw is onderworpen.

23.

Volgens de Tsjechische regering kan de loutere terbeschikkingstelling van een paard aan een organisator van een wedren niet worden beschouwd als een dienst onder bezwarende titel, aangezien er geen tegenprestatie is. Dit geldt in het bijzonder voor de geldprijzen die in de wedrennen op het spel staan, aangezien die prijzen enkel worden toegekend aan bepaalde paarden. De eigenaar van het paard heeft dus geen recht op aftrek van de voorbelasting in dat verband. De Commissie stelt daarentegen dat zowel de inschrijving van paarden voor een wedren, tegen betaling van inschrijfgeld, als, in voorkomend geval, het toekennen van prijzengeld voor een bijzondere prestatie van een paard in een wedren, een belastbare handeling is, met de bijhorende gevolgen op het vlak van aftrekbaarheid van voorbelasting.

24.

Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te verschaffen, zal ik in mijn analyse eerst de kwestie onderzoeken die met name in vraag 1.c aan de orde is.

25.

Blijkens de verwijzingsbeslissing is de terbeschikkingstelling van renpaarden aan de organisatoren van wedrennen volgens de verwijzende rechter een integraal onderdeel van Baštová's activiteiten. Ongeacht of haar paarden in wedrennen prijzengeld winnen, is het aannemelijk dat de deelname van die paarden aan die wedrennen op zich (en zeker hun mogelijk succesvolle deelname) de reputatie en het imago van Baštová ten goede komt. Dat heeft positieve gevolgen voor de prijs die zij kan vragen bij de verkoop van haar paarden en voor het trainen van paarden van anderen.

26.

Dat is volgens mij een wezenlijk punt. Het is vaste rechtspraak van het Hof dat blijkens de bepalingen, de structuur en het doel van de btw-richtlijn iedere activiteit van economische aard in beginsel belastbaar is. (4) Het begrip „economische activiteit” wordt ruim gedefinieerd: volgens artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn heeft dat begrip in het bijzonder betrekking op „de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”. Dit is in overeenstemming met overweging 5 van de btw-richtlijn, waarin het heet dat btw „zo algemeen mogelijk wordt geheven”.

27.

In het licht van die rechtspraak vormt de activiteit van een paardeneigenaar die, zoals Baštová, een renstal exploiteert en haar paarden ter beschikking stelt aan de organisatoren van wedrennen met de daadwerkelijke bedoeling om daaruit economisch voordeel te behalen voor haar activiteiten als trainer en fokker van paarden, alsook om een bijkomend inkomen uit het betrokken prijzengeld te verwerven, een economische activiteit in de zin van de btw-voorschriften.

28.

Daaruit volgt dat de eigenaar van een renstal, zoals Baštová, het recht heeft de btw af te trekken die is betaald op de goederen en diensten die zijn verworven met het oog op de voorbereiding van haar eigen paarden op wedrennen.

29.

De conclusie zou natuurlijk anders luiden indien de paarden niet in het kader van een

professionele activiteit aan de organisatoren van wedrennen ter beschikking worden gesteld. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer de eigenaar van een paard enkel aan evenementen deelneemt uit persoonlijke liefhebberij of louter als een manier om btw-aftrek te vorderen met betrekking tot het onderhoud van paarden die enkel voor particulier gebruik dienen.

30.

In dit verband is het zinvol om te herinneren aan de vaste rechtspraak dat een activiteit enkel wordt beschouwd als een economische activiteit wanneer zij wordt verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (5), of, met andere woorden, tegen vergoeding (6). Opbrengsten kunnen echter niet worden verkregen wanneer een activiteit uitsluitend om niet wordt verricht (7), of wanneer niet daadwerkelijk een vorm van vergoeding als tegenprestatie wordt verwacht. Een activiteit die – zelfs door een belastingplichtige – wordt verricht als een hobby, als vrijetijdsbesteding, of zonder verwachting dat daaruit een direct of indirect economisch voordeel zal voortvloeien, vormt dus geen onderdeel van de economische activiteit van die persoon. Dat heeft op zijn beurt logische gevolgen voor de aftrekbaarheid (of niet-aftrekbaarheid) van voorbelasting. De btw-richtlijn bevat immers ook bepalingen voor de situatie waarin een belastingplichtige een tot zijn bedrijf behorend goed gebruikt voor privédoeleinden. (8)

31.

