

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

NILS WAHL

prednesené 14. júna 2016 (1)

Vec C-432/15

Odvolací finanční ředitelství

proti

Pavlíne Baštovej

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Nejvyšší správní soud (česká republika)]

„Dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – Definícia pojmu ‚poskytovanie služieb za protihodnotu‘ – Konské dostihy – Peňažné výhry – Odpočítanie dane na vstupe – Prevádzka dostihovej stajne – Využívanie športových zariadení“

1. George Orwell provokatívne napísal, že keď sa šport berie vážne, dochádza v ňom k „nerešpektovaniu pravidiel“(2). Naopak zdačovanie hospodárskej činnosti je jedna z najregulovanejších oblastí, a to nielen v rámci Únie. Profesionálni športovci preto musia minimálne pri podávaní daňových priznaní a platení príslušných platieb štátu rešpektovať všetky pravidlá, ktoré sa na nich vzťahujú.

2. V tomto konaní sa kladie viacero otázok týkajúcich sa uplatnenia právnej úpravy dane z pridanej hodnoty („DPH“) na ekonomickú činnosť, ktorá je športovou činnosťou alebo s ňou súvisí, ako sú konské dostihy, alebo ktorá zahŕňa využívanie športových zariadení.

I – Právny rámec

A – Právo EÚ

3. Článok 2 smernice o DPH(3) stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

...

(c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

4. Článok 24 smernice o DPH stanovuje:

„1. Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.

...“

5. Článok 98 smernice o DPH stanovuje:

„1. Členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

...“

6. Príloha III smernice o DPH stanovuje zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby uvedené v článku 98. Bod 14 tejto prílohy uvádza „používanie športových zariadení“.

B – Vnútroštátne právo

7. Ustanovenie § 2 ods. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) v znení rozhodujúcim pre predmetné zdaňovacie obdobie, stanovuje, že predmetom dane je poskytnutie služby za protihodnotu zdaniteľnou osobou v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti s miestom plnenia v Českej republike“.

8. Podľa § 4 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sa „protihodnotou“ rozumie „zaplatenie v peniazoch alebo platobnými prostriedkami nahradzujúcimi peniaze alebo hodnota poskytnutého nepeňažitého plnenia“.

9. Podľa § 5 ods. 2 zákona o DPH sa hospodárskou činnosťou rozumie „sústavná činnosť výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane ťažobných činností a poľnohospodárskej výroby a sústavnej činnosti vykonávanej podľa osobitných právnych predpisov.... Za ekonomickú činnosť sa tiež považuje využitie hmotného a nehmotného majetku na účely získania príjmu, pokiaľ je tento majetok využívaný sústavne. ...“

10. Podľa § 14 ods. 1 zákona o DPH sa poskytnutím služby rozumie „všetky činnosti, ktoré nie sú dodaním tovaru alebo prevodom nehnuteľnosti. Poskytnutím služby sa rozumie tiež a) prevod práv; b) poskytnutie práva využitia veci alebo práva alebo inej majetkovej využiteľnej hodnoty; c) vznik a zánik vecného bremena; d) prijatie záväzku zdržať sa určitého konania alebo strpieť určité konanie alebo situáciu“,

11. Podľa § 72 ods. 1 zákona o DPH má platiť dane nárok na odpočet dane, pokiaľ prijaté zdaniteľné plnenie použije na uskutočnenie svojej ekonomickej činnosti.

12. Ustanovenie § 47 ods. 7 stanovuje, že v prípade služieb sa „uplatňuje základná sadzba dane, pokiaľ zákon nestanovuje inak. Na služby uvedené v prílohe č. 2 sa uplatňuje znížená sadzba dane“.

13. Príloha č. 2 zákona o DPH okrem iného obsahuje službu „používania krytých aj nekrytých športových zariadení na športovú činnosť“.

II – Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

14. Pani Pavlína Bašťová je registrovaná ako platiť DPH. Podniká okrem iného v oblasti chovu a tréningu dostihových koní. Stajňa, ktorú na tieto účely používa, bola obsadená čiastočne

vlastnými a ?iasto?ne cudzími ko?mi, ktoré jej boli zverené na prípravu na dostihy. Okrem dostihových koní mala dva vlastné kone, ktoré využívala na agroturistiku a pri výchove mladých koní, a ?alej chovné kobyly a žriebätá.

15. Sú?as?ou príjmov pani Baštovej tak boli ceny získané vlastnými ko?mi za umiestnenie na ocenenom mieste a trénerské podiely z cien získaných cudzími ko?mi. ?alšou sú?as?ou jej príjmu boli platby za prípravu cudzích koní na dostihy.

