Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
ze dne 23. prosince 2015 [1]

**Věc C-520/14**

**Gemeente Borsele**
**proti**
**Staatssecretaris van Financiën**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)]

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES — Osoba povinná k dani — Ekonomická činnost — Přeprava žáků z pověření obce — Finanční příspěvek, který obci poskytují rodiče v závislosti na svém příjmu“

## I – Úvod

1. Zdá se, že nizozemské obce jsou dobře spravovány. V každém případě se alespoň některé z jejich správ nápadně často zamýšlejí nad tím, jak by mohly uspořit daně ve prospěch svých občanů. Jelikož to ne vždy probíhá bez konfliktů s nizozemským správcem daně, zabýval se Soudní dvůr již několikrát žádostmi o rozhodnutí o předběžné otázce, které se týkaly výkladů unijních předpisů o DPH [2].

2. V projednávaném případě se nyní jedná o otázku, zda obec Borsele na základě organizace přepravy žáků do škol vykonává činnost podléhající DPH, což by odpovídalo přání obce. Obec totiž chce prostřednictvím s tím spojeného nároku na odpočet uspořit značnou část DPH, kterou zaplatila za plnění dopravců pověřených provozováním školní dopravy.

3. Z pohledu DPH je proto nutné objasnit otázku, zda obec Borsele v tomto ohledu vykonávala „ekonomickou činnost“. Definicí tohoto pojmu se již Soudní dvůr několikrát zabýval, zejména pokud jde o státní a státu blízké činnosti [3]. Hodnotící měřítka formulovaná v tomto ohledu v judikatuře však vyžadují další upřesnění.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Ohledně odpočtu daně viz rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263) o pronájmu sportovišť, Gemeente ‘s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) o postavení kancelářské budovy a dosud projednávaná věc Gemeente Woerden (C-267/15) rovněž o postavení budovy; viz navíc rozsudky Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) o osvobození od daně při dodání stavebních pozemků a Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) o zdanění přidělení sportovního hřiště.

3 — Viz k tomu rozsudky Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria a další (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G a další (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671) a Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

## II – **Právní rámec**

4. Výběr DPH v Unii je upraven směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [4] (dále jen: „směrnice 2006/112/ES“). Šestá směrnice [5], použitelná do 31. prosince 2006, sice není na původní spor přímo použitelná, na základě do značné míry shodných ustanovení [6] je ale v projednávaném případě třeba brát zřetel i na judikaturu Soudního dvora k šesté směrnici.

5. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES je předmětem DPH „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

6. „Osobu povinnou k dani“ definuje čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES (dříve čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice) takto:„(1) ‚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.“

7. Pro státní činnost obsahuje čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112/ES (dříve čl. 4 odst. 5 první až třetí pododstavec šesté směrnice) zvláštní úpravu:„(1) Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními 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.“

8. Příloha I směrnice 2006/112/ES, na kterou odkazuje čl. 13 odst. 1 třetí pododstavec, obsahuje v bodě 5 činnost „přeprava osob“.

## III – **Původní spor**

9. Původní spor se týká povinnosti nizozemské obce Borsele (dále jen „obec“) odvést DPH za prosinec 2008, jakož i plnění, které obci přísluší z nizozemského fondu pro kompenzaci DPH za rok 2008.

10. Obec organizovala ve školním roce 2008/2009 přepravu určitých žáků, kteří bydleli na území obce, do škol. Za tímto účelem obec pověřila různé dopravce, kteří obci vyúčtovali provedení přepravy včetně DPH. Obci za to vznikly náklady ve výši 458 231 eur.

4 — Úř. věst. L 347, s. 1.

5 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

6 — Srovnej třetí bod odůvodnění směrnice 2006/112/ES.

11. Obec vybírala od rodičů žáků, kteří museli o školní dopravu požádat, příspěvky. Jejich výši určila při vzdálenostech od 6 do 20 kilometrů podle nákladů, které by vznikly ve veřejné dopravě za vzdálenost 6 kilometrů; u vzdáleností více než 20 kilometrů byl navíc zohledněn příjem rodičů. Ve výsledku zaplatila příspěvky jen třetina rodičů. V roce 2008 činila celková částka těchto příspěvků 13 958 eur.

12. Obec zastává názor, že její činnost v rámci školní dopravy podléhá DPH. Proto je povinna jednak zaplatit DPH z příspěvků ve výši 13 958 eur vybraných od rodičů, na druhé straně jí přísluší nárok na odpočet DPH z částky 458 231 eur, která jí byla vyúčtována dopravci za provedení přepravy. V konečném důsledku by tak obci byla daň vrácena. Nizozemský správce daně je však toho názoru, že organizace školní dopravy obcí nepodléhá DPH, protože nepředstavuje ekonomickou činnost.

