

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

WAHL

föredraget den 14 juni 2016(1)

Mål C-432/15

Odvolací finanční úřad

mot

Pavλίνα Baštová

(begäran om förhandsavgörande framställd av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien))

”Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Definitionen av ’tillhandahållande av tjänster mot ersättning’ – Galoppsport – Prispengar – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Drift av stall för galopphästar – Utnyttjande av sportanläggningar”

1. Som en provokation skrev George Orwell att all seriös idrott hör ihop med ”ingen respekt för regler”.(2) I motsats härtill är beskattning av ekonomisk verksamhet ett av de mest reglerade områdena, inte endast inom unionen. Därför krävs det av professionella idrottare att de, åtminstone när de lämnar in sina skattedeklarationer och gör motsvarande inbetalningar till staten, följer alla de bestämmelser som är tillämpliga med avseende på dem.

2. Förevarande målet väcker ett flertal frågor avseende möjligheten att tillämpa bestämmelserna om mervärdesskatt på ekonomisk verksamhet som består i, eller hänger samman med, idrottslig verksamhet såsom galoppsport, eller som innefattar utnyttjande av sportanläggningar.

I – Rättsliga bestämmelser

A – Unionsrätt

3. I artikel 2 i mervärdesskattedirektivet(3) föreskrivs:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

4. I artikel 24 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

...”

5. I artikel 98 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

...”

6. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet innehåller en förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas. I punkt 14 i bilagan anges ”Utnyttjande av sportanläggningar”.

B – Nationell rätt

7. Enligt 2 § första stycket zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (lag nr 235/2004 om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen), i den lydelse som var tillämplig under den aktuella beskattningsperioden, ska bland annat följande transaktioner vara föremål för skatt: ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs av en beskattningsbar person inom ramen för en ekonomisk verksamhet när transaktionen äger rum i Republiken Tjeckien”.

8. Enligt 4 § första stycket a mervärdesskattelagen avses med ersättning ”penningssumma eller betalningsmedel som ersätter pengar eller värdet på en icke-monetär förmån som tillhandahålls”.

9. Enligt 5 § andra stycket mervärdesskattelagen avses med ekonomisk verksamhet ”varje verksamhet som systematiskt bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter som systematiskt bedrivs i enlighet med särskilda lagbestämmelser ... Med ekonomisk verksamhet avses även utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att vinna intäkter, såvitt tillgången utnyttjas systematiskt ...”

10. Enligt 14 § första stycket mervärdesskattelagen avses med tillhandahållande av tjänster ”varje transaktion som inte utgör leverans av varor eller överlåtelse av immateriella tillgångar. Med tillhandahållande av tjänster avses även a) överlåtelse av rättigheter, b) tillhandahållande av rätten att utnyttja en sak eller en rättighet eller andra tillgångar som kan utnyttjas som egendom, c) skapande eller hävande av ett servitut, d) åtagande att avstå från ett handlande eller att tolerera ett handlande eller en situation”.

11. Enligt 72 § första stycket i mervärdesskattelagen har en beskattningsbar person rätt att göra avdrag för skatt om vederbörande använder de beskattningsbara varorna eller tjänsterna som förvärvats för att bedriva sin ekonomiska verksamhet.

12. Enligt 47 § fjärde stycket ska, vad gäller tjänster, ”standardskattesatsen tillämpas om inte annat anges i denna lag. För de tjänster som anges i bilaga 2 ska den reducerade skattesatsen tillämpas”.

13. Bilaga 2 till mervärdesskattelagen innehåller bland annat tjänsten "utnyttjande av sportanläggningar med eller utan tak för sportaktiviteter".

II – Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

14. Pavlína Baštová är registrerad för mervärdesskatt. Hon bedriver bland annat verksamhet som består i uppfödning och träning av galopphästar. De stall som används i detta syfte var delvis belagda av hennes egna hästar och delvis av andra hästägares hästar som hon anförtrotts att förbereda för kapplöpningar. Utöver galopphästar hade hon även två hästar som hon använde till landsbygdsturism och för att träna unghästar, samt avelsston och avelshingstar.

15. En del av Pavlína Baštovás intäkter kom från priser som hennes hästar vunnit och från tränarandelen av priser som andras hästägares hästar vunnit. En annan del kom från betalningar för att förbereda andra hästägares hästar inför kapplöpningarna.

