



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NILS WAHL
esitatud 14. juunil 2016¹

Kohtuasi C-432/15

**Odvolací finanční ředitelství
versus
Pavλίνα Βαštová**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Nejvyšší správní soud (kõrgeim halduskohus, Tšehhi Vabariik))

Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Mõiste „teenuste osutamine tasu eest“ —
Hobuste võiduajamine — Rahalised auhinnad — Sisendkäibemaksu mahaarvamine —
Võidusõiduhobuste talli pidamine — Spordirajatiste kasutamine

1. George Orwell on provokatiivselt kirjutanud, et tõsine sport „ei hooli mingitest reeglitest“. ² Seevastu majandustegevuste maksustamine on üks enimreguleeritud valdkondi mitte ainult Euroopa Liidus. Seetõttu peavad elukutselised sportlased vähemalt oma maksudeklaratsioone täites ja riigile vastavaid makse tasudes täitma kõiki nende suhtes kohaldatavaid eeskirju.

2. Käesolevas menetluses tõusetub mitu küsimust käibemaksu eeskirjade kohaldatavuse kohta majandustegevusele, mis seisneb tegelemises selliste spordialadega nagu hobuste võiduajamine või mis on selliste aladega seotud või mis hõlmavad spordirajatiste kasutamist.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Käibemaksudirektiivi³ artiklis 2 on sätestatud:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“

¹ — Algeel: inglise.

² — „The Sporting Spirit“, *The London Tribune*, Detsember 1945.

³ — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 24 on sätestatud:

„1. „Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.

[...]“

5. Käibemaksudirektiivi artiklis 98 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.

[...]“

6. Käibemaksudirektiivi III lisas on sätestatud loend kaubatarnetest ja teenuste osutamistest, mille suhtes võib kohaldada artiklis 98 nimetatud vähendatud käibemaksumäärasid. Selle lisa punktis 14 on nimetatud „spordirajatiste kasutamine“.

B. Siseriiklik õigus

7. Seaduse zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (käibemaksu reguleeriv seadus nr 235/2004; edaspidi „käibemaksuseadus“) asjaomase maksustamisperioodi suhtes kohaldatava redaktsiooni § 2 lõikes 1 on sätestatud, et maksustamisele kuuluvate tehingute hulka kuuluvad „maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus tasu eest teenuste osutamine, kui tehingu toimumise koht on Tšehhi Vabariik“.

8. Käibemaksuseaduse § 4 lõike 1 punkt a sätestab, et „tasu on rahasumma või mitterahaline tasu või osutatud mitterahalise teenuse väärtus“.

9. Käibemaksuseaduse § 5 lõike 2 kohaselt on majandustegevus „tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute kestev tegevus, sh kaevandus- ja põllumajandustegevus ja kestev tegevus, mis toimub kooskõlas seaduse erisätetega [...]. Majandustegevusena käsitatakse ka materiaalse või mittemateriaalse vara kasutamist tulu saamise eesmärgil, tingimusel et sellist vara kasutatakse kestvalt. [...]“.

10. Käibemaksuseaduse § 14 lõike 1 kohaselt käsitatakse teenuste osutamisenä „kõiki tegevusi, mis ei ole kaupade tarnimine või kinnisasja üleandmine. Samuti on teenuste osutamine a) õiguste üleandmine, b) asja või õiguse või muu kinnisasjana kasutatava vara kasutamiseõiguse andmine, c) realservituudi seadmine või lõpetamine, d) kohustus hoiduda teatud tegevusest või taluda teatud tegevust või teatud olukorda“.

11. Käibemaksuseaduse § 72 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslasel õigus arvata maks maha ulatuses, milles ta kasutab soetatud maksustatavaid kaupu oma majandustegevuse eesmärgil.

12. Paragrahvi 47 lõike 4 kohaselt kohaldatakse teenuste suhtes „harilikku maksumäära, v.a. juhul, kui seaduses on sätestatud teisiti. 2. lisas nimetatud teenuste suhtes kohaldatakse vähendatud maksumäära“.

13. Käibemaksuseaduse 2. lisas on muude teenuste hulgas nimetatud „sise- või välisspordirajatiste kasutamine sporditegevuseks“.

II. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

14. Pavlina Baštová on registreeritud käibemaksukohustuslasena. Ta tegeleb muu hulgas võidusõiduhobuste kasvatamise ja treenimisega. Tallides, mida sel eesmärgil kasutatakse, paiknesid osaliselt tema enda hobused ja osaliselt teiste omanike hobused, kes olid antud kaebaja hoolde, et ta valmistaks neid ette võiduajamiseks. Lisaks võidusõiduhobustele oli tal veel kaks hobust, keda ta kasutas maaturismiks ja noorte hobuste treenimiseks, ning tõumärasid ja varssasid.

15. Osa P. Baštová sissetulekust tuli tema enda hobuste võidetud rahalistest auhindadest ja teiste omanike hobuste võidetud auhindade treenerile minevast osast. Teine osa tuli teiste omanike hobuste võistlusteks ettevalmistamise eest saadavatest tasudest.

