

Asia C-713/21

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

25.11.2021

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (Saksa)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

27.7.2021

Kantaja ja Revision-menettelyn valittaja:

A

Vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:

Finanzamt X

[– –] BUNDESFINANZHOF

[– –] VÄLIPÄÄTÖS

Asiassa, jonka asianosaisia ovat

A

kantaja ja Revision-menettelyn valittaja,

[– –] vastaan

Finanzamt X (verotoimisto X)

vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli

joka koskee liikevaihtoveroa vuosilta 2007–2012

[– –] Päätöslauselma

I. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraava
ennakkoratkaisukysymys:

Yhteisestä arvonnäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/ETY 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan merkitys sellaisena kuin Euroopan unioni on sitä tulkinnut tuomiossa Baštová 10.11.2016 – C-432/15 (EU:C:2016:855):

Suurittaako kilpahevosten valmennustallin omistaja hevosen omistajalle yhtenä kokonaisuutena pidettävän palvelun, joka muodostuu hevosten majoituksesta, valmennuksesta ja kilpailuun osallistumisesta, myös siltä osin vastikkeellisesti, että hevosen omistaja korvaa tämän suorituksen luovuttamalla puolet menestyksellisen kilpailuun osallistumisen perusteella hänelle kuuluvasta oikeudesta palkintoon?

II. Asian käsittelyä lykätään, kunnes Euroopan unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa.

Perustelut

I.

- 1 Kantaja ja Revision-menettelyn valittaja (jäljempänä valittaja) on ratsastaja ja ylläpiti vuosina 2007–2012 (jäljempänä riidanalaiset vuodet) kilpahevosten valmennustallia. Valittajan yrityksessä hänen käyttöönsä annetut hevoset olivat ammattimaisessa majoituksessa, hoidossa ja valmennuksessa ja osallistuivat kilpailuihin Saksassa ja ulkomailla. Saksassa asuvien hevosten omistajien kanssa valittaja teki ”käyttöön antamista koskevia sopimuksia”, joiden mukaan omistajat antoivat hevosensa valittajan käyttöön. Kukaan omistaja luopui kaikesta käskyvallasta hevosten valmennuksen ja käytön suhteen. Lisäksi sovittiin, että omistajan oli maksettava hevosten ylläpidosta, kilpailuista, kuljetuksista sekä kengittäjän ja eläinlääkärin palveluista aiheutuvat kustannukset, kun taas valittajan oli vastattava hänelle ratsastajana kilpailuihin osallistumisesta aiheutuvista kustannuksista (matka-, lento- ja hotellikustannukset, kulut). Koska hevoskilpailujen palkintorahat kuuluivat yksinomaan hevosten omistajalle, lisäksi sovittiin, että valittaja saisi 50 prosenttia kaikista raha- ja tavarapalkinnoista, jotka hän voittaa omistajalle tämän hevosilla. Täten kukin omistaja luovutti jo käyttöön antamista koskevalla sopimuksella valittajalle puolet kuhunkin kilpailun järjestäjään kohdistuvista tulevista oikeuksistaan, jotka koskevat palkintojen maksamista ja tavarapalkintoja koskevien omistusoikeuksien siirtämistä. Valittajalla oli oikeus kuitata omistajan maksuoikeuksia vastasaatavilla.
- 2 Valittaja käytti koti- ja ulkomaisissa kilpailuissa sekä omia että muiden hevosia. Valittaja kuittasi muiden hevosilla saavutetut kilpailuvoitot majoitus- ja hoitokustannuksilla, eläinlääkäri-, lääke-, kengittäjä- ja kilpailukustannuksilla ja muilla kustannuksilla hevosten omistajien kanssa tehtyjen sopimusten mukaisesti.
- 3 Verotarkastaja katsoi verotarkastuksen yhteydessä, että muiden hevosilla saavutettuihin kotimaisiin ja ulkomaisiin kilpailuvoittoihin sovelletaan yleistä verokantaa. Vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli (Finanzamt) teki tämän jälkeen yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung) 164 §:n nojalla

8.10.2015 muutettuja liikevaihtoveropäätöksiä ja kumosi jälkitarkastusta koskevan varauksen. Finanzamt hylkäsi 6.7.2017 tekemällään päätöksellä valittajan oikaisuvaatimukset perusteettomina.

