



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. lapkričio 10 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — 2 straipsnio 1 dalies c punktas — Sąvoka „paslaugų teikimas už atlygį“ — Apmokestinamojo asmens žirgo davimas žirgų lenktynių organizatoriui — Atlygio įvertinimas — Teisė atskaityti išlaidas, susijusias su apmokestinamojo asmens žirgo parengimu lenktynėms — Bendrosios išlaidos, susijusios su visa ekonomine veikla — III priedo 14 punktas — Teisei naudotis sporto infrastruktūra taikomas lengvatinis PVM tarifas — Taikymas lenktyninių žirgų žirgyno eksploatavimui — Sandoris, kurį sudaro vienas teikimas ar keli savarankiški paslaugų teikimai“

Byloje C-432/15

Dėl *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) 2015 m. liepos 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. rugpjūčio 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Odvolací finanční ředitelství

prieš

Pavína Baštová

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (pranešėja) ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlácil ir T. Müller,

— Europos Komisijos, atstovaujamos Z. Malůšková ir M. Owsiany-Hornung,

susipažinęs su 2016 m. birželio 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: čekų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 98 straipsnio ir III priedo 14 punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Odvolací finanční ředitelství* (Mokestinių ginčų direkcija, Čekijos Respublika) ir Pavlína Baštová ginčą dėl pastarosios vykdomos lenktyninių žirgų žirgyno eksploatavimo veiklos apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje nustatyta:

„Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“
- 4 PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“
- 5 PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“
- 6 PVM direktyvos 73 straipsnyje nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjancio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“
- 7 PVM direktyvos 98 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus.

2. Lengvatiniai tarifai taikomi tik III priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui.

<...>“

- 8 PVM direktyvos 167 straipsnis suformuluotas taip:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

- 9 PVM direktyvos 168 straipsnyje nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>“

- 10 PVM direktyvos 173 straipsnio 1 dalis išdėstyta taip:

„Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas pagal 168, 169 ir 170 straipsnius, ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis.

Ši atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 174 ir 169 straipsnių.“

- 11 Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuriems gali būti taikomi lengvatiniai tarifai, numatyti PVM direktyvos 98 straipsnyje, yra įtvirtinti šios direktyvos III priede. Šio priedo 14 punkte nurodyta: „teisė naudotis sporto infrastruktūra“.

Čekijos teisė

- 12 Pagal *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* (Įstatymas Nr. 235/2004 dėl PVM) 47 straipsnio 4 dalį:

„Paslaugoms taikomas standartinis mokesčio tarifas, jei įstatyme nenumatyta kitaip. 2 priede nurodytos paslaugos apmokestinamos lengvatiniu tarifu.“

- 13 Šio įstatymo 2 priede yra paslaugų, kurioms taikomas lengvatinis tarifas, sąrašas, kuriame, be kita ko, nurodytas „uždaros ir atviros sporto infrastruktūros naudojimas sporto veiklai“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 14 P. Baštová yra apmokestinamas PVM asmuo dėl 25 vietų lenktyninių žirgų žirgyno, kurioje ji veisia ir treniruoja savo ir svetimus žirgus, kurie jai buvo patikėti paruošti lenktynėms, eksploatavimo ekonominės veiklos. Be lenktyninių žirgų, P. Baštová taip pat laikė du nuosavus žirgus, kuriuos naudojo kaimo turizmo veiklai ir treniruodama jaunos žirgus, taip pat laikė, kad veistų, veislinių kumelių ir kumeliukų, kurie, kaip ji tikėjosi, ateityje atneš pajamų, nes dalyvaus lenktynėse arba bus parduoti.

