Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 23. decembra 2015 [1]

Vec C-520/14

Gemeente Borsele
proti
Staatssecretaris van Financiën

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska)]

„Daňová právna úprava — Daň z pridanej hodnoty — Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES — Zdaniteľná osoba — Ekonomická činnosť — Preprava žiakov v mene obce — Finančný príspevok rodičov obci v závislosti od ich príjmu“

I – Úvod

1. Zdá sa, že holandské obce sú dobre spravované. V každom prípade sa javí, že niektoré ich správy sa nápadne často zaoberajú otázkou, ako môžu v prospech svojich občanov ušetriť na daniach. Keďže uvedené neprebehne vždy bez konfliktu s holandskou daňovou správou, Súdny dvor sa už niekoľkokrát zaoberal návrhom na začatie prejudiciálneho konania, ktorý sa týkal výkladu práva Únie o DPH. [2]

2. V uvedenej veci ide teraz o otázku, či obec Borsele pri organizácii prepravy žiakov do ich škôl vykonáva činnosť podliehajúcu DPH. Uvedené by zodpovedalo želaniu obce. Chce totiž pomocou s tým spojeného práva na daňové odpočítanie ušetriť veľkú časť DPH, ktorú zaplatila za služby dopravných podnikov poverených prepravou žiakov.

3. Z pohľadu DPH je preto potrebné objasniť otázku, či obec Borsele v tomto ohľade vykonáva „ekonomickú činnosť“. Definíciou tohto pojmu sa Súdny dvor síce zaoberal už niekoľkokrát, pokiaľ ide o činnosti štátu a činnosti súvisiace s činnosťami štátu. [3] Kritériá posúdenia stanovené v tejto súvislosti judikatúrou však vyžadujú ďalšie spresnenie.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Vo vzťahu k právu na odpočítanie pozri rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263) k prenájmu športovísk, Gemeente ‘s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) k postaveniu administratívnej budovy a ešte neskončenú vec Gemeente Woerden (C-267/15) tiež k postaveniu budovy; okrem toho pozri rozsudky Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) k oslobodeniu od dane dodania stavebných pozemkov a Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) k zdaneniu pridelenia športového miesta.

3 — Pozri k tomu rozsudky Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Komisia/Holandsko (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria a i. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G a i. (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), Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671) a Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Právny rámec**

4. Výber DPH v Únii je upravený smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[4] (ďalej len „smernica o DPH“). Šiesta smernica[5], uplatniteľná do 31. decembra 2006, nie je síce pre východiskový spor bezprostredne rozhodujúca. Avšak vzhľadom na početné zhodné ustanovenia[6] treba v uvedenej veci zohľadniť aj judikatúru Súdneho dvora k šiestej smernici.

5. Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112/ES podlieha DPH okrem iného „poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

6. Článok 9 ods. 1 smernice o DPH (predtým článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice) definuje „zdaniteľnú osobu“ takto:„1. ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

7. Pre činnosti štátu obsahuje článok 13 ods. 1 smernice o DPH (predtým článok 4 ods. 5 prvý až tretí pododsek šiestej smernice) osobitnú úpravu:„1. Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Keď však uskutočňujú takéto činnosti alebo transakcie, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.

Subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa v každom prípade považujú za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v prílohe I za predpokladu, že uvedené činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu.“

8. Príloha I smernice o DPH, na ktorú odkazuje článok 13 ods. 1 tretí pododsek, v bode 5 uvádza „prepravu cestujúcich“.

III – **Spor vo veci samej**

9. Spor vo veci samej sa týka dlhu DPH holandskej obce Borsele (ďalej len „obec“) za december 2008, ako aj plnení, ktoré obci prináležia za rok 2008 z holandského kompenzačného fondu pre DPH.

10. Obec v školskom roku 2008/2009 organizovala prepravu určitých žiakov, ktorí bývali na území obce, do ich škôl. Jej výkonom poverila rôzne dopravné podniky, ktoré fakturovali obci uskutočnenú prepravu vrátane DPH. Obci v tejto súvislosti vznikli náklady vo výške 458 231 eur.

4 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

5 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1, Mim. vyd. 09/001, s. 23).

6 — Pozri odôvodnenie 3 smernice o DPH.

11. Od rodičov žiakov, ktorí museli obec požiadať o školskú prepravu, vyberala obec príspevky. Pri vzdialenosti 6 až 20 kilometrov sa určila ich výška podľa nákladov, ktoré by vznikli pri verejnej doprave pre vzdialenosť 6 kilometrov; pri vzdialenosti väčšej ako 20 kilometrov sa okrem toho zohľadnil aj príjem rodičov. V konečnom dôsledku platila príspevok len tretina rodičov. V roku 2008 predstavovala celková suma týchto príspevkov 13 958 eur.