16. V da?ovom priznaní za štvrtý štvr?rok roku 2010 pani Baštová uplatnila nárok na odpo?et DPH v celom rozsahu z prijatých zdanite?ných plnení, ktoré súviseli a) s prípravou koní na dostihy a ú?asti na nich, vrátane nákladov na prihlášku, na štartovné a na asistenciu na dostihoch; b) s obstaraním spotrebného materiálu pre kone, ich k?mením a výstrojom pre jazdca; c) s prijatím veterinárnych služieb a zabezpe?ením lie?iv pre kone; d) so spotrebou elektriny v stajni; e) so spotrebou nafty pre dopravné prostriedky; f) s obstaraním rota?ného zhr?ova?a na výrobu sena a senáže a obstaraním zariadenia pre traktor; g) s prijatím poradenských služieb súvisiacich s fungovaním stajne. Prijaté plnenia sa týkali vlastných aj cudzích koní.

17. ?alej v tom istom da?ovom priznaní pani Baštová priznala DPH na výstupe v zníženej sadzbe 10 % zo služby „zabezpe?enie prevádzky dostihovej stajne“, ktorú poskytovala majite?om cudzích koní.

18. Finan?ní ú?ad v Ostrov? neuznal nárok na odpo?et DPH v celom rozsahu a nesúhlasil ani so zaradením služby „zabezpe?enie prevádzky dostihovej stajne“ do zníženej sadzby DPH. Pani Baštová sa proti tomuto rozhodnutiu odvolala na Finan?ní ?editelství v Plzni, ktoré jej ?iasto?ne vyhovel. Neuznalo však zníženie odpo?tu DPH v rozsahu, v akom sa týkalo ú?asti koní pani Baštovej na dostihoch, lebo podľa jeho názoru to nepredstavuje zdanite?né plnenie. Finan?ní ?editelství v Plzni ?alej nesúhlasilo so zaradením služby „zabezpe?enie prevádzky dostihovej stajne“ do zníženej sadzby DPH.

19. Pani Baštová napadla predmetné rozhodnutie žalobou na Krajském soude v Plzni, ktorý jej vyhovel a rozhodnutie zrušil a vrátil vec Odvolacímu finan?nímu ?editelství na ?alšie konanie. Odvolací finan?ní ?editelství podalo proti rozsudku krajského súdu kasa?nú s?ažnos? na Nejvyšší správní soud.

20. Vzh?adom na to, že Nejvyšší správní soud mal pochybnosti o výklade ustanovení smernice o DPH, rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1.a) Je poskytnutie ko?a jeho majite?om (ktorý je zdanite?nou osobou) usporiadate?ovi dostihov na ú?ely ú?asti ko?a na dostihoch poskytnutím služby za protihodnotu v zmysle ?lánku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, a teda transakciou, ktoré podlieha DPH?

b) V prípade kladnej odpovede, treba za protihodnotu považova? cenu za umiestnenie získanú na dostihoch (ktorú však nezíska každý kô? zú?ast?ujúci sa dostihov) alebo prijatie služby spo?ívajúce v možnosti ú?asti ko?a na dostihoch, ktorú poskytuje usporiadate? dostihov majite?ovi ko?a, alebo inú protihodnotu?

c) V prípade zápornej odpovede, je táto skuto?nos? sama osebe dôvodom na zníženie odpo?tu DPH na vstupe z prijatých zdanite?ných transakcií vynaložených na prípravu vlastných koní na dostihy, alebo treba považova? ú?as? ko?a na dostihoch za sú?as? ekonomickej ?innosti osoby, ktorá podniká v oblasti chovu a tréningu vlastných a cudzích dostihových koní, a náklady na chov vlastných koní a ich ú?as? na dostihoch zahrnú? do všeobecných výdavkov súvisiacich s ekonomickou ?innos?ou tejto osoby? Pokia? je odpove? na túto ?as? otázky kladná, treba zahrnú? cenu za umiestnenie do základu dane a odvies? DPH na výstupe, alebo ide o príjem,

ktorý základ DPH vôbec neovplyvní?

2.a) Pokiaľ treba na účely DPH považovať niektorú zložku služby za jedinú transakciu, aké sú kritériá na určenie ich vzájomného vzťahu, teda na určenie, či ide o plnenia, ktoré sú voči sebe rovnocenné, alebo o plnenia, ktoré sú vo vzťahu hlavného a vedľajšieho plnenia? Existuje medzi týmito kritériami nejaká hierarchia z hľadiska ich poradia a významu?

b) Treba článok 98 smernice o DPH v spojení s prílohou III tejto smernice vykladať tak, že vylučujú zaradenie služby do zníženej sadzby, pokiaľ táto služba pozostáva z dvoch zložiek, ktoré treba na účely DPH považovať za jediné plnenie a zároveň sú tieto zložky plnenia voči sebe rovnocenné, pričom jednu z nich nemožno samu osebe zaradiť do žiadnej z kategórií uvedených v prílohe III smernice o DPH?