- 15 Vykdydama savo veiklą P. Baštová gauna dviejų rūšių pajamų, kurios nagrinėjamos pagrindinėje byloje. Pirma rūšis – tai atlygiai ir prizai už jos pačios žirgų užimtą vietą lenktynėse ir procentinė dalis nuo prizų, kurią gauna kaip trenerė už svetimų žirgų užimtą vietą lenktynėse. Antra pajamų rūšis – tai pajamos iš lenktyninių žirgų žirgyno eksploatavimo, kurias sudaro žirgų savininkų mokėjimai už jų treniravimą, siekiant, kad jie dalyvautų lenktynėse, taip pat už išlaikymą ir šėrimą.
- 16 2010 m. IV ketvirčio mokesčių deklaracijoje P. Baštová pasinaudojo teise atskaityti visą pirkimo PVM už šias paslaugas ir išlaidas, t. y. registracijos ir dalyvio mokesčio išlaidas ir išlaidas per lenktynes asistentams, išlaidas, susijusias su žirgams reikalingos įrangos įsigijimu, jų šėrimu ir raitelių įranga, veterinarinių paslaugų gavimu ir vaistų žirgams įsigijimu, elektros suvartojimu žirgyne, degalais transportui, šieno ir šienainio gamybai reikalingų grėblių-vartytuvų ir traktorių įrangos įsigijimu, konsultavimo paslaugų, susijusių su žirgyno veikla, įsigijimu. Šios įsigytos prekės ir paslaugos buvo susijusios su P. Baštová priklausančiais ir svetimais žirgais.
- 17 Be to, toje mokesčių deklaracijoje P. Baštová deklaravo pardavimo PVM lengvatiniu 10 % tarifu už „žirgyno eksploatavimo“ paslaugą, kurią teikė svetimų žirgų savininkams.
- 18 2011 m. rugsėjo 26 d. pranešime apie mokesčio dydį *Finanční úřad v Ostrově* (Ostravos mokesčių administratorius) nepripažino P. Baštová teisės į viso PVM atskaitą, nes dalį apmokestinamųjų prekių ir paslaugų ji naudojo siekdama, kad žirgai dalyvautų lenktynėse, o tai, anot Ostravos mokesčių administratoriaus, nėra apmokestinamoji veikla, dėl kurios atsirastų teisė į atskaitą. Be to, mokesčių administratorius nepritarė, kad „lenktyninių žirgų žirgyno eksploatavimo“ paslaugai būtų taikomas lengvatinis tarifas.
- 19 Gavusi P. Baštová skundą 2012 m. birželio 6 d. sprendimu *Finanční ředitelství v Plzni* (Pilzeno finansų direkcija, Čekijos Respublika) pakeitė Ostravos mokesčių administratoriaus sprendimą, manydama, kad P. Baštová turi teisę į PVM už savo nuosavų žirgų pardavimą, reklamos ir kaimo turizmo paslaugų teikimą atskaitą. Direkcija jai taip pat pripažino teisę atskaityti PVM, susijusį su jos, kaip trenerės, gauta prizų už svetimų žirgų užimtą vietą lenktynėse procentine dalimi. Tačiau, kaip ir Ostravos mokesčių administratorius, Pilzeno finansų direkcija nepripažino P. Baštová teisės atskaityti PVM, sumokėto už prekes ir paslaugas, skirtas nuosaviems žirgams, dalyvavusiems lenktynėse.
- 20 Kadangi per atitinkamą mokestinį laikotarpį P. Baštová vykdė ekonominę veiklą, iš kurios tik dėl dalies atsirado teisė į atskaitą, ji turėjo teisę tik į dalinę atskaitą. Be to, Pilzeno finansų direkcija laikėsi Ostravos mokesčių administratoriaus nuomonės, kad „lenktyninių žirgų žirgyno eksploatavimo“ paslaugai turi būti taikomas standartinis PVM tarifas.
- 21 P. Baštová apskundė šį sprendimą *Krajský soud v Plzni* (Pilzeno apygardos teismas), o šis 2013 m. lapkričio 6 d. sprendime, be kita ko, nusprendė, kad, kalbant apie prizus, gautus dėl žirgų užimtos vietos lenktynėse, žirgo savininkas teikia lenktynių organizatoriui paslaugą už atlygį, todėl tai yra apmokestinamasis sandoris. Vadinas, jos teisė į atskaitą neturėjo būti sumažinta.
- 22 Mokestinių ginčų direkcija pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.
- 23 Šis teismas mano, kad, pirma, siekiant nustatyti, ar P. Baštová turėjo teisę atskaityti visą PVM, būtina išsiaiškinti, ar tai, kad savininkas duoda žirgą lenktynių organizatoriui, turi būti laikoma paslauga už atlygį, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Atsakius neigiamai, kyla klausimas, ar šia aplinkybe *ex officio* pateisinamas pirkimo PVM atskaitos sumažinimas, ar vis dėlto išlaidos, susijusios su atitinkamomis paslaugomis, sudaro dalį bendrųjų apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos išlaidų. Jeigu Teisingumo Teismas atsakytų, kad žirgų parengimas dalyvauti lenktynėse ir jų davimas dalyvauti jose yra bendra P. Baštová ekonominės veiklos dalis, liktų nuspręsti, kaip vertinti sumą, kurią žirgo savininkas gauna kaip prizą už žirgo užimtą vietą lenktynėse. Prašymą

priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be kita ko, teiraujasi, ar ši suma turi būti įtraukta į pardavimo PVM apmokestinamąją vertę, ar ji vis dėlto yra pajamos, kurios neturi jokios įtakos šiai vertei.

24 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar „lenktyninių žirgų žirgyno eksploatavimo“ paslauga turi būti apmokestinama standartiniu tarifu, ar ji vis dėlto patenka į sąvoką „naudojimasis sporto infrastruktūra“, kuriam gali būti taikomas lengvatinis tarifas pagal PVM direktyvos III priedo 14 punktą. Šiomis aplinkybėmis reikia patikrinti, ar su lenktyninių žirgų žirgyno eksploatavimu susijusios paslaugos, t. y. žirgų treniravimas, sportinės infrastruktūros naudojimas, žirgo laikymas arklidėse, šėrimas ir kita žirgų priežiūra, turi būti laikomos vienu sandoriu PVM tikslais, kuriam taikoma bendra apmokestinimo schema. Manydamas, kad tai, jog šios paslaugos turi būti laikomos vienu sandoriu, nekelia abejonių, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visgi teiraujasi, kokiais kriterijais remdamasis jis galėtų nustatyti, ar šios paslaugos dalys yra lygiavertės viena kitai, ar viena yra pagrindinė, o kita šalutinė.

