

62015CC0432

GENERALINIO ADVOKATO

NILS WAHL IŠVADA,

pateikta 2016 m. birželio 14 d. (1)

Byla C-432/15

Odvolací Finanční ředitelství

prieš

Pavĺína Bařtová

(Nejvyšší správní soud (Aukščiausiasis administracinis teismas, Ėekijos Respublika) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas — PVM — Direktyva 2006/112/EB — SŲvoka „paslaugų teikimas už atlygą“ — Žirgų lenktynės — Piniginiai prizai — Pirkimo PVM atskaita — Lenktyninių žirgų arklidės valdymas — Naudojimasis sporto infrastruktūra“

1.

George Orwell provokuojamai rašė, kad rimtas sportas sietinas su „visų taisyklių nepaisymu“ (2). Ekonominės veiklos apmokestinimas – viena iš labiausiai reglamentuotų sričių, ne tik SŲjungoje. Todėl bent jau pildydami mokesčių deklaracijas ir atlikdami atitinkamus mokėjimus valstybei sportininkai profesionalai privalo laikytis visų taikytinų taisyklių.

2.

Šioje byloje keliama daug klausimų dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) taisyklių taikomumo ekonominei veiklai, kuri sudaro sporto veiklą, kaip antai žirgų lenktynės, kuri su tokia sporto veikla susijusi arba kuriai reikia naudotis sporto infrastruktūra.

I – Teisinis pagrindas

A – ES teisės aktai

3.

PVM direktyvos (3) 2 straipsnyje numatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c)

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

<...>“

4.

PVM direktyvos 24 straipsnyje numatyta:

„1. „Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

<...>“

5.

PVM direktyvos 98 straipsnyje numatyta:

„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.

<...>“

6.

PVM direktyvos III priede pateiktas prekių ir paslaugų, kurias tiekiant ir teikiant gali būti taikomi 98 straipsnyje nurodyti lengvatiniai tarifai, sąrašas. Priedo 14 punkte paminėta „teisė naudotis sporto infrastruktūra“.

B – Nacionalinės teisės aktai

7.

Nagrįsťjamam mokestiniam laikotarpiui svarbios redakcijos įstatymo Nr. 235/2004 Rink. d?l pridėtinės vertės mokesťio (Zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?ídané hodnoty; toliau – PVM įstatymas) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad mokesťio objektas, be kita ko, yra „paslaugos teikimas už atlygų, kai paslaugų teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas ekonominę veiklą, o paslaugos teikimo vieta yra [?ekijos Respublikos] teritorijoje“.

8.

Pagal 4 straipsnio 1 dalies a punktą „atlygis“ suprantamas kaip „apmokėjimas pinigais arba pinigais atstojančiomis mokėjimo priemonėmis arba kaip atliktos nepiniginės prievolės vertė“.

9.

Pagal PVM įstatymo 5 straipsnio 2 dalį ekonominė veikla suprantama kaip „nuolatinų gamintojų, prekyautojų ir asmenų, teikiančių paslaugas, veikla, įskaitant nuolatinę kasybos ir žemės ūkio produktų gamybą ir veiklą, vykdomą pagal specialias teisės normas <...> Ekonominė veikla taip pat laikoma materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti pajamų, jei tas turtas naudojamas nuolat <...>“

10.

Pagal PVM įstatymo 14 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimas suprantamas kaip „bet kokia veikla, kuri nėra prekių tiekimas arba nekilnojamojo turto perleidimas. Paslaugų teikimas taip pat

suprantamas kaip a) teisi? perleidimas, b) daikto, teis?s ar kito turtin? vert? turin?io objekto naudojimo teis?s suteikimas, c) daiktin?s teis?s atsiradimas ar išnykimas, d) ?sipareigojimo susilaikyti nuo tam tikr? veiksm? arba susitaikyti su tam tikrais veiksmiais arba situacija prisi?mimas.“

11.

Pagal PVM ?statymo 72 straipsnio 1 dal? apmokestinamasis asmuo turi teis? ? mokes?io atskait?, jei gautas prekes ar paslaugas naudoja savo ekonominei veiklai.

12.

Pagal 47 straipsnio 4 dal? paslaugoms „taikomas standartinis mokes?io tarifas, jei ?statyme nenumatyta kitaip. 2 priede nurodytos paslaugos apmokestinamos lengvatiniu tarifu.“

13.

PVM ?statymo 2 priede, be kita ko, nurodyta paslauga „uždaros ir atviros sporto infrastrukt?ros naudojimas sporto veiklai“.

II – Faktin?s aplinkyb?s, procesas ir pateikti klausimai

14.

Pav?ína Baštová yra registruota PVM mok?toja. Ji, be kita ko, užsiima lenktynini? žirg? veisimu ir treniravimu. Šiuo tikslu naudojamas žirgynas buvo iš dalies užimtas jos nuosav? žirg?, iš dalies – svetim? žirg?, kurie jai buvo patik?ti paruošti lenktyn?ms. Be lenktynini? žirg?, ji taip pat tur?jo du nuosavus žirgus, kuriuos naudojo kaimo turizmo veiklai ir treniruodama jaunos žirgus, taip pat veislini? kumeli? ir kumeliuk?.

