

62015CC0432

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

NILSA WAHLA,

predstavljeni 14. junija 2016 (1)

Zadeva C-432/15

Odvolací finanční ředitelství proti

Pavlíni Baštovi

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, češka republika))

„Obdavčenje — DDV — Direktiva 2006/112/ES — Opredelitev pojma ‚storitev, opravljena za plačilo‘ — Konjske dirke — Denarne nagrade — Odbitek vstopnega DDV — Upravljanje hlevov za dirkalne konje — Uporaba športnih objektov“

1.

George Orwell je provokativno napisal, da je resen šport povezan z „nespoštovanjem vseh pravil“. (2) Nasprotno pa je obdavčitev ekonomskih dejavnosti eno od najbolj reguliranih območij, in to ne le v Uniji. Zato morajo profesionalni športniki vsaj takrat, ko izpolnjujejo davčno napoved in državi nakazujejo s tem povezana plačila, spoštovati vsa pravila, ki se za njih uporabljajo.

2.

Obravnavani postopek sproža vrsto vprašanj o uporabi pravil o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za ekonomske dejavnosti, ki so sestavljene iz športnih dejavnosti, kakršne so konjske dirke, ali so z njimi povezane, ali ki vključujejo uporabo športnih objektov.

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

3.

Člen 2 Direktive o DDV (3) določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c)

storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]“

4.

Člen 24 Direktive o DDV določa:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

[...]“

5.

Člen 98 Direktive o DDV določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]“

6.

V Prilogi III je naveden seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz Člena 98. Točka 14 te priloge obsega „uporabo športnih objektov“.

B – Nacionalno pravo

7.

Člen 2(1) zakona št. 235/2004 o davku na dodano vrednost (zákon ?. 235/2004 Sb. o dani z pridané hodnoty; v nadaljevanju: zakon o DDV) v različici, ki se uporablja za sporno davčno obdobje, določa, da spadajo med transakcije, ki so predmet davka, „storitve, ki jih davni zavezanec opravi za plačilo pri izvajanju ekonomske dejavnosti, pri čemer je kraj transakcije v češki republiki“.

8.

Člen 4(1)(a) zakona o DDV določa, da „odplačilo“ pomeni „plačilo v denarju ali z drugimi sredstvi, ki nadomeščajo denar, ali izvedba materialnih storitev“.

9.

Člen 5(2) zakona o DDV določa, da ekonomska dejavnost pomeni „redno dejavnost proizvajalcev, trgovcev in ponudnikov storitev, vključno z dejavnostjo rudarstva in kmetijstva, ter redne dejavnosti, ki se opravljajo v skladu s posebnimi zakonskimi določbami [...] Za ekonomsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje opredmetenega in neopredmetenega premoženja za pridobitev dohodka, če se to premoženje izkorišča sistematično. [...]“

10.

¶len 14(1) zakona o DDV dolo¶a, da opravljanje storitev pomeni „vse dejavnosti, ki niso dobava blaga ali prenos nepremi¶nin. Opravljanje storitev pomeni tudi (a) prenos pravic, (b) zagotovitev pravice do izkoriš¶anja stvari ali pravice ali drugega sredstva, ki se lahko izkoriš¶a kot premo¶enje, (c) vzpostavitev ali prenehanje slu¶nostne pravice, (d) sprejetje obveznosti vzdr¶ati se dolo¶enega ravnanja ali dopuš¶ati dolo¶eno ravnanje ali dolo¶ene razmere.“

11.

V skladu s ¶lenom 72(1) zakona o DDV ima davkopla¶evalec pravico do odbitka davka, ¶e kupljene obdav¶ljive dobave uporabi za opravljanje svoje ekonomske dejavnosti.

12.

¶len 47(4) dolo¶a, da se v primeru storitev „uporablja standarda dav¶na stopnja, razen ¶e ta zakon dolo¶a druga¶e. V primeru storitev iz Priloge 2 se uporablja ni¶ja dav¶na stopnja.“

13.

Priloga 2 k zakonu o DDV med drugim vklju¶uje storitev „uporabe pokritih in nepokritih športnih objektov za športno dejavnost“.

II – Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odlo¶anje

14.

P. Baštová je registrirana kot zavezanka za DDV. Med drugim opravlja dejavnost vzreje in dresure dirkalnih konj. Hlevi, ki jih je uporabljala v ta namen, so bili zasedeni delno z njenimi konji in delno s konji drugih lastnikov, ki so bili to¶e¶i stranki zaupani zaradi priprave na dirke. Poleg dirkalnih konjev je imela tudi konja, ki ju je uporabljala za kme¶ki turizem in dresuro mladih konj, ter plemenske kobile in ¶rebeta.

15.

Del dohodka P. Baštove je bil ustvarjen z nagradami njenih konj in z dreserjevimi dele¶i nagrad, ki so jih osvojili konji drugih lastnikov. Drugi del je prišel od pla¶il za pripravo konj drugih lastnikov na dirke.

