

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Ing. P. B.**, zastoupené JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6. 6. 2012, čj. 4257/12-1300-401706, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 11. 2013, čj. 57 Af 41/2012 – 53,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládají** tyto předběžné otázky:

1.a Je poskytnutí koně jeho majitelem (který je osobou povinnou k dani) pořadateli dostihu za účelem účasti koně v dostihu poskytnutím služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, a tedy plněním, které podléhá DPH?

1.b 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?

1.c 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?

2.a 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?

2.b Je třeba vykládat čl. 98 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané

hodnoty ve spojení s přílohou III této směrnice tak, že vylučují 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 vůči sobě rovnocenná, přičemž jedno z nich nelze samo o sobě zařadit do žádné z kategorií uvedených v příloze III směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty?

2.c V případě kladné odpovědi na otázku 2.b, 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 bodu 14 přílohy III směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty?

2.d Pokud by použití snížené daňové sazby nebylo vyloučeno na základě odpovědi na otázku 2.c, 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?

II. Řízení se přerušuje na dobu do rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie o předběžné otázce.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Skutkový základ a řízení předcházející položení předběžných otázek

1. Spor v původním řízení vyvstal v souvislosti s daňovou povinností žalobkyně za IV. čtvrtletí roku 2010, v němž uplatnila nárok na plný odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a odvedla z poskytované služby „*zajištění provozu dostihové stáje*“ DPH ve snížené sazbě.

2. Žalobkyně je registrována jako plátce DPH. Provozuje zemědělskou prvovýrobu (obhospodařuje trvalé travní porosty) a podniká na základě živnostenského listu v oboru chov a trénink dostihových koní. Uvedené činnosti vykonává soustavně, vlastním jménem a za účelem dosažení zisku. Je také držitelkou trenérské licence, která jí umožňuje poskytovat službu profesionálního trenéra dostihových koní.

3. Stáj s kapacitou 25 míst byla většinu roku 2010 plně obsazena, a to částečně vlastními a částečně cizími koňmi, kteří byli žalobkyni svěřeni k přípravě pro dostihy na základě smluv o zajištění provozu dostihové stáje. Většina koní (vlastních i cizích) se účastnila dostihů, součástí příjmů žalobkyně tak byly ceny získané vlastními koňmi za umístění na hodnoceném místě a trenérské podíly z cen získaných cizími koňmi. Žalobkyně považovala poskytnutí koní do dostihu za zdanitelné plnění (službu za úplatu), proto z těchto finančních částek odváděla DPH ve výši 10 %.

4. Žalobkyně považovala účast koní v dostizích, včetně přípravy, za součást své ekonomické činnosti. Přinášela jí nejen přímý příjem v podobě cen za umístění, trenérských podílů a úplaty za přípravu cizích koní na dostihy, úspěšnost koní také zvyšovala cenu služeb, které žalobkyně poskytovala (služba trenéra, reklama, agroturistika), i zboží, které dodávala (prodej koně).

5. Vedle dostihových koní měla žalobkyně ve stáji dva vlastní koně po aktivním věku, které využívala k agroturistice a při výchově mladých koní. Tito koně představovali pro žalobkyni také určitý druh reklamy, protože v minulosti dosáhli výrazných úspěchů. Dále byly ve stáji chovné klisny a hříbata, od nichž žalobkyně očekávala budoucí příjem z účasti v dostizích nebo z prodeje. Péče o staré koně, chovné klisny i hříbata tedy podle žalobkyně tvořila součást její ekonomické činnosti.

6. V daňovém přiznání za IV. čtvrtletí roku 2010 žalobkyně uplatnila plný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, která souvisela s (a) přípravou koní na dostihy a účastí v nich, včetně nákladů na přihlášku, na startovné a na asistenci pomocníků při dostizích, (b) pořízením spotřebního materiálu pro koně, jejich krmením a výstrojí pro jezdce, (c) přijetím veterinárních služeb a pořízením léčiv 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.

7. Dále v předmětném daňovém přiznání žalobkyně přiznala DPH na výstupu ve snížené sazbě 10 % ze služby „zajištění provozu dostihové stáje“, kterou poskytovala majitelům cizích koní.

Správní řízení před finančními orgány

8. Finanční úřad v Ostrově neuznal nárok žalobkyně na plný odpočet DPH, protože žalobkyně použila část přijatých zdanitelných plnění pro účast koní v dostizích, což podle finančního úřadu nepředstavovalo zdanitelné plnění s nárokem na odpočet. Dále finanční úřad nesouhlasil se zařazením služby „zajištění provozu dostihové stáje“ do snížené sazby DPH (platební výměr ze dne 26. 9. 2011, čj. 70149/11/129970402325).

9. K odvolání žalobkyně Finanční ředitelství v Plzni změnilo rozhodnutí finančního úřadu (rozhodnutí ze dne 6. 6. 2012, čj. 4257/12-1300-401706). Potvrdilo, že žalobkyni náleží nárok na odpočet DPH u prodeje vlastních koní, poskytování reklamních služeb a agroturistiky. Na rozdíl od finančního úřadu uznalo také nárok žalobkyně na odpočet DPH vztahující se k trenérským podílům z cen za umístění cizích koní v dostizích s tím, že se jednalo o úplatu související s poskytováním služby trenéra.

10. Shodně jako finanční úřad však finanční ředitelství neuznalo nárok na odpočet daně uhrazené u přijatých plnění použitých pro vlastní koně žalobkyně, kteří se účastnili dostihů. Ceny za umístění v dostizích nelze podle finančního ředitelství považovat za úplatu přijatou v souvislosti s poskytováním služeb, byť jsou výsledkem chovu koní, tedy výsledkem ekonomické činnosti. Majitel koně neposkytuje pořadateli dostihu žádnou službu. Je to naopak pořadatel dostihu, který poskytuje majiteli koně službu tím, že zajišťuje organizaci dostihu a dává mu možnost k ověření výkonnosti koně a zisku ceny za umístění. Za tuto službu vybírá jako protihodnotu startovné. Pouhá účast koně v dostihu

nezaručuje majiteli cenu za umístění, jedná se pouze o nahodilý příjem. Nárok na odpočet DPH tedy vůbec nevzniká.

11. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně vykonávala v rozhodném zdaňovacím období ekonomické činnosti, u kterých vzniká nárok na odpočet (viz výše odst. 9) i u kterých nárok na odpočet nevzniká (viz výše odst. 10), náležel jí podle finančního ředitelství pouze nárok na odpočet ve zkrácené výši. Finanční ředitelství připustilo, že zákon nestanoví pro popsanou situaci způsob výpočtu krácení nároku na odpočet. Zkrácený nárok na odpočet tedy určilo jako součin daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění a koeficientu, který byl vyjádřen jako podíl, v jehož čitateli bylo uvedeno procentuální využití vlastních koní pro ekonomickou činnost nezakládající nárok na odpočet daně v roce 2010 (tedy účast vlastních koní v dostizích), a ve jmenovateli byl uveden počet všech koní (vlastních i cizích), s nimiž žalobkyně nakládala v rámci své ekonomické činnosti v roce 2010.

12. Dále se finanční ředitelství ztotožnilo s názorem finančního úřadu, že službu „zajištění provozu dostihové stáje“ je třeba zdanit základní sazbou DPH. S ohledem na vymezení předmětu smluv uzavřených žalobkyní s majiteli koní provoz dostihové stáje nezahrnoval pouze možnost využívat sportovní zařízení za úplatu, hlavním cílem byla příprava koní k dostihu. Za tímto účelem žalobkyně zajišťovala také ustájení koní a další péči. Hlavní službou byla podle finančního ředitelství služba trenéra, nikoliv „použití sportovních zařízení“, které spadá do snížené sazby DPH. Námitku žalobkyně, že z časového a nákladového hlediska převažovalo využití sportovních zařízení, finančního ředitelství nepovažovalo za rozhodnou.