c) V prípade kladnej odpovede na druhú otázku písm. b), bráni kombinácia zložky služby využívania športových zariadení so zložkou služby trénera dostihových koní za okolností, o aké ide vo veci samej, zaradeniu tejto služby ako celku do zníženej sadzby DPH uvedenej v bode 14 prílohy III smernice o DPH?

d) Pokiaľ by použitie zníženia danej sadzby nebolo vylúčené na základe odpovede na druhú otázku písm. c), aký bude mať vplyv na zaradenie do príslušnej sadzby DPH skutočnosť, že zdaniteľná osoba poskytuje okrem služby využívania športových zariadení a služby trénera aj ubytovanie, kŕmenie a ďalšiu starostlivosť o koňa? Treba na účely DPH považovať všetky tieto zložky plnenia za jeden celok, ktoré majú spoločný daňový režim?

21. V tomto konaní predložili písomné pripomienky Česká republika a Komisia.

III – Analýza

A – Prvý okruh otázok

22. V rámci prvého okruhu otázok vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby objasnil, či i) si majiteľ dostihovej stajne môže odpísať DPH na vstupe v prípade plnení spočívajúcich v poskytnutí vlastných koní usporiadateľovi dostihov na účely úasti koňa na dostihoch a či ii) peňažná cena za umiestnenie v dostihoch podlieha DPH.

23. Podľa českej vlády nemožno samotné poskytnutie koňa usporiadateľovi dostihov považovať za poskytnutie služby za protihodnotu, lebo protihodnota tu chýba. To platí najmä pre peňažné ceny udeľované za umiestnenie v dostihoch, lebo tieto ceny sú udeľované len niektorým koňom. Majiteľ koňa preto podľa nej nemá na tento účel nárok na odpísanie DPH na vstupe. Komisia naopak zastáva názor, že tak prihlásenie koňa do dostihov za prihlasovací poplatok, ako prípadne aj peňažná cena za vynikajúci výkon koňa v dostihoch treba považovať za zdaniteľné plnenia s jasnými dôsledkami, pokiaľ ide o odpísanie DPH na vstupe.

24. Na účely poskytnutia užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu sa budem najskôr zaoberať problematikou nastolenou konkrétne v otázke 1c).

25. Ako vyplýva z uznesenia vnútroštátneho súdu, podľa vnútroštátneho súdu je poskytovanie dostihových koní usporiadateľom dostihov neoddeliteľnou súčasťou podnikania pani Baštovej. Bez ohľadu na zisk z peňažnej ceny za umiestnenie v dostihoch môže samotná úasť jej koní v týchto dostihoch (a tým skôr ich možné umiestnenie) zvýšiť dobrú povesť a zlepšiť imidž pani Baštovej. To má pozitívny vplyv na cenu, ktorú môže žiadať za predaj vlastných koní a tréning cudzích koní.

26. Tento aspekt je podľa môjho názoru kľúčový. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora

zo všeobecnej systematiky a účelu smernice o DPH jasne vyplýva, že každá ekonomická činnosť je v zásade zdaniteľná.(4) Pojem „ekonomická činnosť“ je definovaný extenzívne: podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH zahŕňa aj „využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe“. To je v súlade s odôvodnením 5 smernice o DPH, podľa ktorého sa má DPH vyberať „vo najvšeobecnejším spôsobom“.

27. Vzhľadom na túto judikatúru je činnosť majiteľa koní, ktorý tak ako pani Baštová prevádzkuje dostihovú stajňu a poskytuje vlastné kone usporiadateľom dostihov so skutočným zámerom získať ekonomický prospech z činnosti chovateľa a trénera koní, ako aj ďalší príjem v podobe peňažných cien za umiestnenie, ekonomickou činnosťou podľa predpisov o DPH.

28. Z uvedeného vyplýva, že taký majiteľ dostihovej stajne ako pani Baštová môže odpočítať DPH na vstupe z tovarov a služieb nadobudnutých na účely prípravy vlastných koní na dostihy.

29. Môj záver by bol samozrejme odlišný, ak by kone neboli usporiadateľom dostihov poskytované v rámci podnikateľskej činnosti. Tak to môže byť napríklad v prípade, že sa majiteľ koní zúčastňuje závodov len v rámci svojej záľuby alebo len preto, aby mal nárok na odpočítanie DPH na vstupe za starostlivosť o kone, ktoré používa len na súkromné účely.