25 Tokiomis aplinkybėmis *Nejvyšší správní soud* (Vyriausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. a) Ar tai, jog žirgo savininkas, apmokestinamasis asmuo, duoda žirgą lenktynių organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvautų lenktynėse, yra paslaugos teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, taigi ir PVM apmokestinamas sandoris?
 - b) Jei atsakymas į klausimą būtų teigiamas, ar atlygiu reikia laikyti prizą už užimtą vietą lenktynėse (kurios nelaimi kiekvienas lenktynėse dalyvaujantis žirgas), žirgo savininko iš lenktynių organizatoriaus gautą paslaugą – galimybę žirgui dalyvauti lenktynėse, – ar kitą atlygį?
 - c) Jei atsakymas į klausimą būtų neigiamas, ar tai savaime yra pagrindas sumažinti pirkimo PVM, sumokėto nuo įsigytų apmokestinamų prekių ir paslaugų siekiant paruošti nuosavus žirgus lenktynėms, atskaitą, ar žirgo dalyvavimą lenktynėse vis dėlto reikia laikyti asmens, kuris užsiima nuosavų ir svetimų lenktyninių žirgų veisimu ir treniravimu, ekonominės veiklos dalimi, o nuosavų žirgų veisimo ir dalyvavimo lenktynėse išlaidas įtraukti į bendras išlaidas, susijusias su to asmens ekonomine veikla? Jei atsakymas į šią klausimo dalį yra teigiamas, ar prizą už užimtą vietą reikia įtraukti į apmokestinamąją vertę ir apskaičiuoti nuo jo pardavimo PVM, ar tai yra pajamos, kurios nedaro jokios įtakos PVM apmokestinamajai vertei?
- 2) a) Jei apmokestinimo PVM tikslais keletą paslaugos dalių reikia laikyti vienu sandoriu, kokiais kriterijais remiantis reikia nustatyti jų tarpusavio ryšį, t. y. ar tokie sandoriai vienas kito atžvilgiu yra lygiaverčiai, ar vienas yra pagrindinis, o kitas šalutinis? Ar egzistuoja kokia nors tokių kriterijų hierarchija jų eiliškumo ir svarbos požiūriu?
 - b) Ar PVM direktyvos 98 straipsnį, siejamą su šios direktyvos III priedu, reikia aiškinti taip, kad jis neleidžia paslaugos priskirti prie lengvatiniu tarifu apmokestinamų paslaugų, jei ji susideda iš dviejų dalių, kurias apmokestinimo PVM tikslais reikia laikyti vienu sandoriu, ir viena kitos atžvilgiu šios dalys yra lygiavertės, tačiau vienos iš jų negalima priskirti nė prie vienos PVM direktyvos III priede nurodytos kategorijos?
 - c) Jei atsakymas į antrojo klausimo b punktą būtų teigiamas, ar tai, kad paslaugos dalis – teisė naudotis sporto infrastruktūra – yra susijusi su lenktyninių žirgų trenerio paslaugos dalimi, nagrinėjamos bylos aplinkybėmis draudžia tokią paslaugą kaip visumą apmokestinti PVM direktyvos III priedo 14 punkte nurodytu lengvatiniu PVM tarifu?
 - d) Jei remiantis atsakymu į antrojo klausimo c punktą būtų galima taikyti lengvatinį mokesčio tarifą, kokią poveikį apmokestinimui atitinkamu PVM tarifu turės tai, kad apmokestinamasis asmuo, be sporto infrastruktūros naudojimo ir trenerio paslaugos, taip pat teikia žirgų laikymo arklidėse, šėrimo ir kitas priežiūros paslaugas? Ar apmokestinimo PVM tikslais visas šios paslaugos dalis reikia laikyti viena paslauga, kuriai būtų taikoma bendra apmokestinimo schema?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo a ir b punktų

- 26 Pirmojo klausimo a ir b punktais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad paslaugos teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, yra tai, kad savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, duoda žirgą žirgų lenktynių organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvautų šiose lenktynėse. Šis teismas visų pirma teiraujasi, ar prizas už žirgo užimtą vietą žirgų lenktynėse arba paslaugos, kurią sudaro galimybė dalyvauti šiose lenktynėse, įsigijimas yra atlygis už tokį paslaugų teikimą.
- 27 Visų pirma reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, kuriame apibrėžta PVM taikymo sritis, šiuo mokesčiu apmokestinamas „paslaugų teikimas už atlygį“.
- 28 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką tam, kad paslaugų teikimą būtų galima kvalifikuoti kaip atlygintiną, reikia tik tiesioginio ryšio tarp paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikeičiama paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (žr., be kita ko, 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 13 ir 14 punktus ir 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo *Saudačor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 32 punktą).
- 29 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad abejonės dėl paties kompensacijos buvimo gali nutraukti tiesioginį ryšį tarp gavėjui pateiktos paslaugos ir kompensacijos, net jeigu ji gauta (pagal analogiją žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 19 punktą ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 43 punktą).
- 30 Atsižvelgiant į reikalingą atlikti analizę, kaip yra nusprendęs Teisingumo Teismas, nacionalinis teismas turi kvalifikuoti pagrindinėje byloje nagrinėjamą veiklą, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo nurodytus kriterijus (žr. 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo *Saudačor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 33 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 31 Galiausiai, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 32 punkte, sporto veikla ir ypač dalyvavimas varžybose daugeliu atveju gali būti susiję su atskirų, bet glaudžiai susijusių paslaugų teikimu (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Deliège*, C-51/96 ir C-191/97, EU:C:2000:199, 56 punktą).
- 32 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad leisdamas savininkams, kad jų žirgai lenktyniautų, žirgų lenktynių organizatorius jiems suteikia paslaugą, dėl kurios savininkai sumoka registracijos ir dalyvio mokesčius.
- 33 Tačiau kyla klausimas, ar tai, kad savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, „duoda“ žirgą žirgų lenktynių organizatoriui, taip pat yra atlygintinos paslaugos teikimas, už kurį atlygis galėtų būti prizas, galbūt gautas už žirgo užimtą vietą lenktynėse, ar lenktynių organizatoriaus suteikta paslauga, susidedanti iš leidimo dalyvauti žirgui lenktynėse, arba net tam tikra kita kompensacija.
- 34 Pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, jog šis „davimas“ iš tiesų atitinka žirgo dalyvavimą žirgų lenktynėse, už kurį žirgo savininkas sumoka, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, registracijos ir dalyvio mokesčius.
- 35 Pirma, reikia manyti, kad iš esmės tai, kad savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, duoda žirgą žirgų lenktynių organizatoriui, negali būti realiai atlyginama lenktynių organizatoriaus paslauga, kurią sudaro leidimas, suteikiamas tam savininkui, kad jo žirgas dalyvautų lenktynėse. Iš tiesų, pirma, ši paslauga