16.

P. Baštová je v napovedi za odmero davka za ¶etrto ¶etrletje leta 2010 zahtevala pravico do popolnega odbitka DDV za kupljene obdav¶ljive dobave v zvezi z (a) pripravo konj na dirke in sodelovanjem na njih, vklju¶no s stro¶ki za startnine, prijavnine in pomo¶ med dirkami, (b) zagotavljanjem potrošnega blaga za konje, njihovo krmo in jahalno opremo, (c) prejemanjem veterinarskih storitev in zagotavljanjem zdravil za konje, (d) porabo elektrike v hlevih, (e) porabo kurilnega olja za prevozna sredstva, (f) nabavo vrtavkastih zgrabljalnikov za proizvodnjo sena in krmnih rastlin ter traktorske opreme in (g) zagotavljanjem svetovalnih storitev glede upravljanja hleva. Kupljene dobave so se nanašale na njene lastne konje in konje drugih lastnikov.

17.

P. Baštová je v isti napovedi za odmero davka prijavila tudi izstopni DDV po ni¶ji 10¶odstotni stopnji za storitev „upravljanja hlevov za dirkalne konje“, ki jo je opravila za druge lastnike konj.

18.

Finanční úřad v Ostrově (daňní úřad v Ostrově) ni ugodil zahtevu za popolni odbitek niti se ni strinjal z nižjo stopnjo DDV za storitev „upravljanje hlevov za dirkalne konje“. P. Baštová je vložila pritožbo zoper to odločbo pri Finančnímu úřadu v Plzni (daňní úřad v Plzni), ki je delno ugodil pritožbi. Vendar je zavrnil zahtevek za odbitek vstopnega DDV za znesek, ki ustreza udeležbi lastnih konj P. Baštové na dirkah, saj je štel, da tekmovanje njenih lastnih konjev na dirkah ni obdavčljiva transakcija. Poleg tega daňní úřad v Plzni tudi ni ugodil uporabi nižje stopnje DDV za storitev „upravljanje hlevov za dirkalne konje“.

19.

P. Baštová je sporno odločbo izpodbijala s tožbo, vloženo pri Krajský soud v Plzni (regionalno sodišče v Plzni), ki se je z njo strinjalo in razveljavilo odločbo ter zadevo predalo Odvolací finančnímu úřadu (direktorat za daňne pritožbe). Direktorat za daňne pritožbe je zoper to sodbo vložil revizijo pred Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče).

20.

Zaradi dvomov o pravilni razlagi določb Direktive o DDV je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1 (a)

Ali je dobava konja, ki ga lastnik (ki je daňni zavezanec) privede k organizatorju dirke za to, da bi konj tekmoval na dirki, opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV in torej transakcija, ki je predmet DDV?

1 (b)

Če je odgovor pritrdilen, ali je treba denarno nagrado, prejeto na dirki (ki pa je ne dobi vsak konj, ki sodeluje na dirki), ali pridobitev storitve, ki predstavlja priložnost za konja, da tekmuje na dirki, ki jo organizator dirke da lastniku konja, oziroma drugo nadomestilo, šteti za plačilo?

1 (c)

Če je odgovor nikalen, ali je lahko ta okoliščina podlaga za znižanje odbitka vstopnega DDV na obdavčljive dobave, pridobljene in uporabljene za pripravo lastnih konj rejca/dreserja za dirke, ali pa je treba tekmovanje konja na dirki šteti za element ekonomske dejavnosti osebe, ki deluje na področju vzreje in dresure lastnih dirkalnih konj in dirkalnih konj drugih lastnikov, in stroške vzreje lastnih konj in njihovega tekmovanja na dirkah vključiti v splošne stroške v zvezi z ekonomsko dejavnostjo zadevne osebe? Če je odgovor na to podvprašanje pritrdilen, ali je treba denarno nagrado vključiti v daňno osnovo in obračun izstopnega DDV ali pa je to dohodek, ki sploh ne vpliva na daňno osnovo za DDV?

2 (a)

Če je treba za namene DDV več delnih storitev šteti za samo eno transakcijo, katera so merila za določitev njihovega medsebojnega razmerja, to je za določitev, ali so to dobave z enakim medsebojnim statusom ali dobave, med katerimi obstaja odnos med glavno in pomožno storitvijo? Ali med temi merili obstaja hierarhija glede njihovega razvrščanja in pomena?

2 (b)

Ali je treba člen 98 Direktive o DDV, v povezavi s Prilogo III k navedeni direktivi, razlagati tako, da nasprotuje uvrstitvi storitve med storitve z nižjo stopnjo, če je sestavljena iz dveh delnih dobav, ki ju je treba za namene DDV šteti za samo eno dobavo, in imata ti dobavi enak medsebojni status ter ena od njiju ne more biti uvrščena v nobeno kategorijo iz Priloge III k Direktivi o DDV?

