

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, k? 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, k? ar? III pielikuma 14. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Odvolací finanční ředitelství* (Nodokļu administrācija, kas ir pērsdzības instance, Čehijas Republika) un *Pavlína Baštová* par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) uzlikšanu skriešanās sacēkšu stadijā darbībā, ko veic š? persona.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

“Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamās likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādam 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 k?dā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas r?kojas k? t?ds;

[..].”

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 kalnrpniecību, lauksaimniecisku darbību un br?vo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla ?pašuma izmantošana ar noliku gūt no t? ilglaicīgus ienākumus jo ?paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

6 PVN direktīvas 73. pants 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 tādā kategoriju preču piegādei vai tādā kategoriju pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

[..]”

8 Atbilstoši PVN direktīvas 167. pantam:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitīmais nodoklis kļūst iekasājams.”

9 PVN direktīvas 168. pants 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 attiecas uz dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi 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 atskaitīams, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitīams, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Atskaitāma daļa 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. pants minētās samazinātās likmes, ir šīs direktīvas III pielikumā. Minētā pielikuma 14. punkts ir minēta “sporta telpu un inventāra izmantošana”.

Ķērijas Republikas tiesības

12 Atbilstoši *zákon č. 235/2004 Sb. o dani z prodané 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 Šīs likuma 2. pielikumā ir to pakalpojumu saraksts, kam ir piemērojama samazinātā nodokļa likme, un šajā sarakstā tostarp ir iekļauta “apjūmtu un neapjūmtu sporta telpu un sporta inventāra izmantošana sporta pasākumiem”.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14 *P. Baštová* ir PVN maksātāja saistībā ar saimniecisko darbību, ko veido tādā zirgu skriešanās sacīkšu staigā darbībā, kuru ietilpībā 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 staigāos divus zirgus, kurus viņa izmanto lauku tīrīšanai un jaunu zirgu trenēšanai, kā arī vaislas ķēves un ķēzes, 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. Otrā veida ienākumi izriet no zirgu skriešanās sacīkšu stažu darbības, un tos veido zirgu pašnieku maksājumi par šo zirgu trenišanu dalībniekiem skriešanās sacīkstēs, kā arī par viņu izmitināšanu un barošanu.

16 Savu nodokļu deklarāciju par 2010. gada ceturto ceturksni P. Baštová pieprasīja tiesības pilnībā atskaitīt PVN priekšnodokli par šādiem pakalpojumiem un izmaksām, proti, par zirgu pieteikšanos un dalības maksu un maksu par palīdzību skriešanās sacīkšu laikā, patērējot preces iepirkšanu zirgiem, to barošanu un jēšanas aprīkojuma iegādi, veterināro pakalpojumu saņemšanu un medikamentu iepirkšanu zirgiem, elektroenerģijas patēriņu stažos, degvielas patēriņu transporta līdzekļiem, rotājošu grābekļu siena un lopbarības ražošanai un traktora aprīkojuma iepirkšanu, kā arī konsultāciju pakalpojumu iegādāšanas saistībā ar stažu darbību. Šie maksājumi, kas veikti pirms pakalpojumu sniegšanas, attiecas gan uz P. Baštová, gan uz trešo personu zirgiem.

17 Turklāt šajā pašā deklarācijā P. Baštová deklarēja arī pāc pakalpojumu sniegšanas maksājamo PVN ar samazināto likmi 10 % par pakalpojumu "zirgu skriešanās sacīkšu stažu darbība", ko viņa sniedza citiem zirgu pašniekiem.

18 Savu 2011. gada 26. septembra atzinumu 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 dalībniekiem sacīkstēs, kas atbilstoši Ostrovas nodokļu administrācijas uzskatam nav ar nodokli apliekams darījums, kurš dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Turklāt šā administrācija nav apstiprinājusi, ka pakalpojumam "zirgu skriešanās sacīkšu stažu darbība" būtu piemērojama samazinātā PVN likme.

19 Saņemot P. Baštová apelācijas sūdzību, *Finanční úřad 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, reklamāciju pakalpojumu sniegšanu un lauku tīrīšanu. Šā 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 daļu atskaitīšanu. Turklāt Pilzenes finanšu direkcija piekrita Orlovas nodokļu administrācijas viedoklim, ka pakalpojumam "zirgu skriešanās sacīkšu stažu 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 ieņemmis noteiktu vietu sacīkstēs, zirga pašnieks 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

iesniedz?jties?.