Na deze vaststelling blijft er nog één bijkomende vraag te beantwoorden: is het in een wedren gewonnen prijzengeld onderworpen aan btw? Het antwoord op deze vraag vloeit voort uit het antwoord dat volgens mij op het eerste onderdeel van vraag 1.c moet worden gegeven.

32.

Om te beginnen dien ik op te merken dat de deelname aan wedstrijden en andere sportevenementen vaak gepaard gaat met de verrichting van een aantal onderscheiden maar nauw verbonden diensten. (9) Dit betekent voor de btw dat er sprake kan zijn van meer dan een handeling tussen een deelnemer (zoals de eigenaar van een paard dat is ingeschreven voor een wedren) en de organisator van een evenement. Belangrijk is dat afhankelijk van de omstandigheden van het geval zowel de eigenaar van het paard als de organisator van de wedren een of meer diensten aan de andere partij kan verstrekken. Beide partijen kunnen met andere woorden tegelijkertijd ontvanger zijn met betrekking tot bepaalde handelingen en verstrekker met betrekking tot andere.

33.

Uiteraard kan niet abstract worden bepaald welke handeling belastbaar is in elk specifiek geval, maar is dit afhankelijk van de bijzondere kenmerken van de overeenkomst tussen de eigenaar van het paard en de organisator van de wedren in die specifieke situatie. (10) In het algemeen zijn minstens drie verschillende gevallen denkbaar.

34.

In de eerste plaats kunnen er gevallen zijn waarin de eigenaar van een paard die zijn paard wenst in te schrijven voor een wedren, ermee instemt aan de organisator van de wedren inschrijfgeld te betalen. Dit is – volgens de verwijzende rechter – meestal het geval bij de wedrennen waaraan Baštová met haar paarden deelneemt. Volgens mij worden er bij deze handeling, zoals in de zaak Town & County Factors, „over en weer prestaties uitgewisseld” in de zin van de rechtspraak van het Hof. Het inschrijfgeld dat de eigenaar van het paard betaalt, is de tegenprestatie voor de diensten die de organisator van de wedren hem verstrekt (organisatie van het evenement,

logistiek en daarmee samenhangende diensten). (11)

35.

In de tweede plaats zijn er gevallen waarin de eigenaar van een paard door de organisator van de wedren wordt betaald voor deelname, ongeacht de prestatie in de wedren. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer een paard een bijzondere reputatie heeft en zijn deelname aan een wedren op zich de commerciële waarde en het prestige van het evenement kan verhogen. In dat geval is de betaling van de organisator van de wedren aan de eigenaar van het paard een tegenprestatie voor de dienst die laatstbedoelde aan eerstbedoelde verstrekt door ermee in te stemmen dat zijn paard aan het evenement deelneemt.

36.

In de derde plaats kan de organisator van de wedren – zoals in de meeste wedrennen het geval is – een aantal prijzen uitreiken aan de paarden die het best presteren. Ik meen dat er ook in dat geval sprake is van een belastbare handeling in het kader van de btw, aangezien de prijs die de eigenaar van het paard ontvangt, een tegenprestatie is voor de bijzondere prestatie van het paard in de wedren, die het evenement heeft verrijkt door het interessanter en waardevoller te maken. De paardeneigenaar die zijn paarden ter beschikking stelt voor de wedren, stelt de organisator in staat een evenement te organiseren dat publiek kan aantrekken, dat mediabedrijven misschien uitzenden en dat adverteerders en sponsors kan interesseren. (12) De organisator van de wedren zou zijn evenement niet kunnen organiseren en marketen zonder de deelname van een bepaald aantal paarden en het spreekt voor zich dat naarmate de paarden meer kwaliteiten bezitten (13), de commerciële waarde van het evenement toeneemt. Het staat dan ook vast dat zowel de organisator van de wedren als de paardeneigenaar een direct en individueel voordeel uit de handeling verkrijgt. (14) Bijgevolg is er een rechtstreeks verband tussen de bijzondere prestatie van een paard in een wedren (verrichte dienst) en de betaling van de prijs (ontvangen tegenprestatie).