2 (c)

Če je odgovor na drugo vprašanje (b) pritrdilen, ali kombinacija delne storitve, ki predstavlja pravico do uporabe športnih objektov, in delne storitve dreserja dirkalnih konj v okoliščinah iz obravnavanega postopka nasprotuje uvrstitvi navedene storitve kot celote med storitve z nižjo stopnjo DDV iz točke 14 Priloge III k Direktivi o DDV?

2 (d)

Če uporaba nižje davčne stopnje ni izključena na podlagi odgovora na drugo vprašanje (c), kako dejstvo, da davčni zavezanec poleg storitve uporabe športnih objektov in storitve dreserja zagotovi tudi nastanitev v hlevu, krmljenje in drugo oskrbo konja, vpliva na uvrstitev v zadevno stopnjo DDV? Ali je treba vse te delne dobave za namene DDV šteti za samo eno celoto, ki se davčno obravnava skupaj?

21.

Češka vlada in Komisija sta predložili pisna stališča v tem postopku.

III – Analiza

A – Prvi sklop vprašanj

22.

Predložitveno sodišče s prvim sklopom vprašanj v bistvu prosi Sodišče, naj pojasni, (i), ali sme lastnik hlevov za dirkalne konje odbiti vstopni DDV na transakcije, opravljene za dobavo lastnih konjev organizatorju dirke za to, da bi ti konji tekmovali na dirki, in (ii), ali bi morala biti denarna nagrada, prejeta na dirki, predmet DDV.

23.

Češka vlada meni, da zgolj dobave konja organizatorju konjske dirke ni mogoče šteti za opravljanje storitev za plačilo, ker plačila ni. Zlasti se to nanaša na podelitev zadevnih denarnih nagrad na dirkah, saj se te nagrade podelijo le nekaterim konjem. Zato lastnik konja za te namene nima pravice do odbitka vstopnega DDV. Nasprotno pa Komisija meni, da prijava konja na dirko s plačilom prijavnine in, če gre za to, podelitev denarne nagrade za izjemen dosežek konja na dirki pomenita obdavčljivi transakciji, ki imata očitne posledice na možnost odbitka vstopnega DDV.

24.

Da bi lahko predložitvenemu sodišču koristno odgovoril na njegovo vprašanje, bom analizo začel s problematiko, ki je posebej izpostavljena v prvem vprašanju, točka (c).

25.

Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, predložitveno sodišče meni, da je to, da je P. Baštová

dobavila dirkalne konje organizatorju dirke, sestavni del njene dejavnosti. Ne glede na podelitev zadevnih denarnih nagrad bo prav udeležba konj P. Baštové na teh dirkah (in toliko bolj njihov morebitni uspeh) tisto, kar bo povečalo njena sloves in podobo. To ugodno vpliva na ceno, ki jo lahko zaračuna za prodajo svojih konjev in za dresuro konj drugih lastnikov.

26.

Po mojem mnenju je to ključnega pomena. Kot je večkrat poudarilo Sodišče, je iz določb, sistematike in namena Direktive o DDV razvidno, da je namreč vsaka ekonomska dejavnost predmet DDV. (4) Pojem „ekonomska dejavnost“ je opredeljen široko: glede na člen 9(1) Direktive o DDV ta pojem med drugim vsebuje „izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“. To je v skladu z uvodno izjavo 5 Direktive o DDV, v skladu s katero je treba DDV obračunavati „na najbolj splošen možni način“.

27.

Glede na to sodno prakso sta dejavnost lastnika konjev, ki tako kot P. Baštová upravlja hleve za dirkalne konje in dobavlja konje organizatorjem dirk z resničnim namenom pridobitve gospodarskih koristi, povezanih s svojimi dejavnostmi kot dreserka in rejka konj, ter dodatni dohodek od zadevnih nagrad ekonomska dejavnost na podlagi pravil o DDV.

28.

Iz zgoraj navedenega je razvidno, da lahko lastnik hleva za dirkalne konje, kot je P. Baštová, zakonito odbije vstopni DDV za blago in storitve, kupljene za pripravo lastnih konjev na dirke.

29.

Seveda bi bil moj sklep drugačen, če dobava konj organizatorjem dirke ne bi bila opravljena v okviru poslovne dejavnosti. Za to lahko na primer gre, če lastnik konjev sodeluje v dogodkih le zaradi hobija ali zgolj za to, da bi zahteval odbitek vstopnega DDV v zvezi z vzdrževanjem konj, ki se uporabljajo zgolj v zasebne namene.

30.