atlyginama žirgo savininkui sumokant registracijos ir dalyvio mokesčius, kurie atspindi realų atlygį už dalyvavimą lenktynėse. Antra, nors žirgo savininkas galėtų galiausiai gauti naudos iš šio dalyvavimo dėl žirgo vertės padidėjimo, kai jis užima aukštą vietą, arba iš reklamos, kurią jis gavo dėl šio dalyvavimo, pažymėtina, kad ši nauda yra sunkiai apskaičiuojama ir nebūtinai atsirandanti, nes iš esmės ji priklauso nuo lenktynių rezultatų. Taigi į šią naudą negalima atsižvelgti siekiant nustatyti realų atlygį už žirgo davimą pagal šio sprendimo 28 punkte primintą teismo praktiką.

- 36 Antra, jeigu už žirgo davimą tam, kad jis dalyvautų žirgų lenktynėse, nemokamas joks dalyvio mokestis arba joks kitas tiesioginis atlygis ir jeigu vien žirgų, kurie užėmė aukštas vietas lenktynėse, savininkai gauna prizus, negalima manyti, jog už žirgo davimą mokamas realus atlygis.
- 37 Iš tiesų tokiu atveju, pirma, prizas mokamas ne už tai, kad savininkas davė žirgą žirgų lenktynių organizatoriui, bet už tai, kad buvo pasiektas tam tikras rezultatas per lenktynes, t. y. žirgo užimta vieta. Nors lenktynių organizatorius įsipareigoja skirti tokį prizą, kurio suma yra iš anksto nustatyta ir žinoma, prizo gavimas priklauso nuo gero pasirodymo ir tam tikro atsitiktinumo. Taigi dėl šio atsitiktinumo pagal šio sprendimo 28 punkte nurodytą teismo praktiką reikia atmesti tiesioginio ryšio buvimą tarp žirgo davimo ir prizo gavimo.
- 38 Antra, jeigu būtų manoma priešingai, kad prizas, jeigu jis gautas, yra realus atlygis už tai, kad savininkas duoda žirgą lenktynių organizatoriui, šio davimo kvalifikavimas kaip apmokestinamojo sandorio taptų priklausomas nuo žirgo pasiektų rezultatų lenktynėse, o tai prieštarauja nusistovėjusiai Teisingumo Teismo praktikai, pagal kurią sąvoka „paslaugų teikimas“ yra objektyvi ir taikoma, kad ir kokie būtų atitinkamų sandorių tikslai ir rezultatai (žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 41 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 39 Trečia, vis dėlto, jeigu vien už žirgo dalyvavimą žirgų lenktynėse mokamas realus atlygis pervedant lenktynių organizatoriui dalyvio mokestį, neatsižvelgiant į žirgo užimtą vietą lenktynėse, tai, kad savininkas duoda žirgą, gali būti kvalifikuojama kaip „paslaugų teikimas už atlygį“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Iš tiesų, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 35 punkte, tokiu atveju lenktynių organizatoriaus kompensacija žirgo savininkui yra tiesioginis atlygis už paslaugą, kurią jam suteikė pastarasis, sutikdamas, kad jo žirgas dalyvautų lenktynėse.
- 40 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmojo klausimo a ir b punktus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad paslaugos teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nėra tai, kad savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, duoda žirgą žirgų lenktynių organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvautų lenktynėse, jeigu už šį davimą nemokamas joks dalyvio mokestis arba joks kitas tiesioginis atlygis ir jeigu vien žirgų, kurie užėmė aukštas vietas lenktynėse, savininkai gauna prizus, net jeigu jie nustatyti iš anksto. Tačiau toks žirgo davimas yra paslaugų teikimas už atlygį, jeigu už jį organizatorius sumoka atlygį, nepriklausantį nuo aptariamo žirgo užimtos vietos lenktynėse.

