



Datum van inontvangstneming : 17/09/2015

**Zaak C-432/15**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

7 augustus 2015

**Verwijzende rechter:**

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

23 juli 2015

**Verzoekende partij (verwerende partij in eerste aanleg):**

Odvolací finanční ředitelství

**Andere partij in de procedure (verzoekende partij in eerste aanleg):**

Pavλίna Baštová

**Rechtsgrondslag:**

Artikel 267 VWEU

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Het hoofdgeding betreft een cassatieberoep bij de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter) dat is ingesteld door de Odvolací finanční ředitelství (kamer van beroep van de belastingdienst), die verweerster was in de procedure in eerste aanleg die Pavλίna Baštová (hierna: „verzoekster”) had ingesteld bij de Krajský soud (regionale rechtbank) betreffende haar aanspraak op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) en de indeling van de dienst „exploitatie van een renstal” onder het verlaagde btw-tarief.

## Prejudiciële vragen

1.a Verricht de btw-plichtige eigenaar van een paard die dit paard aan de organisator van een wedren ter beschikking stelt met het oog op deelname van dat paard aan de wedren een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en dus een belastbare handeling?

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

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

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

2.b Moet artikel 98 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde juncto bijlage III bij die richtlijn aldus worden uitgelegd dat een dienst niet onder het verlaagde tarief kan vallen wanneer hij is samengesteld uit twee deelprestaties die voor btw-doeleinden als een enkele prestatie moeten worden beschouwd, die prestaties evenwaardig zijn, en een ervan afzonderlijk niet valt onder een van de categorieën die zijn neergelegd in bijlage III bij richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde?

2.c Indien vraag 2b bevestigend moet worden beantwoord: verzet de combinatie van de deeldienst houdende verstrekking van het recht op gebruik van

sportaccommodatie en de deeldienst van het trainen van renpaarden zich er in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding tegen dat deze dienst in zijn geheel onder het verlaagde btw-tarief valt zoals bedoeld in punt 14 van bijlage III bij richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde?

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

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

De onderhavige zaak betreft inzonderheid de volgende bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”): de artikelen 2, lid 1, onder c), 9, 24, lid 1, 73, 168 en 173, lid 1. De artikelen 96 en 98 van de btw-richtlijn en bijlage III daarbij zijn wezenlijk voor de beantwoording van de tweede vraag.

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Hierna volgen de bepalingen van zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”), zoals van toepassing ten tijde van het belastingtijdvak aan de orde in het hoofdgeding, die relevant zijn in de onderhavige zaak.

- 1 Volgens § 2, lid 1, zijn onder meer aan btw onderworpen, „b) de diensten die door een belastingplichtige onder bezwarende titel in het kader van een economische activiteit worden verricht, voor zover de handeling binnen Tsjechië wordt verricht”. § 2, lid 3, bepaalt dat „[h]andelingen die binnen de werkingssfeer van de belasting vallen, [...] belastbaar [zijn], voor zover zij niet zijn vrijgesteld”.
- 2 In § 4, lid 1, onder a), wordt „onder bezwarende titel” gedefinieerd als „tegen betaling in contanten of met andere betaalmiddelen, dan wel in natura”.
- 3 In § 5, lid 2, worden als economische activiteit beschouwd „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, landbouw en de uitoefening van systematische activiteiten in overeenstemming met bijzondere wettelijke voorschriften. [...] Als economische activiteit wordt ook beschouwd de exploitatie van een lichamelijk of

onlichamelijk goed om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, voor zover dat goed systematisch wordt geëxploiteerd. [...]”

