Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

12. května 2016*

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Článek 2 odst. 1 písm. c) a čl. 9 odst. 1 — Osoby povinné k dani — Ekonomické činnosti — Pojem — Školní doprava“

Ve věci C-520/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska, Nizozemsko) ze dne 7. listopadu 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 18. listopadu 2014, v řízení

Gemeente Borsele

proti

Staatssecretaris van Financiën

a

Staatssecretaris van Financiën

proti

Gemeente Borsele,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, F. Biltgen, A. Borg Barthet (zpravodaj), a E. Levits a M. Berger, soudci,

generální advokát: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. listopadu 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Gemeente Borsele D. Bosem a A. T. M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs,

— za nizozemskou vládu M. Bulterman, M. Gijzen a M. Noort, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: nizozemština.

— za vládu Spojeného království V. Kaye a S. Simmons, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s R. Hill, barrister,

— za la Evropská komise L. Lozano Palacios a G. Wils, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 23. prosince 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Projednávaná žádost byla předložena v rámci sporu mezi Geemente Borsele (obec Borsele) a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) ve věci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) kterého se domáhá tato obec.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH stanoví, že předmětem DPH jsou:

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

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice zní:

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

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

5 Článek 13 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Státy, kraje, [okresy], obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to [an]i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Veřejnoprávní subjekty se vždy považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze I, nejsou-li tyto činnosti uskutečňovány v zanedbatelné míře.“

6 Příloha I téže směrnice pod nadpisem „Seznam činností uvedených v článku 13 odst. 1 třetím pododstavci“ v bodě 5 uvádí položku „přeprava osob“.

7 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

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

Nizozemské právo

8 Wet op het primair onderwijs (zákon o základním vzdělávání) v článku 4, nadepsaném „Náklady na školní dopravu“, stanoví:

„1. Pro účely školní docházky přiznají starosta a členové obecní rady na základě žádosti rodičům žáka s bydlištěm na území jejich obce náhradu nákladů na dopravu, které považují za nezbytné. Obecní rada nařízením stanoví podmínky této náhrady a přihlédne přitom k následujícím ustanovením:

[...]

4. Nařízení zohlední spoluúčast, kterou lze po rodičích přiměřeně požadovat a stanoví, že se přeprava může uskutečňovat způsobem, který je pro žáka vhodný. Nařízení stanoví podmínky, za kterých starosta a členové obecní rady konzultují odborníky na tuto problematiku.

5. Nařízení stanoví náhradu nákladů na dopravu podle vzdálenosti mezi bydlištěm žáka a

a) nejbližší základní školou, která je pro něj dostupná nebo, pokud žák musí navštěvovat speciální základní školu, nejbližší speciální základní školou, která je pro něj dostupná;

b) jinou základní školou nebo speciální základní školou, pokud doprava do takové školy přestavuje pro obec nižší náklady než doprava do základní školy nebo speciální základní školy uvedené v písmeni a) a rodiče s dopravou do této jiné školy souhlasí;

c) nejbližší pro žáka dostupnou speciální základní školou, která je součástí sdružení škol spolu se základní školou, kterou žák navštěvoval, pokud rodiče s dopravou do této speciální základní školy souhlasí, nebo

d) jinou speciální základní školou ze sdružení škol podle písmene c), pokud doprava do této školy představuje pro obec nižší náklady, než jsou náklady na dopravu do speciální základní školy podle písmene c) a rodiče s dopravou do této jiné školy souhlasí.

[...]

7. Nařízení může stanovit, že rodičům, jejichž společný příjem přesáhne 17 700 eur, může být náhrada nákladů na dopravu přiznána pouze tehdy, pokud náklady na dopravu přesáhnou náklady na veřejnou dopravu na vzdálenost stanovenou obecní radou na základě odstavce 8, přičemž tato vzdálenost nesmí být větší než 6 kilometrů. Výpočet příjmu je založen na příjmu dosaženém v průběhu druhého kalendářního roku předcházejícího kalendářnímu roku, ve kterém začal školní rok, za který je požadována náhrada nákladů na školní dopravu. Náklady na veřejnou dopravu uvedené v první větě odpovídají nákladům na veřejnou dopravu, které jsou přiměřeně vynaloženy vzhledem k ujeté vzdálenosti, s přihlédnutím k rozčlenění do zón provedenému nařízením na základě čl. 27 odst. 1 zákona o osobní dopravě, a to bez ohledu na existenci veřejné dopravy nebo její skutečné využívání.

