

62015CC0432

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

NILSA WAHLA

przedstawiona w dniu 14 czerwca 2016 r. (1)

Sprawa C-432/15

Odvolací finanční ředitelství

przeciwko

Pavlnie Baštovej

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska)]

„Opodatkowanie — Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Definicja „odpłatnego świadczenia usług” — Wyłączenia — Nagrody pieniężne — Odliczanie naliczonego podatku VAT — Prowadzenie stajni wyścigowych — Korzystanie z obiektów sportowych”

1.

George Orwell napisał prowokacyjnie, że sport brany na poważnie nie łączy się nierozzerwalnie z „pogardą dla wszelkich zasad” (2). Natomiast opodatkowanie działalności gospodarczej jest jedną z najbardziej uregulowanych dziedzin, nie tylko w Unii. Dlatego zawodowi sportowcy, przynajmniej wtedy, gdy składają zeznania podatkowe i dokonują na rzecz państwa świadczeń z tym państwem, zobowiązani są do przestrzegania wszystkich obowiązujących ich przepisów.

2.

Niniejsze postępowanie dotyczy szeregu kwestii związanych ze stosowaniem przepisów o podatku od wartości dodanej (podatku VAT) do działalności gospodarczej, która polega na działalności sportowej, takiej jak jazda konna lub która jest z nią związana, lub która łączy się z korzystaniem z obiektów sportowych.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

3.

Artykuł 2 dyrektywy o podatku VAT (3) stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

(c)

odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika

działającego w takim charakterze;

[...].

4.

Artykuł 24 dyrektywy o podatku VAT stanowi:

„1. »« świadczenie usług » oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

[...].

5.

Artykuł 98 dyrektywy o podatku VAT stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

[...].

6.

Załącznik III do dyrektywy o podatku VAT zawiera wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można stosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98. Punkt 14 tego załącznika obejmuje „[umożliwienie] korzystania[a] z obiektów sportowych”.

B – Prawo krajowe

7.

Paragraf 2 ust. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) w brzmieniu obowiązującym w odpowiednim roku podatkowym stanowi, że transakcje podlegające opodatkowaniu obejmują „odpłatne świadczenie usług przez podatnika, w ramach jego działalności gospodarczej, realizowane na terenie Republiki Czeskiej”.

8.

Paragraf 4 ust. 1 lit. a) ustawy o podatku VAT stanowi, że „wynagrodzenie” oznacza „zapłatę w pieniądzu lub w innych rodzajach płatniczych zastępujących pieniądze lub w postaci świadczenia o charakterze niepieniężnym”.

9.

Paragraf 5 ust. 2 ustawy o podatku VAT przewiduje, że działalność gospodarcza oznacza „wykonywaną w sposób ciągły działalność producentów, handlowców i usługodawców, w tym górnictwo, działalność rolniczą oraz wykonywaną w sposób ciągły działalność prowadzoną na podstawie przepisów szczególnych [...]. Za działalność gospodarczą uważa się również wykorzystywanie majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu, jeżeli są one wykorzystywane w sposób ciągły [...]”.

10.

Paragraf 14 ust. 1 ustawy o podatku VAT stanowi, że świadczenie usług oznacza „wszelkie czynności inne niż dostawa towarów lub zbycie nieruchomości. Świadczenie usług obejmuje również: a) przeniesienie praw, b) udzielenie prawa użytkowania rzeczy lub prawa lub innych aktywów, c) ustanowienie lub zniesienie służebności, d) zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania działania lub sytuacji”.

11.

Zgodnie z § 72 ust. 1 ustawy o podatku VAT podatnik ma prawo do odliczenia podatku od podlegających opodatkowaniu dostaw, w zakresie w jakim wykorzystuje je do celów prowadzenia własnej działalności gospodarczej.

12.

Paragraf 47 ust. 4 owej ustawy przewiduje, że do usług „ma zastosowanie zwykła stawka opodatkowania, chyba że ustawa stanowi inaczej. Do usług wymienionych w załączniku 2 ma zastosowanie stawka obniżona”.

13.

W załączniku nr 2 do ustawy o VAT została wymieniona między innymi usługa „wykorzystywania krytych i odkrytych obiektów sportowych do zajęć sportowych”.

II – Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14.

Pavína Baštová jest zarejestrowana jako podatnik podatku VAT. Przedmiotem jej działalności jest między innymi hodowla i trenowanie koni wyścigowych. Stajnie wykorzystywane do tego celu zajmowały częściowo jej własne konie, a częściowo konie należące do innych osób i powierzone jej w celu przygotowania do wyścigów. Oprócz koni wyścigowych ma ona także dwa konie, których używa w agroturystyce i do trenowania młodych koni, jak również klacze hodowlane i żrebięta.

15.

Część dochodów P. Baštovej stanowiły nagrody zdobyte przez jej własne konie, a także udział trenera w nagrodach zdobytych przez konie innych właścicieli. Inną część dochodów stanowiło wynagrodzenie za przygotowanie cudzych koni do wyścigów.

16.