Dėl pirmojo klausimo c punkto

- 41 Pirmojo klausimo c punktu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar tuo atveju, kai tai, kad savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, duoda žirgą žirgų lenktynių organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvautų šiose lenktynėse, nėra paslaugos teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, šią direktyvą reikia aiškinti taip, kad teise atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už sandorius, susijusius su apmokestinamajam asmeniui, kuris veisia ir treniruoja savo ir svetimus lenktyninius žirgus, priklausančių žirgų parengimu dalyvauti žirgų lenktynėse ir jų dalyvavimu jose, galima pasinaudoti, nes su šiais sandoriais susijusios išlaidos sudaro

dalį bendrųjų išlaidų, susijusių su jo ekonomine veikla. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas teiraujasi, ar suteikus tokią teisę prizas, kuri galbūt apmokestinamasis asmuo gauna už vieno iš jo žirgų užimtą vietą žirgų lenktynėse, įtraukiamas į PVM apmokestinamąją vertę.

- 42 Primintina, kad PVM direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 1985 m. vasario 14 d. Sprendimo *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19 punktą ir 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, 22 punktą).
- 43 Tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, egzistavimas iš esmės yra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 24 punktas ir 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 19 punktas). Todėl teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda tik tada, kai jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 30 punktas ir 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 19 punktas).
- 44 Tačiau teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 31 punktą ir 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 20 punktą).
- 45 Be to, tai, kad tokį tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį tarp paslaugos ir visos apmokestinamosios ekonominės veiklos reikia nustatyti atsižvelgiant į šios paslaugos objektyvų turinį, nedraudžia teigti, kad galima taip pat atsižvelgti vien į nagrinėjamo sandorio apmokestinimo momentą, nes jis turi būti laikomas objektyvaus turinio nustatymo kriterijumi. Jei nustatoma, kad sandoris nebuvo skirtas apmokestinamojo asmens apmokestinamajai veiklai, jis negali būti laikomas turinčiu tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su šia veikla, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo praktiką, net jei šis sandoris, atsižvelgiant į jo objektyvų turinį, būtų apmokestinamas PVM (2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 29 punktas).
- 46 Vertindami tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su bendra apmokestinamojo asmens ekonomine veikla kriterijų, mokesčių administratoriais ir nacionaliniai teismai, kurie turi atlikti tokį vertinimą, turi atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis buvo vykdomi nagrinėjami sandoriai (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 25 punktą), ir atsižvelgti tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla (2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 22 punktas).
- 47 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad P. Baštová ekonominę veiklą sudarė lenktyninių žirgų žirgyno, kurioje ji veisia ir treniruoja savo ir svetimus žirgus, eksploatavimas. Šie žirgai skirti parduoti ir (arba) būti naudojami treniruotėse arba kaimo turizmui. Be to, jie dalyvauja žirgų lenktynėse.
- 48 Savaiame suprantama, kad asmeniui, kuris eksploatuoja lenktyninių žirgų žirgyną, priklausančių žirgų veisimas, treniravimas ir jų dalyvavimas žirgų lenktynėse pats savaiame gali būti susijęs su tokia ekonomine veikla. Tačiau atsižvelgiant į šio sprendimo 44 punkte minėtą teismo praktiką tokio teiginio

neužtenka, kad būtų pateisintas teisės į atskaitą suteikimas, nes tam reikia, kad būtų tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp, pirma, išlaidų, patirtų dėl kiekvieno sandorio, susijusio su šių žirgų parengimu lenktynėms ir jų dalyvavimu jose, ir, antra, bendros šios ekonominės veiklos.