- 4 Volgens § 14, lid 1, moet onder dienst worden verstaan „elke activiteit die geen levering van goederen of overdracht van onroerende goederen behelst. Onder diensten wordt ook verstaan a) de overdracht van rechten, b) de verlening van het recht om een zaak, recht of ander als eigendom exploiteerbaar goed te exploiteren, c) het vestigen of beëindigen van een zakelijke erfdienstbaarheid, d) de aanvaarding van een verbintenis om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden.”
- 5 Volgens § 36, lid 1, omvat de maatstaf van heffing „alles wat de belastingplichtige als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met uitzondering van de btw op die handeling zelf”.
- 6 Een belastingplichtige heeft overeenkomstig § 72, lid 1, recht op btw-af trek voor zover hij de ontvangen goederenlevering of diensten gebruikt voor zijn economische activiteit. § 72, lid 2, preciseert dat de belastingplichtige gerechtigd is de btw op de door hem ontvangen belastbare prestaties af te trekken wanneer hij de ontvangen goederen of diensten gebruikt voor: „a) het verrichten van belastbare handelingen, met betrekking waartoe hij de verschuldigde belasting moet declareren, b) vrijgestelde handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, c) handelingen in het kader van zijn economische activiteit die buiten Tsjechië worden verricht, voor zover de belastingplichtige gerechtigd zou zijn btw af te trekken met betrekking tot die belastbare goederenleveringen of diensten indien de belastbare handelingen in Tsjechië waren verricht, d) de in § 54, lid 1, onder a) tot en met j) en l) tot en met u), en in § 55 vermelde handelingen voor een persoon in het buitenland die geen economische activiteit in Tsjechië verricht, of voor zover dergelijke handelingen direct samenhangen met de uitvoer van goederen, e) de in de §§ 13, lid 8, en 14, lid 5, vermelde handelingen”.
- 7 § 72, lid 4, bepaalt dat de belastingplichtige recht heeft op „integrale aftrek van de voorbelasting wanneer hij de ontvangen belastbare goederenleveringen of diensten uitsluitend gebruikt voor het verrichten van de in lid 2 bedoelde handelingen. Indien de belastingplichtige de door hem ontvangen belastbare goederenleveringen en diensten zowel gebruikt voor het verrichten van de in lid 2 bedoelde handelingen als voor het verrichten van de in § 75, lid 1, bedoelde handelingen, moet de belastingaftrek worden verminderd op de in § 76 beschreven wijze.” Volgens § 75, lid 1, heeft de belastingplichtige geen recht om de voorbelasting af te trekken die hij heeft betaald op belastbare goederenleveringen of diensten die hij gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.
- 8 § 72, lid 5, bepaalt: „Indien de belastingplichtige de ontvangen belastbare goederenleveringen of diensten zowel gebruikt in het kader van zijn economische activiteit als voor activiteiten die daar geen verband mee houden, heeft hij slechts

recht op aftrek ten belope van het gedeelte dat hij in het kader van zijn economische activiteit heeft gebruikt. [...]"

- 9 In § 47, lid 4, is bepaald dat in het geval van diensten „het normale btw-tarief van toepassing is behoudens andersluidende bepaling. Voor de diensten bedoeld in bijlage 2 geldt het verlaagde tarief.”
- 10 Bijlage 2 bij de btw-wet vermeldt onder meer de dienst „gebruik van overdekte sportaccommodatie en sportaccommodatie in open lucht voor sportactiviteiten”.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding**

- 11 Het hoofdgeding heeft betrekking op verzoeksters belastingschuld voor het vierde kwartaal van 2010, waarin zij integrale btw-aftrek vorderde en btw tegen het verlaagde tarief aanrekende voor de dienst betreffende de „exploitatie van een renstal”.
- 12 Verzoekster is geregistreerd als btw-plichtige. Zij heeft een eenvoudig landbouwbedrijf (zij cultiveert weides) en is op basis van een handelsvergunning actief op het gebied van het fokken en trainen van renpaarden. Zij verricht deze activiteit systematisch, in eigen naam en met winstoogmerk. Zij heeft ook een vergunning als trainer, op grond waarvan zij diensten mag verrichten als professionele trainer van renpaarden.
- 13 Haar stallen, met een capaciteit van 25 plaatsen, waren voor het grootste deel van 2010 volledig bezet, deels door haar eigen paarden en deels door paarden van andere eigenaars, die op basis van contracten inzake de exploitatie van een renstal deze paarden aan haar toevertrouwt om op wedstrijden te worden voorbereid. De meeste paarden (zowel haar eigen paarden als die van andere eigenaars) namen deel aan wedrennen, zodat een deel van verzoeksters inkomen werd gevormd door de prijzen die haar eigen paarden wonnen en het percentage voor de trainer bij winst door de paarden van de andere eigenaars. Zij beschouwde het verstrekken van paarden voor een wedren als een belastbare handeling (dienst onder bezwarende titel) en rekende derhalve op die bedragen btw aan, ten belope van 10 %.
- 14 Verzoekster beschouwde het laten deelnemen van de paarden aan de rennen, met inbegrip van de voorbereiding, als een onderdeel van haar economische activiteit. Dit leverde haar niet enkel een rechtstreeks inkomen op in de vorm van prijzengeld, winstpercentages voor de trainer en vergoedingen voor de voorbereiding van paarden van andere eigenaars op een wedren, maar het succes van de paarden verhoogde ook de waarde van haar diensten (diensten als trainer, reclame, agrotourisme) en de door haar geleverde goederen (verkoop van paarden).