12. Obec sa domnieva, že jej činnosť školskej prepravy podlieha DPH. Preto mala na jednej strane zaplatiť z príspevkov prijatých od rodičov v sume 13 958 eur DPH, na druhej strane má právo na odpočítanie DPH zo sumy 458 231 eur, ktorá jej bola vyfakturovaná dopravnými podnikmi za uskutočnenú prepravu. V konečnom dôsledku tak obci bola daň vrátená. Holandské daňové orgány sa však domnievajú, že organizácia školskej prepravy obcou nepodlieha DPH, pretože nepredstavuje ekonomickú činnosť.

IV – **Konanie pred Súdnym dvorom**

13. Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska), ktorý sa zaoberá sporom, považuje právo Únie k DPH za rozhodujúce pre spor a Súdnemu dvoru preto podľa článku 267 ZFEÚ 18. novembra 2014 predložil nasledujúcu otázku:

„Má sa článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 9 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že v súvislosti s prepravou žiakov podľa takej právnej úpravy, ako je právna úprava opísaná v prejednávanom rozsudku, treba obec považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle tejto smernice? Treba pri odpovedi na túto otázku zohľadniť právnu úpravu ako celok, alebo sa má toto posúdenie uskutočniť samostatne pre každú prepravnú službu? Ak platí táto druhá možnosť: Musí sa v takom prípade rozlišovať podľa toho, či ide o prepravu žiakov na vzdialenosť od 6 do 20 kilometrov, resp. na vzdialenosť viac ako 20 kilometrov?“

14. V konaní pred Súdnym dvorom predložili písomné pripomienky Holandské kráľovstvo, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Európska komisia. Na ústnom pojednávaní 26. novembra 2015 sa okrem toho zúčastnila aj obec.

V – **Právna analýza**

15. Svojimi otázkami sa chce vnútroštátny súd dozvedieť, v akom rozsahu konala obec v uvedenom prípade opísanou organizáciou školskej prepravy ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, a tým podliehala DPH.

16. Toto závisí podľa prvého pododseku ustanovenia od dvoch podmienok. Po prvé obec musí uskutočňovať „ekonomickú činnosť“ a po druhé ju musí vykonávať „nezávisle“. V uvedenom konaní je otázna len prvá z týchto dvoch podmienok, konkrétne, či obec organizáciou školskej prepravy vykonáva ekonomickú činnosť.

17. Právna definícia ekonomickej činnosti je obsiahnutá v článku 9 ods. 1 v druhom pododseku smernice o DPH. Podľa neho je „ekonomická činnosť“ – v rozsahu relevantnom pre uvedenú vec [7] – „každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní“.

7 — Článok 9 ods. 1 druhá veta druhého pododseku smernice o DPH spomína predovšetkým „využívanie hmotného alebo nehmotného majetku“ ako ekonomickú činnosť, pod ktorú však uvedenú realizáciu školskej dopravy nie je možné v žiadnom prípade podriadiť.

18. Táto definícia sa javí byť pre danú vec pomerne úzka. Zo samotného znenia sa nezdá byť jasné, či obec patrí do jednej z uvedených kategórií podnikov a povolaní. Súdny dvor vo svojej ustálenej judikatúre vykladá pojem ekonomická činnosť pomerne široko [8], a takýto výklad práve v uvedenej veci nachádza dodatočnú oporu v osobitnej úprave činností štátu, ktorú obsahuje článok 13 smernice o DPH.

19. Článok 13 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH totiž určuje, že subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom – ku ktorým výslovne patrí aj obec – sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci. Úprava tak predpokladá, že aj štát a jeho subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, môžu uskutočňovať ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, a tým podliehať DPH. V uvedenej veci štátnej prepravy cestujúcich to dokonca vyplýva z článku 13 ods. 1 tretieho pododseku v spojení s prílohou I bodom 5 smernice o DPH. Podľa neho sa orgány, ktoré sa spravujú verejným právom – aj podľa prvého pododseku ustanovenia v rámci činností alebo transakcií, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci –, pri preprave cestujúcich považujú za zdaniteľné osoby za predpokladu, že ju nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu.

20. Z ustanovenia uvedeného ako posledné však nie je možné vyvodiť, že pri preprave cestujúcich sa zo subjektu, ktorý sa spravuje verejným právom, vždy stáva zdaniteľná osoba. Súdny dvor totiž opakovane zdôraznil, že uplatnenie osobitnej úpravy na činnosti štátu podľa článku 13 ods. 1 smernice o DPH vyžaduje, aby štát v jednotlivých prípadoch uskutočňoval ekonomickú činnosť. [9] Tak iba vtedy, ak subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, uskutočňuje prepravu cestujúcich, ktorá tiež predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1, koná subjekt podľa prílohy I bodu 5 a tretieho pododseku článku 13 ods. 1 smernice o DPH aj vtedy ako zdaniteľná osoba, ak sa preprava cestujúcich realizuje ako činnosť, ktorej sa zúčastňuje ako orgán verejnej moci.