## IV – **Řízení před Soudním dvorem**

13. Hoge Raad der Nederlanden, který se sporem nyní zabývá, považuje unijní právní předpisy o DPH za rozhodující pro spor, a proto předložil Soudnímu dvoru podle článku 267 SFEU dne 18. listopadu 2014 následující otázky:

Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES vykládán v tom smyslu, že obec má být v souvislosti s poskytováním školní dopravy na základě právní úpravy odpovídající právní úpravě popsané v projednávaném rozsudku považována v tomto ohledu za osobu povinnou k dani ve smyslu této směrnice? Je třeba při odpovědi na uvedenou otázku tuto právní úpravu zohlednit jako celek, anebo má být toto posouzení provedeno zvlášť pro každou přepravní službu? V případě, že platí tato druhá možnost: je v takovém případě nutno rozlišovat, zda se jedná o přepravu žáků na vzdálenost od šesti do dvaceti kilometrů, nebo na vzdálenost větší než dvacet kilometrů?

14. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření Nizozemské království, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, jakož i Komise. Jednání konaného dne 26. listopadu 2015 se navíc zúčastnila i obec.

## V – **Právní hodnocení**

15. Podstatou otázek předkládajícího soudu je, v jakém rozsahu jednala obec v projednávaném případě při popsané organizaci školní dopravy jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, a zda tudíž podléhá DPH.

16. To závisí podle prvního pododstavce ustanovení na dvou věcech. Zaprvé by obec musela vykonávat „ekonomickou činnost“ a zadruhé tak činit „samostatně“. V předmětném řízení je zpochybňována pouze první z těchto dvou podmínek, totiž, zda obec organizací školní dopravy vykonávala ekonomickou činnost.

17. Legální definici ekonomické činnosti obsahuje druhý pododstavec čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES. Za ekonomickou činnost se podle něj – pokud je to v projednávaném případě relevantní [7] – považuje „veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání“.

7 — Čl. 9 odst. 1 druhý pododstavec druhá věta směrnice 2006/112/ES zmiňuje jako ekonomickou činnost zejména „využívání hmotného nebo nehmotného majetku“, pod které však předmětnou organizaci školní dopravy nelze v žádném případě podřadit.

18. Tato definice se jeví být pro projednávaný případ poměrně úzká. Ze samotného znění není jasné, zda lze obec zahrnout do některé z vyjmenovaných kategorií podnikatelů a profesí. Soudní dvůr ale vykládá pojem ekonomické činnosti v ustálené judikatuře extenzivně [8] a tento výklad je dodatečně potvrzen právě pro projednávaný případ zvláštní úpravou pro státní činnosti, kterou obsahuje článek 13 směrnice 2006/112/ES.

19. Článek 13 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112/ES totiž stanoví, že veřejnoprávní subjekty – ke kterým explicitně patří i obce – se nepovažují za osoby povinné k dani, pokud vystupují jako orgány veřejné moci. Úprava tím předpokládá, že i stát a jeho různé veřejnoprávní subjekty vykonávají ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES a mohou tak podléhat DPH. Pro projednávaný případ státní přepravy osob to dokonce vyplývá přímo z čl. 13 odst. 1 třetího pododstavce ve spojení s přílohou I bod 5 směrnice 2006/112/ES. Podle ní se veřejnoprávní subjekty vždy považují za osoby povinné k dani – i když vystupují jako orgány veřejné moci podle prvního pododstavce ustanovení –, pokud neuskutečňují přepravu osob v zanedbatelné míře.

20. Z naposledy citovaného ustanovení ovšem nelze odvodit, že činnost přepravy osob činí veřejnoprávní subjekt vždy osobou povinnou k dani. Soudní dvůr totiž opakovaně zdůraznil, že použití zvláštní úpravy pro státní činnosti v článku 13 směrnice 2006/112/ES vyžaduje, aby stát v jednotlivém případě vykonával ekonomickou činnost [9]. Subjekt, který se řídí veřejným právem a provozuje přepravu osob, která představuje ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1, jedná jako osoba povinná k dani podle přílohy I bodu 5 a čl. 13 odst. 1 třetího pododstavce směrnice 2006/112/ES i tehdy, jestliže se přeprava osob uskutečňuje v rámci výkonu veřejné moci.

21. Jelikož by naposled uvedená úprava jinak byla bezpředmětná, lze z ní pro projednávaný předmět zkoumání v každém případě učinit závěr, že státní přeprava osob *může* představovat ekonomickou činnost. Kdy je ale možné z toho v jednotlivém případě vycházet, je nutné vyjasnit dále.