W deklaracji podatkowej za czwarty kwartał 2010 r. P. Baštová zażądała prawa do pełnego odliczenia podatku VAT za podlegające opodatkowaniu dostawy i świadczenia otrzymane w związku z (a) przygotowaniem koni do wyścigów i uczestnictwem w nich, w tym kosztów rejestracji, wpisowego i asystentów pomagających w wyścigach, (b) zapewnieniem ekwipunku dla koni, paszy i ekwipunku jeździeckiego, (c) korzystaniem z usług weterynaryjnych, zakupem leków dla koni, (d) zużyciem energii w stajniach, (e) zużyciem paliwa do pojazdów, (f) zakupem wirników do produkcji siana i kiszonki oraz osprzętowania do cięgniaków, (g) nabyciem usług doradczych w związku z prowadzeniem stajni. Dokonane na jej rzecz transakcje dotyczyły własnych i cudzych koni.

17.

W tej samej deklaracji podatkowej P. Baštová zgłosiła też należny podatek VAT według obniżonej stawki 10% od usługi „prowadzenia stajni wyścigowych”, której świadczyła na rzecz innych właścicieli koni.

18.

Finanční úřad v Ostrově (urząd skarbowy w mieście Ostrov) nie uwzględnił żądania dotyczącego pełnego odliczenia i nie zgodził się z objęciem usługi „prowadzenia stajni wyścigowych” obniżoną stawką VAT. Pavlína Baštová wniosła odwołanie do Finanční správy v Plzni (dyrekcji ds. finansowych w Pilźnie), który częściowo je uwzględnił. Finanční správa v Plzni nie uwzględnił jednak odwołań w części dotyczącej odliczenia podatku naliczonego w kwocie odpowiadającej udziałowi w wyścigach własnych koni P. Baštovej, uznając, że udział w wyścigach jej własnych koni nie stanowi transakcji podlegających opodatkowaniu. Ponadto Finanční správa v Plzni nie uznała także zastosowania obniżonej stawki VAT do usługi „prowadzenia stajni wyścigowych”.

19.

Pavlína Baštová zaskarżyła przedmiotowe decyzje do Krajský soud v Plzni (sądu rejonowego w Pilźnie), który przyznał jej rację i uchylił decyzje, przekazując sprawę Odvolací finanční správy (dyrekcji odwoławczej ds. finansowych). Odvolací finanční správa wniosł skargę kasacyjną od tego wyroku do Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego).

20.

Wobec wątpliwości dotyczących wykładni dyrektywy o podatku VAT sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„(1a)

Czy udostępnienie konia przez jego właściciela (będącego podatnikiem) organizatorowi wyścigu w celu uczestnictwa w wyścigu konnym jest odpłatnym świadczeniem usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 punkt c) [dyrektywy o podatku VAT], a zatem transakcja podlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT?

(1b)

W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej, czy jako wynagrodzenie należy traktować nagrodę pieniężną uzyskaną za miejsce zajęte w wyścigu (której jednak otrzymuje nie każdy koź uczestniczący w wyścigach), czy też nabycie usługi polegającej na możliwości uczestniczenia przez konia w wyścigu, której organizator świadczy na rzecz właściciela, czy też inne

wynagrodzenie?

(1c)

W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej, czy okoliczności ta sama w sobie stanowi podstawę do zmniejszenia odliczenia naliczonego podatku VAT od opodatkowanych świadczeń nabytych i wykorzystywanych w celu przygotowania własnych koni do wyścigu, czy też należy traktować uczestnictwo konia w wyścigu jako czysto działalność gospodarczej osoby, której działalność stanowi hodowlę i trening własnych i cudzych koni wyścigowych, a koszty hodowli własnych koni i ich udział w wyścigach jako zawarte w ogólnych kosztach związanych z działalnością gospodarczą tej osoby?

Jeżeli odpowiedź na to czyste pytanie jest twierdząca, to czy nagroda pieniężna za zajęte miejsce należy uwzględnić w podstawie opodatkowania i zapłacić należy podatek VAT, czy też jest to dochód, który nie ma wpływu na podstawę opodatkowania podatkiem VAT?

(2a)

Jeżeli dla celów podatku VAT konieczne jest traktowanie szeregu częściowych usług jako jednej transakcji, to jakie są kryteria służące określeniu ich wzajemnego związku, to znaczy określeniu, czy są one świadczeniami mającymi równy status, czy też świadczeniami stanowiącymi usługę główną i usługę pomocniczą? Czy między tymi kryteriami istnieje jakaś hierarchia pod względem kolejności i wagi?

(2b)

Czy art. 98 [dyrektywy o podatku VAT] w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on objęcie usług obniżonej stawki VAT, jeżeli usługa ta składa się z dwóch częściowych świadczeń, które dla celów podatku VAT muszą być traktowane jako jedno świadczenie, i świadczenia te mają równy status, a jedno z nich nie może samo w sobie zostać zaklasyfikowane do żadnej z kategorii wskazanych w załączniku III do [dyrektywy o podatku VAT]?

(2c)

W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej ma pytanie 2b, czy pojęcie częściowej usługi prawa do korzystania z obiektów sportowych z częściową usługą trenera koni wyścigowych, w okolicznościach takich jak okoliczności niniejszej sprawy, uniemożliwia objęcie tej usługi jako całości obniżonej stawki VAT wskazanym w pkt 14 załącznika III do [dyrektywy o podatku VAT]?