- 15 Naast de renpaarden hield zij in haar stallen ook twee van haar eigen paarden die te oud waren voor competitie en werden ingezet voor agrotourisme en de training van jonge paarden. Deze paarden vormden voor verzoekster ook een vorm van reclame, aangezien zij in het verleden uitstekende resultaten hadden behaald. Voorts waren in de stallen fokmerries en veulens aanwezig, waarvan zij toekomstige opbrengsten verwachtte door deelname aan wedrennen of verkoop. Volgens verzoekster maakte de zorg voor oude paarden, fokmerries en veulens dus ook deel uit van haar economische activiteit.
- 16 In haar belastingaangifte voor het vierde kwartaal van 2010 vorderde zij volledige aftrek van de btw op de belastbare goederenleveringen en diensten die zij had ontvangen en die betrekking hadden op a) de voorbereiding van paarden op wedrennen en de deelname aan wedrennen, met inbegrip van uitgaven voor inschrijfgelden, aanmeldingsgelden en noodbijstand tijdens de wedren, b) de verstrekking van consumabele producten voor paarden, voer en rij-uitrusting, c) diensten van dierenartsen en het verstrekken van geneesmiddelen aan de paarden, d) het elektriciteitsverbruik in de stallen, e) het brandstofverbruik voor transport, f) de levering van harkmachines voor de productie van hooi en veevoer en van tractoronderdelen, en g) adviesdiensten betreffende de exploitatie van de stallen. De ontvangen goederen en diensten hadden betrekking op haar eigen paarden en de paarden van andere eigenaars.
- 17 In de betrokken belastingaangifte gaf zij ook btw aan tegen het verlaagde tarief van 10 % voor de dienst „exploitatie van een renstal”, die zij aan de andere paardeneigenaars verstrekke.
- 18 De Finanční úřad v Ostrově (belastingkantoor te Ostrov) aanvaardde de door verzoekster gevorderde integrale btw-aftrek niet en ging evenmin akkoord met de indeling van de dienst betreffende de „exploitatie van een renstal” onder het verlaagde btw-tarief. Verzoekster diende tegen deze beslissing bezwaar in bij de Finanční ředitelství v Plzni (belastingdienst te Pilsen), die haar gedeeltelijk gelijk gaf, maar de vermindering van de btw-aftrek bevestigde voor zover deze betrekking had op de belasting betaald voor de goederen en diensten die zij had ontvangen voor haar eigen paarden die deelnamen aan wedstrijden, en eveneens het standpunt van de Finanční úřad volgde wat betreft de indeling van de bovengenoemde dienst. Verzoekster kwam tegen dit besluit op bij de Krajský soud v Plzni (regionale rechtbank te Pilsen), die haar beroep toewees en bij beslissing van 6 november 2013 het besluit nietig verklaarde en de zaak voor verdere behandeling verwees naar verweerster, de Odvolací finanční ředitelství. Verweerster stelde bij de Nejvyšší správní soud cassatieberoep in tegen de beslissing van de Krajský soud, waarbij zij haar standpunt handhaafde.

**Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing***A – Eerste vraag*

- 19 Volgens de verwijzende rechter moet in de onderhavige zaak de vraag worden beantwoord of verzoekster recht had op integrale btw-aftrek. De Finanční ředitelství verminderde de door verzoekster gevorderde aftrek met een bedrag dat volgens haar vaststellingen overeenkwam met het percentage dat de deelname aan wedrennen door verzoeksters eigen paarden vertegenwoordigde binnen haar volledige activiteit. Volgens het besluit van de Finanční ředitelství vormde het deelnemen van verzoeksters eigen paarden aan wedrennen geen belastbare handeling met een recht op aftrek, ook al was dit een onderdeel van haar economische activiteit.
- 20 De verwijzende rechter wordt geconfronteerd met de vraag of de terbeschikkingstelling van een paard door de eigenaar ervan aan de organisator van een wedren moet worden beschouwd als een „dienst onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn of § 2, lid 1, onder b), van de btw-wet. Hij verwijst in dit verband naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (arresten Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, punten 9, 10, 12 en 13; Tolsma, C-16/93, EU:C:1990:80, punten 13 en 14; Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punten 19, 21 en 22; Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:372, punt 23, en First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, punt 34), waarin weliswaar reeds in een aantal specifieke zaken richtsnoeren zijn verschaft betreffende de vraag of een bepaalde handeling moet worden beschouwd als een „dienst onder bezwarende titel”, maar de feiten dermate verschillen dat daaruit geen ondubbelzinnige richtsnoeren kunnen worden afgeleid om op de onderhavige zaak te beslissen.
- 21 De verwijzende rechter is van oordeel dat het prijzengeld dat een paard wint in een wedstrijd, niet kan worden beschouwd als een tegenprestatie in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. Er bestaat geen direct en onmiddellijk verband, in de zin van de bovengenoemde rechtspraak van het Hof, tussen de terbeschikkingstelling van het paard voor de wedren en het prijzengeld. Door het paard te laten deelnemen aan de wedren komt de eigenaar inderdaad in aanmerking voor prijzengeld, maar er ontstaat geen rechtsverhouding tussen twee partijen op basis waarvan de organisator van de wedren zich er op voorhand toe zou verbinden een prijs uit te reiken aan de eigenaar van elk deelnemend paard. De uitgaven voor de belastbare goederen en diensten die verzoekster ontving met het oog op de voorbereiding van de paarden op de wedrennen hebben in dit geval zonder twijfel evenmin enige invloed op de omvang van het prijzengeld in de wedren, ook al zijn de ontvangen goederen en diensten noodzakelijk om een prijs in de wedstrijd te kunnen winnen (vgl. arresten Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punt 30; Abbey National I, C-408/98, EU:C:2001:110, punt 28, en Becker, punt 19).



