

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Petry Weissové 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,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **4 114 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího zástupce.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobkyně je registrována jako plátce daně z přidané hodnoty (dále též jen „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.

[2] Stáj žalobkyně s kapacitou 25 míst byla většinu roku 2010 plně obsazena, a to částečně vlastními a částečně cizími koni, kteří byli žalobkyni svěřeni 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 %.
[3] 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, ale úspěšnost koní také zvyšovala cenu služeb, které žalobkyně poskytovala (služba trenéra, reklama, agroturistika), i zboží, které dodávala (prodej koně).

[4] 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.

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

II.
Rozhodnutí správních orgánů

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

[7] K odvolání žalobkyně Finanční ředitelství v Plzni změnilo rozhodnutí správce daně (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 správce daně 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. Shodně jako správce daně 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.

[8] S ohledem na uvedené žalobkyni podle finančního ředitelství náležel 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.

[9] Dále se finanční ředitelství ztotožnilo s názorem správce daně, 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.

III.
Rozsudek krajského soudu

[10] Krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a vrátil věc k dalšímu řízení Odvolacímu finančnímu ředitelství (dále jen „žalovaný“), které se s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke dni 1. 1. 2013 stalo nástupcem finančních ředitelství v rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví.

[11] 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 adresným 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 (účastí koně v dostihu) a úplatou (cenou za umístění). Nárok žalobkyně na odpočet DPH proto neměl být zkrácen. Nadto správní orgány 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.

IV.
Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[12] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku uvedl, že případná výhra není úplatou za službu spočívající v poskytnutí koně k účasti v dostihu, neboť ji nemohou získat všichni soutěžící. Jedná se o neekonomickou činnost, neboť spočívá výlučně v poskytování plnění bez přímého protiplnění a DPH tudíž nepodléhá. Odměna obdržená poskytovatelem musí představovat skutečnou protihodnotu plnění poskytnutého příjemci na základě právního vztahu mezi nimi. Musí přitom existovat přímá vazba mezi poskytnutým plněním a obdrženou protihodnotou. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 1. 4. 1982, C-89/81, *Hong-Kong Trade*, ECLI:EU:C:1982:121, a ze dne 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, ECLI:EU:C:1994:80, a ze dne 16. 10. 1997, C-258/95, *Fillibeck*, ECLI:EU:C:1997:491.

[13] Vyplacení výhry v penězích je přitom důsledkem jednostranného právního úkonu (veřejného příslibu) pořadatele dostihu. Výplata výhry tudíž není úplatou za uskutečněné plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“); není navíc vyplacena každému majiteli koně, jehož zvíře se dostihu zúčastní, nýbrž pouze tomu, který splní příslušné podmínky dostihu. Ostatně i dle Věstníku českého turfu č. 21, který vydává JOCKEY CLUB ČR, výhra v dostihu představuje nahodilý příjem, který není předmětem DPH.

[14] Stěžovatel uvedl, že souhlasí se závěrem krajského soudu, dle něhož po skončení kalendářního roku, jehož se zdanitelné přijaté plnění týká, nelze s ohledem na § 72 odst. 4 a § 76 odst. 1 až 6 zákona o DPH provádět krácení odpočtu na základě kvalifikovaného odhadu, nýbrž je nutno postupovat na základě jasně vymezeného okruhu zdanitelných plnění. Koeficient použitý při stanovení nároku na odpočet DPH žalobkyně ovšem není výsledkem odhadu, ale odpovídá stavu uvedenému žalobkyní.