23 Š? tiesa uzskata, pirmk?rt, ka, lai noteiktu, vai *P. Baštová* bija ties?bas piln?b? atskait?t PVN, ir j?zina, vai tas, ka zirga ?pašnieks nodod zirgu skriešan?s sac?kšu organizatoram, ir uzskat?ms par pakalpojumu par atl?dz?bu PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn?. Ja tas t? nav, rodas jaut?jums, vai ar šo apst?kli ir attaisnojama PVN priekšnodok?a samazin?šana p?c savas ierosmes vai ar? maks?jumi par attiec?gajiem pakalpojumiem ir da?a no nodok?a maks?t?ja saimniecisk?s darb?bas visp?r?gaj?m izmaks?m. Gad?jum?, ja Tiesa atbild?tu, ka zirgu sagatavošana skriešan?s sac?kst?m un to dal?bas nodrošin?šana taj?s ir da?a no *P. Baštová* saimniecisk?s darb?bas kopum?, v?l b?tu j?izlemj, k? v?rt?t summu, kuru zirga ?pašnieks sa?em par balvu atkar?b? no t?, k?du vietu zirgs ie?em sac?kst?s. Iesniedz?jtiesa tostarp v?las noskaidrot, vai š? summa ir j?iek?auj p?c pakalpojumu sniegšanas maks?jam? PVN b?z? vai ar? tie ir ien?kumi, kas nek?di neietekm? šo b?zi.

24 Otrk?rt, iesniedz?jtiesa jaut? par to, vai pakalpojumam “zirgu skriešan?s sac?kšu sta??u darb?ba” kopum? ir piem?rojama standarta PVN likme vai ar? uz to attiecas j?dziens “sporta telpu un invent?ra izmantošana”, kam var tikt piem?rota samazin?t? likme atbilstoši PVN direkt?vas III pielikuma 14. punktam. Šaj? saist?b? b?tu j?p?rbauda, vai pakalpojumi, kas attiecas uz zirgu skriešan?s sac?kšu sta??u darb?bu, proti, tostarp zirgu tren?šana, sporta telpu un invent?ra izmantošana, izmitin?šana, barošana un citi zirgu apr?pes pakalpojumi, ir uzskat?mi par vienu dar?jumu PVN vajadz?b?m, kam ir piem?rojama kop?j? nodok?u sist?ma. Uzskatot, ka par to, ka tas ir vienots pakalpojums, nav nek?du šaubu, iesniedz?jtiesa savuk?rt v?las noskaidrot, k?di ir krit?riji, uz kuriem pamatojoties t? var?tu noteikt, vai pakalpojuma da?as ir viena otrai l?dzv?rt?gas vai ar? starp t?m ir galven? pakalpojuma un pal?gpakalpojumu attiec?bas.

25 Š?dos apst?k?os *Nejvyšší správní soud* (Augst?k? administrat?v? tiesa, ?ehijas Republika) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) a) Vai tas, ka zirga ?pašnieks (kurš ir nodok?a maks?t?js) savu zirgu nodod sac?kšu organizatoram, lai šis zirgs piedal?tos min?taj?s zirgu skriešanas sac?kst?s, ir pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu [PVN direkt?vas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn? un t?d?j?di – ar PVN apliekams dar?jums?

b) Ja atbilde ir apstiprinoša, vai par atl?dz?bu ir uzskat?ma naudas balva, kas ieg?ta skriešan?s sac?kst?s (ko tom?r ieg?st ne katrs zirgs, kurš piedal?s sac?kst?s), vai sa?emtais pakalpojums, ko veido iesp?ja zirgam piedal?ties sac?kst?s, kuru sacens?bu organizators nodrošina zirga ?pašniekam, vai k?da citu atl?dz?ba?

c) Ja atbilde ir noliedzoša, vai ar šo apst?kli pašu par sevi ir attaisnota t? PVN atskait?juma samazin?šana, kas ir piem?rots par dar?jumiem, kuri ir apliekami ar priekšnodokli un kuri ir veikti, lai sagatavotu savus zirgus skriešan?s sac?kst?m, vai zirga piedal?šan?s skriešan?s sac?kst?s j?uzskata par t?s personas saimniecisk?s darb?bas da?u, kura darbojas savu paša un citu ?pašnieku sac?kšu zirgu audz?šanas un tren?šanas jom?, un vai š?s personas pašas zirgu audz?šanas un to piedal?šan?s skriešanas sacens?b?s izdevumi ir j?iek?auj visp?r?gaj?s izmaks?s, kas ir saist?tas ar min?t?s personas saimniecisko darb?bu? Ja atbilde uz šo jaut?juma da?u ir apstiprinoša, vai naudas balva, kas sa?emta par to, ka zirgs ir ie??mis noteiktu vietu sac?kst?s, ir j?iek?auj nodok?a b?z? un PVN summ?, kas maks?jama p?c pakalpojumu sniegšanas, vai ar? šis ir ien?kums, kas visp?r neietekm? PVN b?zi?