16. 2010. aasta neljanda kvartali maksudeklaratsioonis taotles P. Baštová õigust arvata käibemaks täies ulatuses maha maksustatavatelt kaupadelt, mis olid soetatud järgmistel eesmärkidel: a) hobuste võiduajamiseks ettevalmistamine ja neil osalemine, sh osalemistasud, võiduajamisel osalemise kinnituse tasud ja kulud esmaabile võiduajamise ajal, b) hobuste jaoks esmatarbekaupade, sööda ja ratsutamisvarustuse hankimine, c) hobuste jaoks veterinaarteenuste ja ravimite hankimine, d) tallide elektritarbimine, e) transpordivahendite kütusetarbimine, f) heina- ja söödavarumiseks rootorvaalutite ja traktoritarvikute hankimine, g) talli pidamisega seotud nõustamisteenuste ostmise. Soetatud kaupu kasutati nii kaebaja enda hobuste kui ka teiste isikute hobuste tarvis.

17. Samas maksudeklaratsioonis deklareeris P. Baštová ka teenuse „võidusõiduhobuste talli pidamine“, mida ta osutas teistele hobuseomanikele, tasumisele kuuluva käibemaksu vähendatud määraga 10%.

18. Finanční úřad v Ostrově (Ostrovi maksuamet) ei rahuldanud kaebaja taotlust käibemaksu täies ulatuses mahaarvamiseks ega nõustunud teenuse „võidusõiduhobuste talli pidamine“ liigitamisega vähendatud käibemaksumääraga teenuseks. P. Baštová kaebas otsuse edasi Finanční ředitelství v Plzni'le (Pilseni maksudirektoraat), mis rahuldas kaebuse osaliselt. Maksudirektoraat jättis rahuldamata sisendkäibemaksu mahaarvamise nõude summa osas, mis vastas P. Baštová enda võidusõiduhobuste osalemisele võiduajamistel, kuna leidis, et omaenda võidusõiduhobuste osalemine võiduajamistel ei kujuta endast maksustavat tehingut. Lisaks ei rahuldanud Pilseni maksudirektoraat taotlust vähendatud käibemaksumäära rakendamiseks teenusele „võidusõiduhobuste talli pidamine“.

19. P. Baštová esitas selle otsuse peale kaebuse Krajský soud v Plzni (Pilseni maakonna kohus), kes nõustus kaebajaga ja tühistas otsuse, saates asja menetlemiseks tagasi Odvolací finanční ředitelství (maksuvaidluste komisjon). Maksuvaidluste komisjon esitas kõnealuse kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Nejvyšší správní soud'ile (kõrgeim halduskohus).

20. Kaheldes, kuidas käibemaksudirektiivi sätteid tõlgendada, otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

- „1a. Kas juhul, kui hobuseomanik (kes on maksukohustuslane) annab hobuse võiduajamisel osalemiseks võiduajamise korraldaja käsutusse, on tegemist teenuste osutamisega tasu eest [käibemaksudirektiivi] artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ja seega tehinguga, mis maksustatakse käibemaksuga?
- 1b. Kui vastus on jaatav, siis kas võiduajamisel võidetud rahalist auhinda (mida siiski ei võida kõik võiduajamisel osalevad hobused) või tasu, mida maksab hobuseomanik võiduajamise korraldajale teenuse eest, mis seisneb võimaluses hobusega võiduajamisel osaleda, või muud tasu tuleb käsitada tasuna?
- 1c. Kui vastus on eitav, siis kas nimetatud asjaolu iseenesest on alus vähendada hobuste kasvataja/treenija enda hobuste võiduajamiseks ettevalmistamiseks soetatud ja kasutatud maksustatavatelt kaupadelt tasutud mahaarvatavat sisendkäibemaksu või tuleb hobuse osalemist

võiduajamistel käsitada nii endale kui ka teistele isikutele kuuluvate võidusõiduhobuste kasvatamise ja treenimisega tegeleva isiku majandustegevusena ning tema enda hobuste kasvatamise ja nendega võiduajamistel osalemise kulud tuleb arvata tema majandustegevusega seotud üldkulude hulka? Kui vastus küsimuse sellele osale on jaatav, siis kas rahaline auhind tuleb arvata maksustatava summa hulka ja arvestada sellelt tasumisele kuuluv käibemaks või on tegemist tuluga, mis käibemaksuga maksustatavat summat üldse ei mõjuta?