V tem pogledu je lahko koristno spomniti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso dejavnost šteti za ekonomsko, le če se opravlja z namenom trajnega doseganja dohodka (5) ali, drugače povedano, za plačilo. (6) Vendar dohodka ni mogoče pridobiti, če se dejavnost opravlja izključno neodplačno (7) ali brez realnega upanja za pridobitev neke vrste plačila zanjo. Tako dejavnost, ki se opravlja le kot hobi, za sprostitev ali brez vsakršnega upanja za pridobitev neposredne ali posredne gospodarske koristi od nje – pa čeprav jo opravlja davčni zavezanec – ni del ekonomske dejavnosti te osebe. To pa ima po drugi strani očitne posledice na možnost odbitka (ali nezmožnost odbitka) vstopnega DDV. Direktiva o DDV namreč vključuje tudi določbe, s katerimi je urejen položaj blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, ki se uporabljajo za zasebno uporabo davčnega zavezanca. (8)

31.

Po tej ugotovitvi je treba preučiti še eno vprašanje: ali bi morale biti denarne nagrade, prejete na dirki, predmet DDV? Po mojem mnenju odgovor na to vprašanje izhaja iz odgovora, predlaganega na prvi del prvega vprašanja, točka (c).

32.

Naj na začetku poudarim, da lahko sodelovanje na tekmovanjih in drugih športnih dogodkih pogosto vključuje dobavo številnih ločenih, a tesno povezanih storitev. (9) To pomeni, da je lahko za namene pravil o DDV med udeležencem (kot je lastnik konja, prijavljenega na dirko) in organizatorjem dogodka opravljena več kot ena transakcija. Pomembno je, da sta lahko tako lastnik konjev kot organizator dirke, odvisno od konkretnih okoliščin, dobavitelj ene ali več storitev drugemu. Drugače povedano, oba sta lahko hkrati prejemnika glede nekaterih transakcij in dobavitelja glede drugih.

33.

Seveda tega, kaj v danem primeru pomeni obdavčljivo transakcijo, ni mogoče opredeliti abstraktno, ampak je odvisno od konkretnih okoliščin dogovora med lastnikom konja in organizatorjem dirke v posameznem primeru. (10) Na splošno si lahko predstavljam vsaj tri možne vrste okoliščin.

34.

Najprej lahko gre za položaje, ko se lastnik konja, ki želi svojega konja prijaviti na dirko, strinja s tem, da organizatorju dirke plača nadomestilo. Za to namreč gre – glede na navedbe predložitvenega sodišča – pri dirkah, v katerih sodeluje P. Baštová s svojimi konji. Menim, da ta transakcija tako kot v zadevi Town & County Factors obsega „vzajemno opravljanje“ v smislu sodne prakse Sodišča. Nadomestilo, ki ga plača lastnik konja, pomeni plačilo za storitve, ki ji jih opravi organizator dirke (organizacija dogodka, logistika in povezane storitve). (11)

35.

Poleg tega lahko gre za položaje, ko organizator dirke – ne glede na dosežek na dirki – plača lastniku konja za udeležbo. To se lahko na primer zgodi, kadar je konj še posebej znan in sta lahko že samo zaradi njegove udeležbe na dirki komercialna vrednost in prestiž dogodka večja. V tem položaju plačilo organizatorja dirke lastniku konja pomeni plačilo za storitev, ki jo slednji opravi prvemu, ko se strinja, da bo konju dovolil udeležbo na dogodku.

36.

Nazadnje, in zdi se, da gre za to namreč dirk, lahko organizator dirke podeli več nagrad najuspešnejšim konjem. Menim, da tudi ta položaj povzroči obdavčljivo transakcijo za namene DDV: nagrada, ki jo prejme lastnik konja, pomeni plačilo za odličen dosežek konja na dirki, ki je obogatil dogodek in zaradi katerega je bil ta zanimivejši in bolj dragocen. Lastnik konjev z dobavo konja za dirko omogoči organizatorju, da pripravi dogodek, ki ga bodo lahko obiskali obiskovalci, ki ga bodo lahko predvajala medijska podjetja in ki bo lahko zanimiv za oglaševalce in sponzorje. (12) Organizator dirke ne bi mogel organizirati in tržiti svojega dogodka, če na njem ne bi sodelovalo določeno število konj, in seveda, čim boljše so sposobnosti konj, (13) tem večja je komercialna vrednost dogodka. Zato ni mogoče oporekati temu, da imata neposredno in posamično korist od transakcije tako organizator dirke kot lastnik konja. (14) Zato obstaja neposredna zveza med odličnim dosežkom konja na dirki (opravljena storitev) in plačilom nagrade (prejeto plačilo).

37.

Zgolj dejstvo, da nagrada ni podeljena vsem konjem, ki sodelujejo na dirki, in da je podelitev nagrade odvisna od tega, ali pride do dogodka, ki ga stranki ne moreta popolnoma nadzorovati, ne pomeni, da osnovna transakcija ne vključuje plačila. Če eventualno pride do podelitve nagrade, je

ta nagrada za prejemnika dejansko prejeto plačilo (15) za namene člena 2(1)(c) Direktive o DDV. Zato bi morale posledice podeljenih denarnih nagrad v okviru konjskih dirk naenkrat biti obdavčljive transakcije na podlagi pravil o DDV.