2) a) Ja PVN vajadz?b?m vair?kas pakalpojuma da?as ir j?uzskata par vienu pakalpojumu, tad k?di ir krit?riji, lai noteiktu to savstarp?j?s attiec?bas, tas ir, lai noteiktu, vai tie ir l?dzv?rt?gi pakalpojumi vai pakalpojumi, kam ir galven? un papildu pakalpojuma raksturs? Vai past?v k?da hierarhija starp ?iem krit?rijiem attiec?b? uz to klasifik?ciju un noz?m?gumu?

b) Vai [PVN direkt?vas] 98. pants, lasot to kop? ar ?s direkt?vas III pielikumu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka taj? netiek at?auts samazin?to likmi piem?rot pakalpojumam, ja tas sast?v no div?m da??m, kas PVN vajadz?b?m ir j?uzskata par vienotu pakalpojumu, un ?ie pakalpojumi ir savstarp?ji l?dzv?rt?gi, lai ar? vienu no tiem atsevi??i nevar klasific?t nevien? no kategorij?m, kas min?tas [PVN direkt?vas] III pielikum??

c) Ja atbilde uz otr? jaut?juma b) da?u ir apstiprinoša, vai pakalpojumu da?as, ko veido sporta telpu un invent?ra izmantošana, un sac?kšu zirgu trenera pakalpojumu da?as apvienojums t?dos apst?k?os, k?di ir ?aj? tiesved?b?, nepie?auj samazin?t?s PVN likmes, kas min?ta [PVN direkt?vas] III pielikuma 14. punkt?, piem?rošanu ?im pakalpojumam kopum??

d) Ja samazin?t?s nodok?a likmes piem?rošana nav izsl?gta, pamatojoties uz atbildi uz otr? jaut?juma c) da?u, tad k? attiec?go PVN likmi ietekm?s fakts, ka nodok?a maks?t?js papildus sporta telpu un invent?ra izmantošanas pakalpojumam un trenera pakalpojumam sniedz ar? zirgu izmitin?šanas, barošanas un citus zirgu kopšanas pakalpojumus? Vai visas ?s pakalpojuma da?as PVN vajadz?b?m ir j?uzskata par vienu veselu ar vien?du nodok?u re??mu?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirm? jaut?juma a) un b) da?u

26 Ar pirm? jaut?juma a) un b) da?u iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka pakalpojuma sniegšana par atl?dz?bu ?s ties?bu normas izpratn? ir tas, ka zirga ?pašnieks, kas ir nodok?a maks?t?js, nodod zirgu skriešan?s sac?kšu organizatoram, lai ?is zirgs piedal?tos ?aj?s sac?kst?s. Š? tiesa it ?paši jaut?, vai balva, kas sa?emta par zirga ie?emto vietu zirgu skriešan?s sac?kst?s, vai sa?emtais pakalpojums, ko veido iesp?ja nodrošin?t zirga dal?bu ?aj?s sac?kst?s, ir atl?dz?ba par ?du pakalpojumu sniegšanu.

27 Vispirms ir j?atg?dina, ka atbilstoši PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam, kur? ir defin?ta PVN piem?rošanas joma, ?o nodokli maks? "par pakalpojumu sniegšanu [...] par atl?dz?bu".

28 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru, lai dar?jumu var?tu kvalific?t k? "dar?jumu par atl?dz?bu", pietiek konstat?t, ka past?v tieša saikne starp ?o pakalpojumu sniegšanu un atl?dz?bu, ko par tiem faktiski ir sa??mis nodok?a maks?t?js. Š?da tieša saikne tiek konstat?ta, ja starp pakalpojuma sniedz?ju un t? sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kur?s ir savstarp?js izpild?jums, un pakalpojumu sniedz?ja sa?emt? samaksa ir faktiska atl?dz?ba par pakalpojuma sa??m?jam sniegto pakalpojumu (it ?paši skat. spriedumus, 1994. gada 3. marts, *Tolsma*, C?16/93, EU:C:1994:80, 13. un 14. punkts, k? ar? 2015. gada 29. oktobris, *Sauda?or*, C?174/14, EU:C:2015:733, 32. punkts).