- 2a. Kui käibemaksu arvutamiseks tuleb teenuse mitut osa käsitada üheainsa tehinguna, siis milliste kriteeriumide alusel määratakse kindlaks nende omavaheline suhe, st kas tegemist on teineteise suhtes samaväärsete teenustega või põhi- ja kõrvalteenusega? Kas selliste kriteeriumide järjestamisel ja nende osakaalu määramisel on olemas hierarhia?
 - 2b. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 98 koostoimes direktiivi III lisaga tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liigitada teenust vähendatud maksumääraga maksustatavaks teenuseks, kui teenus koosneb kahest osast, mida tuleb käibemaksu arvutamisel käsitada üheainsa teenusena, ja need teenused on teineteise suhtes samaväärsed ning kumbagi ei saa eraldi liigitada mitte ühessegi [käibemaksudirektiivi] III lisas loetletud kategooriasse?
 - 2c. Kui vastus küsimusele 2b on jaatav, siis kas spordirajatise kasutamise teenuse ja võidusõiduhobuste treenimise teenuse üheskoos osutamine sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas välistab nimetatud tervikteenuse liigitamise [käibemaksudirektiivi] III lisa punktis 14 nimetatud teenuseks, mille suhtes kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära?
 - 2d. Kui vähendatud maksumäära kohaldamine ei ole küsimusele 2c antud vastuse alusel välistatud, siis kuidas mõjutab teenuse asjaomase käibemaksumääraga maksustatavaks teenuseks liigitamist asjaolu, et maksukohustuslane osutab lisaks spordirajatise kasutamise ja treeneri teenustele ka hobuste tallis majutamise, söötmise ja muul viisil nende eest hoolitsemise teenuseid? Kas kõiki teenuse osi üheskoos tuleb käibemaksu arvestamisel pidada üheksainsaks teenuseks, mida käsitatakse maksustamisel ühtemoodi?
21. Kirjalikud seisukohad on käesolevas menetluses esitanud Tšehhi valitsus ja komisjon.

III. Õiguslik analüüs

A. Esimene küsimuste rühm

22. Esimese küsimuste rühmaga palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt Euroopa Kohtul selgitada: 1) kas võidusõiduhobuste talli omanik võib maha arvata selliste tehingute sisendkäibemaksu, mis ta tegi omaenda hobuste andmiseks võiduajamisel osalemiseks võiduajamise korraldaja käsutusse, ja 2) kas võiduajamisel saadud rahaline auhind tuleks maksustada käibemaksuga.

23. Tšehhi valitsus on seisukohal, et pelgalt hobuse andmist võiduajamise korraldaja käsutusse ei saa pidada tasu eest teenuse osutamiseks, kuna tasu puudub. Konkreetselt kehtib see ka võiduajamistel antavate rahaliste auhindade kohta, kuna neid auhindu saavad vaid osad hobused. Seetõttu ei ole hobuseomanikul õigust sellega seotud sisendkäibemaksu maha arvata. Seevastu komisjon on seisukohal, et nii hobuse registreerimine võiduajamisele osalemise eest makstava tasu eest ning teatud juhul rahalise auhinna andmine eduka osalemise eest kujutavad endast maksustavaid tehinguid, mille ilmseks tagajärjeks on sisendkäibemaksu mahaarvatavus.

24. Kasuliku vastuse andmiseks eelotsusetaotluse esitanud kohtule alustan oma analüüsi konkreetselt küsimuses 1c tõstatatud küsimusest.

25. Eelotsusetaotluse kohaselt on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et P. Baštová poolt võidusõiduhobuste andmine võiduajamise korraldajate käsutusse on tema majandustegevuse lahutamatu osa. Olenemata võiduajamise rahaliste auhindade saamisest, tõstab juba tema hobuste osalemine neil võiduajamistel (ja veelgi enam nende võimalik edu) tõenäoliselt P. Baštová mainet. Sellel on positiivne mõju hindadele, mida ta saab nõuda oma hobuste müümise ja teistele omanikele kuuluvate hobuste treenimise eest.

26. Minu arvates on see otsustav küsimus. Euroopa Kohus on olnud järjepidevalt seisukohal, et käibemaksudirektiivi sätetest, ülesehitusest ja eesmärkidest on selge, et põhimõtteliselt maksustatakse käibemaksuga igasugune majanduslikku laadi tegevus.⁴ Mõiste „majandustegevus“ on määratletud laialt: käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 käsitatakse majandustegevusena eelkõige „materiale või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil“. See on kooskõlas käibemaksudirektiivi põhjendusega 5, mille kohaselt käibemaksustamine peaks olema korraldatud selliselt, et „maksustamine toimub võimalikult üldiselt“.

27. Viidatud kohtupraktikast tuleneb, et sellise hobuseomaniku tegevus, kes nagu P. Baštová peab võidusõiduhobuste talli ning annab oma hobuseid võiduajamise korraldajate käsutusse tõelise kavatsusega saada oma tegevusest hobuste treenija ja kasvatajana majanduslikku kasu ning samuti täiendavat tulu võiduajamise auhindadest, kujutab endast käibemaksueeskirjade kohaselt majandustegevust.

28. Eeltoodust järeldub, et selline võidusõiduhobuste talli omanik nagu P. Baštová võib seaduslikult maha arvata omaenda hobuste võiduajamise ettevalmistamiseks omandatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu.

29. Minu järeldus oleks kindlasti teistsugune, kui hobuste andmine võiduajamise korraldajate käsutusse ei oleks toimunud äritegevuse raames. See võib olla nii näiteks siis, kui hobuseomanik osaleb neil üritustel ainult isikliku hobi raames või pelgalt selleks, et ta saaks sisendkäibemaksu maha arvata seoses selliste hobuste pidamisega, mida kasutatakse vaid eraotstarbel.