- 22 Enkel het paard dat een bepaalde prestatie levert en de wedstrijdvoorwaarden vervult, wint een prijs. De winst is dus voorwaardelijk. Volgens de verwijzende rechter verhindert net die omstandigheid dat er sprake is van de verrichting van een dienst onder bezwarende titel. De verwijzende rechter heeft geen weet van rechtspraak waarin het Hof zich heeft uitgesproken over de vraag of de omstandigheid dat de betaling van een tegenprestatie door de ontvanger van de dienst voorwaardelijk is, waarbij de voorwaarden op voorhand zijn gekend en onveranderlijk zijn, uitsluit dat er sprake is van een dienst onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.
- 23 Volgens de verwijzende rechter is de onderhavige zaak niet volledig vergelijkbaar met de feiten in de zaak Tolsma, aangezien het bedrag van het prijzengeld duidelijk op voorhand is vastgesteld, evenals de voorwaarden om het te winnen (vgl. Tolsma, punten 17 tot en met 19). Indien de voorwaarden zijn vervuld, is de organisator van de wedren op grond van het wedstrijdreglement (interne regels van de Jockey Club ČR) verplicht het prijzengeld te betalen.
- 24 Voorts meent de verwijzende rechter dat het prijzengeld bij paardenrennen niet vergelijkbaar is met winst in een loterij. Hoewel winst in de wedren onzeker is, neigt de verwijzende rechter naar het standpunt van verzoekster dat het hier gaat om een prijs voor de succesvolle deelname in een behendigheidswedstrijd in overeenstemming met op voorhand gekende regels.
- 25 Daarnaast mag volgens de verwijzende rechter voor de vaststelling of een specifieke handeling een „dienst onder bezwarende titel” is, geen onderscheid worden gemaakt louter naargelang het paard al dan niet een winnend resultaat loopt, met andere woorden of de eigenaar van het paard daadwerkelijk een tegenprestatie ontvangt. Het gevolg zou zijn dat het recht op aftrek volledig zou afhangen van het prestatieniveau van het paard, wat duidelijk in strijd is met het doel van aftrek (vgl. arrest Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punt 41, over het begrip „dienst”).
- 26 De verwerving van de dienst die bestaat in de deelnamemogelijkheid van het paard die de organisator van de wedren aan de eigenaar van het paard verschaft, kan volgens de verwijzende rechter niet worden beschouwd als een tegenprestatie voor het ter beschikking stellen van een paard voor een wedren. Een tegenprestatie kan worden vertrekt in de vorm van een ruil, maar volgens de verwijzende rechter zouden in dat geval andere kenmerken van het concept „vergoeding” niet aanwezig zijn, in het bijzonder de mogelijkheid om deze in geld te waarderen. Verzoekster heeft betoogd dat er uit de deelname van een paard aan een wedren op zich een economisch voordeel voortvloeit, dat evenwel moeilijk te meten of te begroten is. De onmogelijkheid om het bedrag van de tegenprestatie vast te stellen zou niet louter voortvloeien uit technische moeilijkheden, die op zich de aanwezigheid van een tegenprestatie niet uitsluiten (vgl. arrest First National Bank of Chicago, punt 31), maar zou bestaan in een objectieve

onmogelijkheid om een dergelijke tegenprestatie te begroten en dus de maatstaf van heffing te bepalen.