[15] Stěžovatel dále namítl, že správcem daně aplikovaná základní sazba DPH má oporu v provedeném dokazování. S poukazem na výpověď svědka JUDr. J. Č. stěžovatel uvedl, že předmětem příslušných smluv o zajištění provozu dostihové stáje bylo použití sportovních zařízení včetně ostatních služeb pro přípravu koně na dostih. Pokud by žalobkyně nabízela skutečně pouze ustájení koní a možnost používat sportovní zařízení, nešlo by takovou službu coby službu trenéra kvalifikovat. Všechna plnění poskytovaná na základě uvedených smluv jsou však ve smyslu rozsudku Soudního dvora ze dne 27. 10. 2005, C-41/04, *Levob*, ECLI:EU:C:2005:649, natolik těsně spojena, že z ekonomického hlediska tvoří jeden celek, jehož rozdělení by mělo pouze umělou povahu; pro účely uplatnění DPH tudíž představují jediné plnění. Při hodnocení povahy takového plnění je nutno brát v potaz též jeho význam, který má příjemce plnění z hlediska jeho ekonomické činnosti či záměru. V nyní projednávané věci je proto zřejmé,

že majitelé koní svěřovali svá zvířata žalobkyni především za účelem tréninku, resp. přípravy koní k účasti a umístění v dostizích. Další dokazování proto již nebylo zapotřebí, přičemž aplikace snížené sazby DPH by dle přílohy č. 2 zákona o DPH připadala v úvahu pouze v případě použití krytých i nekrytých sportovních zařízení ke sportovním činnostem.

[16] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že *„[ú]čast koně v dostihu, ať už se umístí na dotovaném místě, či nikoli, nelze vytrhnout z celkového posouzení činnosti žalobkyně jako ekonomické činnosti*“, neboť *„i dílčí činnosti, které nejsou samy ve výsledku prováděny za úplatu, popřípadě jsou prováděny za úplatu, která není zdanitelným plněním, tvoří ve své podstatě součást celkové ekonomické činnosti a mají za cíl vytvořit podmínky pro budoucí dosažení zisku. Čím lepší budou dílčí výsledky (kůň se bude pravidelně umísťovat v dostizích na dotovaných místech), tím bude mít kůň vyšší cenu a tím vyšší pak bude daň na výstupu, která bude uplatňována při jeho prodeji nebo využití v chovu.*“ Dle stěžovatelky by bylo porušením principu neutrality DPH, pokud by majitel koně, který dosahuje úspěchů v dostizích, neměl nárok na odpočet DPH, zatímco majitel koně, který se dostihů neúčastní, avšak bude taktéž požívat další zdanitelná plnění, by měl nárok na odpočet ve vztahu k těmto plněním v plné výši.

[18] Zaplacením startovného a přihlášením koně do dostihu přitom dochází k uzavření smlouvy s pořadatelem, dle níž *„kůň, který se umístí na dotovaném místě, obdrží dopředu známou výši finančního plnění za tento sportovní výkon. Je potřeba ale poznamenat, že i tzv. nedosažení honorovaného umístění je zhodnocením kvalit koně (například to, že se prosadí ve velké konkurenci, případně dokáže, že je vůbec schopen startovat), které zvyšují jeho hodnotu a prokazují jeho schopnosti.*“

[19] Ve vztahu k odkazu stěžovatele na Věstník českého turfu žalobkyně uvedla, že jde o soukromou listinu, přičemž k závěru v ní obsaženému a nikterak neodůvodněnému, dle něhož výhra v dostihu nepodléhá DPH, nelze přihlížet.

[20] Žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.
Předběžná otázka a rozsudek Soudního dvora

[21] Při předběžném posouzení Nejvyšší správní soud zjistil, že rozhodnutí v této věci závisí na výkladu unijního práva, přičemž směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též jen „směrnice o DPH“) ani dosavadní judikatura Soudního dvora neposkytují ve vztahu k této směrnici jednoznačnou výkladovou odpověď na otázky považované Nejvyšším správním soudem za sporné. 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 a nejedná se tedy podle Nejvyššího správního soudu o otázku *acte clair* či *acte éclairé*. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 23. 7. 2015, čj. 8 Afs 96/2013-42, předložil

dle čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie Soudnímu dvoru následující 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. 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?“

[22] Výrokem II. citovaného usnesení Nejvyšší správní soud řízení dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přerušil.

