



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2016. gada 10. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts — Jēdziens “pakalpojumu sniegšana par atlīdzību” — Nodokļa maksātāja zirga uzticēšana zirgu skriešanās sacīkšu organizatoram — Atlīdzības novērtēšana — Tiesības uz to izmaksu atskaitījumu, kas ir saistītas ar nodokļa maksātāja zirgu sagatavošanu skriešanās sacīkstēm — Vispārīgas izmaksas, kas ir saistītas ar saimniecisko darbību kopumā — III pielikuma 14. punkts — Samazinātā PVN likme, kas ir piemērojama sporta telpu un inventāra izmantošanai — Piemērojamība skriešanās sacīkšu staļļu darbībai — Darījums, ko veido vienots pakalpojums vai vairāki neatkarīgi pakalpojumi

Lieta C-432/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 23. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 7. augustā, tiesvedībā

Odvolací finanční ředitelství

pret

Pavλίνα Βαštová .

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Vajda [*C. Vajda*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente) un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

ģenerāladvokāts N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Čehijas Republikas valdības vārdā – *M. Smolek, J. Vláčil* un *T. Müller*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *Z. Malůšková* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāves,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2016. gada 14. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – čehu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 98. pantu, kā arī III pielikuma 14. punktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Odvolací finanční ředitelství* (Nodokļu administrācija, kas ir pārsūdzības instance, Čehijas Republika) un *Pavλίna Baštová* par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu skriešanās sacikšu staļļu darbībai, ko veic šī persona.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrajā daļā ir noteikts:

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.”

- 4 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikts:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..].”

- 5 Atbilstoši PVN direktīvas 9. panta 1. punktam:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar nolūku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

- 6 PVN direktīvas 73. pantā ir noteikts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

- 7 Saskaņā ar PVN direktīvas 98. panta 1. un 2. punkta noteikumiem:

“1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādu kategoriju preču piegādei vai tādu kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

[..]”

8 Atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

9 PVN direktīvas 168. pantā ir noteikts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..].”

10 PVN direktīvas 173. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem saskaņā ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskaitāms, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Atskaitāmo daļu saskaņā ar 174. un 175. pantu nosaka visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs.”

11 To preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas saraksts, kam var piemērot PVN direktīvas 98. pantā minētās samazinātas likmes, ir šīs direktīvas III pielikumā. Minētā pielikuma 14. punktā ir minēta “sporta telpu un inventāra izmantošana”.

Čehijas Republikas tiesības

12 Atbilstoši *zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty* (Likums Nr. 235/2004 par PVN) 47. panta 4. punkta noteikumiem:

“Pakalpojumiem piemēro standarta nodokļa likmi, ja vien šajā likumā nav noteikts citādi. 2. pielikumā uzskaitītajiem pakalpojumiem tiek piemērota samazinātā nodokļa likme.”

13 Šā likuma 2. pielikumā ir to pakalpojumu saraksts, kam ir piemērojama samazinātā nodokļa likme, un šajā sarakstā tostarp ir iekļauta “apjuntu un neapjuntu sporta telpu un sporta inventāra izmantošana sporta pasākumiem”.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 *P. Baštová* ir PVN maksātāja saistībā ar saimniecisko darbību, ko veido tādu zirgu skriešanās sacīkšu staļļu darbība, kuru ietilpība ir 25 vietas un kuros viņa audzē un trenē savus zirgus, kā arī trešo personu zirgus, kas viņai ir tikuši uzticēti sagatavošanai skriešanās sacīkstēm. Papildus sacīkšu zirgiem

P. Baštová izmitina savos stalļos divus zirgus, kurus viņa izmanto lauku tūrismam un jaunu zirgu trenēšanai, kā arī vaislas ķēves un ērzeļus, par kuriem viņa nākotnē cer gūt ienākumus no dalības skriešanās sacīkstēs vai no to pārdošanas.