16. I skattedeklarationen för fjärde kvartalet 2010 begärde Pavlína Baštová fullt avdrag för den ingående mervärdesskatt som hon hade betalat vid förvärv av beskattningsbara varor och tjänster för a) förberedelse av hästar för kapplöpningar och deltagande i kapplöpningar, inklusive utgifter för startavgifter, deklarationsavgifter och avgifter för hjälp vid kapplöpningar, b) inköp av förbrukningsartiklar för hästar, foder och ridutrustning, c) veterinärtjänster och inköp av veterinärläkemedel för hästar, d) elförbrukningen i stallen, e) förbrukning av drivmedel för transport, f) inköp av rotoräfsor för produktion av hö och foder och av traktorutrustning, g) inköp av konsulttjänster i samband med driften av stallen. De förvärvade varorna och tjänsterna avsåg såväl hennes egna som andra hästägares hästar.

17. I samma skattedeklaration redovisade Pavlína Baštová även utgående mervärdesskatt enligt den reducerade skattesatsen på 10 procent för den tjänst i form av "drift av stall för galopphästar" som hon tillhandahöll de andra hästägarna.

18. Finanční úřad v Ostrově (skattekontoret i Ostrov) godtog inte yrkandet om fullt avdrag för ingående mervärdesskatt. Skattekontoret delade inte heller hennes uppfattning om att tjänsten "drift av stall för galopphästar" ska klassificeras som en tjänst för vilken den reducerade skattesatsen ska tillämpas. Pavlína Baštová överklagade beslutet till Finanční úřad v Plzni (skattemyndigheten i Plzeň) som i vissa delar biföll hennes överklagande. Skattemyndigheten avlog dock yrkandet om avdrag för ingående mervärdesskatt för den del som avsåg Baštovás egna hästars deltagande i kapplöpningar eftersom den ansåg att hennes egna hästars deltagande i kapplöpningar inte utgjorde beskattningsbara transaktioner. Därtill ansåg inte heller Finanční úřad v Plzni att den reducerade skattesatsen ska tillämpas på tjänsten "drift av stall för galopphästar".

19. Pavlína Baštová överklagade beslutet i fråga till Krajský soud v Plzni (regional domstol i Plzeň), som biföll överklagandet och upphävde beslutet, samt återförvisade ärendet till Odvolací finanční úřad (överklagandeinstans vid skattemyndigheten). Odvolací finanční úřad överklagade denna dom till Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen).

20. Eftersom Nejvyšší správní soud hyste tvivel vad gällde tolkningen av mervärdesskattedirektivet beslutade den att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1 a) Utgör tillhandahållande av en häst från hästens ägare (som är en beskattningsbar person) till en tävlingsarrangör för att hästen ska delta i en kapplöpning ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i [mervärdesskattedirektivet] och utgör

tillhandahållandet således en transaktion som är föremål för mervärdesskatt?

1 b) Om svaret på fråga 1 a är jakande, ska de prispengar som erhålls i kapplöpningen (som dock inte erhålls av alla deltagande hästar), eller den tjänst i form av möjligheten för hästen att springa loppet som tävlingsarrangören tillhandahåller hästägaren, eller någon annan ersättning, anses utgöra ersättning för tjänsten?

1 c) Om svaret på fråga 1 a är nekande, är denna omständighet i sig ett skäl till att sätta ned avdraget för ingående mervärdesskatt på de beskattningsbara varor och tjänster som förvärvats och använts för att förbereda uppfödarens/tränarens egna hästar för kapplöpningar, eller ska en hästs deltagande i ett lopp anses ingå som en del i den ekonomiska verksamhet som bedrivs av en person som föder upp och tränar sina egna eller andra hästägares galopphästar, och kostnaderna för att föda upp egna hästar och låta dem delta i kapplöpningar ingå i de omkostnader som är kopplade till den personens ekonomiska verksamhet? Om svaret på den delen av frågan är jakande, ska prispengar ingå i beskattningsunderlaget och utgående mervärdesskatt redovisas, eller är prispengarna intäkter som inte alls påverkar beskattningsunderlaget för mervärdesskatt?

2 a) Om det av mervärdesskattemässiga skäl är nödvändigt att betrakta flera olika delar av en tjänst som en enda transaktion, vilka kriterier ska i så fall tillämpas för att fastställa delprestationernas inbördes förhållande, det vill säga för att avgöra huruvida de utgör likvärdiga prestationer eller prestationer inom ramen för en huvudsaklig och en underordnad tjänst? Finns det någon hierarki mellan dessa kriterier vad gäller deras rangordning och vikt?

2 b) Ska artikel 98 i [mervärdesskattedirektivet] jämförd med bilaga III till det direktivet tolkas så, att den innebär att en tjänst inte kan klassificeras som en tjänst för vilken den reducerade skattesatsen ska tillämpas om tjänsten består av två delar som i mervärdesskattehänseende ska betraktas som ett enda tillhandahållande och dessa deltjänster är likvärdiga, samtidigt som ingen av dem i sig kan klassificeras i någon av de kategorier som anges i bilaga III till [mervärdesskattedirektivet]?