30. Selles suhtes võib olla kasulik meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt käsitletakse tegevust üldjuhul majandustegevusena, kui seda osutatakse püsivalt tulu saamise eesmärgil⁵ ehk teisisõnu tasu eest.⁶ Ent tulu ei ole võimalik saada, kui tegevust teostatakse eranditult tasuta⁷ või ilma tegeliku väljavaateta saada vastu mingit tasu. Seetõttu ei moodusta tegevus, millega isik, isegi kui ta on maksukohustuslane, tegeleb hobi või vaba aja veetmise raames või ilma väljavaateta saada sellest otseselt või kaudselt majanduslikku kasu, asjaomase isiku majandustegevuse osa. Sellel on omakorda ilmne tagajärg sisendkäibemaksu mahaarvatavusele (või mahaarvamatussele). Käibemaksudirektiiv sisaldab ka sätteid, mis reguleerivad olukorda, kus ettevõtte vara hulka kuuluvaid kaupu kasutatakse maksukohustuslase isiklikuks tarbeks.⁸

31. Jõudes sellele järeldusele tuleb käsitleda veel üht lisaküsimust: kas võiduajamisel saadud rahaline auhind peaks olema käibemaksuga maksustatav. Vastus sellele küsimusele tuleneb minu meelest küsimuse 1c esimesele osale pakutud vastusest.

4 — Vt muu hulgas kohtuotsus, 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika.

5 — Vt kohtuotsus, 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaß, C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 18.

6 — Vt kohtuotsused, 13.12.2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 18, ja 29.10.2009 komisjon vs. Soome, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 37.

7 — Kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Gemeente Borsele (C-520/14, EU:C:2015:855, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 — Vt eeskätt käibemaksudirektiivi artikkel 26. Vt ka sama direktiivi artikkel 184 jj.

32. Kõigepealt tuleb märkida, et osalemine võistlustel ja muudel spordiüritustel võib tihti hõlmata mitme eraldiseisva, kuid omavahel tihedalt seotud teenuse osutamist.⁹ See tähendab, et käibemaksueeskirjade seisukohalt võib osaleja (nagu näiteks võiduajamisele välja pandud hobuse omaniku) ja ürituse korraldaja vahel olla tegemist rohkem kui ühe tehinguga. Seejuures on oluline, et olenevalt konkreetsetest asjaoludest võivad nii hobuseomanik kui ka võiduajamise korraldaja olla teisele osapoolle ühe või mitme teenuse osutajaks. Teisisõnu võivad nad mõlemad olla üheaajal mõnede tehingute osas teenuse saajaks ja teiste tehingute osas teenuse osutajaks.

33. On selge, et seda, mis kujutab endast maksustatavat tehingut igal konkreetsel juhul, ei saa määratleda abstraktselt, vaid see sõltub hobuseomaniku ja võiduajamise korraldaja vahel vastavas olukorras sõlmitud lepingu konkreetsetest tingimustest.¹⁰ Üldistatult võin ette kujutada vähemalt kolme asjaolude kogumit.

34. Kõigepealt võib esineda olukordi, kus hobuseomanik, kes soovib oma hobuse võiduajamisele üles anda, nõustub maksma tasu võiduajamise korraldajale. See on eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tavaliselt nii nende võiduajamiste puhul, millel P. Baštová oma hobustega osaleb. Minu arvates on selle tehingu puhul nagu kohtuasjas Town & County Factors tegemist Euroopa Kohta praktikas määratletud „vastastikuse õigussuhtega“. Hobuseomaniku poolt makstud osalustasu on tasu võiduajamise korraldaja poolt talle osutatud teenuste eest (ürituse korraldamine, logistika ja seotud teenused).¹¹

35. Lisaks võib olla olukordi, kus võiduajamise korraldaja maksab hobuseomanikule võiduajamisel osalemise eest tasu olenemata tema tulemustest. See võib olla nii nt siis, kui hobune on eriti kuulus ning tema pelk osalemine võiduajamisel suurendab tõenäoliselt ürituse kaubanduslikku väärtust ja mainet. Sellises olukorras kujutab võiduajamise korraldaja poolt hobuseomanikule makstud tasu endast tasu viimati nimetatud poolt osutatud teenuse eest, mis seisneb nõustumuses lubada hobune üritusel osalema.

36. Lõpuks, nagu näib olevat olukord enamikul võiduajamistel, võib võiduajamise korraldaja anda mitmeid auhindu kõige edukamalt esinevatele hobustele. Minu arvates tekib ka sellises olukorras käibemaksuga maksustatav tehing: hobuseomaniku poolt saadav auhind on tasu hobuse väljapaistva esinemise eest võiduajamistel, mis on sündmust rikastanud, muutes selle huvitavamaks ja väärtuslikumaks. Saates oma hobused võiduajamisele, võimaldab nende omanik korraldajal korraldada ürituse, mida publik võib külastada, mida meediaväljaanded võivad kajastada ning mis võib huvi pakkuda reklaamijatele ja sponsoritele.¹² Võiduajamise korraldajal poleks võimalik oma üritust korraldada ja turustada ilma teatava arvu hobuste osavõtuta ning on ilmselge, et mida paremad on need hobused,¹³ seda suurem on ürituse kaubanduslik väärtus. Seetõttu saavad nii võiduajamise korraldaja kui hobuseomanik sellisest tehingust vaieldamatult otsest ja kaudset kasu.¹⁴ Seega on olemas otsene side hobuse väljapaistva esinemise vahel võiduajamisel (osutatud teenus) ning auhinna maksmise vahel (saadud tasu).