(2d)

Jeżeli zastosowanie obniżonej stawki podatku nie jest wykluczone na podstawie odpowiedzi na pytanie 2.c, to jaki wpływ na objęcie odnośnej stawki VAT ma okoliczność, że oprócz usługi korzystania z obiektów sportowych i usługi trenera, podatnik świadczy także usługi stajenne, karmienia i innej opieki nad końmi? Czy dla celów podatku VAT konieczne jest postrzeganie wszystkich tych częściowych świadczeń jako jednej całości podległej temu samemu reżimowi podatkowemu?

21.

Uwagi na piśmie w niniejszym postępowaniu zostały złożone przez rząd czeski i Komisję.

III – Analiza

A – Pierwsza grupa pyta?

22.

Za pomoc? pierwszej grupy pyta? s?d odsy?aj?cy zwraca si? w istocie do Trybuna?u o wyja?nienie: (i) czy w?a?ciciel stajni wy?cigowej mo?e odliczy? podatek naliczony od transakcji zawartych w celu udost?pnienia organizatorom wy?cigów w?asnych koni do wy?cigów i (ii) czy nagroda pieni??na uzyskana z wy?cigu powinna podlega? opodatkowaniu podatkiem VAT.

23.

Rz?d czeski stoi na stanowisku, ?e samo tylko udost?pnienie konia organizatorowi wy?cigu nie mo?e by? uwa?ane za odp?atne ?wiadczenie us?ugi, poniewa? brak jest wynagrodzenia. W szczeg?lno?ci dotyczy to przyznawania nagród pieni??nych b?d?cych stawk? w wy?cigach, poniewa? nagrody te przyznawane s? tylko niektórym koniom. Z tego wzgl?du w?a?ciciel konia nie mo?e dokona? odliczenia naliczonego z tego tytu?u podatku VAT. Komisja uwa?a natomiast, ?e zarówno zg?oszenie konia do wy?cigu w zamian za op?at? za zg?oszenie, jak i w odpowiednich przypadkach przyznanie nagrody pieni??nej za szczeg?lne wyniki konia w wy?cigu, stanowi? transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu, czego oczywist? konsekwencj? jest prawo do odliczenia podatku naliczonego.

24.

W celu udzielenia s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi rozpocz? moj? analiz? od kwestii podniesionej w szczeg?lno?ci w pytaniu 1c.

25.

Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, s?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e udost?pnianie koni wy?cigowych organizatorom wy?cigu przez P. Baštov? stanowi integraln? cz?? jej dzia?alno?ci. Niezale?nie od przyznawanych nagród pieni??nych b?d?cych stawk? w wy?cigach, sam udział jej koni w tych wy?cigach (a tym bardziej ich ewentualne zwyci?stwo) mo?e wp?yn?? pozytywnie na s?aw? i renom? P. Baštovej. To z kolei przek?ada si? pozytywnie na ceny, które mo?e ona uzyska? ze sprzeda?y swoich koni oraz z trenowania koni nale??cych do innych.

26.

Jest to w moim przekonaniu najistotniejsza kwestia. Zgodnie z przyjmowanym konsekwentnie przez Trybuna? stanowiskiem, z przepisów, systematyki i celu dyrektywy o podatku VAT wynika jasno, ?e ka?da dzia?alno?? o charakterze gospodarczym, podlega co do zasady opodatkowaniu (4). Poj?cie „dzia?alno?ci gospodarczej” jest zdefiniowane szeroko: zgodnie z art 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT poj?cie to obejmuje w szczeg?lno?ci „wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu”. Jest to te? sp?jne z motywem 5 dyrektywy o podatku VAT, zgodnie z którym podatek VAT powinien by? nak?adany „w mo?liwie najbardziej ogólny sposób”.

27.

W ?wietle tego orzecznictwa dzia?alno?? w?a?ciciela konia, który to w?a?ciciel tak jak P. Baštová prowadzi stajnie wy?cigowe i udost?pnia swoje konie organizatorom wy?cigów z faktycznym

zamiarem uzyskania korzyści majątkowych związanych ze swoją działalnością trenera i hodowcy koni, jak również dodatkowych dochodów z nagród do zdobycia, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatku VAT.

28.

Z powyższego wynika, że właściciel stajni wyścigowej, taki jak P Baštová, może zgodnie z prawem odliczyć podatek naliczony od towarów i usług nabytych w celu przygotowania własnych koni do wyścigów.

29.

Oczywiście mój wniosek byłby inny, gdyby udostępnianie koni organizatorom wyścigów nie nastąpiło w ramach działalności gospodarczej. Mogłoby tak być na przykład, w przypadku, gdy właściciel konia bierze udział w imprezach jedynie w ramach uprawiania swojego hobby lub jedynie w celu udania odliczenia podatku naliczonego w związku z utrzymaniem koni wykorzystywanych jedynie do celów prywatnych.

30.

W tym względzie, warto być może przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, działalność należy uznać za gospodarczą tylko, jeżeli jest wykonywana w celu uzyskiwania dochodu o charakterze stałym (5) lub innymi słowy, w zamian za wynagrodzenie (6). Jednakże dochody nie mogą zostać uzyskane, jeżeli dana działalność jest wykonywana wyłącznie nieodpłatnie (7) lub bez realnej perspektywy otrzymania w zamian pewnego rodzaju wynagrodzenia. Z tego względu działalność wykonywana nawet przez podatnika, lecz jedynie jako hobby, dla przyjemności lub bez jakiegokolwiek perspektywy uzyskania z niej bezpośrednio lub pośrednio korzyści ekonomicznej, nie stanowi części działalności gospodarczej tej osoby. To z kolei w sposób oczywisty przekada się na możliwość odliczenia (lub brak możliwości odliczenia) podatku naliczonego. Dyrektywa o VAT w rzeczywistości także zawiera przepisy regulujące status towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa używanych do celów prywatnych podatnika (8).