## A – *Předběžné poznámky ke smyslu zdanění státní činnosti*

22. Projednávaná věc poskytuje příležitost k zásadním úvahám, za jakých okolností může právě státní činnost představovat ekonomickou činnost a podléhat DPH.

23. Jak již konstatoval generální advokát M. Jacobs v jiné souvislosti, není smysl zdanění státních plnění DPH zpočátku jasný. Pokud jsou různé státní orgány osobou oprávněnou a povinnou k DPH, jedná se ve výsledku pouze o složitý způsob vnitrostátního finančního vypořádání [10]. Tak je tomu i v projednávaném případě. Výhoda nebo nevýhoda, kterou získá obec ze zdanění své činnosti, je současně nevýhodou resp. výhodou pro daňové příjmy inkasované nizozemským správcem daně. Pro finance nizozemského státu jako celku je tudíž bezvýznamné, zda činnost obce v projednávaném případě podléhá DPH či nikoli.

24. Jak ale *a contrario* vyplývá ze zvláštní úpravy článku 13 směrnice 2006/112/ES, rozhodl se unijní zákonodárce podřídit DPH i státní činnost, pokud je současně ekonomickou činností ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES. Existují pro to dva dobré důvody.

8 — Srovnej mimojiné rozsudky Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161, bod 8), Komise/Řecko (C-260/98, EU:C:2000:429, bod 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, bod 47), Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, body 34 a 37) a Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, bod 31).

9 — Rozsudky T-Mobile Austria a další (C-284/04, EU:C:2007:381, bod 48), Hutchison 3G a další (C-369/04, EU:C:2007:382, bod 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 15), Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 53) a Komise v. Španělsko (C-154/08, EU:C:2009:695, bod 99).

10 — Stanovisko generálního advokáta M. Jacobse ve věci Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, bod 12).

25. Zaprvé slouží zdanění státní hospodářské činnosti k zamezení narušení hospodářské soutěže prostřednictvím DPH. Poskytují-li totiž státní orgány služby, které jsou konkurenční ke službám soukromých hospodářských subjektů, měly by státní orgány značnou soutěžní výhodu, pokud by jejich činnost nebyla rovněž podřízena DPH. Tento důvod pro zdanění státní činnosti je navíc zohledněn i ve zvláštní úpravě článku 13 směrnice 2006/112/ES. První pododstavec tohoto ustanovení sice vyjímá ekonomickou činnost státu v rámci veřejné moci z DPH, omezuje však tuto výjimku současně druhým a třetím pododstavcem, pokud se lze obávat narušení hospodářské soutěže na příslušném trhu.

26. Zadruhé je nutné ekonomickou činnost státu zdanit i proto, aby byl předmět DPH podchycen pokud možno bez mezer. Platná DPH má být podle bodu 5 odůvodnění vybírána „co nejvšeobecněji“. Zdaněna je na základě systému výběru v konečném důsledku zásadně jen konečná spotřeba [11] a podle judikatury má být daňově zatížen pouze konečný spotřebitel [12]. Pokud tedy stát poskytuje služby, které vedou k takové konečné spotřebě zboží, nebyla by ve výsledku minimálně zčásti zdaněna ta konečná spotřeba, která je uspokojena státem, pokud by státní hospodářská činnost nemohla také podléhat DPH. To je významné i s ohledem na vlastní zdroje Unie, které jsou částečně tvořeny z DPH [13].

27. Že se zdanění státní činnosti DPH nerozumí samo sebou, nýbrž vyžaduje zvláštního odůvodnění, ukazuje zřetelně judikatura Soudního dvora. V judikatuře podléhá zkoumání, zda v jednotlivém případě státní nebo státu blízká činnost představuje ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, ve srovnání se soukromou činností zjevně přísnějším měřítkům [14], což je oprávněné. V rámci příslušného zkoumání by totiž měly být stále zvažovány oba zvláštní důvody, které jsem právě popsala jako důvody pro nutnost zdanění státní činnosti, aby bylo zajištěno, že „vlastní zdanění“ státu bude v jednotlivém případě smysluplné.

B – *Podmínky ekonomické činnosti*

28. V této souvislosti je nyní nutné objasnit, zda v projednávaném případě představuje organizace školní dopravy obcí ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES.

29. Nejprve je třeba se zabývat námitkou Komise, podle které by mohla obec jednat v rámci hospodářské činnosti jen tehdy, kdyby rodičům žáků za organizaci školní dopravy vyúčtovala DPH. To z údajů předkládajícího soudu nevyplývá.