- 49 Siekdamas įvertinti šio ryšio buvimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi visų pirma patikrinti, ar lenktyninių žirgų žirgyno eksploatuotojui priklausančys žirgai yra konkrečiai skirti parduoti ar jų dalyvavimas žirgų lenktynėse yra objektyviai vertinant priemonė reklamuoti žirgyno ekonominę veiklą. Jeigu taip yra, išlaidos, susijusios su šių žirgų parengimu dalyvauti žirgų lenktynėse ir jų dalyvavimu jose, yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su bendra ekonomine veikla, kurią sudaro tokio žirgyno eksploatavimas. Iš tiesų, pirma, neginčijama, kad lenktyninio žirgo pardavimo kaina priklauso nuo jo parengimo lenktynėms ir jo patirties, t. y. nuo reputacijos, kurią jis įgijo dalyvaudamas lenktynėse. Antra, šių žirgų sėkmė lenktynėse gali pelnyti žirgyno eksploatuotojui reputaciją, daryti jam reklamą ir padaryti ji matomą, o tai gali turėti įtakos jo svetimų žirgų treniravimo kainai; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 50 Tačiau atliekant tokį vertinimą nesvarbu tai, kad dėl sandorių, susijusių su lenktyninių žirgų žirgyno eksploatuotojui priklausančių žirgų parengimu dalyvauti žirgų lenktynėse ir jų dalyvavimu jose, jis gali pagerinti arba išvystyti treniravimo metodus, pašarą ir žirgų priežiūrą ir taip pagerinti arba išvystyti paslaugų teikimą tretiesiems asmenims. Iš tiesų, tai atspindi tik netiesioginį ryšį tarp minėtų sandorių ir pagrindinėje byloje nagrinėjamos ekonominės veiklos, nurodytos šio sprendimo 47 punkte.
- 51 Be to, jeigu sandoriais, susijusiais su lenktyninių žirgų žirgyno eksploatuotojui priklausančių žirgų parengimu dalyvauti žirgų lenktynėse ir jų dalyvavimu jose, siekiama paisyti žirgyno eksploatuotojo privačių interesų, šie sandoriai negali būti laikomi susijusiais tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu su bendra ekonomine veikla, kurią sudaro tokios žirgyno eksploatavimas.
- 52 Darytina išvada, kad pagal PVM direktyvos 167 straipsnį ir 168 straipsnio a punktą asmuo, esantis tokioje padėtyje, kaip P. Baštová, turi teisę atskaityti visą PVM, kuris buvo sumokėtas už išlaidas, patirtas rengiant savo paties lenktyninius žirus dalyvauti lenktynėse arba dėl jų dalyvavimo jose, kai šie žirgai yra faktiškai skirti parduoti arba kai šis dalyvavimas objektyviai vertinant yra priemonė reklamuoti jo eksploatuojamo žirgyno ekonominę veiklą. Tačiau jokios teisės atskaityti PVM, kuris buvo sumokėtas už išlaidas, patirtas rengiant apmokestinamojo asmens žirus dalyvauti lenktynėse arba dėl jų dalyvavimo jose, neatsiranda, jeigu žirgai nėra skirti parduoti, jeigu dalyvavimas lenktynėse objektyviai vertinant nėra priemonė reklamuoti eksploatuojamo žirgyno ekonominę veiklą ir jeigu šios išlaidos nėra patirtos vykdant jokią kitą apmokestinamojo asmens veiklą, kuri būtų susijusi su jo ekonomine veikla; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- 53 Iš tiesų neginčijama, kad jeigu apmokestinamasis asmuo kartu vykdo sandorius, kurie suteikia teisę į atskaitą, ir sandorius, kurie teisės į atskaitą nesuteikia, pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, 37 punktą ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, 37 punktą).
- 54 Galiausiai reikia nurodyti, kad remiantis šio sprendimo 44–52 punktuose pateiktu vertinimu padaryta išvada nedaro įtakos kitam klausimui, ar reikia įtraukti prizą, kurį galbūt žirgo savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, gauna, į apmokestinamąją vertę; šis klausimas priklauso nuo šio prizo kvalifikavimo kaip „atlygio už paslaugų teikimą“. Iš tiesų iš PVM direktyvos 73 straipsnio matyti, kad paslaugų teikimo, kaip nagrinėjamo pagrindinėje byloje, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš paslaugas išigyjiančio asmens arba iš trečiosios šalies už paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas. Taigi iš šio sprendimo 36–38 punktuose pateiktų svarstymų matyti, kad prizo, kurį galbūt žirgo savininkas, apmokestinamasis asmuo, gauna, negalima kvalifikuoti kaip realaus atlygio už tai, kad žirgo savininkas duoda savo žirgą žirgų lenktynių organizatoriui.

55 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmojo klausimo c punktą reikia atsakyti taip:

- PVM direktyvą reikia aiškinti taip, kad teise atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už sandorius, susijusius su apmokestinamajam asmeniui, kuris veikia ir treniruoja savo ir svetimus lenktyninius žirgus, priklausančių žirgų parengimu dalyvauti žirgų lenktynėse ir jų dalyvavimu jose, galima pasinaudoti, nes su šiais sandoriais susijusios išlaidos sudaro dalį bendrųjų išlaidų, susijusių su jo veikla, su sąlyga, kad išlaidos, patirtos dėl kiekvieno iš nagrinėjamų sandorių, yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su visa šia veikla. Taip gali būti tuo atveju, kai taip patirtos išlaidos yra susijusios su lenktyniniais žirgais, kurie yra konkrečiai skirti parduoti ar kurių dalyvavimas žirgų lenktynėse yra, objektyviai vertinant, priemonė reklamuoti ekonominę veiklą; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
- Tuo atveju, jeigu teisė į atskaitą egzistuoja, prizo, kurį galbūt apmokestinamasis asmuo gauna už vieno iš jo žirgų užimtą vietą žirgų lenktynėse, negalima įtraukti į PVM apmokestinamąją vertę.