31.

Po dojściu do tego wniosku należy rozważyć dodatkową kwestię: czy nagroda pieniężna zdobyta w wyścigu powinna być opodatkowana podatkiem VAT? Odpowiedź na to pytanie wynika w moim przekonaniu z zaproponowanej odpowiedzi na pierwsze częściowe pytania 1c.

32.

Na wstępie powinienem zaznaczyć, że udział w zawodach i innych imprezach sportowych może być czymś, co się wiąże z świadczeniem oddzielnych, choć częściowo ze sobą powiązanych usług (9). To oznacza, że w rozumieniu przepisów dotyczących podatku VAT mógłby uczestnikiem (takim jak właściciel konia zgłoszonego do wyścigu) i organizatorem imprezy, może dojść do więcej niż jednej transakcji. Co ważne, w zależności od konkretnych okoliczności, zarówno właściciel konia, jak i organizator wyścigu mogą sobie świadczyć wzajemnie jedną lub więcej usług. Innymi słowy, obydwaj mogą być jednocześnie stroną otrzymującą w niektórych transakcjach i stroną świadczącą w innych.

33.

Jasnym jest jednak, że tego, co stanowi w danej sytuacji transakcję podlegającą opodatkowaniu, nie można zdefiniować w sposób abstrakcyjny; zależy to natomiast od szczególnych cech umowy

zawartej w danej sytuacji między właścicielem konia i organizatorem wyścigu (10). Mówiąc ogólnie, mogą sobie wyobrazić przynajmniej trzy różne scenariusze.

34.

Po pierwsze możliwe są sytuacje, w których właściciel konia, chcąc zgłosić swojego konia do wyścigu, zgadza się zapłacić organizatorowi wyścigu opłatę rejestracyjną. Sytuacja taka – zdaniem sądu odsyłającego – ma, co do zasady, miejsce w przypadku wyścigów, w których uczestniczy ze swoimi końmi P. Baštová. W moim przekonaniu, podobnie jak w sprawie *Town and County Factors*, transakcja ta wiąże się ze „świadczaniem wzajemnym” w rozumieniu orzecznictwa Trybunału. Opłata rejestracyjna zapłacona przez właściciela konia stanowi wynagrodzenie za usługi świadczane mu przez organizatora wyścigu (organizacja imprezy, logistyka i usługi powiązane) (11).

35.

Ponadto możliwe są sytuacje, gdy właściciel konia – niezależnie od wyniku wyścigu – otrzymuje od organizatora wyścigu wynagrodzenie za ten udział. Może to mieć miejsce na przykład, gdy koń jest szczególnie znany i sam jego udział w wyścigu może zwiększyć wartość handlową i prestiż imprezy. Przy tym scenariuszu zapłata dokonana przez organizatora wyścigu na rzecz właściciela konia stanowi wynagrodzenie za usługę świadczoną organizatorowi wyścigu przez właściciela konia w postaci zgody na wzięcie przez konia udziału w imprezie.

36.

Wreszcie, co wydaje się mieć miejsce w przypadku większości wyścigów, organizator wyścigu może przyznać kilka nagród dla najlepszych koni. W moim przekonaniu ta sytuacja także powoduje powstanie transakcji podlegającej opodatkowaniu dla celów podatku VAT: nagroda otrzymana przez właściciela konia stanowi wynagrodzenie za szczególne wyniki konia w wyścigu, które wzbogacają imprezę, czyniąc ją bardziej interesującą i podnosząc jej rangę. Właściciel koni, udostępniając swoje konie do wyścigu, umożliwia organizatorowi zorganizowanie imprezy, na którą może przybyć publiczność, którą mogą transmitować media i która może zainteresować reklamodawców i sponsorów (12). Organizator wyścigu nie byłby w stanie zorganizować i promować swojej imprezy bez udziału w niej pewnej liczby koni, przy czym oczywiste jest, że im większe umiejętności koni (13), tym większa wartość komercyjna imprezy. Z tego względu, bezspornie, zarówno organizator wyścigu, jak i właściciel konia otrzymują bezpośredni i osobisty korzyść z transakcji (14). W związku z powyższym, istnieje bezpośredni związek między bardzo dobrym wynikiem konia w wyścigu (świadczona usługa) i wypłatą nagrody (otrzymane wynagrodzenie).

37.

Sam fakt, że nagroda nie jest przyznawana każdemu koniowi biorącemu udział w wyścigu oraz iż przyznanie nagrody zależy od wystąpienia zdarzenia, którego strony nie mogą w pełni kontrolować, nie oznacza, iż transakcja, która jest jego podstawą, nie obejmuje żadnego wynagrodzenia. Jeżeli nagroda zostaje ostatecznie przyznana, stanowi ona dla otrzymującego wynagrodzenie rzeczywiście otrzymane (15) w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT. W związku z tym nagrody pieniężne przyznawane w kontekście wyścigów konnych powinny co do zasady prowadzić do powstania transakcji podlegających opodatkowaniu na mocy przepisów o podatku VAT.