- 4 Myöskään Finanzgerichtissä (verotuomioistuin) nostettu kanne ei menestynyt tärkeimmän kiistanalaisen kysymyksen osalta. Finanzgericht viittasi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/ETY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa koskevaan Euroopan unionin tuomioistuimen (jäljempänä unionin tuomioistuin) 10.11.2016 antamaan tuomioon Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855) ja liikevaihtoverolakia (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) koskevaan Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin) oikeuskäytäntöön ja katsoi Finanzgerichtien tuomioita koskevassa julkaisussa (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 500) julkaistussa tuomiossa, että muiden hevosilla kotimaisiin ja ulkomaisiin kilpailuihin osallistumalla saadut palkinnot ovat vastike yleisen verokannan alaisista suorituksista. Finanzgerichtin mukaan valittaja on hevosten omistajien kanssa tehtyjen sopimusten perusteella tehnyt yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen, joka käsittää hevosten majoituksen, valmennuksen ja kilpailuun osallistumisen. Tästä suorituskokonaisuudesta valittaja sai kunkin hevosten omistajalta yhtäältä korvauksen ylläpidosta, kilpailuista, kuljetuksista sekä kengittäjän ja eläinlääkärin palveluista aiheutuvista kustannuksista ja toisaalta osuuden kilpailuvoitoista. Tämän vuoksi Finanzgericht katsoo, että valittaja on suorittanut palvelunsa myös hevosten omistajille kuuluvien palkintojen osien luovuttamista vastaan. Tässä on Finanzgerichtin mukaan kyse hevosen omistajan ja kilpailun järjestäjän väliseen suoritussuhteeseen nähden itsenäinen suoritussuhde valittajan ja kunkin hevosen omistajan välillä. Valittaja ei ole saanut omia, suoria oikeuksia kilpailujen järjestäjiin nähden. Valittaja on pikemminkin saanut pitää puolet kilpailuvoitoista ainoastaan hänen ja hevosen omistajan välisen oman suoritustenvaihtosuhteen perusteella.
- 5 Valittajan tätä vastaan aloittamassa Revision-menettelyssä riidanalaista on enää se, onko valittaja suorittanut hevosten omistajiin nähden palveluita, jotka on korvattu vastikkeena luovuttamalla puolet palkinnosta.

II.

6 1. Asiaa koskevat oikeussäännöt

7 a) Unionin oikeus

- 8 Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavarahan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

- 9 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:
 ”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista: ...
- c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta; – –”
- 10 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:
 ””Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.
- Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”
- 11 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:
 ”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”
- 12 b) Kansallinen oikeus**
- 13 UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan liikevaihtoveroa kannetaan seuraavista liiketoimista:
 ”tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa yrityksensä puitteissa vastikkeellisesti Saksan alueella. Liiketoimen verollisuutta ei estä se, että liiketoimi suoritetaan lain tai viranomaisen määräyksen perusteella tai se katsotaan lain säädöksen nojalla suoritetuksi.“
- 14 UStG:n 10 §:n 1 momentin ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa virkkeessä säädettiin riidanalaisina vuosina seuraavaa:
 ”Veron peruste määräytyy vastikkeen perusteella tavaroiden luovutusten ja palveluiden suoritusten (1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäinen virke) sekä yhteisö Hankintojen (1 §:n 1 momentin 5 kohta) osalta. Vastikkeella tarkoitetaan kaikkea sitä, mitä suorituksen vastaanottaja suorittaa suorituksen saadakseen, lukuun ottamatta liikevaihtoveron osuutta. Vastikkeeseen luetaan myös se, mitä muu kuin suorituksen vastaanottaja luovuttaa elinkeinonharjoittajalle suorituksen johdosta.”
- 15 Verotuomioistuinten toiminnan järjestämistä koskevan lain (Finanzgerichtsordnung, jäljempänä FGO) 118 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Bundesfinanzhofia sitovat valituksenalaisessa tuomiossa esitetyt tosiseikkoja koskevat toteamukset, ellei näiden toteamusten osalta esitetä sallittuja ja perusteltuja Revision-valituksen perusteita.”