Řízení před krajským soudem

13. Žalobkyně napadla rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Plzni, který je rozsudkem ze dne 6. 11. 2013, čj. 57 Af 41/2012 – 53, zrušil a vrátil věc Odvolacímu finančnímu ředitelství (dále jen „žalovaný“) k dalšímu řízení. (pozn. NSS: Odvolací finanční ředitelství se stalo s účinností od 1. 1. 2013 nástupcem finančních ředitelství v rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví.)

14. Krajský soud přisvědčil žalobkyni, že majitel koně poskytuje pořadateli dostihu službu za úplatu. Mezi majitelem koně a pořadatelem dostihu existuje právní vztah, v jehož rámci dochází ke vzájemné výměně plnění. Tento právní vztah je založen jednostranným neadresným právním úkonem pořadatele dostihu spočívajícím ve vyhlášení soutěže a zároveň jednostranným neadresným právním úkonem soutěžícího (majitele koně), který projevil vůli účastnit se veřejné soutěže. Pořádání dostihu lze považovat za veřejnou soutěž nebo veřejný příslib, které zavazují pořadatele poskytnout cenu za umístění v soutěži těm, kteří splnili podmínky. V posuzované věci podle krajského soudu existovala přímá vazba mezi poskytnutým plněním (účasti koně v dostihu) a úplatou (cenou za umístění). Nárok žalobkyně na odpočet DPH proto neměl být zkrácen.

15. Závěrem krajský soud vytkl finančním orgánům, že provedly určení hlavní služby pro účely jejího zařazení do příslušné sazby daně pouze na základě textu smluv o zajištění provozu dostihové stáje, aniž by dostatečně prověřily skutečný průběh smluvních vztahů.

Řízení před Nejvyšším správním soudem

16. Žalovaný brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností podanou u Nejvyššího správního soudu. Setrval na stanovisku, že cena za umístění v dostihu není úplatou za službu poskytnutou majitelem koně pořadateli dostihu, protože mezi vyplacením výhry a účastí koně v dostihu neexistuje přímá a bezprostřední vazba.

17. Dále žalovaný zopakoval, že službu zajištění provozu dostihové stáje posuzovanou jako jeden celek nebylo možné podřadit pod žádnou z výjimek ze základní sazby DPH, protože zahrnovala kromě využití sportovních zařízení také další plnění, zejm. službu trenéra.

II.

Relevantní právní úprava EU a vnitrostátní právní úprava

18. Posuzovaná věc se týká zdaňovacího období IV. čtvrtletí roku 2010 Nejvyšší správní soud proto vyšel z unijní i vnitrostátní právní úpravy účinné pro toto zdaňovací období.

Právo Evropské unie

19. Pro posouzení první otázky jsou rozhodná především následující ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“): čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 9, čl. 24 odst. 1, čl. 73, čl. 168 a čl. 173 odst. 1. Pro posouzení druhé otázky jsou rozhodné čl. 96, čl. 98 a příloha III směrnice o DPH.

Vnitrostátní právo

20. Na vnitrostátní úrovni je rozhodným právním předpisem zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

21. Podle § 2 odst. 1 je předmětem daně mj. „*b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku*“. Podle odstavce 3 téhož ustanovení „*[p]lnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně*“.

22. Podle § 4 odst. 1 písm. a) se „úplatou“ rozumí „*částka v penězích nebo v platebních prostředcích nabrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění*“.

23. Podle § 5 odst. 2 se ekonomickou činností rozumí „*soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní 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 příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. [...]*“

24. Podle § 14 odst. 1 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 majetkově využitelné hodnoty, c) vznik a zánik věcného břemene, d) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci*“.

25. Podle § 36 odst. 1 je základem daně „*vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění*“.

26. Podle § 72 odst. 1 má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Druhý odstavec téhož ustanovení dále upřesňuje, že plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování „*a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 a v § 14 odst. 5*“.

27. Podle § 72 odst. 4 má plátce nárok na odpočet daně „*v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2 téhož ustanovení. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76*.“ Podle § 75 odst. 1 plátce nemá nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečnění osvobozených plnění bez nároku na odpočet.

28. Podle § 72 odst. 5 platí, že „*[p]okud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. [...]*“

29. Podle § 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*.“

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

III.

Důvody pro položení předběžných otázek a stanovisko Nejvyššího správního soudu

První otázka

31. V řízení je třeba zodpovědět otázku, zda měla žalobkyně nárok na plný odpočet DPH. Finanční ředitelství zkrátilo nárok žalobkyně na odpočet o částku, která podle jeho zjištění odpovídala poměru účasti vlastních koní žalobkyně v dostizích k její činnosti jako celku. Podle rozhodnutí finančního ředitelství totiž účast vlastních koní v dostizích nepředstavovala zdanitelné plnění s nárokem na odpočet, byť tvořila součást ekonomické činnosti žalobkyně.

32. Aby Nejvyšší správní soud mohl posoudit soulad postupu finančního ředitelství se zákonem a se systémem DPH stanoveným unijním právem, je nezbytné nejprve rozhodnout, zda je třeba považovat poskytnutí koně jeho majitelem pořadatelem dostihu

za „službu za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, resp. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

33. Podle judikatury Soudního dvora je poskytnutí služby zdanitelné pouze tehdy, je-li provedeno za úplatu, tedy za protiplnění (rozsudek ze dne 5. 2. 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, EU:C:1981:38, odst. 12). Pojem „protiplnění“ je přitom autonomním pojmem unijního práva, jehož výklad nemůže být ponechán na úvaze jednotlivých vnitrostátních soudů (tamtéž, odst. 9).

34. Služba je poskytována za protiplnění, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, na základě něhož dojde k vzájemné výměně plnění (rozsudek ze dne 3. 3. 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, odst. 14). Mezi službou a protiplněním proto musí existovat přímá vazba (rozsudek *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, odst. 12). V pozdější judikatuře Soudní dvůr upřesnil, že pro přiznání nároku na odpočet DPH na vstupu a pro určení jeho rozsahu je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, zároveň ale připustil i určitou výjimku (rozsudek ze dne 21. 2. 2013, *Wolfram Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, odst. 19 a judikatura tam citovaná; k výjimce viz dále odst. 48).

35. Základ daně pak tvoří vše, co bylo získáno jako protiplnění za poskytnutou službu (rozsudky *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, odst. 12, nebo *Tolsma*, odst. 13, srov. také čl. 73 směrnice o DPH). Jinými slovy, protiplnění je představováno subjektivní hodnotou, kterou poskytovatel služby skutečně obdržel za poskytnutí služby, nikoliv hodnotou určenou podle objektivních kritérií (rozsudek *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, odst. 13). Subjektivní hodnotou je přitom hodnota, kterou službě přisuzuje příjemce služby a která odpovídá částce, již je příjemce ochoten na službu vynaložit (rozsudek ze dne 3. 7. 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, EU:C:2001:372, odst. 23). Protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích (rozsudek *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, odst. 13), ale může být fakticky poskytnuto i v jiné formě, možná je např. i směna (viz např. rozsudek *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, odst. 10, nebo rozsudek ze dne 14. 7. 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, odst. 34).