38.

Argumenty przedstawione przez rz?d czeski przeciwko temu stanowisku wydaj? mi si? nieprzekonywuj?ce. Fakt, ?e zap?ata wynagrodzenia uzale?niona jest od spe?nienia okre?lonego warunku, nie pozbawia transakcji jej odp?atnego charakteru.

39.

Kwesti? t? mo?na wyja?ni? na przyk?adzie. Je?li osoba fizyczna korzysta z us?ug kilku agencji nieruchomości pomagaj?cych jej w sprzeda?y domu, ka?da z tych agencji wykona jakie? us?ugi na korzy?? tej osoby. Zazwyczaj wszystkie publikuj? og?oszenia w ró?nych mediach, oprowadzaj? potencjalnych kupuj?cych i ogólnie doradzaj? sprzedaj?cemu jak maksymalnie zwi?kszy? szanse sprzeda?y. Jednak o ile nie ustalono inaczej, zazwyczaj tylko ta agencja, która znajdzie nabywc? otrzymuje od sprzedaj?cego (lub kupuj?cego) wcze?niej ustalony op?at? lub prowizj? jako wynagrodzenie za swoje us?ugi, przy czym inne agencje pracowa?y bez wynagrodzenia. Bezspornie jednak kwota zap?acona skutecznej agencji stanowi wynagrodzenie za ?wiadczone us?ugi i w konsekwencji transakcja podlega opodatkowaniu zgodnie z przepisami o podatku VAT.

40.

W rzeczy samej, Trybuna? orzek? ju?, ?e dzia?alno?? gospodarcza podatników to – zgodnie z przepisami o podatku VAT – ta „prowadzona w celu uzyskania zap?aty wynagrodzenia lub taka w przypadku, której istnieje prawdopodobie?stwo otrzymania zap?aty wynagrodzenia” (16). Trybuna? potwierdzi? tak?e, ?e fakt, i? kwota wynagrodzenia mo?e by? zmienna, nie podwa?a istnienia bezpo?redniego zwi?zku mi?dzy ?wiadczeniem us?ug i przewidzianym wynagrodzeniem (17).

41.

Wracaj?c do tematu wy?cigów konnych, nale?y zauwa?y?, ?e wyp?ata nagród b?d?cych stawek? nie jest dobrowolna, ale stanowi prawne lub umowne zobowi?zanie organizatora wy?cigu. Liczba i wysoko?? nagród do zdobycia oraz warunki, na jakich maj? by? przyznawane, ustalane s? z góry i znane w?a?cicielom koni, którzy poprzez zg?oszenie do wy?cigów zgadzaj? si? na nie. Punkt ten wymaga podkre?lenia, ?e przed wy?cigiem niepewna jest jedynie to?samo?? zwyci?zców. Powinienem jeszcze tylko doda?, ?e szansa zdobycia nagrody co do zasady stanowi dla w?a?cicieli koni jeden z kluczowych motywów wystawiania swoich koni w wy?cigach.

42.

Wszystko to s? elementy, które Trybuna? w wyroku Tolsma uzna? za maj?ce znaczenie dla oceny istnienia bezpo?redniego zwi?zku mi?dzy ?wiadczeniem us?ugi i otrzymanym w zamian wynagrodzeniem (18). W zwi?zku z powy?szym, nagroda pieni??na otrzymana w wy?cigu konnym w moim przekonaniu powinna by? opodatkowana podatkiem VAT.

43.

Ze wzgl?du na odpowied? udzielon? na pytanie 1c, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytania 1a i 1b.

44.

Ze wszystkich wymienionych powodów jestem zdania, ?e Trybuna? powinien odpowiedzie? na pytania z pierwszej grupy w nast?puj?cy sposób: (i) w zakresie w jakim udzia? konia w wy?cigu jest cz??ci? dzia?alno?ci gospodarczej danej osoby, która to dzia?alno?? polega na hodowli i

trenowaniu koni wyścigowych, można odliczyć podatek naliczony od związanych z tym kosztów; oraz (ii) przyznanie nagród najlepszym koniom stanowi transakcje podlegające opodatkowaniu na mocy dyrektywy o podatku VAT.

B – Druga grupa pyta

45.

Poprzez drugą grupę pyta sąd odsyłający pragnie się zasadniczo dowiedzieć, czy na mocy pkt 14 załącznika III do dyrektywy o podatku VAT prowadzenie stajni wyścigowych jest w całości objęte obniżoną stawką VAT.

46.

Sąd odsyłający wyjaśnia, że usługi świadczone przez P. Baštová na rzecz innych właścicieli koni – ogólnie określone w postępowaniu głównym jako „prowadzenie stajni wyścigowych” – w rzeczywistości składają się z kombinacji różnych usług, takich jak trenowanie konia, używanie sprzętu sportowego, całonocny pobyt w stajni, wyżywienie i inna opieka nad koniem. W świetle okoliczności powództwa głównego, sąd odsyłający skłania się do uznania, że usługi świadczone właścicielom koni przez P. Baštová powinny zostać uznane za jedną transakcję i w związku z tym podlegać opodatkowaniu według jednej stawki VAT. Sąd ten nie jest jednak pewny, czy jedna lub więcej tych usług powinny zostać uznane za główne, a inne uważane za pomocnicze. Zwraca się wobec tego do Trybunału o wskazanie kryteriów, które należy w tym celu przyjąć. Ma to znaczenie o tyle, że niektóre ze świadczonych usług mogą wiązać się z korzystaniem z obiektów sportowych.