[23] Soudní dvůr zodpověděl předložené předběžné otázky rozsudkem ze dne 10. 11. 2016, C-432/15, *B.*, ECLI:EU:C:2016:855, takto:

„1) Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí koně jeho majitelem, který je osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, pořadateli dostihu za účelem účasti tohoto koně v dostihu není poskytnutím služby za úplatu ve smyslu tohoto ustanovení v případě, kdy se za toto jeho poskytnutí nevyplácí odměna za účast nebo jiná přímá odměna a kdy cenu za umístění obdrží pouze majitelé těch koní, kteří se v dostihu umístili na ocenitelném místě, i kdyby tato cena za umístění byla stanovena dopředu. Takové poskytnutí koně je naproti tomu poskytnutím služby za úplatu v případě, že za ně pořadatel poskytne odměnu nezávislou na umístění daného koně v dostihu.

2) Směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že nárok osoby povinné k dani, která podniká v oboru chov a trénink vlastních i cizích dostihových koní, na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu v rámci plnění souvisejících s přípravou jejích vlastních koní na dostihy a jejich účastí v nich je dán z důvodu, že náklady na tato plnění jsou součástí obecných výdajů souvisejících s její ekonomickou činností, za podmínky, že náklady vynaložené na každé z předmětných plnění vykazují přímou a bezprostřední souvislost s touto celkovou činností. Tak tomu může být, souvisejí-li takto vynaložené náklady s dostihovými koňmi, kteří jsou skutečně určeni k prodeji, nebo je-li účast těchto koní v dostizích z objektivního hlediska prostředkem na podporu ekonomické činnosti, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

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

3) Článek 98 směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 14 její přílohy III musí být vykládán v tom smyslu, že jediné komplexní poskytnutí služeb tvořené několika dílčími plněními spočívajícími zejména v tréninku koní, využívání sportovních zařízení, ustájení koní, krmení a další péči o koně nemůže být předmětem snížené sazby daně z přidané hodnoty, pokud využívání sportovních zařízení ve smyslu bodu 14 přílohy III této směrnice a trénink koní tvoří dvě rovnocenná dílčí plnění v rámci tohoto komplexního plnění nebo pokud trénink koní tvoří hlavní dílčí plnění v rámci uvedeného komplexního plnění, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu.“

[24] Na odůvodnění tohoto rozsudku (dostupného na http://curia.europa.eu), jakož i na judikaturu v něm citovanou, Nejvyšší správní soud pro stručnost v plném rozsahu odkazuje a nadále proto budou reprodukovány pouze některé jeho části.

VI.
Pokračování v řízení

[25] Vzhledem k tomu, že zodpovězením položených předběžných otázek odpadla překážka, pro niž bylo řízení přerušeno, rozhodl Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 26. 1. 2017, čj. 8 Afs 96/2013-108, tak, že se v řízení pokračuje.

[26] Další vyjádření účastníci řízení nepodali.

VII.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[27] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas, napadá rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho pověřený zaměstnanec s právnickým vzděláním (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom, že by napadené rozhodnutí či řízení jeho vydání předcházející trpěly vadami, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[28] Kasační stížnost není důvodná.

VII.A K otázce, zda poskytnutí koně pořadateli za účelem účasti koně v dostihu je poskytnutím služby za úplatu, a k nároku žalobkyně na odpočet DPH

[29] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, dle níž poskytnutí koně pořadateli za účelem účasti koně v dostihu není poskytnutím služby za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, resp. čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH; této námitce nepřisvědčil.