15.

Dal? pajam? P. Baštová gavo iš žirg? laimim? priz? ir trenerio dalies už svetim? žirg? laim?tus prizus. Kita pajam? dalis buvo iš atlygio už svetim? žirg? ruošim? lenktyn?ms.

16.

Mokes?i? deklaracijoje už 2010 m. IV ketvirt? P. Baštová pasinaudojo teise atskaityti vis? PVM už gautas apmokestinamas prekes ir paslaugas, susijusias su: a) žirg? ruošimu lenktyn?ms ir dalyvavimu jose, ?skaitant paraiškos padavimo, startinio mokes?io išlaidas ir išlaidas per lenktynes asistentams, b) žirgams reikalingos ?rangos ?sigijimu, j? š?rimu ir raiteli? ?ranga, c) veterinarini? paslaug? gavimu ir vaist? žirgams ?sigijimu, d) elektros suvartojimu žirgyne, e) degalais transportui, f) šieno ir šienainio gamybai reikaling? gr?bli?-vartytuv? ir traktori? ?rangos ?sigijimu, g) konsultavimo paslaug?, susijusi? su žirgyno veikla, ?sigijimu. ?sigytos prek?s ir paslaugos buvo susijusios su nuosavais ir svetimais žirgais.

17.

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

18.

Finan?ní ú?ad v Ostrov? (Ostravos finans? tarnyba) nepripažino teis?s ? viso PVM atskait? ir nesutiko su „žirgyno eksploatavimo“ paslaugos apmokestinimu lengvatiniu PVM tarifu. P. Baštová

t? sprendim? apskund? apeliacine tvarka Finan?ní ?editelství v Plzni (Pilzeno finans? direkcija). Ši institucija skund? iš dalies tenkino, ta?iau atmet? reikalavim? dėl pirkimo PVM, sumažinto tiek, kiek jis ap?m? nuosav? P. Baštová žirg? dalyvavimo lenktyn?se mokest?, atskaitos, nes nusprend?, kad nuosav? žirg? dalyvavimas lenktyn?se nėra apmokestinamieji sandoriai. Be to, Finan?ní ?editelství v Plzni nesutiko su „žirgyno eksploatavimo“ paslaugos apmokestinimu lengvatiniu PVM tarifu.

19.

P. Baštová apskund? t? sprendim? Krajský soud v Plzni (Pilzeno apygardos teismas). Šis skund? patenkino, skundžiam? sprendim? panaikino ir gr?žino byl? Odvolací Finan?ní ?editelství (Apeliacin? finans? direkcija) nagrin?ti iš naujo. Odvolací finan?ní ?editelství pateik? kasacin? skund? dėl to sprendimo Nejvyšší správní soud (Aukš?iausiasis administracinis teismas).

20.

Kilus abejoni? dėl PVM direktyvos nuostat? aiškinimo, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1a)

Ar žirgo savininko (kuris yra apmokestinamasis asmuo) atliekamas žirgo davimas lenktyni? organizatoriui, kad tas žirgas dalyvaut? lenktyn?se, yra paslaugos teikimas už atlyg?, kaip tai suprantama pagal [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, taigi ir PVM apmokestinamas sandoris?

1b)

Jei atsakymas ? klausim? b?t? teigiamas, ar atlygiu reikia laikyti priz? už lenktyn?se užimt? viet? (j? laimi ne kiekvienas lenktyn?se dalyvaujantis žirgas), žirgo savininko iš lenktyni? organizatoriaus gaut? paslaug? – galimyb? žirgui dalyvauti lenktyn?se – ar kit? atlyg??

1c)

Jei atsakymas ? klausim? b?t? neigiamas, ar tai savaime yra pagrindas sumažinti pirkimo PVM, sumok?to nuo ?sigyt? apmokestinam?j? preki? ir paslaug? siekiant paruošti nuosavus žirgus lenktyn?ms, atskait?, ar žirgo dalyvavim? lenktyn?se vis dėlto reikia laikyti asmens, kuris užsiima nuosav? ir svetim? lenktynini? žirg? veisimu ir treniravimu, ekonomin?s veiklos dalimi, o nuosav? žirg? veisimo ir dalyvavimo lenktyn?se išlaidas ?traukti ? bendras išlaidas, susijusias su to asmens ekonomine veikla? Jei atsakymas ? ši? klausimo dal? yra teigiamas, ar priz? už užimt? viet? reikia ?traukti ? apmokestinam?j? vert? ir apskai?iuoti nuo jo pardavimo PVM, ar tai yra pajamos, kurios nedaro jokios ?takos PVM apmokestinamajai vertei?

2a)

Jei apmokestinimo PVM tikslais kelet? dalini? paslaug? reikia laikyti vienu sandoriu, kokiais kriterijais remiantis reikia nustatyti j? tarpusavio ryš?, t. y. ar tokie sandoriai vienas kito atžvilgiu yra lygiaver?iai, ar vienas yra pagrindinis, o kitas šalutinis? Ar egzistuoja kokia nors toki? kriterij? hierarchija j? eiliškumo ir svarbos poži?riu?

