

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. lapkričio 10 d. (*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Švoka „paslaugų teikimas už atlygą“ – Apmokestinamojo asmens žirgo davimas žirgo 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 – Sankcijos, 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 (pranešėjas) ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlášil ir T. Müller,
- Europos Komisijos, atstovaujamos Z. Malášková ir M. Owsiany-Hornung,

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

priima šį

Sprendimas

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* (Mokestininių ginčių direkcija, Čekijos Respublika) ir Pavlína Baštová ginčių 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 sandorą PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama tvairioms su naudą 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 atlygą 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 atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu 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 tvirtinti šios direktyvos III priede. Šio priedo 14 punkte nurodyta: „teisę naudotis sporto infrastruktūra“.

Teisę

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

„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 „uždaro 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. Pirmą rūšį – tai atlygiai ir prizai už jos pačios žirgų užimtą vietą lenktynėse ir procentinė dalis nuo prizų, kurią gauna kaip treneris 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 visų pirkimo PVM už šias paslaugas ir išlaidas, t. y. registracijos ir dalyvio mokesčio išlaidas ir išlaidas

per lenktynes asistentams, išlaidas, susijusias su žirgams reikalingos ?rangos ?sigijimu, j? š?rimu ir raiteli? ?ranga, veterinarini? paslaug? gavimu ir vaist? žirgams ?sigijimu, elektros suvartojimu žirgyne, degalais transportui, šieno ir šienainio gamybai reikaling? gr?bli?-vartytuv? ir traktori? ?rangos ?sigijimu, konsultavimo paslaug?, susijusi? su žirgyno veikla, ?sigijimu. Šios ?sigytos prek?s ir paslaugos buvo susijusios su P. Baštová priklausan?iais ir svetimais žirgais.

17 Be to, toje mokes?i? deklaracijoje P. Baštová deklaravo pardavimo PVM lengvatiniu 10 % tarifu už „žirgyno eksploatavimo“ paslaug?, kuri? teik? svetim? žirg? savininkams.

18 2011 m. rugs?jo 26 d. pranešime apie mokes?io dyd? *Finan?ní ú?ad v Ostrov?* (Ostravos mokes?i? administratorius) nepripažino P. Baštová teis?s ? viso PVM atskait?, nes dal? apmokestinam?j? prekį ir paslaug? ji naudojo siekdama, kad žirgai dalyvaut? lenktyn?se, o tai, anot Ostravos mokes?i? administratoriaus, n?ra apmokestinamoji veikla, d?l kurios atsirast? teis? ? atskait?. Be to, mokes?i? administratorius nepritar?, kad „lenktynini? žirg? žirgyno eksploatavimo“ paslaugai b?t? taikomas lengvatinis tarifas.

19 Gavusi P. Baštová skund? 2012 m. birželio 6 d. sprendimu *Finan?ní ?editelství v Plzni* (Pilzeno finans? direkcija, ?ekijos Respublika) pakeit? Ostravos mokes?i? administratoriaus sprendim?, manydama, kad P. Baštová turi teis? ? PVM už savo nuosav? žirg? pardavim?, reklamos ir kaimo turizmo paslaug? teikim? atskait?. Direkcija jai taip pat pripažino teis? atskaityti PVM, susijus? su jos, kaip trener?s, gauta priz? už svetim? žirg? užimt? viet? lenktyn?se procentine dalimi. Ta?iau, kaip ir Ostravos mokes?i? administratorius, Pilzeno finans? direkcija nepripažino P. Baštová teis?s atskaityti PVM, sumok?to už prekes ir paslaugas, skirtas nuosaviems žirgams, dalyvavusiems lenktyn?se.

20 Kadangi per atitinkam? mokestin? laikotarp? P. Baštová vykd? ekonomin? veikl?, iš kurios tik d?l dalies atsirado teis? ? atskait?, ji tur?jo teis? tik ? dalin? atskait?. Be to, Pilzeno finans? direkcija laik?si Ostravos mokes?i? administratoriaus nuomon?s, kad „lenktynini? žirg? žirgyno eksploatavimo“ paslaugai turi b?ti taikomas standartinis PVM tarifas.