30. V tejto súvislosti je vhodné podotknúť, že podľa ustálenej judikatúry sa činnosť považuje za ekonomickú len v prípade, že smeruje k získaniu pravidelného príjmu(5) alebo inými slovami za odmenu(6). Príjem však nemožno získať, ak je činnosť vykonávaná výlučne zadarmo(7) alebo bez reálnej perspektívy získania akejkoľvek odmeny. Činnosť, ktorú zdaniteľná osoba vykonáva ako záľubu či aktivitu pre voľný čas alebo bez perspektívy priameho či nepriameho ekonomického zisku, preto nie je súčasťou ekonomickej činnosti tejto osoby. To má samozrejme vplyv na odpočítateľnosť (či neodpočítateľnosť) DPH na vstupe. Smernica o DPH totiž obsahuje aj ustanovenia upravujúce situáciu, keď zdaniteľná osoba používa tovar, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na súkromnú spotrebu.(8)

31. Po tom, ako som dospel k tomuto záveru, sa musím zaoberať ďalšou otázkou, a síce či peňažná cena za umiestnenie v dostihoch má podliehať DPH. Odpoveď na túto otázku podľa môjho názoru vyplýva z odpovede na prvú časť otázky 1c).

32. V prvom rade by som chcel zdôrazniť, že súčasťou na závodoch a iných športových udalostiach môže súvisieť poskytovanie niektorých rôznych, avšak úzko súvisiacich služieb.(9) To znamená, že na účely predpisov o DPH môže medzi účastníkom (ako je majiteľ koňa prihláseného do dostihov) a usporiadateľom športovej udalosti dochádzať k viac než jednému plneniu. V závislosti od konkrétnych okolností si môže majiteľ koňa a usporiadateľ dostihov poskytovať navzájom jednu či viac služieb. Inými slovami môžu byť obaja súčasne príjemcom v prípade jedného typu plnenia a poskytovateľom v prípade iného.

33. Čo predstavuje zdaniteľné plnenie v konkrétnom prípade, samozrejme nemožno definovať abstraktne, ale závisí to od konkrétnych znakov dohody medzi majiteľom koňa a usporiadateľom dostihov v konkrétnej situácii.(10) V tejto súvislosti si možno predstaviť minimálne tri rôzne situácie.

34. Najprv môže ísť o situáciu, keď majiteľ koňa, ktorý chce prihlásiť svojho koňa do dostihov, súhlasí so zaplatením poplatku usporiadateľovi dostihov. To je podľa vnútroštátneho súdu vo všeobecnosti prípad dostihov, ktorých sa so svojimi konami zúčastňuje pani Baštová. Tak isto ako v rozsudku vo veci Town & County Factors táto transakcia zahŕňa „vzájomné plnenia“ v zmysle judikatúry Súdného dvora. Poplatok zaplatený majiteľom koňa je odmenou za služby, ktoré mu usporiadateľ dostihov poskytuje (organizácia závodu, logistické zázemie a súvisiace služby).(11)

35. Čoalej môžu existovať situácie, keď majú koňa bez ohľadu na jeho výkon v závode získať od usporiadateľa odmenu za účasť. K tejto situácii môže dochádzať napríklad v prípade slávnych koní, v prípade ktorých samotná účasť na dostihoch zvyšuje komerčnú hodnotu a prestíž závodu. V takejto situácii je platba usporiadateľa dostihom majúťovi koňa protihodnotou za službu, ktorú majúť poskytnie tým, že súhlasí s účasťou svojho koňa na tomto závode.

36. A nakoniec ide o situáciu, keď, tak ako to je zrejme v prípade väčšiny dostihov, usporiadateľ môže udeliť niekomu cien koňom s najlepšimi výsledkami. Podľa môjho názoru aj v tomto prípade dochádza ku zdaniteľnému plneniu na účely DPH: cena, ktorú majúť koňa získal, je protihodnotou za vynikajúci výkon koňa v dostihoch, ktorý urobil závod zaujímavejším a cennejším. Poskytnutím svojich koní na dostihy umožňuje majúť koňa usporiadateľovi dostihov zorganizovať údaľosť, ktorá pritiahne verejnosť, ktorú môžu vysielajú médiá a ktorá môže byť zaujímavá pre inzerentov a sponzorov.(12) Usporiadateľ dostihov by túto údaľosť nemohol usporiadať a inzerovať bez určitého počtu koní a komerčná hodnota takejto údaľosti samozrejme rastie s kvalitou týchto koní.(13) Usporiadateľ dostihov a majúť koňa teda nepochybne majú z takejto transakcie priamy prospech.(14) Medzi vynikajúcim výkonom koňa v dostihoch (poskytnutá služba) a vyplatením ceny (prijatá protihodnota) je preto priama súvislosť.

37. To, že cenu nezíska každý koň, ktorý sa zúčastní dostihoch, a že získanie ceny závisí od údaľosti, ktorú strany nemajú úplne pod kontrolou, neznamená, že nejde o plnenie za protihodnotu. Ak je cena udelená, predstavuje pre príjemcu protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, ktorú skutočne prijal.(15) Peážné ceny za umiestnenie v dostihoch by preto mali byť v zásade zdaniteľným plnením podľa právnych predpisov o DPH.

38. Tvrdenia v opačnom zmysle, ktoré predložila česká vláda, ma nepresvedčili. To, že zaplatenie protihodnoty závisí od splnenia konkrétnej podmienky, nerobí toto plnenie bezplatným.

39. Na vysvetlenie možno uviesť nasledujúci príklad. Ak si niekto vyžiada služby niekedych realitných kancelárií, aby mu pomohli s predajom domu, všetky tieto kancelárie poskytnú tejto osobe služby. Všetky bežne uverejnia inzeráty v rôznych médiách, zorganizujú prehliadky pre potenciálnych kupujúcich a poradia predávajúcemu, ako maximalizovať šancu na predaj. Ak sa však nedohodnú inak, len tá kancelária, ktorá našla kupujúceho, obvykle získa od predávajúceho (alebo kupujúceho) vopred určenú odmenu alebo províziu ako úhradu za služby a ostatní zaplatení nedostanú. Nemožno pritom pochybovať o tom, že suma zaplatená úspešnej kancelárii predstavuje protihodnotu za poskytnuté služby, a teda zdaniteľné plnenie podľa právnych predpisov o DPH.

40. Súdny dvor už rozhodol, že ekonomické činnosti, ktoré uskutočňujú zdaniteľné osoby podľa predpisov o DPH, sú činnosti „vykonávané s cieľom získania protihodnoty alebo činnosti, za ktoré je možné získať protihodnotu“(16). Súdny dvor tiež potvrdil, že to, že sa výška protihodnoty môže líšiť, nespochybňuje existenciu priamej súvislosti medzi poskytnutím služieb a poskytnutou protihodnotou.(17)

41. Ak sa vrátíme k dostihom, treba zdôrazniť, že vyplatenie peážnej ceny za umiestnenie nezávisí na rozhodnutí usporiadateľa dostihov, ale ide o právny či zmluvný záväzok tohto usporiadateľa. Počet a výška udeľovaných cien a podmienky, za ktorých sa majú udeliť, sú určené vopred a sú známe majúťom koní, ktorí s týmito podmienkami súhlasia tým, že ich prihlásia do závodu. Tento aspekt treba zdôrazniť: pred závodom je neistá len identita víťaza. Dodávam len, že šanca na výhru ceny je bežne to hlavné, čo majúť koňa motivuje prihlásiť kone do závodu.

42. Všetky tieto skutočnosti považoval Súdny dvor vo veci Tolsma za relevantné z hľadiska

posúdenia, či medzi poskytnutím služby a získaným protiplnením existuje priama súvislosť.(18)
Peňažná cena za umiestnenie v dostihoch by preto podľa môjho názoru mala podliehať DPH.

43. Vzhľadom na odpoveď na otázku 1c) nie je potrebné odpovedať na otázky 1a) a 1b).

44. Vzhľadom na uvedené skutočnosti navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvý okruh otázok takto: i) ak je účasť koňa v dostihoch jednou zo zložiek ekonomickej činnosti osoby, ktorá chová a trénuje dostihové kone, náklady na túto zložku zakladajú nárok na odpočet DPH na vstupe; a ii) udelenie cien koňom s najlepším výkonom je zdaniteľným plnením podľa smernice o DPH.

B – Druhý okruh otázok

45. Podstatou druhého okruhu otázok vnútroštátneho súdu je, či možno na zaisťovanie prevádzky dostihovej stajne ako celku uplatniť na základe bodu 14 prílohy III smernice o DPH zníženú sadzbu DPH.

46. Vnútroštátny súd uvádza, že služba, ktorú pani Baštová poskytuje majiteľom cudzích koní – nazývaná v konaní pred vnútroštátnym súdom všeobecne ako „zaisťovanie prevádzky dostihovej stajne“ – je v skutočnosti kombináciou niekoľkých služieb ako tréning koní, využívanie športových zariadení, celodenné ustajnenie, kŕmenie a ďalšia starostlivosť o koňa. Vzhľadom na okolnosti veci samej sa vnútroštátny súd prikláňa k názoru, že služby, ktoré pani Baštová poskytuje majiteľom koní, by sa mali považovať za jediné plnenie, a mali by preto byť zaradené do jedinej sadzby DPH. Tento súd však má pochybnosti o tom, či by mali byť jedna alebo viacej týchto služieb považované za hlavné a ostatné za vedľajšie. Žiada teda Súdny dvor, aby uviedol kritériá, ktoré by sa mali na tento účel použiť. To je dôležité z toho dôvodu, že niektoré poskytované služby môžu zahŕňať využívanie športových zariadení.

47. Česká vláda a Komisia navrhujú, aby Súdny dvor odpovedal na tieto otázky tak, že zaisťovanie prevádzky dostihovej stajne ako celku nemožno zaradiť do zníženej sadzby DPH na základe bodu 14 prílohy III smernice o DPH.