47.

Rząd czeski oraz Komisja proponują, aby Trybunał odpowiedział na pytania w taki sposób, że na mocy pkt 14 załącznika III do dyrektywy o podatku VAT prowadzenie stajni wyścigowych nie jest w całości objęte obniżoną stawką VAT.

48.

Zgadzam się.

49.

Przypominam najpierw, że zgodnie z ustaloną linią orzeczniczą, w pewnych okolicznościach, formalnie odrębne usługi, które mogą być wykonywane oddzielnie, należy uznać za jedną transakcję, gdy nie są od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje w szczególności wtedy, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Mamy również do czynienia z jedną usługą w przypadku, gdy kilka elementów powinno zostać uznanych za konstytutywne dla usługi głównej, podczas gdy, przeciwnie, jedna lub więcej usług powinny być postrzegane jako jedna lub więcej usług pomocniczych, dzielących w zakresie opodatkowania los prawny usługi głównej (19).

50.

Opierając się na informacjach zawartych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, uznaję za zasadne przyjąć przez sąd odsyłający stanowisko w kwestii niepodzielnego charakteru usługi świadczonej przez P. Baštová. Korzystając z tej usługi,

właściciele koni nie są zainteresowani jedynie treningiem swoich koni, ani korzystaniem z obiektów sportowych stanowiących własność P. Baštovej, ale także całodziennym pobytom koni w stajni i pełną opiekę nad tymi zwierzętami. Mimo faktu, że każda z tych usług, co do zasady mogłaby być świadczona oddzielnie, wydaje się, że klienci P. Baštovej, którzy zawierają umowy w zakresie tak zwanego „prowadzenia stajni wyścigowych”, poszukują właśnie kombinacji wszystkich tych usług (20). Innymi słowy, zdaje się, że wszystkie świadczone usługi są tak ściśle powiązane, iż są traktowane jako część jednego pakietu, zarówno przez dostawcę usług (P. Baštov?), jak i, co ważniejsze, jej klientów (właścicieli koni) (21).

51.

Jednocześnie jednak ostateczne rozstrzygnięcie w kwestii, czy wszystkie te usługi stanowią jedną całość dla potrzeb ustalenia stawki podatku, pozostaje w gestii sądu odsyłającego. Jeżeli sąd ten potwierdzi swoje wstępne stanowisko w tej kwestii, będzie musiał wówczas stwierdzić, czy część z tych usług należy uważać za główną w rozumieniu przepisów o podatku VAT. I tak, P. Baštova podnosi, że usługi obejmujące korzystanie z obiektów sportowych mają charakter główny, a tym samym cała transakcja winna być objęta obniżoną stawką VAT.

52.

W tej kwestii należy zaznaczyć, że Trybunał orzekł już, iż usługi należy uznać za dodatkową w stosunku do usługi głównej, w szczególności, jeżeli nie stanowi ona dla klienta celu sama w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób z usługi głównej (22). Dokonując rozróżnienia między usługami głównymi i dodatkowymi, Trybunał wziął także pod uwagę takie elementy jak waga różnych usług dla klientów, czas potrzebny na ich świadczenie oraz udział w kosztach całkowitych dostawcy przypadający na każdą usługę (23).

53.

W świetle powyższego, podejście proponowane przez sąd odsyłający polegające w szczególności na badaniu względnej wartości każdej usługi i czasu potrzebnego na jej świadczenie wydaje się uzasadnione. Wziąłbym jednak także pod uwagę w tym kontekście, wyznaczniki, jakimi są koszty ponoszone przez P. Baštov? na świadczenie przez nią każdej z tych usług (które, co do zasady, choć nie w każdym przypadku, mają odzwierciedlenie w ich wartości) oraz wagę każdej z tych usług dla klienta.

54.

Zanim jednak przejdę do dalszej analizy tego punktu, uważam za konieczne wyjaśnienie w tym miejscu znaczenia i zakresu zastosowania punktu 14 załącznika III do dyrektywy o podatku VAT, zgodnie z którym „[umożliwienie] korzystani[a] z obiektów sportowych” może być objęte obniżoną stawką VAT.

55.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem na zasadzie wyjątku od reguły, na mocy której stosowana jest podstawowa stawka, państwowym czonkowskim przyznano możliwość stosowania jednej obniżonej stawki lub dwóch obniżonych stawek. Niemniej jednak obniżone stawki podatku VAT mogą być stosowane jedynie do dostaw towarów i świadczenia usług, o których mowa w załączniku III do dyrektywy o VAT (24). Z utrwalonego orzecznictwa wynika także, że przepisy mające charakter wyjątku od zasady należy interpretować w sposób ścisły (25). Co więcej, z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcia użyte w załączniku III do dyrektywy o podatku VAT należy interpretować zgodnie ze zwykłym znaczeniem danych terminów (26).

56.