[30] Soudní dvůr v této souvislosti v citovaném rozsudku ve věci žalobkyně uvedl, že výhru v dostihu, již obdrží jen majitelé těch koní, kteří se umístí na honorovaném místě, v zásadě nelze považovat za úplatu za službu spočívající v poskytnutí koně k účasti v dostihu, ledaže by pořadatel dostihu majitelům koní poskytoval odměnu nezávislou na umístění. V odůvodnění svého rozhodnutí k tomu Soudní dvůr dále uvedl, „*že skutečným protiplněním za poskytnutí koně jeho majitelem pořadateli dostihu v zásadě nemůže být služba poskytnutá pořadatelem dostihu spočívající v tom, že je tomuto majiteli umožněna účast jeho koně v dostihu. Za tuto službu totiž poskytuje majitel koně platbu v podobě poplatku za přihlášení a startovného, jež odrážejí skutečnou protihodnotu za účast v dostihu. A dále, majitel koně by sice mohl případně získat z této účasti prospěch prostřednictvím zvýšení hodnoty koně v případě jeho umístění na oceněném místě nebo prostřednictvím reklamy, kterou tato účast přináší, avšak je třeba uvést, že tento prospěch je stěží kvantifikovatelný a nejistý, neboť závisí především na výsledku dostihu. Tento prospěch tedy nelze podle judikatury* […] *vzít v úvahu při určování skutečné protihodnoty k takovému poskytnutí koně.*“ Dle Soudního dvora přitom „*v situaci, kdy se za poskytnutí koně za účelem jeho účasti v dostihu nevyplácí žádná odměna za účast nebo jiná přímá odměna a kdy cenu obdrží pouze majitelé těch koní, kteří se v dostihu umístili na ocenitelném místě, nelze mít za to, že by poskytnutí koně vedlo ke skutečnému protiplnění.*“

[31] Pro posouzení shora uvedené námitky je tudíž ve světle rozsudku Soudního dvora klíčové pouze to, zda žalobkyně byla za poskytnutí svých koní do dostihu honorována dle umístění těchto koní nebo také či pouze za samotnou jejich účast v dostihu.

[32] Z výpovědi svědka JUDr. J. Č., předsedy dostihového soudu JOCKEY CLUBU ČR, obsažené v protokolu ze dne 21. 2. 2012, přitom vyplývá, že pořadatel dostihu

poskytne specifikovanou výhru v dostihu tomu z majitelů koní, jehož kůň se v dostihu umístí na honorovaném místě. Podmínky získání výhry a její výše jsou přitom pro všechny stejné a předem známé ze zveřejněných propozic dostihu. K individuálnímu sjednávání těchto podmínek s jednotlivými majiteli koní nedochází. Výpověď svědka JUDr. Č. tak dle názoru Nejvyššího správního soudu dostatečně podporuje úvahu, dle níž poskytnutí koně pořadateli za účelem účasti koně v dostihu není poskytnutím služby za úplatu, neboť výplata výhry je plně závislá na umístění koně v dostihu a další (na umístění koně nezávislou) odměnu pořadatel dostihu majiteli koně nevyplácí. Nelze se proto ztotožnit s posouzením dané otázky, jak jej učinil krajský soud.

[33] Přesto však Nejvyšší správní soud neshledal, že by uvedené pochybení krajského soudu zakládalo důvod pro zrušení jeho rozhodnutí. Z rozsudku Soudního dvora ve věci žalobkyně totiž dále vyplývá, že ačkoli poskytnutí koně ke startu v dostihu v nyní projednávané věci není službou, za niž by majitel koně získal úplatu ve formě výhry za umístění, nelze nárok žalobkyně na odpočet DPH na vstupu v rámci plnění souvisejících s přípravou jejích vlastních koní na dostihy automaticky vyloučit.

[34] Soudní dvůr v této souvislosti zdůraznil, „*že cílem systému odpočtu zavedeného směrnicí o DPH je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tak zajišťuje dokonalou neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH*“. Je tedy podstatné, zda je mezi plněním na vstupu a jedním či několika plněními na výstupu dána přímá a bezprostřední souvislost. Dle Soudního dvora je pak nárok na odpočet „*rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby povinné k dani a jako takové jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani*“.