V případě použití odstavce 10 stanoví nařízení finanční příspěvek rodičů vypočtený na základě třetí věty. Od 1. ledna 1999 se částka uvedená v první větě každoročně upraví podle vývoje indexu smluvních platů dospělých zaměstnanců ve srovnání s předchozím rokem a zaokrouhlí se na násobek částky 450 eur. Upravená částka nahradí částku uvedenou v první větě.

8. Nařízení může stanovit, že neexistuje nárok na náhradu nákladů na základě vzdálenosti mezi školou, která je pro žáka dostupná, a jeho bydlištěm, měřeno podle nejkratší trasy, která je pro žáka dostatečně praktická a bezpečná.

[...]

10. Nařízení může stanovit, že obec sama poskytuje dopravu nebo tuto dopravu zajistí namísto přiznání peněžité náhrady nákladů.

11. Nařízení může stanovit, že v případě žáků, u kterých vzdálenost uvedená v odstavci 5 přesahuje 20 kilometrů, závisí výše náhrady nákladů na platební schopnosti rodičů, nebo že se doprava, kterou obec poskytuje nebo zajišťuje, poskytuje za příspěvek, jehož výše závisí na platební schopnosti rodičů, a nemůže být vyšší než náklady na dopravu dotyčného žáka. V takovém případě nařízení obsahuje rovněž ustanovení týkající se výpočtu platební schopnosti rodičů. První věta se nevztahuje na žáky speciálních základních škol s bydlištěm ve vzdálenosti větší než 20 kilometrů od nejbližší veřejné nebo soukromé speciální základní školy.

[…]“

9 Podle čl. 4 odst. 1 wet op de expertisecentra (zákon o odborných centrech) „nařízení zohlední spoluúčast, kterou lze od rodičů přiměřeně požadovat a stanoví, že doprava může být uskutečňována způsobem vhodným pro žáka, přičemž žáci speciálních středních škol mohou žádat o náhradu nákladů na dopravu pouze tehdy, pokud musí z důvodu svého postižení využívat jiný dopravní prostředek, než je veřejná doprava, nebo z důvodu svého postižení nemohou cestovat v prostředcích veřejné dopravy samostatně“.

10 Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (nařízení obce Borsele z roku 2008 o školní dopravě) zejména stanoví, že:

— pro jízdy kratší než 6 kilometrů se náklady na školní dopravu nenahrazují;

— pro jízdy na vzdálenost od 6 kilometrů do 20 kilometrů se školní doprava poskytuje za příspěvek hrazený rodiči za dopravované dítě v pevné výši rovnající se ceně veřejné dopravy za ujetí vzdálenosti 6 kilometrů;

— pro jízdy na vzdálenost větší než 20 kilometrů se školní doprava poskytuje za příspěvek, který nemůže přesáhnout náklady na tuto dopravu; příspěvek za rodinu se stanoví s přihlédnutím k platební schopnosti rodičů podle kumulovaných příjmů rodičů po srážkách ve smyslu zákona z roku 2001 o dani z příjmu.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Obec Borsele využívá pro dopravu žáků, kteří mají na dopravu nárok, služby dopravních podniků. Z tohoto titulu zaplatila za rok 2008 částku ve výši 458 231 eur včetně DPH.

12 Podle ustanovení nařízení obce Borsele z roku 2008 o školní dopravě přibližně jedna třetina rodičů žáků využívajících školní dopravu platí příspěvek, jehož celková výše, která odpovídá 3 % částek zaplacených touto obcí za financování služeb školní dopravy, činila 13 958 eur. Rozdíl byl financován uvedenou obcí z veřejných prostředků.

13 Obec Borsele daňovým orgánům tvrdila, že je povinna platit DPH z titulu poskytování služeb školní dopravy za příspěvek, a tudíž mohla odpočíst od této platby DPH, která jí byla fakturována dopravci. Tato námitka byla odmítnuta z důvodu, že tato obec neposkytovala služby za úplatu, a tudíž neprovozovala ekonomickou činnost.