30. Toto posouzení Komise se však zakládá na nedorozumění. Otázku, zda osoba jednala v rámci hospodářské činnosti, je nutno posoudit nezávisle na okolnosti, zda vyúčtovala DPH či nikoli. Naopak je případně třeba zkoumat, zda tak učinila oprávněně či nikoli. To závisí mimo jiné na tom, zda lze činnost kvalifikovat jako ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES. V opačném případě by se každá osoba povinná k dani mohla zprostit svých daňových povinností již tím, že by svým zákazníkům neúčtovala DPH.

11 — Článek 1 odst. 2 směrnice 2006/112/ES.

12 — Rozsudky Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 25), jakož i Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34); jakož i rozsudek Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21 a tam uvedenou judikaturu) k roli osoby povinné k dani jako pouhého „příjemce daně na účet státu“, jakož i rozsudek Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, bod 47 a citovaná judikatura) k podstatným znakům DPH.

13 — Článek 2 odst. 1 písm. b) rozhodnutí Rady 2007/436/ES, Euratom ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Úř. věst. L 163, s. 17).

14 — Rozsudky T-Mobile Austria a další (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G a další (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) a Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 53); srov. i rozsudky Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) a Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) ohledně zdanění státem subvencovaných plnění.

1. Poskytování služeb

31. Nizozemské království zpochybnilo existenci ekonomické činnosti v projednávaném případě nejprve tím, že podle jeho názoru obec neposkytla vůbec žádné služby ve smyslu zdanitelného plnění podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES.

32. Lze sice souhlasit s Nizozemským královstvím v tom, že nelze konstatovat ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, pokud činnost nepředstavuje zdanitelné plnění podle článku 2 směrnice 2006/112/ES. Tímto způsobem je nutné chápat i opakované odkazy Soudního dvora na zdanitelná plnění podle článku 2 v rámci výkladu článku 9 směrnice 2006/112/ES [15].

33. V projednávaném případě přichází v úvahu jen zdanitelné plnění podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES, podle kterého podléhá DPH poskytnutí služby za úplatu. Na základě toho je pro závěr o ekonomické činnosti obce nezbytné, že v rámci organizace školní dopravy poskytla služby ve smyslu pro ně platných definic článků 24 a 25 směrnice 2006/112/ES.

34. Avšak v rozsahu, v němž Nizozemské království zpochybňuje existenci takových služeb, protože obec organizací školní přepravy pouze plní zákonnou povinnost, postačí odkaz na čl. 25 písm. c) směrnice 2006/112/ES, podle kterého může služba podléhající DPH „vyplývat ze zákona“. Soudní dvůr již proto konstatoval, že pro závěr o ekonomické činnosti je nepodstatné, že určitá činnost spočívá ve výkonu úkolů svěřených a upravených zákonem ve veřejném zájmu [16].

35. Kromě toho však Nizozemské království tvrdilo, že vztahy plnění jsou v projednávaném případě uzpůsobeny jinak, než popsal předkládající soud. Jak vyplývá z článku 4 nizozemského zákona o vyučování na prvním stupni a z příslušných prováděcích předpisů obce, neposkytuje obec služby rodičům žáků. Rodiče totiž nemají vůči obci nárok na přepravu svých dětí, ani za to nic obci neplatí. Naopak by mohli rodiče od obce požadovat pouze podíl na nákladech, které jim samotným vzniknou za přepravu žáků.

36. Jelikož však Soudní dvůr v rámci žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nemá pravomoc ověřovat ani posuzovat skutkové okolnosti věci v původním řízení [17] oznámené v předkládacím rozhodnutí, ani správnost výkladu vnitrostátního práva předkládajícím soudem [18], musí být pro odpověď na předběžné otázky vycházeno ze vztahů plnění tak, jak je sdělil předkládající soud. Podle předkládacího rozhodnutí zadala sama obec přepravní služby různým dopravcům a zaplatila za ně. Tyto přepravní služby dala obec k dispozici rodičům žáků na jejich žádost. Za to měla obec pak případně nárok na příspěvek rodičů.

37. Na základě těchto údajů předkládajícího soudu tedy obec organizací školní dopravy poskytla služby ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES. V tomto ohledu tedy není ekonomická povaha její činnosti sporná.

2. Získávání příjmů

38. Podle judikatury lze činnost kvalifikovat jako ekonomickou pouze tehdy, je-li prováděna za účelem získávání pravidelného příjmu [19].

15 — Viz např. rozsudek Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, bod 31 a citovaná judikatura).

16 — Rozsudky Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161, bod 10) a Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 40).

17 — Viz rozsudek Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53).

18 — Viz rozsudek Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, bod 13 a citovaná judikatura).

19 — Rozsudek Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, bod 18).