37.

De enkele omstandigheid dat niet elk paard dat deelneemt aan een wedren een prijs wint en dat de toekenning van een prijs afhangt van het verloop van een gebeurtenis die niet volledig binnen de controle van de partijen ligt, betekent niet dat er bij de onderliggende handeling geen sprake is van een tegenprestatie. Indien uiteindelijk een prijs wordt toegekend, is deze prijs voor de ontvanger een daadwerkelijk ontvangen (15) tegenprestatie in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. Geldprijzen die worden toegekend in het kader van paardenwedrennen leiden dus in beginsel tot belastbare handelingen volgens de btw-voorschriften.

38.

De argumenten die de Tsjechische regering tegen deze stelling aanvoert, overtuigen mij niet. Uit de omstandigheid dat de tegenprestatie enkel wordt betaald indien een specifieke voorwaarde is vervuld, volgt niet dat de handeling niet langer ten bezwarende titel is.

39.

Een voorbeeld kan dit waarschijnlijk verduidelijken. Indien een persoon zich tot meerdere makelaars wendt om hem bij te staan bij de verkoop van zijn huis, zal elke makelaar hem een aantal diensten verlenen. Zij zullen normaal allemaal het huis adverteren in verschillende media, rondleidingen voor geïnteresseerde kopers organiseren en, meer in het algemeen, de verkoper adviseren hoe hij zijn verkoopkansen kan maximaliseren. Tenzij anders overeengekomen,

ontvangt normaal echter alleen de makelaar die een koper vindt van de verkoper (en/of de koper) een vooraf bepaalde vergoeding of commissie als beloning voor zijn diensten, en hebben de anderen gratis gewerkt. Toch kan niet worden betwist dat het bedrag dat aan de succesvolle makelaar wordt betaald, een tegenprestatie voor de verrichte diensten is en dat de handeling bijgevolg belastbaar is volgens de btw-voorschriften.

40.

Het Hof heeft immers reeds geoordeeld dat krachtens de btw-voorschriften de economische activiteiten van belastingplichtigen noodzakelijkerwijs activiteiten zijn die worden „verricht met het oog op het verkrijgen van een tegenwaarde of die met een tegenwaarde kunnen worden gecompenseerd”. (16) Het Hof heeft ook bevestigd dat de omstandigheid dat het bedrag van de tegenprestatie kan variëren, niet afdoet aan het rechtstreekse verband tussen de verrichting van diensten en de te betalen compensatie. (17)

41.

Wat het onderwerp van deze zaak, paardenwedrennen, betreft, zij opgemerkt dat de prijzen die op het spel staan niet vrijwillig worden betaald, maar op basis van een wettelijke of contractuele verplichting van de organisator van de wedren. Het aantal prijzen, het bedrag ervan en de voorwaarden waaronder zij worden toegekend, worden op voorhand bepaald en de eigenaars zijn ervan op de hoogte en stemmen ermee in door inschrijving van een paard voor de wedren. Benadrukt zij dat vóór de wedren enkel de identiteit van de winnaars onzeker is. Daaraan moet enkel worden toegevoegd dat de kans om een prijs te winnen normaal voor paardeneigenaars een van de belangrijkste drijfveren is om hun paard aan wedrennen te laten deelnemen.

42.

Dit zijn allemaal factoren die het Hof in de zaak Tolsma van belang vond om te beoordelen of er een rechtstreeks verband was tussen de verrichting van een dienst en de als tegenprestatie ontvangen compensatie. (18) Het in een paardenwedren behaalde prijzengeld is volgens mij dus onderworpen aan btw.