21 P. Baštová apskund? š? sprendim? *Krajský soud v Plzni* (Pilzeno apygardos teismas), o šis 2013 m. lapkri?io 6 d. sprendime, be kita ko, nusprend?, kad, kalbant apie prizus, gautus d?l žirg? užimt? vietos lenktyn?se, žirgo savininkas teikia lenktyni? organizatoriui paslaug? už atlyg?, tod?l tai yra apmokestinamasis sandoris. Vadinas, jos teis? ? atskait? netur?jo b?ti sumažinta.

22 Mokestini? gin?? direkcija pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme.

23 Šis teismas mano, kad, pirma, siekiant nustatyti, ar P. Baštová tur?jo teis? atskaityti vis? PVM, b?tina išsiaiškinti, ar tai, kad savininkas duoda žirg? lenktyni? organizatoriui, turi b?ti laikoma paslauga už atlyg?, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?. Atsakius neigiamai, kyla klausimas, ar šia aplinkybe *ex officio* pateisinamas pirkimo PVM atskaitos sumažinimas, ar vis d?lto išlaidos, susijusios su atitinkamomis paslaugomis, sudaro dal? bendr?j? apmokestinamojo asmens ekonomin?s veiklos išlaid?. Jeigu Teisingumo Teismas atsakyt?, kad žirg? parengimas dalyvauti lenktyn?se ir j? davimas dalyvauti jose yra bendra P. Baštová ekonomin?s veiklos dalis, likt? nuspr?sti, kaip vertinti sum?, kuri? žirgo savininkas gauna kaip priz? už žirgo užimt? viet? lenktyn?se. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, be kita ko, teiraujasi, ar ši suma turi b?ti ?traukta ? pardavimo PVM apmokestinam?j? vert?, ar ji vis d?lto yra pajamos, kurios neturi jokios ?takos šiai vertei.

24 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas teiraujasi, ar „lenktynini? žirg? žirgyno eksploatavimo“ paslauga turi b?ti apmokestinama standartiniu tarifu, ar ji vis d?lto patenka ? s?vok? „naudojimasis sporto infrastrukt?ra“, kuriam gali b?ti 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 arklidžėse, 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) sustabdo bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. a) Ar tai, jog žirgo savininkas, apmokestinamasis asmuo, duoda žirgų lenktynių organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvautų lenktynėse, yra paslaugos teikimas už atlygą, 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 atlygą?

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 nuosavą ir svetimą lenktyninių žirgų veisimu ir treniravimu, ekonominės veiklos dalimi, o nuosavą žirgų veisimo ir dalyvavimo lenktynėse išlaidas įtraukti į bendras išlaidas, susijusias su to asmens ekonomine veikla? Jei atsakymas į šį klausimą dalį yra teigiamas, ar prizą už užimtą vietą reikia įtraukti į apmokestinamąjį 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 lygiavertiniai, ar vienas yra pagrindinis, o kitas šalutinis? Ar egzistuoja kokia nors tokia 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 lengvatinių tarifų apmokestinamą paslaugą, 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 nei 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 tokia 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, kokį poveikį apmokestinimui atitinkamu PVM tarifu turės tai, kad apmokestinamasis asmuo, be sporto infrastruktūros naudojimo ir trenerio paslaugos, taip pat teikia žirgų laikymo arklidžėse, šėrimo ir kitas priežiūros paslaugas? Ar apmokestinimo PVM tikslais visas šios paslaugos dalis reikia laikyti viena paslauga, kuriai būtų taikoma bendra apmokestinimo schema?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo a ir b punkt?

26 Pirmojo klausimo a ir b punktais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt? reikia aiškinti taip, kad paslaugos teikimas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, yra tai, kad savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, duoda žirg? žirg? lenktyni? organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvaut? šiose lenktyn?se. Šis teismas vis? pirma teiraujasi, ar prizas už žirgo užimt? viet? žirg? lenktyn?se arba paslaugos, kuri? sudaro galimyb? dalyvauti šiose lenktyn?se, ?sigijimas yra atlygis už tok? paslaug? teikim?.

27 Vis? pirma reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, kuriame apibr?žta PVM taikymo sritis, šiuo mokes?iu apmokestinamas „paslaug? teikimas už atlyg?“.