39. Částečně vyjádřil Soudní dvůr tuto podmínku i tím způsobem, že činnost musí být vykonávána trvale a „za odměnu“ [20]. I pak se Soudní dvůr ovšem výslovně odvolal na úpravu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES, podle které využívání věci představuje ekonomickou činnost, pokud se uskutečňuje „za účelem získávání pravidelného příjmu“. Tento požadavek má totiž platit nejen pro využívání majetku, ale pro veškeré činnosti [21].

40. V projednávané věci není sporná pravidelnost činnosti obce, ale zřejmě to, zda obec organizovala školní dopravu ve smyslu judikatury za účelem získávání příjmu resp. za úplatu.

41. Podle Nizozemského království a Komise ztroskotává závěr o ekonomické činnosti obce v každém případě na tom, že školní dopravu neorganizovala za úplatu. Příspěvky, které rodiče žáků platily obci, neměly souvislost s náklady poskytování služby. Zde se odvolávají na rozsudek ve sporu mezi Komisí a Finskem, ve které Soudní dvůr nepřiznal státní činnosti ekonomickou povahu, protože za ni byla s ohledem na skutečnou hodnotu služeb požadována pouze částečná odměna, jejíž výše byla závislá na příjmech a majetku jejího příjemce [22].

42. Spojené království naopak shledává v uvedeném rozsudku rozpor s rozsudkem Hotel Scandic Gåsabäck, ve kterém Soudní dvůr výslovně konstatoval, že i odměna nižší než režijní cena může vést k závěru o plnění za úplatu [23].

a) Souvislost mezi úplatou a získáváním příjmů

43. Tyto rozdílné názory ukazují, že citované rozsudky Soudního dvora nejprve vyžadují odlišný přístup, aby nedošlo k jejich nesprávnému chápání.

44. Je totiž nutné rozlišovat mezi získáváním příjmů, které vyžaduje čl. 9 odst. 1, a úplatností jednotlivé služby nebo dodání zboží, která je podmínkou pro jejich zdanění podle článku 2 a ze které současně vyplývá základ daně podle článku 73 směrnice 2006/112/ES.

45. Co se týká zjištění úplatnosti služby podle zdanitelného plnění v čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES, Soudní dvůr skutečně v rozsudku Hotel Scandic Gåsabäck srozumitelně vyjasnil, že služba nebo dodání zboží je poskytnuto „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112/ES i tehdy, je-li požadována cena pod cenou režijních nákladů [24]. Není ani důvod nepodřídit DPH prodeje pod cenou režijních nákladů, které jsou za určitých okolností v hospodářském životě nutné a racionální. Stejně tak nemůže vést k osvobození od DPH tvorba cen, která určitým způsobem závisí na příjmu nebo majetku zákazníka, jak se v hospodářském dění vyskytuje např. u slev pro studenty nebo důchodce.

20 — Rozsudky Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 18) a Komise v.Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 37); srovnej rozsudek Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) k čl. 4 druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států o DPH – struktura a podmínky použití společného systému DPH (Úř. věst. L 71, s. 1303).

21 — Rozsudek Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 18); srovnej i rozsudek Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 37), který se v tomto ohledu odvolává na výše uvedený rozsudek.

22 — Rozsudek Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, body 47 až 51).

23 — Rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, bod 22).

24 — Rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, body 22 až 24).

46. Totéž platí nepochybně pro určení úplaty v rámci základu DPH. Podle ustálení judikatury představuje „protiplnění“ rozhodné podle článku 73 směrnice 2006/112/ES „subjektivně určenou hodnotu“, tj. skutečně obdrženou hodnotu, a nikoli hodnotu určenou podle objektivních kritérií [25]. Soudní dvůr tím vyjadřuje, že se daň vždy vyměřuje podle protiplnění v jednotlivém případě, nikoli ale podle „objektivní“ hodnoty služby nebo dodaného zboží. To vyplývá *a contrario* zjevně i z ustanovení článku 80 směrnice 2006/112/ES, které v určitých případech členským státům dovoluje použít jako vyměřovací základ namísto skutečně obdrženého protiplnění objektivní tržní cenu plnění [26].

47. Naproti tomu pro určení, zda lze činnost kvalifikovat jako ekonomickou ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, platí jiná měřítka.

48. Zdá se, že Soudní dvůr v citovaném rozsudku Komise v. Finsko zkoumal s ohledem na čl. 9 odst. 1 podmínku, zda stát vykonává činnost za úplatu a tím za účelem dosahování příjmů, způsobem, že odkázal na zdanitelná plnění nynějšího čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112/ES [27]. Jak se ale ukazuje ve francouzském znění, ve kterém byl rozsudek projednáván, nevychází Soudní dvůr v žádném případě ze shodnosti pojmu „úplata“ v obou ustanoveních [28]. Soudní dvůr hovoří u definice ekonomické činnosti naopak zčásti o „úplatnosti“ činnosti jen proto, že podmínkou ekonomické činnosti je, jak jsme viděli, dosahování příjmů. Příjmů ale nelze dosahovat, pokud nějaká činnost probíhá výlučně bezúplatně [29].