43.

Gelet op het voorgestelde antwoord op vraag 1.c hoeven de vragen 1.a en 1.b niet te worden beantwoord.

44.

Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de eerste reeks vragen te beantwoorden als volgt: i) voor zover de deelname van een paard aan een wedren een onderdeel vormt van de economische activiteit van een persoon die actief is op het gebied van het fokken en trainen van renpaarden, bestaat voor de kosten die samenhangen met dit onderdeel een recht op aftrek van voorbelasting, en ii) het toekennen van prijzen aan de paarden die het best presteren, leidt tot belastbare handelingen in de zin van de btw-richtlijn.

B – Tweede reeks vragen

45.

Met zijn tweede reeks vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de exploitatie van een renstal volledig aan een verlaagd btw-tarief is onderworpen krachtens punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn.

46.

De verwijzende rechter verduidelijkt dat de dienst die Bařtová verstrekt aan andere paardeneigenaars – in het hoofdgeding meestal „exploitatie van een renstal” genoemd – in feite bestaat uit een combinatie van verschillende diensten, zoals training van de paarden, gebruik van sportuitrusting, permanent verblijf in stallen, voeren van de paarden en andere verzorging ervan. Gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding is de verwijzende rechter geneigd de diensten die Bařtová aan paardeneigenaars verstrekt te beschouwen als één handeling, waarvoor derhalve één btw-tarief geldt. Die rechter vraagt zich echter af of een of meer van die diensten moeten worden beschouwd als de hoofdprestatie en andere als bijkomende prestaties. Hij heeft het Hof derhalve verzocht te verduidelijken welke criteria in dat verband moeten worden gehanteerd. Dat is van belang voor zover bij sommige van de verstrekte diensten mogelijk sportaccommodatie wordt gebruikt.

47.

De Tsjechische regering en de Commissie geven het Hof in overweging op de vragen te antwoorden dat de exploitatie van een renstal niet volledig aan een verlaagd btw-tarief is onderworpen krachtens punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn.

48.

Ik ben het daarmee eens.

49.

Om te beginnen breng ik de vaste rechtspraak in herinnering dat in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden prestaties, die afzonderlijk kunnen worden verricht, moeten worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet zelfstandig zijn. Van één enkele prestatie is met name sprake wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van de klant, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Dat is het geval wanneer een of meer elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. (19)

50.

Op basis van de informatie in de verwijzingsbeslissing lijkt het standpunt van de verwijzende rechter dat de door Baštová verstrekte diensten ondeelbaar zijn, mij aannemelijk. Paardeneigenaars nemen haar diensten niet louter af met het oog op training van hun paarden of gebruik van Baštová's sportaccommodatie, maar zij wensen ook dat hun dieren daar permanent kunnen verblijven en worden verzorgd. Elk van die diensten kan in beginsel weliswaar afzonderlijk worden verstrekt, maar Baštová's klanten, die met haar een overeenkomst betreffende de „exploitatie van een renstal” sluiten, lijken juist op zoek te zijn naar een combinatie van al die diensten. (20) Het lijkt er met andere woorden op dat al de verschillende diensten die worden verstrekt zo nauw met elkaar samenhangen dat de dienstverrichter (Baštová) en – nog belangrijker – haar klanten (de eigenaars) deze beschouwen als onderdelen van één pakket. (21)

51.

Het staat echter nog steeds aan de verwijzende rechter om vast te stellen of al die diensten een geheel vormen voor het bepalen van het belastingtarief. Indien die rechter zijn standpunt ter zake bevestigt, dient hij vervolgens te bepalen of bepaalde van die diensten moeten worden beschouwd als een hoofdprestatie voor de toepassing van de btw-voorschriften. Baštová stelt immers dat de diensten die bestaan in het gebruik van sportaccommodatie de hoofdprestatie vormen, zodat de handeling volledig moet worden belast tegen een verlaagd btw-tarief.

52.