- 27 Voor de volledigheid merkt de verwijzende rechter op dat in ruil voor de deelnamemogelijkheid die het paard wordt geboden, de eigenaar van het paard aan de organisator van de wedren een bepaalde vergoeding betaalt, namelijk het inschrijfgeld en het aanmeldingsgeld voor de bevestiging van deelname. Dat hier sprake zou zijn van een tegenprestatie in de zin van de btw-richtlijn wordt volgens de verwijzende rechter niet uitgesloten door de omstandigheid dat deze kosten, zoals verzoekster stelde, enkel de administratieve kosten van de organisator lijken te dekken. Een tegenprestatie bestaat uit alles wat de dienstverrichter daadwerkelijk ontvangt, niet de objectieve waarde van de dienst (vgl. arrest *Town & County Factors*, C-498/99, EU:C:2002:494, punt 20, over deelnamekosten).
- 28 Indien het Hof van oordeel zou zijn dat het ter beschikking stellen van een paard voor een wedren geen dienstverrichting onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn is, rijst de vraag of die omstandigheid volstaat om de aftrek van de door verzoekster betaalde voorbelasting te verminderen. De verwijzende rechter wenst te vernemen of in de onderhavige zaak de voorwaarden die zijn geformuleerd in de rechtspraak van het Hof (zie onder meer arresten *Cibo*, C-16/00, EU:C:2001:495, punten 32 en 33; *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, punten 36 en 37; *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, punten 31, 36 en 38; *Becker*, punt 20, en *Abbey National I*, punt 35) met betrekking tot de erkenning van een recht op integrale aftrek voor de belastingplichtige zijn vervuld. Uit de stukken of de argumenten van partijen blijkt niet dat verzoekster een activiteit heeft verricht die was vrijgesteld van btw of in feite een niet-economische activiteit was. Het laten deelnemen van haar eigen paarden aan de wedrennen is volgens haar immers een onderdeel van haar gehele economische activiteit, maar duidelijk op zich geen „dienst onder bezwarende titel”, te weten een belastbare handeling. Verzoeksters activiteit die erin bestaat haar eigen paarden te trainen en deel te laten nemen aan wedrennen kan het best worden omschreven als de voorbereiding voor het verrichten van een belastbare handeling.
- 29 De verwijzende rechter neigt naar het oordeel dat het laten deelnemen van haar eigen paarden aan wedrennen kan worden beschouwd als een onderdeel van verzoeksters gehele economische activiteit. Volgens hem is eveneens voldaan aan de voorwaarde dat de kosten voor de verwerving van goederen en diensten voor de training en de deelname van de paarden een invloed hebben op de prijs van verzoeksters goederen (verkoop van paarden) of diensten (training van de paarden van andere eigenaars, agrotourisme, reclame). De effectieve deelname van haar paarden aan de wedrennen en vooral hun succes, verhoogt de prijs die verzoekster kan vragen voor die goederen en diensten, en is dus een middel om inkomen te verwerven en dit te doen toenemen. De verwijzende rechter heeft geen weet van rechtspraak van het Hof waarin wordt vereist dat deze invloed op de prijs van de verkochte goederen of diensten precies berekenbaar is. Anders dan in de in

punt 26 bedoelde situatie is exacte begroting in dit geval niet nodig voor de bepaling van de maatstaf van heffing. Indien de kosten voor de voorbereiding van de paarden en hun deelname aan wedrennen zouden worden aanvaard als een onderdeel van verzoeksters gehele economische activiteit, zou de maatstaf van heffing worden gevormd door de prijs van de goederen (als paarden worden verkocht) of diensten (training van de paarden van andere eigenaars, agrotourisme, reclame). De voorwaarde dat de belasting enkel weegt op de waarde die in een bepaalde fase van de productie of distributie wordt toegevoegd, wordt net gewaarborgd door het mechanisme van aftrek van de btw van alle ontvangen goederen en diensten die zijn gebruikt voor bepaalde goederen en diensten, met inbegrip van de goederen en diensten ontvangen voor de voorbereiding van de paarden en hun deelname aan wedrennen.