49. Není ale myšleno právě totéž, hovoří-li Soudní dvůr v rámci čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES v rozsudku Komise v. Finsko o „úplatě“, jako když v rozsudku Hotel Scandic Gåsabäck vykládá pojem „úplata“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112/ES. I když lze často očekávat tytéž výsledky, je nutné dbát na striktní rozlišování mezi určením úplaty pro účely článku 2 na jedné straně a dosahováním příjmů zkoumaným v rámci článku 9 směrnice 2006/112/ES na straně druhé. Tímto způsobem pak budou vyřešeny i domnělé rozpory v judikatuře Soudního dvora [30].

50. Souhrnně lze říci, že sice na jedné straně vždy tehdy, když za činnost *není* požadována úplata ve smyslu zdanitelných plnění podle čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, není dána ani ekonomická činnost, protože činností nejsou získávány příjmy ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce druhé věty směrnice 2006/112/ES. Na druhé straně není ale podle judikatury okolnost, že osoba povinná k dani v rámci v rámci činnosti požaduje úplatu ve smyslu zdanitelných plnění, dostatečnou pro zjištění nutné v rámci čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES, že jeho činnost se uskutečňuje i za účelem získávání příjmů a tím pro závěr o ekonomické činnosti [31].

b) Získávání příjmů v projednávaném případě

51. Tímto způsobem je tedy nyní nutné v projednávaném případě zkoumat, zda obec provozovala organizaci školní dopravy za účelem získávání příjmů.

25 — Viz jen rozsudky Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, bod 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, bod 21), jakož i Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33).

26 — To je tzv. obvyklá cena definovaná v článku 72 směrnice 2006/112/ES.

27 — Rozsudek Komise v. Finsko, (C-246/08, EU:C:2009:671, body 42 až 51); srovnej rovněž již rozsudek Komise v. Francie (C-276/97, EU:C:2000:424, body 32 až 36).

28 — Srovnej francouzské znění rozsudku Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 37), které v souvislosti s určením ekonomické činnosti mluví o „effectuée contre une rémunération“, což se neshoduje s obratem „à titre onéreux“ obsaženému v čl. 2 odst. 1 písm. a) až c) směrnice 2006/112/ES; srovnej rovněž rozsudek Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 18).

29 — V tomto smyslu srovnej rozsudek Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, bod 12).

30 — Srovnej shora, body 41 a 42.

31 — Srovnej v tomto smyslu rozsudky Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 21) a Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 38).

– Úplata ve smyslu zdanitelného plnění

52. Na tuto otázku nelze odpovědět záporně proto, že obec za svoji činnost nepožadovala žádnou úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES, neboť opak je pravdou.

53. Plnění za úplatu ve smyslu zdanitelného plnění podle čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112/ES podle ustálené judikatury pouze předpokládá, že existuje přímá souvislost mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani [32]. K tomu je potřeba pouze právní vztah mezi poskytovatelem a příjemcem plnění, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění [33], jakož i vzájemnou podmíněnost plnění a protiplnění [34].

54. Pokud je třetina rodičů povinna zaplatit příspěvky za školní dopravu, jsou tyto požadavky zjevně splněny. Jak navíc vyplývá z již citovaného rozsudku Hotel Scandic Gåsabäck, nebrání závěru o úplatě v těchto případech, pokud obec požadovala protiplnění pod cenou svých režijních nákladů [35]. Obec tedy provozuje organizaci školní dopravy nikoli výlučně bezúplatně.

– Získávání příjmů v užším smyslu

55. Jak bylo uvedeno, nestačí ale existence úplaty ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112/ES, aby bylo o určité činnosti možné konstatovat, že se uskutečňuje ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhý pododstavec druhé věty směrnice 2006/112/ES za účelem získávání příjmů.

56. Pochybnosti o činnosti za účelem získávání příjmů vyvstávají v projednávaném případě zejména z toho důvodu, že Soudní dvůr v rozsudku Komise v. Finsko odmítl existenci ekonomické činnosti státních orgánů v oblasti poskytování právních služeb s odůvodněním, že za činnost byla požadována jen částečná odměna, která byla závislá na příjmu a majetku příjemců služeb. Podobně se totiž jeví situace v projednávaném případě.

57. Soudní dvůr ovšem v uvedeném rozsudku vycházel primárně z toho, že získaná odměna činila vždy pouze část zákonem obecně stanovené odměny za právní služby [36]. V projednávaném případě se však zdá, že neexistuje žádná zákonem stanovená obecná cena přepravy.