14 V rozhodnutí ze dne 1. července 2009 daňové orgány stanovily částku splatnou z kompenzačního fondu DPH pro obec Borsele za rok 2008, přičemž tato částka nezahrnovala DPH, kterou této obci fakturovali dopravci.

15 Obec Borsele podala proti uvedenému rozhodnutí žalobu k rechtbank te 's-Gravenhage (soud v Haagu, Nizozemsko). Tato žaloba byla zamítnuta jako neopodstatněná rozhodnutím ze dne 29. prosince 2010. Obec Borsele se odvolala k Gerechtshof te 's-Gravenhage (odvolací soud v Haagu, Nizozemsko), který posledně uvedené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí daňových orgánů, zrušil rozhodnutím ze dne 20. dubna 2012. Obec Borsele i státní tajemník pro finance podali k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) proti rozhodnutí Gerechtshof te 's-Gravenhage (odvolací soud v Haagu) samostatné kasační opravné prostředky.

16 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 2 odst. 1 první věta a písm. c) a čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že obec musí být kvalifikována jako osoba povinná k dani ve smyslu uvedené směrnice v souvislosti s poskytováním školní dopravy na základě takového obecního nařízení, jako je nařízení popsané v rozsudku?

2) Je třeba pro zodpovězení této otázky toto obecní nařízení posuzovat jako celek, anebo má být toto posouzení provedeno pro každou dopravní službu samostatně?

3) V případě, že je třeba provést samostatné posouzení, je v takovém případě nutno rozlišovat mezi dopravou žáků na vzdálenost od 6 do 20 kilometrů a dopravou na vzdálenost větší než 20 kilometrů?“

K předběžným otázkám

17 Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že územní samosprávný celek, který poskytuje službu školní dopravy za takových podmínek, jako jsou podmínky dotčené v původním řízení, jedná v postavení osoby povinné k dani, a tudíž podléhá DPH.

18 Podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě provádí samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

19 Proto je pro prokázání toho, zda v kontextu věci dotčené v původním řízení jedná územně správní celek v postavení osoby povinné k dani, třeba určit, zda tento územně správní celek vykonává ekonomickou činnost ve smyslu směrnice o DPH.

20 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 9 dost. 1 druhý pododstavec této směrnice stanoví, že se „ekonomickou činností“ rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání.

21 Jak uvedla generální advokátka v bodě 32 svého stanoviska, činnost může být kvalifikována jako ekonomická činnost ve smyslu výše uvedeného ustanovení pouze tehdy, odpovídá-li jednomu z plnění uvedených v článku 2 směrnice o DPH.

22 Aby bylo v projednávané věci určeno, zda školní doprava zajišťovaná obcí za podmínek věci dotčené v původním řízení představuje ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce této směrnice, je v projednávané věci třeba na prvém místě prokázat, zda v rámci organizace této školní dopravy tato obec poskytla služby uvedené v čl. 2 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice.

23 Vzhledem k tomu, že skutečnosti uvedené předkládajícím soudem v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce umožňují konstatovat, že se ve věci v původním řízení jedná o poskytování služeb, je třeba ověřit, zda toto poskytování služeb může být považováno za poskytování uskutečňované uvedenou obcí za úplatu, jak to vyžaduje čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

24 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury jsou služby poskytovány „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, a tudíž jsou zdanitelné pouze tehdy, když mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (viz zejména rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14; ze dne 5. června 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, bod 45, a ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, bod 47).

25 V projednávané věci je třeba konstatovat, že příspěvek rodičů na náklady na školní dopravu není kalkulován podle skutečných nákladů poskytované služby. Výše tohoto příspěvku rodičů totiž není vázána ani na počet kilometrů ujetých každý den, na náklady na jízdu každého přepraveného žáka, ani na četnost těchto jízd.

26 Skutečnost, že je plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je cena výrobní nebo režijní, nicméně není pro kvalifikaci plnění jako „plnění za úplatu“ významná. Tento pojem totiž předpokládá pouze to, že existuje přímá souvislost mezi dodáním zboží či poskytnutím služby a protiplněním skutečně získaným osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, bod 12, a ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 22).

27 Z toho důvodu skutečnost, že přibližně jedna třetina rodičů dětí využívajících dopravu platí příspěvek na školní dopravu, umožňuje učinit závěr, že obec Borsele poskytuje službu za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

28 Na druhém místě, jak uvedla generální advokátka v bodech 49 a 50 svého stanoviska je třeba uvést, že skutečnost, že došlo k poskytnutí služby za úplatu ve smyslu citovaného ustanovení, nepostačuje pro konstatování existence hospodářské činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH.

29 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pro účely určení, zda musí být poskytnutí služby považováno za plnění uskutečněné za takovou úplatu, že tato činnost musí být kvalifikována jako ekonomická činnost, a tudíž uskutečněná za úhradu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko, 235/85, EU:C:1987:161, bod 15), je třeba zkoumat všechny podmínky, za kterých bylo plnění uskutečněno (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. září 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, bod 27).

30 Srovnání mezi podmínkami, za kterých dotyčná osoba poskytuje dotyčné služby, a podmínkami, za kterých je tento typ služeb obvykle poskytován, tudíž může představovat jednu z metod umožňujících ověřit, zda je dotyčná činnost ekonomickou činností (obdobně viz rozsudek ze dne 26. září 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, bod 28).

31 Další hlediska, kterými jsou zejména počet zákazníků a výše příjmů, mohou být rovněž vzata – společně s dalšími hledisky – v úvahu při tomto zkoumání (obdobně viz rozsudek ze dne 26. září 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, bod 29).

32 I když je zajisté nakonec na vnitrostátním soudu, aby ve věci dotčené v původním řízení posoudil všechny informace, je v pravomoci Soudní dvora, který má vnitrostátnímu soudu poskytnout užitečné odpovědi, poskytnout vodítka vycházející ze spisu této věci, jakož i z písemných a ústních vyjádření, která mu byla předložena, aby témuž soudu umožnil rozhodnout v konkrétním sporu, který mu byl předložen.

33 V tomto ohledu je třeba uvést, že obec Borsele získává z příspěvků, které vybírá, nazpět pouze malou část vynaložených nákladů. Příspěvky dotčené v původním řízení totiž neplatí všichni uživatelé a jsou placeny pouze jednou třetinou z nich, takže jejich částka pokrývá pouze 3 % celkových nákladů na dopravu, přičemž zbývající část je financována z veřejných prostředků. Takový rozdíl mezi náklady na provoz a částkami vybranými jako protiplnění za nabízené služby může naznačovat, že příspěvek rodičů může být postaven na roveň spíše poplatku, a nikoliv úhradě (obdobně viz rozsudek ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50).

34 Z takové asymetrie tudíž vyplývá neexistence skutečné souvislosti mezi zaplacenou částkou a poskytnutím služeb. Není tedy zřejmé, zda souvislost mezi dopravními službami poskytovanými uvedenou obcí a protihodnotou, kterou mají hradit rodiče, má přímý charakter vyžadovaný k tomu, aby tato protihodnota mohla být považována za odměnu za tuto službu, a k tomu, aby tato služba byla považována za ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 51).

35 Dále je třeba uvést, že podmínky, za kterých dochází k poskytování služeb dotčených ve věci v původním řízení, se liší od podmínek, za kterých jsou služby dopravy osob obvykle provozovány, v důsledku čehož, jak uvedla generální advokátka v bodě 64 svého stanoviska, obec Borsele nenabízí služby na obecném trhu dopravy osob, ale je více příjemcem a konečným spotřebitelem dopravních služeb, které získává od dopravních podniků, se kterými spolupracuje, a které poskytuje rodičům žáků v rámci činnosti veřejné služby.

36 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že je třeba odpovědět na předběžné otázky položené předkládajícím soudem tak, že čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že územně správní celek, který poskytuje službu školní dopravy za takových podmínek, jako jsou podmínky, jež jsou dány ve věci v původním řízení, neprovozuje ekonomickou činnost, a nemá tedy postavení osoby povinné k dani.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že územně správní celek, který poskytuje službu školní dopravy za takových podmínek, jež jsou dány ve věci v původním řízení, neprovozuje ekonomickou činnost, a nemá tedy postavení osoby povinné k dani.

Podpisy.