- 30 De verwijzende rechter neigt, onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof (arresten Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak; Securita Göttinger, C-437/06, EU:C:2008:166, punt 24, en Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, punt 37), naar het oordeel dat verzoeksters recht op btw-aftrek niet verminderd zou mogen worden. Een andere conclusie zou het absurde gevolg hebben dat verzoekster recht zou hebben op integrale btw-aftrek indien zij al haar activiteiten zoals hierboven beschreven zou verrichten met uitzondering van de deelname van haar eigen paarden aan wedrennen. Indien haar eigen paarden echter zouden deelnemen aan een wedren en zij daaruit inkomen zou verwerven (prijzengeld of indirect door de toename van de marktwaarde van de paarden en de diensten die zij verstrekt), zou haar recht op aftrek moeten worden verminderd. Verzoekster zou dus worden benadeeld wanneer zij poogt haar inkomen te doen toenemen door haar eigen paarden te laten deelnemen aan wedrennen. Hoe onlogisch deze conclusie is, komt temeer naar voren wanneer wordt gekeken naar de manier waarop de Finanční ředitelství de btw-aftrek in casu heeft verminderd, namelijk overeenkomstig het deel dat de deelname van haar eigen paarden vertegenwoordigt binnen haar gehele activiteit. Hoe vaker verzoeksters paarden deelnamen aan wedrennen, des te meer haar aftrek zou worden verminderd. Het voortzetten van de activiteit die erin bestaat haar eigen paarden aan wedrennen te laten deelnemen, zou echter onder dergelijke omstandigheden economisch zinloos zijn.
- 31 Indien het Hof van oordeel is dat de voorbereiding van de paarden op wedrennen en hun deelname daaraan onderdeel vormen van verzoeksters gehele economische activiteit, blijft nog de vraag of het prijzengeld dat de eigenaar van het paard wint, moet worden opgenomen in de maatstaf van heffing en daarop btw moet worden voldaan, dan wel of dit inkomen is dat geen invloed heeft op de maatstaf van heffing. In dit verband verwijst de verwijzende rechter ter vergelijking naar het *VAT Scheme for Racehorse Owners* [btw-regeling voor eigenaars van renpaarden] in het Verenigd Koninkrijk.

## B – Tweede vraag

- 32 Het tweede punt van discussie tussen verzoekster en de Finanční ředitelství betrof het juiste btw-tarief van de dienst betreffende de „exploitatie van een renstal”. Verzoekster stelde dat de betrokken dienst onder het verlaagde tarief van de in bijlage 2 bij de btw-wet opgenomen categorie „gebruik van overdekte sportaccommodatie en sportaccommodatie in open lucht voor sportactiviteiten” viel. De Finanční ředitelství meende daarentegen dat de overheersende en doorslaggevende factor voor de bepaling van het btw-tarief de dienst als trainer was, die in de btw-wet niet uitdrukkelijk als een uitzondering op het standaardtarief wordt vermeld.
- 33 De bewoordingen „gebruik van overdekte sportaccommodatie en sportaccommodatie in open lucht voor sportactiviteiten” zijn volgens de verwijzende rechter veeleer een afwijkende formulering dan een uitdrukking van de bedoeling om een selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief in te voeren, namelijk enkel voor bepaalde aspecten van de in punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn bedoelde categorie van diensten.
- 34 De dienst die verzoekster verstrekt op basis van de contracten inzake de exploitatie van een renstal bestaat uit meerdere deelprestaties, in het bijzonder training van de paarden, gebruik van sportuitrusting, permanent verblijf in stallen, voeren en andere paardenverzorging. In de kern betreft het geschil de vraag welke goederenlevering en/of dienstverrichting moet worden geacht doorslaggevend te zijn voor de vaststelling van het btw-tarief.
- 35 De verwijzende rechter onderzoekt de vraag of al die deeldiensten aan hetzelfde tarief mogen worden belast onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof (onder meer Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punten 51 en 52; Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punt 23; CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punten 27 tot en met 30; BGŽ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punten 31, 32 en 41; Levob, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 22, en Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punten 20 en 21).
- 36 Volgens de bewoordingen van de contracten tussen verzoekster en de paardeneigenaars bestond de dienst betreffende de „exploitatie van een renstal” in het „gebruik van overdekte sportaccommodatie en sportaccommodatie in open lucht voor sportactiviteiten”, waarbij onder sportaccommodatie werd begrepen: „renbaan voor trainingen, hekken, stallen, paardentrailers, pistes, galoppeerterrainen en andere met gras begroeide terreinen van het centrum, zadels, stalmateriaal, onderhoudsmateriaal, voer, wasruimte, andere inrichtingen voor paardentraining, machines en uitrusting van het centrum, wacht- en opslagruimtes enz.”
- 37 Volgens verzoekster lag de waarde van de ontvangen goederen en diensten voor de inrichting en het onderhoud van de sportaccommodatie aanzienlijk hoger dan

de waarde van de andere activiteiten die werden verricht in het kader van die contracten, hoewel in de contracten of facturen geen uitdrukkelijk opsplitsing in afzonderlijke onderdelen was gemaakt. Het gebruik van de sportaccommodatie woog volgens verzoekster het zwaarste, ook op het niveau van tijdsbesteding.