9 — Vt analoogia alusel kohtuotsus, 11.4.2000, Deliège, C-51/96 ja C-191/97, EU:C:2000:199, punkt 56.

10 — Vt selle kohta kohtuotsus, 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punktid 21 ja 22.

11 — Kohtuotsus, 17.9.2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 20.

12 — Vt selle kohta kohtuotsus, 11.4.2000, Deliège, C-51/96 ja C-191/97, EU:C:2000:199, punkt 57.

13 — Kiiresti jooksev hobune paneb tõenäoliselt ka teised hobused kiiremini jooksmas. Nagu Publius Ovidius Naso (Ovidius) (43 eKr – 17 pKr) kirjutas, „*tum bene fortis equus reserato carcere currit/cum quos praetereat quosque sequatur habet*“ („lahti päästes hobu vaid siis nõnda kiiresti kappab/kui teistele järgi või mööda vaja tal jõuda“) (*Ars Amatoria*, III raamat, 595–596).

14 — Vt selle kohta kohtuotsus, 8.3.1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, punkt 14.

37. Pelk fakt, et auhinda ei anta igale võiduajamisel osalevale hobusele ning et auhinna andmine sõltub sellise sündmuse toimumisest, mida osapooled ei saa täielikult kontrollida, ei tähenda, et sellises tehingus puudub igasugune tasu. Kui auhind lõpuks antakse, siis on see auhind selle saaja jaoks *tegelikult* saadud tasu¹⁵ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses. Vastavalt peaksid hobuse võiduajamiste kontekstis antavad rahalised auhinnad põhimõtteliselt kujutama endast käibemaksueeskirjade kohaselt maksustatavaid tehinguid.

38. Tšehhi valitsuse argumendid selle positsiooni vastu ei näi mulle veenvad. Fakt, et tasu maksmise tingimuseks on teatava konkreetse tingimuse täitmine, ei võta sellelt tehingult ära selle tasulist olemust.

39. Näide võib seda seisukohta selgitada. Kui isik palub mitmelt kinnisvarabüroolt teenust, mis seisneb tema maja müügil abistamises, siis igaüks neist büroodest osutab selle isiku huvides teatavaid teenuseid. Tavaliselt avaldavad nad kõik kuulutusi erinevates meediates, korraldavad võimalikele klientidele esitlusi ning nõustavad klienti üldiselt, kuidas oma müügivõimalusi maksimeerida. Ent kui ei ole just teisiti kokku lepitud, saab tavaliselt ainult see büroo, mis leiab ostja, müüjalt (ja/või ostjalt) eelnevalt kokku lepitud tasu või komisjonitasu tema teenuste eest, samas kui teised osutuvad töötanuks tasuta. Samas on vaieldamatu, et edukale büroole makstud rahasumma kujutab endast tasu osutatud teenuse eest ning järelikult on see tehing käibemaksueeskirjade kohaselt maksustatav.

40. Euroopa Kohus on juba otsustanud, et käibemaksueeskirjade kohaselt on maksukohustuslase majandustegevus tegevus, millega „tegeletakse vastutasu saamise eesmärgil või *mille eest tõenäoliselt antakse vastutasu*“.¹⁶ Samuti on Euroopa Kohus juba kinnitanud, et asjaolu, et tasumisele kuuluva hüvitise summat võidakse kohandada, ei sea kahtluse alla otsese seose olemasolu osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu vahel.¹⁷

41. Naastes hobuste võiduajamiste teema juurde tuleb esile tõsta, et kõnealuste auhindade maksmine ei ole vabatahtlik, vaid võiduajamise korraldaja seaduslik või lepinguline kohustus. Antavate auhindade arv ja summa ning nende andmise tingimused on ette kindlaks määratud ning teada hobuseomanikele, kes hobuse võiduajamiseks registreerimisega nende tingimustega nõustuvad. Seda tuleb rõhutada: ainult võitjate isikud ei ole enne võiduajamisi teada. Peaksin vaid lisama, et võimalus võita auhind on tavaliselt üks hobuseomanike peamisi motivaatoreid oma hobuste registreerimiseks võiduajamistele.

42. Need on kõik elemendid, mida Euroopa Kohus luges kohtuotsuses Tolsma asjakohaseks hindamaks otsese seose olemasolu osutatud teenuse ja vastu saadud tasu vahel.¹⁸ Samamoodi peaks minu meelest ka hobuste võiduajamisel saadud rahalised auhinnad olema maksustatud käibemaksuga.