28 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? tam, kad paslaug? teikim? b?t? galima kvalifikuoti kaip atlygintin?, reikia tik tiesioginio ryšio tarp paslaug? teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio. Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teik?jo ir gav?jo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiškai pasikei?iama paslaugomis, ir paslaugos teik?jo gautas atlygis yra realus atlygis už gav?jui suteikt? paslaug? (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 *Sauda?or*, C?174/14, EU:C:2015:733, 32 punkt?).

29 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad abejon?s d?I paties kompensacijos buvimo gali nutraukti tiesiogin? ryš? tarp gav?jui pateiktos paslaugos ir kompensacijos, net jeigu ji gauta (pagal analogij? žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C?16/93, EU:C:1994:80, 19 punkt? ir 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C?16/00, EU:C:2001:495, 43 punkt?).

30 Atsižvelgiant ? reikaling? atlikti analiz?, kaip yra nusprend?s Teisingumo Teismas, nacionalinis teismas turi kvalifikuoti pagrindin?je byloje nagrin?jam? veikt?, atsižvelgdamas ? Teisingumo Teismo nurodytus kriterijus (žr. 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo *Sauda?or*, C?174/14, EU:C:2015:733, 33 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

31 Galiausiai, kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 32 punkte, sporto veikla ir ypa? dalyvavimas varžybose daugeliu atveju gali b?ti susij? su atskir?, bet glaudžiai susijusi? paslaug? teikimu (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 11 d. Sprendimo *Deliège*, C?51/96 ir C?191/97, EU:C:2000:199, 56 punkt?).

32 Iš sprendimo d?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad leisdamas savininkams, kad j? žirgai lenktyniaut?, žirg? lenktyni? organizatorius jiems suteikia paslaug?, d?I kurios savininkai sumoka registracijos ir dalyvio mokes?ius.

33 Ta?iau kyla klausimas, ar tai, kad savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, „duoda“ žirg? žirg? lenktyni? organizatoriui, taip pat yra atlygintinos paslaugos teikimas, už kur? atlygis gal?t? b?ti prizas, galb?t gautas už žirgo užimt? viet? lenktyn?se, ar lenktyni? organizatoriaus suteikta paslauga, susidedanti iš leidimo dalyvauti žirgui lenktyn?se, arba net tam tikra kita kompensacija.

34 Pažym?tina, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, jog šis „davimas“ iš ties? atitinka žirgo dalyvavim? žirg? lenktyn?se, už kur? žirgo savininkas sumoka, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, registracijos ir dalyvio mokes?ius.

35 Pirma, reikia manyti, kad iš esm?s tai, kad savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, duoda

žirg? žirg? lenktyni? organizatoriui, negali b?ti realiai atlyginama lenktyni? organizatoriaus paslauga, kuri? sudaro leidimas, suteikiamas tam savininkui, kad jo žirgas dalyvaut? lenktyn?se. Iš ties?, pirma, ši paslauga atlyginama žirgo savininkui sumokant registracijos ir dalyvio mokesčius, kurie atspindi real? atlyg? už dalyvavim? lenktyn?se. Antra, nors žirgo savininkas gal?t? galiausiai gauti naudos iš šio dalyvavimo d?l žirgo vert?s padid?jimo, kai jis užima aukšt? viet?, arba iš reklamos, kuri? jis gavo d?l šio dalyvavimo, pažym?tina, kad ši nauda yra sunkiai apskaičiuojama ir neb?tinai atsirandanti, nes iš esm?s ji priklauso nuo lenktyni? rezultat?. Taigi ? ši? naud? negalima atsižvelgti siekiant nustatyti real? atlyg? už žirgo davim? pagal šio sprendimo 28 punkte primint? teismo praktik?.

36 Antra, jeigu už žirgo davim? tam, kad jis dalyvaut? žirg? lenktyn?se, nemokamas joks dalyvio mokestis arba joks kitas tiesioginis atlygis ir jeigu vien žirg?, kurie užm? aukštas vietas lenktyn?se, savininkai gauna prizus, negalima manyti, jog už žirgo davim? mokamas realus atlygis.