2 c) Om svaret på fråga 2 b är jakande, är det uteslutet att under omständigheter som dem som råder i förevarande mål klassificera kombinationen av en deltjänst som ger rätt att utnyttja sportanläggningar och en deltjänst som består av träning av galopphästar som en tjänst som i sin helhet omfattas av den reducerade skattesats som anges i punkt 14 i bilaga III till [mervärdesskattedirektivet]?

2 d) Om svaret på fråga 2 c inte innebär att det är uteslutet att tillämpa den reducerade skattesatsen, vilken betydelse för fastställandet av tillämplig mervärdesskattesats har den omständigheten att den beskattningsbara personen, utöver att tillhandahålla rätten att utnyttja sportanläggningar och en tränares tjänster, även tillhandahåller boxplats, utfodring och annan hästskötsel? Ska alla dessa delprestationer i mervärdesskattehänseende betraktas som ett enda tillhandahållande som skattemässigt ska behandlas på samma sätt?"

21. Den tjeckiska regeringen och kommissionen har avgett skriftliga yttranden i målet.

III – Bedömning

A – Första gruppen av frågor

22. Genom den första gruppen av frågor begär den hänskjutande domstolen att få klarhet i i) huruvida ägaren till stall för galopphästar får göra avdrag för ingående mervärdesskatt som belöper på transaktioner som skett i syfte att tillhandahålla hennes egna hästar till en arrangör för

att dessa hästar ska kunna delta i en kapplöpning, och ii) huruvida prispengarna som erhålls i en kapplöpning ska vara föremål för mervärdesskatt.

23. Den tjeckiska regeringen är av uppfattningen att endast att tillhandahålla en häst till en kapplöpningsarrangör inte kan anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster, eftersom någon ersättning inte har utgått. Detta gäller särskilt utdelning av de prispengar som står på spel i kapplöpningarna, eftersom dessa priser endast delas ut till vissa hästar. Hästägaren har därmed inte någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i detta hänseende. Kommissionen däremot är av uppfattningen att både att anmäla en häst till en kapplöpning mot betalning av en deltagaravgift och, i förekommande fall, att dela ut prispengar för en enastående prestation som en häst har gjort i en kapplöpning utgör beskattningsbara transaktioner, vilket har uppenbara konsekvenser för möjligheten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

24. För att kunna ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen ska jag inleda min bedömning genom att börja med den fråga som särskilt väckts genom fråga 1 c.

25. Av begäran av förhandsavgörande framgår att den hänskjutande domstolen anser att Pavlína Baštová's tillhandahållande av galopphästar till kapplöpningsarrangörer utgör en integrerad del av hennes verksamhet. Oavsett om hon erhåller de prispengar som kan vinnas i loppet eller inte, så är det troligt att själva deltagandet av hennes hästar i de loppet (och i än högre grad deras eventuella framgång) främjar Pavlína Baštová's berömmelse och rykte. Detta har positiva återverkningar på det pris hon kan ta ut vid försäljning av sina hästar och för att träna andra hästägares hästar.

26. Detta är enligt min mening ett avgörande faktum. Som domstolen ett flertal gånger har slagit fast framgår det klart av mervärdesskattedirektivets bestämmelser, systematik och syfte att i princip all ekonomisk verksamhet är beskattningsbar.(4) Begreppet "ekonomisk verksamhet" definieras brett; enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet innefattar det begreppet, särskilt, "[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav". Detta överensstämmer med skäl 5 i mervärdesskattedirektivet, som anger att mervärdesskatt ska tas ut "på ett så allmänt sätt som möjligt".

27. Mot bakgrund av denna rättspraxis utgör en verksamhet som bedrivs av en hästägare, såsom Pavlína Baštová, som driver stall för galopphästar och tillhandahåller kapplöpningsarrangörer sina hästar med ett genuint syfte att erhålla ekonomiska fördelar som har samband med hennes verksamhet som hästränare och hästuppfödare, såväl som av ytterligare inkomster från de priser som kan vinnas, en ekonomisk verksamhet i mervärdesskattehänseende.

28. Härav följer att en ägare av ett stall för galopphästar, såsom Pavlína Baštová, lagligen har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på de varor och tjänster som har förvärvats för att förbereda hennes egna hästar för att delta i kapplöpningar.