29 V?l no Tiesas judikat?ras izriet, ka neskaidr?ba par to, vai visp?r past?v samaksa, var p?rtraukt tiešo saikni starp sniegto pakalpojumu t? sa??m?jam un attiec?gaj? gad?jum? sa?emto samaksu (p?c analo?ijas 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 ?emot v?r? veicam?s anal?zes raksturu, k? Tiesa jau ir nospriedusi – valsts tiesai ir j?kvalific? pamatliet? str?d?g? darb?ba, ?emot v?r? Tiesas noteiktos krit?rijus (skat. spriedumu, 2015. gada 29. oktobris, *Sauda?or*, C?174/14, EU:C:2015:733, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 Visbeidzot, k? secin?jumu 32. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, sporta aktivit?tes un konkr?ti dal?ba sporta sacens?b?s var b?t saist?ti ar vair?ku atseviš?u pakalpojumu sniegšanu, kas ir cieši saist?ti (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2000. gada 11. apr?lis, *Deliège*, C?51/96 un C?191/97, EU:C:2000:199, 56. punkts).

32 No l?muma par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu izriet, ka, ?aujot zirgu ?pašniekiem ?aut šiem zirgiem skrieties, zirgu skriešan?s sac?kšu organizators vi?iem sniedz pakalpojumu, par kuru šiem ?pašniekiem ir j?samaks? pieteikuma un dal?bas maksa.

33 Turpret? rodas jaut?jums, vai zirga “nodošana”, – ko veic t? ?pašnieks, kurš ir PVN maks?t?js, – zirgu skriešan?s sac?kšu organizatoram t?pat ir pakalpojumu sniegšana par atl?dz?bu, par kuru samaksa attiec?gaj? gad?jum? ir balva par vietu, kuru zirgs ir ie??mis sac?kst?s, vai pakalpojums, ko sniedz sac?kšu organizators un kas ir at?auja piedal?ties zirgam, vai ar? k?da cita samaksa.

34 Ir j?nor?da, ka saska?? ar nor?d?m Tiesai iesniegtajos lietās materi?los š? “nodošana” faktiski atbilst zirga dal?bai zirgu skriešan?s sac?kst?s, par ko zirga ?pašnieks – k? izriet no š? sprieduma 32. punkta – samaks? pieteikuma un dal?bas maksu.

35 Šaj? zi??, pirmk?rt, ir j?uzskata, ka princip? par to, ka zirga ?pašnieks savu zirgu “nodod” zirgu skriešan?s sac?kšu organizatora r?c?b?, sac?kšu organizators k? faktisku atl?dz?bu nevar sniegt pakalpojumu, kas ietver šim zirga ?pašniekam sniegtu at?auju zirgam piedal?ties sac?kst?s. Proti, pirm?m k?rt?m š?s pakalpojums tiek atalgots, zirga ?pašniekam samaks?jot pieteikuma un dal?bas maksu, kas atspogu?o faktisko atbilstošo v?rt?bu dal?bai sac?kst?s. Otr?m k?rt?m, ja zirga ?pašnieks var?tu iesp?jami g?t labumu no š?s dal?bas t?d??, ka zirga v?rt?ba celtos gad?jum?, ja tas ie?emtu augstu vietu, vai pateicoties rekl?mai, ko sniedz š?da dal?ba, ir j?nor?da, ka šis labums ir gr?ti nosak?ms skait?os un nav garant?ts, jo tas galvenok?rt ir atkar?gs no šo sac?kšu rezult?tiem. Šis labums t?gad nevar tikt ?emts v?r?, lai noteiktu faktisko atbilstošo v?rt?bu min?tajai nodošanai r?c?b? atbilstoši š? sprieduma 28. punkt? atg?din?tajai judikat?rai.

36 Otrk?rt, gad?jum?, ja par zirga nodošanu t? dal?bai zirgu skriešan?s sac?kst?s netiek samaks?ts nek?ds honor?rs par dal?bu, ne ar? k?da cita tieša atl?dz?ba un ja tikai to zirgu ?pašnieki, kuri sac?kšu beig?s ie?em augstu vietu, sa?em balvu, nevar uzskat?t, ka par zirga nodošanu tikusi samaks?ta faktiska atl?dz?ba.

37 Proti, š?d? gad?jum?, pirmk?rt, balva tiek izmaks?ta nevis par to, ka zirga ?pašnieks zirgu nodod zirgu skriešan?s sac?kšu organizatoram, bet par noteikta rezult?ta sasniegšanu sac?kst?s, proti, par zirga augstas vietas ie?emšanu. Pat ja sac?kšu organizators ap?emtos pieš?irt š?du balvu, kuras summa b?tu noteikta un iepriekš zin?ma, tom?r balvas ieg?šana ir pak?rtota ?paša snieguma nosac?jumam un pak?auta zin?mam neveiksmes riskam. Tom?r saska?? ar š? sprieduma 28. punkt? atg?din?to judikat?ru šis neveiksmes risks izsl?dz tiešas saiknes esam?bu

starp zirga nodošanu un balvas saņemšanu.

38 Otrkārt, pretējs risinājums, ja attiecīgajā gadījumā iegūtā balva tiktu kvalificēta kā faktiskā atlīdzība par to, ka zirga īpašnieks ir nodevis sacīkšu organizatora rīcībā savu zirgu, nozīmētu, ka šīs nodošanas kvalificēšana par ar nodokli apliekamu darījumu ir atkarīga no rezultāta, kādu sasniegs zirgs sacīkstēs, kas ir pretēji Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru "pakalpojumu sniegšanas" jēdziens ir objektīvs un ir piemērojams neatkarīgi no attiecīgā 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 daļbu zirgu skriešanās sacīkstēs tiktu sniegta tieša atlīdzība, sacīkšu organizatoram pārskaitot honorāru par daļbu, neatkarīgi no tā, kādu vietu attiecīgais zirgs ieņem sacīkstēs, 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 ģenerālvokāls – skriešanās sacīkšu organizatora samaksa zirga īpašniekam ir tieša atlīdzība par zirga īpašnieka sniegtajiem pakalpojumiem, piekrītot tautzīgam piedalīties šajās sacīkstēs.

40 Ģemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo 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 sacīkšu organizatoram savu zirgu, lai šis zirgs piedalītos šajās sacīkstēs, nav pakalpojumu sniegšana par atlīdzību šīs tiesību normas izpratnē, ja par to netiek samaksāts honorārs par daļbu 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.

Par pirmo jautājuma c) daļu

41 Ar pirmo jautājuma c) daļu iesniedzītāja bēstībā vālas 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, šā 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 daļbu 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 vispārīgām izmaksām, kas ir saistītas ar tā saimniecisko darbību. Iesniedzītāja turklāt jautā, vai tad, ja šādas tiesības ir, balva, ko nodokļa maksātājs iespējams iegūt tādā, ka viņa zirgs ir ieņēmis augstu vietu zirgu skriešanās sacīkstēs, ir jāiekļauj PVN bāzē.

42 Ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvu iedibināts atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no visas ar PVN, kas maksājams vai samaksāts saistībā ar to 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 tīlāties saiknes esamība starp konkrētu sākuma veiktu darījumu un vienu vai vairākiem tālāk 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. febru?ris, *Becker*, C?104/12, EU:C:2013:99, 19. punkts). Ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, noz?m?, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenas, par kuriem n?kotn? j?maks? PVN, kas dod ties?bas veikt atskait?jumu (spriedumi, 2000. gada 8. j?nijs, *Midland Bank*, C?98/98, EU:C:2000:300, 30. punkts, un 2013. gada 21. febru?ris, *Becker*, C?104/12, EU:C:2013:99, 19. punkts).

44 Tom?r nodok?a maks?t?jam tiek atz?tas ties?bas atskait?t nodokli ar? tad, ja, pat nepast?vot tiešai un t?l?t?jai saiknei starp konkr?tu s?kum? veiktu dar?jumu un vienu vai vair?kiem v?l?k veiktiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, attiec?go pakalpojumu izmaksas veido da?u no š? nodok?a maks?t?ja visp?r?j?m izmaks?m un k? t?das veido da?u no p?rdodamo pre?u vai sniegto pakalpojumu cenas. Proti, š?d?m izmaks?m princip? ir tieša un t?l?t?ja saikne ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? (šaj? zi?? it ?paši skat. spriedumus, 2000. gada 8. j?nijs, *Midland Bank*, C?98/98, EU:C:2000:300, 31. punkts, un 2013. gada 21. febru?ris, *Becker*, C?104/12, EU:C:2013:99, 20. punkts).

45 Turkl?t apst?klis, ka š?das tiešas un t?l?t?jas saiknes, kas past?v starp pakalpojumu sniegšanu un ar nodokli apliekamo saimniecisko darb?bu kopum?, noteikšanai ir j?notiek, iev?rojot š? sniegt? pakalpojuma objekt?vo saturu, neliedz ?emt v?r? ar? apl?kojam? dar?juma vien?go iemeslu, uzskatot to par objekt?va satura noteikšanas krit?riju. Ja ir konstat?ts, ka dar?jums nav veikts nodok?a maks?t?ja ar nodokli apliekam?s darb?bas vajadz?b?m, šis dar?jums nevar tikt uzskat?ts par t?du, kam ir tieša un t?l?t?ja saikne ar šo darb?bu Tiesas judikat?ras izpratn?, pat ja šis dar?jums, ?emot v?r? t? objekt?vo saturu, b?tu apliekams ar PVN (spriedums, 2013. gada 21. febru?ris, *Becker*, C?104/12, EU:C:2013:99, 29. punkts).

46 Izv?rt?jot tiešas un t?l?t?jas saiknes ar nodok?a maks?t?ja saimniecisko darb?bu kopum? krit?riju, kurš ir j?piem?ro nodok?u administr?cijai un valsts ties?m, t?m ir j?iev?ro visi apst?k?i, kuros ir norisin?jušies attiec?gie dar?jumi (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2000. gada 8. j?nijs, *Midland Bank*, C?98/98, EU:C:2000:300, 25. punkts), un j??em v?r? tikai tie dar?jumi, kas ir objekt?vi saist?ti ar nodok?a maks?t?ja ar nodokli apliekamo darb?bu (spriedums, 2013. gada 21. febru?ris, *Becker*, C?104/12, EU:C:2013:99, 22. punkts).

47 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka *P. Baštová* saimniecisk? darb?ba ietver t?du zirgu skriešan?s sac?kšu sta??u darb?bu, kuros vi?a tostarp audz? un tren? savus zirgus, k? ar? trešo personu zirgus. Vi?as zirgi esot paredz?ti p?rdošanai un/vai noteiktas lomas izpildei jaunu zirgu tren?šan? un lauku t?rism?. Turkl?t tie piedaloties zirgu skriešan?s sac?kst?s.

48 Protams, t?du zirgu audz?šanai un tren?šanai, kas pieder personai, kura p?rvalda zirgu skriešan?s sac?kšu sta??us, un to dal?bai zirgu skriešan?s sac?kst?s var b?t tieša saikne ar š?du saimniecisko darb?bu. Tom?r, ?emot v?r? š? sprieduma 44. punkt? min?to judikat?ru, ar šo konstat?jumu nepietiek, lai attaisnotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, kuru pieš?iršanai ir vajadz?ga tiešas un t?l?t?jas saiknes past?všana starp izmaks?m, kas ir saist?tas ar katru no dar?jumiem, kuri ir saist?ti ar šo zirgu sagatavošanu un dal?bu sac?kst?s, no vienas puses, un šo saimniecisko darb?bu kopum?, no otras puses.

49 Lai izv?rt?tu, vai š?da saikne past?v, iesniedz?jtiesai it ?paši ir j?p?rbauda, vai zirgi, kas pieder skriešan?s sac?kšu zirgu sta??u ?pašniekam, patieš?m ir paredz?ti p?rdošanai un vai to dal?ba zirgu skriešan?s sac?kst?s, objekt?vi ?emot, ir l?dzeklis šo sta??u saimniecisk?s darb?bas veicin?šanai. Ja tas t? ir, šo zirgu sagatavošanas un dal?bas skriešan?s sac?kst?s izmaks?m ir tieša un t?l?t?ja saikne ar t?du saimniecisko darb?bu kopum?, ko veido š?du sta??u p?rvald?ba. Proti, pirmk?rt, netiek apstr?d?ts, ka sac?kšu zirga p?rdošanas cena ir atkar?ga no t?, cik tas ir sagatavots skriešan?s sac?kst?m, un t? pieredzes, pat reput?cijas, ko tas attiec?gaj? gad?jum? ir ieguvis, piedaloties skriešan?s sac?kst?s. Otrk?rt, pan?kumi, ko zirgi ir guvuši sac?kst?s, sta??u

?pašniekam var sniegt reputāciju, reklāmu un papildu pamanāmību, kas var ietekmēt viņa trešo personu zirgu trenišanas pakalpojumu cenu, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

50 Turpretī šā vērējuma veikšanai nav nozīmes tam, ka darījumi, kas ir saistīti ar staķu ?pašniekam piederošo zirgu sagatavošanu un dalību zirgu skriešanas sacīkstēs, tam ?autu uzlabot un attīstīt trenišanas 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 pamatlietī, kas minēta šā sprieduma 47. punktā.

51 Turklāt, ja darījumi, kas ir saistīti ar staķu ?pašniekam piederošo zirgu sagatavošanu un dalību zirgu skriešanas sacīkstēs, ir vērīgi uz to, lai veicinātu staķu ?pašnieka privātās intereses, šie darījumi nav uzskatāmi par tādām, kam būtu tieša un tūlītēja saikne ar tādām saimniecisko darbību kopām, kas ietver šādu staķu 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 šā dalība, objektīvi ?emot, ir līdzeklis, lai veicinātu šādu staķu 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 šā dalība, objektīvi ?emot, nav līdzeklis, lai veicinātu tās staķu saimniecisko darbību, un ja šās izmaksas nerodas saistībā ne ar kādu citu nodokļa maksātāja darbību, kura būtu saistīta ar tās saimniecisko darbību, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

53 Proti, netiek apstrīdēts, ka, ja nodokļa maksātājs vienlaicīgi veic darījumu, kas dod tiesības veikt atskaitījumu, un darījumu, kas nedod tādās 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 vērējumu, kas minēts šā sprieduma 44.–52. punktā, neietekmē atšķirīgo jautājumu par balvas, ko attiecīgajam gadījumam ieguvis tās ?pašnieka zirgs, kas ir PVN maksātājs, iekaušanu nodokļa bāzē, kas ir atkarīga no tā, vai šā balva tiek kvalificēta kā “atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu”. Proti, no PVN direktīvas 73. panta izriet, ka tādām pakalpojumu sniegšanai kā pamatlietī 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 attiecīgajam gadījumam iegūst zirgs, kurš pieder nodokļa maksātājam, nav kvalificējama kā faktiskā atlīdzība par to, ka zirga ?pašnieks to ir nodevis zirgu skriešanas sacīkšu organizatora rīcībā.

55 Iepriekš izklāstīto apsvērumu gaismā uz pirmo jautājuma c) daļu ir jāatbild:

– PVN direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesības uz tās PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, kas samaksāts darījumos, kuri attiecas uz tādām zirgu sagatavošanu un dalību zirgu skriešanas sacīkstēs, kas pieder nodokļa maksātājam, kurš audzē un trenē savus, kā arī trešo personu sacīkšu zirgus, rodas tādā, ka izmaksas, kas attiecas uz šiem darījumiem, ir daļa no tās saimnieciskās darbības vispārīgām izmaksām, ar nosacījumu, ka izmaksas, kas radušās saistībā ar katru no attiecīgajiem darījumiem, ir tieša un tūlītēja saikne ar šo darbību kopumu. Tātad tas var būt, ja šādi radušās izmaksas ir saistītas ar sacīkšu zirgiem, kas faktiski ir paredzēti

pārdošanai, vai ja minēto zirgu dalība sacīkstēs, objektīvi ģenot, ir līdzeklis saimnieciskās darbības veicināšanai, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;

– gadījumā, ja šādas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pastāv, balva, ko nodokļa maksātājs, iespaidams, iegūst tādēļ, ka viņa zirgs ir ieguvis 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 trenišanu, sporta telpu un inventāra izmantošanu, zirgu izmitināšanu staļos, 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 tvērumi.