[35] V nyní projednávané věci tedy hraje významnou roli otázka, zda náklady v rámci plnění souvisejících s přípravou vlastních koní žalobkyně na dostihy mají přímou a bezprostřední souvislost s její celkovou ekonomickou činností. Žalobkyně v průběhu daňového řízení konzistentně a opakovaně uváděla, že účast jejích koní v dostizích přináší vedle případných výher další příjmy z reklamy a agroturistiky a je zároveň též reklamou pro žalobkyni, což jí přináší další klienty. Účast v dostihu má pak vliv též na cenu koně v případě jeho pronájmu či prodeje (srov. například přípis žalobkyně ze dne 30. 5. 2011, jímž reagovala na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 26. 5. 2011).

[36] Uvedená tvrzení žalobkyně stěžovatel nikterak nezpochybnil, ani k jejich doložení žalobkyni nevyzval. Usoudil však, že žalobkyni dle § 72 odst. 4 zákona o DPH náleží nárok na odpočet DPH pouze ve „*výši poměru určeném v závislosti na jejich využití v bezprostřední souvislosti s uskutečňovanými plněními, s nimiž je spojen nárok na odpočet daně.*“ Nárok na odpočet DPH tedy dle stěžovatele žalobkyni nesvědčí v rozsahu, v jakém přijatá zdanitelná plnění využila ve vztahu k účasti vlastních koní v dostizích (str. 22 a násl. rozhodnutí stěžovatele). Taková právní úvaha je však v příkrém rozporu se shora uvedeným závěrem Soudního dvora, neboť dle tvrzení žalobkyně, z nichž stěžovatel ve svém rozhodnutí vycházel, je účast jejích koní v dostizích významným činitelem

ovlivňujícím cenu jejího zboží a služeb. Je tak dána přímá a bezprostřední souvislost přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k soutěžení koní žalobkyně v dostizích a její celkové ekonomické činnosti. Nejvyšší správní soud proto k uvedenému uzavírá, že ke krácení odpočtu DPH přistoupily správní orgány v dané souvislosti neoprávněně. Stále přitom platí, jak uvedl Soudní dvůr v odpovědi na předběžnou otázku Nejvyššího správního soudu, že do základu DPH nelze zahrnout případnou výhru některého z koní žalobkyně v dostihu.

[37] Ačkoli tedy ve světle rozsudku Soudního dvora ve věci žalobkyně neobstojí závěr krajského soudu týkající se povahy účasti vlastních koní žalobkyně v dostizích a případných výher za umístění v nich, na správnosti zrušujícího výroku jeho rozhodnutí tato skutečnost ničeho nemění, neboť správní orgány vycházely při svém rozhodování z chybných úvah majících vliv na výši nadměrného odpočtu DPH žalobkyně; postačí proto odůvodnění rozhodnutí krajského soudu v tomto směru korigovat.

[38] Námitkou týkající se správnosti použitého koeficientu při stanovení nároku na odpočet DPH žalobkyně se Nejvyšší správní soud již nezabýval, neboť pro krácení odpočtu DPH pomocí koeficientu – jak bylo shora vyloženo – neexistoval žádný důvod.

VII.B K otázce, zda správcem daně aplikovaná základní sazba DPH má oporu v provedeném dokazování

[39] Nedůvodná je též námitka, dle níž z obsahu správního spisu, resp. provedených důkazů, vyplývá, že žalobkyně nesprávně aplikovala sníženou sazbu DPH podle bodu 92. přílohy č. 2 k zákonu o DPH, resp. bodu 14. přílohy III k směrnice o DPH.

[40] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že služby poskytované žalobkyní spočívající v tréninku koní, jejich ustájení, krmení a další péči o ně, jakož i využívání sportovních zařízení, je nutno z pohledu zákona o DPH pro blízkou souvislost těchto služeb považovat za jediné plnění. Jak totiž uvedl Soudní dvůr v rozsudku ve věci žalobkyně (s ohledem na v něm citovanou judikaturu), „*[t]akový závěr je vskutku jediný možný, je-li skutečným cílem smluvních stran kombinace oněch tří dílčích plnění, která jsou součástí tohoto plnění, kdy využívání sportovních zařízení je objektivně nezbytné pro trénink dostihových koní a kdy plnění spojená s ustájením a krmením koní a s péčí o ně jsou určena hlavně k tomu, aby trénink koní a využívání sportovních zařízení doplňovala a usnadňovala.*“