37 Iš ties? tokiu atveju, pirma, prizas mokamas ne už tai, kad savininkas dav? žirg? žirg? lenktyni? organizatoriui, bet už tai, kad buvo pasiektas tam tikras rezultatas per lenktynes, t. y. žirgo užimta vieta. Nors lenktyni? organizatorius ?sipareigoja skirti tok? priz?, kurio suma yra iš anksto nustatyta ir žinoma, prizo gavimas priklauso nuo gero pasirodymo ir tam tikro atsitiktinumo. Taigi d?l šio atsitiktinumo pagal šio sprendimo 28 punkte nurodyt? teismo praktik? reikia atmesti tiesioginio ryšio buvim? tarp žirgo davimo ir prizo gavimo.

38 Antra, jeigu b?t? manoma priešingai, kad prizas, jeigu jis gautas, yra realus atlygis už tai, kad savininkas duoda žirg? lenktyni? organizatoriui, šio davimo kvalifikavimas kaip apmokestinamojo sandorio tapt? priklausomas nuo žirgo pasiekt? rezultat? lenktyn?se, o tai prieštarauja nusistovėjusiai Teisingumo Teismo praktikai, pagal kuri? s?voka „paslaug? teikimas“ yra objektyvi ir taikoma, kad ir kokie b?t? atitinkam? sandori? tikslai ir rezultatai (žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Newey*, C?653/11, EU:C:2013:409, 41 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

39 Trečia, vis d?lto, jeigu vien už žirgo dalyvavim? žirg? lenktyn?se mokamas realus atlygis pervedant lenktyni? organizatoriui dalyvio mokest?, neatsižvelgiant ? žirgo užimt? viet? lenktyn?se, tai, kad savininkas duoda žirg?, gali b?ti kvalifikuojama kaip „paslaug? teikimas už atlyg?“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?. Iš ties?, kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 35 punkte, tokiu atveju lenktyni? organizatoriaus kompensacija žirgo savininkui yra tiesioginis atlygis už paslaug?, kuri? jam suteik? pastarasis, sutikdamas, kad jo žirgas dalyvaut? lenktyn?se.

40 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirmojo klausimo a ir b punktus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt? reikia aiškinti taip, kad paslaugos teikimas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, n?ra tai, kad savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, duoda žirg? žirg? lenktyni? organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvaut? lenktyn?se, jeigu už š? davim? nemokamas joks dalyvio mokestis arba joks kitas tiesioginis atlygis ir jeigu vien žirg?, kurie užm? aukštas vietas lenktyn?se, savininkai gauna prizus, net jeigu jie nustatyti iš anksto. Tačiau toks žirgo davimas yra paslaug? teikimas už atlyg?, jeigu už j? organizatorius sumoka atlyg?, nepriklausant? nuo aptariamo žirgo užimtos vietos lenktyn?se.

D?l pirmojo klausimo c punkto

41 Pirmojo klausimo c punktu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar tuo atveju, kai tai, kad savininkas, PVM apmokestinamas asmuo, duoda žirg? žirg? lenktyni? organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvaut? šiose lenktyn?se, n?ra paslaugos teikimas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, ši? direktyv? reikia aiškinti taip, kad teise atskaityti pirkimo PVM, sumok?t? už sandorius, susijusius su

apmokestinamajam asmeniui, kuris veisia ir treniruoja savo ir svetimus lenktyninius žirgus, priklausančią 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 pateikęs teismas teiraujasi, ar suteikus tokias teises, prizas, kurį galbūt apmokestinamasis asmuo gauna už vieno iš jo žirgų užimtą vietą žirgų lenktynėse, traukiamas PVM apmokestinamųjų vertė.

42 Primintina, kad PVM direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančią 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 trauktos iš apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainų (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 tokie tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys 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 apmokestinamai veiklai, jis negali būti laikomas turiniu tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys 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

lenktynini? žirg? žirgyno, kurioje ji veisia ir treniruoja savo ir svetimus žirgus, eksploatavimas. Šie žirgai skirti parduoti ir (arba) b?ti naudojami treniruot?se arba kaimo turizmui. Be to, jie dalyvauja žirg? lenktyn?se.