38.

Trditve, ki jih proti temu stališču navaja češka vlada, me ne prepričajo. Dejstvo, da je plačilo odvisno od izpolnitve specifičnih pogojev, ne povzroči, da bi transakcija izgubila odplačni značaj.

39.

To stališče je verjetno mogoče pojasniti s primerom. Če posameznik zahteva storitev več nepremičninskih agencij, da mu pomagajo pri prodaji hiše, bo vsaka od teh agencij opravila nekatere storitve v korist tega posameznika. Navadno bodo objavile oglase v različnih medijih, organizirale ogleda potencialnih kupcev in nasploh svetovale prodajalcu, kako maksimirati možnosti za prodajo. Vendar običajno – razen če dogovor ni drugačen – samo agencija, ki najde kupca, dobi od prodajalca (in/ali kupca) vnaprej določeno nadomestilo oziroma znesek kot nagrado za storitve, ostale pa so delale zastonj. Vendar ni mogoče zanikati, da je znesek, ki se plača uspešni agenciji, plačilo za opravljene storitve, in da je ta transakcija na podlagi pravil o DDV posledično obdavčljiva.

40.

Sodišče je dejansko že navedlo, da so ekonomske dejavnosti davčnih zavezancev na podlagi pravil o DDV dejavnosti, ki „se opravljajo s ciljem pridobivanja protivrednosti ali za katere se lahko prejme protivrednost“. (16) Sodišče je prav tako potrdilo, da se znesek plačila lahko spreminja, zato ni mogoče dvomiti o obstoju neposredne zveze med opravljanjem storitev in plačilom, ki ga je za to treba plačati. (17)

41.

Če se vrnem h konjskim dirkam, je treba opozoriti, da plačilo zadevnih nagrad ni prostovoljno, ampak pomeni pravno ali pogodbeno obveznost organizatorja dirke. Število in znesek zadevnih nagrad ter pogoji, pod katerimi jih je treba podeliti, sta določena vnaprej in lastnikom poznana, ti pa se s prijavo na dirko z njima strinjajo. Poudariti je treba naslednje: pred dirko je negotovo edino to, kdo bodo zmagovalci. K temu moram dodati le, da je možnost pridobitve nagrade ena od glavnih motivacij lastnikov konjev, zaradi katerih konje prijavljajo na dirke.

42.

Vse to so elementi, ki jih je Sodišče v zadevi Tolsma štelo za upoštevne za presojo obstoja neposredne zveze med opravo storitve in plačilom, prejetim zanjo. (18) Zato bi po mojem denarna nagrada, prejeta na konjski dirki, morala biti predmet DDV.

43.

Glede na predlagani odgovor na prvo vprašanje, točka (c), ni treba odgovoriti na prvo vprašanje, točki (a) in (b).

44.

Zato menim, da bi moralo Sodišče na prvi sklop vprašanj odgovoriti, (i), če je tekmovanje konja na dirki sestavina ekonomske dejavnosti osebe, ki je dejavna na področju vzreje in dresure dirkalnih konj, stroški, povezani s to komponento, vodijo do odbitka vstopnega DDV, (ii), posledice

podeljenih nagrad najuspešnejšim konjem pa so obdavčljive transakcije na podlagi Direktive o DDV.

B – Drugi sklop vprašanj

45.

Predložitveno sodišče želi z drugim sklopom vprašanj v bistvu izvedeti, ali je upravljanje hlevov za dirkalne konje na podlagi točke 14 Priloge III k Direktivi o DDV v celoti predmet nižje stopnje DDV.

46.

Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je storitev, ki jo je opravila P. Baštová v korist drugih lastnikov konj – ki je v postopku v glavni stvari v splošnem poimenovana kot „upravljanje hlevov za dirkalne konje“ – dejansko sestavljena iz kombinacije različnih storitev, kot so dresura konja, uporaba športne opreme, celodnevna nastanitev v hlevih, krmljenje in druga oskrba konja. Glede na okoliščine spora v postopku v glavni stvari se predložitveno sodišče nagiba k mnenju, da bi bilo treba storitve, ki jih je P. Baštová opravila lastnikom konjev, šteti za eno transakcijo in da morajo zato biti predmet enotne stopnje DDV. Vendar predložitveno sodišče ni prepričano, ali bi bilo treba eno ali več od teh storitev šteti za prevladujočo, druge pa za pomožne. Zato naproša Sodišče, naj navede merila, ki jih je v ta namen treba uporabiti. To je pomembno, če lahko nekatere od opravljenih storitev vključijo uporabo športnih objektov.