36. Nejvyšší správní soud si je vědom, že posouzení přímé a bezprostřední souvislosti je na vnitrostátním soudu, který musí zohlednit konkrétní skutkové okolnosti (rozsudek *Wolfram Becker*, odst. 21 a 22), v nyní posuzované věci však vyvstaly otázky týkající se i obecného výkladu unijního práva, bez nichž předkládající soud nemůže konkrétní skutkové okolnosti řádně posoudit. Soudní dvůr již sice poskytl v řadě konkrétních případů výkladová vodítka, zda určité plnění bylo třeba považovat za „službu za úplatu“, skutkové okolnosti byly ale natolik odlišné, že neposkytují jednoznačné vodítko pro rozhodnutí nyní posuzované věci.

37. Podle rozhodnutí finančního ředitelství nelze cenu za umístění v dostihu považovat za úplatu přijatou v souvislosti s poskytováním služeb, byť je výsledkem ekonomické činnosti chovu koní. Pouhá účast koně v dostihu nezaručuje majiteli výhru, jedná se pouze o nahodilý příjem. Neexistence protiplnění vylučuje, aby poskytnutí koně do dostihu bylo považováno za službu za úplatu, která zakládá nárok na odpočet DPH na vstupu.

38. Naopak žalobkyně tvrdila, že poskytnutím koně pro účast v dostihu poskytuje pořadateli službu za úplatu. Pořadatel dostihu je plátcem DPH a uskutečňuje zdanitelná plnění, za která získává úplatu (vstupné od diváků, příjem od sponzorů, nájemné z ploch, kde se prodává zboží, příjem za vysílací práva pro televizní přenosy atd.). K uskutečnění uvedených zdanitelných plnění musí pořadatel zajistit především účast dostihových koní. Majitel koně tedy podle žalobkyně přidává hodnotu službě, kterou poskytuje pořadatel dostihu, a ceny za umístění koní v dostihu tvoří součást postupné tvorby přidané hodnoty, kterou pak platí konečný spotřebitel – divák. Zaplacením startovného a přihlášením koně do dostihu majitel koně výslovně přijímá konkrétní podmínky dostihu, tím je fakticky uzavřena smlouva. Dostihový řád zaručuje, že kůň, který se umístí na oceněném místě, obdrží předem známou finanční částku.

39. Nejvyšší správní soud se domnívá, že cenu za umístění koně v dostihu nelze považovat za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH. Především se přiklání k názoru, že mezi poskytnutím koně do dostihu a cenou za umístění neexistuje přímá a bezprostřední vazba ve smyslu výše uvedené judikatury Soudního dvora. Přestože jsou podmínky pro získání ceny za umístění předem známy a jsou nezměnitelně určeny v propozicích konkrétního dostihu, je nepochybné, že cenu za umístění nezískají všichni koně účastníci se dostihu. Přihlášením koně do dostihu sice majitel koně tyto podmínky přijímá, ale nevzniká zde dvoustranný právní vztah, na základě něhož by se pořadatel dostihu předem zavázal k vyplacení ceny každému majiteli koně účastnického se dostihu. Jednostranný právní úkon v podobě veřejného příslibu či vyhlášení veřejné soutěže, o nějž opřel své závěry krajský soud, nenaplnuje podle Nejvyššího správního soudu podmínky přímé a bezprostřední vazby ve smyslu judikatury Soudního dvora.

40. Cenu získá pouze ten kůň, který předvede určitý výkon a splní podmínky závodu. Získání ceny je tedy podmíněno. Podle Nejvyššího správního soudu právě tato skutečnost brání závěru, že se jedná o poskytnutí služby za úplatu. Nejvyššímu správnímu soudu není známo, že by se Soudní dvůr vyjádřil k tomu, zda skutečnost, že úhrada protiplnění ze strany příjemce služby je podmíněna, přičemž podmínky jsou předem známy a jsou neměnné, vylučuje závěr, že se jedná o protiplnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

41. Posuzovaná věc není zcela srovnatelná se skutkovými okolnostmi rozsudku *Tolsma*, v němž Soudní dvůr rozhodl, že peníze získané pouličním hudebníkem od kolemjdoucích nejsou protiplněním za službu. Byť se věc *Tolsma* v určitých okolnostech blíží nyní posuzované věci, zejména tím, že mezi poskytovatelem a příjemcem plnění neexistoval dvoustranný právní vztah a hudebník neměl jistotu, že získá nějakou finanční částku (obdobně majitel koně nemá jistotu, že jeho kůň podá výkon, který bude oceněn), Soudní dvůr považoval za podstatné, že kolemjdoucí činili dobrovolný příspěvek, jehož výše byla podmíněna subjektivními či citovými motivy (*Tolsma*, odst. 17 až 19). V tomto bodě se nyní posuzovaná věc liší, protože výše ceny za umístění koně je předem jasně stanovena, stejně jako podmínky pro její získání. V případě splnění podmínek je pořadatel dostihu vázán k vyplacení ceny za umístění dostihovým řádem (vnitřním předpisem Jockey Clubu ČR).

42. Dále se Nejvyšší správní soud domnívá, že cena za umístění koně není srovnatelná s loterijní výhrou. Byť je získání ceny v dostihu nejisté, předkládající soud se v tomto

bodě přiklání k názoru žalobkyně, že se jedná o cenu za úspěšnou účast ve výkonnostní zkoušce podle předem známých pravidel.

43. Zároveň je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že nelze činit rozdíl v hodnocení určitého plnění jako „služby za úplatu“ pouze v závislosti na tom, zda se kůň skutečně umístí na oceněném místě, tedy zda majitel koně skutečně získá úplatu. Ve svém důsledku by tak přiznání nároku na odpočet záviselo pouze na kvalitě výkonu koně, což by bylo ve zjevném rozporu se smyslem odpočtů. Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že pojem „poskytování služeb“ má objektivní povahu a použije se bez ohledu na účel a výsledky dotčených plnění (rozsudek ze dne 20. 6. 2013, *Paul Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, odst. 41).

44. Dalším důvodem, pro který se Nejvyšší správní soud domnívá, že mezi poskytnutím koně do dostihu a cenou za jeho umístění neexistuje přímá a bezprostřední vazba, je podmínka vyslovená Soudním dvorem např. v rozsudcích ze dne 8. 6. 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, odst. 30, ze dne 22. 2. 2001, *Abbey National I*, C-408/98, EU:C:2001:110, odst. 28, nebo *Wolfram Becker*, odst. 19. Podle zmíněných rozsudků nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet. V nyní posuzované věci je nepochybné, že náklady vynaložené na zdanitelná plnění přijatá žalobkyní za účelem přípravy koní pro dostihy, nemají žádný vliv na výši ceny za umístění v dostihu.

45. Byť lze žalobkyni přisvědčit, že přijatá plnění (náklady na trénink, krmivo apod., viz výše odst. 6) jsou nezbytná k získání ceny v dostihu, podle předkládajícího soudu tato skutečnost sama o sobě nestačí pro závěr, že mezi přijatými plněními a cenou za umístění existuje přímá a bezprostřední vazba ve smyslu judikatury Soudního dvora.

46. Dále se Nejvyšší správní soud domnívá, že za protiplnění k poskytnutí koně do dostihu nelze považovat přijetí služby spočívající v možnosti účasti koně v dostihu, kterou poskytuje pořadatel dostihu majiteli koně. Protiplnění může být sice poskytnuto formou směny (viz výše odst. 35), podle Nejvyššího správního soudu by ale v takovém případě nebyly splněny další znaky pojmu „protiplnění“, zejm. vyjádřitelnost v penězích. Žalobkyně argumentovala tím, že ze samotné účasti koně v dostihu má ekonomický prospěch (zvyšuje se tržní cena koně, účast koní v dostihu je pro žalobkyni reklamou apod., viz dále odst. 51), ten je však stěží kvantifikovatelný či ocenitelný. Nemožnost zjistit výši úplaty by přitom nebyla způsobena pouze technickými obtížemi, které by samy osobě nevylučovaly závěr o existenci úplaty (srov. rozsudek *First National Bank of Chicago*, odst. 31), ale spočívala by v objektivní nemožnosti takovou úplatu kvantifikovat, a stanovit tak základ daně.