29. Självklart skulle min slutsats vara annorlunda om tillhandahållandet av hästar till kapplöpningsarrangörer inte hade gjorts i samband med en affärsverksamhet. Så kan till exempel vara fallet när en hästägare deltar i evenemang enbart i syfte att utöva en personlig hobby eller endast som ett medel för att kunna yrka avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till underhåll av de hästar som endast används för privat bruk.

30. I detta hänseende kan det vara användbart att påminna om att en verksamhet, enligt fast rättspraxis, ska anses utgöra ekonomisk verksamhet endast om den bedrivs i syfte att fortlöpande vinna intäkter(5) eller, med andra ord, utförs mot ersättning.(6) Några intäkter kan dock inte vinnas om en verksamhet bedrivs helt kostnadsfritt,(7) eller utan någon verklig utsikt att erhålla någon form av ersättning. En transaktion som utförs, även av en beskattningsbar person, som hobby, för

nöjes skull, eller utan någon utsikt att erhålla en direkt eller indirekt förmån, utgör därför inte en del av den personens ekonomiska verksamhet. Detta har i sin tur uppenbara konsekvenser för rätten att dra av (eller inte dra av) den ingående mervärdesskatten. Mervärdesskattedirektivet innehåller faktiskt även bestämmelser som reglerar situationen där varor som utgör en del av verksamhetstillgångarna används privat av den beskattningsbara personen.(8)

31. I och med denna slutsats återstår ytterligare en fråga att behandla: huruvida prispengarna som erhållits i ett lopp ska vara föremål för mervärdesskatt. Svaret på denna fråga följer, enligt min bedömning, av det svar som föreslagits avseende den första delen av fråga 1 c.

32. Inledningsvis vill jag påpeka att deltagande i tävlingar och andra sportevenemang ofta innehåller tillhandahållande av flera separata men nära sammanfallande tjänster.(9) Detta innebär i mervärdesskattehanseende att fler än en transaktion kan äga rum mellan en deltagare (såsom ägaren till den häst som deltar i en kapplöpning) och tävlingsarrangören. Framför allt kan, beroende på de särskilda omständigheterna, både hästägaren och kapplöpningsarrangören tillhandahålla en eller flera tjänster till varandra. Med andra ord kan båda dessa, samtidigt, vara mottagare i vissa transaktioner och leverantör i andra transaktioner.

33. Det är tydligt att det som utgör en beskattningsbar transaktion i ett enskilt fall inte kan definieras i abstrakta termer utan beror på den särskilda karaktären av det avtal som upprättats mellan en hästägare och en kapplöpningsarrangör i en specifik situation.(10) Jag kan i stort sett se minst tre olika slags situationer framför mig.

34. Till att börja med kan det finnas situationer där en hästägare som vill att dennes häst deltar i en kapplöpning går med på att betala en avgift till arrangören. Detta är – enligt den hänskjutande domstolen – allmänt sett fallet när det gäller de kapplöpningar som Pavlína Baštová deltar i med sina hästar. Enligt min mening och enligt domen *Town & County Factors*, innefattar denna transaktion utbyte av "ömsesidiga prestationer" i den mening som avses i domstolens rättspraxis. Den avgift som hästägaren betalar, utgör ersättning för de tjänster som kapplöpningsarrangören tillhandahåller henne (anordnande av evenemanget, logistik och andra anknyttande tjänster).(11)

35. Därtill kan det finnas situationer där hästägaren – utan koppling till prestationen i kapplöpningen – får betalt av arrangören för att delta. Detta kan till exempel ske när en häst är särskilt känd och dess själva deltagande i loppet kan antas öka evenemangets affärsmässiga värde och status. I en sådan situation utgör den betalning som kapplöpningsarrangören gjort till hästägaren ersättning för den tjänst som den senare tillhandahållit den förre genom att låta sin häst delta i evenemanget.

36. Slutligen kan arrangören, vilket synes vara fallet i de flesta kapplöpningar, dela ut ett antal priser till de hästar som presterat bäst. Enligt min mening ger även denna situation upphov till en beskattningsbar transaktion i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Priset som hästägaren erhåller utgör nämligen en ersättning för den enastående prestation som hästen har gjort i tävlingen, vilket har berikat evenemanget genom att göra det mer intressant och värdefullt. Genom att tillhandahålla sina hästar för att delta i kapplöpningen möjliggör hästägaren för arrangören att anordna ett evenemang som allmänheten kan besöka, som medieföretag kan sända, och som kan vara av intresse för annonsörer och sponsorer.(12) Arrangören skulle inte kunna anordna och marknadsföra sitt evenemang utan att ett visst antal hästar deltog och det är uppenbart att ju bättre hästarna är,(13) desto större kommersiellt värde får evenemanget. Därmed kan det inte förnekas att både kapplöpningsarrangören och hästägaren får en direkt och personlig förmån av transaktionen.(14) Därmed finns det ett samband mellan den enastående prestationen som hästen har åstadkommit i en tävling (tillhandahållen tjänst) och utbetalningen av priset (mottagen ersättning).