- 15 Veicot šo darbību, *P. Baštová* saņem divu veidu ienākumus, par kuriem ir runa pamatlietā. Pirmais veids ir prēmijas, ko viņa saņem par pašas zirgu ieņemtajām vietām skriešanās sacīkstēs, kā arī procentus no balvas, ko viņa kā trenere saņem par trešo personu zirgu ieņemtajām vietām skriešanās sacīkstēs. Otra veida ienākumi izriet no zirgu skriešanās sacīkšu stalļu darbības, un tos veido zirgu īpašnieku maksājumi par šo zirgu trenēšanu dalībai skriešanās sacīkstēs, kā arī par viņu izmitināšanu un barošanu.
- 16 Savā nodokļu deklarācijā par 2010. gada ceturto ceturksni *P. Baštová* pieprasīja tiesības pilnībā atskaitīt PVN priekšnodokli par šādiem pakalpojumiem un izmaksām, proti, par zirgu pieteikšanas un dalības maksu un maksu par palīdzību skriešanās sacīkšu laikā, patēriņa preču iepirkšanu zirgiem, to barošanu un jāšanas aprīkojuma iegādi, veterināro pakalpojumu saņemšanu un medikamentu iepirkšanu zirgiem, elektroenerģijas patēriņu stalļos, degvielas patēriņu transporta līdzekļiem, rotējošu grābekļu sienu un lopbarības ražošanai un traktora aprīkojuma iepirkšanu, kā arī konsultāciju pakalpojumu iegādāšanos saistībā ar stalļu darbību. Šie maksājumi, kas veikti pirms pakalpojumu sniegšanas, attiecās gan uz *P. Baštová*, gan uz trešo personu zirgiem.
- 17 Turklāt šajā pašā deklarācijā *P. Baštová* deklarēja arī pēc pakalpojumu sniegšanas maksājamo PVN ar samazināto likmi 10 % par pakalpojumu “zirgu skriešanās sacīkšu stalļu darbība”, ko viņa sniedza citiem zirgu īpašniekiem.
- 18 Savā 2011. gada 26. septembra atzinumā par nodokļa piemērošanu *Finanční úřad d’Ostrov* (Ostrovas nodokļu administrācija, Čehijas Republika) neatzina, ka *P. Baštová* būtu tiesības atskaitīt PVN pilnībā, jo viņa daļu sākumā ar nodokli apliekamo darījumu esot izmantojusi zirgu dalībai sacīkstēs, kas atbilstoši Ostrovas nodokļu administrācijas uzskatam nav ar nodokli apliekams darījums, kurš dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Turklāt šī administrācija nav apstiprinājusi, ka pakalpojumam “zirgu skriešanās sacīkšu stalļu darbība” būtu piemērojama samazināta PVN likme.
- 19 Saņemot *P. Baštová* apelācijas sūdzību, *Finanční ředitelství v Plzni* (Pilzenes finanšu direkcija, Čehijas Republika) ar 2012. gada 6. jūnija lēmumu grozīja Ostrovas nodokļu administrācijas lēmumu, uzskatot, ka *P. Baštová* bija tiesības atskaitīt PVN par savu zirgu pārdošanu, reklāmas pakalpojumu sniegšanu un lauku tūrismu. Šī direkcija arī atzina, ka viņai ir tiesības atskaitīt PVN par procentiem, kurus tā ir saņēmusi kā trenere no balvām, ko trešās personas saņēmušas par zirgu ieņemtajām vietām skriešanās sacīkstēs. Tomēr, tāpat kā Ostrovas nodokļu administrācija, arī Pilzenes finanšu direkcija neatzina, ka *P. Baštová* būtu tiesības atskaitīt PVN, kas par darījumiem pirms pakalpojumu sniegšanas samaksāts par saviem zirgiem, kuri ir piedalījušies sacīkstēs.
- 20 Tā kā *P. Baštová* attiecīgajā ar nodokli apliekamajā laikposmā veica saimniecisko darbību, no kuras tikai daļa sniedza tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, viņai esot tiesības tikai uz daļēju atskaitīšanu. Turklāt Pilzenes finanšu direkcija piekrita Orlovas nodokļu administrācijas viedoklim, ka pakalpojumam “zirgu skriešanās sacīkšu stalļu darbība” būtu piemērojama standarta PVN likme.
- 21 *P. Baštová* cēla prasību par šo lēmumu *Krajský soud v Plzni* (Pilzenes apgabaltiesa, Čehijas Republika), kura 2013. gada 6. novembra spriedumā tostarp uzskatīja, ka attiecībā uz balvu, kas saņemta par to, ka zirgs ir ieņēmis noteiktu vietu sacīkstēs, zirga īpašnieks sacīkšu rīkotājam ir sniedzis pakalpojumu par atlīdzību un ka tādēļ tas ir ar nodokli apliekams darījums. Līdz ar to viņas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu neesot bijis jāsamazina.
- 22 Nodokļu administrācija, kas ir pārsūdzības instance, iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

- 23 Šī tiesa uzskata, pirmkārt, ka, lai noteiktu, vai *P. Baštová* bija tiesības pilnībā atskaitīt PVN, ir jāzina, vai tas, ka zirga īpašnieks nodod zirgu skriešanās sacikšu organizatoram, ir uzskatāms par pakalpojumu par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Ja tas tā nav, rodas jautājums, vai ar šo apstākli ir attaisnojama PVN priekšnodokļa samazināšana pēc savas ierosmes vai arī maksājumi par attiecīgajiem pakalpojumiem ir daļa no nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības vispārīgajām izmaksām. Gadījumā, ja Tiesa atbildētu, ka zirgu sagatavošana skriešanās sacikstēm un to dalības nodrošināšana tajās ir daļa no *P. Baštová* saimnieciskās darbības kopumā, vēl būtu jāizlemj, kā vērtēt summu, kuru zirga īpašnieks saņem par balvu atkarībā no tā, kādu vietu zirgs ieņem sacikstēs. Iesniedzējtiesa tostarp vēlas noskaidrot, vai šī summa ir jāiekļauj pēc pakalpojumu sniegšanas maksājamā PVN bāzē vai arī tie ir ienākumi, kas nekādi neietekmē šo bāzi.
- 24 Otrkārt, iesniedzējtiesa jautā par to, vai pakalpojumam “zirgu skriešanās sacikšu staļļu darbība” kopumā ir piemērojama standarta PVN likme vai arī uz to attiecas jēdziens “sporta telpu un inventāra izmantošana”, kam var tikt piemērota samazinātā likme atbilstoši PVN direktīvas III pielikuma 14. punktam. Šajā saistībā būtu jāpārbauda, vai pakalpojumi, kas attiecas uz zirgu skriešanās sacikšu staļļu darbību, proti, tostarp zirgu trenēšana, sporta telpu un inventāra izmantošana, izmitināšana, barošana un citi zirgu aprūpes pakalpojumi, ir uzskatāmi par vienu darījumu PVN vajadzībām, kam ir piemērojama kopējā nodokļu sistēma. Uzskatot, ka par to, ka tas ir vienots pakalpojums, nav nekādu šaubu, iesniedzējtiesa savukārt vēlas noskaidrot, kādi ir kritēriji, uz kuriem pamatojoties tā varētu noteikt, vai pakalpojuma daļas ir viena otrai līdzvērtīgas vai arī starp tām ir galvenā pakalpojuma un palīgpakalpojumu attiecības.
- 25 Šādos apstākļos *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) a) Vai tas, ka zirga īpašnieks (kurš ir nodokļa maksātājs) savu zirgu nodod sacikšu organizatoram, lai šis zirgs piedalītos minētajās zirgu skriešanas sacikstēs, ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību [PVN direktīvas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē un tādējādi – ar PVN apliekams darījums?
- b) Ja atbilde ir apstiprinoša, vai par atlīdzību ir uzskatāma naudas balva, kas iegūta skriešanās sacikstēs (ko tomēr iegūst ne katrs zirgs, kurš piedalās sacikstēs), vai saņemtais pakalpojums, ko veido iespēja zirgam piedalīties sacikstēs, kuru sacensību organizators nodrošina zirga īpašniekam, vai kāda citu atlīdzība?
- c) Ja atbilde ir noliedzoša, vai ar šo apstākli pašu par sevi ir attaisnota tā PVN atskaitījuma samazināšana, kas ir piemērots par darījumiem, kuri ir apliekami ar priekšnodokli un kuri ir veikti, lai sagatavotu savus zirgus skriešanās sacikstēm, vai zirga piedalīšanās skriešanās sacikstēs jāuzskata par tās personas saimnieciskās darbības daļu, kura darbojas savu paša un citu īpašnieku sacikšu zirgu audzēšanas un trenēšanas jomā, un vai šīs personas pašas zirgu audzēšanas un to piedalīšanās skriešanas sacensībās izdevumi ir jāiekļauj vispārīgajās izmaksās, kas ir saistītas ar minētās personas saimniecisko darbību? Ja atbilde uz šo jautājuma daļu ir apstiprinoša, vai naudas balva, kas saņemta par to, ka zirgs ir ieņēmis noteiktu vietu sacikstēs, ir jāiekļauj nodokļa bāzē un PVN summā, kas maksājama pēc pakalpojumu sniegšanas, vai arī šīs ir ienākums, kas vispār neietekmē PVN bāzi?
- 2) a) Ja PVN vajadzībām vairākas pakalpojuma daļas ir jāuzskata par vienu pakalpojumu, tad kādi ir kritēriji, lai noteiktu to savstarpējās attiecības, tas ir, lai noteiktu, vai tie ir līdzvērtīgi pakalpojumi vai pakalpojumi, kam ir galvenā un papildu pakalpojuma raksturs? Vai pastāv kāda hierarhija starp šiem kritērijiem attiecībā uz to klasifikāciju un nozīmīgumu?
- b) Vai [PVN direktīvas] 98. pants, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikumu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā netiek atļauts samazināto likmi piemērot pakalpojumam, ja tas sastāv no divām daļām, kas PVN vajadzībām ir jāuzskata par vienotu pakalpojumu, un šie pakalpojumi ir savstarpēji līdzvērtīgi, lai arī vienu no tiem atsevišķi nevar klasificēt nevienā no kategorijām, kas minētas [PVN direktīvas] III pielikumā?
- ”