47. Nadto, za možnost účasti koně v dostihu majitel koně hradí pořadateli dostihu určité protiplnění - poplatky za přihlášení koně a startovné po potvrzení účasti v dostihu. Závěr, že se jedná o úplatu ve smyslu směrnice o DPH, není podle Nejvyššího správního soudu vyloučen tím, že tyto poplatky patrně pokrývají pouze administrativní náklady pořadatele, jak tvrdila žalobkyně. Protiplnění je tvořeno vším, co poskytovatel služby skutečně obdržel, nikoliv objektivní hodnotou služby. V této souvislosti lze zmínit také rozsudek *Town & County Factors*, v němž Soudní dvůr potvrdil, že úhrada získaná

pořadatelem soutěže ve formě účastnického poplatku představuje hodnotu, kterou pořadatel skutečně obdržel za poskytnutí služby soutěžícímu (rozsudek ze dne 17. 9. 2002, *Town & County Factors*, C-498/99, EU:C:2002:494, odst. 20).

48. Pokud by Soudní dvůr dospěl k závěru, že poskytnutí koně do dostihu není poskytnutím služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, vyvstává otázka, zda je tato skutečnost bez dalšího důvodem pro krácení odpočtu DPH, který žalobkyně uplatnila na vstupu. Soudní dvůr totiž připustil, že nárok na odpočet je 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 a jako takové jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (např. rozsudky ze dne 27. 9. 2001, *Cibo*, C-16/00, EU:C:2001:495, odst. 32 a 33, ze dne 26. 5. 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, odst. 36, nebo rozsudky *Wolfram Becker*, odst. 20, a *Abbey National I*, odst. 35). Předkládající soud si ovšem není jist, zda jsou uvedené podmínky splněny i v nyní posuzované věci.

49. S ohledem na rozsudek Soudního dvora *Investrand* lze dovodit, že okolnost, že koně účastníci se dostihů jsou součástí majetku žalobkyně, nepostačuje k uznání existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi náklady na jejich přípravu pro dostihy a celkovou ekonomickou činností žalobkyně (srov. rozsudek ze dne 8. 2. 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, odst. 31).

50. Z uvedeného rozsudku dále vyplývá, že přijaté služby musí být vynaloženy pro potřeby a účely zdanitelných činností osoby povinné k dani. Jinými slovy, náklady na přijatá plnění musí mít výlučnou příčinu v hospodářské činnosti dotčené osoby (rozsudek *Investrand*, odst. 36 a 38, srov. také rozsudek *Kretztechnik*, odst. 36).

51. Žalobkyně tvrdila, že přijatá zdanitelná plnění (viz výše odst. 6) jsou součástí obecných nákladů jejího podnikání. Zdůraznila, že základním cílem jejího podnikání v chovu koní je dosažení zisku z prodeje samotného koně nebo z jeho působení v chovu (plemenitba, agroturistika, použití k výcviku mladých koní apod.). Účast koně v dostihu je součástí dlouhodobé přípravy koně směřující k dosažení co nejvyšší chovné hodnoty, bez ohledu na zisk ceny za umístění. Dostih je základní a nutnou zkouškou výkonnosti koní. Výsledky jsou mimo jiné kritériem pro vyhodnocení činnosti trenéra-podnikatele. Pokud budou koně žalobkyně úspěšní v dostizích, je větší pravděpodobnost, že jí ostatní majitelé koní svěří své koně do tréninku. Úspěch v dostizích může také ovlivnit cenu, kterou může žalobkyně za trénink žádat (služba trenéra je předmětem DPH). Pokud se kůň pravidelně umísťuje v dostizích na finančně ohodnocených místech, má vyšší tržní cenu, tím vyšší pak bude daň na výstupu v případě jeho prodeje nebo při využití v chovu. Podle žalobkyně jsou všichni její koně určeni k prodeji, najde-li se kupec. V případě vlastních koní může také při dostihu ověřit účinnost skladby krmiva nebo tréninkových metod, které může následně v případě jejich úspěšnosti využít při tréninku cizích koní po dohodě s jejich majiteli. Dále má žalobkyně příjem z reklamy umístěné na svých dopravních prostředcích, které se pravidelně objevují na dostihových závodištích. Bez dostihu by tento příjem vůbec nebyl dosažen. Navíc, pokud jsou koně úspěšní, může si žalobkyně stanovit za reklamu vyšší cenu.

52. Přijatá plnění se podle žalobkyně nijak výrazně neliší u koní, kteří se pravidelně účastní dostihů, od koní, kteří dostihy neběhají. Denní péče je stejná a je stěží představitelné, aby byly vstupní náklady děleny podle toho, kolik spotřebuje konkrétní kůň. Všechna přijatá zdanitelná plnění budou podle žalobkyně v budoucnu vždy využita k uskutečnění zdanitelných plnění popsaných výše (příp. při vývozu koně k osvobozeným plněním s nárokem na odpočet). Náklady na plnění přijatá v souvislosti s účastí koní v dostizích proto mají podle žalobkyně charakter obecných nákladů.

53. S ohledem na popsané skutkové okolnosti se Nejvyšší správní soud přiklání k závěru, že účast vlastních koní v dostihu je možné považovat za součást celkové ekonomické činnosti žalobkyně. Podle předkládajícího soudu je splněna také podmínka, že náklady na přijatá plnění související s tréninkem a účastí koní v dostizích spoluurčují cenu zboží, které žalobkyně dodává (prodej koně), nebo služeb, které poskytuje (trénink cizích koní, agroturistika, reklama). Samotná účast vlastních koní v dostizích, tím spíše pak jejich úspěšnost, zvyšuje cenu, kterou žalobkyně může za uvedené zboží či služby žádat. Nejvyššímu správnímu soudu není známo, že by judikatura Soudního dvora stanovila podmínku, aby toto promítnutí do ceny zboží nebo služeb na výstupu bylo přesně vyčíslitelné. Přesné vyčíslení není v tomto případě nutné pro stanovení základu daně, jako by tomu bylo v situaci zmíněné výše v odst. 46. Pokud by náklady na přípravu a účast koní v dostizích byly uznány jako součást celkové ekonomické činnosti žalobkyně, základ daně by byl tvořen cenou zboží (při prodeji koně) nebo služeb (trénink cizích koní, agroturistika, reklama). Podmínku, aby daň zatěžovala pouze hodnotu přidanou v konkrétní fázi výroby nebo distribuce, zajistí právě mechanismus odpočtu DPH ze všech přijatých plnění vynaložených na dané zboží nebo služby, včetně plnění přijatých pro přípravu a účast koní v dostizích.

54. Dále je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že postavení žalobkyně není srovnatelné s postavením majitele koně, který jej chová pouze pro svou soukromou potřebu jako hobby, tedy nikoliv za účelem podnikání. Chov vlastních koní a jejich účast v dostizích není v případě žalobkyně jen cílem sám o sobě, ale je také prostředkem k dosažení a zvýšení příjmů. Žalobkyně prostřednictvím dostihů zvyšuje hodnotu svého majetku (koní), který používá v rámci své ekonomické činnosti.