47.

Češka vlada in Komisija predlagata Sodišču, naj na vprašanja odgovori, da na podlagi točke 14 Priloge III k Direktivi o DDV upravljanje hlevov za dirkalne konje kot celota ni predmet nižje stopnje DDV.

48.

Strinjam se.

49.

Na začetku bi opozoril, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih transakcij, ki bi lahko bile opravljene ločeno, obravnavati kot enotno transakcijo, če transakcije niso samostojne. Za enotno storitev gre predvsem, kadar sta dva ali več dejavnikov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, tako tesno povezanih, da dejansko sestavljajo samo eno nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna. Tako je tudi takrat, kadar je treba šteti, da en ali več elementov sestavlja glavno storitev, za enega ali več drugih elementov pa je treba šteti, kot da so ena ali več pomožnih storitev, ki so davčno obravnavane enako kot glavna storitev. (19)

50.

Na podlagi podatkov, vključenih v predložitveno odločbo, se mi zdi stališče predložitvenega sodišča glede nedeljivosti storitev, ki jih je opravila P. Baštová, razumno. Z nakupom njenih storitev lastniki konjev ne želijo zgolj dresure svojih konj ali uporabe športnih objektov, ki so last P. Baštove, ampak tudi celodnevno nastanitev in celotno oskrbo teh živali. Kljub dejstvu, da bi bilo na deloma mogoče vsako od teh storitev opraviti ločeno, je očitno, da stranke P. Baštove, ki sklenejo pogodbo z nazivom „upravljanje hlevov za dirkalne konje“, iščejo prav kombinacijo vseh teh storitev. (20) Drugače povedano, zdi se, da so različne opravljene storitve tako tesno povezane, da jih ta, ki opravlja storitev (P. Baštová), in – kar je pomembneje – njene stranke

(lastniki) dojemajo kot celoto. (21)

51.

Ob tem pa mora dokončno ugotovitev v zvezi z dejstvom, da so vse te storitve celota, za določitev davčne stopnje še vedno opraviti predložitveno sodišče. Če bo predložitveno sodišče potrdilo svoj prvotni pogled na to vprašanje, bo nato moralo ugotoviti, ali je treba nekatere od teh storitev za namene pravil o DDV šteti za prevladujoče. P. Baštová namreč trdi, da so prevladujoče storitve, ki obsegajo uporabo športnih objektov, in da bi zato celotna transakcija morala biti predmet nižje stopnje DDV.

52.

V zvezi s tem je pomembno opozoriti, da je Sodišče navedlo, da je treba storitev šteti za pomožno storitev glavne storitve predvsem, če za stranko ni cilj, temveč sredstvo, da lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod boljšimi pogoji. (22) Pri razlikovanju med glavnimi in pomožnimi storitvami je Sodišče preučevalo tudi elemente, kot so pomembnost različnih storitev za naročnike, čas, ki je potreben za opravo teh storitev, in delež celotnih stroškov, ki jih mora nositi dobavitelj za vsako storitev. (23)

53.

V teh okoliščinah se zdi razumen pristop, ki ga predlaga predložitveno sodišče in ki obsega presojo predvsem relativne vrednosti in časa, potrebnega za opravo vsake storitve. Vendar v teh okoliščinah sam ne bi spregledal indikacij, ki izvirajo iz stroškov, ki jih mora kriti P. Baštová pri opravljanju vsake od teh storitev (ki se v splošnem – ne pa nujno – kaže v njihovi vrednosti), in pomena, ki ga stranke namenjajo tem storitvam.

54.

Vendar bi tu pred podrobno analizo te točke opozoril, da se mi zdi nujno pojasniti pomen in področje uporabe točke 14 Priloge III k Direktivi o DDV, v skladu s katero je lahko „uporaba športnih objektov“ predmet nižje stopnje DDV.

55.

V skladu s sodno prakso je uporaba ene ali dveh nižjih stopenj možnost, ki je z odstopanjem od načela, da se uporablja splošna stopnja, priznana državam članicam. Vendar se lahko nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz Priloge III k Direktivi o DDV. (24) Prav tako iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba določbe, ki pomenijo odstopanje od nekega načela, razlagati ozko. (25) Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da je treba pojme iz Priloge III k Direktivi o DDV razlagati v skladu z običajnim pomenom spornih izrazov. (26)

56.

Zato menim, da pojem „uporaba športnih objektov“ zajema dejavnosti, ki so strogo povezane s športno vadbo posameznikov. Uporaba objektov je tako v pomoč pri športni vadbi posameznikov. Zato menim, da se s točko 14 Priloge III k Direktivi o DDV in členom 132(1)(m) iste direktive (27) spodbuja športna vadba (28) velikih skupin prebivalstva. (29) Drugače povedano, namen te določbe je spodbuditi posameznike k oblikam fizične aktivnosti, ki s priložnostnim ali organiziranim ukvarjanjem prispeva k izražanju ali izboljševanju telesne vzdržljivosti, k duševnemu blagostanju in k oblikovanju družbenih odnosov ter pridobivanju rezultatov na tekmovanjih. (30)

57.