2b)

Ar [PVM direktyvos] 98 straipsn?, atsižvelgiant ? šios direktyvos III pried?, reikia aiškinti taip, kad

jis neleidžia paslaugos priskirti prie lengvatinių tarifų apmokestinamą paslaugą, jei ji susideda iš dviejų dalinių sandorių, kuriuos apmokestinimo PVM tikslais reikia laikyti vienu sandoriu, ir vienas kito atžvilgiu šie sandoriai yra lygiaverčiai, tačiau vieno iš jų negalima priskirti prie vienos [PVM direktyvos] III priede nurodytos kategorijos?

2c)

Jei atsakymas į 2b klausimą būtų teigiamas, ar tai, kad dalinė paslauga – teisė naudotis sporto infrastruktūra – yra susijusi su daline lenktyninių žirgų trenerio paslauga, nagrinėjamos bylos aplinkybėmis draudžia tokia paslauga kaip visumą apmokestinti [PVM direktyvos] III priedo 14 punkte nurodytu lengvatiniu PVM tarifu?

2d)

Jei, remiantis atsakymu į 2c klausimą, 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 visus šiuos dalinius sandorius reikia laikyti vienu sandoriu, kuriam būtų taikomas toks pat apmokestinimas?“

21.

Rašytines pastabas šioje byloje pateikė Vokietijos vyriausybė ir Komisija.

III – Analizė

A – Pirmoji klausimų grupė

22.

Pirmosios grupės klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės Teisingumo Teismo prašo išaiškinti, ar i) lenktyninių žirgų arklidžėse savininkai gali atskaityti pirkimo PVM už vykdomus sandorius, pagal kuriuos duoda nuosavus žirgus lenktynių organizatoriui, kad jie dalyvautų lenktynėse, ir ar ii) lenktynėse laimėtas piniginis prizas turėtų būti apmokestinamas PVM.

23.

Vokietijos vyriausybė mano, jog paties žirgo davimo žirgų lenktynių organizatoriui negalima laikyti paslaugų teikimu už atlygą, nes nemokamas joks atlygis. Pirmiausia tai taikytina lenktynėse laimėjusiems piniginiams prizams, nes jie skiriami tik tam tikriems žirgams. Taigi žirgo savininkas neturi teisės šiais tikslais atskaityti pirkimo PVM. Komisijos nuomone, ir žirgo dalyvavimas lenktynėse sumokant dalyvavimo mokestį, ir, jei taikoma, piniginio prizo skyrimas už puikų žirgo pasirodymą lenktynėse yra apmokestinamieji sandoriai, turintys akivaizdžių pasekmių, susijusių su galimybe atskaityti pirkimo PVM.

24.

Siekdamas pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingą atsakymą, savo analizę pradėsiu nuo konkretaus klausimo, keliamo 1c klausimu.

25.

Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, prašymą priimti prejudicinį

sprendim? pateik?s teismas mano, jog lenktynini? žirg? davimas lenktyni? organizatoriams yra neatsiejama P. Baštová verslo dalis. Neatsižvelgiant ? pinigini? priz? skyrim? lenktyn?se, tik?tina, kad vien d?l žirg? dalyvavimo lenktyn?se (ir dar labiau d?l galimos j? s?km?s) P. Baštová populiarumas ir ?vaizdis pager?s. Tai turi teigiam? poveik? kainai, kuri? ji gali nustatyti parduodama savo žirgus ir treniruodama svetimus žirgus.

26.

Tai, mano nuomone, itin svarbus dalykas. Kaip Teisingumo Teismas konstatavo daugel? kart?, iš PVM direktyvos nuostat?, sistemos ir tiksl? matyti, jog bet kokia ekonomine veikla iš esm?s apmokestinama (4). S?voka „ekonomin? veikla“ apibr?žiama bendrai: pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dal? ekonomine veikla laikomas „materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?“. Tai atitinka PVM direktyvos 5 konstatuojam?j? dal?, pagal kuri? PVM taikomas „kiek ?manoma bendresniu b?du“.

27.

Atsižvelgiant ? nurodyt? teismo praktik?, žirg? savininko, kuris, kaip P. Baštová, turi lenktynini? žirg? arklid? ir duoda savo žirgus lenktyni? organizatoriams siekdamas gauti ekonomin?s naudos iš žirg? trenerio ir veis?jo veiklos ir papildom? pajam? iš priz?, veikla pagal PVM taisykles laikoma ekonomine veikla.

28.

Iš to matyti, jog lenktynini? žirg? arklid?s savininkas, kaip antai P. Baštová, gali teis?tai atskaityti pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, susijusias su nuosav? žirg? ruošimu lenktyn?ms.

29.

Mano išvada b?t? tikrai kitokia, jeigu žirgai lenktyni? organizatoriams b?t? duodami ne verslo veiklos s?lygomis. Taip gali b?ti, pavyzdžiui, jeigu žirg? savininko dalyvavimas renginiuose yra tiesiog jo laisvalaikio pom?gis arba pirkimo PVM norima atskaityti už tik priva?iais tikslais naudojam? žirg? laikym?.

30.