55. Předkládající soud si však není jist, zda je splněna podmínka pro plný nárok na odpočet vyslovená Soudním dvorem v rozsudku *Kretztechnik*, podle kterého osoba povinná k dani má nárok na plný odpočet DPH, kterou byly zatíženy náklady vynaložené na přijaté služby (v dané věci pořízené v rámci vydání akcií), pokud všechny operace provedené touto společností v rámci její ekonomické činnosti představují zdanitelná plnění (*Kretztechnik*, odst. 37). Z obsahu správního spisu ani tvrzení stran nevyplývá, že by žalobkyně vykonávala nějakou činnost, která je osvobozena od DPH, nebo která by měla charakter neekonomické činnosti (viz shrnutí celkové činnosti žalobkyně v odst. 2 až 5). Zároveň ale účast vlastních koní v dostizích, která podle předkládajícího soudu je součástí celkové ekonomické činnosti žalobkyně, sama o sobě patrně není „službou za úplatu“, tedy zdanitelným plněním (viz výše uvedená argumentace v odst. 39 a násl.). Činnost žalobkyně spočívající v tréninku vlastních koní a v jejich účasti v dostizích by patrně nejlépe vystihovalo označení příprava na uskutečnění zdanitelných plnění.

56. Za popsané situace Nejvyšší správní soud považuje za potřebné ověřit, zda je možné

uzavřít, že všechny operace provedené žalobkyní v rámci její ekonomické činnosti představují zdanitelná plnění, a proto má žalobkyně nárok na plný odpočet DPH.

57. Nejvyšší správní soud se přiklání k závěru, že nárok žalobkyně na odpočet DPH by neměl být krácen. Opačný závěr by totiž vedl k absurdnímu důsledku, že žalobkyně by měla nárok na plný odpočet DPH, pokud by vykonávala všechny své činnosti, jak byly shora popsány, s jedinou výjimkou, že by se její koně neúčastnili dostihů. Pokud by se ale vlastní koně žalobkyně dostihů účastnili a ona měla z této činnosti příjem (ať již ve formě ceny za umístění nebo nepřímo díky zvýšení tržní hodnoty koní a služeb, které poskytuje), nárok na odpočet by jí musel být krácen. Žalobkyně by tak ve svém důsledku byla znevýhodněna tím, že se snaží zvýšit své příjmy účastí vlastních koní v dostizích. Tento nelogický závěr ještě více vysvítá na povrch při uvažování způsobu, jakým finanční ředitelství zkrátilo odpočet DPH v nyní posuzované věci - podle procentuálního podílu, který tvořila účast vlastních v dostizích k celkové činnosti žalobkyně. Čím častěji by se tedy koně žalobkyně účastnili dostihů, tím více by jí byl odpočet krácen. Provozování činnosti spočívající v účasti vlastních koní v dostizích by ovšem za takových podmínek nedávalo ekonomický smysl.

58. Pro závěr, že nárok žalobkyně na odpočet by neměl být krácen, dále svědčí skutečnost, že omezení nároku na odpočet DPH je povoleno pouze v případech výslovně předvídaných směrnici (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 1. 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, odst. 16 a tam citovaná judikatura). Soudní dvůr již také mnohokrát zdůraznil, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz např. rozsudky ze dne 13. 3. 2008, *Securenta Göttinger*, C-437/06, EU:C:2008:166, odst. 24, nebo ze dne 29. 4. 2004, *Faxworld*, C-137/02, EU:C:2004:267, odst. 37).

59. Pokud by se Soudní dvůr přiklonil k závěru, že příprava koní na dostihy a účast v nich je součástí celkové ekonomické činnosti žalobkyně, zbývalo by posoudit poslední dílčí otázku, a to, jak z hlediska DPH naložit s finanční částkou, kterou majitel koně získá jako cenu za umístění. Je třeba ji zahrnout do základu daně a odvést DPH na výstupu, nebo se jedná o příjem, který základ DPH vůbec neovlivní?

60. Závěrem předkládající soud pro srovnání uvádí příklad Spojeného království, kde se majitel koně může zaregistrovat do Schématu DPH pro majitele dostihových koní (*VAT Scheme for Racehorse Owners*), pokud prokáže existenci sponzorské smlouvy registrované u Weathersbys Ltd.¹ nebo jiný podnikatelský příjem. Za podnikatelský příjem ve smyslu předchozí věty nelze považovat samotnou cenu za umístění v dostihu, z této finanční částky je však třeba odvést DPH, kterou pořadatel dostihu přičte k samotné ceně za umístění.² Registrovaný majitel koně může uplatnit odpočet DPH z ceny, za kterou koně koupil, a dalších přijatých plnění spočívajících v poplatcích za trénink, veterinární péči, kováře, telefonní účty, dopravu a ubytování související se sledováním svého koně při

¹ <https://www.weatherbys.co.uk/>

² Bloodstock Taxation Guide, 2011, kapitola 10.2, str. 64,

http://www.racehorsetrainers.org/information/pdfs/hg_tba_tax.pdf, [on-line přístup 24. 6. 2015]

dostihu apod.³

61. Všechny výše uvedené skutečnosti a pochybnosti o výkladu unijního práva vedou Nejvyšší správní soud k položení předběžných otázek formulovaných ve výroku tohoto usnesení. Omezení nároku na odpočet DPH musí být totiž používáno ve všech členských státech obdobným způsobem (rozsudek *Ghent Coal Terminal*, odst. 16, viz též stanovisko generálního advokáta ve věci *Securenta Göttinger*, EU:C:2007:777, odst. 46). Nejvyšší správní soud považuje za potřebné, aby Soudní dvůr poskytl (zejména v případě záporné odpovědi na otázku uvedenou ve výroku 1.a) vnitrostátnímu soudu vodítka, jak nahlížet na účast vlastních koní v dostizích z pohledu systému DPH jako celku, a upřesnil, jakým způsobem posoudit nárok majitele-trenéra dostihových koní na odpočet DPH na vstupu z přijatých plnění souvisejících s přípravou koní na dostihy a účastí v nich.

Druhá otázka

62. Druhou spornou otázkou mezi žalobkyní a finančním ředitelstvím bylo zařazení služby „zajištění provozu dostihové stáje“ do správné sazby DPH. Zatímco se žalobkyně domnívala, že předmětnou službu lze zařadit do kategorie snížené sazby „použití sportovních zařízení krytých i nekrytých ke sportovním činnostem“ uvedené v příloze č. 2 zákona o DPH (viz výše odst. 29), finanční ředitelství považovalo za převažující a rozhodný prvek pro určení sazby DPH službu trenéra, která není zákonem o DPH výslovně zařazena mezi výjimky ze základní sazby.

63. Základní pravidlo pro zařazení zboží nebo služeb do příslušné sazby DPH stanoví čl. 96 směrnice o DPH, podle kterého se na dodání zboží a poskytnutí služeb uplatní stejná základní sazba DPH. Odchylně od této zásady přiznává čl. 98 téže směrnice členským státům možnost uplatnit jednu či dvě snížené sazby DPH u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III směrnice. Podle bodu 14 přílohy III může být předmětem snížené sazby DPH „oprávnění k využívání sportovních zařízení“. Na vnitrostátní úrovni je seznam kategorie služeb podléhajících snížené sazbě proveden v příloze č. 2 k zákonu o DPH. Bod 14 přílohy III směrnice o DPH je transponován jako kategorie „použití sportovních zařízení krytých i nekrytých ke sportovním činnostem“.