Razlaga pojma „uporaba športnih objektov“, s katero bi bil ta razširjen, tako da bi obsegal tudi dejavnosti (med drugim celodnevne nastanitve konja v hlevu, krmljenje in druge dejavnosti oskrbe konja) ter objekte (ki lahko obsegajo jahalno opremo, krmo, ?istila, hleve in ograde, jahalno šolo, travnate površine, umivalnico, prostore za po?itek in hrambo), kar je navedeno v predložitveni odlo?bi, bi pretirano razširila podro?je uporabe te izjeme. (31)

58.

Taka razlaga tudi ne bi bila v skladu z obi?ajnim pomenom pojma „uporaba športnih objektov“ v vsakdanjem jeziku. V splošnem se mi zdi, da bi se moral pojem razumeti tako, da se nanaša na to, kako posamezniki, ki dejansko trenirajo ali sodelujejo v tekmovalstvu, uporabljajo nepremi?ne objekte, (32) ki so trajni (kot na primer bazeni, dirkališ?a, športne dvorane in centri za fitnes) ali za?asni (kot na primer javni trgi, plaže ali površine, ki so za?asno urejene kot športne površine za konkretni dogodek). (33)

59.

?eprav uporaba objektov – na primer dirkališ?a za posameznike, ki trenirajo konja – lahko spada v okvir izjeme iz to?ke 14 Priloge III k Direktivi o DDV, pa ni mogo?e enako re?i za vse dejavnosti, ki so nujne za upravljanje hleva za dirkalne konje, (34) kot jih je opisalo predložitveno sodiš?e. Zlasti kadar osebe konja le hrani, ?isti in zanj skrbi ali kadar konj le po?iva v hlevih ali znotraj ograde, za namene Direktive o DDV ne gre za uporabo športnih objektov. Tako ni le zato, ker se ne uporabljajo športni objekti, ampak tudi zato, ker ni športno aktiven noben posameznik.

60.

To mora nacionalno sodiš?e upoštevati pri tehtanju vrednosti, trajanja, stroškov in pomembnosti storitev, ki pomenijo uporabo športnih objektov, v primerjavi z vrednostjo, trajanjem, stroški in pomembnostjo drugih storitev.

61.

Kakor razumem spis, dejavnosti, ki pomenijo uporabo športnih objektov, po vrednosti, trajanju, stroških in pomembnosti ne presegajo drugih storitev. Dejavnosti, kot so hranjenje ali zagotovitev celodnevne nastanitve in splošne oskrbe konjem, se mi ne zdijo storitve z relativno nizko vrednostjo: vse se mi zdijo bistvene za zagotovitev dobrega po?utja konj in njihove pripravljenosti, da bodo dosegli kar najboljše rezultate v športnih ali drugih dejavnostih. Vsekakor od lastnika hlevov zahtevajo pomembna vlaganja, kar se bi, tako predvidevam, moralo izražati v ceni vsake od teh storitev, ?e bi P. Baštová morala napraviti razrez celotne cene glede na razli?ne storitve. Prav tako te storitve po mojem mnenju v o?eh povpre?nega lastnika konja niso manj pomembne: (35) težko si predstavljam lastnike, ki jih ne bi še posebej skrbelo zdravje in dobro po?utje njihovih živali. Nazadnje, predvidevam, da konj iz hlevov za dirkalne konje P. Baštove veliko ve?ino ?asa preživi v notranjih ali zunanjih prostorih za po?itek, hlevih, prostorih za hranjenje in tako dalje. To so vse prostori, ki jih, kot je bilo pojasnjeno zgoraj, ni mogo?e šteti za „športne objekte“ v smislu Direktive o DDV.

62.

Zato predlagam, da se na drugi sklop vprašanj odgovori, da upravljanje hlevov za dirkalne konje kot celota ne more biti predmet nižje stopnje DDV na podlagi točke 14 Priloge III k Direktivi o DDV, kar mora preveriti nacionalno sodišče.

IV – Predlog

63.

Na podlagi navedenega Sodišča predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, češka republika), odgovori:

—

Če je tekmovanje konja na dirki sestavni del ekonomske dejavnosti osebe, ki je dejavna na področju vzreje in dresure dirkalnih konj, se za stroške, povezane s to komponento, uporabi odbitek vstopnega DDV. Podelitev nagrad najuspešnejšim konjem povzroči obdavčljive transakcije na podlagi Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost;

—

upravljanje hlevov za dirkalne konje kot celota ne more biti predmet nižje stopnje davka na dodano vrednost na podlagi točke 14 Priloge III k Direktivi 2006/112, kar mora preveriti nacionalno sodišče.