- c) Ja atbilde uz otrā jautājuma b) daļu ir apstiprinoša, vai pakalpojumu daļas, ko veido sporta telpu un inventāra izmantošana, un sacīkšu zirgu trenera pakalpojumu daļas apvienojums tādos apstākļos, kādi ir šajā tiesvedībā, nepieļauj samazinātās PVN likmes, kas minēta [PVN direktīvas] III pielikuma 14. punktā, piemērošanu šim pakalpojumam kopumā?
- d) Ja samazinātās nodokļa likmes piemērošana nav izslēgta, pamatojoties uz atbildi uz otrā jautājuma c) daļu, tad kā attiecīgo PVN likmi ietekmēs fakts, ka nodokļa maksātājs papildus sporta telpu un inventāra izmantošanas pakalpojumam un trenera pakalpojumam sniedz arī zirgu izmitināšanas, barošanas un citus zirgu kopšanas pakalpojumus? Vai visas šīs pakalpojuma daļas PVN vajadzībām ir jāuzskata par vienu veselu ar vienādu nodokļu režīmu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmā jautājuma a) un b) daļu

- 26 Ar pirmā jautājuma a) un b) daļu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka pakalpojuma sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē ir tas, ka zirga īpašnieks, kas ir nodokļa maksātājs, nodod zirgu skriešanās sacīkšu organizatoram, lai šis zirgs piedalītos šajās sacīkstēs. Šī tiesa it īpaši jautā, vai balva, kas saņemta par zirga ieņemto vietu zirgu skriešanās sacīkstēs, vai saņemtais pakalpojums, ko veido iespēja nodrošināt zirga dalību šajās sacīkstēs, ir atlīdzība par šādu pakalpojumu sniegšanu.
- 27 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam, kurā ir definēta PVN piemērošanas joma, šo nodokli maksā “par pakalpojumu sniegšanu [...] par atlīdzību”.
- 28 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai darījumu varētu kvalificēt kā “darījumu par atlīdzību”, pietiek konstatēt, ka pastāv tieša saikne starp šo pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko par tiem faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiskā atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam sniegto pakalpojumu (it īpaši skat. spriedumus, 1994. gada 3. marts, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 13. un 14. punkts, kā arī 2015. gada 29. oktobris, *Saudaḡor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 32. punkts).
- 29 Vēl no Tiesas judikatūras izriet, ka neskaidrība par to, vai vispār pastāv samaksa, var pārtraukt tiešo saikni starp sniegto pakalpojumu tā saņēmējam un attiecīgajā gadījumā saņemto samaksu (pēc analogijas skat. spriedumus, 1994. gada 3. marts, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 19. punkts, un 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, 43. punkts).
- 30 Ņemot vērā veicamās analīzes raksturu, kā Tiesa jau ir nospriedusi – valsts tiesai ir jākvalificē pamatlietā strīdīgā darbība, ņemot vērā Tiesas noteiktos kritērijus (skat. spriedumu, 2015. gada 29. oktobris, *Saudaḡor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Visbeidzot, kā secinājumu 32. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, sporta aktivitātes un konkrēti dalība sporta sacensībās var būt saistīti ar vairāku atsevišķu pakalpojumu sniegšanu, kas ir cieši saistīti (šajā ziņā skat. spriedumu, 2000. gada 11. aprīlis, *Deliège*, C-51/96 un C-191/97, EU:C:2000:199, 56. punkts).
- 32 No lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka, ļaujot zirgu īpašniekiem ļaut šiem zirgiem skrieties, zirgu skriešanās sacīkšu organizators viņiem sniedz pakalpojumu, par kuru šiem īpašniekiem ir jāsamaksā pieteikuma un dalības maksa.