16 2. Tähänastinen oikeuskäytäntö

17 a) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

- 18 Unionin tuomioistuin vastasi tuomiossaan Baštová (EU:C:2016:855, 40 kohta) kansalliselle tuomioistuimelle, ”että se, että arvonlisäverovelvollinen hevosen omistaja antaa hevosensa hevoskilpailun järjestäjän käyttöön, jotta mainittu hevonen voi osallistua kyseiseen kilpailuun, ei ole mainitussa säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus tilanteessa, jossa käyttöön antamisesta ei makseta osallistumispalkkiota tai muuta välitöntä korvausta ja jossa ainoastaan niiden hevosten omistajat, jotka ovat sijoittuneet palkintosijoille kilpailun päätteeksi, saavat palkinnon, vaikka palkinto olisi määritelty ennakolta. Sitä vastoin mainitunlainen hevosen käyttöön antaminen muodostaa vastikkeellisen palvelujen suorituksen siinä tapauksessa, että järjestäjä maksaa korvauksen, joka ei riipu siitä, miten kyseinen hevonen sijoittuu kilpailun lopussa.”
- 19 Unionin tuomioistuin ilmaisi siten kantansa kolmeen tilanteeseen, joissa toimet korvataan joko ”maksamalla ilmoittautumis- ja osallistumismaksut” (tapaus 1, tuomion 35 kohta), palkinnolla (tapaus 2, tuomion 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat) tai osallistumispalkkiolla (tapaus 3, tuomion 39 kohta). Unionin tuomioistuin perusteli ratkaisunsa tältä osin kolmella näkökohdalla.
- 20 Unionin tuomioistuimen tuomion 35 kohdan mukaan hevoskilpailun järjestäjän suorittama palvelu, joka muodostuu sen mahdollistamisesta, että hevosen omistaja voi tuoda hevosensa osallistumaan kilpailuun, ei voi olla tosiasiallinen vastike siitä, että hevosen omistaja antaa hevosen hevoskilpailun järjestäjän käyttöön. Unionin tuomioistuin perustelee tätä yhtäältä sillä, että hevoskilpailuun osallistumisen mahdollistaminen korvataan maksamalla ilmoittautumis- ja osallistumismaksut, millä unionin tuomioistuin ilmaisee kantansa myös tapaukseen 1. Toisaalta mahdollista hevosen arvon nousua esimerkiksi hyvän sijoituksen perusteella on vaikeaa kvantifioida ja se on epävarmaa.
- 21 Unionin tuomioistuin toteaa tapauksesta 2 tuomionsa 36 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa ”toiseksi”, että hevosen antamisesta käyttöön ei seuraa tosiasiallista vastiketta, jos vain kilpailun lopussa palkintosijoille sijoittuneiden hevosten omistajat saavat palkinnon. Palkintoa ei nimittäin makseta hevosen antamisesta käyttöön vaan tietyn kilpailutuloksen saavuttamisesta eli hevosen sijoittumisesta palkintosijoille, minkä vuoksi se on jossakin määrin sattumanvaraista. Lisäksi käyttöön antamisen luokittelu veronalaiseksi liiketoimeksi riippuen hevosen saavuttamasta kilpailutuloksesta on ristiriidassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suorituksen käsite on luonteeltaan

objektiivinen ja sitä sovelletaan riippumatta liiketoimien tarkoituksesta ja tuloksesta.

- 22 Unionin tuomioistuin ilmaisee kantansa tapaukseen 3 tuomionsa 39 kohdassa. Sen mukaan ”kolmanneksi” toisin on ainoastaan silloin, kun maksetaan sijoituksesta riippumaton osallistumispalkkio hevosen antamisesta käyttöön.

23 b) Bundesfinanzhofin myöhempi oikeuskäytäntö

- 24 Bundesfinanzhof otti kantaa palkinnolla korvaamiseen (tapaus 2) tuomion Baštová (EU:C:2016:855) jälkeen kahdessa tapausryhmässä. Yhtäältä Bundesfinanzhof yhtyi unionin tuomioistuimen näkemykseen palkinnon maksamisesta kilpailun järjestäjän suhteessa hevosen omistajaan (Bundesfinanzhofin tuomio 2.8.2018, V R 21/16, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs [jäljempänä BFHE], 262, 548, Bundessteuerblatt II 2019, 339).

- 25 Toisaalta Bundesfinanzhof sovelsi 10.6.2020 antamallaan tuomiolla XI R 25/18 (BFHE 270, 181, 45 kohta) tuomiossa Baštová (EU:C:2016:855) kilpailun järjestäjän suhteesta hevosen omistajaan esitettyä arviota hevosen omistajan ja kilpahevosten valmennustallin omistajan väliseen suhteeseen, jos hevosen omistaja luovuttaa puolet palkinnosta kilpahevosten valmennustallin omistajalle: ”Ainakin nyt käsiteltävän kaltaisiin tapauksiin, joissa palvelun suorittaja [= kilpahevosten valmennustallin omistaja] itse osallistuu kilpailuun ja saa kolmannelta osapuolelta [= hevosen omistaja] osan palkinnosta, joka maksetaan hänen itsensä saavuttamasta kilpailusijoituksesta kolmannelle osapuolelle, pätevät unionin tuomioistuimen toteamukset II kohdan 2 alakohdan e alakohdassa mainituista syistä [= unionin tuomioistuimen Baštová toisintaminen, EU:C:2016:855, 37–40 kohta] (vastaten toisenlaista näkemystä: Finanzgericht Münsterin [Münsterin verotuomioistuin] tuomio 19.9.2019, 5 K 2510/18 U, juris, 52 kohta). Maksu suoritetaan myös tässä tapauksessa palvelun suorittajan kilpailutuloksesta, vaikka maksun suorittaakin oikeudellisesti kolmas osapuoli, joka sai palkinnon järjestäjältä, eikä järjestäjä itse. Palkinto ei ole maksu palvelun suorittajan muista (mahdollisesti veronalaisista) suorituksista. Tämän vuoksi se ei myöskään kuulu vastikkeeseen eikä sisälly muiden veronalaisten palvelujen arviointiperusteeseen.” Lisäksi on todettava, että merkitystä ei ole sillä, onko hevosten kilpa- ja valmennustallin omistaja ”tehnyt erillisiä suorituksia hevosten omistajille” (Bundesfinanzhofin tuomio, BFHE 270, 181, 1 ja 46 kohta).

26 3. Tulkintakysymys

27 a) Ei suoraa yhteyttä vastikkeen ja suorituksen välillä

- 28 Nyt käsiteltävässä asiassa valittajalla ei menestyksellisen kilpailuun osallistumisen tapauksessa ole omaa oikeutta saada palkinto kilpailun järjestäjältä. Ainoastaan hevosen omistajalla on oikeus palkintoon suhteessa kilpailun järjestäjään. Tämän vuoksi valittaja saa oikeuden palkintoon ainoastaan silloin, kun hevosen omistaja luovuttaa hänelle palkinto-oikeuden, ja palkinto on nyt käsiteltävässä asiassa

jaettu puoliksi valittajan ja kunkin hevosen omistajan välisten oikeussuhteiden perusteella.

- 29 Bundesfinanzhofin tuomion BFHE 270, 181 (ks. edellä II kohdan 2 alakohdan b alakohhta) mukaan nyt käsiteltävässä asiassa voitaisiin katsoa, että arvio unionin tuomioistuimen tuomion Baštová, EU:C:2016:855 (ks. edellä II kohdan 2 alakohdan a alakohhta) tapauksessa 2 ei koske ainoastaan mainitussa kohdassa välittömästi ratkaistua tilannetta, jossa kilpailun järjestäjä maksaa palkinnon hevosen omistajalle, vaan sitä sovelletaan myös siihen nähden itsenäiseen tilanteeseen, jossa hevosen omistaja luovuttaa osan tästä palkinnosta kilpahevosten valmennustallin omistajalle tämän yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta (hevosten majoitus, valmennus ja kilpailuun osallistuminen).
- 30 Jos asia olisi näin, kilpailun järjestäjän ja hevosen omistajan välinen suoritussuhde mahdollisesti syrjäyttäisi siitä erotettavan kilpahevosten valmennustallin omistajan ja hevosen omistajan välisen suoritussuhteen sikäli, että sijoituksesta riippuva palkinto ei voi olla vastike kilpahevosten valmennustallin omistajan palvelusta hevosen omistajalle, mikäli hevosen omistaja luopuu hänelle hänen hevosensa sijoituksen perusteella kuuluvasta palkinnosta. Tällöin toinen suoritussuhde johtaisi arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan välttämättömän suoran yhteyden raukeamiseen palvelun ja vastikkeen välillä nyt kyseessä olevassa suoritussuhteessa.
- 31 b) Palkinnon luovuttaminen suoritusta koskevana vastikkeena**
- 32 Jaosto katsoo kuitenkin, että kilpailun järjestäjän ja hevosen omistajan väliseen suhteeseen perustuvan arvion soveltaminen hevosen omistajan ja kilpahevosten valmennustallin omistajan väliseen suhteeseen vaikuttaa kyseenalaiselta.
- 33 Kyseenalaisuus johtuu siitä, että unionin tuomioistuimen tuomiosta Baštová (EU:C:2016:855) ei käy riittävän selvästi ilmi, perusteleeko unionin tuomioistuin arvionsa vastikkeen puuttumisella vai suorituksen puuttumisella. Jos unionin tuomioistuimen on tulkittava katsoneen tuomiossaan Baštová (EU:C:2016:855), että suorituksen puuttuminen on ratkaiseva, tästä seuraa nyt käsiteltävän asian kannalta, että kyseessä on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelu. Nyt käsiteltävän asian olosuhteissa se, että hevosen omistaja luovuttaa puolet sijoituksesta riippuvasta palkinnosta kilpahevosten valmennustallin omistajalle, on edellytys, josta kilpahevosten valmennustallin omistaja katsoo palvelunsa (hevosten majoitus, valmennus ja kilpailuun osallistuminen) suorittamisen riippuvan ja joka siten on vaaditulla tavalla suorassa yhteydessä hänen palveluunsa (ks. vastaavasti unionin tuomioistuimen tuomio First Choice Holidays, 19.6.2003, C-149/01, EU:C:2003:358, 32 ja 33 kohta).
- 34 Vastattaessa tähän kysymykseen on huomioitava, että unionin tuomioistuin tarkastelee tuomion Baštová (EU:C:2016:855) 35 kohdassa sitä, onko kyseessä

palvelu, joka korvataan vastikkeena toisella palvelulla (ks. tämänkaltaiset tilanteet vaihdon ja vastaavien toimien yhteydessä: unionin tuomioistuimen tuomio Serebryannay vek, 26.9.2013, C-283/12, EU:C:2013:599, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Unionin tuomioistuimen mukaan näin ei ole. Unionin tuomioistuimen mukaan hevoskilpailun järjestäjän suorittama palvelu, joka muodostuu sen mahdollistamisesta, että hevosen omistaja voi tuoda hevosensa osallistumaan kilpailuun, ei ensinnäkään voi olla tosiasiallinen vastike siitä, että hevosen omistaja antaa hevosen hevoskilpailun järjestäjän käyttöön. Tästä ei jaoston näkemyksen mukaan seuraa mitään nyt käsiteltävässä asiassa esitettävän arvion kannalta.

- 35 Tuomion Baštová (EU:C:2016:855) 36 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa esitetty muu perustelu vaikuttaa moniselitteiseltä. Unionin tuomioistuin toteaa yhtäältä, että hevosen antamisesta käyttöön ei seuraa tosiasiallista vastiketta, jos vain kilpailun lopussa palkintosijoille sijoittuneiden hevosten omistajat saavat palkinnon. Tämä viittaa siihen, että unionin tuomioistuin pitää ratkaisevana vastikkeen puuttumista (vastasuorituksena).
- 36 Unionin tuomioistuin perustelee tätä kuitenkin sitten muun muassa sillä, että palkintoa ei makseta hevosen antamisesta käyttöön vaan tietyn kilpailutuloksen saavuttamisesta eli hevosen sijoittumisesta palkintosijoille, minkä vuoksi se on jossakin määrin sattumanvaraista. Tämä viittaa siihen, että ratkaisevana on pidettävä palvelun puuttumista. Vahvistuksena tälle voidaan pitää sitä, että unionin tuomioistuin perustelee päätelmäänsä lisäksi sillä, että käyttöön antamisen luokittelu veronalaiseksi liiketoimeksi riippuen hevosen saavuttamasta kilpailusijoituksesta on vastoin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan palvelujen suorituksen käsite on luonteeltaan objektiivinen ja sitä sovelletaan liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (unionin tuomioistuimen tuomio Baštová, EU:C:2016:855, 38 kohta).
- 37 Näin ollen jaosto ei ole varma arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan merkityksestä unionin tuomioistuimen tuomiossa Baštová (EU:C:2016:855) esitetyn tulkinnan perusteella, minkä vuoksi on tarpeen esittää ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle.

38 4. Merkitys asian ratkaisun kannalta

- 39 Ennakkoratkaisukysymyksellä on merkitystä asian ratkaisemisen kannalta. Niiden Finanzgerichtin esittämien tosiseikkoja koskevien toteamusten perusteella, jotka ovat niitä vastaan esitettyjen Revision-valitusperusteiden puuttuessa nyt vireillä olevan Revision-menettelyn kannalta sitovia (FGO:n 118 §:n 2 momentti), on selvää, että valittaja suoritti kilpahevosten valmennustallin omistajana yhtenä kokonaisuutena pidettävän palvelun, joka käsitti hevosten majoituksen, valmennuksen ja kilpailuun osallistumisen. Tästä suorituskokonaisuudesta valittaja sai kunkin hevosten omistajalta yhtäältä korvauksen ylläpidosta, kilpailuista, kuljetuksista sekä kengittäjän ja eläinlääkärin palveluista aiheutuvista kustannuksista ja toisaalta puolet kilpailuvoitoista. Tämä arvio vastaa unionin

tuomioistuimen laatimia oikeusperiaatteita, jotka koskevat yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen ja suoritusten moninaisuuden välistä rajanvetoa (ks. esim. unionin tuomioistuimen tuomio KPC Herning, 4.9.2019, C-71/18, EU:C:2019:660, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

- 40 Jos unionin tuomioistuimen tuomiota Baštová (EU:C:2016:855) on tulkittava siten, että vastikkeen puuttuminen on ratkaiseva, Finanzgerichtin esittämä oikeudellinen arvio Bundesfinanzhofin tuomion BFHE 270, 181 (ks. edellä II kohdan 2 alakohdan b alakohta) mukaan voi osoittautua virheelliseksi. Valittajan Revision-valituksen perusteella Finanzgerichtin tuomio olisi tällöin kumottava ja valitus hyväksyttävä.
- 41 Mikäli sitä vastoin ratkaisevana on pidettävä unionin tuomioistuimen tuomion Baštová (EU:C:2016:855) mukaisesti suorituksen puuttumista, Finanzgerichtin tuomio osoittautuisi perustelluksi, jolloin valittajan Revision-valitus olisi perusteeton. Nimittäin toisin kuin tuomiossa Baštová (EU:C:2016:855) nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyseessä ainoastaan suoritus, josta maksetaan vain tietyn kilpailutuloksen eli hevosen palkintosijoille sijoittautumisen perusteella eli jossakin määrin sattumanvaraisesti. Nyt käsiteltävässä asiassa on sen sijaan kyse yhdestä ainoasta kokonaissuorituksesta, joka muodostuu hevosten majoituksesta, valmennuksesta ja kilpailuun osallistumisesta. Tähän suoritukseen ei miltään osin liity sattumanvaraisuutta, koska sattumanvaraisuus koskee vain kilpailuun osallistumisen osaa. Koska kyseessä on yksi ainoa kokonaissuoritus, se, että hevosen omistaja luovuttaa puolet palkinnosta, ei perustu tiettyyn kilpailutulokseen vaan tästä tuloksesta riippumattomaan kokonaissuoritukseen (joka muodostuu hevosten majoituksesta, valmennuksesta ja kilpailuun osallistumisesta). Valittaja suoritti tämän yhden ainoan palvelun riippumatta kilpailutuloksista. Näin ollen kyseessä on palvelu, joka on unionin tuomioistuimen edellyttämällä tavalla luonteeltaan objektiivinen. Myöskään jaoston mielestä sillä, minkäsuuruinen osuus palkinnosta luovutetaan, ei ole merkitystä.
- 42 Tätä puoltaa myös taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (unionin tuomioistuimen tuomio Budimex, 2.5.2019, C-224/18, EU:C:2019:347, 27 kohta ja unionin tuomioistuimen tuomio KrakVet Marek Batko, 18.6.2020, C-276/18, EU:C:2020:485, 61 kohta). Näin ollen on katsottava, että sillä, että hevosen omistaja luovuttaa puolet palkinnosta, oli määrä osaltaan korvata valittajan kokonaissuoritus ja että osapuolet lisäksi katsoivat, että palkintoja saavutetaan jatkuvasti.
- 43 5. Ennakkoratkaisupyynnön oikeudellinen perusta**
- 44 Ennakkoratkaisupyynnön esittäminen unionin tuomioistuimelle perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklaan.
- 45 6. Asian käsittelyn lykkääminen**
- 46 [– –] [kansalliset menettelysäännökset]