(1) Jezik izvirnika: angleščina.

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

(3) Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

(4) Glej med drugim sodbo z dne 29. oktobra 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, točka 31 in navedena sodna praksa).

(5) Glej sodbo z dne 20. junija 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, točka 18).

(6) Glej sodbi z dne 13. decembra 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 18), in z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 37).

(7) Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, točka 48 in navedena sodna praksa).

(8) Glej zlasti člen 26 Direktive o DDV. Glej tudi člen 184 in naslednje iste direktive.

(9) Glej po analogiji sodbo z dne 11. aprila 2000, Deliège (C-51/96 in C-191/97, EU:C:2000:199, točka 56).

(10) Glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, točki 21 in 22).

(11) Sodba z dne 17. septembra 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, točka 20).

(12) Glej v tem smislu sodbo z dne 11. aprila 2000, Deliège (C?51/96 in C?191/97, EU:C:2000:199, to?ka 57).

(13) Zaradi konja, ki hitro te?e, bodo verjetno tekli hitreje tudi drugi konji. Kot je zapisal Publij Ovidij Naso (Ovid) (43 pr. n. št.–17 n. št.), „tum bene fortis equus reserato carcere currit/cum quos praetereat quosque sequatur habet“ („Mimo spuš?ene pregrade se konj najhitreje požene, kadar še drugim sledi, kadar drvi mimo njih“ (prevod: Barbara Šega ?eh)) (Ars Amatoria, knjiga III, str. 595?596).

(14) Glej v zvezi s tem sodbo z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, to?ka 14).

(15) Glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2002, Town & County Factors (C?498/99, EU:C:2002:494, to?ka 27 in navedena sodna praksa).

(16) Sodba z dne 1. aprila 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, to?ka 11) (poudarek dodan).

(17) Sodba z dne 29. oktobra 2015, Sudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733, to?ka 37).

(18) Glej sodbo z dne 3. marca 1994 (C?16/93, EU:C:1994:80, to?ki 17 in 19).

(19) Glej sodbo z dne 17. januarja 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, to?ka 30 in navedena sodna praksa).

(20) Glej sodbo z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, to?ki 24 in 25).

(21) Glej v tem smislu sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston v zadevi Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:276, to?ka 27).

(22) Glej sodbo z dne 17. januarja 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, to?ka 41 in navedena sodna praksa).

(23) Glej med drugim sodbe z dne 11. februarja 2010, Graphic Procédé (C?88/09, EU:C:2010:76, to?ka 32); z dne 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C?111/05, EU:C:2007:195, to?ka 36), in z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, to?ka 28).

(24) Glej med številnimi drugimi sodbo z dne 17. junija 2010, Komisija/Francija (C?492/08, EU:C:2010:348, to?ka 35 in navedena sodna praksa).

(25) Prav tam.

(26) Glej sodbo z dne 4. junija 2015, Komisija/Poljska (C?678/13, EU:C:2015:358, to?ka 46 in navedena sodna praksa).

(27) Ta dolo?ba vsebuje „dolo?ene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih neprofitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo“.

(28) V zvezi s pojmom športa na podlagi pravil o DDV, ki je avtonomen pojem prava Unije, glej sodbo z dne 21. februarja 2013, M?sto Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, to?ka 17).

(29) Glej po analogiji sodbo z dne 19. decembra 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, točka 20 in navedena sodna praksa).

(30) Glej člen 2(1)(a) Evropske listine o športu, ki jo je 24. septembra 1992 sprejel Odbor ministrov Sveta Evrope, kakor je bila spremenjena.

(31) Glej po analogiji sodbo z dne 8. marca 2012, Komisija/Francija (C-596/10, EU:C:2012:130, točka 54).

(32) Medtem ko je izraz v angleški jezikovni različici Direktive 2006/112 glede tega morda dvoumen, so druge jezikovne različice povsem jasne: na primer v danščini (sportsfaciliteter), nemščini (Sportanlagen), španščini (instalaciones deportivas), francoščini (installations sportives), italijanščini (impianti sportivi), nizozemščini (sportaccomodaties), portugalščini (instalações desportivas), romunščini ('instalațiiilor sportive') in švedščini (sportanläggningar).

(33) Glej Swinkels, J. J. P., Sports under EU VAT, International VAT Monitor, 2. julij 2010, št. 4, str. 280 in 281.

(34) Glej po analogiji sodbo z dne 8. marca 2012, Komisija/Francija (C-596/10, EU:C:2012:130, točka 55).

(35) Ta element je treba presojudati z vidika tipične stranke, ki jo je treba določiti na podlagi objektivnih meril. Dejstvo, da imajo nekatere posamezne stranke drugačno stališče, ni pomembno. Glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2013, Mesto Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, točki 33 in 35).