- 38 De verwijzende rechter is van oordeel dat de door verzoekster verstrekte dienst voornamelijk bestaat uit een combinatie van de dienst als trainer en de dienst waarbij het recht van gebruik van sportaccommodatie wordt verstrekt. Hij twijfelt er niet aan dat deze deelprestaties vanuit btw-oogpunt moeten worden beschouwd als een enkele handeling, maar is onzeker of hun onderlinge verhouding er een is van hoofddienst en accessoire dienst, dan wel van twee evenwaardige diensten in de zin van de in punt 35 aangehaalde rechtspraak van het Hof, en aan de hand van welke criteria hij die beoordeling, waarvan het resultaat verschillende fiscale gevolgen kan opleveren, moet maken.
- 39 Uit het hierboven aangehaalde arrest Deutsche Bank volgt dat een enkele handeling vanuit btw-oogpunt die is samengesteld uit meerdere evenwaardige deelprestaties die mogelijk anders worden belast, niet in haar geheel onder een belastingregeling mag vallen die een uitzondering op de regel vormt.
- 40 Hoewel het arrest Deutsche Bank betrekking had op de omvang van vrijgestelde handelingen, kunnen de overwegingen van die zaak naar analogie worden toegepast in de onderhavige zaak, aangezien het verlaagde btw-tarief net als de vrijstellingsregeling een uitzondering op de regel vormt (vgl. arrest Commissie/Frankrijk, C-492/08, EU:C:2010:3548, punt 35). Vast staat dat de omvang van de categorieën die onder het verlaagde tarief vallen, niet mag worden uitgebreid door een evenwaardige dienst die onder het standaardtarief valt, onlosmakelijk met de dienst tegen verlaagd tarief te verbinden.
- 41 Indien de dienst houdende verstrekking van het gebruik van sportaccommodatie (die onder het verlaagde btw-tarief valt) en de dienst als trainer (die niet is opgenomen onder de uitzonderingen op het standaardtarief) voor btw-doeleinden als een enkele handeling moeten worden beschouwd en deze diensten bovendien moeten worden geacht evenwaardig te zijn, dan zou de betrokken handeling zonder twijfel in haar geheel onder het standaardtarief vallen. Het uiteindelijke antwoord op die vraag hangt echter af van het oordeel van het Hof.
- 42 Uit hun aard bestaat er een zeer nauwe band tussen de dienst als trainer van renpaarden en het verstrekken van het recht om gebruik te maken van sportaccommodatie. De dienst als trainer van renpaarden is moeilijk denkbaar zonder het gebruik van sportaccommodatie. Het gebruik van sportaccommodatie is niet enkel een middel om onder de best mogelijke omstandigheden voordeel te halen uit de hoofddienst, maar een wezensvoorwaarde voor de training op zich. Tegelijk kan gebruik van sportaccommodatie zonder de dienstverlening als trainer het beoogde doel van voorbereiding op een wedren niet verwezenlijken (tenzij de eigenaar van het paard ook de trainer is, maar in dat geval zou hij geen beroep

doen op derden voor de trainingsdiensten, zodat de vraag zonder voorwerp zou zijn). Bekeken vanuit hun belang voor de voorbereiding op een wedren en het doel dat de dienstontvanger (de eigenaar van het paard) wenst te bereiken, zijn beide prestaties vergelijkbaar of zelfs evenwaardig.

- 43 De verwijzende rechter wenst te vernemen welke criteria in aanmerking moeten worden genomen om vast te stellen of de deelprestaties eenzelfde gewicht binnen een enkele handeling hebben. Naast het criterium „doel of middelen om een doel te bereiken”, dat niet het enige criterium is (vgl. arresten BGŻ Leasing, punt 41, of Wojskowa Agencja, C-42/14, EU:C:2015:229, punt 31; maar vergelijk ook Deutsche Bank, punt 27), zou ook rekening kunnen worden gehouden met het belang/doel voor de klant, de benodigde tijd voor de verrichting of de verhouding binnen de totale kosten, naar analogie met de criteria die het Hof in andere zaken heeft onderzocht (zie bijvoorbeeld arresten Graphic Procédé, C-88/09, EU:C:2010:76, punt 32; Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punt 36, en Levob, punt 28).
- 44 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat een situatie kan ontstaan waarin de afzonderlijke criteria op zich beschouwd een verschillend resultaat opleveren (vgl. de onderhavige zaak, waarin volgens het criterium van het voornaamste doel de dienst als trainer de belangrijkste is en volgens de criteria van kosten en tijd de dienst betreffende het gebruik van sportaccommodatie). Het zou voor de verwijzende rechter dienstig zijn voor de beoordeling van een specifieke feitelijke situatie indien het Hof ook zou aangeven of er een hiërarchie bestaat tussen de mogelijke criteria wat betreft hun volgorde en gewicht.
- 45 Indien het Hof zou oordelen dat de dienst betreffende de „exploitatie van een renstal” niet onder het verlaagde btw-tarief kan vallen op de enkele grond dat sprake is van een combinatie van twee evenwaardige prestaties, waarvan een niet onder het verlaagde tarief kan vallen, zou het niet nodig zijn de fiscale gevolgen te onderzoeken van de deelprestatie die bestaat uit stallen, voeren en verlenen van andere zorg. Die verrichtingen vallen op zich niet onder het verlaagde tarief en kunnen dus geen invloed hebben op de indeling van de gehele dienst onder het standaardtarief.
- 46 In het andere geval, indien het Hof zou oordelen dat de feitelijke combinatie van de dienst betreffende het gebruik van sportaccommodatie en de dienst als trainer van renpaarden niet uitsluit dat de dienst in zijn geheel onder het verlaagde tarief valt, zou moeten worden vastgesteld of de deelprestatie die bestaat uit stallen, voeren en verlenen van andere zorgen, samen met de andere bestanddelen van de dienst een geheel vormt voor de bepaling van het btw-tarief en op welke wijze zij dat geheel beïnvloedt.
- 47 Dienaangaande is de verwijzende rechter van oordeel dat, anders dan de omschrijving van sportaccommodatie die in punt 36 wordt vermeld, voeren en stallen geen sportaccommodatie vormen. De in bijlage III bij de btw-richtlijn