58. Jako rozhodující se však Soudnímu dvoru jevilo, že výše odměny byla závislá na příjmu a majetku příjemce právních služeb [37]. V projednávaném případě existuje taková závislost minimálně částečně, pokud jde o příjmy rodičů.

59. Kromě toho měl Soudní dvůr v uvedeném rozsudku za to, že chybějící ekonomická povaha činnosti je potvrzena tím, že příjmy pokrývaly jen zlomek nákladů vzniklých za právní služby [38]. Stejně tak je tomu v projednávaném případě. Obec obdrží od rodičů pouze dílčí náhradu ve výši cca 3 % nákladů, které jí vzniknou poskytováním školní dopravy.

32 — Viz rozsudek Serebrjannij vek (C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37 a citovanou judikaturu).

33 — Srovnej mimojiné rozsudky Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, bod 47) a Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 29).

34 — Srovnej mimojiné rozsudky Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, body 13 až 20) a Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, body 12 až 17); viz rovněž stanovisko generální advokátky Stix-Hackl ve věci Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, bod 32).

35 — Rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, body 22 až 24).

36 — Rozsudek Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 47).

37 — Rozsudek Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 48).

38 — Rozsudek Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50).

60. Ačkoli jsou určité paralely obou případů nepochybné, nelze přesto v projednávaném případě automaticky odmítnout, že činnost obce slouží – přinejmenším i – k získávání příjmů. Získávání příjmů totiž nelze zaměňovat zejména s úmyslem dosáhnout zisku, který podle judikatury nepředstavuje podmínku pro závěr o ekonomické činnosti [39].

61. Co sice Soudní dvůr v rozsudku Komise v. Finsko výslovně neuvedl, co však koneckonců tvořilo základ jeho rozhodnutí, je ale absence zvláštní implicitní podmínky získávání příjmů ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce druhé věty směrnice 2006/112/ES: působení na trhu.

– Působení na trhu

62. Soudní dvůr již v rozsudku SPÖ Landesorganisation Kärnten odepřel získávání příjmů ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce druhé věty směrnice 2006/112/ES, protože tato organizace politické strany se svojí činností nepodílela na trhu [40]. Rovněž odmítl v dalších rozhodnutích výsledně existenci ekonomické činnosti státních orgánů, protože nebylo možné zjistit takové působení na trhu [41].

63. Tento požadavek působení na trhu je potvrzen a doplněn tím, že Soudní dvůr ke zjištění ekonomické činnosti mimo jiné zkoumá, zda je určitá činnost vykonávána stejným způsobem jako obvykle odpovídající ekonomická činnost. Zejména se v tomto ohledu vyžaduje srovnání s obvyklou činností profesních skupin uvedených v čl. 9 odst. 1 druhý pododstavec věta první směrnice 2006/112/ES [42].

64. Takové typické působení obce na trhu však nelze v projednávaném případě zjistit. Obec nenabízí svojí činností služby na obecném trhu přepravních služeb. Vystupuje naopak sama jako konečný spotřebitel služeb dopravců, jejichž přepravní služby dává k dispozici rodičům žáků pouze v rámci obecného zájmu, i když přitom částečně vybírá finanční příspěvek.

65. To je doloženo zejména okolností, že obec inkasuje zpět pouze malé procento nákladů přijatých plnění výběrem příspěvků z jejich vydaných plnění. Takový postup je netypický pro hospodářský subjekt.

66. V tomto směru Soudní dvůr již brzo ozřejmil, že existuje určitá souvislost mezi *výší* úplaty a existencí ekonomické činnosti [43]. Právě tuto souvislost potvrdil Soudní dvůr i v rozsudku Komise v. Finsko [44]. Činnost, která může v rámci normálního systému DPH na základě struktury vlastních nákladů a cen vést pouze k vrácení daně, totiž nevede ke zdanění přidané hodnoty, dávající dani jméno, protože ji nelze strukturálně vůbec vyprodukovat.

67. Zdanění organizace školní dopravy obcí není v projednávaném případně nutné ani z jednoho z obou důvodů, které byly uvedeny výše pro postižení státní činnosti DPH [45].

39 — V tomto smyslu srovnej rozsudek Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, bod 25); to vyplývá i jednoznačně z ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. l) a m), jakož i čl. 133 písm. a) směrnice 2006/112/ES , které se zaměřují speciálně na subjekty bez snahy o zisk.

40 — Rozsudek SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, body 21 a 24).

41 — Rozsudky T-Mobile Austria a další (C-284/04, EU:C:2007:381, bod 42) a Hutchison 3G a další (C-369/04, EU:C:2007:382, bod 36); v tomto smyslu srovnej i rozsudek Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 19).