- 33 Turpretī rodas jautājums, vai zirga “nodošana”, – ko veic tā īpašnieks, kurš ir PVN maksātājs, – zirgu skriešanās sacikšu organizatoram tāpat ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, par kuru samaksa attiecīgajā gadījumā ir balva par vietu, kuru zirgs ir ieņēmis sacikstēs, vai pakalpojums, ko sniedz sacikšu organizators un kas ir atļauja piedalīties zirgam, vai arī kāda cita samaksa.
- 34 Ir jānorāda, ka saskaņā ar norādēm Tiesai iesniegtajos lietas materiālos šī “nodošana” faktiski atbilst zirga dalībai zirgu skriešanās sacikstēs, par ko zirga īpašnieks – kā izriet no šā sprieduma 32. punkta – samaksā pieteikuma un dalības maksu.
- 35 Šajā ziņā, pirmkārt, ir jāuzskata, ka principā par to, ka zirga īpašnieks savu zirgu “nodod” zirgu skriešanās sacikšu organizatora rīcībā, sacikšu organizators kā faktisku atlīdzību nevar sniegt pakalpojumu, kas ietver šim zirga īpašniekam sniegtu atļauju zirgam piedalīties sacikstēs. Proti, pirmām kārtām šis pakalpojums tiek atalgots, zirga īpašniekam samaksājot pieteikuma un dalības maksu, kas atspoguļo faktisko atbilstošo vērtību dalībai sacikstēs. Otrām kārtām, ja zirga īpašnieks varētu iespējami gūt labumu no šīs dalības tādēļ, ka zirga vērtība celtos gadījumā, ja tas ieņemtu augstu vietu, vai pateicoties reklāmai, ko sniedz šāda dalība, ir jānorāda, ka šis labums ir grūti nosakāms skaitļos un nav garantēts, jo tas galvenokārt ir atkarīgs no šo sacikšu rezultātiem. Šis labums tāpat nevar tikt ņemts vērā, lai noteiktu faktisko atbilstošo vērtību minētajai nodošanai rīcībā atbilstoši šā sprieduma 28. punktā atgādinātajai judikatūrai.
- 36 Otrkārt, gadījumā, ja par zirga nodošanu tā dalībai zirgu skriešanās sacikstēs netiek samaksāts nekāds honorārs par dalību, ne arī kāda cita tieša atlīdzība un ja tikai to zirgu īpašnieki, kuri sacikšu beigās ieņem augstu vietu, saņem balvu, nevar uzskatīt, ka par zirga nodošanu tikusi samaksāta faktiska atlīdzība.
- 37 Proti, šādā gadījumā, pirmkārt, balva tiek izmaksāta nevis par to, ka zirga īpašnieks zirgu nodod zirgu skriešanās sacikšu organizatoram, bet par noteikta rezultāta sasniegšanu sacikstēs, proti, par zirga augstas vietas ieņemšanu. Pat ja sacikšu organizators apņēmtos piešķirt šādu balvu, kuras summa būtu noteikta un iepriekš zināma, tomēr balvas iegūšana ir pakārtota īpaša snieguma nosacījumam un pakļauta zināmam neveiksmes riskam. Tomēr saskaņā ar šā sprieduma 28. punktā atgādināto judikatūru šis neveiksmes risks izslēdz tiešas saiknes esamību starp zirga nodošanu un balvas saņemšanu.
- 38 Otrkārt, pretējs risinājums, ja attiecīgajā gadījumā iegūtā balva tiktu kvalificēta kā faktiska atlīdzība par to, ka zirga īpašnieks ir nodevis sacikšu organizatora rīcībā savu zirgu, nozīmētu, ka šīs nodošanas kvalificēšana par ar nodokli apliekamu darījumu ir atkarīga no rezultāta, kādu sasniegs zirgs sacikstēs, kas ir pretēji Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru “pakalpojumu sniegšanas” jēdziens ir objektīvs un ir piemērojams neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem (skat. spriedumu, 2013. gada 20. jūnijs, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 Treškārt, tomēr gadījumā, ja tikai par zirga dalību zirgu skriešanās sacikstēs tiktu sniegta tieša atlīdzība, sacikšu organizatoram pārskaitot honorāru par dalību, neatkarīgi no tā, kādu vietu attiecīgais zirgs ieņem sacikstēs, to, ka zirga īpašnieks to nodod organizatora rīcībā, var kvalificēt par “pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību” PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Proti, šādā situācijā – kā secinājumu 35. punktā norādījis ģenerāladvokāts – skriešanās sacikšu organizatora samaksa zirga īpašniekam ir tieša atlīdzība par zirga īpašnieka sniegtajiem pakalpojumiem, piekritot ļaut zirgam piedalīties šajās sacikstēs.
- 40 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmā jautājuma a) un b) daļu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka zirga īpašnieks, kas ir PVN maksātājs, nodod zirgu skriešanās sacikšu organizatoram savu zirgu, lai šis zirgs piedalītos šajās sacikstēs, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē, ja par to netiek samaksāts honorārs par dalību vai cita veida tieša atlīdzība un ja tikai to zirgu īpašnieki, kas sacikšu

beigās ieņem augstu vietu, saņem balvu, pat ja tā ir iepriekš noteikta. Turpretī šāda zirga nodošana rīcībā ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, ja organizators par to samaksā atlīdzību, kas nav atkarīga no tā, kādu vietu attiecīgais zirgs ieņem sacīkstēs.