[41] Pro posouzení otázky, zda na uvedené služby poskytované žalobkyní lze aplikovat sníženou sazbu DPH je proto nutno určit, zda některé z uvedených dílčích plnění představuje plnění hlavní, resp. zda jde o plnění rovnocenná. Snížená sazba DPH přitom dle Soudního dvora nemůže být aplikována v případě, že by trénink koní tvořil hlavní plnění či plnění rovnocenné s poskytováním sportovních zařízení.

[42] Finanční ředitelství, jakož i stěžovatel v kasační stížnosti, uvedenou otázku posoudili tak, že hlavní plnění představuje trénink koní a jejich příprava k dostihu. Tento závěr opřeli jednak o text smluv o zajištění provozu dostihové stáje a jednak o výpověď svědka JUDr. Č.

[43] Nejvyšší správní soud se však s argumentací stěžovatele neztotožnil a naopak přisvědčil názoru krajského soudu, dle něhož *„[u]rčení převládajících prvků komplexního plnění je otázkou skutkovou. K jejímu posouzení je nezbytné znát faktický průběh smluvního vztahu, a proto bude zpravidla nezbytné provést řadu důkazů, které budou způsobilé tento faktický průběh smluvního vztahu ozřejmit.*“ Dle § 8 odst. 3 daňového řádu totiž platí, že *správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*. Krajský soud proto správně s poukazem na shora citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Levob* (z tohoto rozhodnutí ostatně vycházel též Soudní dvůr ve věci žalobkyně) dovodil, že při určení převládajících prvků je nutno přihlédnout *„například k rozsahu, nákladům, délce trvání jednotlivých dílčích plnění a úkonů.*“

[44] Již z uvedeného je patrné, že samotný (a poměrně stručný) text smluv o zajištění provozu dostihové stáje, nemůže být v této souvislosti dostatečným podkladem pro rozhodnutí o faktické povaze smluvních vztahů mezi žalobkyní a jejími klienty. Nadto z uvedených smluv o zajištění provozu dostihové stáje bez dalšího neplyne, že by jejich primárním předmětem byla příprava koní v dostizích, neboť jejich bod 3) stanoví, že *„[p]rovozem dostihové stáje se rozumí použití sportovních zařízení krytých i nekrytých ke sportovním činnostem.*“ Až teprve některá další ustanovení těchto smluv upravují podmínky startu koní v dostizích. Ani výpověď svědka JUDr. Č. pak nemá ve vztahu k uvedené otázce relevanci, neboť tento svědek k otázce povahy provozování dostihové stáje vyjadřoval pouze v obecné rovině a nikoli ve vztahu k ekonomické činnosti žalobkyně. Ani tento důkaz proto nemůže postačovat k posouzení aplikovatelnosti základní či snížené sazby DPH.

[45] K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že ačkoli si je vědom, že dle § 92 odst. 3 daňového řádu nese v daňovém řízení břemeno tvrzení a břemeno důkazní primárně daňový subjekt, tato skutečnost nic nemění na tom, že skutková zjištění správních orgánů, od nichž odvíjejí své právní posouzení nyní projednávané věci, nemají dostatečnou oporu ve správním spisu; tím správce daně i finanční ředitelství porušili zásadu zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu, dle níž *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*.

VIII.
Závěr a náklady řízení

[46] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[47] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první, ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla naopak plně úspěšná, a náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti jí proto náleží. Náklady řízení spočívají v částce 3 100 Kč za jeden úkon právní služby (sepsání vyjádření ke kasační stížnosti) dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhradě hotových výdajů 300 Kč, celkem částce 3 400 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, činí odměna za zastupování navýšená o sazbu této daně ve výši 21

% výsledných 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení k rukám jejího zástupce JUDr. Jiřího Dvořáka do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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

V Brně 29. března 2017

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu