

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

NILSE WAHLA

přednesené dne 14. června 2016(1)

Věc C-432/15

Odvolací finanční řízení

proti

Pavla Bašová

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nejvyšším správním soudem (Česká republika)]

„Daně – DPH – Směrnice 2006/112/ES – Definice ‚poskytování služeb za úplatu‘ – Koňské dostihy – Ceny za umístění – Odpočet DPH na vstupu – Zajišťování provozu dostihové stáje – Využívání sportovních zařízení“

1. George Orwell provokativně napsal, že když se sport bere vážně, ovládá ho „nerespektování pravidel“(2). Naproti tomu zdařování ekonomické činnosti je jedna z nejregulovanějších oblastí, a to nejen v rámci Unie. Profesionální sportovci proto musí minimálně při podávání daňových přiznání a odvádění příslušných plateb státu respektovat všechna pravidla, která se na ně vztahují.

2. V tomto řízení vyvstala řada otázek týkajících se použitelnosti právní úpravy daně z přidané hodnoty („DPH“) na ekonomickou činnost, která je činností sportovní nebo s ní související, jako jsou koňské dostihy, nebo která zahrnuje využívání sportovních zařízení.

I – Právní rámec

A – Unijní právo

3. Článek 2 směrnice o DPH(3) stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

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

[...]“

4. Článek 24 směrnice o DPH stanoví:

„1. ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

[...]“

5. Příloha 98 směrnice o DPH stanoví:

„1. členské 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.

[...]“

6. Příloha III směrnice o DPH obsahuje seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98. Bod 14 této přílohy uvádí „využívání sportovních zařízení“.

B – Vnitrostátní právo

7. Ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění rozhodném pro předmětné zdaňovací období, stanoví, že předmětem daně je „poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečnění ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku“.

8. Dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH se „úplatou“ rozumí „částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění“.

9. Dle § 5 odst. 2 zákona o DPH se ekonomickou činností rozumí „soustavná činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně dílní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů [...]. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmu, pokud je tento majetek využíván soustavně [...]“

10. Dle § 14 odst. 1) zákona o DPH se poskytnutím služby rozumí „všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také a) převod práv, b) poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkové využitelné hodnoty, c) vznik a zánik věcného břemene, d) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci“.

11. Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

12. Dle § 47 odst. 4 se u služeb „uplatňuje základní sazba daně, pokud zákon nestanoví jinak. U služeb uvedených v příloze č. 2 se uplatňuje snížená sazba daně“.

13. V příloze č. 2 zákona o DPH je uvedena mimo jiné služba „použití sportovních zařízení krytých i nekrytých ke sportovním činnostem“.

II – Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

14. Pavlína Baštová je registrována jako plátce DPH. Podniká mimo jiné v oboru chov a trénink dostihových koní. Stáj, kterou pro tyto účely využívá, byla obsazena částečně vlastními a částečně cizími koňmi, kteří jí byli svěřeni k přípravě na dostihy. Vedle dostihových koní měla dva vlastní koně, které využívala k agroturistice a při výchově mladých koní, a dále chovné klisny

a hřibata.

15. Součástí příjmů P. Baštové byly ceny získané vlastními koňmi a trenérské podíly z cen získaných cizími koňmi. Další část příjmů jí plynula z plateb za přípravu cizích koní na dostihy.

16. V daňovém přiznání za IV. čtvrtletí roku 2010 uplatnila P. Baštová plný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, která souvisela s a) přípravou koní na dostihy a účástí v nich, včetně nákladů na přihlášku, na startovné a na asistenci pomocníků při dostizích, b) pořízení spotřebního materiálu pro koně, jejich krmením a výstrojí pro jezdce, c) přijetím veterinárních služeb a pořízení léků pro koně, d) spotřebou elektřiny ve stáji, e) spotřebou nafty pro dopravní prostředky, f) pořízením shrnovače na výrobu sena a senáže a pořízením zařízení pro traktor, g) přijetím poradenských služeb souvisejících s chodem stáje. Přijatá plnění se týkala vlastních i cizích koní.

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

18. Finanční úřad v Ostrově neuznal nárok na plný odpočet a nesouhlasil ani se zařazením služby „zajištění provozu dostihové stáje“ do snížené sazby DPH. Pavlína Baštová se proti tomuto rozhodnutí odvolala k Finančnímu úředitelství v Plzni, které jí žádost vyhovělo. Neuznalo však nárok na odpočet DPH za účast koní P. Baštové v dostizích, jelikož účast vlastních koní v dostizích podle jeho názoru nepředstavuje zdanitelné plnění. Finanční úředitelství v Plzni dále nesouhlasilo se zařazením služby „zajištění provozu dostihové stáje“ do snížené sazby DPH.

19. Pavlína Baštová podala proti předmetnému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, který jí přisvědčil, takže rozhodnutí zrušil a vrátil věc Odvolacímu finančnímu úředitelství. Odvolací finanční úředitelství podalo kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

20. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud měl pochybnosti o výkladu ustanovení práva směrnice o DPH, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1a) Je poskytnutí koně jeho majitelem (který je osobou povinnou k dani) pořadatel dostihu za úelem účasti koně v dostihu poskytnutím služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice [o DPH], a tedy plněním, které podléhá DPH?

1b) V případě kladné odpovědi, je třeba za protiplnění považovat cenu za umístění získanou v dostihu (kterou však nezíská každý kůň účastnící se dostihu) nebo přijetí služby spočívající v možnosti účasti koně v dostihu, kterou poskytuje pořadatel dostihu majiteli koně, nebo jiné protiplnění?

1c) V případě záporné odpovědi, je tato skutečnost sama o sobě důvodem pro krácení odpočtu DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění vynaložených na přípravu vlastních koní pro dostihy nebo je třeba považovat účast koně v dostihu za součást ekonomické činnosti osoby, která podniká v oboru chov a trénink dostihových koní vlastních i cizích, a náklady na chov vlastních koní a jejich účast v dostizích zahrnout do obecných výdajů souvisejících s ekonomickou činností této osoby? Pokud je odpověď na tuto dílčí otázku kladná, je třeba zahrnout cenu za umístění do základu daně a odvést DPH na výstupu, nebo se jedná o příjem, který základ DPH vůbec neovlivní?

2a) Pokud je třeba hledět pro účely DPH na několik dílčích služeb jako na jediné plnění, jaká jsou kritéria pro určení jejich vzájemného vztahu, tedy pro určení, zda se jedná o plnění vůči sobě rovnocenná, nebo o plnění ve vztahu hlavní a vedlejší služby? Existuje mezi těmito kritérii nějaká

hierarchie z hlediska jejich pořadí a váhy?

2b) Je třeba vykládat čl. 98 směrnice [o DPH] ve spojení s přílohou III této směrnice tak, že vyloučí zařazení služby do snížené sazby, pokud se skládá ze dvou dílčích plnění, na která je třeba hledět pro účely DPH jako na jediné plnění a zároveň jsou tato plnění v sobě rovnocenná, přičemž jedno z nich nelze samo o sobě zařadit do žádné z kategorií uvedených v příloze III směrnice [o DPH]?

2c) V případě kladné odpovědi na otázku 2b), brání kombinace dílčí služby oprávnění k využití sportovních zařízení s dílčí službou trenéra dostihových koní za okolností, jaké jsou v posuzované věci, zařazení této služby jako celku do snížené sazby DPH uvedené v bodě 14 přílohy III směrnice [o DPH]?

2d) Pokud by použití snížené daňové sazby nebylo vyloučeno na základě odpovědi na otázku 2c), jaký bude mít vliv na zařazení do příslušné sazby DPH skutečnost, že osoba povinná k dani poskytuje kromě služby využití sportovních zařízení a služby trenéra, také ustájení, krmení a další péči o koně? Je třeba pro účely DPH hledět na všechna tato dílčí plnění jako na jeden celek sdílející společný daňový režim?

21. V projednávané věci předložila písemná vyjádření Česká vláda a Komise.

III – Analýza

A – První okruh otázek

22. V rámci prvního okruhu otázek předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby objasnil, zda i) si majitel dostihové stáje může odpovízt DPH na vstupu u plnění uskutečněných za účelem poskytnutí vlastních koní pořadatelům dostihů k účasti těchto koní v dostihu a zda ii) cena za umístění v dostihu podléhá DPH.

23. Podle České vlády nelze pouhé poskytnutí koní pořadatelům dostihu považovat za poskytnutí služby za úplatu, neboť úplata zde chybí. Toto platí zejména pro ceny udělované za umístění v dostihu, neboť tyto ceny jsou udělovány jen některým koním. Majitel koní proto podle ní nemá pro tyto účely nárok na odpovízt DPH na vstupu. Komise naopak zastává názor, že přihlášení koní do dostihu za přihlašovací poplatek, a případně udělení ceny za vynikající umístění koní v dostihu je třeba považovat za zdanitelná plnění s jasnými důsledky pro odpovízatelnost DPH na vstupu.

24. Za účelem poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu se budu nejprve zabývat problematikou nastolenou konkrétně v otázce 1c).

25. Jak vyplývá z předkládacího usnesení, podle předkládajícího soudu je poskytování dostihových koní pořadatelům dostihů nedílnou součástí podnikání P. Baštové. Bez ohledu na zisk ceny za umístění v dostihu může samotná účast jejich koní v těchto dostizích (a tím spíše jejich možné umístění) zvýšit renomé a zlepšit image P. Baštové. To má pozitivní dopad na cenu, kterou může žádat za prodej vlastních koní a trénink cizích koní.

26. Tento aspekt je podle mého názoru klíčový. Podle ustálené judikatury Soudního dvora z ustanovení, ze systematiky a účelu směrnice o DPH jasně vyplývá, že veškerá ekonomická činnost je v zásadě zdanitelná(4). Pojem „ekonomická činnost“ je definován široce: podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH zahrnuje i „využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“. Toto je v souladu s bodem 5 odvodnění směrnice o DPH, podle něhož má být DPH vybírána „co nejvšeobecněji“.

27. Ve světle této judikatury je činnost majitele koní, který stejně jako P. Baštová provozuje

dostihovou stáj a poskytuje vlastní koně poádatelům dostihů s opravdovým záměrem získat ekonomický prospěch z činnosti chovatele a trenéra koní, jakož i další příjem v podobě cen za umístění, ekonomickou činností podle předpisů o DPH.

28. Z výše uvedeného vyplývá, že takový majitel dostihové stáje, jako je P. Baštová, může odpovízt DPH na vstupu ze zboží a služeb nabytých pro účely péřpravy vlastních koní do dostihů.

29. Měj závěr by byl samozřejmý odlišný, pokud by koně nebyli poádatelům dostihů poskytováni v rámci podnikatelské činnosti. Tak tomu může být např. v případě, že se majitel koní účastní závodů pouze v rámci hobby nebo pouze proto, aby si nárokoval odpovět DPH na vstupu za péři o koně, které používá pouze pro soukromé účely.

30. V tomto ohledu je užitečné podotknout, že podle ustálené judikatury se činnost považuje za ekonomickou pouze v případě, že je prováděna za účelem získávání pravidelného příjmu(5) nebo jinými slovy za úplatu(6). Příjem však nelze získat, pokud je činnost prováděna výlučně zdarma(7) nebo bez reálné vyhlídky na získání jakékoli úplaty. Činnost, kterou osoba povinná k dani provozuje jenom jako koníček či volnočasovou aktivitu nebo bez vyhlídky na přímý či nepřímý ekonomický zisk, proto není součástí ekonomické činnosti takové osoby. To má samozřejmý dopad na odpovitatelnost (či neodpovitatelnost) DPH na vstupu. Směrnice o DPH totiž obsahuje i ustanovení upravující situaci, kdy osoba povinná k dani využívá zboží, které je součástí obchodního majetku, k soukromým účelům(8).

31. V návaznosti na tento závěr je třeba se zabývat otázkou, zda by měla cena za umístění v dostihu podléhat DPH. Odpověď na tuto otázku podle mého názoru vyplývá z odpovědi na první část otázky 1c).

32. Nejprve bych chtěl zdraznit, že účast na závodech a jiných sportovních událostech s sebou může často nést poskytování několika různých, avšak úzce spojených služeb(9). To znamená, že pro účely předpisů o DPH může mezi účastníkem (jako je majitel koně přihlášeného do dostihu) a pořadatelem sportovní události dojít k více než jednomu plnění. V závislosti na konkrétních okolnostech si mohou majitel koně a pořadatel dostihu navzájem poskytovat jednu či více služeb. Jinými slovy, oba tedy mohou být souasně příjemci u jednoho typu plnění a poskytovateli u jiného.

33. Co je zdanitelným plněním v konkrétním případě samozřejmý nelze definovat abstraktně, nýbrž v závislosti na konkrétních znacích ujednání mezi majitelem koně a pořadatelem dostihu v konkrétní situaci(10). Z širšího pohledu si lze představit minimálně tři různé situace.

34. Nejprve může jít o situaci, kdy majitel koně, který si přeje přihlásit koně do dostihu, souhlasí se zaplacením poplatku pořadateli dostihů. To je podle předkládajícího soudu obecně případ dostihů, kterých se se svými kořmi účastní P. Baštová. Stejně jako v rozsudku ve věci Town & County Factors, tato transakce zahrnuje „vzájemné plnění“ ve smyslu judikatury Soudního dvora. Poplatek zaplacený majitelem koně je úplatou za služby, které mu pořadatel dostihů poskytuje (organizace závodu, logistické zázemí a související služby)(11).

35. Dále mohou existovat situace, kdy majitel koně bez ohledu na jeho výkon v závodě obdrží od pořadatele odměnu za účast. K tomu může docházet např. u slavných koní, v jejichž případě již účast v dostihu zvyšuje komerční hodnotu a prestiž závodu. V takové situaci je platba pořadatele dostihu majiteli koně úplatou za službu, kterou majitel pořadateli poskytne tím, že souhlasí s účastí svého koně v tomto závodě.

36. A konečně jde o situaci, kdy, jak tomu je zřejmé v případě většiny dostihů, pořadatel může udělit několik cen koním, kteří podali nejlepší výkon. Podle mého názoru i v tomto případě

dochází ke zdanitelnému plnění pro účely DPH: cena, kterou majitel koně získal, je úplatou za vynikající výkon koně v dostihu, který závod učinil zajímavějším a cennějším. Poskytnutím koni k účasti v dostihu umožňuje majitel koně pořadatel dostihu zorganizovat událost, která přitáhne veřejnost, kterou mohou vysílat média a která může být zajímavá pro inzerenty a sponzory(12). Pořadatel dostihu by tuto událost nemohl uspořádat a inzerovat bez určitého počtu účastníků se koní a komerční hodnota takové události samozřejmě roste s kvalitou těchto koní(13). Pořadatel dostihu i majitel koně tedy nesporně mají z takové transakce přímý prospěch(14). Mezi vynikajícím výkonem koně v dostihu (poskytnutá služba) a vyplacením ceny (přijatá úplata) je proto přímá souvislost.

37. To, že cenu nezíská každý kůň, který se účastní dostihu, a že získání ceny závisí na události, kterou strany nemají plně pod kontrolou, neznamená, že nejde o plnění za úplatu. Je-li cena udělena, představuje pro příjemce úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, kterou skutečně obdržel(15). Ceny za umístění v dostihu by proto měly být v zásadě zdanitelným plněním podle předpisů o DPH.

38. Argumenty v opačném smyslu, které předložila česká vláda, mne nepřesvědčily. To, že zaplacení úplaty závisí na splnění konkrétní podmínky, nečiní toto plnění bezplatným.

39. Pro vysvětlení lze uvést následující příklad. Vyžádá-li si někdo služby několika realitních kanceláří, aby mu pomohly s prodejem domu, všechny tyto kanceláře poskytnou této osobě služby. Všechny typicky zveřejní inzeráty v různých médiích, zorganizují prohlídky pro potenciální kupce a obecně poradí prodávajícímu, jak maximalizovat šanci na prodej. Nedohodnou-li se však jinak, pouze ta kancelář, která nalezne kupce, obvykle získá od prodávajícího (nebo od kupujícího) předem určený poplatek či provizi jako odměnu za služby a ostatní zaplacené nedostanou. Nelze přitom pochybovat o tom, že částka zaplacená úspěšné kanceláři představuje úplatu za poskytnuté služby, a tedy zdanitelné plnění podle předpisů o DPH.

40. Soudní dvůr již rozhodl, že ekonomické činnosti, jež uskutečňují osoby povinné k dani podle předpisů o DPH, jsou činnostmi „prováděnými za účelem získání protihodnoty *nebo činnostmi, které lze kompenzovat protihodnotou*“(16). Soudní dvůr rovněž potvrdil, že to, že se výše protiplnění může lišit, nezpochybuje existenci přímé souvislosti mezi poskytnutím služeb a poskytnutou protihodnotou(17).

41. Vrátime-li se k dostihům, je třeba zdůraznit, že vyplacení ceny za umístění nezávisí na libovůli pořadatele dostihu, ale jde o právní či smluvní závazek tohoto pořadatele. Počet a výše udělovaných cen a podmínky, za nichž mají být uděleny, jsou určeny předem a jsou známy majitelům, kteří s těmito podmínkami souhlasí tím, že koně přihlásí do závodu. Tento aspekt je třeba zdůraznit: před závodem je nejistá pouze identita vítěze. Dodávám pouze, že šance na výhru ceny je obvykle to hlavní, co majitele koní motivuje k přihlášení koní do závodu.

42. Všechny tyto skutečnosti považoval Soudní dvůr ve věci Tolsma za relevantní pro posouzení, zda mezi poskytnutím služby a získaným protiplněním existuje přímá souvislost(18). Cena za umístění v dostihu by proto podle mého názoru měla podléhat DPH.

43. Vzhledem k odpovědi na otázku 1c) není třeba odpovídat na otázky 1a) a 1b).

44. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první okruh otázek takto: i) je-li účast koně v dostihu jednou ze složek ekonomické činnosti osoby, která chová a trénuje dostihové koně, zakládají náklady na tuto složku nárok na odpočet DPH na vstupu; a ii) udělení ceny koním, kteří podali nejlepší výkon, je zdanitelným plněním podle směrnice o DPH.

B – Druhý okruh otázek

45. Podstatou druhého okruhu otázek předkládajícího soudu je, zda lze na zajištění provozu dostihové stáje jako celek uplatnit na základě bodu 14 přílohy III směrnice o DPH sníženou sazbu DPH.

46. Předkládající soud uvádí, že služba, kterou P. Baštová poskytuje majitelům cizích koní – nazývaná v povodním řízení obecně jako „zajištění provozu dostihové stáje“ – ve skutečnosti zahrnuje několik dílčích služeb jako trénink koní, využívání sportovních zařízení, celodenní ustájení, krmení a další péči o koně. Ve své tle okolností v povodním řízení se předkládající soud přiklání k názoru, že služby, které P. Baštová poskytuje majitelům koní, by měly být považovány za jediné plnění, a měly by proto být zařazeny do jedné sazby DPH. Tento soud však má pochybnosti o tom, zda by jedna či více těchto služeb měla být považována za hlavní a ostatní za vedlejší. Žádá tedy Soudní dvůr, aby uvedl kritéria, která by měla být za tímto účelem použita. To je důležité z toho důvodu, že některé poskytované služby mohou zahrnovat využívání sportovních zařízení.

47. Česká vláda a Komise navrhuje, aby Soudní dvůr odpověděl na tyto otázky tak, že zajištění provozu dostihové stáje jako celek není zařaditelné do snížené sazby DPH na základě bodu 14 Přílohy III směrnice o DPH.

48. S tím se ztotožňuji.

49. Na úvod je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury musí být za určitých okolností několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta odděleně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. O jediné plnění se jedná, zejména pokud jsou dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojeny, že objektivně tvoří jediné neoddelitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. O takové plnění se jedná v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění naopak představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim(19).

50. Na základě informací obsažených v předkládacím usnesení se mi názor předkládajícího soudu na nedělitelnost služeb, které P. Baštová poskytuje, jeví jako odvodný. Majitelé koní, kteří si od ní kupují služby, nehledají pouze trenéra pro své koně nebo možnost využívat sportovní zařízení, které P. Baštová vlastní, ale i celodenní ustájení a celkovou péči o tato zvířata. Aťkoli by tyto služby mohly být v zásadě poskytovány zvlášť, zákazníci P. Baštové, kteří uzavírají smlouvu označovanou jako „smlouva o zajištění provozu dostihové stáje“, hledají právě kombinaci všech těchto služeb(20). Jednotlivé poskytované služby jsou jinými slovy natolik úzce spjaté, že je poskytovatel služby (P. Baštová) a hlavně její zákazníci (majitelé) považují za součást jednoho balíčku(21).