21. Vzhľadom na to, že v opačnom prípade by úprava citovaná ako posledná bola bezpredmetná, treba z nej pre preskúmavaný prípad vyvodiť, že štátna preprava cestujúcich *môže* predstavovať ekonomickú činnosť. Kedy to tak v jednotlivých prípadoch je, však treba ďalej objasniť.

A – *Úvodné poznámky k účelu zdaňovania činností štátu*

22. Uvedená vec poskytuje príležitosť k zásadným úvahám o tom, za akých okolností predstavujú práve činnosti štátu ekonomickú činnosť, a môžu tak podliehať DPH.

23. Ako už raz v inej súvislosti uviedol generálny advokát Jacobs, účel zdanenia činností štátu DPH nie je hneď zjavný. Ak sú rôzne štátne orgány oprávnené a povinné k DPH, vo výsledku ide len o ťažkopádne vnútroštátne finančné vyrovnanie. [10] Tak je to aj v uvedenom prípade. Výhoda či nevýhoda, ktorú obec získava zdanením svojej činnosti, je zároveň nevýhodou, resp. výhodou daňových príjmov, ktoré vyberá holandská daňová správa. Pre financie holandského štátu ako celku je v konečnom dôsledku bez významu, či činnosť obce v uvedenej veci podlieha DPH, alebo nie.

24. Ako však *a contrario* vyplýva z osobitnej úpravy článku 13 smernice o DPH, normotvorca Únie sa rozhodol, že aj činnosti štátu, pokiaľ súčasne predstavujú ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH, v zásade podliehajú DPH. Pre uvedené existujú dva dobré dôvody.

8 — Pozri okrem iného rozsudky Komisia/Holandsko (235/85, EU:C:1987:161, bod 8), Komisia/Grécko (C-260/98, EU:C:2000:429, bod 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, bod 47), Komisia/Fínsko (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 i. (C-284/04, EU:C:2007:381, bod 48), Hutchison 3G a i. (C-369/04, EU:C:2007:382, bod 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 15), Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 53) a Komisia/Španielsko (C-154/08, EU:C:2009:695, bod 99).

10 — Návrhy generálneho advokáta Jacobsa vo veci Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, bod 12).

25. Po prvé zdanenie ekonomickej činnosti štátu slúži na zabránenie narušenia hospodárskej súťaže prostredníctvom DPH. Ak totiž štátne orgány poskytujú služby, ktoré konkurujú službám súkromných hospodárskych subjektov, mali by štátne orgány podstatnú konkurenčnú výhodu, ak by ich činnosť tiež nepodliehala DPH. Tento dôvod zdanenia činností štátu je okrem toho zohľadnený aj v osobitnej úprave článku 13 smernice o DPH. Prvý pododsek tohto predpisu síce vylučuje spod DPH činnosti, ktorých sa štát zúčastňuje prostredníctvom orgánov verejnej moci, túto výnimku však v druhom a treťom pododseku obmedzuje pre prípad, že by hrozilo narušenie hospodárskej súťaže na danom trhu.

26. Po druhé ekonomickú činnosť štátu treba zdaniť aj preto, aby bol predmet DPH podchytený podľa možností bez medzier. Platná DPH má byť podľa jej odôvodnenia 5 vyberaná „čo najvšeobecnejším spôsobom“. Zdaňovaná je na základe systému výberu v konečnom dôsledku zásadne len konečná spotreba [11] a podľa judikatúry má byť daňou zaťažený len konečný spotrebiteľ. [12] Ak teda štát poskytuje služby, ktoré vedú k takejto konečnej spotrebe tovaru, ak by ekonomická činnosť štátu tiež nemohla podliehať DPH, nebola by v konečnom dôsledku, minimálne čiastočne, zdanená konečná spotreba, ktorá bola uspokojená štátom. Uvedené má význam aj pre vlastné prostriedky Únie, ktoré sú čiastočne tvorené z DPH. [13]

27. To, že činnosť štátu nepodlieha DPH, nie je úplne zjavné, ale potrebuje osobitné odôvodnenie, jasne vyplýva z judikatúry Súdneho dvora. V tomto prípade preskúmanie, či v individuálnom prípade činnosť štátu alebo činnosť s ňou súvisiaca predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, podlieha v porovnaní s činnosťou súkromnej osoby očividne prísnejším kritériám. [14] Je to odôvodnené. V rámci konkrétneho preskúmania vždy treba zvážiť obidva osobitné dôvody, ktoré som práve uviedla pre potrebu zdanenia činnosti štátu, aby sa zabezpečilo, že „vlastné zdanenie“ štátu má v jednotlivom prípade zmysel.