W związku z powyższym jestem zdania, że pojęcie „korzystania z obiektów sportowych” dotyczy czynności, które są ściśle związane z uprawianiem sportów przez osoby fizyczne. Korzystanie z obiektów sportowych odgrywa zatem zasadniczą rolę w uprawianiu sportów przez osoby fizyczne. Stosownie do tego, pkt 14 załącznika III do dyrektywy o podatku VAT, jak i art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy (27) mają w moim przekonaniu na celu promowanie uprawiania sportów (28) przez szerokie warstwy społeczeństwa (29). Innymi słowy, celem tego przepisu jest zachęcanie osób fizycznych do podejmowania form aktywności fizycznej, które w wyniku doraźnego lub zorganizowanego uczestnictwa przyczyniają się do wypracowania lub poprawienia kondycji fizycznej i psychicznej, rozwoju stosunków społecznych lub osiągnięcia wyników sportowych (30).

57.

Wykładnia pojęcia „korzystania z obiektów sportowych”, powodująca objęcie nim także wszystkich działań (między innymi całonocnego pobytu w stajni, żywienia i innej opieki nad koniem) oraz urządzeń (ekwipunku jeździeckiego, karmy, sprzętu do czyszczenia, stajni, boksów, karuzeli, terenów trawiastych, miejsc do mycia, miejsc postojowych i do przechowywania), o których mowa we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, nadmiernie rozszerzyłaby zakres zastosowania tego wyjątku (31).

58.

Taka wykładnia byłaby także niezgodna z normalnym znaczeniem w języku potocznym pojęcia „korzystania z obiektów sportowych”. Wydaje mi się, że co do zasady pojęcie to należy rozumieć jako odnoszące się do korzystania z obiektów nieruchomych (32), o charakterze stałym (takich jak baseny, tory wyścigowe, hale sportowe i centra sportowe) lub tymczasowym (takich jak place publiczne, plaże lub obszary tymczasowo zaadaptowane na tereny sportowe, na potrzeby konkretnej imprezy) (33) przez osoby fizyczne, które rzeczywiście trenują lub biorą udział w zawodach.

59.

Z tego względu, podczas gdy korzystanie z urządzeń, takich jak np. tor treningowy przez osobę fizyczną uprawiającą jazdę konna, może stanowić wyjątek, o którym mowa w pkt 14) załącznika III do dyrektywy o podatku VAT, nie można tego samego powiedzieć o wszystkich działaniach koniecznych do prowadzenia stajni wyścigowej (34), opisanych przez sąd odsyłający. W szczególności, gdy koń jest po prostu karmiony, czyszczony lub gdy opiekują się nim pracownicy lub kiedy jedynie przebywa w stajni lub na padoku, nie ma miejsca korzystanie z obiektów sportowych w rozumieniu dyrektywy o podatku VAT. Dzieje się tak nie tylko dlatego, że nie są wykorzystywane żadne obiekty sportowe, ale także ponieważ żadna osoba fizyczna nie uprawia żadnej formy sportu.

60.

Sąd krajowy musi mieć to na względzie oceniając wartość, czas trwania, koszty i wagę usług obejmujących korzystanie z obiektów sportowych w zestawieniu z wartością, czasem trwania, kosztem i wagą innych usług.

61.

Jak rozumiem akta sprawy, działania polegające na korzystaniu z obiektów sportowych nie przeważają nad innymi usługami w zakresie wartości, czasu trwania, kosztów i wagi. Działania takie jak żywienie, zapewnienie całonocnego pobytu w stajni oraz ogólnej opieki nad końmi nie wydają mi się usługami o stosunkowo niskiej wartości: wszystkie wydają mi się kluczowe dla zapewnienia dobrostanu koni i ich sprawności, pozwalających na uzyskanie najlepszych wyników sportowych lub innego rodzaju. Tak czy inaczej, z pewnością wymagają one dużych nakładów od właściciela stajni, które jak zakładam, powinna odzwierciedlać cena każdej z tych usług – gdyby P. Baštová dokonała rozbicia ceny całkowitej na poszczególne usługi. Usługi te nie mają też w moim przekonaniu mniejszej wagi w oczach przeciętnego właściciela konia (35): trudno mi sobie wyobrazić, aby właściciele ci nie byli szczególnie zainteresowani zdrowiem i dobrostanem swoich zwierząt. Wreszcie podejrzewam, że w stajniach wyścigowych P. Baštovej koń przebywa przez większość czasu w krytych i na odkrytych terenach spoczynkowych, boksach, miejscach do karmienia i tym podobnych. Wszystkie te tereny nie mogą być, jak wyjaśniłem powyżej, uważane za „obiekty sportowe” w rozumieniu dyrektywy o podatku VAT.

62.

Ze wszystkich tych powodów proponuję odpowiedzieć na pytania z drugiej grupy w taki sposób, że z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd krajowy, prowadzenie stajni wyścigowej nie może być w całości objęte obniżoną stawką VAT na mocy pkt 14 załącznika III do dyrektywy o podatku VAT.

IV – Wnioski

63.

Podsumowując, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego, Republika Czeska) przedstawione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w następujący sposób:

—

w zakresie, w jakim udział konia w wyścigu jest częścią działalności gospodarczej danej osoby, która to działalność polega na hodowli i trenowaniu koni wyścigowych, można odliczyć podatek naliczony od wartości dodanej od zwiększonych z tej części wydatków. Przyznanie nagród najlepszym koniom stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu na mocy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej;

—

z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd krajowy, prowadzenie stajni wyścigowej nie może być w całości objęte obniżoną stawką podatku od wartości dodanej na mocy pkt 14 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

- (1) Język oryginału: angielski.
- (2) The Sporting Spirit, w: The London Tribune, grudzień, 1945 r.
- (3) Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006 L 347, s. 1).
- (4) Zobacz między innymi wyrok z dnia 29 października 2015 r. Sudaor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo.
- (5) Zobacz wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaß, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 18.
- (6) Zobacz wyroki: z dnia 13 grudnia 2007 r., Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 18; z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 37.
- (7) Opinia rzecznik generalnej J. Kokott, Gemeente Borsele, C-520/14, EU:C:2015:855, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo.
- (8) Zobacz w szczególności art. 26 dyrektywy o podatku VAT. Zobacz także art. 184 i następne tej dyrektywy.
- (9) Zobacz analogicznie wyrok z dnia 11 kwietnia 2000 r., Deliège, C-51/96 i C-191/97, EU:C:2000:199, pkt 56.
- (10) Zobacz w tym znaczeniu wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, pkt 21, 22.
- (11) Wyrok z dnia 17 września 2002 r., Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, pkt 20.
- (12) Zobacz podobnie wyrok z dnia 11 kwietnia 2000 r., Deliège, C-51/96 i C-191/97, EU:C:2000:199, pkt 57.
- (13) Szybki bieg jednego konia sprawia, że także inne konie biegną szybciej. Jak napisał Publiusz Owidiusz Naso (Owidiusz) (43 p.n.e.–17 n.e.), „tum bene fortis equus reserato carcere currit /cum quos praetereat quosque sequatur habet” („Nigdy wyścigowy rumak/ nie jest w biegu szybki taki/ jak wówczas, kiedy zapragnie/ wyprzedzić inne rumaki”). (Sztuka kochania, tłum. J. Ejsmond, Warszawa, Towarzystwo Wydawnicze IGNIS 1922, Księga III, s. 101).
- (14) Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, pkt 14.
- (15) Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 września 2002 r., Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.
- (16) Wyrok z dnia 1 kwietnia 1982 r., Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, pkt 11 (podkreślenie moje).
- (17) Wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 37.
- (18) Zobacz wyrok z dnia 3 marca 1994 r., C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 17, 19.
- (19) Zobacz wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 30 i

przyczone tam orzecznictwo.

(20) Zobacz także wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 24, 25.

(21) Zobacz podobnie opinia rzecznik generalnej E. Sharpston Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:276, pkt 27.

(22) Zobacz wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 41 i przyczone tam orzecznictwo.

(23) Zobacz między innymi wyroki: z dnia 11 lutego 2010 r., Graphie Procédé, C-88/09, EU:C:2010:76, pkt 32; z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 36; z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 28.

(24) Zobacz między innymi wyrok z dnia 17 czerwca 2010 r., Komisja/Francja, C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 35 i przyczone tam orzecznictwo.

(25) Ibidem.

(26) Zobacz wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/Polska, C-678/13, EU:C:2015:358, pkt 46 i przyczone tam orzecznictwo.

(27) Przepis ten zobowiązuje państwa członkowskie do objęcia wyłączeniem transakcji polegających na „świadce[u] niektórych usług cię związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiąganie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym”.

(28) W kwestii pojęcia „sportów” w rozumieniu przepisów o podatku VAT, będczego autonomicznym pojęciem prawa Unii, zobacz wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Msto Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 17.

(29) Zobacz analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., The Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, pkt. 20 i przyczone tam orzecznictwo.

(30) Zobacz także art. 2 ust. 1 lit. a) Europejskiej Karty Sportu przyjętej przez Komitet Ministrów Rady Europy z dnia 24 września 1992 r. z późniejszymi zmianami.

(31) Zobacz w tym znaczeniu analogicznie wyrok z dnia 8 marca 2012 r., Komisja/Francja, C-596/10, EU:C:2012:130, pkt 54.

(32) O ile termin użyty w angielskiej wersji językowej dyrektywy 2006/112 być może nie rozstrzyga tej kwestii, o tyle inne wersje językowe tej dyrektywy są raczej jednoznaczne: np.: w języku duńskim („sportsfaciliteter”), niemieckim („Sportanlagen”), hiszpańskim („instalaciones deportivas”), francuskim („installations sportives”), włoskim („impianti sportivi”), niderlandzkim („sportaccomodaties”), portugalskim („instalações desportivas”), rumuńskim („instalațiiilior sportive”) i szwedzkim („sportanläggningar”).

(33) Zobacz także J.J.P. Swinkels, „Sports under EU VAT”, International VAT Monitor z dnia 2 lipca 2010 r., nr 4, s. 280, 281.

(34) Zobacz w tym znaczeniu analogicznie wyrok z dnia 8 marca 2012 r., Komisja/Francja, C-596/10, EU:C:2012:130, pkt 55.

(35) Ten element należy oceniać z punktu widzenia typowego konsumenta, w oparciu o czynniki obiektywne. Fakt, że niektórzy konsumenci mogą być innego zdania jest bez znaczenia. Zobacz w tym znaczeniu wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 33 i 35.