51. To, zda všechny tyto služby představují pro účely určení sazby daně jeden celek, ovšem musí s konečnou platností určit předkládající soud. Pokud by tento soud setrval na svém prvotním názoru na tuto otázku, musel by určit, zda je některé z těchto služeb třeba považovat za hlavní pro účely předpisu o DPH. Pavlína Baštová totiž tvrdí, že hlavní roli hrají služby spočívající ve využívání sportovních zařízení, a plnění proto musí být jako celek zařazeno do snížené sazby DPH.

52. V tomto ohledu je důležité zdůraznit, že podle Soudního dvora je plnění považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, zejména není-li pro zákazníka samotným cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek(22). Při rozlišování hlavního a

vedlejšího plnění Soudní dvůr zkoumal i význam jednotlivých plnění pro zákazníky, čas potřebný k jejich poskytnutí a podíl z celkových nákladů poskytovatele, který připadá na jednotlivá plnění(23).

53. S ohledem na to se postup navrhaný předkládajícím soudem, který konkrétně spočívá v posouzení relativní hodnoty jednotlivých plnění a času potřebného k jejich poskytnutí, jeví jako odůvodněný. V této souvislosti bych ovšem nepomíjel ani informace, které lze dovodit z nákladů, které P. Baštová vynakládá při poskytování každé z těchto služeb (které se do jejich hodnoty obecně promítají, ale také nemusí), jakož i význam, který tímto službám přikládá zákazník.

54. Na tomto místě však musím před tím, než přikročím k hlubší analýze této otázky, objasnit význam a přesnost bodu 14 Přílohy III směrnice o DPH, podle něhož lze do snížené sazby DPH zařadit „využívání sportovních zařízení“.

55. Podle ustálené judikatury je možnost uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby dána členským státem jako výjimka ze zásady, že se uplatní základní sazba. Snížené sazby DPH se však vztahují pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb uvedená v příloze III této směrnice(24). Podle ustálené judikatury musí být ustanovení, která mají povahu výjimky z určité zásady, vykládána restriktivně(25). Soudní dvůr již dále rozhodl, že výrazy použité v Příloze III směrnice o DPH musí být vykládány v obvyklém slova smyslu(26).

56. Vzhledem k výše uvedenému jsem toho názoru, že pojem „využívání sportovních zařízení“ zahrnuje činnosti, které souvisí striktně s provozováním sportu jednotlivci. Využívání zařízení je tedy prostředkem k tomu, aby jednotlivci mohli sport provozovat. Cílem bodu 14 Přílohy III směrnice o DPH tak podle mého názoru je stejný jako v případě čl. 132 odst. 1 písm. m) téže směrnice(27) podpora provozování sportovních aktivit(28) širokými vrstvami obyvatelstva(29). Úelem tohoto ustanovení je jinými slovy podpořit jednotlivce v provozování těchto forem tělesné činnosti, které ať již prostřednictvím organizované úasti či nikoli přispívají k projevení či zdokonalení tělesné a psychické kondice, rozvoji společenských vztahů či dosažení výsledků v soutěžích(30).

57. Pokud by byl pojem „využívání sportovních zařízení“, vykládán široce tak, aby zahrnoval i všechny činnosti (mimo jiné celodenní ustájení koní, krmení a jinou péči o koně) a zařízení (k němuž lze zařadit jezdecké vybavení, krmivo, čistící prostředky, stáje a boxy, jízdárnu, travnatou plochu, mycí stanoviště, odstavné a skladovací plochy) uvedené v předkládacím usnesení, tato výjimka by byla příliš rozšiřována(31).

58. Tento výklad by byl rovněž nekonsistentní s tím, jak je v běžném každodenním jazyce chápán pojem „využívání sportovního zařízení“. Tento pojem by podle mě měl být obecně chápán v tom smyslu, že označuje využívání stálých (bazény, závodiště, sportovní haly a fitness centra) či dočasných (veřejná náměstí, pláže či pozemky provizorně sloužící jako sportoviště pro konkrétní sportovní událost)(32) nemovitých zařízení(33) jednotlivci, kteří právě trénují či se účastní soutěže.