37. Den omständigheten att ett pris inte utdelas till varje häst som deltar i loppet och att utdelningen av priset beror på förekomsten av ett evenemang som inte fullt ut kan kontrolleras av deltagarna, innebär inte att den underliggande transaktionen inte innefattar någon ersättning. Om ett pris till slut utdelas, utgör det priset en *faktiskt* erhållen ersättning för mottagaren⁽¹⁵⁾ i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Därmed ska prispengar som har utdelats i samband med hästkapplöpningar, i princip, ge upphov till beskattningsbara transaktioner i enlighet med mervärdesskattebestämmelserna.

38. De argumenten som den tjeckiska regeringen har framfört mot denna inställning övertygar inte mig. Den omständigheten att betalning av ersättning kräver att ett särskilt villkor uppfylls fräntar inte transaktionen dess onerösa karaktär.

39. Ett exempel kan förmodligen klargöra detta argument. Om en person efterfrågar tjänster av flera fastighetsbyråer för att hjälpa honom eller henne att sälja sitt hus kommer respektive byrå att utföra några tjänster som är till nytta för den personen. Typiskt sett kommer de alla att publicera annonser i olika media, anordna visningar med potentiella köpare och, mer allmänt, ge råd till säljaren om hur denna kan maximera sina chanser att få till stånd en försäljning. Vanligtvis är det dock endast, om inte något annat har avtalats, den byrå som hittar en köpare som av säljaren (och/eller köparen) kan erhålla en förutbestämd avgift eller provision som ersättning för sina tjänster, medan de andra har arbetat gratis. Det belopp som ska betalas till den byrå som lyckas med uppdraget utgör emellertid onekligen ersättning för de utförda tjänsterna och transaktionen är, följaktligen, beskattningsbar i enlighet med bestämmelserna om mervärdesskatt.

40. Domstolen har mycket riktigt redan slagit fast att ekonomisk verksamhet som bedrivs av beskattningsbara personer enligt bestämmelserna om mervärdesskatt är sådan verksamhet som "bedrivs i syfte att erhålla en ersättning eller *som troligtvis kommer att kompenseras* av en ersättning".⁽¹⁶⁾ Domstolen har också bekräftat att den omständigheten att ersättningsbeloppet kan variera inte gör att förekomsten av ett direkt samband mellan ett tillhandahållande av tjänster och ersättningen som erläggs ska ifrågasättas.⁽¹⁷⁾

41. För att återgå till frågan om hästkapplöpningar, så ska det påpekas att utbetalningen av de priser som kan vinnas inte är frivillig utan utgör en rättslig eller avtalsmässig skyldighet för arrangören. Antalet priser och beloppen på de priser som kan vinnas, samt villkoren för att dela ut dem bestäms i förväg och tillkännages ägarna, som genom att anmäla en häst till en tävling godtar dem. Denna omständighet behöver understrykas: endast vinnarnas identitet är oklar före loppet. Jag bör tillägga att chansen att vinna ett pris allmänt sett utgör en av de viktigaste faktorerna som motiverar hästägare att anmäla sina hästar till kapplöpningar.

42. Samtliga dessa omständigheter är sådana som domstolen, i domen Tolsma, ansåg vara relevanta för att bedöma förekomsten av ett direkt samband mellan tillhandahållandet av en tjänst och ersättningen som erhålls i motprestation.⁽¹⁸⁾ Därmed ska prispengar som erhålls i en hästkapplöpning, enligt min mening, vara föremål för mervärdesskatt.

43. Med beaktande av det svar som getts på fråga 1 c finns det inte någon anledning att besvara fråga 1 a och 1 b.

44. Av ovanstående skäl anser jag att domstolen ska besvara den första gruppen av frågor på följande sätt: i) i den utsträckning som en hästs deltagande i en kapplöpning utgör en del av den ekonomiska verksamhet som bedrivs av en person som är verksam inom området för uppfödning och träning av galopphästar, ger de utgifter som är hänförliga till denna del av verksamheten upphov till avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, och ii) utdelning av priser till de hästar som presterat bäst utgör beskattningsbara transaktioner enligt mervärdesskattedirektivet.

B – Den andra gruppen av frågor

45. Genom den andra gruppen av frågor önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida driften av stall för galopphästar, i enlighet med punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, i sin helhet omfattas av en reducerad skattesats.