Par pirmā jautājuma c) daļu

- 41 Ar pirmā jautājuma c) daļu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja tas, ka zirga īpašnieks, kas ir PVN maksātājs, nodod zirgu skriešanās sacīkšu rīkotājam savu zirgu, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē, šī direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kurš ir ticis samaksāts par darījumiem, kas ir saistīti ar tādām nodokļa maksātājam piederošu zirgu sagatavošanu un dalību zirgu skriešanās sacīkstēs, kurš audzē un trenē pats savus, kā arī trešo personu sacīkšu zirgus, tomēr pastāv, jo izmaksas, kas ir saistītas ar šiem darījumiem, ir daļa no vispārējām izmaksām, kas ir saistītas ar tā saimniecisko darbību. Iesniedzējtiesa turklāt jautā, vai tad, ja šādas tiesības ir, balva, ko nodokļa maksātājs iespējams iegūst tādēļ, ka viņa zirgs ir ieņēmis augstu vietu zirgu skriešanās sacīkstēs, ir jāiekļauj PVN bāzē.
- 42 Ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu iedibinātās atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no visas ar PVN, kas maksājams vai samaksāts saistībā ar tā veikto saimniecisko darbību, uzliktās nastas. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķiem vai rezultātiem, ar nosacījumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (it īpaši skat. spriedumus, 1985. gada 14. februāris, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, 19. punkts, un 2007. gada 8. februāris, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, 22. punkts).
- 43 Šajā ziņā, lai nodokļa maksātājam tiktu atzītas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu un lai tiktu noteikts šo tiesību apjoms, principā ir nepieciešama tiešas un tūlītējas saiknes esamība starp konkrētu sākumā veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (spriedumi, 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 24. punkts, un 2013. gada 21. februāris, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 19. punkts). Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, nozīmē, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (spriedumi, 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 30. punkts, un 2013. gada 21. februāris, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 19. punkts).
- 44 Tomēr nodokļa maksātājam tiek atzītas tiesības atskaitīt nodokli arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu sākumā veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā nodokļa maksātāja vispārējām izmaksām un kā tādas veido daļu no pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Proti, šādām izmaksām principā ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus, 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 31. punkts, un 2013. gada 21. februāris, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 20. punkts).
- 45 Turklāt apstāklis, ka šādas tiešas un tūlītējas saiknes, kas pastāv starp pakalpojumu sniegšanu un ar nodokli apliekamo saimniecisko darbību kopumā, noteikšanai ir jānotiek, ievērojot šī sniegtā pakalpojuma objektīvo saturu, neliedz ņemt vērā arī aplūkojamā darījuma vienīgo iemeslu, uzskatot to par objektīva satura noteikšanas kritēriju. Ja ir konstatēts, ka darījums nav veikts nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamās darbības vajadzībām, šis darījums nevar tikt uzskatīts par tādu, kam ir tieša un tūlītēja saikne ar šo darbību Tiesas judikatūras izpratnē, pat ja šis darījums, ņemot vērā tā objektīvo saturu, būtu apliekams ar PVN (spriedums, 2013. gada 21. februāris, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 29. punkts).

- 46 Izvērtējot tiesas un tūlītējas saiknes ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā kritēriju, kurš ir jāpiemēro nodokļu administrācijai un valsts tiesām, tām ir jāievēro visi apstākļi, kuros ir norisinājušies attiecīgie darījumi (šajā ziņā skat. spriedumu, 2000. gada 8. jūnijs, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, 25. punkts), un jāņem vērā tikai tie darījumi, kas ir objektīvi saistīti ar nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darbību (spriedums, 2013. gada 21. februāris, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, 22. punkts).
- 47 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *P. Baštová* saimnieciskā darbība ietver tādu zirgu skriešanās sacīkšu staļļu darbību, kuros viņa tostarp audzē un trenē savus zirgus, kā arī trešo personu zirgus. Viņas zirgi esot paredzēti pārdošanai un/vai noteiktas lomas izpildei jaunu zirgu trenēšanā un lauku tūrismā. Turklāt tie piedaloties zirgu skriešanās sacīkstēs.
- 48 Protams, tādu zirgu audzēšanai un trenēšanai, kas pieder personai, kura pārvalda zirgu skriešanās sacīkšu staļļus, un to dalībai zirgu skriešanās sacīkstēs var būt tieša saikne ar šādu saimniecisko darbību. Tomēr, ņemot vērā šā sprieduma 44. punktā minēto judikatūru, ar šo konstatējumu nepietiek, lai attaisnotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, kuru piešķiršanai ir vajadzīga tiešas un tūlītējas saiknes pastāvēšana starp izmaksām, kas ir saistītas ar katru no darījumiem, kuri ir saistīti ar šo zirgu sagatavošanu un dalību sacīkstēs, no vienas puses, un šo saimniecisko darbību kopumā, no otras puses.
- 49 Lai izvērtētu, vai šāda saikne pastāv, iesniedzējtiesai it īpaši ir jāpārbauda, vai zirgi, kas pieder skriešanās sacīkšu zirgu staļļu īpašniekam, patiešām ir paredzēti pārdošanai un vai to dalība zirgu skriešanās sacīkstēs, objektīvi ņemot, ir līdzeklis šo staļļu saimnieciskās darbības veicināšanai. Ja tas tā ir, šo zirgu sagatavošanas un dalības skriešanās sacīkstēs izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar tādu saimniecisko darbību kopumā, ko veido šādu staļļu pārvaldība. Proti, pirmkārt, netiek apstrīdēts, ka sacīkšu zirga pārdošanas cena ir atkarīga no tā, cik tas ir sagatavots skriešanās sacīkstēm, un tā pieredzes, pat reputācijas, ko tas attiecīgajā gadījumā ir ieguvis, piedaloties skriešanās sacīkstēs. Otrkārt, panākumi, ko zirgi ir guvuši sacīkstēs, staļļu īpašniekam var sniegt reputāciju, reklāmu un papildu pamanāmību, kas var ietekmēt viņa trešo personu zirgu trenēšanas pakalpojumu cenu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 50 Turpretī šā vērtējuma veikšanai nav nozīmes tam, ka darījumi, kas ir saistīti ar staļļu īpašniekam piederošo zirgu sagatavošanu un dalību zirgu skriešanās sacīkstēs, tam ļautu uzlabot un attīstīt trenēšanas metodes, barību un zirgu apkopi un tādējādi – trešajām personām sniegtos pakalpojumus. Proti, šāds apstāklis atspoguļo tikai netiešu saikni starp minētajiem darījumiem un attiecīgo saimniecisko darbību pamatlietā, kas minēta šā sprieduma 47. punktā.
- 51 Turklāt, ja darījumi, kas ir saistīti ar staļļu īpašniekam piederošo zirgu sagatavošanu un dalību zirgu skriešanās sacīkstēs, ir vērsti uz to, lai veicinātu staļļu īpašnieka privātās intereses, šie darījumi nav uzskatāmi par tādiem, kam būtu tieša un tūlītēja saikne ar tādu saimniecisko darbību kopumā, kas ietver šādu staļļu pārvaldību.
- 52 Līdz ar to saskaņā ar PVN direktīvas 167. pantu un 168. panta a) punktu personai, kas ir tādā situācijā kā *P. Baštová*, ir tiesības atskaitīt visu PVN, kurš ir ticis samaksāts par izmaksām, kas ir radušās, sagatavojot un piedaloties tās zirgiem sacīkstēs, ja šie zirgi patiešām ir paredzēti pārdošanai vai ja šī dalība, objektīvi ņemot, ir līdzeklis, lai veicinātu šo staļļu pārvaldības saimniecisko darbību. Turpretī nav nekādu tiesību atskaitīt PVN, kas ir samaksāts par izmaksām, kuras radušās, sagatavojot un piedaloties sacīkstēs nodokļa maksātāja zirgiem, ja šie zirgi faktiski nav paredzēti pārdošanai, ja šī dalība, objektīvi ņemot, nav līdzeklis, lai veicinātu tās staļļu saimniecisko darbību, un ja šīs izmaksas nerodas saistībā ne ar kādu citu nodokļa maksātāja darbību, kura būtu saistīta ar tā saimniecisko darbību, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