In dat verband moet erop worden gewezen dat een prestatie volgens het Hof met name als bijkomend bij een hoofddienst wordt beschouwd wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te kunnen maken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter. (22) Bij het onderscheid tussen hoofddiensten en bijkomende diensten heeft het Hof ook factoren in aanmerking genomen zoals het belang van de verschillende diensten voor de klant, de benodigde tijd voor de verrichting ervan en de verhouding van elke dienst binnen de totale kosten van de dienstverrichter. (23)

53.

Tegen die achtergrond lijkt het aanvaardbaar om, zoals de verwijzende rechter voorstelt, in het bijzonder de relatieve waarde van elke dienst en de benodigde tijd voor het verrichten ervan te onderzoeken. Volgens mij moet er in dat verband echter ook rekening worden gehouden met de kosten van Baštová voor het verstrekken van elke dienst (die meestal, maar niet noodzakelijk, worden weerspiegeld in de waarde van de dienst) en het belang dat de klant aan die diensten hecht.

54.

Alvorens mijn analyse ter zake uiteen te zetten, lijkt het mij hier echter aangewezen om de betekenis en de werkingssfeer te verduidelijken van punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn, op grond waarvan op „het recht gebruik te maken van sportaccommodaties” een verlaagd btw-tarief mag worden toegepast.

55.

Volgens vaste rechtspraak is toepassing van een of twee verlaagde btw-tarieven een aan de lidstaten toegekende mogelijkheid in afwijking van het beginsel dat het normale tarief van toepassing is. De verlaagde btw-tarieven kunnen echter uitsluitend op de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorieën goederenleveringen en diensten worden toegepast. (24) Het is

eveneens vaste rechtspraak dat bepalingen die een afwijking vormen op een beginsel, strikt moet worden uitgelegd. (25) Voorts heeft het Hof reeds geoordeeld dat de begrippen in bijlage III bij de btw-richtlijn moeten worden uitgelegd volgens de gebruikelijke betekenis van de betrokken bewoordingen. (26)

56.

Tegen deze achtergrond ben ik van mening dat het begrip „gebruik [...] van sportaccommodaties” betrekking heeft op activiteiten die louter zien op sportbeoefening door personen. Het gebruik van de sportaccommodatie moet dus een hulpmiddel zijn voor de sportbeoefening door personen. Punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn lijkt mij dan ook net als artikel 132, lid 1, onder m), van die richtlijn (27) ertoe te strekken dat sportbeoefening (28) wordt aangemoedigd bij grote delen van de bevolking. (29) Het doel van die bepaling is met andere woorden personen aan te zetten tot alle vormen van lichamelijke activiteit die, al dan niet in georganiseerd verband, ten doel hebben de lichamelijke conditie en het geestelijk welzijn te tonen of te verbeteren, sociale verbanden te ontwikkelen of resultaten te bereiken in competities. (30)

57.

De werkingssfeer van die uitzondering zou te zeer worden uitgebreid indien het begrip „gebruik [...] van sportaccommodaties” aldus zou worden uitgelegd dat het ook betrekking heeft op alle activiteiten (onder meer permanent verblijf van het paard in stallen, voeren van het paard en andere verzorging ervan) en alle voorzieningen (waaronder rij?uitrusting, voer, onderhoudsmateriaal, stallen en boxen, pistes, grasgebieden, de wasruimte, rustzones en opslagruimte) die in de verwijzingsbeslissing worden vermeld. (31)

58.

Die uitlegging zou ook niet beantwoorden aan de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis van het begrip gebruik van sportaccommodatie. Volgens mij verwijst dat begrip normaal naar het gebruik van onroerende voorzieningen (32), die permanent (zoals zwembaden, renbanen, sporthallen en fitnesscentra) of tijdelijk (zoals pleinen, stranden of terreinen die tijdelijk worden gebruikt als sportterrein voor een specifiek evenement) zijn (33), door personen die daadwerkelijk trainen of deelnemen aan een wedstrijd.

59.