46. Den hänskjutande domstolen förklarar att den tjänst som Pavlína Baštová har tillhandahållit till de andra hästägarna – vilken i det nationella målet allmänt sett benämnts ”drift av stall för galopphästar” – i själva verket består av en kombination av ett flertal tjänster såsom träning av hästen, användning av idrottsutrustning, boxplats i stall, utfodring och annan hästskötsel. Mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet, är den hänskjutande domstolen benägen att bedöma att de tjänster som Pavlína Baštová har tillhandahållit hästägarna ska anses utgöra en enda transaktion och därmed omfattas av en enda mervärdesskattesats. Den hänskjutande domstolen hyser dock tvivel kring huruvida en eller flera av dessa tjänster ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten och de andra ska betraktas som underordnade tjänster. Den domstolen begär därför att EU-domstolen ska ange de kriterier som ska användas för att göra denna bedömning. Detta är viktigt eftersom några av de tillhandahållna tjänsterna kan innefatta utnyttjande av sportanläggningar.

47. Den tjeckiska regeringen och kommissionen föreslår att domstolen ska besvara frågorna på så sätt att driften av stall för galopphästar inte i sin helhet ska vara föremål för en reducerad skattesats i enlighet med punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

48. Jag instämmer.

49. Inledningsvis vill jag erinra om att det framgår av fast rättspraxis att under vissa omständigheter ska flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Det är fråga om en enda transaktion när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt. Detta är fallet när det kan konstateras att en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan en eller flera tjänster istället ska betraktas som underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten.(19)

50. Mot bakgrund av de uppgifter som lämnats i begäran om förhandsavgörande synes den ställning som den hänskjutande domstolen tagit när det gäller den odelbara naturen hos de tjänster som har tillhandahållits av Pavlína Baštová vara rimlig enligt min mening. Hästägare som köper hennes tjänster är inte enbart ute efter träning av sina hästar eller att utnyttja sportanläggningarna som ägs av Pavlína Baštová, utan de är även ute efter boxplats i stall och allmän skötsel av dessa djur. Trots den omständigheten att respektive tjänst, i princip, skulle kunna tillhandahållas separat, synes de kunder till Pavlína Baštová som ingår avtalet som benämns ”drift av stall för galopphästar” vara ute efter just en kombination av alla dessa tjänster.(20) Med andra ord synes alla dessa olika tjänster som tillhandahålls ha så nära anknytning att både leverantören av tjänsten (Pavlína Baštová) och, vilket är än viktigare, hennes

kunder (ägarna) anser att de utgör delar av ett enda paket.(21)

51. Med beaktande av detta ankommer det dock fortfarande på den hänskjutande domstolen att slutligt avgöra om alla dessa tjänster utgör en enda helhet med avseende på fastställandet av skattesatsen. Om den domstolen vidhåller sin preliminära syn i denna fråga måste den i så fall kontrollera huruvida några av dessa tjänster ska betraktas som huvudsakliga i mervärdesskattelhänseende. Pavlína Baštová har anfört att tjänsten som består i utnyttjande av sportanläggningar är den huvudsakliga tjänsten och transaktionen i sin helhet följaktligen ska omfattas av en reducerad skattesats.

52. I detta hänseende är det viktigt att påpeka att domstolen har fastställt att en tjänst anses vara underordnad en huvudsaklig tjänst i synnerhet när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller.(22) Vid särskiljandet mellan huvudsakliga tjänster och underordnade tjänster har EU-domstolen även prövat faktorer såsom de olika tjänsternas betydelse för konsumenten, tiden som krävs för att tillhandahålla dem och den andel av den totala kostnaden som leverantören bär för varje tjänst.(23)

53. Mot denna bakgrund synes det tillvägagångssätt som den hänskjutande domstolen föreslår, vilket särskilt består i att pröva om det relativa värdet och den tid som krävs för att tillhandahålla respektive tjänst förefaller vara rimliga. I detta sammanhang skulle jag dock inte heller bortse från de tecken som utgörs av att de kostnader som Pavlína Baštová uppbär för att tillhandahålla respektive tjänst (vilket allmänt sett, men inte nödvändigtvis, avspeglar sig på tjänsternas värde) samt den vikt som kunderna tillmäter dessa tjänster.

54. Innan jag utvecklar min bedömning avseende denna punkt, anser jag dock att det i detta sammanhang är nödvändigt att klargöra innebörden av och tillämpningsområdet för punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, enligt vilken "utnyttjande av sportanläggningar" kan omfattas av en reducerad skattesats.