64. Podle předkládajícího soudu nelze rozhodnout spornou otázku poukazem na oprávnění členských států určit v rámci kategorií uvedených v příloze III směrnice o DPH konkrétní dodání zboží nebo poskytnutí služeb, na něž se uplatní snížená sazba. Využití této možnosti podléhá dvěma podmínkám, musí být vyděleny pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotčené kategorie za účelem uplatnění snížené sazby a dodržena zásada daňové neutrality (rozsudky ze dne 27. 2. 2014, *Pro Med Logistik*, C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, odst. 43 až 45, nebo ze dne 11. 9. 2014, *K. Oy*, C-219/13, EU:C:2014:2207, odst. 23).

65. Vnitrostátní zákonodárce nezúžil kategorii služeb předvídanou v bodu 14 přílohy III směrnice o DPH a nevyčlenil ve vnitrostátním právu pouze určitou dílčí část, která by měla konkrétní a zvláštní aspekty. Znění odpovídající položky v příloze č. 2 k zákonu o DPH („použití sportovních zařízení krytých i nekrytých ke sportovním činnostem“) je spíše pouze odlišnou formulací, než vyjádřením úmyslu zavést selektivní uplatnění snížené

³ <https://www.weatherbysbank.com/faq/vat-services-faqs> [on-line přístup 24. 6. 2015]

sazby DPH pouze na některé aspekty dotčené kategorie.

66. Ani finanční ředitelství neargumentovalo tím, že by v posuzované věci existovala zvláštní podkategorie služeb využívání sportovních zařízení, která by měla mít odlišný daňový režim, ale uzavřelo, že zařazení do snížené sazby daně je vyloučeno, protože žalobkyně kromě poskytování oprávnění k použití sportovních zařízení poskytovala také další služby, které podle finančního ředitelství převažovaly s ohledem na celkový cíl předmětného plnění.

67. Určení, zda služba poskytovaná žalobkyní může být zařazena do snížené sazby, je proto především otázkou výkladu unijního práva, zejm. je třeba posoudit rozsah bodu 14 přílohy III směrnice o DPH.

68. Služba poskytovaná žalobkyní na základě smluv o zajištění provozu dostihové stáje zahrnuje několik dílčích plnění, zejm. trénink koní, využívání sportovních zařízení, celodenní ustájení, krmení a další péči o koně (viz dále odst. 74). Podstata sporu spočívá v otázce, které plnění je možné považovat za určující pro stanovení sazby DPH.

69. Pro zodpovězení této otázky je třeba nejprve ověřit, zda se na poskytovaná plnění má hledět pro účely DPH jako na jeden celek. Jinými slovy, zda všechna dílčí plnění mají sdílet společný daňový režim.

70. Z judikatury Soudního dvora plyne, že za běžných podmínek musí být každé plnění pro účely DPH považováno za oddělené a samostatné. Mohou však existovat okolnosti, které odůvodňují, aby několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, bylo považováno pro účely DPH za jediné plnění, pokud nejsou samostatná (např. rozsudky ze dne 21. 2. 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, odst. 51, a ze dne 2. 12. 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, odst. 23). Umělé rozložení plnění spočívajícího z hospodářského hlediska v poskytnutí jediné služby by totiž mohlo vést k narušení fungování systému DPH (např. rozsudky ze dne 25. 2. 1999, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, odst. 29, ze dne 17. 1. 2013, *BGZ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, odst. 31).

71. O jediné plnění pro účely DPH se jedná zejména tehdy, pokud jedno nebo více plnění představují hlavní plnění, zatímco zbývající plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících 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, ale prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek (např. rozsudky *CPP*, odst. 30, nebo *Part Service*, odst. 52, *BGZ Leasing*, odst. 41).

72. Dále se může jednat o jediné plnění také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění jsou tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (např. rozsudky ze dne 27. 10. 2005, *Levob*, C-41/04, EU:C:2005:649, odst. 22, nebo ze dne 19. 7. 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, EU:C:2012:484, odst. 20 a 21).

73. Pro určení rozsahu plnění z hlediska DPH, tedy zda poskytnutá služba představuje

několik samostatných plnění nebo jedno jediné plnění, neexistuje absolutní pravidlo. Je třeba vyhledat charakteristické prvky dotčeného plnění a zohlednit veškeré okolnosti (rozsudky *CPP*, odst. 27 až 29, *BGZ Leasing*, odst. 32).

74. Podle znění smluv uzavřených mezi žalobkyní a majiteli koní služba „zajištění provozu dostihové stáje“ spočívala v „použití sportovních zařízení krytých i nekrytých ke sportovním činnostem“, přičemž sportovním zařízením se rozuměly „tréninková dráha, překážky, stáje, boxy pro koně, kruhová jízdárna, výběhy a ostatní travnaté plochy střediska, sedlový materiál, stájový materiál, čisticí prostředky, krmivo, mycí stanoviště, ostatní koně potřební k výcviku, stroje a zařízení střediska, odstavné a skladovací plochy apod.“

75. Podle žalobkyně v rámci dotčené služby převažovalo především použití sportovních zařízení, krytých i nekrytých ke sportovním činnostem, tedy plnění odpovídající službě vymezené v příloze č. 2 zákona o DPH. Žalobkyně tvrdila, že hodnota přijatých plnění souvisejících s pořízením a údržbou sportovních zařízení výrazně převyšovala hodnotu ostatních poskytovaných činností v rámci uzavřených smluv. Měsíční částka, kterou si žalobkyně účtovala za poskytnutí komplexní služby provozu dostihové stáje, činila minimálně 12 000 Kč. Maximální průměrná tréninková doba v měsíci byla 16 hodin, přičemž za 1 tréninkovou hodinu žalobkyně účtovala 300 Kč, tedy 4800 Kč měsíčně. Při tréninkovém období 8 měsíců ročně byla průměrná měsíční hodnota tréninkových služeb 3200 Kč měsíčně. Ostatní péče činila 6 hodin denně pro 20 koní. Při ceně 150 Kč na hodinu tedy představovala měsíčně částku přibližně 1350 Kč na jednoho koně. Hodnota tréninkových hodin a ostatní péče na jednoho koně činila dohromady zhruba 4550 Kč měsíčně, což je 40 % z celkové částky účtované za službu „zajištění provozu dostihové stáje“. Zbývající částka, tedy 60% z celkové ceny, připadala na využití sportovních zařízení. V této souvislosti předkládající soud podotýká, že uvedené rozpočítání jednotlivých částek není výslovně uvedeno ve smlouvách ani na fakturách, ale vychází z tvrzení žalobkyně v průběhu daňového řízení.

76. Využití sportovních zařízení převažovalo podle žalobkyně i z časového hlediska, protože koně používají stáj, výběh a tréninkové dráhy 24 hodin denně. Ve stáji koně stojí pasivně 18 hodin denně. Žádná z dalších činností se tomuto času nepřibližuje. Konečně žalobkyně namítla, že pro ni jako trenérku je podstatné především zajištění velmi rozsáhlých aspektů provozu funkčního sportoviště, neboť bez něj by nemohla vykonávat trenérskou práci.

77. Finanční ředitelství naopak považovalo za rozhodný hlavní cíl vyjádřený ve smlouvách, jímž byla služba trenéra spočívající v přípravě koní pro dostihy. Za tímto účelem žalobkyně zajišťovala také ustájení koní a další péči. Služba trenéra dostihových koní není výslovně zařazena v příloze č. 2 zákona o DPH, nemůže být proto zařazena do snížené sazby daně.

78. Po zvážení všech skutkových okolností se Nejvyšší správní soud domnívá, že služba poskytovaná žalobkyní představuje převážně kombinaci služby trenéra a služby poskytnutí oprávnění k využití sportovních zařízení (k hodnocení dalších dílčích plnění viz dále odst. 88 a násl.). Soud nemá pochybnosti o tom, že tato dílčí plnění je třeba posoudit z hlediska DPH jako jediné plnění, není si ovšem jist, zda jejich vzájemný vztah je vztahem hlavní a vedlejší služby nebo vztahem dvou rovnocenných plnění (srov. výše odst.