48 Savaime suprantama, kad asmeniui, kuris eksploatuoja lenktynini? žirg? žirgyn?, priklausan?i? žirg? veisimas, treniravimas ir j? dalyvavimas žirg? lenktyn?se pats savaime gali b?ti susij?s su tokia ekonomine veikla. Ta?iau atsižvelgiant ? šio sprendimo 44 punkte min?t? teismo praktik? tokio teiginio neužtenka, kad b?t? pateisintas teis?s ? atskait? suteikimas, nes tam reikia, kad b?t? tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp, pirma, išlaid?, patirt? d?l kiekvieno sandorio, susijusio su ši? žirg? parengimu lenktyn?ms ir j? dalyvavimu jose, ir, antra, bendros šios ekonomin?s veiklos.

49 Siekdamas ?vertinti šio ryšio buvim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi vis? pirma patikrinti, ar lenktynini? žirg? žirgyno eksploatuotojui priklausančys žirgai yra konkre?iai skirti parduoti ar j? dalyvavimas žirg? lenktyn?se yra objektyviai vertinant priemon? reklamuoti žirgyno ekonomin? veikl?. Jeigu taip yra, išlaidos, susijusios su ši? žirg? parengimu dalyvauti žirg? lenktyn?se ir j? dalyvavimu jose, yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susijusios su bendra ekonomine veikla, kuri? sudaro tokio žirgyno eksploatavimas. Iš ties?, pirma, negin?ijama, kad lenktyninio žirgo pardavimo kaina priklauso nuo jo parengimo lenktyn?ms ir jo patirties, t. y. nuo reputacijos, kuri? jis ?gijo dalyvaudamas lenktyn?se. Antra, ši? žirg? s?km? lenktyn?se gali pelnyti žirgyno eksploatuotojui reputacij?, daryti jam reklam? ir padaryti j? matom?, o tai gali tur?ti ?takos jo svetim? žirg? treniravimo kainai; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

50 Ta?iau atliekant tok? vertinim? nesvarbu tai, kad d?l sandori?, susijusi? su lenktynini? žirg? žirgyno eksploatuotojui priklausan?i? žirg? parengimu dalyvauti žirg? lenktyn?se ir j? dalyvavimu jose, jis gali pagerinti arba išvystyti treniravimo metodus, pašar? ir žirg? prieži?r? ir taip pagerinti arba išvystyti paslaug? teikim? tretiesiems asmenims. Iš ties?, tai atspindi tik netiesiogin? ryš? tarp min?t? sandori? ir pagrindin?je byloje nagrin?jamos ekonomin?s veiklos, nurodytos šio sprendimo 47 punkte.

51 Be to, jeigu sandoriais, susijusiais su lenktynini? žirg? žirgyno eksploatuotojui priklausan?i? žirg? parengimu dalyvauti žirg? lenktyn?se ir j? dalyvavimu jose, siekiama paisyti žirgyno eksploatuotojo priva?i? interes?, šie sandoriai negali b?ti laikomi susijusiais tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu su bendra ekonomine veikla, kuri? sudaro tokios žirgyno eksploatavimas.

52 Darytina išvada, kad pagal PVM direktyvos 167 straipsn? ir 168 straipsnio a punkt? asmuo, esantis tokioje pad?tyje, kaip P. Baštová, turi teis? atskaityti vis? PVM, kuris buvo sumok?tas už išlaidas, patirtas rengiant savo paties lenktyninius žirgus dalyvauti lenktyn?se arba d?l j? dalyvavimo jose, kai šie žirgai yra faktiškai skirti parduoti arba kai šis dalyvavimas objektyviai vertinant yra priemon? reklamuoti jo eksploatuojamo žirgyno ekonomin? veikl?. Ta?iau jokios teis?s atskaityti PVM, kuris buvo sumok?tas už išlaidas, patirtas rengiant apmokestinamojo asmens žirgus dalyvauti lenktyn?se arba d?l j? dalyvavimo jose, neatsiranda, jeigu žirgai n?ra skirti parduoti, jeigu dalyvavimas lenktyn?se objektyviai vertinant n?ra priemon? reklamuoti eksploatuojamo žirgyno ekonomin? veikl? ir jeigu šios išlaidos n?ra patirtos vykdant joki? kit? apmokestinamojo asmens veikl?, kuri b?t? susijusi su jo ekonomine veikla; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

53 Iš ties? negin?ijama, kad jeigu apmokestinamasis asmuo kartu vykdo sandorius, kurie suteikia teis? ? atskait?, ir sandorius, kurie teis?s ? atskait? nesuteikia, pagal PVM direktyvos 173 straipsnio 1 dalies pirm? pastraip? gali b?ti 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 punktų ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, 37 punktų).