59. Aťkoli se tedy výjimka stanovená v bodě 14 Přílohy III směrnice o DPH má vztahovat na využívání zařízení, jako například využívání tréninkové dráhy, osobami trénujícími jízdu na koni, nelze totéž říci o všech činnostech potřebných k provozování dostihové stáje(34) popsaných předkládajícím soudem. O využívání sportovních zařízení ve smyslu směrnice o DPH konkrétně nejde, pokud je kůň jen krmen, čištění či je o něj pečováno personálem, nebo pokud pouze odpočívá ve stáji či ve výběhu. Je tomu tak nejen proto, že není využíváno sportovní zařízení, ale i proto, že žádná osoba neprovozuje sport.

60. Vnitrostátní soud musí mít toto na paměti, až bude porovnávat hodnotu, trvání, náklady a

význam služeb spočívajících ve využívání sportovních zařízení v poměru k hodnotě, trvání, nákladům a významu jiných služeb.

61. Podle mého názoru ze spisu vyplývá, že činnosti spočívající ve využívání sportovních zařízení nepředstavují co do hodnoty, trvání, nákladů či významu jiná plnění. Činnosti jako krmení, celodenní ustájení a obecná péče o koně podle mě nejsou službami majícími relativně nízkou hodnotu: všechny jsou důležité k zajištění pohody a zdravotnosti koní tak, aby podávali nejlepší výkony při sportovních či jiných činnostech. V každém případě s sebou určitě nesou značné investice na straně majitele stáje, které by se podle mého předpokladu měly odrážet v ceně každé z těchto služeb, pokud by P. Bašťová rozepsala celkovou cenu na jednotlivá plnění. Tyto služby nejsou podle mě zanedbatelné ani v očích průměrného majitele koní(35): Nedovedu si představit, že by tito majitelé neměli starost o zdraví a pohodu svých zvířat. Mám konečně dojem, že naprostá většina času, kterou kůň stráví ve stáji P. Bašťové, je strávena ve vnitřních a vnějších odpočinkových prostorech, boxech, prostorech pro krmení atd. To všechno jsou prostory, které nelze, jak bylo vysvětleno výše, považovat za „sportovní zařízení“ ve smyslu směrnice o DPH.

62. Z těchto důvodů navrhuji, aby odpověď na druhý okruh otázek zněla v tom smyslu, že s výhradou ověření ze strany předkládajícího soudu nelze na zajišťování provozu dostihové stáje jako celek uplatnit sníženou sazbu DPH na základě bodu 14 Přílohy III směrnice o DPH.

IV – Závěry

63. Závěrem navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky Nejvyššího správního soudu (Česká republika) takto:

- je-li účast koně v dostihu jednou ze složek ekonomické činnosti osoby, která chová a trénuje dostihové koně, zakládají náklady na tuto složku nárok na odpočet DPH na vstupu. Udělení cen koním, kteří podali nejlepší výkon, je zdanitelným plněním pro účely směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty;
- s výhradou ověření ze strany vnitrostátního soudu nelze na zajišťování provozu dostihové stáje jako celek uplatnit sníženou sazbu daně z přidané hodnoty na základě bodu 14 Přílohy III směrnice 2006/112.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – „The Sporting Spirit“ (Sportovní duch), The London Tribune, prosinec 1945. Český překlad K. Hlinská, Uvnitř velryby a jiné eseje, 1. vyd. nakladatelství Atlantis, Brno 1997.

3 – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1).

4 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 29. října 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 31 a citovaná judikatura.

5 – Viz rozsudek ze dne 20. března 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, bod 18.

6 – Viz rozsudky ze dne 13. prosince 2007, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, bod 18, a ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 37.

7 – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Gemeente Borsele, C-520/14, EU:C:2015:855, bod 48 a citovaná judikatura.