58 Šajā ziņā no PVN direktīvas 98. panta izriet, ka vienas vai divu samazināto likmju piemērošana ir iespējama, 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 šo 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 samazinātu 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 ģenerālvokāls, iespējama sporta telpu un inventāra izmantošanai piemērot samazinātu likmi būtībā ir vērstā 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 tādus pakalpojumus sniegšanai, kas ir saistīti ar jāšanas sportam vajadzīgo

telpu un inventāra lietošanu, var tikt piemērots PVN direktīvas III pielikuma 14. punkts, tad tū nav tūdu pakalpojumu gadījums, kas ir saistīts ar tūdu telpu un inventāra izmantošanu, kuri ir paredzēti tam, lai zirgi pasēvi uzturētos staļenos, to barošanai vai tiem sniegtajai apkopei, ne arī atpūtas vai uzturēšanās zonu gadījums.

67 Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai attiecīgo pakalpojumu sniegšanas pamatlietī elements, ko veido sporta telpu un inventāra izmantošana, tūdī 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 šī 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 tūdījdi ir atsevišķi apliekami ar nodokli vai no tū atbrīvotajiem, 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 nedalīmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mērķslēga (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 tūds 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 tū ir, ņemot vērā attiecīgo elementu kvalitātes 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, *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, 33. punkts).

74 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa skaidri norāda, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana pamatlietī, kuri izriet no līgumiem, ko P. Baštová ir noslēgusi ar zirgu īpašniekiem un ko veido

trīs elementi, proti, zirgu trenišana, sporta telpu un inventāra izmantošana, kā arī zirga izmitināšana stažos, to barošana un citi zirgu kopšanas pakalpojumi, ir vienots komplekss pakalpojums. Proti, šāds secinājums ir jāizdara gadījumā, ja līgumslēdzēja patiesībā vālasa ēmt triju elementu kombināciju, ko ietver šis pakalpojums, ja sporta telpu un inventāra izmantošana ir objektīvi vajadzīga sacīkšu zirgu trenīšanai un ja ar izmitināšanu, barošanu un zirgu aprūpi saistītie pakalpojumi galvenokārt ir paredzēti papildus zirgu trenīšanai un sporta telpu un inventāra izmantošanai, kā arī lai to atvieglotu.

75 Tādējādi ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa to pārbauda, no līgumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu iekārtas informācijas būtībā, šāiet, izriet, ka trenišanas un sporta telpu un inventāra izmantošanas pakalpojumi ir divi šā kompleksa pakalpojuma elementi, kuriem, ņemot vērā to 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. pants, 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 analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, 41.–43. punkts).

76 Turpretī, ja iesniedzējtiesa, pamatojoties uz pamatlīstas faktiem, it paši ņemot vērā līgumus, ko *P. Baštová* ir noslēgusi ar zirgu pašniekiem, secinātu, ka zirgu trenišana ir galvenais vienotā kompleksa 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 trenišanu, sporta telpu un inventāra izmantošanu, zirgu izmitināšanu stažos, 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 trenišana ir šā kompleksa pakalpojuma divi līdzvērtīgi elementi vai ja zirgu trenišana ir šā kompleksa pakalpojuma galvenais elements, kas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.

Par tiesišanu izdevumiem

78 Attiecībā uz pamatlīstas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesišanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmā 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, ka zirga pašnieks, kas ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, nodod zirgu skriešanu 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 pašnieki, 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 to pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu, kas samaksāts darījuma, kuri attiecas uz tādu zirgu sagatavošanu un dalību zirgu skriešanu sacīkstēs, kas pieder nodokļa**

maksātājam, kurš audzē un trenē savus, kā arī trešo personu sacēkšu zirgus, rodas tādēļ, ka izmaksas, kas attiecas uz šiem darījumiem, ir daļa no tā saimnieciskās darbības vispārīgām izmaksām, ar nosacījumu, ka izmaksām, kas radušās saistībā ar katru no attiecīgajiem darījumiem, ir tieša un tūlītēja saikne ar šo darbību kopumā. Tātad tas var būt, ja šādi radušās izmaksas ir saistītas ar sacēkšu zirgiem, kas faktiski ir paredzēti pārdošai, vai ja minēto zirgu daļēji sacēkst, objektīvi ņemot, ir līdzeklis saimnieciskās darbības veicināšanai, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;

gadījumā, ja šādas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu pastāv, balva, ko nodokļa maksātājs iespejams iegūt tādēļ, ka viņa zirgs ir ieņēmis augstu vietu zirgu skriešanās sacēkstēs, 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 stažos, 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 šis kompleksā pakalpojuma divi līdzvērtīgi elementi vai ja zirgu trenēšana ir šis kompleksā pakalpojuma galvenais elements, kas ir jāizvērtē iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

*Tiesvedības valoda – ņehu.