B – *Podmienky ekonomickej činnosti*

28. V tejto súvislosti treba teraz objasniť, či v uvedenej veci predstavuje uskutočňovanie školskej prepravy obcou ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH.

29. Predtým treba ešte reagovať na námietku Komisie, že obec môže vôbec uskutočňovať ekonomickú činnosť len vtedy, ak rodičom žiakov za uskutočňovanie školskej prepravy fakturuje DPH. To z údajov vnútroštátneho súdu nevyplýva.

30. Toto posúdenie Komisie však vychádza z nedorozumenia. To, či osoba uskutočňuje ekonomickú činnosť, treba vyhodnotiť nezávisle od toho, či za ňu zákazníkom fakturuje DPH, alebo nie. Práve naopak, ak je to nutné, treba prekontrolovať, či tak urobila oprávnene, alebo nie. Uvedené závisí okrem iného od toho, či je možné jej činnosť považovať za ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH. V opačnom prípade by sa každá zdaniteľná osoba mohla zbaviť svojej daňovej povinnosti už tým, že by svojim zákazníkom nefakturovala DPH.

11 — Článok 1 ods. 2 smernice o DPH.

12 — Rozsudky Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 25), ako aj Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34); pozri tiež rozsudok Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21 a citovanú judikatúru) k úlohe zdaniteľnej osoby ako len „príjemcu dane na účet štátu“, ako aj rozsudok Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, bod 47 a citovanú judikatúru) k charakteristickým znakom DPH.

13 — Článok 2 ods. 1 písm. b) rozhodnutia Rady 2007/436/ES, Euratom zo 7. júna 2007 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev (Ú. v. EÚ L 163, s. 17).

14 — Rozsudky T-Mobile Austria a i. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G a i. (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) a Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 53); pozri tiež rozsudky Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) a Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) v súvislosti so zdaňovaním štátom podporovaných služieb.

1. Poskytovanie služieb

31. Holandské kráľovstvo spochybňuje existenciu ekonomickej činnosti v uvedenej veci v prvom rade preto, že podľa jeho názoru obec neposkytla služby v zmysle zdaniteľnej udalosti podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

32. Možno síce súhlasiť s Holandským kráľovstvom v tom, že ekonomickú činnosť podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH nemožno konštatovať, ak činnosť nepredstavuje žiadnu z rôznych zdaniteľných udalostí podľa článku 2 smernice o DPH. Týmto spôsobom treba rozumieť aj opakované odkazy Súdneho dvora na zdaniteľné udalosti podľa článku 2 pri výklade článku 9 smernice o DPH. [15]

33. V uvedenej veci prichádza do úvahy vskutku len zdaniteľná udalosť podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, v zmysle ktorej podliehajú DPH služby za protihodnotu. Vzhľadom na uvedené je pre konštatovanie ekonomickej činnosti obce nevyhnutné, aby v rámci uskutočňovania školskej prepravy poskytovala služby v zmysle definícií článku 24 a 25 smernice o DPH, platných pre tento prípad.

34. V rozsahu, v akom však Holandské kráľovstvo popiera existenciu takýchto služieb z toho dôvodu, že obec uskutočňovaním školskej prepravy len plní svoju zákonnú povinnosť, postačuje odkaz na článok 25 písm. c) smernice o DPH, v zmysle ktorého služba podliehajúca DPH môže byť poskytovaná aj „na základe zákona“. Súdny dvor už preto určil, že pre existenciu ekonomickej činnosti je irelevantné, že činnosť z dôvodov všeobecného záujmu je zverená a upravená zákonom. [16]

35. Okrem toho Holandské kráľovstvo však uviedlo, že vzťahy plnenia sú v uvedenej veci iné ako tie, ktoré popísal vnútroštátny súd. Ako vyplýva z článku 4 holandského zákona o výučbe na prvom stupni a z príslušných vykonávacích pravidiel obce, obec neposkytuje rodičom žiakov žiadne služby. Rodičia totiž nemajú voči obci nárok na prepravu ich detí, ani za ňu obci neplatia. Namiesto toho môžu rodičia od obce požadovať iba účasť na nákladoch, ktoré vzniknú rodičom za prepravu žiakov.