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 apmokestinamąjį 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 atlygą, kurį paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu 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 bendrąjį išlaidų, susijusių su jo veikla, su sąlyga, kad išlaidos, patirtos dėl kiekvieno iš nagrinėjamo sandorio, 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 apmokestinamąjį vertę.

Dėl antrojo klausimo

56 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 98 straipsnis, siejamas 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 valstybės narės pripažįstama galimybė, nukrypstant nuo principo, jog turi būti taikomas standartinis tarifas. Be to, pagal šiuos nuostatus 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 punktų ir 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-492/08, EU:C:2010:348, 35 punktų).

60 Antra, PVM direktyvos III priede vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos pagal įprastą

aptariam? termin? reikšm? (2015 m. birželio 4 d. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C?678/13, nepaskelbto Rink., EU:C:2015:358, 46 punktas).

61 Nagrin?jamu atveju iš PVM direktyvos III priedo 14 punkto teksto matyti, kad valstyb?ms nar?ms leidžiama taikyti lengvatin? PVM tarif? „teisei naudotis sporto infrastrukt?ra“.

62 Iš žodži? „teis? naudotis“ matyti, kad lengvatin? tarif? galima taikyti, jei sporto infrastrukt?ra naudojasi tre?iasis asmuo, o ne apmokestinamasis asmuo, eksploatuojantis j? savo poreikiams.

63 S?voka „naudojimasis sporto infrastrukt?ra“ yra susijusi su paslaugomis, siejamomis su sportu ir k?no kult?ra, kurios, kiek ?manoma, turi b?ti vertinamos kartu (šiuo klausimu žr. 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark*, C?150/99, EU:C:2001:34, 26 punkt? ir 2015 m. sausio 22 d. Sprendimo *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C?55/14, EU:C:2015:29, 25 punkt?).

64 Taigi, kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 56–59 punktuose, galimybė teisei naudotis sporto infrastrukt?ra taikyti lengvatin? tarif? iš esm?s siekiama skatinti sporto veikl? ir padaryti j? kuo labiau prieinam? privatiems asmenims.

65 Tod?l s?voka „teis? naudotis sporto infrastrukt?ra“ turi b?ti suprantama kaip susijusi su teise naudotis infrastrukt?ra, skirta sportui ir k?no kult?rai, ir jos naudojimui šiuo tikslu.

66 Darytina išvada, kad nors paslaug?, susijusi? su jodin?jimo sportui b?tin?s infrastrukt?ros naudojimui, teikimui gali b?ti taikomas PVM direktyvos III priedo 14 punktas, taip n?ra paslaug?, susijusi? su infrastrukt?ros, skirtos žirg? pasyviam laikymui arklid?je, j? š?rimui arba j? prieži?rai, arba poilsio viet? ar sand?li? naudojimui, teikimo atveju.

67 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti, ar paslaugos dalis, sudaranti sporto infrastrukt?ros naudojim? teikiant pagrindin?je byloje nagrin?jamas paslaugas, kaip tai suprantama pagal P. Baštová ir žirg? savinink? sudarytas sutartis, atitinka ši? s?vok?. Jeigu tose sutartyse šiai daliai suteikiama prasm? nesutampa su „teise naudotis sporto infrastrukt?ra“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos III priedo 14 punkt?, šiai paslaugai bet koku atveju negalima taikyti lengvatinio PVM tarifo pagal min?t? 14 punkt?.

68 Jeigu atlik?s š? vertinim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas manyt?, kad šiai daliai, kuri? sudaro sporto infrastrukt?ros naudojimas, galima taikyti lengvatin? PVM tarif?, siekiant atsakyti ? pateikt? klausim?, reikia priminti, kad PVM tikslais kiekvienas tiekimas ar teikimas paprastai turi b?ti 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 punkt? ir 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Field Fisher Waterhouse*, C?392/11, EU:C:2012:597, 14 punkt?).