Terwijl het gebruik van accommodatie zoals een renbaan voor trainingen door personen die paardrijden dus onder de in punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn bedoelde uitzondering kan vallen, geldt dit niet voor alle activiteiten die nodig zijn voor de exploitatie van een renstal (34), zoals beschreven door de verwijzende rechter. Met name wanneer een paard gewoon wordt gevoerd, schoongemaakt of verzorgd door het personeel, of wanneer het alleen maar rust in de stallen of de paddocks, is er geen gebruik van sportaccommodatie in de zin van de btw-richtlijn. In dat geval zijn er naast de omstandigheid dat er geen sportvoorzieningen worden gebruikt, geen personen die een vorm van sport beoefenen.

60.

De nationale rechter moet hiermee rekening houden wanneer hij de waarde, de duur, de kosten en het belang van de diensten die bestaan in het gebruik van sportaccommodatie afweegt tegen de waarde, de duur, de kosten en het belang van de andere diensten.

61.

Zoals ik het dossier begrijp, overtreffen de activiteiten die bestaan in het gebruik van sportaccommodatie de andere diensten niet op het vlak van waarde, duur, kosten of belang. Activiteiten zoals voeren en het verstrekken van permanent verblijf en algemene verzorging van de paarden lijken mij geen relatief goedkope diensten: zij zijn allemaal cruciaal om het welzijn van de paarden en hun conditie te verzekeren met het oog op een zo goed mogelijke prestatie in een sportactiviteit of een activiteit van andere aard. Zij vergen hoe dan ook aanzienlijke investeringen van de eigenaar van de renstal, die – neem ik aan – worden weerspiegeld in de prijs van elk van die diensten indien Baštová de totaalprijs zou uitsplitsen naargelang de verschillende diensten. Volgens mij zijn die diensten evenmin minder belangrijk in de ogen van de gemiddelde paardeneigenaar (35): het valt moeilijk voor te stellen dat die eigenaars niet bijzonder begaan zijn met de gezondheid en het welzijn van hun dieren. Tot slot vermoed ik dat een paard in de renstal van Baštová het merendeel van zijn tijd doorbrengt in de rustzones binnen en buiten, de boxen, de voederzones e.d. Dit zijn allemaal zones die, zoals ik hierboven heb uiteengezet, niet kunnen worden beschouwd als „sportaccommodatie” in de zin van de btw-richtlijn.

62.

Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging op de tweede reeks vragen te antwoorden dat, onder voorbehoud van verificatie door de nationale rechter, de exploitatie van een renstal niet volledig kan worden onderworpen aan een verlaagd btw-tarief krachtens punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn.

IV – Conclusie

63.

Ik geef het Hof derhalve in overweging de prejudiciële vragen van de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) te beantwoorden als volgt:

„—

voor zover de deelname van een paard aan een wedren een onderdeel vormt van de economische activiteit van een persoon die actief is op het gebied van het fokken en trainen van renpaarden, bestaat voor de kosten die samenhangen met dit onderdeel een recht op aftrek van voorbelasting. Het toekennen van prijzen aan paarden die het best presteren, leidt tot belastbare handelingen in de zin van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde;

—

onder voorbehoud van verificatie door de nationale rechter, kan de exploitatie van een renstal niet volledig worden onderworpen aan een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde krachtens punt 14 van bijlage III bij richtlijn 2006/112.”

(1) Oorspronkelijke taal: Engels.

(2) „Serious sport [...] is bound up with [...] disregard of all rules”. „The Sporting Spirit”, The London Tribune, december 1945.