36. Keďže však Súdny dvor nie je v rámci návrhu na začatie prejudiciálneho konania oprávnený preskúmavať ani skutkový stav východiskového konania, [17] ktorý je oznámený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ani správnosť výkladu vnútroštátneho práva vnútroštátnym súdom, [18] musí na zodpovedanie prejudiciálnej otázky vychádzať zo vzťahu plnení tak, ako ich oznámil vnútroštátny súd. Podľa toho obec sama zadala rôznym dopravným podnikom dopravné služby a zaplatila ich. Tieto dopravné služby dala obec k dispozícii rodičom žiakov na základe ich žiadosti. Za to mala obec eventuálne nárok na príspevok od rodičov.

37. Na základe týchto informácií vnútroštátneho súdu tak obec organizáciou školskej prepravy poskytovala služby podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH. V tomto rozsahu nie je ekonomický charakter tejto činnosti spochybnený.

2. Získanie príjmu

38. Podľa judikatúry možno činnosť považovať za ekonomickú však len vtedy, ak sa prevádzkuje na účely nadobúdania pravidelného príjmu. [19]

15 — Pozri napr. rozsudok Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, bod 31 a citovanú judikatúru).

16 — Rozsudky Komisia/Holandsko (235/85, EU:C:1987:161, bod 10) a Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 40).

17 — Pozri len rozsudok Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 53).

18 — Pozri len rozsudok Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, bod 13 a citovanú judikatúru).

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

39. Súdny dvor túto podmienku vyjadril sčasti tak, že činnosť musí byť vykonávaná pravidelne a „za odplatu“ [20] Aj tu sa však Súdny dvor odvolal výslovne na článok 9 ods. 1 druhý pododsek druhú vetu smernice o DPH, v zmysle ktorého využívanie majetku predstavuje ekonomickú činnosť, ak sa prevádzkuje „na účely získania príjmu na pokračujúcom základe“. Táto podmienka má totiž platiť nielen na využívanie majetku, ale aj pre akékoľvek iné činnosti. [21]

40. V uvedenej veci nie je otázna pravidelnosť činnosti obce, ale pravdepodobne to, či je v zmysle judikatúry školská preprava organizovaná na účely nadobúdania príjmu, resp. za odplatu.

41. Podľa Holandského kráľovstva a Komisie zlyháva konštatovanie ekonomickej činnosti obce na tom, že školskú prepravu neorganizovala za odplatu. Príspevky, ktoré rodičia žiakov obci platili, nesúviseli s nákladmi na poskytovanie tejto služby. Odvolávajú sa pritom na rozsudok vo veci medzi Komisiou a Fínskom, v ktorom Súdny dvor nepriznal ekonomický charakter činnosti štátu, pretože vo vzťahu k skutočnej cene služby požadoval len čiastočný príspevok, ktorého výška závisela od príjmov a majetku jej príjemcu. [22]

42. Spojené kráľovstvo chce naopak v citovanom rozsudku uznať rozpor s rozsudkom Hotel Scandic Gåsabäck, v ktorom Súdny dvor výslovne uviedol, že aj odplata nižšia ako režijná cena môže viesť k tomu, že sa transakcia považuje za odplatnú. [23]

a) Súvislosť medzi protihodnotou a získaním príjmu

43. Tieto rozdielne názory ukazujú, že citované rozsudky Súdneho dvora vyžadujú najprv diferencované posúdenie na zabránenie ich nesprávneho chápania.

44. Treba totiž rozlišovať medzi získaním príjmu požadovaným článkom 9 ods. 1, a odplatnosťou jednotlivej služby alebo dodania predmetu, ktorá je podmienkou pre ich zdaniteľnosť podľa článku 2, a z ktorej zároveň vyplýva vymeriavací základ dane podľa článku 73 smernice o DPH.

45. Pokiaľ ide o určenie odplatnosti služby podľa zdaniteľnej udalosti v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, Súdny dvor naozaj v rozsudku Hotel Scandic Gåsabäck jednoznačne objasnil, že služba alebo dodanie predmetu sa uskutočňuje „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 smernice o DPH aj vtedy, ak sa požaduje cena nižšia ako režijná cena. [24] Nie je dôvod na to, aby predaj za cenu nižšiu ako režijná cena, čo je za určitých okolností nevyhnutné a racionálne, nepodliehal DPH. Zároveň nemôže k oslobodeniu od DPH viesť určenie ceny, ktorá určitým spôsobom závisí od príjmu alebo majetku zákazníka, ako je to v hospodárskom dianí, napr. pri zľavách pre študentov alebo dôchodcov.

46. To isté platí nepochybne aj pre stanovenie protihodnoty na účely vymeriavacieho základu DPH. Podľa ustálenej judikatúry je rozhodujúca „protihodnota“ v zmysle článku 73 smernice o DPH „subjektívnou hodnotou“, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií. [25] Súdny dvor tak vyjadril, že daň sa vždy posudzuje v individuálnych prípadoch

20 — Rozsudky Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 18) a Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 37); pozri rozsudok Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) k článku 4 druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a podmienky uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303).