43. Arvestades pakutud vastust küsimusele 1c, puudub vajadus vastata küsimustele 1a ja 1b.

44. Neil põhjuseil olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks vastama esimesele küsimuste rühmale, et: 1) kui hobuse registreerimine võiduajamisele moodustab osa sellise isiku majandustegevusest, kes tegutseb võidusõiduhobuste aretamise ja treenimise valdkonnas, siis selle tegevuse osa kuludega seotud sisendkäibemaks on mahaarvatav; ning 2) kõige edukamalt esinevatele hobustele auhindade andmise näol on tegemist käibemaksudirektiivi kohaselt maksustatavate tehingutega.

15 — Vt selle kohta kohtuotsus, 17.9.2002, Town & County Factors, C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika.

16 — Kohtuotsus, 1.4.1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, punkt 11 (kohtujuristi kursiiv).

17 — Kohtuotsus, 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 37.

18 — Vt kohtuotsus, 3.3.1994, C-16/93, EU:C:1994:80, punktid 17 ja 19.

B. Teine küsimuste rühm

45. Teise küsimuste rühmaga soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada saada, kas võidusõiduhobuste talli pidamine on käibemaksudirektiivi III lisa punktist 14 tulenevalt tervikuna maksustatav vähendatud käibemaksumääraga.

46. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et P. Baštová poolt teistele hobuseomanikele osutatud teenus, mille kohta põhikohtuasjas kasutatakse üldistatud nimetust „võidusõiduhobuste talli pidamine“, koosneb tegelikult selliste eri teenuste kombinatsioonist nagu hobuste treenimine, spordivarustuse kasutamine, hobuste ööpäevaringne majutus tallides, söötmine ja muu hoolitsus. Põhikohtuasja asjaolusid arvestades kaldub eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohale, et P. Baštová poolt hobuseomanikele osutatuid teenuseid tuleks pidada üheks tehinguks, mis peaks järelikult olema maksustatud ühe käibemaksumääraga. Ent nimetatud kohus ei ole kindel, kas ühte või mitut neist teenustest tuleks pidada põhiteenuseks ja teisi kõrvalteenusteks. Seetõttu palub ta Euroopa Kohtul ära näidata kriteeriumid, mida selle kindlaksmääramiseks kasutada. See on tähtis, kuna mõned osutatud teenused võivad hõlmata spordirajatiste kasutamist.

47. Tšehhi valitsus ja komisjon soovivad Euroopa Kohtul vastata neile küsimustele nii, et võidusõiduhobuste talli pidamine ei ole käibemaksudirektiivi III lisa punkti 14 kohaselt tervikuna maksustatav vähendatud käibemaksumääraga.

48. Ma olen nõus.

49. Kõigepealt tuleksin meelde, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tuleb teatud asjaoludel mitut vormiliselt eraldiseisvat sooritust, mida võib teha eraldi, käsitada üheainsa sooritusena, kui need ei ole üksteisest sõltumatud. Tegemist on ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehingu osa või sellega seotud toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik. Sellise olukorraga on tegemist ka juhul, kui ühte või mitut teenust tuleb pidada üheks põhiteenuseks ja ülejäänud ühte või mitut teenust tuleb pidada kõrvalteenusteks, mida maksustatakse samamoodi kui põhiteenust.¹⁹

50. Eelotsusetaotluses oleva teabe kohaselt näib eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukoht P. Baštová osutatud teenuste lahutamatusel kohta mulle mõistlik. Temalt teenuseid ostes ei soovi hobuseomanikud pelgalt oma hobuste treenimist ega P. Baštová omandis olevate spordirajatiste kasutamise lubamist, vaid nad soovivad ka hobuste ööpäevaringset majutust ja muud hoolitsust. Olenemata asjaolust, et põhimõtteliselt võiks iga sellist teenust osutada eraldi, näivad P. Baštová kliendid soovivat just täpselt sellist kombinatsiooni kõigist neist teenustest, sõlmides lepingu, mida nimetatakse „võidusõiduhobuste talli pidamiseks“.²⁰ Ehk teisisõnu, näib et kõik need eri teenused on nii lähedalt seotud, et neid peavad ühe paketi osadeks nii teenuse osutaja (P. Baštová) kui ka, mis veelgi tähtsam, tema kliendid (omanikud).²¹

51. Samas jääb ikkagi endiselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesandeks selle fakti lõplik tuvastamine, kas kõik need teenused moodustavad maksumäära kohaldamise seiskohast ühe terviku. Kui nimetatud kohus kinnitab oma esialgset seisukohta selles küsimuses, peab ta seejärel otsustama, kas mõnda neist teenustest tuleks pidada põhiteenuseks käibemaksueeskirjade tähenduses. P. Baštová väidabki, et teenused, mis seisnevad spordirajatiste kasutamises, on põhiteenused ning järelikult tuleks kogu tehingule kohaldada vähendatud käibemaksumäära.

19 — Vt kohtuotsus, 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika.

20 — Vt kohtuotsus, 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punktid 24 ja 25.

21 — Vt selle kohta kohtujuristi ettepanek, Sharpston, kohtuasi Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:276, punkt 27).