48. S týmto názorom súhlasím.

49. Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry treba za určitých okolností považovať niekoľko formálne oddelených plnení, ktoré možno poskytnúť samostatne, za jediné plnenie, ak tieto plnenia nie sú nerozlučné. O jedinú transakciu ide predovšetkým vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené. Je to tak najmä v prípade, keď sa jeden alebo viaceré prvky musia považovať za tvoriace hlavné plnenie, zatiaľ čo naopak na jeden alebo viacero prvkov treba hľadieť ako na jedno alebo viacero vedľajších plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie.(19)

50. Na základe informácií uvedených v uznesení vnútroštátneho súdu sa mi názor vnútroštátneho súdu na nedeliteľnosť služieb, ktoré pani Baštová poskytuje, zdá odôvodnený. Majitelia koní, ktorí od nej nakupujú služby, nehľadajú len trénera pre svoje kone alebo možnosť využívať športové zariadenie, ktoré pani Baštová vlastní, ale aj celodenné ustajnenie a celkovú starostlivosť o tieto zvieratá. Hoci by tieto služby mohli byť v zásade samostatné, zákazníci pani Baštovej, ktorí uzatvárajú zmluvu označovanú ako „zmluva o zaistení prevádzky dostihovej stajne“, hľadajú práve kombináciu všetkých týchto služieb.(20) Inými slovami jednotlivé poskytované služby sú natoľko úzko spojené, že ich poskytovateľ služby (pani Baštová) a hlavne jej zákazníci (majitelia) považujú za súčasť jedného balíka.(21)

51. To, či všetky tieto služby predstavujú na účely určenia sadzby dane jeden celok, však musí určiť s konečnou platnosťou vnútroštátny súd. Ak by tento súd trval na svojom prvotnom názore na túto otázku, musel by určiť, či treba niektorú z týchto služieb považovať za hlavnú na účely predpisov o DPH. Pani Baštová totiž tvrdí, že hlavnú rolu hrajú služby spočívajúce vo využívaní športových zariadení, a preto plnenie musí byť ako celok zaradené do zníženej sadzby DPH.

52. V tejto súvislosti je dôležité zdôrazniť, že podľa Súdneho dvora sa plnenie považuje za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu najmä vtedy, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa.(22) Pri rozlišovaní hlavného a vedľajšieho plnenia Súdny dvor skúmal aj význam jednotlivých plnení pre zákazníkov, či sú potrebné na ich poskytnutie a podiel na celkových nákladoch poskytovateľa, ktorý pripadá na jednotlivé plnenia.(23)

53. Vzhľadom na to sa postup navrhovaný vnútroštátnym súdom, ktorý konkrétne spočíva v posúdení relatívnej hodnoty jednotlivých plnení a či sú, ktorý je potrebný na ich poskytnutie, zdá byť odôvodnený. V tejto súvislosti však nemožno nevziať do úvahy aj informácie o nákladoch, ktoré pani Baštová vynakladá pri poskytovaní každej z týchto služieb (náklady, ktoré sa vo všeobecnosti do ich hodnoty premietajú, ale nemusí to tak byť), ako aj význam, ktorý týmto službám prikladá zákazník.

54. Na tomto mieste však musím pred tým, než pristúpim k hlbšej analýze tejto otázky, objasniť význam a pôsobnosť bodu 14 prílohy III smernice o DPH, podľa ktorého možno do zníženej sadzby DPH zaradiť „využívanie športových zariadení“.

55. Podľa ustálenej judikatúry môžu členské štáty uplatňovať jednu alebo dve znížené sadzby dane ako výnimku zo zásady, že sa uplatňuje základná sadzba. Okrem toho sa znížené sadzby DPH vzťahujú len na dodanie tovaru a poskytnutie služieb, ktoré sú uvedené v prílohe III tejto smernice.(24) Podľa ustálenej judikatúry treba ustanovenia, ktoré majú povahu výnimky z určitej zásady, vykladať reštriktívne.(25) Súdny dvor už rozhodol, že pojmy použité v prílohe III smernice o DPH treba vykladať v súlade s ich obvyklým významom.(26)

56. Vzhľadom na uvedené sa domnievam, že pojem „využívanie športových zariadení“ označuje činnosti, ktoré súvisia s vykonávaním športu jednotlivcami. Využívanie zariadení je teda prostriedkom na to, aby mohli jednotlivci športovať. Cieľom bodu 14 prílohy III smernice o DPH je tak podľa môjho názoru rovnako ako v prípade článku 132 ods. 1 písm. m) tej istej smernice(27) podpora športových činností(28) širokými vrstvami obyvateľstva.(29) Účelom tohto ustanovenia je inými slovami podporiť jednotlivcov vo vykonávaní tých foriem telesnej činnosti, ktoré si, či už prostredníctvom organizovanej úasti alebo bez nej, kladú za cieľ vyjadrenie či zdokonalenie telesnej a psychickej kondície, rozvoj spoločenských vzťahov či dosiahnutie výsledkov v súťažiach.(30)