21 — Rozsudok Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 18); pozri tiež rozsudok Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 37), ktorý odkazuje na vyššie citovaný rozsudok.

22 — Rozsudok Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, body 47 až 51).

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

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

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

podľa protihodnoty, nie však na základe „objektívnej“ hodnoty služby alebo dodaného tovaru. Uvedené jasne vyplýva *a contrario* aj z úpravy článku 80 smernice o DPH, ktorý v určitých prípadoch členským štátom umožňuje použiť namiesto skutočne prijatého protiplnenia ako vymeriavací základ objektívnu hodnotu plnenia. [26]

47. Pokiaľ však ide o určenie, či sa má činnosť považovať za ekonomickú v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, platia iné kritériá.

48. Síce sa zdalo, že Súdny dvor v uvedenom rozsudku Komisia/Fínsko na účely článku 9 ods. 1 skúma podmienku, či štát svoju činnosť vykonáva za odplatu, a teda na účely získania príjmu tak, že odkázal na zdaniteľné udalosti terajšieho článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH. [27] Ako však vyplýva zo znenia francúzskej jazykovej verzie, v ktorej sa rozsudok prejednával, Súdny dvor v žiadnom prípade nevychádzal zo zhodnosti pojmu protihodnota v oboch ustanoveniach. [28] Súdny dvor pri definícii ekonomickej činnosti hovorí naopak o „protihodnote“ za činnosť len preto, že predpokladom ekonomickej činnosti je, ako sme videli, získanie príjmu. Príjem však nie je možné dosiahnuť, ak je činnosť výlučne bezodplatná. [29]

49. Keď Súdny dvor v rámci článku 9 ods. 1 smernice o DPH v rozsudku Komisia/Fínsko hovorí o „protihodnote“, nie je to rovnaké, ako keď v rozsudku Hotel Scandic Gåsabäck vykladá pojem „protihodnota“ v zmysle článku 2 ods. 1 smernice o DPH. Aj keď často možno očakávať tie isté výsledky, treba prísne rozlíšiť medzi určením protihodnoty na účely článku 2 na jednej strane, a získaním príjmu skúmaného podľa článku 9 smernice o DPH na druhej strane. Týmto spôsobom sa odstránia aj domnelé rozpory v judikatúre Súdneho dvora. [30]

50. V súhrne možno povedať, že na jednej strane síce vždy, keď sa za činnosť *nežiada* protihodnota v zmysle zdaniteľných udalostí podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH, nejde ani o ekonomickú činnosť, keďže touto činnosťou nie sú dosahované príjmy v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku druhej vety smernice o DPH. Na druhej strane však podľa judikatúry konštatovanie, že zdaniteľná osoba v rámci činnosti vyžaduje protihodnotu v zmysle zdaniteľnej udalosti, nie je dostatočné na konštatovanie, že jej činnosť sa uskutočňuje aj na účely dosiahnutia príjmu v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, a tým na konštatovanie o existencii ekonomickej činnosti. [31]

b) Získanie príjmu v uvedenom prípade

51. Týmto spôsobom treba teraz v uvedenej veci preskúmať, či obec uskutočňovala školskú prepravu na účely získania príjmu.

– Protihodnota v zmysle zdaniteľného plnenia

52. Na uvedené nemožno hneď v úvode odpovedať negatívne, pretože by za svoju činnosť nepožadovala žiadnu protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH. Práve opak je pravdou.

26 — Toto je tzv. trhová hodnota na voľnom trhu, definovaná v článku 72 smernice o DPH.

27 — Rozsudok Komisia/Fínsko, (C-246/08, EU:C:2009:671, body 42 až 51); pozri tiež rozsudok Komisia/Francúzsko (C-276/97, EU:C:2000:424, body 32 až 36).

28 — Pozri francúzske znenie rozsudku Komisia/Fínsko, (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 37), ktoré v súvislosti s pojmom ekonomická činnosť hovorí o „effectuée contre une rémunération“, čo nezodpovedá zvratu „à titre onéreux“, ktorý obsahuje článok 2 ods. 1 písm. a až c) smernice o DPH; pozri tiež rozsudok Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 18).

29 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, bod 12).

30 — Pozri vyššie body 41 a 42.

31 — Pozri v tom zmysle rozsudky Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 21) a Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 38).