42 — Rozsudky Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, bod 28), Słaby a další (C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, body 39 až 41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, bod 21) a Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, bod 24).

43 — Rozsudek Komise v. Francie (50/87, EU:C:1988:429, bod 21).

44 — Rozsudek Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50).

45 — Viz výše, body 25 a 26.

68. Zaprvé nejsou patrná – byť to musí koneckonců jako skutkovou otázku zjistit pouze předkládající soud – narušení hospodářské soutěže na základě nevybrání DPH. Pokud rodiče nevyužívají služby soukromých dopravců pro školní dopravu na základě přepravních služeb obce, není důvodem chybějící zdanění DPH, ale to, že obec vybírá od rodičů příspěvky, které se od počátku jeví být pod tržními cenami srovnatelných přepravních služeb, pokud vůbec příspěvky požaduje. Zdaněním této činnosti by naopak byla zhoršena soutěžní situace soukromých osob, protože by obec na základě strukturálně trvale vznikajícího přeplatku daně na vstupu mohla příspěvky rodičů ještě dále snížit.

69. Zadruhé je možné předmět DPH ve formě zdanění konečné spotřeby v projednávaném případě dostatečně postihnout jen tehdy, když činnost obce *nebude* zdaněna. Pokud bychom totiž organizaci školní dopravy obcí, pro jejíž provádění obec využívá externí dopravce, podřídili DPH, byla by na základě daňového odpočtu v konečném důsledku vybírána daň jen ze základu příspěvků, které musí platit rodiče. Tyto ale činily pouze malý zlomek tržní ceny těchto přepravních služeb, jelikož celkové příspěvky činí pouze 3 % nákladů vznikajících za externí provádění přepravy. Ve výsledku by byla konečná spotřeba těchto přepravních služeb v podstatě od DPH osvobozena. Aby tomu bylo zabráněno a přepravní služby byly podřízeny DPH za jejich tržní cenu, musí ke konečnému zdanění dojít už na úrovni přijatých plnění obce. To předpokládá, že organizace školní dopravy obcí *nepředstavuje* ekonomickou činnost.

– Komplexní pohled nebo pohled na jednotlivé případy

70. Spojené království ovšem navrhlo, aby v rámci jednotlivých případů byla za ekonomickou činnost považována alespoň přeprava, za niž obec od rodičů obdrží minimálně přibližně tržní cenu.

71. Požadavek působení státní činnosti na trhu je zásadně nutné zjistit u činnosti jako celku a není třeba zkoumání každého jednotlivého plnění. Avšak důvod zabránění narušením hospodářské soutěže existující pro zdanění státní činnosti může v jednotlivém případě nutit k tomu, aby určitá činnost byla rozdělena na ekonomickou a mimoekonomickou část.

72. Proto bude předkládající soud ještě muset zkoumat, do jaké míry právě nevybrání DPH v projednávaném případě u jednotlivých přepravních služeb může vést k narušení hospodářské soutěže vůči soukromým poskytovatelům přepravních služeb. Přitom je vždy nutné zohledňovat i dopady na odpočet daně na vstupu.

73. Není však nutno rozlišovat mezi hospodářskou a nehospodářskou částí činnosti obce, pokud má být v projednávaném případě konstatován pouze nevýznamný počet jednotlivých případů, v nichž by nezdaněním obecní školní dopravy došlo k narušení hospodářské soutěže. Odpovídá to totiž parametrům vyplývajícím ze zvláštní úpravy pro státní činnost v čl. 13 odst. 1 druhém a třetím pododstavci směrnice 2006/112/ES [46].

– Dílčí závěr

74. Výsledně však lze zatím – s výhradou přezkoumání soutěžní situace předkládajícím soudem – konstatovat, že organizace školní dopravy obcí neslouží k získávání příjmů ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES.

46 — Viz k těmto parametrům zejména rozsudek Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505).

C – *Závěr*

75. Obec tudíž nevykonává v projednávaném případě – opět s výhradou zkoumání soutěžní situace předkládajícím soudem – organizací školní dopravy ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112/ES. Nelze ji tudíž v rámci této činnosti považovat za osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112/ES.

## VI – **Závěry**

76. Proto navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky předložené Hoge Raad der Nederlanden odpověděl takto:

Obec, která jako v případě sporu v původním řízení organizuje přepravu žáků využitím externích dopravců a od rodičů žáků obdrží příspěvky jen ve výši 3 % nákladů za provedení přepravy, nejedná jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES. Pokud by však měl předkládající soud u významnějšího počtu jednotlivých přepravních služeb konstatovat narušení hospodářské soutěže, jedná obec v tomto rozsahu jako osoba povinná k dani.