57. Ak by sa pojem „využívanie športových zariadení“ vykladal extenzívne tak, aby zahŕňal aj všetky činnosti (okrem iných celodenné ustajnenie koňa, kŕmenia a inú starostlivosť o koňa) a zariadenie (ktoré môže zahŕňať jazdecké vybavenie, krmivo, športové prostriedky, stajne a boxy, školu, trávnatú plochu, miesto na umývanie, odstavné a skladovacie plochy) uvedené v uznesení vnútroštátneho súdu, pôsobnosť tejto výnimky by bola príliš široká.(31)

58. Tento výklad by bol tiež nekonzistentný s tým, ako sa v bežnom jazyku chápe pojem „využívanie športových zariadení“. Tento pojem by sa podľa môjho názoru mal chápať v tom zmysle, že označuje využívanie stálych (bazény, bežecké dráhy, športové haly a fitnesscentrá) či dočasných (verejné námestia, pláže či pozemky, ktoré provizórne slúžia ako športoviská pre konkrétne športové udalosti)(32) nehnuteľných zariadení(33) jednotlivcami, ktorí práve trénujú

alebo sa zúčastňujú súťaže.

59. Hoci sa teda výnimka stanovená v bode 14 prílohy III smernice o DPH môže vzťahovať na využívanie zariadení, ako napr. využívanie tréningovej dráhy, osobami trénujúcimi jazdu na koni, nemožno to tvrdiť o všetkých činnostiach potrebných na prevádzkovanie dostihovej stajne(34) opísaných vnútroštátnym súdom. O využívaní športových zariadení v zmysle smernice o DPH konkrétne nejde, ak je kôň len kŕmený, šiestený alebo sa o neho personál len stará, alebo ak len odpočíva v stajni či na trávnatých plochách. Je to tak nielen preto, že nie sú využívané športové zariadenia, ale aj preto, že žiadna osoba nešportuje.

60. Vnútroštátny súd musí vziať do úvahy, že bude porovnávať hodnotu, trvanie, náklady a význam služieb poskytujúcich vo využívaní športových zariadení v pomere k hodnote, trvaniu, nákladom a významu iných služieb.

61. Domnievam sa, že zo spisu vyplýva, že činnosti poskytujúce vo využívaní športových zariadení neprekračujú, pokiaľ ide o ich hodnotu, trvanie, náklady či význam, iné plnenia. Činnosti ako kŕmenie, celodenné ustajnenie a všeobecná starostlivosť o koňa nepredstavujú podľa môjho názoru služby, ktoré majú relatívne nízku hodnotu: všetky sú dôležité na účely zaistenia pohody a zdatnosti koní tak, aby podávali najlepšie výkony pri športových či iných činnostiach. V každom prípade s nimi súvisia značné investície na strane majiteľa stajní, ktoré by sa podľa môjho predpokladu mali odrážať v cene každej z týchto služieb, ak by pani Baštová rozdelila celkovú cenu na jednotlivé plnenia. Tieto služby nie sú podľa môjho názoru zanedbateľné ani v očiach priemerného majiteľa koní(35): Nedokážem si predstaviť, že by sa títo majitelia nezaujímalí o zdravie a pohodu svojich koní. Domnievam sa, že väčšinu času, keď je kôň v stajni pani Baštovej, tento kôň strávi vo vnútorných a vonkajších odpočinkových priestoroch, boxoch, priestoroch na kŕmenie, atď. To všetko sú priestory, ktoré nemožno, ako bolo vysvetlené vyššie, považovať za „športové zariadenia“ v zmysle smernice o DPH.

62. Z týchto dôvodov navrhujem, aby odpoveď na druhý okruh otázok znela v tom zmysle, že s výhradou overenia vnútroštátnym súdom na zaistenie prevádzky dostihovej stajne ako celku nemožno uplatniť zníženú sadzbu DPH na základe bodu 14 prílohy III smernice o DPH.

IV – Návrh

63. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky Nejvyššího správného soudu (Česká republika) takto:

- ak je účasť koňa v dostihoch jednou zo zložiek ekonomickej činnosti osoby, ktorá chová a trénuje dostihové kone, náklady na túto zložku zakladajú nárok na odpočet DPH na vstupe. Udelenie cien koňom s najlepším výkonom je zdaniteľným plnením podľa smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty,
- s výhradou overenia vnútroštátnym súdom nemožno na zaistenie prevádzky dostihovej stajne ako celku uplatniť zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty na základe bodu 14 prílohy III smernice 2006/112.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – ORWELL, G.: The Sporting Spirit. In: *The London Tribune*, december 1945.

3 – Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

4 – Pozri okrem iného rozsudok z 29. októbra 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, bod

31 a tam citovanú judikatúru).

5 – Pozri rozsudok z 20. júna 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C?219/12, EU:C:2013:413, bod 18).

6 – Pozri rozsudky z 13. decembra 2007, Götz (C?408/06, EU:C:2007:789, bod 18), a z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko (C?246/08, EU:C:2009:671, bod 37).

7 – Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka J. Kokott vo veci Gemeente Borsele (C?520/14, EU:C:2015:855, bod 48 a tam citovaná judikatúra).

8 – Pozri najmä ?lánok 26 smernice o DPH. Pozri tiež ?lánok 184 a nasl. tej istej smernice.

9 – Pozri analogicky rozsudok z 11. apríla 2000, Deliège (C?51/96 a C?191/97, EU:C:2000:199, bod 56).

10 – Pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2013, Becker (C?104/12, EU:C:2013:99, body 21 a 22).

11 – Rozsudok zo 17. septembra 2002, Town & County Factors (C?498/99, EU:C:2002:494, bod 20).

12 – Pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. apríla 2000, Deliège (C?51/96 a C?191/97, EU:C:2000:199, bod 57).

13 – ?ím beží kô? rýchlejšie, tým aj ostatné kone bežia rýchlejšie. Ako napísal Publius Ovidius Naso (Ovid) (43 pred n. l. – 17 n. l.): *Tumbenefortisequusreseratocarcerecurrit/cumquospraetereat quosquesequaturhabet*. „Statný kô? po vypustení zo stajne vtedy pobeží dobre, ke? má koho predbehnú? alebo koho dostihnú? [vo?ný preklad]“ (*ArsAmatoria*, Kniha III, 595 – 596).

14 – Pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120, bod 14).

15 – Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2002, Town & County Factors (C?498/99, EU:C:2002:494, bod 27 a tam citovanú judikatúru).

16 – Rozsudok z 1. apríla 1982 Hong?Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, bod 11) (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

17 – Rozsudok z 29. októbra 2015 Sudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733, bod 37).

18 – Pozri rozsudok z 3. marca 1994 (C?16/93, EU:C:1994:80, body 17 a 19).

19 – Pozri rozsudok zo 17. januára 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, bod 30 a tam citovanú judikatúru).

20 – Pozri rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, body 24 a 25).

21 – Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:276, bod 27).

22 – Pozri rozsudok zo 17. januára 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, bod 41 a tam citovanú judikatúru).

23 – Pozri okrem iného rozsudky z 11. februára 2010, Graphic Procédé (C?88/09,

EU:C:2010:76, bod 32); z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 36), a z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 28).

24 – Pozri okrem iného rozsudky zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko (C-492/08, EU:C:2010:348, bod 35 a tam citovanú judikatúru).

25 – Tamže.

26 – Pozri rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/Poľsko (C-678/13, EU:C:2015:358, bod 46 a tam citovanú judikatúru).

27 – Toto ustanovenie zahŕňa „určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou poskytované neziskovými organizáciami osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove“.

28 – O pojme „športy“ v zmysle predpisov o DPH, ktorý je autonómnym pojmom práva Únie, pozri rozsudok z 21. februára 2013, Mesto Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 17).

29 – Pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2013, The Bridport a West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, bod 20 a tam citovanú judikatúru).

30 – Pozri článok 2 ods. 1 písm. a) Európskej charty o športe prijatej Výborom ministrov 24. septembra 1992, v znení zmien a doplnení.

31 – Pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudok z 8. marca 2012, Komisia/Francúzsko (C-596/10, EU:C:2012:130, bod 54).

32 – Hoci tento výraz môže byť v anglickom jazykovom znení smernice 2006/112 v tomto smere nejednoznačný, iné jazykové znenia uvedenej smernice sú celkom jasné: napr. v dánčine („sportsfaciliteter“), nemčine („Sportanlagen“), španielčine („instalaciones deportivas“), francúzštine („installations sportives“), taliančine („impianti sportivi“), holandčine („sportaccomodaties“), portugalčine („instalações desportivas“), rumunčine („instalațiiilor sportive“) a švédčine („sportanläggningar“).

33 – Pozri SWINKELS, J. J. P.: *SportsunderEU VAT*. International VAT Monitor, 2. júl 2010, 4. 4, s. 280 a 281.

34 – Pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudok z 8. marca 2012, Komisia/Francúzsko (C-596/10, EU:C:2012:130, bod 55).

35 – To sa musí posúdiť z pohľadu priemerného spotrebiteľa, ktorého treba vymedziť na základe objektívnych kritérií. To, že niektorí zákazníci môžu mať iný názor, nie je relevantné. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2013, Mesto Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, body 33 a 35).