53. Podľa ustálenej judikatúry predpokladá totiž plnenie za protihodnotu v zmysle zdaniteľnej udalosti podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH, že existuje priama súvislosť medzi dodaním tovaru alebo poskytnutím služby a protiplnením skutočne prijatým zdaniteľnou osobou. [32] Uvedené vyžaduje len existenciu právneho vzťahu medzi poskytovateľom plnenia a jeho príjemcom, v rámci ktorého dochádza k vzájomnej výmene plnení, [33] ako aj vzájomnú podmienenosť plnenia a protiplnenia. [34]

54. Pokiaľ je tretina rodičov povinná platiť príspevky za školskú prepravu, sú tieto podmienky očividne splnené. Navyše, ako vyplýva z už citovaného rozsudku Hotel Scandic Gåsabäck, konštatovaniu existencie protihodnoty v týchto prípadoch nebráni to, ak obec požadovala protiplnenie nižšie, ako sú jej režijné náklady. [35] Tým obec neposkytuje školskú prepravu výlučne bezodplatne.

– Získanie príjmu v užšom slova zmysle

55. Ako bolo vysvetlené, nepostačuje existencia protihodnoty v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH na účely konštatovania, že činnosť je uskutočňovaná na účely získania príjmu v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku druhej vety.

56. Pochybnosti o tom, že ide o činnosť na účely získania príjmu, existujú v prejednávanom prípade predovšetkým preto, že Súdny dvor v rozsudku Komisia/Fínsko odmietol existenciu ekonomickej činnosti štátneho orgánu v oblasti služieb právnej pomoci s odôvodnením, že za činnosť požadoval len čiastočnú odmenu, ktorá závisela od príjmu a majetku príjemcu služby. Situácia v uvedenej veci sa totiž zdá byť obdobná.

57. Súdny dvor však v citovanom rozsudku vychádzal predovšetkým z toho, že dosiahnutá odmena predstavovala len časť zákonom všeobecne stanovenej odmeny za právne služby. [36] V uvedenej veci sa však zdá, že neexistuje zákonom všeobecne stanovená cena prepravy.

58. Rozhodujúcim sa však pre Súdny dvor zdalo byť aj to, že výška odmeny závisela od príjmu alebo majetku príjemcu služieb právnej pomoci. [37] V uvedenej veci takáto závislosť existuje aspoň čiastočne vo vzťahu k príjmu rodičov.

59. V citovanom rozsudku okrem toho Súdny dvor videl chýbajúci ekonomický charakter činnosti potvrdený tým, že príjem bol len zlomkom nákladov na služby právnej pomoci. [38] Tak je to aj v tejto veci. Obec získava od rodičov len čiastočný príspevok vo výške spolu okolo 3 % nákladov, ktoré jej vznikajú poskytovaním školskej prepravy.

60. Hoci sú tak niektoré paralely medzi obidvoma prípadmi nepochybné, nemožno v uvedenom prípade hneď odmietnuť, že činnosť obce slúži – prinajmenšom aj – na získanie príjmu. Predovšetkým nemôže byť získanie príjmu zamieňané so zámerom dosiahnutia zisku, ktoré podľa judikatúry nie je predpokladom ekonomickej činnosti. [39]

32 — Pozri len rozsudok Serebriannăj vek (C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37 a citovanú judikatúru).

33 — Pozri okrem iného 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 — Pozri okrem iného 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); pozri tiež návrhy generálnej advokátky Stix-Hackl vo veci Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, bod 32).

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

36 — Rozsudok Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 47).

37 — Rozsudok Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 48).

38 — Rozsudok Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50).

39 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, bod 25); uvedené jasne vyplýva aj z ustanovenia článku 132 ods. 1 písm. l) a m), ako aj článku 133 písm. a) smernice o DPH, ktoré sú venované osobitne subjektom, ktoré nie sú zamerané na vytváranie zisku.

61. Čo síce Súdny dvor v rozsudku Komisia/Fínsko výslovne neuviedol, avšak čo bolo v konečnom dôsledku podkladom jeho rozhodnutia, je neexistencia osobitnej implicitnej podmienky činnosti vedúcej k získaniu príjmu v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku druhej vety smernice o DPH: účasť na trhu.