Dėl antrojo klausimo

- 56 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 98 straipsnį, siejamą su šios direktyvos III priedo 14 punktu, reikia aiškinti taip, kad vienos sudėtinės paslaugos, kurią sudaro, be kita ko, žirgų treniravimas, sportinės infrastruktūros naudojimas, žirgų laikymas arklidėse, jų šėrimas ir kita žirgų priežiūra, teikimui gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.
- 57 Pirma, reikia patikslinti PVM direktyvos 98 straipsnio ir šios direktyvos III priedo 14 punkto apimtį.
- 58 Iš PVM direktyvos 98 straipsnio matyti, kad vieno ar dviejų lengvatinių PVM tarifų taikymas yra valstybėms narėms pripažįstama galimybė, nukrypstant nuo principo, jog turi būti taikomas standartinis tarifas. Be to, pagal šią nuostatą lengvatiniai PVM tarifai gali būti taikomi tik dėl šios direktyvos III priede nurodytų tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kategorijų.
- 59 Dėl šio priedo aiškinimo, pirma, primintina, kad nuostatos, kuriomis nukrypstama nuo principo, turi būti aiškinamos siaurai (šiuo klausimu žr. 1995 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Oude Luttikhuis ir kt.*, C-399/93, EU:C:1995:434, 23 punktą ir 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-492/08, EU:C:2010:348, 35 punktą).
- 60 Antra, PVM direktyvos III priede vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos pagal įprastą aptariamų terminų reikšmę (2015 m. birželio 4 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-678/13, nepaskelbto Rink., EU:C:2015:358, 46 punktas).
- 61 Nagrinėjamu atveju iš PVM direktyvos III priedo 14 punkto teksto matyti, kad valstybėms narėms leidžiama taikyti lengvatinį PVM tarifą „teisei naudotis sporto infrastruktūra“.
- 62 Iš žodžių „teise naudotis“ matyti, kad lengvatinį tarifą galima taikyti, jei sporto infrastruktūra naudojasi trečiasis asmuo, o ne apmokestinamasis asmuo, eksploatuojantis ją savo poreikiams.
- 63 Sąvoka „naudojimasis sporto infrastruktūra“ yra susijusi su paslaugomis, siejamomis su sportu ir kūno kultūra, kurios, kiek įmanoma, turi būti vertinamos kartu (šiuo klausimu žr. 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34, 26 punktą ir 2015 m. sausio 22 d. Sprendimo *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, 25 punktą).
- 64 Taigi, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 56–59 punktuose, galimybė teisei naudotis sporto infrastruktūra taikyti lengvatinį tarifą iš esmės siekiama skatinti sporto veiklą ir padaryti ją kuo labiau prieinamą privatiems asmenims.

- 65 Todėl sąvoka „teisė naudotis sporto infrastruktūra“ turi būti suprantama kaip susijusi su teise naudotis infrastruktūra, skirta sportui ir kūno kultūrai, ir jos naudojimui šiuo tikslu.
- 66 Darytina išvada, kad nors paslaugų, susijusių su jodinėjimo sportui būtinos infrastruktūros naudojimu, teikimui gali būti taikomas PVM direktyvos III priedo 14 punktą, taip nėra paslaugų, susijusių su infrastruktūros, skirtos žirgų pasyviu laikymui arklidėje, jų šėrimui arba jų priežiūrai, arba poilsio vietų ar sandėlių naudojimui, teikimo atveju.
- 67 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar paslaugos dalis, sudaranti sporto infrastruktūros naudojimą teikiant pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugas, kaip tai suprantama pagal P. Baštová ir žirgų savininkų sudarytas sutartis, atitinka šią sąvoką. Jeigu tose sutartyse šiai daliai suteikiama prasmė nesutampa su „teise naudotis sporto infrastruktūra“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos III priedo 14 punktą, šiai paslaugai bet koku atveju negalima taikyti lengvatinio PVM tarifo pagal minėtą 14 punktą.
- 68 Jeigu atlikęs šį vertinimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas manytų, kad šiai daliai, kurią sudaro sporto infrastruktūros naudojimas, galima taikyti lengvatinį PVM tarifą, siekiant atsakyti į pateiktą klausimą, reikia priminti, kad PVM tikslais kiekvienas tiekimas ar teikimas paprastai turi būti laikomas atskiru ir savarankišku, kaip tai matyti iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos (šiuo klausimu žr. 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 20 punktą ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 14 punktą).
- 69 Vis dėlto iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tam tikromis aplinkybėmis kelios formaliai atskiros paslaugos, kurios gali būti teikiamos atskirai ir atskirai apmokestinamos arba neapmokestinamos, turi būti laikomos vienu sandoriu, kai jos nėra savarankiškos (žr. 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, 23 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 70 Vienas sandoris, be kita ko, yra tada, kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susiję, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios padalijimas būtų dirbtinis (2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 22 punktą ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, 23 punktą).
- 71 Taip yra taip pat tuo atveju, kai viena ar kelios dalys turi būti laikomos sudarančiomis pagrindinę paslaugą, ir, atvirkščiai, viena ar kelios dalys turi būti laikomos viena ar keliomis papildomomis paslaugomis, kurioms taikomas pagrindinės paslaugos mokestinis režimas. Paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, visų pirma jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikiama pagrindine paslauga (1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 30 punktą ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 52 punktą).
- 72 Jeigu tarp dalių, sudarančių vieną sudėtinę paslaugą, negalima nustatyti pagrindinės dalies arba vienos ar kelių papildomų dalių, šią paslaugą sudarančios dalys turi būti laikomos lygiavertėmis.
- 73 Bendradarbiaudamas, kaip įtvirtinta SESV 267 straipsnyje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra, ir atlikdamas bendrą vertinimą atsižvelgti į reikšmingų įrodymų kokybę, o ne paprasčiausios kiekybės svarbą. Vis dėlto Teisingumo Teismas gali jam pateikti visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris gali būti jam naudingas (šiuo klausimu žr. 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 23 punktą ir 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 33 punktą).