71 a 72), přičemž výsledek tohoto posouzení by mohl mít odlišné daňové důsledky.

79. Z rozsudku *Deutsche Bank* lze totiž dovodit, že v případě existence jediného plnění z hlediska DPH, které je tvořeno několika rovnocennými dílčími plněními, které mají odlišný daňový režim, nelze toto jediné plnění jako celek podřídít daňovému režimu, který představuje výjimku z pravidla.

80. V citované věci se poskytnuté plnění skládalo ze dvou dílčích plnění, a to služby nákupu a prodeje cenných papírů, která patřila mezi osvobozená plnění, a služby analýzy majetku, která osvobozena nebyla. Soudní dvůr uzavřel, že uvedená služba může být pro účely DPH vzata v úvahu pouze jako celek, proto nemůže být osvobozena na základě čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH. Tento závěr není v rozporu se zásadou daňové neutrality, protože uvedená zásada nemůže rozšířit působnost osvobození od daně, pokud tak není jednoznačně stanoveno. Zásada daňové neutrality není pravidlem primárního práva, které by mohlo podmínit platnost osvobození od daně, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně se zásadou striktního výkladu osvobození od daně (rozsudek *Deutsche Bank*, odst. 38 až 46).

81. Byť se rozsudek *Deutsche Bank* týkal rozsahu osvobozených plnění, podle Nejvyššího správního soudu lze jeho závěry přiměřeně vztáhnout i na nyní posuzovanou věc, protože snížená sazba DPH představuje výjimku z pravidla obdobně jako režim osvobození. V rozsudku *Komise proti Francii* Soudní dvůr potvrdil, že uplatnění snížené sazby je možností, která je dána členským státům jako výjimka ze zásady, přičemž ustanovení, která mají povahu výjimky, je třeba vykládat restriktivně (rozsudek ze dne 17. 6. 2010, *Komise proti Francii*, C-492/08, EU:C:2010:348, odst. 35). Rozsah kategorií zařazených do snížené sazby by tedy patrně neměl být rozšiřován neoddělitelným připojením rovnocenné služby spadající do základní sazby.

82. Pokud by tedy bylo třeba pro účely DPH nahlížet na službu poskytnutí oprávnění k využití sportovních zařízení (která patří do snížené sazby DPH) a službu trenéra (která není zařazena mezi výjimky ze základní sazby) jako na jediné plnění a zároveň obě služby hodnotit jako vůči sobě rovnocenné, patrně by musela být předmětná služba jako celek zařazena do základní sazby daně. Jednoznačné zodpovězení této otázky je ovšem pravomocí Soudního dvora.

83. S ohledem na závažnost daňových důsledků takového závěru předkládající soud považuje za potřebné dále ověřit, jaká jsou kritéria, na základě nichž by mohl uzavřít, zda jsou dílčí plnění vůči sobě rovnocenná nebo zda jsou ve vztahu hlavního a vedlejšího plnění.

84. Velmi úzká vazba mezi službou trenéra dostihových koní a poskytnutím oprávnění k využití sportovních zařízení vyplývá již ze samotné povahy věci. Službu trenéra dostihových koní si lze jen stěží představit bez využití sportovních zařízení. Využití sportovních zařízení tedy není pouze prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek (srov. výše odst. 71), ale je nezbytnou podmínkou tréninku jako takového. Obdobně využití sportovních zařízení bez služby trenéra by nemohlo vést k zamýšlenému cíli – přípravě na dostih (ledaže by byl majitel koně také trenérem, v takovém případě by ovšem nepřijímal službu trenéra od třetí osoby a posuzovaná otázka

by byla irelevantní). Z hlediska svého významu pro přípravu na dostih a cíle, jehož chce příjemce služby (majitel koně) dosáhnout, se proto tato dvě plnění jeví jako srovnatelná či dokonce rovnocenná.

85. Z judikatury Soudního dvora lze dovodit, že kritérium „*cíl v. prostředek k dosažení cíle*“ není jediným kritériem pro posouzení vztahu hlavního a vedlejšího plnění, srov. použití slova „*zejména*“ v rozsudcích *BGZ Leasing*, odst. 41, nebo v rozsudku ze dne 16. 4. 2015, *Wojskowa Agencja*, C-42/14, EU:C:2015:229, odst. 31. V rozsudku *Deutsche Bank* Soudní dvůr ale uzavřel, že dílčí plnění byla neoddělitelná a rovnocenná, protože byla obě nezbytná pro celkové plnění a nebylo možné považovat jedno z nich za hlavní, aniž by zkoumal další kritéria (rozsudek *Deutsche Bank*, odst. 27).

86. Předkládající soud považuje proto za potřebné ověřit, jaká kritéria je třeba zvážit před tím, než je možné uzavřít, že dílčí plnění jsou v rámci jediného plnění rovnocenná. Kromě výše zmíněného kritéria „*cíl v. prostředek k dosažení cíle*“ by mohla být pravděpodobně zohledněna obdobná kritéria, která Soudní dvůr použil při hodnocení, zda několik dílčích plnění (zboží a služeb) tvořících z ekonomického hlediska jediné plnění má být pro účely DPH posouzeno ve svém souhrnu jako zboží nebo jako služba. V takovém případě Soudní dvůr zkoumal kromě významu/cíle pro zákazníka také rozsah plnění, čas nezbytný k výkonu těchto plnění a podíl na celkových nákladech (viz např. rozsudky ze dne 11. 2. 2010, *Graphic Procédé*, C-88/09, EU:C:2010:76, odst. 32, ze dne 29. 3. 2007, *Aktiebolaget*, C-111/05, EU:C:2007:195, odst. 36, nebo rozsudek *Levob*, odst. 28). Na základě těchto kritérií bylo podle Soudního dvora možné určit, zda plnění, která nebyla ani v nejmenším podřadná nebo vedlejší, byla v poměru k jinému plnění převládající, takže pro příjemce plnění představovala samotný cíl poskytnutého plnění (rozsudek *Graphic Procédé*, odst. 32).

87. V této souvislosti Nejvyšší správní soud upozorňuje, že může nastat situace, kdy jednotlivá kritéria povedou sama o sobě k odlišným výsledkům (srov. výše argumentaci zúčastněných stran, kdy finanční ředitelství tvrdilo, že podle kritéria hlavního cíle převládala služba trenéra, zatímco žalobkyně namítala, že z hlediska rozsahu nákladů a času převažuje služba využití sportovních zařízení). Aby vnitrostátní soud mohl náležitě posoudit konkrétní skutkové okolnosti, bylo by užitečné, aby Soudní dvůr také určil, zda mezi případnými kritérii existuje nějaká hierarchie z hlediska jejich pořadí a váhy.

88. Pokud by se Soudní dvůr přiklonil k závěru, že zařazení služby „*zajištění provozu dostihové stáje*“ je vyloučeno ze snížené sazby DPH již na základě skutečnosti, že převládajícím prvkem je kombinace dvou rovnocenných plnění, z nichž jedno nelze zařadit do snížené sazby, nebylo by třeba dále hodnotit daňové dopady dílčích plnění spočívajících v ustájení, krmení a další péči. Tato plnění sama o sobě nespádají do snížené sazby, nemohla by tedy ovlivnit sazební zařazení služby jako celku do základní sazby.