- 8 – Viz zejména ?lánek 26 sm?rnice o DPH. Viz také ?lánek 184 a násl. téže sm?rnice.
- 9 – Obdobn? viz rozsudek ze dne 11. dubna 2000, Deliège, C?51/96 a C?191/97, EU:C:2000:199, bod 56.
- 10 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2013, Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, body 21 a 22.
- 11 – Rozsudek ze dne 17. září 2002, Town & County Factors, C?498/99, EU:C:2002:494, bod 20.
- 12 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. dubna 2000, Deliège, C?51/96 a C?191/97, EU:C:2000:199, bod 57.
- 13 – Rychle b?žící k?? také pravd?podobn? zvýší rychlost ostatních koní. Jak napsal Publius Ovidius Naso (43 p?. n. l. –17 n. l.): „*Tum bene fortis equus reserato carcere currit /cum quos praetereat quosque sequatur habet.*“ („Tehdy pob?ží dob?e, jsa ze stáje pušt?n, o? statný, má-li, koho by p?edb?h anebo koho by stih.“) (Um?ní milovati, Kniha III, 595–596, z latinského originálu *Ars amatoria* p?eložil Ivan Bureš, 1. vyd. nakladatelství Nibiru, Praha 2006).
- 14 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. b?ezna 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, bod 14.
- 15 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. září 2002, Town & County Factors, C?498/99, EU:C:2002:494, bod 27 a citovaná judikatura.
- 16 – Rozsudek ze dne 1. dubna 1982 Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, bod 11 (zd?razn?no autorem stanoviska).
- 17 – Rozsudek ze dne 29. ?íjna 2015 Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, bod 37.
- 18 – Viz rozsudek ze dne 3. b?ezna 1994, C?16/93, EU:C:1994:80, body 17 a 19.
- 19 – Viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 30 a citovaná judikatura.
- 20 – Viz rozsudek ze dne 19. ?ervence 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, body 24 a 25.
- 21 – V tomto smyslu viz rovn?ž stanovisko generální advokátky Sharpston ve v?ci Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:276, bod 27.
- 22 – Viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, bod 41 a citovaná judikatura.
- 23 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 11. února 2010, Graphic Procédé, C?88/09, EU:C:2010:76, bod 32; 29. b?ezna 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, bod 36; a 27. ?íjna 2005, Levob Verzekering a OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, bod 28.
- 24 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 17. ?ervna 2010, Komise v. Francie, C?492/08, EU:C:2010:348, bod 35 a citovaná judikatura.
- 25 – Tamtéž.
- 26 – Viz rozsudek ze dne 4. ?ervna 2015, Komise v. Polsko, C?678/13, EU:C:2015:358, bod 46 a

citovaná judikatura.

27 – Toto ustanovení zahrnuje „poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost“.

28 – K pojmu „sporty“ ve smyslu předpisu o DPH, který je autonomním pojmem unijního práva, viz rozsudek ze dne 21. února 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17.

29 – Obdobně viz rozsudek ze dne 19. prosince 2013, The Bridport a West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, bod 20 a citovaná judikatura.

30 – Viz čl. 2 odst. 1 písm. a) Evropské charty sportu přijaté výborem ministrů Rady Evropy dne 24. září 1992, ve znění pozdějších změn.

31 – V tomto smyslu obdobně viz rozsudek ze dne 8. března 2012, Komise v. Francie, C-596/10, EU:C:2012:130, bod 54.

32 – Viz Swinkels, J. J. P., Sports under EU VAT, International VAT Monitor, 2. července 2010, č. 4, s. 280 a 281.

33 – Zatímco tento výraz v anglickém jazykovém znění směrnice 2006/112 může být v tomto nejednoznačný, jiná jazyková znění uvedené směrnice jsou celkem jasná: např. v dánštině („sportsfaciliteter“), němčině („Sportanlagen“), španělštině („instalaciones deportivas“), francouzštině („installations sportives“), italštině („impianti sportivi“), nizozemštině („sportaccomodaties“), portugalštině („instalações desportivas“), rumunštině („instalațiiilor sportive“), a švédštině („sportanläggningar“).

34 – V tomto smyslu obdobně viz rozsudek ze dne 8. března 2012, Komise v. Francie, C-596/10, EU:C:2012:130, bod 55.

35 – Toto musí být posouzeno z pohledu typického spotřebitele, kterého je třeba vymezit na základě objektivních kritérií. To, že někteří zákazníci mohou mít jiný názor, je irelevantní. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, body 33 a 35.