- 74 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškiai nurodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama paslauga, kaip ji suprantama pagal P. Baštová ir žirgų savininkų sutartį, kurią sudaro trys dalys, t. y. žirgų treniravimas, sporto infrastruktūros naudojimas, žirgų laikymas arklidėje, šėrimas ir priežiūra, yra viena sudėtinė paslauga. Iš tiesų tokia išvada darytina, kai kontrahentai iš tikrųjų siekia trijų dalių, kurias apima ši paslauga, kombinacijos, kai sporto infrastruktūros naudojimas yra būtinas lenktyniniams žirgams treniruoti ir kai paslaugos, susijusios su žirgų laikymu, jų šėrimu ir kitokia priežiūra, yra iš esmės skirtos būti teikiamos kartu ir žirgų treniravimui ir sporto infrastruktūros naudojimui palengvinti.
- 75 Taigi, atrodo, kad iš sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktos informacijos iš esmės matyti, kad treniravimo paslaugos ir sporto infrastruktūros naudojimas yra dvi šios sudėtinės paslaugos dalys, kurios atsižvelgiant į jos tikslą yra vienodai svarbios, o paslaugos, susijusios su žirgų laikymu, šėrimu ir priežiūra, yra papildomos, palyginti su šiomis dviem dalimis, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Kadangi vien sporto infrastruktūros naudojimui taikomas šios direktyvos 98 straipsnyje, siejamame su PVM direktyvos III priedo 14 punktu, numatytas lengvatinis tarifas, jo negalima taikyti pagrindinėje byloje nagrinėjamos vienos sudėtinės paslaugos dalies teikimui (pagal analogiją žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 41–43 punktus).
- 76 Tačiau net jeigu remdamasis pagrindinės bylos faktinėmis aplinkybėmis ir atsižvelgdamas, be kita ko, į P. Baštová ir žirgų savininkų sutartį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prieitų prie išvados, kad žirgų treniravimas yra vienos sudėtinės paslaugos pagrindinė dalis, būtų taikoma tokia pati išvada ir šios paslaugos teikimui nebūtų galima taikyti lengvatinio tarifo pagal PVM direktyvos 98 straipsnį, siejamą su šios direktyvos III priedo 14 punktu.
- 77 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąją klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 98 straipsnį, siejamą su šios direktyvos III priedo 14 punktu, reikia aiškinti taip, kad vienos sudėtinės paslaugos, kurią sudaro kelios dalys, susijusios, be kita ko, su žirgų treniravimu, sportinės infrastruktūros naudojimu, žirgų laikymu arklidėje, šėrimu ir kita priežiūra, teikimui negali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, kai sporto infrastruktūros naudojimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos III priedo 14 punktą, ir žirgų treniravimas yra šios sudėtinės paslaugos lygiavertės dalys arba kai treniravimas yra šios paslaugos pagrindinė dalis; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 78 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad paslaugos teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nėra tai, kad savininkas, pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas asmuo, duoda žirgą žirgų lenktynių organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvautų šiose lenktynėse, jeigu už šį davimą nemokamas joks dalyvio mokestis arba joks kitas tiesioginis atlygis ir jeigu vien žirgų, kurie užėmė aukštas vietas lenktynėse, savininkai gauna prizus, net jeigu jie nustatyti iš anksto. Tačiau toks žirgo davimas yra paslaugų teikimas už atlygį, jeigu už jį organizatorius sumoka atlygį, nepriklausantį nuo aptariamo žirgo užimtos vietos lenktynėse.

2. Direktyvą 2006/112 reikia aiškinti taip, kad teise atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą už sandorius, susijusius su apmokestinamajam asmeniui, kuris veisia ir treniruoja savo ir svetimus lenktyninius žirgus, priklausančių žirgų parengimu dalyvauti žirgų lenktynėse ir jų dalyvavimu jose, galima pasinaudoti, nes su šiais sandoriais susijusios išlaidos sudaro dalį bendrųjų išlaidų, susijusių su jo veikla, su sąlyga, kad išlaidos, patirtos dėl kiekvieno iš nagrinėjamų sandorių, yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su šia veikla. Taip gali būti tuo atveju, kai taip patirtos išlaidos yra susijusios su lenktyniniais žirgais, kurie yra konkrečiai skirti parduoti ar kurių dalyvavimas žirgų lenktynėse yra objektyviai vertinant priemonė reklamuoti ekonominę veiklą; tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Tuo atveju, jeigu teisė į atskaitą egzistuoja, prizo, kurį galbūt apmokestinamasis asmuo gauna už vieno iš jo žirgų užimtą vietą žirgų lenktynėse, negalima įtraukti į pridėtinės vertės mokesčio apmokestinamąją vertę.

3. Direktyvos 2006/112 98 straipsnį, siejamą su šios direktyvos III priedo 14 punktu, reikia aiškinti taip, kad vienos sudėtinės paslaugos, kurią sudaro kelios dalys, susijusios su, be kita ko, žirgų treniravimu, sportinės infrastruktūros naudojimu, žirgų laikymu arklidėje, šėrimu ir kita žirgų priežiūra, teikimui negali būti taikomas lengvatinis pridėtinės vertės mokesčio tarifas, kai sporto infrastruktūros naudojimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos III priedo 14 punktą, ir žirgų treniravimas yra šios sudėtinės paslaugos lygiavertės dalys arba kai treniravimas yra minėtos paslaugos viena pagrindinė dalis; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Parašai.