55. Enligt fast rättspraxis är tillämpningen av antingen en eller två reducerade skattesatser en valmöjlighet för medlemsstaterna som ett undantag från principen om att normalskattesatsen ska tillämpas. De reducerade skattesatserna får dock endast tillämpas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.(24) Det är även fast rättspraxis att bestämmelser som utgör undantag från en princip ska tolkas restriktivt.(25) Därtill har EU-domstolen redan slagit fast att de begrepp som används i bilaga III till mervärdesskattedirektivet ska definieras med ledning av deras vanliga betydelse.(26)

56. Därmed anser jag att begreppet "utnyttjande av sportanläggningar" omfattar aktiviteter som strikt hänför sig till personer som utövar idrott. Utnyttjandet av anläggningarna utgör därmed ett medel för personer att utöva idrott. Därför syftar punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, precis som artikel 132.1 m i samma direktiv,(27) enligt mitt synsätt, till att främja utövande av idrott(28) hos stora delar av befolkningen.(29) Med andra ord är syftet med den bestämmelsen att uppmuntra personer till organiserat eller icke-organiserat utövande av fysisk aktivitet som bidrar till förbättring av fysisk kondition och psykiskt välbefinnande, utveckling av sociala relationer eller uppnående av tävlingsresultat.(30)

57. En tolkning av begreppet "utnyttjande av sportanläggningar" som utvidgar det till att även innefatta alla aktiviteter (bland annat boxplats i stall, utfodring och annan hästskötsel) och anläggningarna (vilket kan innefatta ridutrustning, utfodring, rengöringsprodukter, stall och boxar, ridbanan, hagen, spolspiltan, viloutrymmena och förvaring) som angetts i begäran om förhandsavgörande skulle utvidga det undantagets omfattning i alltför stor omfattning.(31)

58. En sådan tolkning skulle heller inte överensstämma med den sedvanliga betydelsen, i vardagsspråk, av begreppet "utnyttjande av sportanläggningar". Det framstår för mig som att det begreppet, allmänt sett, bör förstås så, att det åsyftar utnyttjandet av fasta anläggningar,(32) som har en stadigvarande (såsom simbassänger, tävlingsbanor, idrottshallar och motionshallar) eller tillfällig karaktär (såsom allmänna torg, stränder eller mark som tillfälligt används som idrottsplats för ett särskilt evenemang),(33) av personer som *verkligen* tränar eller deltar i en tävling.

59. Därmed kan utnyttjandet av anläggningar såsom, exempelvis, en träningsbana för personer som utövar ridsport falla in under undantaget som anges i punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, medan samma sak inte kan sägas gällande alla aktiviteter som krävs för drift av ett stall för galopphästar,(34) såsom det som har beskrivits av den hänskjutande domstolen. Särskilt då en häst endast utfodras, ryktas, eller sköts om av anställda, eller när den endast vilar i stallen eller i paddocken, sker inget utnyttjande av sportanläggningar i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Detta beror inte endast på att inga sportanläggningar utnyttjas utan även på grund av att inga personer utövar någon form av idrott.

60. Den nationella domstolen måste ha detta i åtanke när den väger värdet, tidslängden, kostnaden och betydelsen av tjänsterna som består i utnyttjande av sportanläggningar mot värdet, tidslängden, kostnaden och betydelsen av de andra tjänsterna.

61. Enligt min förståelse av handlingarna i målet överväger inte de verksamheter som utgörs av utnyttjande av sportanläggningar, med avseende på värde, tidslängd, kostnad eller betydelse, de andra tjänsterna. Verksamheter såsom utfodring, tillhandahållande av boxplats i stall och allmän skötsel av hästar synes enligt min mening inte vara tjänster av relativt lågt värde; de synes alla vara avgörande för att säkerställa hästarnas välbefinnande och kondition för att prestera väl i sportaktiviteter eller aktiviteter av annan art. Under alla omständigheter kräver de säkerligen betydande investeringar av stallägaren, vilket jag antar borde avspeglats i priset för respektive tjänst – om Pavlína Baštová, i det totala priset skulle, specificera respektive tjänst. Tjänsterna är, enligt min mening, inte heller mindre viktiga i den genomsnittliga hästägarens ögon;(35) jag kan knappast föreställa mig hästägare som inte är särskilt engagerade i sina djurs hälsa och välbefinnande. Slutligen misstänker jag att den största delen av tiden som en häst tillbringar i Pavlína Baštovás stall för galopphästar tillbringas i viloutrymmen inomhus och utomhus, stallen, foderspiltorna och så vidare. Dessa är alla utrymmen som, vilket förklarats ovan, inte kan anses utgöra "sportanläggningar" i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