89. V opačném případě, tedy pokud by Soudní dvůr uzavřel, že samotná kombinace služby oprávnění k využití sportovních zařízení se službou trenéra dostihových koní nebrání zařazení služby jako celku do snížené sazby, bylo by třeba posoudit, zda dílčí plnění spočívající v ustájení, krmení a další péči tvoří se zbývající částí služby jeden celek pro účely určení daňové sazby a jakým způsobem celek ovlivní.

90. V této souvislosti předkládající soud podotýká, že na rozdíl od definice sportovních zařízení uvedené ve smlouvách o zajištění provozu dostihové stáje (viz výše odst. 74) nepovažuje za sportovní zařízení krmení a stáj. Pojmy uvedené v příloze III směrnice o DPH je třeba vykládat restriktivně a v souladu s jejich obvyklým významem (rozsudek ze dne 17. 1. 2013, *Komise proti Španělsku*, EU:C:2013:17, C-360/11). Krmení a stáj, v níž koně podle vyjádření žalobkyně pasivně stojí 18 hodin denně, neodpovídají běžnému významu, který je pojmu „sportovní zařízení“ prisuzován. Smluvní definice, která je s obvyklým významem v rozporu, nemůže dostat přednost.

91. Poskytnutí krmení a ustájení proto podle předkládajícího soudu nelze považovat samy o sobě za součást rozsahu pojmu „oprávnění k využívání sportovních zařízení“ uvedeného v bodu 14 přílohy III směrnice o DPH, ale za dílčí plnění, která mohou za určitých skutkových okolností tvořit součást služby „zajištění provozu dostihové stáje“ jako vedlejší plnění. Náklady na jejich pořízení nebo údržbu proto podle předkládajícího soudu nelze považovat za součást nákladů na dílčí službu použití sportovních zařízení.

92. V nyní posuzované věci je předkládající soud přesvědčen, že poskytnutí krmení, ustájení a další běžné péče o koně, v době kdy neprobíhá trénink, je v rámci služby „zajištění provozu dostihové stáje“ pouze vedlejším plněním. S ohledem na obsah smluv je zřejmé, že sama o sobě nejsou pro zákazníka cílem, ale prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek (srov. výše odst. 71).

93. Zároveň se předkládající soud domnívá, že z ekonomického hlediska tvoří s hlavním plněním (spočívajícím v kombinaci služby trenéra a služby oprávnění k využití sportovních zařízení) jeden celek. Ustájení, krmení a další péče o koně poskytované přímo žalobkyni mají pro majitele, který svěřil svého koně žalobkyni do tréninku, ekonomické opodstatnění. Pokud totiž žalobkyně jako trenérka má kromě vlastních sportovních zařízení k dispozici také ustájovací prostory a další prostředky, jimiž je schopna zajistit komplexní celodenní péči o svěřené koně, je pravděpodobně pro majitele koně výhodnější přijmout tyto služby od žalobkyně, než si vybrat jiného dodavatele pouze pro tyto dílčí služby (srov. rozsudek *Wojskowa Agencja*, odst. 39 až 43). Nadto, i konkrétní skladba krmiva nebo doba pro odpočinek koně (pasivní stání ve stáji) mohou být stanoveny z důvodů tréninkových záměrů a mohou podstatně ovlivnit výkon koně při dostihu samotném.

94. Skutečnost, že dílčí plnění mohou být za jiných okolností poskytována odděleně, nebrání závěru o existenci jediného plnění, ale naopak je konceptu jediného složeného plnění vlastní (rozsudek ze dne 27. 9. 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, odst. 26, nebo rozsudek *Wojskowa Agencja*, odst. 41).

95. Také způsob stanovení ceny ve smlouvě a fakturace podporují závěr o jediném plnění, byť se nejedná o rozhodující kritérium. Smlouvy o zajištění provozu dostihové stáje stanoví za všechny sjednané služby jednotnou cenu, která je hrazena měsíčně a je pohyblivá podle četnosti použití zařízení k výcviku koně. Lze se tedy domnívat, že jednotné stanovení ceny a její fakturace odráží zájmy smluvních stran (srov. rozsudky *BGZ Leasing*, odst. 44 a 45, nebo *Wojskowa Agencja*, odst. 37).

96. Pro existenci jediného plnění svědčí dále závěr Soudního dvora, podle něhož je třeba

nahlížet na služby související s provozováním sportu a tělesné výchovy v co možná největší míře jako na celek (rozsudky ze dne 22. 1. 2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, odst. 25, nebo ze dne 18. 1. 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34, odst. 26).

97. Nejvyšší správní soud se proto domnívá, že ustájení, krmení a další péče o koně představují úzce související dílčí plnění, která by měla sdílet daňový režim hlavní služby. Služba „zajištění provozu dostihové stáje“ se tedy objektivně z ekonomického hlediska jeví tak, že tvoří jeden celek, na který je třeba uplatnit jedinou sazbu DPH. Předkládající soud však považuje za potřebné ověřit, zda za výše popsanych skutkových okolností má být předmětná služba jako celek zdaněna sníženou sazbou DPH, pokud by snížená sazba nebyla vyloučena již z důvodů uvedených v odst. 81 a 82 tohoto usnesení.

98. Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že si je vědom, že konečné posouzení skutkových otázek souvisejících s posouzením rozsahu plnění je na vnitrostátním soudu, Soudní dvůr však může poskytnout všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být pro rozhodnutí sporu v původním řízení užitečné (rozsudek ze dne 27. 6. 2013, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, odst. 23).

IV.

Povinnost předložit věc Soudnímu dvoru Evropské unie

99. Při předběžném posouzení věci Nejvyšší správní soud zjistil, že nemá pravomoc rozhodnout sám o otázkách uvedených ve výroku tohoto usnesení, neboť rozhodnutí sporu, který mu byl předložen, závisí na výkladu unijního práva. Směrnice o DPH ani dosavadní judikatura Soudního dvora neposkytují na tyto otázky jednoznačnou odpověď. Přestože Soudní dvůr již poskytl určitá vodítka pro posouzení nároku na odpočet DPH i pro posouzení rozsahu plnění za účelem jejich zařazení do příslušného daňového režimu, rozhodoval vždy za specifických okolností, které nejsou totožné ani obdobné nyní posuzované věci. Předložené otázky nelze podle předkládajícího soudu považovat za *acte clair* ani *acte éclairé*.

100. Za daného stavu vznikla Nejvyššímu správnímu soudu, jehož rozhodnutí nelze napadnout oprávněným prostředkem podle vnitrostátního práva, povinnost obrátit se s otázkou výkladu práva Evropské unie na Soudní dvůr (čl. 267 třetí pododstavec Smlouvy o fungování Evropské unie).

101. Teprve po zodpovězení položených otázek bude možné, aby se Nejvyšší správní soud vyslovil k oprávněnosti nároku žalobkyně na plný odpočet DPH a k zařazení služby „zajištění provozu dostihové stáje“ do příslušné sazby DPH.

V.

Přerušení řízení před Nejvyšším správním soudem

102. S ohledem na předložení předběžných otázek Soudnímu dvoru Nejvyšší správní soud přerušil řízení o kasační stížnosti podle § 48 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.).

103. Po dobu přerušení řízení se nekonají jednání a přerušuje se běh procesních

zákonných i soudcovských lhůt (§ 48 odst. 4 s. ř. s.). Po dobu, kdy je řízení přerušeno, nemohou ani účastníci provádět úkony za účelem pokračování řízení o věci samé. Mohou však činit úkony, v jejichž důsledku bude řízení ukončeno (např. vzít návrh zpět). Po rozhodnutí Soudního dvora o předložených předběžných otázkách předseda senátu i bez návrhu usnesením vysloví, že se v řízení pokračuje (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. července 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu