

62015CJ0432

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

10. listopadu 2016 (*)

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES —
článek 2 odst. 1 písm. c) — Pojem ‚poskytnutí služby za úplatu‘ — Poskytnutí koně osobou
povinnou k dani požadateli dostihu — Posouzení protiplnění — Nárok na odpočet nákladů na
přípravu koní osoby povinné k dani na dostihy — Obecné výdaje související s celkovou
ekonomickou činností — Příloha III bod 14 — Snížená sazba DPH uplatnitelná v případě
oprávnění k využívání sportovních zařízení — Použitelnost na zajištění provozu dostihové stáje —
Jediné plnění, nebo několik samostatných plnění“

Ve věci C-432/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU,
podaná rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (česká republika) ze dne 23. července 2015,
došlým Soudnímu dvoru dne 7. srpna 2015, v řízení

Odvolací finanční ředitelství

proti

Pavlíně Baštové,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe (zpravodajka) a C.
Lycourgos, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za českou vládu M. Smolkem, J. Vlášilem a T. Müllerem, jako zmocněnci,

—

za Evropskou komisi Z. Maláškovou a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnkyni,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. června 2016

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c), článku 98 a přílohy III bodu 14 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Odvolacím finančním ředitelstvím (Česká republika) a P. Baštovou ohledně povinnosti k dani z přidané hodnoty (DPH) v souvislosti s její činností spočívající v zajišťování provozu dostihové stáje.

Právní rámec

Unijní právo

3

Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpote daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

4

Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví:

„Předmetem DPH jsou tato plnění:

[...]

c)

poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

5

Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

6

§lánek 73 sm?rnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v §láncích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

7

§lánek 98 odst. 1 a 2 sm?rnice o DPH stanoví:

„1. §lenské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[...]“

8

§lánek 167 sm?rnice o DPH stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpodíatelné daně.“

9

§lánek 168 sm?rnice o DPH stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve §lenském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpodííst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a)

DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto §lenském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

10

§lánek 173 odst. 1 sm?rnice o DPH stanoví:

„V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpodíiatelná podle §lánek 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpodíiatelná není, je odpodíiatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Odpodíiatelný podíl se stanoví v souladu s §lásky 174 a 175 pro všechna plnění uskutečňaná osobou povinnou k dani.“

11

Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížených sazeb uvedených v §lásku 98 sm?rnice o DPH, je obsažen v příloze III této sm?rnice. V bodě 14 této

přílohy je uvedeno „oprávnění k využívání sportovních zařízení“.

České právo

12

Ustanovení § 47 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zní:

„U služeb se uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U služeb uvedených v příloze č. 2 se uplatňuje snížená sazba daně.“

13

Příloha č. 2 tohoto zákona obsahuje seznam služeb podléhajících snížené sazbě daně, ve kterém je mimo jiné uvedeno „použití sportovních zařízení krytých i nekrytých ke sportovním činnostem“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14

Pavλίna Baštová je plátcem DPH z titulu ekonomické činnosti spočívající v provozování dostihové stáje s kapacitou 25 míst, ve které se věnuje chovu a tréninku vlastních koní a cizích koní, kteří jí byli svěřeni k přípravě na dostihy. Vedle dostihových koní měla P. Baštová ve stáji dva koně, které využívala k agroturistice a při výchově mladých koní, a dále chovné klisny a hřebata, od nichž očekávala budoucí příjem z úasti v dostizích nebo z prodeje.

15

V rámci této činnosti dosahuje P. Baštová dvou druhů příjmů, které jsou předmětem sporu v původním řízení. Prvním druhem příjmů jsou ceny získané za umístění jejích vlastních koní v dostizích a trenérské podíly z cen získaných za umístění cizích koní v dostizích. Druhý druh příjmů plyne ze zajištění provozu dostihové stáje, jedná se o platby majitelů koní za jejich trénink pro úast v dostizích, ale též za náklady na jejich ustájení a krmení.

16

V daňovém přiznání za čtvrté čtvrtletí roku 2010 uplatnila P. Baštová plný nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu z následujících plnění a nákladů: z nákladů na přihlášku, na startovné a na asistenci pomocníků při dostizích, z pořízení spotřebního materiálu pro koně, jejich krmení a výstroje pro jezdce, z poskytnutí veterinárních služeb a pořízení léků pro koně, ze spotřeby elektřiny ve stáji, ze spotřeby nafty pro dopravní prostředky, z pořízení shrnovače na výrobu sena a senáže, jakož i z pořízení zařízení pro traktor a poskytnutí poradenských služeb souvisejících s chodem stáje. Přijatá plnění se týkala vlastních koní P. Baštové i cizích koní.

17

Pavλίna Baštová dále v tomtéž daňovém přiznání přiznala DPH na výstupu ve snížené sazbě 10 % ze služby „zajištění provozu dostihové stáje“, kterou poskytovala majitelům cizích koní.

18

V platebním výměru ze dne 26. září 2011 Finanční úřad v Ostrově (Česká republika) neuznal nárok P. Baštové na plný odpočet DPH, protože použila část přijatých zdanitelných plnění pro úast koní v dostizích, což podle Finančního úřadu v Ostrově nepředstavovalo zdanitelné plnění s nárokem na odpočet. Dále tento finanční úřad nesouhlasil se zařazením služby „zajištění

provozu dostihové stáje“ do snížené sazby DPH.

19

K odvolání P. Baštové Finanční ředitelství v Plzni (Česká republika) rozhodnutím ze dne 6. června 2012 změnilo rozhodnutí Finančního úřadu v Ostrově s tím, že P. Baštové náleží nárok na odpot DPH u prodeje vlastních koní, poskytování reklamních služeb a agroturistiky. Toto finanční ředitelství také uznalo její nárok na odpot DPH vztahující se k trenérským podílům z cen za umístění cizích koní v dostizích. Shodně jako Finanční úřad v Ostrově však Finanční ředitelství v Plzni neuznalo P. Baštové nárok na odpot DPH uhrazené u přijatých plnění použitých pro její vlastní koně, kteří se účastnili dostihů.

20

S ohledem na skutečnost, že P. Baštová vykonávala v rozhodném zdaňovacím období ekonomické činnosti, u kterých vzniká nárok na odpot i u kterých nárok na odpot nevzniká, náležel jí podle Finančního ředitelství v Plzni pouze nárok na odpot v krácené výši. Dále se toto finanční ředitelství ztotožnilo s názorem Finančního úřadu v Ostrově, že službu „zajištění provozu dostihové stáje“ je třeba zdanit základní sazbou DPH.

21

Pavčina Baštová toto rozhodnutí napadla žalobou u Krajského soudu v Plzni (Česká republika), který v rozsudku ze dne 6. listopadu 2013 mimo jiné uvedl, že co se týče cen za umístění koně v dostihu, poskytuje majitel koně pořadateli dostihu službu za úplatu, a jedná se tedy o zdanitelné plnění. Její nárok na odpot proto neměl být krácen.

22

Průslušné odvolací finanční ředitelství podalo u Nejvyššího správního soudu kasační stížnost.

23

Průkládající soud má zaprvé za to, že k zodpovězení otázky, zda měla P. Baštová plný nárok na odpot DPH, je nezbytné určit, zda musí být poskytnutí koně jeho majitelem pořadateli dostihu považováno za službu za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH. Není-li tomu tak, vyvstává podle průkládajícího soudu otázka, zda je tato skutečnost bez dalšího důvodem pro krácení odpotu DPH zaplacené na vstupu, nebo zda jsou náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů na ekonomickou činnost osoby povinné k dani. Pokud by Soudní dvůr odpověděl, že péče o koně na dostihy a jejich účast v nich je součástí celkové ekonomické činnosti P. Baštové, zbývalo by rozhodnout, jak naložit s finanční částkou, kterou majitel koně získá jako cenu za umístění v dostihu. Průkládající soud se zejména táže, zda je třeba tuto částku zahrnout do základu DPH na výstupu, nebo zda se jedná o příjem, který tento základ daně vůbec neovlivní.

24

Zadruhé se průkládající soud zabývá otázkou, zda musí být služba „zajištění provozu dostihové stáje“ zařazena jako celek do základní sazby DPH, nebo zda spadá pod pojem „využívání sportovních zařízení“, které může být podle bodu 14 přílohy III směrnice o DPH předmětem snížené sazby. V tomto rámci je podle průkládajícího soudu zapotřebí ověřit, zda je třeba na plnění týkající se zajištění provozu dostihové stáje, tj. zejména trénink koní, využívání sportovních zařízení, ustájení, krmení a další péče o koně, pohlížet jako na jediné plnění pro účely DPH sdílející společný daňový režim. Průkládající soud, podle něhož se v případě těchto plnění jedná

nepochybně o jediné plnění, se naproti tomu táže, na základě jakých kritérií by mohl určit, zda jsou dílčí plnění vzájemně sobě rovnocenná, nebo zda jsou ve vztahu hlavního a vedlejšího plnění.

25

Za těchto okolností se Nejvyšší správní soud (Česká republika) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

K předběžným otázkám

K první otázce písm. a) a b)

26

Podstatou první otázky písm. a) a b) položené předkládajícím soudem je, zda musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že poskytnutí koně jeho majitelem, který je osobou povinnou k DPH, požadatelé dostihu za účelem účasti tohoto koně v dostihu je poskytnutím služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení. Předkládající soud se zejména táže, zda je protiplněním za takové poskytnutí služeb cena za umístění koně v dostihu nebo přijetí služby spočívající v možnosti účasti koně v dostihu.

27

Nejprve je třeba připomenout, že v souladu s čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, který vymezuje pojem DPH, je předmětem této daně „poskytnutí služeb za úplatu“.

28

Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že možnost kvalifikovat službu jako „plnění za úplatu“ předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz zejména rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, body 13 a 14, a rozsudek ze dne 29. října 2015, Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 32).

29

Dále z judikatury Soudního dvora vyplývá, že nejistota ohledně samotné existence odměny může přerušit přímou souvislost mezi službou poskytnutou příjemci a případně obdrženou odměnou (obdobně viz rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 19, a rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 43).

30

S ohledem na analýzu, kterou je třeba provést, musí vnitrostátní soud – jak již Soudní dvůr judikoval – kvalifikovat činnosti dotčené ve věci v přirovnání k řízení podle kritérií určených Soudním dvorem (viz rozsudek ze dne 29. října 2015, Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 33 a citovaná judikatura).

31

Konečně, jak uvedl generální advokát v bodě 32 svého stanoviska, sportovní činnosti, a zejména

účasť ve sportovních soutěžích s sebou mohou nést poskytování několika různých, avšak úzce spojených služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2000, Deliège, C-51/96 a C-191/97, EU:C:2000:199, bod 56).

32

Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že umožněním úasti koní v dostihu poskytuje pořadatel dostihu majitelům těchto koní službu, za niž tito majitelé platí poplatky za přihlášení a startovné.

33

Naproti tomu vyvstává otázka, zda i „poskytnutí“ koní jeho majitelem, který je osobou povinnou k DPH, pořadateli dostihu je poskytnutím služby za úplatu, jehož protiplněním by mohla být případná cena získaná za umístění koní v dostihu nebo služba poskytnutá pořadatelem dostihu spočívající v umožnění úasti koní, anebo nějaká jiná odměna.

34

Je třeba poukázat na to, že dle informací obsažených ve spise předloženém Soudnímu dvoru toto „poskytnutí“ fakticky odpovídá úasti koní v dostihu, za niž majitel koní platí – jak vyplývá z bodu 32 tohoto rozsudku – poplatek za přihlášení a startovné.

35

V tomto ohledu je třeba zaprvé vycházet z toho, že skutečným protiplněním za poskytnutí koní jeho majitelem pořadateli dostihu v zásadě nemůže být služba poskytnutá pořadatelem dostihu spočívající v tom, že je tomuto majiteli umožněna úast jeho koní v dostihu. Za tuto službu totiž poskytuje majitel koní platbu v podobě poplatku za přihlášení a startovného, jež odráží skutečnou protihodnotu za úast v dostihu. A dále, majitel koní by sice mohl případně získat z této úasti prospěch prostřednictvím zvýšení hodnoty koní v případě jeho umístění na oceněném místě nebo prostřednictvím reklamy, kterou tato úast přináší, avšak je třeba uvést, že tento prospěch je stěží kvantifikovatelný a nejistý, neboť závisí především na výsledku dostihu. Tento prospěch tedy nelze podle judikatury připomenuté v bodě 28 tohoto rozsudku vzít v úvahu při určení skutečné protihodnoty k takovému poskytnutí koní.

36

Zadruhé v situaci, kdy se za poskytnutí koní za úelem jeho úasti v dostihu nevyplácí žádná odměna za úast nebo jiná přímá odměna a kdy cenu obdrží pouze majitelé těchto koní, kteří se v dostihu umístili na ocenitelném místě, nelze mít za to, že by poskytnutí koní vedlo ke skutečnému protiplnění.

37

V takovém případě se totiž cena nevyplácí za samotné poskytnutí koní jeho majitelem pořadateli dostihu, nýbrž za dosažení určitého výsledku na konci dostihu, tj. za umístění koní na ocenitelném místě. I kdyby se pořadatel dostihu zavázal udělit takovou cenu, jejíž výše by byla stanovena a známa dopředu, nic by to neměnilo na tom, že získání ceny je takto podmíněno dosažením určitého konkrétního výkonu a závisí do jisté míry na náhodě. Tato náhoda přitom podle judikatury připomenuté v bodě 28 tohoto rozsudku vylučuje existenci přímé souvislosti mezi poskytnutím koní a získáním ceny.

38

V opařném případě, kdy by případe získaná cena za umístění byla kvalifikována jako skutečné protiplnění za poskytnutí koně jeho majitelem pořadateli dostihu, by kvalifikace tohoto jeho poskytnutí jakožto zdanitelného plnění závisela na tom, jakého výsledku ků v dostihu dosáhne, což je v rozporu s ustálenou judikaturou Soudního dvora, podle níž má pojem „poskytování služeb“ objektivní povahu a použije se bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění (viz rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 41 a citovaná judikatura).

39

Zatřetí je však třeba uvést, že v případě, že by se již za pouhou účast koně v dostihu poskytovalo přímé protiplnění v podobě odměny za účast vyplacené pořadatelem dostihu nezávisle na umístění daného koně v dostihu, mohlo by být poskytnutí tohoto koně jeho majitelem kvalifikováno jako „poskytnutí služby za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH. Jak totiž uvedl generální advokát v bodě 35 svého stanoviska, platba pořadatele dostihu majiteli koně je v takovém případě přímým protiplněním za službu, kterou majitel pořadateli poskytne tím, že souhlasí s účastí svého koně v tomto dostihu.

40

S ohledem na předchozí úvahy je třeba na první otázku písm. a) a b) odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí koně jeho majitelem, který je osobou povinnou k DPH, pořadateli dostihu za účelem účasti tohoto koně v dostihu není poskytnutím služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení v případě, kdy se za toto jeho poskytnutí nevyplácí odměna za účast nebo jiná přímá odměna a kdy cenu za umístění obdrží pouze majitelé těchto koní, kteří se v dostihu umístili na ocenitelném místě, i kdyby tato cena za umístění byla stanovena dopředu. Takové poskytnutí koně je naproti tomu poskytnutím služby za úplatu v případě, že za něj pořadatel poskytne odměnu nezávislou na umístění daného koně v dostihu.

K první otázce písm. c)

41

Podstatou první otázky písm. c) položené předkládajícím soudem je, zda v případě, že poskytnutí koně jeho majitelem, který je osobou povinnou k DPH, pořadateli dostihu není poskytnutím služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, musí být tato směrnice vykládána v tom smyslu, že nárok osoby povinné k dani, která podniká v oboru chov a trénink vlastních i cizích dostihových koní, na odpout DPH zaplacené na vstupu v rámci plnění souvisejících s přípravou jejich vlastních koní na dostihy a s jejich účastí v nich je přesto dán z důvodu, že náklady na tato plnění jsou součástí obecných výdajů souvisejících s její ekonomickou činností. Předkládající soud se dále táže, zda existence takového nároku vede k zahrnutí ceny, kterou osoba povinná k dani případe obdrží za umístění některého z jejich koní v dostihu, do základu DPH.

42

Je třeba připomenout, že cílem systému odpoutu zavedeného směrnicí o DPH je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tak zajišťuje dokonalou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 19, a rozsudek ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87,

bod 22).

43

V tomto ohledu je existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, v zásadě nezbytná k tomu, aby nárok na odpočet DPH na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a mohl být určen rozsah takového nároku (rozsudek ze dne 8. června 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, bod 24, a rozsudek ze dne 21. února 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 19). Nárok na odpočet DPH, kterou bylo zatíženo pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou jedním z prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudek ze dne 8. června 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, bod 30, a rozsudek ze dne 21. února 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 19).

44

Nárok na odpočet je nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby povinné k dani a jako takové jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 8. června 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, bod 31, a rozsudek ze dne 21. února 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 20).

45

Mimoto okolnost, že určení takové přímé a bezprostřední souvislosti existující mezi poskytnutím služeb a celkovou zdanitelnou ekonomickou činností musí být provedeno s ohledem na objektivní obsah tohoto plnění, nevylučuje, že bude možné zohlednit i výlučný důvod dotčeného plnění, nebo na tento důvod musí být nahlíženo tak, že tvoří kritérium pro určení objektivního obsahu. Je-li prokázáno, že plnění nebylo uskutečněno pro účely zdanitelných činností osoby povinné k dani, nemůže být toto plnění považováno za plnění, jež má přímou a bezprostřední souvislost s těmito činnostmi ve smyslu judikatury Soudního dvora, i kdyby bylo toto plnění s ohledem na svůj objektivní obsah zdanitelné DPH (rozsudek ze dne 21. února 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 29).

46

V rámci posouzení při použití kritéria přímé a bezprostřední souvislosti s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani, což přísluší daňovým orgánům a vnitrostátním soudům, musí tyto orgány a soudy zohlednit všechny okolnosti, za nichž probíhala dotčená plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. června 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, bod 25), a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 21. února 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 22).

47

Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že ekonomická činnost P. Baštové spočívá v zajištění provozu dostihové stáje, v níž zejména chová a trénuje vlastní a cizí koně. Její koně jsou podle žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce určeni k prodeji nebo jsou využíváni k výchově koní v agroturistice. Účastní se také dostihů.

48

Je pravda, že chov a trénink koní patřících osobě zajišťující provoz dostihové stáje a jejich účast v dostizích mohou jako takové s takovouto ekonomickou činností souviset. Avšak s ohledem na judikaturu citovanou v bodě 44 tohoto rozsudku nemůže být toto konstatování dostačujícím důvodem k založení nároku na odpotet, k čemuž se vyžaduje existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi náklady vynaloženými na každé z plnění souvisejících s přípravou těchto koní na dostihy a jejich účastí v nich na jedné straně a touto celkovou ekonomickou činností na straně druhé.

49

Při posuzování, zda je taková souvislost dána, je na předkládajícím soudu, aby zejména ověřil, zda jsou koně patřící provozovateli dostihové stáje skutečně určeni k prodeji nebo zda je jejich účast v dostizích z objektivního hlediska prostředkem na podporu ekonomické činnosti této stáje. Je-li tomu tak, pak tedy náklady na přípravu těchto koní na dostihy a na jejich účast v nich vykazují přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností spočívající v zajištění provozu takové stáje. Zprv je totiž nesporné, že prodejní cena dostihového koně závisí na jeho připravenosti k dostihům a na jeho zkušenostech v případě dobrém jménu, jež získal z účasti v dostizích. Zadruhé mohou úspěchy koní v dostizích vylepšit provozovateli stáje jeho dobré jméno nebo mu zajistit lepší reklamu v zviditelnění, což může ovlivnit cenu jeho služeb spočívajících v tréninku cizích koní; ověřením tohoto přísluší předkládajícímu soudu.

50

Pro účely tohoto posouzení naproti tomu není relevantní skutečnost, že plnění související s přípravou koní patřících provozovateli stáje na dostihy a jejich účastí v nich mu umožňují zlepšit a dále rozvinout tréninkové metody, krmení a péči o koně, a tím i služby poskytované těmto osobám. Taková skutečnost totiž odráží jen nepřímou souvislost mezi uvedenými plněními a ekonomickou činností, o níž jde ve věci v původním řízení a která je popsána v bodě 47 výše.

51

Mimoto plnění související s přípravou koní patřících provozovateli stáje na dostihy a jejich účastí v nich mají sice za cíl podporu soukromých zájmů provozovatele stáje, avšak tato plnění nelze považovat za přímou a bezprostřední související s celkovou ekonomickou činností, která spočívá v zajištění provozu takové stáje.

52

Z toho plyne, že v souladu s článkem 167 a čl. 168 písm. a) směrnice o DPH náleží osobě nacházející se v takové situaci jako P. Baštová plný nárok na odpotet DPH, kterou byly zatíženy náklady vynaložené na přípravu jejích koní na dostihy a na jejich účast v nich, jsou-li tyto koně skutečně určeni k prodeji nebo je-li tato jejich účast z objektivního hlediska prostředkem na podporu ekonomické činnosti stáje, jejíž provoz P. Baštová zajišťuje. Žádný nárok na odpotet naproti tomu nenáleží v případě DPH, kterou byly zatíženy náklady vynaložené na přípravu koní osoby povinné k dani na dostihy a na jejich účast v nich, nejsou-li tyto koně skutečně určeni k

prodeji, není-li tato jejich účást z objektivního hlediska prostředkem na podporu ekonomické činnosti stáje, jejíž provoz osoba povinná k dani zajišťuje, a neslouží-li tyto náklady k žádné jiné činnosti osoby povinné k dani, která by souvisela s její ekonomickou činností, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

53

Je totiž nesporné, že pokud osoba povinná k dani uskutečňuje souasně plnění zakládající nárok na odpočet a plnění, která nárok na odpočet nezakládají, může v souladu s čl. 173 odst. 1 prvním pododstavcem směrnice o DPH odečíst výlučně jen ten podíl DPH, který připadá na hodnotu prvního druhu plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. února 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, bod 37, a rozsudek ze dne 26. května 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, bod 37).

54

Konečně je třeba uvést, že závěry vyvozené z posouzení obsaženého v bodech 44 až 52 tohoto rozsudku nemají vliv na otázku zahrnutí ceny za umístění případně získané majitelem koně, který je osobou povinnou k DPH, do základu daně, což je odlišná otázka, jež závisí na kvalifikaci této ceny jako „protiplnění za poskytnutí služeb“. Z článku 73 směrnice o DPH totiž vyplývá, že při poskytnutí takových služeb, jako jsou služby ve vci v pšvodním řízení, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které poskytovatel získal nebo má získat od příjemce nebo této osoby za takové poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění. Z úvah uvedených v bodech 36 až 38 tohoto rozsudku přitom vyplývá, že cena za umístění, kterou případně získá kšpatřící osoba povinná k dani, nemůže být kvalifikována jako skutečné protiplnění za poskytnutí koně jeho majitelem pořadateli dostihu.

55

S ohledem na předcházející úvahy je třeba na první otázku písm. c) odpovědět takto:

—

Směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že nárok osoby povinné k dani, která podniká v oboru chov a trénink vlastních i cizích dostihových koní, na odpočet DPH zaplacené na vstupu v rámci plnění souvisejících s přípravou jejích vlastních koní na dostihy a jejich účastí v nich je dán z důvodu, že náklady na tato plnění jsou součástí obecných výdajů souvisejících s její ekonomickou činností, za podmínky, že náklady vynaložené na každé z předemtných plnění vykazují přímou a bezprostřední souvislost s touto celkovou činností. Tak tomu může být, souvisejí-li takto vynaložené náklady s dostihovými košmi, kteří jsou skutečně urřeni k prodeji, nebo je-li účast těchto koní v dostizích z objektivního hlediska prostředkem na podporu ekonomické činnosti, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

—

V případě, že je takový nárok na odpočet dán, nelze do základu DPH zahrnout případnou cenu, kterou osoba povinná k dani získala díky umístění některého z jejích koní v dostihu.

Ke druhé otázce

56

Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 98 směrnice o DPH ve spojení s bodem 14 přílohy III této směrnice vykládán v tom smyslu, že jediné komplexní

poskytnutí služeb tvořené několika dílčími plněními spočívajícími zejména v tréninku koní, využívání sportovních zařízení, ustájení koní, krmení a další péči o koně může být předmětem snížené sazby DPH.

57

Zprv je třeba upřesnit přesnost odkazu 98 směrnice o DPH a bodu 14 přílohy III této směrnice.

58

V tomto ohledu z odkazu 98 směrnice o DPH vyplývá, že uplatnění jedné nebo dvou snížených sazeb je možností, která je dána členským státem jako výjimka ze zásady, podle níž se uplatňuje základní sazba. Kromě toho lze podle tohoto ustanovení uplatnit snížené sazby DPH pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb, která jsou uvedena v příloze III této směrnice.

59

K výkladu této přílohy je třeba nejprve připomenout, že ustanovení, která mají povahu výjimky z určité zásady, musí být vykládána restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 1995, Oude Luttikhuis a další, C-399/93, EU:C:1995:434, bod 23, a rozsudek ze dne 17. března 2010, Komise v. Francie, C-492/08, EU:C:2010:348, bod 35).

60

Dále platí, že pojmy použité v příloze III směrnice o DPH musí být vykládány v souladu s obvyklým významem daných výrazů (rozsudek ze dne 4. března 2015, Komise v. Polsko, C-678/13, nezveřejněný, EU:C:2015:358, bod 46).

61

V daném případě ze znění bodu 14 přílohy III směrnice o DPH vyplývá, že tento bod dovoluje členským státem uplatnit sníženou sazbu DPH na „oprávnění k využívání sportovních zařízení“.

62

Z výrazu „oprávnění k využívání“ vyplývá, že uplatnění snížené sazby je možné, dochází-li k využívání této osobou, a nikoli osobou oprávněnou k dani provozující dané sportovní zařízení pro vlastní potřebu.

63

Pojem „využívání sportovních zařízení“ se váže k službám souvisejícím s provozováním sportu a tělesné výchovy, na které musí být v co možná největší míře pohlíženo jako na celek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, bod 26, a rozsudek ze dne 22. ledna 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, bod 25).

64

Jak přitom uvedl generální advokát v bodech 56 až 59 svého stanoviska, možnost uplatnit oprávnění k využívání sportovních zařízení do snížené sazby má v podstatě za cíl podpořit provozování sportovních aktivit a zlepšit jejich přístupnost pro jednotlivce.

Pojem „oprávněný k využívání sportovních zařízení“ proto musí být chápán tak, že má právo na oprávněný využívat zařízení určená k provozování sportu a tělesné výchovy a rovněž jejich využívání za tímto účelem.

Z toho plyne, že poskytování služeb souvisejících s využíváním zařízení nezbytných k provozování jezdeckých sportů sice může spadat pod bod 14 přílohy III směrnice o DPH, avšak neplatí to pro služby související s využíváním zařízení určených k pasivnímu pobývání koní ve stájích, jejich krmení nebo péči o ně ani s využíváním odpadkových či skladovacích prostor.

Je na předkládajícím soudu, aby posoudil, zda dílčí plnění v rámci poskytování služeb, o které jde ve věci v původním řízení, jež spočívá ve využívání sportovních zařízení ve smyslu, který mu přisuzují smlouvy uzavřené mezi P. Baštovou a majiteli koní, této definici odpovídá. V případě, že význam propůjčený uvedenými smlouvami tomuto dílčímu plnění neodpovídá „oprávněný k využívání sportovních zařízení“ ve smyslu bodu 14 přílohy III směrnice o DPH, nemůže být každopádně uvedené poskytování služeb zařazeno do snížené sazby DPH podle uvedeného bodu 14.

Zadruhé pro případ, že by předkládající soud po tomto posouzení dospěl k závěru, že toto dílčí plnění spočívající ve využívání sportovních zařízení může být zařazeno do snížené sazby DPH, je k zodpovězení položené otázky třeba připomenout, že pro účely DPH musí být každé plnění za běžných podmínek považováno za oddělené a samostatné, jak vyplývá z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. října 2005, *Levob Verzekeringen a OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 20, a rozsudek ze dne 27. září 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, bod 14).

Z judikatury Soudního dvora nicméně vyplývá, že za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta každé zvlášť, a vést tak stěží ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná (viz rozsudek ze dne 2. prosince 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, bod 23 a citovaná judikatura).

O jediné plnění se jedná, zejména pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (rozsudek ze dne 27. října 2005, *Levob Verzekeringen a OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 22, a rozsudek ze dne 29. března 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, bod 23).

Tak je tomu rovněž v případě, kdy jedno nebo více dílčích plnění musí být považováno za hlavní plnění, a naopak jedno nebo více jiných dílčích plnění musí být považováno za vedlejší plnění

sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu zejména tehdy, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 30, a rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, bod 52).

72

Pokud mezi dílčími plněními tvořícími jediné komplexní plnění nelze identifikovat hlavní dílčí plnění a jedno či více dílčích plnění vedlejších, musí být dílčí plnění tvořící toto komplexní plnění považována za rovnocenná.

73

V rámci spolupráce zavedené na základě článku 267 SFEU je v cíci předkládajícího soudu ověřit, zda tomu tak je, přičemž musí v rámci celkového posouzení přihlídnout ke kvalitativnímu, a nikoli jen kvantitativnímu významu relevantních dílčích plnění. Soudní dvůr mu nicméně může poskytnout všechny prvky výkladu unijního práva, které pro něj mohou být užitečné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 23, a rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 33).

74

V daném případě předkládající soud jasně uvádí, že poskytnutí služeb ve vci v povodním řízení, tak jak vyplývá ze smluv uzavřených mezi P. Baštovou a majiteli koní, které je tvořeno těmi dílčími plněními, tj. zaprvé tréninkem koní, zadruhé využíváním sportovních zařízení a zatetí ustájením koní, jejich krmením a další péčí o ně, je jediným komplexním plněním. Takový závěr je vskutku jediný možný, je-li skutečným cílem smluvních stran kombinace těchto dílčích plnění, která jsou součástí tohoto plnění, kdy využívání sportovních zařízení je objektivně nezbytné pro trénink dostihových koní a kdy plnění spojená s ustájením a krmením koní a s péčí o ně jsou určena hlavně k tomu, aby trénink koní a využívání sportovních zařízení doplňovala a usnadňovala.

75

S výhradou ověření, které provede předkládající soud, je tedy z informací obsažených v předkládacím rozhodnutí patrné, že služby poskytující v tréninku a využívání sportovních zařízení tvoří v rámci tohoto komplexního plnění dvě dílčí plnění, která mají z hlediska jeho cíle rovnocenný význam, kdežto plnění související s ustájením a krmením koní a s péčí o ně jsou ve vztahu k těmto dvěma dílčími plněními vedlejší. Vzhledem k tomu, že pod sníženou sazbou upravenou v článku 98 směrnice o DPH ve spojení s bodem 14 její přílohy III spadá pouze využívání sportovních zařízení, nelze tuto sníženou sazbu uplatnit na jediné komplexní plnění, o které jde ve vci v povodním řízení (obdobně viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, body 41 až 43).

76

I kdyby p?edkládající soud dosp?l na základ? skutkových okolností v?ci v p?vodním ?ízení, zejména s ohledem na smlouvy uzav?ené mezi P. Baštovou a majiteli koní, k záv?ru, že hlavní dílí pln?ní v rámci jediného komplexního pln?ní p?edstavuje trénink koní, platil by tentýž záv?r a uvedené pln?ní by ani v takovém p?ípad? nemohlo být za?azeno do snížené sazby podle ?lánku 98 sm?rnice o DPH ve spojení s bodem 14 její p?ílohy III.

77

Ve sv?tle p?edchozích úvah je t?eba na druhou otázku odpov?d?t tak, že ?lánek 98 sm?rnice o DPH ve spojení s bodem 14 její p?ílohy III musí být vykládán v tom smyslu, že jedin? komplexní poskytnutí služeb tvo?ené n?kolika dílími pln?ními spo?ívajícími zejména v tréninku koní, využívání sportovních za?ízení, ustájení koní, krmení a další pé?i o kon? nem?že být p?edm?tem snížené sazby DPH, pokud využívání sportovních za?ízení ve smyslu bodu 14 p?ílohy III této sm?rnice a trénink koní tvo?í dv? rovnocenná dílí pln?ní v rámci tohoto komplexního pln?ní nebo pokud trénink koní tvo?í hlavní dílí pln?ní v rámci uvedeného komplexního pln?ní, což p?ísluší posoudit p?edkládajícímu soudu.

K náklad?m ?ízení

78

Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (?tvrtý senát) rozhodl takto:

1)

?lánek 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí kon? jeho majitelem, který je osobou povinnou k dani z p?ídané hodnoty, po?adateli dostihu za ú?elem ú?asti tohoto kon? v dostihu není poskytnutím služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení v p?ípad?, kdy se za toto jeho poskytnutí nevyplácí odm?na za ú?ast nebo jiná p?ímá odm?na a kdy cenu za umíst?ní obdrží pouze majitelé t?ch koní, kte?í se v dostihu umístili na ocenitelném míst?, i kdyby tato cena za umíst?ní byla stanovena dop?edu. Takové poskytnutí kon? je naproti tomu poskytnutím služby za úplatu v p?ípad?, že za n? po?adatel poskytne odm?nu nezávislou na umíst?ní daného kon? v dostihu.

2)

Sm?rnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že nárok osoby povinné k dani, která podniká v oboru chov a trénink vlastních i cizích dostihových koní, na odpo?et dan? z p?ídané hodnoty zaplacené na vstupu v rámci pln?ní souvisejících s p?ípravou jejích vlastních koní na dostihy a jejich ú?astí v nich je dán z d?vodu, že náklady na tato pln?ní jsou sou?ástí obecných výdaj? souvisejících s její ekonomickou ?inností, za podmínky, že náklady vynaložené na každé z p?edm?tných pln?ní vykazují p?ímou a bezprost?ední souvislost s touto celkovou ?inností. Tak tomu m?že být, souvisejí-li takto vynaložené náklady s dostihovými ko?mi, kte?í jsou skute?n?

ur?eni k prodeji, nebo je-li ú?ast t?chto koní v dostizích z objektivního hlediska prost?edkem na podporu ekonomické ?innosti, což p?ísluší ov?ít p?edkládajícímu soudu.

V p?ípad?, že je takový nárok na odpo?et dán, nelze do základu dan? z p?idané hodnoty zahrnout p?ípadnou cenu, kterou osoba povinná k dani získala díky umíst?ní n?kterého z jejích koní v dostihu.

3)

?lánek 98 sm?rnice 2006/112 ve spojení s bodem 14 její p?ílohy III musí být vykládán v tom smyslu, že jediné komplexní poskytnutí služeb tvo?ené n?kolika díl?ími pln?ními spo?ívajícími zejména v tréninku koní, využívání sportovních za?ízení, ustájení koní, krmení a další pé?i o kon? nem?že být p?edm?tem snížené sazby dan? z p?idané hodnoty, pokud využívání sportovních za?ízení ve smyslu bodu 14 p?ílohy III této sm?rnice a trénink koní tvo?í dv? rovnocenná díl?í pln?ní v rámci tohoto komplexního pln?ní nebo pokud trénink koní tvo?í hlavní díl?í pln?ní v rámci uvedeného komplexního pln?ní, což p?ísluší posoudit p?edkládajícímu soudu.

von Danwitz

Juhász

Vajda

Jürimäe

Lycourgos

Takto vyhlášeno na ve?ejném zasedání v Lucemburku dne 10. listopadu 2016.

Vedoucí soudní kancelá?e

A. Calot Escobar

P?edseda ?tvrtého senátu

T. von Danwitz

(*) Jednací jazyk: ?eština.