62. Av ovanstående skäl anser jag att domstolen ska besvara den andra gruppen av frågor så, att, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, driften av stall för galopphästar inte i sin helhet kan omfattas av en reducerad skattesats i enlighet med punkt 14 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

IV – Förslag till avgörande

63. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara de frågor som har ställts av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien) på följande sätt:

– I den utsträckning som en hästs deltagande i en kapplöpning utgör en del av den ekonomiska verksamhet som bedrivs av en person som är verksam inom området för uppfödning och träning av galopphästar, ger de utgifter som är hänförliga till denna del av verksamheten upphov till avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Utdelning av priser till de hästar som presterat bäst utgör beskattningsbara transaktioner enligt rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

– Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning kan driften av stall för galopphästar inte i sin helhet omfattas av en reducerad skattesats i enlighet med punkt 14 i bilaga III till direktiv 2006/112.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – "The Sporting Spirit", *The London Tribune*, december, 1945.

3 – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

4 – Se, bland annat, dom av den 29 oktober 2015, Sadaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

5 – Se dom av den 20 juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 18).

6 – Se dom av den 13 december 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 18), och dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 37).

7 – Generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

8 – Se, särskilt, artikel 26 i mervärdesskattedirektivet. Se även artikel 184 och följande artiklar i samma direktiv.

9 – Se, analogt, dom av den 11 april 2000, Deliège (C-51/96 och C-191/97, EU:C:2000:199, punkt 56).

10 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punkterna 21 och 22).

11 – Dom av den 17 september 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 20).

12 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2000, Deliège (C-51/96 och C-191/97, EU:C:2000:199, punkt 57).

13 – En häst som springer fort får också andra hästar att springa fortare. Som Publius Ovidius Naso (Ovid) (43 f.Kr.–17 e.Kr.) skrev, "*tumbenefortisequusreseratocarcerecurrit/cumquospraetereat quosquesequaturhabet*" ("när grinden är öppen springer en häst aldrig lika fort/som när den har andra hästar att springa ikapp och ifrån") (*Ars Amatoria*, Bok III, 595 och 596).

14 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, punkt 14).

15 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 september 2002, Town & County Factors

(C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

16 – Dom av den 1 april 1982, Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punkt 11), min kursivering.

17 – Dom av den 29 oktober 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 37).

18 – Se dom av den 3 mars 1994 (C-16/93, EU:C:1994:80, punkterna 17 och 19).

19 – Se dom av den 17 januari 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

20 – Se dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkterna 24 och 25).

21 – Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande i målet Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:276, punkt 27).

22 – Se dom av den 17 januari 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

23 – Se, bland annat, dom av den 11 februari 2010, Graphic Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76, punkt 32), dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 36) och dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 28).

24 – Se, bland andra, dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike (C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

25 – Ibidem.

26 – Se dom av den 4 juni 2015, kommissionen/Polen (C-678/13, EU:C:2015:358, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

27 – Den bestämmelsen innefattar "[v]issa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning" bland de transaktioner som medlemsstater måste undanta.

28 – När det gäller begreppet idrott i mervärdesskattehänseende, vilket är ett självständigt unionsrättsligt begrepp, se dom av den 21 februari 2013, Msto Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17).

29 – Se, analogt, dom av den 19 december 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

30 – Se artikel 2.1 a i The European Sports Charter, som antogs av Europarådets ministerkommitté den 24 september 1992, i dess ändrade lydelse.

31 – Se, för ett liknande resonemang, analogt, dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Frankrike (C-596/10, EU:C:2012:130, punkt 54).

32 – Medan termen i den engelska språkversionen av direktiv 2006/112 kan anses vara tvetydig på denna punkt är andra språkversioner av direktivet relativt tydliga: till exempel den danska ("*sportsfaciliteter*"), tyska ("*Sportanlagen*"), spanska ("*instalaciones deportivas*"), franska ("*installationssportives*"), italienska ("*impiantisportivi*"), nederländska ("*sportaccomodaties*"),

portugisiska ("instalações desportivas"), rumänska ("instalații sportive"), och svenska ("sportanläggningar").

33 – Se Swinkels, J.J.P., "Sports under EU VAT", *International VAT Monitor*, 2 juli 2010, nr 4, punkterna 280 och 281.

34 – Se, för ett liknande resonemang, analogt, dom av den 8 mars 2012, kommissionen/Frankrike (C-596/10, EU:C:2012:130, punkt 55).

35 – Den delen måste bedömas med hänsyn till genomsnittskonsumentens uppfattning, vilken ska fastställas genom en bedömning av objektiva omständigheter. Att ett visst antal konsumenter har en annan uppfattning saknar betydelse. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2013, Město Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkterna 33 och 35).