- 53 Proti, netiek apstrīdēts, ka, ja nodokļa maksātājs vienlaicīgi veic darījumus, kas dod tiesības veikt atskaitījumu, un darījumus, kas nedod tādas tiesības, saskaņā ar PVN direktīvas 173. panta 1. punkta pirmo daļu viņš var atskaitīt tikai PVN daļu, kas ir proporcionāla pirmo minēto darījumu summai (šajā ziņā skat. spriedumus, 2001. gada 22. februāris, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, 37. punkts, un 2005. gada 26. maijs, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, 37. punkts).
- 54 Visbeidzot ir jānorāda, ka secinājumi, kas ir tikuši izdarīti, veicot vērtējumu, kas minēts šā sprieduma 44.–52. punktā, neietekmē atšķirīgo jautājumu par balvas, ko attiecīgajā gadījumā ieguvis tā īpašnieka zirgs, kas ir PVN maksātājs, iekļaušanu nodokļa bāzē, kas ir atkarīga no tā, vai šī balva tiek kvalificēta kā “atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu”. Proti, no PVN direktīvas 73. panta izriet, ka tādu pakalpojumu sniegšanai kā pamatlietā aplūkotie nodokļa bāzē ietilpst viss, kas veido atlīdzību, kuru pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši ir saistītas ar šo darījumu cenām. Tomēr no šā sprieduma 36.–38. punktā izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka balva, ko attiecīgajā gadījumā iegūst zirgs, kurš pieder nodokļa maksātājam, nav kvalificējama kā faktiskā atlīdzība par to, ka zirga īpašnieks to ir nodevis zirgu skriešanās sacīkšu organizatora rīcībā.
- 55 Iepriekš izklāstīto apsvērumu gaismā uz pirmā jautājuma c) daļu ir jāatbild:
- PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības uz tā PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, kas samaksāts darījumos, kuri attiecas uz tādu zirgu sagatavošanu un dalību zirgu skriešanās sacīkstēs, kas pieder nodokļa maksātājam, kurš audzē un trenē savus, kā arī trešo personu sacīkšu zirgus, rodas tādēļ, ka izmaksas, kas attiecas uz šiem darījumiem, ir daļa no tā saimnieciskās darbības vispārējām izmaksām, ar nosacījumu, ka izmaksām, kas radušās saistībā ar katru no attiecīgajiem darījumiem, ir tieša un tūlītēja saikne ar šo darbību kopumā. Tā tas var būt, ja šādi radušās izmaksas ir saistītas ar sacīkšu zirgiem, kas faktiski ir paredzēti pārdošanai, vai ja minēto zirgu dalība sacīkstēs, objektīvi ņemot, ir līdzeklis saimnieciskās darbības veicināšanai, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;
 - gadījumā, ja šādas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pastāv, balva, ko nodokļa maksātājs, iespējams, iegūst tādēļ, ka viņa zirgs ir ieņēmis augstu vietu zirgu skriešanās sacīkstēs, nav jāiekļauj PVN bāzē.

Par otro jautājumu

- 56 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 98. pants, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 14. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka vienota kompleksa pakalpojuma sniegšana, ko veido vairāki elementi, kas tostarp ietver zirgu trenēšanu, sporta telpu un inventāra izmantošanu, zirgu izmitināšanu stallos, barošanu un citus zirgu aprūpes pakalpojumus, var tikt aplikta ar samazinātu PVN likmi.
- 57 Pirmkārt, ir jāprecizē PVN direktīvas 98. panta un šīs direktīvas III pielikuma 14. punkta tvērums.
- 58 Šajā ziņā no PVN direktīvas 98. panta izriet, ka vienas vai divu samazināto likmju piemērošana ir iespēja, ko dalībvalstis var izmantot, atkāpjoties no principa, saskaņā ar kuru ir piemērojama standartlikme. Turklāt saskaņā ar šo normu samazinātas PVN likmes var piemērot tikai šīs direktīvas III pielikumā norādītajām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai.
- 59 Runājot par šā pielikuma interpretāciju, vispirms ir jāatgādina, ka noteikumi, kas ir atkāpe no principa, ir jāinterpretē šauri (šajā ziņā skat. spriedumus, 1995. gada 12. decembris, *Oude Luttikhuis* u.c., C-399/93, EU:C:1995:434, 23. punkts, kā arī 2010. gada 17. jūnijs, Komisija/Francija, C-492/08, EU:C:2010:348, 35. punkts).