- (3) Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).
- (4) Zie onder meer arrest van 29 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak.
- (5) Zie arrest van 20 juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaß, C-219/12, EU:C:2013:413, punt 18.
- (6) Zie arresten van 13 december 2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, punt 18, en van 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punt 37.
- (7) Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Gemeente Borsele, C-520/14, EU:C:2015:855, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak.
- (8) Zie in het bijzonder artikel 26 van de btw-richtlijn. Zie ook de artikelen 184 en volgende van die richtlijn.
- (9) Zie naar analogie arrest van 11 april 2000, Deliège, C-51/96 en C-191/97, EU:C:2000:199, punt 56.
- (10) Zie in die zin arrest van 21 februari 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punten 21 en 22.
- (11) Arrest van 17 september 2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, punt 20.
- (12) Zie in die zin arrest van 11 april 2000, Deliège, C-51/96 en C-191/97, EU:C:2000:199, punt 57.
- (13) Een paard dat snel loopt, zal andere paarden in beginsel ook sneller doen lopen. Zoals Publius Ovidius Naso (43 v.Chr.-17) schreef: „tum bene fortis equus reserato carcere currit / cum quos praetereat quosque sequatur habet” (Want, dan zal, na het vallen van den slagboom, het sterke paard behoorlijk gaan rennen, als hij andere paarden heeft voorbij te streven of te achtervolgen) (Ars Amatoria, boek III, 595-596).
- (14) Zie in die zin arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, punt 14.
- (15) Zie in die zin arrest van 17 september 2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak.
- (16) Arrest van 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, punt 11 (cursivering van mij).
- (17) Arrest van 29 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 37.
- (18) Zie arrest van 3 maart 1994, C-16/93, EU:C:1994:80, punten 17 en 19.
- (19) Zie arrest van 17 januari 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak.
- (20) Zie arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punten 24 en 25.

(21) Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:276, punt 27.

(22) Zie arrest van 17 januari 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

(23) Zie onder meer arresten van 11 februari 2010, Graphic Procédé, C?88/09, EU:C:2010:76, punt 32; van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, punt 36, en van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, punt 28.

(24) Zie onder meer arrest van 17 juni 2010, Commissie/Frankrijk, C?492/08, EU:C:2010:348, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

(25) Ibidem.

(26) Zie arrest van 4 juni 2015, Commissie/Polen, C?678/13, EU:C:2015:358, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

(27) Die bepaling noemt onder de handelingen waarvoor de lidstaten vrijstelling verlenen „sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen”.

(28) Zie met betrekking tot het begrip „sport” in het btw-recht, dat een autonoom Unierechtelijk begrip is, arrest van 21 februari 2013, M?sto Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, punt 17.

(29) Zie naar analogie arrest van 19 december 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club, C?495/12, EU:C:2013:861, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

(30) Vgl. artikel 2, lid 1, onder a), van het Europees Handvest inzake sport, dat op 24 september 1992 is aangenomen door het Comité van ministers van de Raad van Europa, zoals gewijzigd.

(31) Zie in die zin naar analogie arrest van 8 maart 2012, Commissie/Frankrijk, C?596/10, EU:C:2012:130, punt 54.

(32) De uitdrukking die in de Engelse taalversie van de btw-richtlijn wordt gebruikt („sporting facilities”) is mogelijk ambigu op dit vlak, maar andere taalversies van de richtlijn zijn duidelijker: bijvoorbeeld de Deense („sportsfaciliteter”), de Duitse („Sportanlagen”), de Spaanse („instalaciones deportivas”), de Franse („installations sportives”), de Italiaanse („impianti sportivi”), de Nederlandse („sportaccommodaties”), de Portugese („instalações desportivas”), de Roemeense („instala?iilor sportive”) en de Zweedse („sportanläggningar”).

(33) Vgl. Swinkels, J.J.P., „Sports under EU VAT”, International VAT Monitor, 2 juli 2010, nr. 4, blz. 280 en 281.

(34) Zie in die zin naar analogie arrest van 8 maart 2012, Commissie/Frankrijk, C?596/10, EU:C:2012:130, punt 55.

(35) Dit moet worden onderzocht vanuit het standpunt van de gemiddelde consument, dat moet worden bepaald op basis van objectieve factoren. De omstandigheid dat bepaalde individuele consumenten een andere mening hebben, is niet relevant. Zie in die zin arrest van 21 februari 2013, M?sto Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, punten 33 en 35.