52. Sellega seoses on oluline märkida, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb teenust käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena eeskätt siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend.²² Põhiteenuste ja kõrvalteenuste eristamisel on Euroopa Kohus samuti uurinud selliseid elemente nagu eri teenuste tähtsus klientide jaoks, nende osutamiseks kuluv aeg ja teenuseosutaja kulu seoses iga teenusega.²³

53. Eeltoodut arvestades näib mõistlik eelotsusetaotluse esitanud kohtu pakutud lähenemine, mille kohaselt tuleb muu hulgas uurida iga teenuse suhtelist väärtust ja selle osutamiseks kuluvat aega. Ent ma ei jätaks selles kontekstis tähelepanuta ka tõendeid, millele viitavad P. Baštová kulud iga kõnealuse teenuse osutamiseks (mis tavaliselt, ehkki mitte alati, kajastub selle teenuse väärtuses) nagu ka klientide poolt neile teenustele omistatavat tähtsust.

54. Ent enne oma analüüsi laiendamist selles küsimuses pean siinkohal vajalikuks selgitada käibemaksudirektiivi III lisa punkti 14, mille kohaselt „spordirajatiste kasutamise“ suhtes võib kohaldada vähendatud käibemaksumäära, tähendust ja kohaldamisala.

55. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et ühe või kahe vähendatud käibemaksumäära kehtestamine on võimalus, mida liikmesriigid võivad kasutada erandina põhimõttest, et kohaldada tuleb ühtset käibemaksumäära. Samas kohaldatakse selle sätte kohaselt vähendatud käibemaksumäärasid üksnes III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste suhtes.²⁴ Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et üldpõhimõttest erandit kehtestavaid sätteid tuleb tõlgendada kitsalt.²⁵ Lisaks on Euroopa Kohus juba otsustanud, et käibemaksudirektiivi III lisas kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada lähtuvalt nende mõistete tavalisest tähendusest.²⁶

56. Sellest tulenevalt olen seisukohal, et mõiste „spordirajatiste kasutamine“ hõlmab tegevusi, mis on tihedalt seotud üksikisikute sportimisega. Nende rajatiste kasutamine on seega isikutele sportimiseks kindlalt vajalik. Vastavalt on minu hinnangul käibemaksudirektiivi III lisa punkti 14 nagu ka sama direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti m eesmärgiks²⁷ aidata kaasa sellele, et spordiga²⁸ tegeleks suur osa rahvastikust.²⁹ Teisisõnu on see säte suunatud inimeste julgustamisele tegelema organiseeritud või organiseerimata füüsilise tegevuse viisidega, mille eesmärgiks on aidata väljendada või parandada kehalist vormi ja vaimset heaolekut, suhelda või saavutada tulemusi kõigil võistluste tasandil.³⁰

57. Mõiste „spordirajatiste kasutamine“ tõlgendus, mis laiendaks seda hõlmama ka kõiki eelotsusetaotluses nimetatud tegevusi (muu hulgas hobuste ööpäevaringne majutus tallides, söötmine ja muu hoolitsus), rajatise ja vahendeid (mille hulka võivad kuuluda ratsutamisvarustus, sööt, puhastustooted, tallid ja latrid, kool, harjutusväljak, pesemisala, puhkealad ja laod), laiendaks selle erandi kohaldamisala ülemääraselt.³¹

22 — Vt kohtuotsus, 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika.

23 — Vt muude hulgas kohtuotsused, 11.2.2010, Graphic Procédé, C-88/09, EU:C:2010:76, punkt 32; 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 36; ja 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 28.

24 — Vt paljude hulgas kohtuotsus, 17.6.2010, komisjon vs. Prantsusmaa, C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika.

25 — Sealsamas.

26 — Vt kohtuotsus, 4.6.2015, komisjon vs. Poola, C-678/13, EU:C:2015:358, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika.

27 — Selles sättes on teenuste hulgas, mille liikmesriigid peavad käibemaksust vabastama, nimetatud „otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele“.

28 — Seoses käibemaksueeskirjades kasutatava mõistega „sport“, mis on liidu õiguse autonoomne mõiste, vt kohtuotsus, 21.2.2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17.

29 — Vt analoogia alusel kohtuotsus, 19.12.2013, The Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika.

30 — Vt Euroopa Spordi Harta (vastu võetud Euroopa Nõukogu ministrite komitee poolt 24. septembril 1992, koos muudatustega) artikli 2 lõike 1 punkt a.

31 — Vt selle kohta analoogia alusel kohtuotsus, 8.3.2012, komisjon vs. Prantsusmaa, C-596/10, EU:C:2012:130, punkt 54.

58. Samuti ei oleks see tõlgendus kooskõlas mõiste „spordirajatiste kasutamine“ tavalise tähendusega igapäevakeeles. Mulle näib, et seda mõistet tuleks üldiselt mõista nii, et see viitab selliste rajatiste³² kasutamisele, mis on kas püsivad (nagu ujulad, hipodroomid, spordihallid ja jõusaalid) või ajutised (avalikud väljakud, liivarannad või maatükid, millele on ajutiselt rajatud konkreetse spordiürituse taristu)³³, isikute poolt, kes *tegelikult* treenivad või osalevad võistlustel.