Šiuo poži?riu gali b?ti naudinga priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? veikla laikytina ekonomine veikla tik jeigu ji vykdoma siekiant gauti nuolatini? pajam? (5) arba, kitaip tariant, už atlyg? (6). Ta?iau pajam? gauti ne?manoma, jeigu veikla vykdoma tik nemokamai (7) arba n?ra tikros galimyb?s gauti kok? nors atlyg?. Taigi net ir apmokestinamojo asmens vykdoma veikla, kuri yra tik laisvalaikio pom?gis arba už kuri? n?ra jokios galimyb?s gauti tiesiogin?s ar netiesiogin?s ekonomin?s naudos, n?ra to asmens ekonomin?s veiklos dalis. Tai savo ruožtu turi akivaizdži? pasekmi?, susijusi? su pirkimo PVM atskaitomumu (arba neatskaitomumu). PVM direktyvoje faktiškai taip pat yra nuostat?, kuriomis reglamentuojama preki?, sudaran?i? verslo ?monei priklausant?, bet apmokestinamojo asmens priva?iais tikslais naudojam? turt?, pad?tis (8).

31.

Padarius ši? išvad?, reikia išnagrin?ti dar vien? klausim?: ar lenktyn?se laimimi piniginiai prizai tur?t? b?ti apmokestinami PVM. Atsakym? ? š? klausim?, mano nuomone, lemia atsakymas, si?lomas pirmojoje 1c klausimo dalyje.

32.

Iš pradžių turėčiau pažymėti, jog dalyvavimas varžybose ir kituose sporto renginiuose daugeliu atveju gali būti susijęs su atskirais, bet glaudžiai susijusiais paslaugų teikimu (9). Tai reiškia, kad PVM taisyklės tikslais dalyvis (kaip antai lenktynėse dalyvaujantis žirgo savininkas) ir renginio organizatorius gali sudaryti daugiau nei vieną sandorą. Svarbu tai, kad, atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, ir žirgo savininkas, ir lenktynių organizatorius vienas kitam gali teikti vieną arba kelias paslaugas. Kitaip tariant, jie abu gali vienu metu naudotis vienomomis paslaugomis ir teikti kitas.

33.

Akivaizdu, kad negalima abstrakčiai nustatyti, koks konkrečiu atveju reiškia „apmokestinamasis sandoris“, nes jis priklauso nuo konkrečių žirgo savininko ir lenktynių organizatoriaus sudaryto susitarimo nuostatų konkrečioje situacijoje (10). Apskritai kalbant, galiu numatyti bent tris skirtingus scenarijus.

34.

Pirmiausia gali būti situacija, kai žirgo savininkas, norintis, kad jo žirgas dalyvautų lenktynėse, sutinka mokėti mokestį lenktynių organizatoriui. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, lenktynėse, kuriose dalyvauja P. Baštová žirgai, paprastai taip ir būna. Mano manymu, kaip Sprendime Town & County Factors, šis sandoris susijęs su „apibūsiu paslaugų teikimu“, kaip apibrėžta Teisingumo Teismo praktikoje. Žirgo savininko mokamas mokestis yra atlygis už paslaugas, kurias jam teikia lenktynių organizatorius (renginio organizavimas, logistikos ir susijusios paslaugos) (11).

35.

Be to, gali būti atvejis, kai žirgo savininkas, nesvarbu, kaip jo žirgas pasirodys lenktynėse, gauna iš lenktynių organizatoriaus atlygą už dalyvavimą. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai žirgas labai žymus ir vien dėl jo dalyvavimo gali labai padidėti renginio komercinė vertė ir prestižas. Esant tokiam scenarijui lenktynių organizatoriaus mokėjimas žirgo savininkui yra atlygis už jo suteiktą paslaugą, t. y. sutikimą duoti savo žirgą, kad jis dalyvautų lenktynėse.

36.

Galiausiai (atrodo, taip būna daugelyje lenktynių) lenktynių organizatorius gali skirti kelis prizus geriausiai pasirodantiems žirgams. Mano nuomone, tokiu atveju taip pat sudaromas PVM tikslais apmokestinamas sandoris: žirgo savininko gaunamas prizas yra atlygis už puikų žirgo pasirodymą lenktynėse, dėl kurio renginys tampa įdomesnis ir vertingesnis. Duodamas savo žirgą lenktynėms, žirgo savininkas suteikia organizatoriui galimybę organizuoti renginį, į kurį gali atvykti daug žiūrovų, kurį gali transliuoti žiniasklaida ir kuris gali būti patrauklus reklamuotojams ir rėmėjams (12). Lenktynių organizatorius negalėtų organizuoti ir sėkmingai surengti lenktynių, jeigu jose nedalyvautų tam tikras skaičius žirgų. Ir, žinoma, kuo geresni žirgai (13), tuo didesnė renginio komercinė vertė. Taigi neginėjama, kad ir lenktynių organizatorius, ir žirgo savininkas iš sandorio gauna tiesioginį ir asmeninį naudą (14). Tad yra tiesioginis ryšys tarp puikaus žirgo pasirodymo lenktynėse (teikiamos paslaugos) ir prizo išmokėjimo (gaunamo atlygio).

37.

Pats faktas, kad prizas skiriamas ne kiekvienam lenktynėse dalyvaujančiam žirgui ir kad prizo skyrimas lemia aplinkybės, kuri šalys negali visiškai kontroliuoti, nereiškia, jog sudarant sandorą nemokamas joks atlygis. Jeigu prizas galiausiai skiriamas, jis yra gavėjo faktiškai gautas atlygis (15), kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Tad už žirgą

lenktynes skiriant piniginius prizus pagal PVM taisykles iš esmės sudaromi apmokestinamieji sandoriai.

38.

Ŗekijos vyriausybės pateikti argumentai, kuriais šis požiūris paneigiamas, mano nuomone, neįtikinami. Faktas, kad atlygio mokėjimas priklauso nuo konkrečios sąlygos įvykdymo, nereiškia, jog sandoris nebus ribojantis.

39.

Kad būtų aiškiau, pateiksiu pavyzdį. Jeigu asmuo naudojasi kelių nekilnojamojo turto agentų paslaugomis, kad parduotų savo namą, kiekviena iš agentų tam asmeniui teiks tam tikras paslaugas. Paprastai jos skelbs reklaminę informaciją įvairiose žiniasklaidos priemonėse, organizuos galimą pirkėjų apsilankymus ir apskritai teiks pardavėjui patarimus, kaip padidinti galimybes parduoti namą. Tačiau, nebent būtų susitarta kitaip, iš anksto nustatytą mokestį arba komisinę atlyginimą kaip atlygą už paslaugas iš pardavėjo (ir (arba) pirkėjo) gaus tik agentas, kuriai pavyks rasti pirkėjų, o kitos bus dirbusios nemokamai. Vis dėlto neginėjama, kad sąkmingai dirbusiai agentai mokama pinigų suma yra atlygis už suteiktas paslaugas, tad sandoris yra apmokestinamas pagal PVM taisykles.

40.

Iš tiesų Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog apmokestinamąjį asmenį ekonominę veiklą pagal PVM taisykles yra veikla, „kuri vykdoma siekiant gauti atlygą arba už kurią tikimasi gauti atlygą“ (16). Teisingumo Teismas taip pat patvirtino, jog dėl to, kad atlygio suma gali būti įvairi, tiesioginis paslaugų teikimo ir atlygio ryšys nėra kvestionuojamas (17).

41.

Grįžtant prie žirgų lenktynių, reikėtų pažymėti, jog numatytą prizą mokėjimas nėra savanoriškas; tai teisinė arba sutartinė lenktynių organizatoriaus pareiga. Numatytą prizą skaičius, suma ir sąlygos, kuriomis jie skiriami, nustatomi iš anksto ir žirgų savininkams žinomi – užsirašydami dalyvauti lenktynėse jie su tuo sutinka. Reikėtų pažymėti, jog prieš lenktynes nėra žinoma tik laimėtojų tapatybė. Reikėtų pridurti, kad galimybė laimėti prizą paprastai yra viena iš pagrindinių priežasčių, dėl kurių žirgų savininkai užrašo savo žirgus dalyvauti lenktynėse.

42.

Sprendime Tolsma Teisingumo Teismas visus šiuos elementus laikė svarbiais vertinant tiesioginio paslaugos teikimo ir už ją gaunamo atlygio ryšio buvimą (18). Taigi už žirgų lenktynes gaunamas piniginis prizas, mano nuomone, turėtų būti apmokestinamas PVM.

43.

Atsižvelgiant į siūlomus atsakymus į 1c klausimą, nėra reikalo atsakyti į 1a ir 1b klausimus.

44.

Dėl visų šių priežasčių manau, kad šios pirmosios grupės klausimus Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip: i) jeigu žirgo dalyvavimas lenktynėse yra lenktyninių žirgų veisimo ir treniravimo srityje veikiantio asmens ekonominės veiklos dalis, dėl su šia dalimi susijusių išlaidų galima atskaityti pirkimo PVM; ii) skiriant prizus geriausiai pasirodantiems žirgams pagal PVM direktyvą sudaromi apmokestinamieji sandoriai.

B – Antroji klausimų grupė

45.

Antrosios grupės klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar lenktyninių žirgų arklidės eksploatavimui pagal PVM direktyvos III priedo 14 punktą apskritai gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

46.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškina, kad P. Baštová kitiems žirgų savininkams teikiamą paslaugą (pagrindinėje byloje vadinamą „lenktyninių žirgų arklidės eksploatavimu“) faktiškai sudaro kelių paslaugų, kaip antai žirgo treniravimas, naudojimasis sporto infrastruktūra, nuolatinis apgyvendinimas arklidėje, šėrimas ir kitokia žirgo priežiūra. Atsižvelgdamas į pagrindinės bylos aplinkybes, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas linkęs manyti, jog P. Baštová žirgų savininkams teikiamos paslaugos laikytinos vienu sandoriu, kuriam turi būti taikomas vienas PVM tarifas. Tačiau tas teismas nėra tikras, ar viena arba kelias paslaugas reikėtų laikyti pagrindinėmis, o kitas – papildomomis. Todėl jis Teisingumo Teismo prašo nurodyti tam nustatyti būtinus kriterijus. Tai svarbu, jeigu kai kurios teikiamos paslaugos gali būti susijusios su naudojimu sporto infrastruktūra.

47.

Šekijos vyriausybė ir Komisija Teisingumo Teismui siūlo šiuos klausimus atsakyti taip, kad lenktyninių žirgų arklidės eksploatavimui pagal PVM direktyvos III priedo 14 punktą apskritai negali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

48.

Pritariu.

49.

Pirmiausia derėtų priminti, jog pagal nusistovėjusio teismo praktiką tam tikromis aplinkybėmis kelios formaliai atskiros paslaugos, kurios gali būti teikiamos atskirai, turi būti laikomos vienu sandoriu, kai jos nėra savarankiškos. Vienu sandoriu laikoma, kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susiję, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą veikimą, kurio padalijimas būtų dirbtinis. Tai taip pat yra tuo atveju, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudarančiais pagrindinę paslaugą, ir, atvirkščiai, vienas ar keli kiti elementai turi būti laikomi papildomomis paslaugomis, kurioms taikomas pagrindinės paslaugos mokestinis režimas (19).

50.

Remiantis nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo požiūris dėl nedalomo P. Baštová teikiamą paslaugą pobūdžio, mano nuomone, pagrįstas. Pirkdami jos paslaugas, žirgų savininkai nori ne tik kad jį

Žirgai būtų treniruojami arba galėtų naudotis P. Baštová priklausančia sporto infrastruktūra, bet ir kad jie būtų nuolat apgyvendinti ir kad jais būtų apskritai rūpinamasi. Nepaisant fakto, kad visos tos paslaugos iš esmės galėtų būti teikiamos atskirai, atrodo, P. Baštová klientai, sudarantys sutartį dėl vadinamojo „lenktyninių žirgų arklidės eksploatavimo“, nori gauti būtų visų tų paslaugų visumą (20). Kitaip tariant, atrodytų, jog visos teikiamos paslaugos yra taip glaudžiai susijusios, kad ir paslaugų teikėja (P. Baštová), ir, svarbiausia, jos klientai (žirgų savininkai) jas laiko vienos paslaugų visumos dalimi (21).

51.

Vis dėlto galutinį sprendimą, ar visos šios paslaugos laikytinos viena visuma nustatant taikytiną mokesčio tarifą, turi priimti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Jeigu tas teismas patvirtintų savo preliminarų nuomonę šiuo klausimu, jam reiktų nustatyti, ar kurias nors iš tų paslaugų pagal PVM taisyklės reiktų laikyti pagrindinėmis. P. Baštová teigimu, paslaugos, susijusios su naudojimusi sporto infrastruktūra, yra pagrindinės, tad visam sandoriui turi būti taikomas lengvatinis PVM tarifas.

52.

Šiuo požiūriu svarbu pažymėti, jog Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą visų pirma jei klientams ji pati yra ne tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis naudotis teikiama pagrindine paslauga (22). Atskirdamas pagrindines ir papildomas paslaugas Teisingumo Teismas taip pat nagrinėjo tokius elementus kaip įvairių paslaugų svarba klientams, joms suteikti reikalingas laikas ir teikėjui tenkanti bendrą naudą dalis teikiant kiekvieną paslaugą (23).

53.

Tokiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo siūlomas požiūris, pagal kurį reikia iširti pirmiausia kiekvienos paslaugos santykinę vertę ir jai suteikti reikalingą laiką, atrodo, pagrįstas. Tačiau šiomis aplinkybėmis taip pat neignoruojau aspektą, susijusį su P. Baštová teikiant kiekvieną iš šių paslaugų patiriamomis sąnaudomis (kurios paprastai, bet nebūtinai traukiamos į jį vertę) ir su tų paslaugų svarba klientams.

54.

Tačiau prieš pateikiant išsamų šio klausimo analizę, mano nuomone, būtina paaiškinti PVM direktyvos III priedo 14 punkto, pagal kurį „naudojimuisi sporto infrastruktūra“ gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, reikšmę ir taikymo sritį.

55.

Pagal nusistovėjusį teismo praktiką valstybės narės gali taikyti vieną arba du sumažintus tarifus kaip standartinio tarifo taikymo išimtį. Tačiau lengvatinis PVM tarifas gali būti taikomas tik tiekiant prekes ir teikiant paslaugas, išvardytas PVM direktyvos III priede (24). Taip pat pagal nusistovėjusį teismo praktiką nuostatos, kurios yra principo išimtys, turi būti aiškinamos griežtai (25). Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad PVM direktyvos III priede vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos pagal jų prastę reikšmę (26).

56.

Vis dėlto manau, kad sąvoka „naudojimasis sporto infrastruktūra“ apima veiklą, susijusią tik su asmenų sportavimu. Naudojimasis infrastruktūra tokiems asmenims būtinas norint sportuoti. Taigi PVM direktyvos III priedo 14 punktu ir 132 straipsnio 1 dalimi (27), mano nuomone, siekiama

skatinti sportuoti (28) dideles gyventojų grupes (29). Kitaip tariant, tos nuostatos tikslas – skatinti asmenis užsiimti ?vairia fizine veikla, kuria užsiimant savarankiškai arba organizuotai norima palaikyti arba gerinti fizinę sveikatą ir psichinę gerovę, megzti pažintis arba pasiekti rezultatų varžybose (30).

57.

Sąvoką „naudojimasis sporto infrastruktūra“ aiškinant taip, kad ? j? pateikt? visa veikla (be kita ko, nuolatinis žirgo apgyvendinimas arklid?je, jo š?rimas ir kitokia prieži?ra) ir infrastrukt?ra (kuri gali b?ti jodin?jimo ?ranga, pašarai, valymo produktai, arklid?s ir gardai, karusel?, veja, žirg? valymo ?renginiai, poilsio vietos ir sand?liai), pamin?tos nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, išimties taikymo sritis b?t? pernelyg išpl?sta (31).

58.

Toks aiškinimas taip pat neatitikt? ?prastos, kasdien?je kalboje vartojamos sąvokos „naudojimasis sporto infrastruktūra“ reikšm?s. Man atrodo, apskritai t? sąvok? reikt? suprasti taip, kad turimas omenyje naudojimasis nekilnojamuoju turtu (32), kuris yra nuolatinis (pavyzdžiui, plaukimo baseinai, lenktyni? aikštėl?s, sporto sal?s ir sporto klubai) arba laikinas (pavyzdžiui, viešos aikšt?s, papl?dimiai arba žem?s sklypai, laikinai skirti naudoti kaip sporto aikštėl?s konkre?iame renginyje) (33), ir kad juo naudojasi asmenys, kurie faktiškai treniruojasi arba dalyvauja varžybose.

59.

Taigi, nors PVM direktyvos III priedo 14 punkte numatyta išimtis gali b?ti taikoma naudojimuisi infrastruktūra, pavyzdžiui, asmen? naudojimuisi jodin?jimo aikštėl?mis, ji negali b?ti taikoma visai veiklai, susijusiai su lenktynini? žirg? arklid?s eksploatavimu (34), kaip j? apib?dina prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas. Pirmiausia, jeigu darbuotojai tik šeria, valo arba priži?ri žirg? arba jeigu jis tik ilsisi arklid?se arba vejose, tai PVM direktyvos tikslais nelaikoma naudojimusi sporto infrastruktūra. Taip yra ne tik tod?l, kad nesinaudojama sporto infrastruktūra, bet ir tod?l, kad jokie asmenys nesportuoja.

60.

Nacionalinis teismas tur?t? tur?ti tai omenyje, kai nagrin?s naudojimosi sporto infrastruktūra paslaug? vert?, trukm?, s?naudas ir svarb?, palyginti su kit? paslaug? verte, trukme, s?naudomis ir svarba.

61.

Kaip suprantu iš bylos medžiagos, naudojimosi sporto infrastruktūra veiklos vertė, trukmė, sėkmingumas ar svarba nėra didesnė nei kitų paslaugų. Tokia veikla kaip žirgų šėrimas, nuolatinis apgyvendinimas ir bendroji priežiūra, mano nuomone, nėra palyginti mažos vertės paslaugos: jos visos būtinos siekiant užtikrinti žirgų gerovę ir gerą fizinę būklę, kad jie galėtų kuo geriau pasirodyti sporto arba kituose renginiuose. Bet kuriuo atveju tokie veiklai tikrai reikia nemažų arklidės savininko investicijų ir jos, daryčiau prielaidą, turėtų būti įtrauktos į kiekvienos iš tų paslaugų kainą, jeigu P. Baštová parodytų kiekvienos paslaugos vertę, sudarantį bendrą kainą. Be to, mano nuomone, tos paslaugos nėra mažiau svarbios ir vidutiniam žirgo savininkui (35): būtų sunku sivaizduoti savininkus, kuriems nerpėtų pirmiausia jų gyvūnų sveikata ir gerovė. Galiausiai daryčiau prielaidą, jog P. Baštová lenktyninių žirgų arklidėje daugiausia laiko žirgas praleidžia ilsėdamasis patalpose ir lauke, garduose, šėrimo vietose ir pan. Visi šie vietų, kaip jau paaiškinta, negalima laikyti „sporto infrastruktūra“, kaip ji suprantama PVM direktyvoje.

62.

Dėl visų šių priežasčių į antrosios grupės klausimus siūlau atsakyti taip, kad (tai turi patikrinti nacionalinis teismas) lenktyninių žirgų arklidės eksploatavimui pagal PVM direktyvos III priedo 14 punktą negalima apskritai taikyti lengvatinio PVM tarifo.

IV – Išvada

63.

Apibendrinamas Teisingumo Teismui siūlau į Nejvyšší správní soud (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

jeigu žirgo dalyvavimas lenktynėse yra lenktyninių žirgų veisimo ir treniravimo srityje veikiantio asmens ekonominės veiklos dalis, dėl su šia dalimi susijusių išlaidų galima atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį. Skiriant prizus geriausiai pasirodantiems žirgams pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos sudaromi apmokestinamieji sandoriai;

nacionalinis teismas turi patikrinti, ar lenktyninių žirgų arklidės eksploatavimui pagal Direktyvos 2006/112 III priedo 14 punktą negalima apskritai taikyti lengvatinio pridėtinės vertės mokesčio tarifo.

(1) Originalo kalba: anglų.

(2) „Shooting an Elephant“, The London Tribune, 1945 m. gruodžio mėn.

(3) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60).

(4) Žr., be kita ko, 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 31 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

(5) Žr. 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, 18 punktą.

- (6) Žr. 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Götz, C?408/06, EU:C:2007:789, 18 punkt? ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo Komisija / Suomija, C?246/08, EU:C:2009:671, 37 punkt?.
- (7) Generalin?s advokat?s J. Kokott išvados byloje Gemeente Borsele, C?520/14, EU:C:2015:855, 48 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.
- (8) Pirmiausia žr. PVM direktyvos 26 straipsn?. Taip pat žr. tos direktyvos 184 ir paskesnius straipsnius.
- (9) Taip pat žr. 2000 m. balandžio 11 d. Sprendimo Deliège, C?51/96 ir C?191/97, EU:C:2000:199, 56 punkt?.
- (10) Šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, 21 ir 22 punktus.
- (11) 2002 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo Town & County Factors, C?498/99, EU:C:2002:494, 20 punktas.
- (12) Šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 11 d. Sprendimo Deliège, C?51/96 ir C?191/97, EU:C:2000:199, 57 punkt?.
- (13) Žirgui b?gant spar?iai, taip pat tik?tina, kad spar?iau b?gs ir kiti žirgai. Ovidijus (Ovid) (43 pr. Kr.–17 po Kr.) raš?: „tum bene fortis equus reserato carcere currit /cum quos praetereat quosque sequatur habet“ (atidarius vartus žirgas niekada neb?gs taip greitai, kaip b?gt?, jeigu jam reik?t? pasivyti ir aplenkti kitus žirgus) („Ars Amatoria“, III t., p. 595–596).
- (14) Šiuo klausimu žr. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimo Apple ir Pear Development Council, C?102/86, EU:C:1988:120, 14 punkt?.
- (15) Šiuo klausimu žr. 2002 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo Town & County Factors, C?498/99, EU:C:2002:494, 27 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.
- (16) 1982 m. balandžio 1 d. Sprendimo Hong-Kong Trade Development Council, C?89/81, EU:C:1982:121, 11 punktas (išskirta mano).
- (17) 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, 37 punktas.
- (18) Plg. 1994 m. kovo 3 d. sprendimo, C?16/93, EU:C:1994:80, 17 ir 19 punktus.
- (19) Žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, 30 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.
- (20) Plg. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, 24 ir 25 punktus.
- (21) Šiuo klausimu žr. generalin?s advokat?s E. Sharpston išvados byloje Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:276, 27 punkt?.
- (22) Žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, 41 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.
- (23) Žr., be kita ko, 2010 m. vasario 11 d. Sprendimo Graphic Procédé, C?88/09, EU:C:2010:76, 32 punkt?; 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, 36 punkt?; 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo Levob Verzekeringen ir OV Bank,

C-41/04, EU:C:2005:649, 28 punkt?

(24) Žr., be kita ko, 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo Komisija / Prancūzija, C-492/08, EU:C:2010:348, 35 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?

(25) Ten pat.

(26) Žr. 2015 m. birželio 4 d. Sprendimo Komisija / Vokietija, C-678/13, EU:C:2015:358, 46 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?

(27) ? t? nuostat? kaip sandoris, kurio valstyb?s nar?s privalo neapmokestinti, ?trauktas „pelno nesiekian?i? organizacij? su sportu ir k?no kult?ra glaudžiai susijusi? tam tikr? paslaug? teikimas sportuojantiems ar k?no kult?ra užsiimantiems asmenims“.

(28) D?l savarankiškos ES teis?s s?vokos „sportas“ pagal PVM taisyklės žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo M?sto Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, 17 punkt?

(29) Taip pat žr. 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo The Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, 20 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?

(30) Plg. iš dalies pakeistos Europos sporto chartijos, 1992 m. rugs?jo 24 d. patvirtintos Europos Tarybos Ministr? Komiteto, 2 straipsnio 1 dalies a punkt?

(31) Šiuo klausimu taip pat žr. 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo Komisija / Prancūzija, C-596/10, EU:C:2012:130, 54 punkt?

(32) Nors terminas angl? kalba Direktyvoje 2006/112 gali b?ti suprantamas ?vairiai, direktyvos redakcijos kitomis kalbomis gana aiškios: pavyzdžiui, dan? (sportsfaciliteter), vokie?i? (Sportanlagen), ispan? (instalaciones deportivas), pranc?z? (installations sportives), ital? (impianti sportivi), nyderland? (sportaccomodaties), portugal? (instalações desportivas), rumun? (instala?iilor sportive) ir šved? (sportanläggningar) kalbomis.

(33) Plg. J. J. P. Swinkels „Sports under ES VAT“, International VAT Monitor, 2010 m. liepos 2 d., Nr. 4, p. 280 ir 281.

(34) Šiuo klausimu taip pat žr. 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo Komisija / Prancūzija, C-596/10, EU:C:2012:130, 55 punkt?

(35) Š? element? der?t? ?vertinti tipinio vartotojo, kur? reikia nustatyti remiantis objektyviais veiksniais, poži?riu. Nesvarbu, kad kai kurie individual?s klientai gali laikytis kitokios nuomon?s. Šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo M?sto Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, 33 ir 35 punktus.