- 60 Turklāt PVN direktīvas III pielikumā izmantotie jēdzieni ir jāinterpretē saskaņā ar attiecīgo terminu parasto nozīmi (spriedums, 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/Polija, C-678/13, nav publicēts, EU:C:2015:358, 46. punkts).
- 61 Šajā gadījumā no PVN direktīvas III pielikuma 14. punkta notikumiem izriet, ka tajā dalībvalstīm ir atļauts piemērot samazināto PVN likmi “sporta telpu un inventāra izmantošanai”.
- 62 No termina “izmantošana” izriet, ka samazinātas likmes piemērošana ir iespējama, ja izmantošanu veic trešā persona, nevis nodokļa maksātājs, kurš attiecīgās sporta telpas un inventāru lieto savām vajadzībām.
- 63 Jēdziens “sporta telpu un inventāra izmantošana” ir saistīts ar pakalpojumiem, kuri attiecas uz sporta nodarbībām un fizisko audzināšanu, kas iespēju robežās ir jāizvērtē kopumā (šajā ziņā skat. spriedumus, 2001. gada 18. janvāris, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34, 26. punkts, un 2015. gada 22. janvāris, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, 25. punkts).
- 64 Tomēr, kā secinājumu 56.–59. punktā norādījis ģenerāladvokāts, iespēja sporta telpu un inventāra izmantošanai piemērot samazināto likmi būtībā ir vērsta uz to, lai veicinātu sporta aktivitāšu praktizēšanu un padarītu šīs aktivitātes pieejamākas privātpersonām.
- 65 Tādējādi jēdziens “sporta telpu un inventāra izmantošana” ir jāsaprot kā tāds, kurš attiecas uz tiesībām izmantot telpas un inventāru, kas ir paredzētas sporta nodarbībām un fiziskai audzināšanai, kā arī uz to lietošanu šim mērķim.
- 66 Līdz ar to, ja tādu pakalpojumu sniegšanai, kas ir saistīti ar jāšanas sportam vajadzīgo telpu un inventāra lietošanu, var tikt piemērots PVN direktīvas III pielikuma 14. punkts, tad tā nav tādu pakalpojumu gadījumā, kas ir saistīti ar tādu telpu un inventāra izmantošanu, kuri ir paredzēti tam, lai zirgi pasīvi uzturētos staļļos, to barošanai vai tiem sniegtajai apkopei, ne arī atpūtas vai uzturēšanās zonu gadījumā.
- 67 Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai attiecīgo pakalpojumu sniegšanas pamatlietā elements, ko veido sporta telpu un inventāra izmantošana, tādā nozīmē, ko tai piešķir līgumi, kas noslēgti starp *P. Baštová* un zirgu īpašniekiem, atbilst šai definīcijai. Ja minētajos līgumos šim elementam piešķirtā nozīme nesakrīt ar “sporta telpu un inventāra izmantošanu” PVN direktīvas III pielikuma 14. punkta izpratnē, minētajam pakalpojumam jebkurā gadījumā nevarēs tikt piemērota samazinātā PVN likme atbilstoši minētajam 14. punktam.
- 68 Otrkārt, gadījumā, ja iesniedzējtiesa pēc šā vērtējuma veikšanas uzskatītu, ka šim elementam, ko veido sporta telpu un inventāra izmantošana, var tikt piemērota samazinātā PVN likme, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, ir jāatgādina, ka PVN mērķiem ikviens pakalpojums parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu, kā tas izriet no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta otrās daļas (šajā ziņā skat. spriedumus, 2005. gada 27. oktobris, *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 20. punkts, kā arī 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, 14. punkts).
- 69 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet, ka noteiktos apstākļos vairāki formāli nošķirti pakalpojumi, kas var tikt sniegti atsevišķi un tādējādi ir atsevišķi apliekami ar nodokli vai no tā atbrīvojami, ir jāuzskata par vienu vienotu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (skat. spriedumu, 2010. gada 2. decembris, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 70 Viens vienots pakalpojums pastāv it īpaši tad, ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko ir veicis nodokļu maksātājs, ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu māksliģa (spriedumi, 2005. gada 27. oktobris, *Levob Verzekeringen un OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 22. punkts, kā arī 2007. gada 29. marts, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, 23. punkts).
- 71 Tā tas ir arī situācijā, ja viens vai vairāki elementi veido galveno pakalpojumu, lai gan savukārt viens vai vairāki elementi ir uzskatāmi par vienu vai vairākiem papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas tāds pats nodokļu režīms kā uz galveno pakalpojumu. Pakalpojums tiek uzskatīts par galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu it īpaši tad, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā saņemt pakalpojumu sniedzēja galveno pakalpojumu ar vislabākajiem nosacījumiem (spriedumi, 1999. gada 25. februāris, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 30. punkts, un 2008. gada 21. februāris, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, 52. punkts).
- 72 Ja vienota kompleksa pakalpojuma sastāvdaļu vidū nav iespējams noteikt galveno elementu un vienu vai vairākus papildu elementus, šo pakalpojumu sastāvdaļas ir jāuzskata par līdzvērtīgām.
- 73 Sadarbības atbilstoši LESD 267. pantam ietvaros iesniedzējtiesai, veicot kopēju vērtējumu, ir jāpārbauda, vai tas tā ir, ņemot vērā attiecīgo elementu kvalitatīvo nozīmi, nevis tikai kvantitatīvo nozīmi. Tomēr Tiesa tai var sniegt visus interpretācijas elementus, kas attiecas uz Savienības tiesībām, kuri tai var būt noderīgi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2005. gada 27. oktobris, *Levob Verzekeringen un OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, 23. punkts, kā arī 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 33. punkts).
- 74 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa skaidri norāda, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana pamatlietā, kuri izriet no līgumiem, ko *P. Baštová* ir noslēgusi ar zirgu īpašniekiem un ko veido trīs elementi, proti, zirgu trenēšana, sporta telpu un inventāra izmantošana, kā arī zirga izmitināšana staļļos, to barošana un citi zirgu kopšanas pakalpojumi, ir vienots komplekss pakalpojums. Proti, šāds secinājums ir jāizdara gadījumā, ja līgumslēdzēji patiesībā vēlas saņemt triju elementu kombināciju, ko ietver šis pakalpojums, ja sporta telpu un inventāra izmantošana ir objektīvi vajadzīga sacikšu zirgu trenēšanai un ja ar izmitināšanu, barošanu un zirgu aprūpi saistītie pakalpojumi galvenokārt ir paredzēti papildus zirgu trenēšanai un sporta telpu un inventāra izmantošanai, kā arī lai to atvieglotu.
- 75 Tādējādi ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, no lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu iekļautās informācijas būtībā, šķiet, izriet, ka trenēšanas un sporta telpu un inventāra izmantošanas pakalpojumi ir divi šā kompleksā pakalpojuma elementi, kuriem, ņemot vērā tā mērķi, ir līdzvērtīga nozīme, bet ar izmitināšanu, barošanu un zirgu aprūpi saistītajiem pakalpojumiem ir papildu raksturs salīdzinājumā ar šiem diviem elementiem. Tā kā tikai uz sporta telpu un inventāra izmantošanu attiecas šīs direktīvas 98. pantā, ko lasa kopā ar PVN direktīvas III pielikuma 14. punktu, samazinātā likme, šo samazināto likmi nevar piemērot vienotajam kompleksajam pakalpojumam, par kuru ir runa pamatlietā (pēc analogijas skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 41.–43. punkts).
- 76 Turpretī, ja iesniedzējtiesa, pamatojoties uz pamatlietas faktiem, it īpaši ņemot vērā līgumus, ko *P. Baštová* ir noslēgusi ar zirgu īpašniekiem, secinātu, ka zirgu trenēšana ir galvenais vienotā kompleksā pakalpojuma elements, būtu jāizdara tāds pats secinājums un arī minētajam pakalpojumam nevarētu tikt piemērota samazinātā likme, piemērojot PVN direktīvas 98. pantu, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 14. punktu.
- 77 Iepriekš izklāstīto apsvērumu gaismā uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 98. pants, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 14. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka vienota kompleksa pakalpojuma sniegšana, ko veido vairāki elementi, kas tostarp ietver zirgu trenēšanu, sporta telpu un inventāra izmantošanu, zirgu izmitināšanu staļļos, barošanu un citus zirgu aprūpes pakalpojumus, nevar tikt aplikta ar samazinātu PVN likmi, ja sporta telpu un inventāra izmantošana šīs direktīvas

III pielikuma 14. punkta izpratnē un zirgu trenēšana ir šā kompleksā pakalpojuma divi līdzvērtīgi elementi vai ja zirgu trenēšana ir šā kompleksā pakalpojuma galvenais elements, kas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanās izdevumiem

⁷⁸ Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka zirga īpašnieks, kas ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, nodod zirgu skriešanās sacīkšu rīkotājam savu zirgu, lai šis zirgs piedalītos šajās sacīkstēs, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē, ja par to netiek samaksāts honorārs par dalību vai cita veida tieša atlīdzība un ja tikai to zirgu īpašnieki, kas sacīkšu beigās ieņem augstu vietu, saņem balvu, pat ja tā ir iepriekš noteikta. Turpretī šāda zirga nodošana rīcībā ir pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, ja organizators par to samaksā atlīdzību, kas nav atkarīga no tā, kādu vietu attiecīgais zirgs ieņem sacīkstēs;
- 2) Direktīva 2006/112 ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības uz tā pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu, kas samaksāts darījumos, kuri attiecas uz tādu zirgu sagatavošanu un dalību zirgu skriešanās sacīkstēs, kas pieder nodokļa maksātājam, kurš audzē un trenē savus, kā arī trešo personu sacīkšu zirgus, rodas tādēļ, ka izmaksas, kas attiecas uz šiem darījumiem, ir daļa no tā saimnieciskās darbības vispārējām izmaksām, ar nosacījumu, ka izmaksām, kas radušās saistībā ar katru no attiecīgajiem darījumiem, ir tieša un tūlītēja saikne ar šo darbību kopumā. Tā tas var būt, ja šādi radušās izmaksas ir saistītas ar sacīkšu zirgiem, kas faktiski ir paredzēti pārdošanai, vai ja minēto zirgu dalība sacīkstēs, objektīvi ņemot, ir līdzeklis saimnieciskās darbības veicināšanai, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Gadījumā, ja šādas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pastāv, balva, ko nodokļa maksātājs iespējams iegūst tādēļ, ka viņa zirgs ir ieņēmis augstu vietu zirgu skriešanās sacīkstēs, nav jāiekļauj pievienotās vērtības nodokļa bāzē;
- 3) Direktīvas 2006/112 98. pants, lasot to kopā ar šīs direktīvas III pielikuma 14. punktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka vienota kompleksa pakalpojuma sniegšana, ko veido vairāki elementi, kas tostarp ietver zirgu trenēšanu, sporta telpu un inventāra izmantošanu, zirgu izmitināšanu staļļos, barošanu un citus zirgu aprūpes pakalpojumus, nevar tikt aplikta ar samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi, ja sporta telpu un inventāra izmantošana šīs direktīvas III pielikuma 14. punkta izpratnē un zirgu trenēšana ir šā kompleksā pakalpojuma divi līdzvērtīgi elementi vai ja zirgu trenēšana ir šā kompleksā pakalpojuma galvenais elements, kas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.

[Paraksti]