geformuleerde begrippen moeten restrictief worden uitgelegd en in overeenstemming met hun gebruikelijke betekenis (arrest Commissie/Spanje, C-360/11, EU:C:2013:17). Voer en de stal waar de paarden – volgens verzoekster – 18 uur per dag passief doorbrengen, beantwoorden niet aan de gebruikelijke betekenis van het begrip „sportaccommodatie”. Er kan geen voorrang worden gegeven aan een contractuele definitie die in strijd is met de gebruikelijke betekenis.

- 48 Het voeren en het stallen kunnen volgens de verwijzende rechter niet worden geacht onder de werkingssfeer van het begrip „het recht gebruik te maken van sportaccommodaties” van punt 14 van bijlage III bij de btw-richtlijn te vallen, maar moeten worden beschouwd als deelprestaties die in bepaalde feitelijke omstandigheden als accessoire dienst deel uitmaken van de dienst betreffende de „exploitatie van een renstal”. De kosten van inrichting en onderhoud daarvan mogen bijgevolg volgens de verwijzende rechter niet worden beschouwd als een deel van de kosten van de deeldienst betreffende het gebruik van sportaccommodatie.
- 49 De verwijzende rechter is van oordeel dat stallen, voeren en andere zorgverstrekking aan paarden nauw verbonden deelprestaties zijn die op dezelfde wijze moeten worden belast als de hoofddienst betreffende de „exploitatie van een renstal”. Die dienst vormt objectief, vanuit economisch standpunt, één geheel, waarop één btw-tarief moet worden toegepast. Hij is echter van mening dat moet worden nagegaan of in de feitelijke omstandigheden zoals hierboven uiteengezet, de betrokken dienst als een geheel moet worden belast aan het verlaagde btw-tarief, voor zover toepassing van het verlaagde tarief nog niet is uitgesloten om de in de punten 40 en 41 genoemde redenen. Zij vormen volgens hem vanuit economisch oogpunt ook een geheel met de hoofddienst (de combinatie van de dienst als trainer en de dienst van verstrekking van het recht op gebruik van sportaccommodatie). Het stallen, voeren en de andere zorg, rechtstreeks door verzoekster verstrekt, hebben voor een eigenaar die zijn paard voor training aan haar toevertrouwt een economische rechtvaardiging. Wanneer verzoekster als trainer naast de eigenlijke sportaccommodatie ook nog stallen ter beschikking heeft en andere middelen die haar in staat stellen de aan haar toevertrouwde paarden een integrale verzorging aan te bieden, is het voor de eigenaar van een paard waarschijnlijk voordeliger om die diensten door verzoekster te laten verstrekken in plaats van een andere dienstverrichter te kiezen voor enkel die deelprestaties (vgl. arrest Wojskowa Agencja, punten 39 tot en met 43).
- 50 De omstandigheid dat de deelprestaties in andere omstandigheden afzonderlijk kunnen worden geleverd, doet niet af aan de vaststelling dat er een enkele prestatie bestaat, maar is kenmerkend voor het concept van één samengestelde prestatie (arresten Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 26, en Wojskowa Agencja, punt 41).

- 51 Het bestaan van een enkele prestatie vindt ook steun in de rechtspraak van het Hof dat diensten die samenhangen met sportbeoefening of lichamelijke opvoeding zo veel als mogelijk als een geheel moeten worden beschouwd (arresten Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, punt 25, en Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, punt 26).