69 Vis d?lto iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tam tikromis aplinkyb?mis kelios formaliai atskiros paslaugos, kurios gali b?ti teikiamos atskirai ir atskirai apmokestinamos arba neapmokestinamos, turi b?ti laikomos vienu sandoriu, kai jos n?ra savarankiškos (žr. 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimo *Everything Everywhere*, C?276/09, EU:C:2010:730, 23 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

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, ši paslauga sudarančios dalys turi būti laikomos lygiavertėmis.

73 Bendradarbiaudamas, kaip tvirtinta SESV 267 straipsnyje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra, ir atlikdamas bendrą vertinimą atsižvelgti į reikšmingą rodymą kokybės, 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 *BG 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, į šėrimą 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 faktiniais 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 antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 98

straipsn?, siejam? su šios direktyvos III priedo 14 punktu, reikia aiškinti taip, kad vienos sud?tin?s paslaugos, kuri? sudaro kelios dalys, susijusios, be kita ko, su žirg? treniravimu, sportin?s infrastrukt?ros naudojimu, žirg? laikymu arklid?je, š?rimu ir kita prieži?ra, teikimui negali b?ti taikomas lengvatinis PVM tarifas, kai sporto infrastrukt?ros naudojimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos III priedo 14 punkt?, ir žirg? treniravimas yra šios sud?tin?s paslaugos lygiavert?s dalys arba kai treniravimas yra šios paslaugos pagrindin? dalis; tai turi nustatyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

D?I bylin?jimosi išlaid?

78 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punkt? reikia aiškinti taip, kad paslaugos teikimas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, n?ra tai, kad savininkas, prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinamas asmuo, duoda žirg? žirg? lenktyni? organizatoriui tam, kad šis žirgas dalyvaut? šiose lenktyn?se, jeigu už š? davim? nemokamas joks dalyvio mokestis arba joks kitas tiesioginis atlygis ir jeigu vien žirg?, kurie už?m? aukštas vietas lenktyn?se, savininkai gauna prizus, net jeigu jie nustatyti iš anksto. Ta?iau toks žirgo davimas yra paslaug? teikimas už atlyg?, jeigu už j? organizatorius sumoka atlyg?, nepriklausant? nuo aptariamo žirgo užimt? vietos lenktyn?se.

2. Direktyv? 2006/112 reikia aiškinti taip, kad teise atskaityti pirkimo prid?tin?s vert?s mokest?, sumok?t? už sandorius, susijusius su apmokestinamajam asmeniui, kuris veisia ir treniruoja savo ir svetimus lenktyninius žirgus, priklausan?i? žirg? parengimu dalyvauti žirg? lenktyn?se ir j? dalyvavimu jose, galima pasinaudoti, nes su šiais sandoriais susijusios išlaidos sudaro dal? bendr?j? išlaid?, susijusi? su jo veikla, su s?lyga, kad išlaidos, patirtos d?I kiekvieno iš nagrin?jam? sandori?, yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susijusios su šia veikla. Taip gali b?ti tuo atveju, kai taip patirtos išlaidos yra susijusios su lenktyniniais žirga, kurie yra konkre?iai skirti parduoti ar kuri? dalyvavimas žirg? lenktyn?se yra objektyviai vertinant priemon? reklamuoti ekonomin? veikl?; tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Tuo atveju, jeigu teis? ? atskait? egzistuoja, prizo, kur? galb?t apmokestinamasis asmuo gauna už vieno iš jo žirg? užimt? viet? žirg? lenktyn?se, negalima ?traukti ? prid?tin?s vert?s mokes?io apmokestinam?j? vert?.

3. Direktyvos 2006/112 98 straipsn?, siejam? su šios direktyvos III priedo 14 punktu, reikia aiškinti taip, kad vienos sud?tin?s paslaugos, kuri? sudaro kelios dalys, susijusios su, be kita ko, žirg? treniravimu, sportin?s infrastrukt?ros naudojimu, žirg? laikymu arklid?je, š?rimu ir kita žirg? prieži?ra, teikimui negali b?ti taikomas lengvatinis prid?tin?s vert?s mokes?io tarifas, kai sporto infrastrukt?ros naudojimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos III priedo 14 punkt?, ir žirg? treniravimas yra šios sud?tin?s paslaugos lygiavert?s dalys arba kai treniravimas yra min?tos paslaugos viena pagrindin? dalis; tai turi nustatyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

Parašai.

* Proceso kalba: ?ek?.