59. Seega, kui selliste rajatiste nagu näiteks üksikisikute poolt treenimiseks kasutatava ratsutamisstaadioni kasutamine võib kuuluda käibemaksudirektiivi III lisa punktis 14 sätestatud erandi kohaldamisalasse, ei saa sedasama öelda kõikide tegevuste kohta, mida on vaja võidusõiduhobuste talli pidamiseks,³⁴ nagu seda on kirjeldanud eelotsusetaotluse esitanud kohus. Eeskätt siis, kui töötajad pelgalt söödavad, puhastavad või hooldavad hobust või kui ta pelgalt puhkab tallis või koplites, ei ole tegemist spordirajatiste kasutamisega käibemaksudirektiivi tähenduses. See on nii mitte ainult seepärast, et ei kasutata spordirajatisi, vaid ka sellepärast, et ükski üksikisik ei tegele mingil viisil spordiga.

60. Siseriiklik kohus peab seda arvesse võtma, kui ta kaalub spordirajatiste kasutamises seisnevate teenuste väärtust, kestvust, maksumust ja tähtsust võrreldes muude teenuste väärtuse, kestvuse, maksumuse ja tähtsusega.

61. Saan kohtuasja toimikust aru nii, et spordirajatiste kasutamises seisnevad tegevused ei ületa oma väärtuse, kestvuse, maksumuse või tähtsuse poolest muid teenuseid. Sellised tegevused nagu ööpäevaringne majutus, söötmine ja muu hooldatus hobuste eest ei tundu olevat suhteliselt madala väärtusega: nad kõik näivad olulised, et tagada hobuste heaolu ja vormisolek, et nad suudaksid parimal viisil esineda spordi- või muudel üritustel. Igal juhul vajavad need kindlasti talli omanikult olulisi investeeringuid, mis eelduslikult peaksid kajastuma iga kõnealuse teenuse hinnas – kui P. Baštová peaks koguhinnas eri teenused eraldi ära tooma. Samuti ei ole need teenused keskmise hobuseomaniku silmis minu arvates vähem tähtsad³⁵: ma ei kujuta ette, et omanikele ei läheks eriti korda nende loomade tervis ja heaolu. Ja lõpuks ma ka kahtlustan, et hobune veedab P. Baštová võidusõiduhobuste tallikompleksis lõviosa oma ajast sise- ja välisruumide puhkealadel, tallides, söötmisalal ja nii edasi. Nagu ma eespool selgitasin, ei saa neid alasid pidada „spordirajatisteks“ käibemaksudirektiivi tähenduses.

62. Neil põhjustel teen ettepaneku vastata teisele küsimuste rühmale, et – kui siseriikliku kohtu kontrollitavatest faktilistest asjaoludest ei tulene teisiti – võidusõiduhobuste talli pidamise kui terviku suhtes ei saa kohaldada vähendatud käibemaksumäära käibemaksudirektiivi III lisa punkti 14 alusel.

32 — Kui direktiivi 2006/112 ingliskeelses versioonis kasutatav termin võib olla selles küsimuses kahemõtteline, siis direktiivi teised keeleversioonid on üsna selged: näiteks taani keeles („sportsfaciliteter“), saksa keeles („Sportanlagen“), hispaania keeles („instalaciones deportivas“), prantsuse keeles („installations sportives“), itaalia keeles („impianti sportivi“), hollandi keeles („sportaccomodaties“), portugali keeles („instalações desportivas“), rumeenia keeles („instalațiiilor sportive“) ja rootsi keeles („sportanläggningar“).

33 — Vt Swinkels, J. J. P., „Sports under EU VAT“, International VAT Monitor, 2.7.2010, nr 4, lk 280 ja 281.

34 — Vt selle kohta analoogia alusel kohtuotsus, 8.3.2012, komisjon vs. Prantsusmaa, C-596/10, EU:C:2012:130, punkt 55.

35 — Seda elementi tuleb hinnata lähtudes keskmisest tarbijast, keda tuleb hinnata kõikide objektiivsete asjaolude põhjal. Asjaolu, et mõnel tarbijal võib olla erinev seisukoht, ei oma tähtsust. Vt selle kohta kohtuotsus, 21.2.2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punktid 33 ja 35.

IV. Ettepanek

63. Eeltoodut kokku võttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Nejvyšší správní soudi (kõrgeim halduskohus, Tšehhi Vabariik) poolt esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

- kui hobuse registreerimine võiduajamisele moodustab osa sellise isiku majandustegevusest, kes tegutseb võidusõiduhobuste aretamise ja treenimise valdkonnas, siis selle tegevuse osa kuludega seotud sisendkäibemaks on mahaarvatav. Kõige edukamalt esinevatele hobustele auhindade andmise näol on tegemist nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, kohaselt maksustatavate tehingutega;
- kui siseriikliku kohtu kontrollitavatest faktilistest asjaoludest ei tulene teisiti, ei saa võidusõiduhobuste talli pidamise kui terviku suhtes kohaldada direktiivi 2006/112 III lisa punkti 14 alusel vähendatud käibemaksumäära.