– Účasť na trhu

62. Súdny dvor v rozsudku SPÖ Landesorganisation Kärnten totiž odmietol existenciu činnosti vedúcej k získaniu príjmu v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku druhej vety smernice o DPH, pretože organizácia politickej strany sa nepodieľala na žiadnom trhu. [40] Aj v ďalších rozhodnutiach odmietol, že by išlo o ekonomickú činnosť štátneho orgánu, pretože nebolo zistené, že by sa podieľal na trhu. [41]

63. Požiadavka účasti na trhu je potvrdená a doplnená tým, že Súdny dvor na konštatovanie ekonomickej činnosti okrem iného skúma, či je činnosť uskutočňovaná spôsobom, ktorý je bežný pre príslušnú ekonomickú činnosť. Predovšetkým sa požaduje porovnanie s bežnou činnosťou profesijných skupín vymenovaných v článku 9 ods. 1 druhom pododseku prvej vete. [42]

64. Takúto účasť obce na trhu však nemožno v prejednávanom prípade zistiť. Obec svojou činnosťou neponúka služby na spoločnom trhu dopravných služieb. Skôr vystupuje sama ako konečný spotrebiteľ služieb dopravných podnikov, ktorých dopravné služby dáva k dispozícii rodičom žiakov na účely všeobecného záujmu, aj keď čiastočne za to vyberie finančný príspevok.

65. Uvedené dokazuje predovšetkým okolnosť, že obec vyberá len malé percento nákladov svojich prijatých plnení výberom príspevkov z ňou vydaných plnení. Takéto správanie nie je pre účastníkov trhu typické.

66. Aj v tomto smere dal Súdny dvor už skôr ozrejmil, že musí existovať určitá súvislosť medzi *výškou* protihodnoty a existenciou ekonomickej činnosti. [43] V rozsudku Komisia/Fínsko Súdny dvor práve takú súvislosť potvrdil. [44] Činnosť, ktorá môže v normálnom systéme DPH vzhľadom na štruktúru priamych nákladov a cien viesť len k vráteniu dane, nevedie k charakteristickému zdaneniu pridanej hodnoty, pretože táto nebola štrukturálne ani vytvorená.

67. Zdanenie prepravy žiakov uskutočňovanej obcou nie je v uvedenej veci potrebné ani z jedného z dvoch dôvodov, ktoré boli uvedené pre zahrnutie činnosti štátu pod DPH. [45]

68. Po prvé – hoci uvedené musí byť preskúmané ako skutková okolnosť vnútroštátnym súdom – nie je zjavné narušenie hospodárskej súťaže nevyrubením DPH. Pokiaľ rodičia nevyužívajú služby súkromných dopravných podnikov na školskú prepravu na základe dopravných služieb obce, nespočíva to v chýbajúcom zdanení DPH, ale v tom, že obec vyberá od rodičov príspevky, pokiaľ ich vôbec požaduje, ktoré sa od začiatku zdajú byť pod trhovými cenami porovnateľných dopravných služieb. Práve naopak, zdanením tejto činnosti by bolo zhoršené postavenie súkromných osôb v hospodárskej súťaži, pretože obec by mohla, vzhľadom na trvalý štrukturálny daňový preplatok, ešte ďalej znížiť príspevky rodičov.

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

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

42 — Rozsudky Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, bod 28), Słaby a i. (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 — Rozsudok Komisia/Fínsko (50/87, EU:C:1988:429, bod 21).

44 — Rozsudok Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50).

45 — Pozri vyššie body 25 a 26.

69. Po druhé predmet DPH je možné v uvedenej veci dostatočne postihnúť formou zdanenia konečnej spotreby len vtedy, ak činnosť obce *nie je* zdanená. Ak by organizácia školskej prepravy obcou, na ktorej uskutočňovanie využíva externé dopravné podniky, podliehala DPH, v konečnom dôsledku by bola daň na základe daňového odpočítania vybraná len z vymeriavacieho základu tvoreného príspevkami rodičov. Tieto však predstavovali len malý zlomok trhovej ceny tejto dopravnej služby, keďže príspevky predstavujú spolu len 3 % nákladov, ktoré vznikajú za externé uskutočňovanie prepravy. V konečnom dôsledku by bola výsledná spotreba tejto dopravnej služby v prevažnej miere oslobodená od DPH. Aby sa uvedenému zabránilo a aby dopravné služby podliehali DPH za ich trhovú cenu, musí ku konečnému zdaneniu dôjsť už na úrovni prijatých plnení obce. Uvedené predpokladá, že organizácia školskej prepravy obcou *nie je* ekonomickou činnosťou.

– Spoločné alebo individuálne posudzovanie

70. Spojené kráľovstvo však navrhlo, aby cestou samostatného posudzovania boli za ekonomickú činnosť považované aspoň tie prepravy obce, v rámci ktorých dostane od rodičov aspoň približnú trhovú cenu.

71. Požiadavka účasti činnosti štátu na trhu je síce podmienkou činnosti ako takej a nevyžaduje sa posudzovanie každej transakcie. Avšak dôvod zdanenia činnosti štátu, spočívajúci v zabránení narušeniu hospodárskej súťaže, v jednotlivých prípadoch môže nútiť k tomu, aby sa činnosť rozdelila na ekonomickú a neekonomickú časť.

72. Preto musí vnútroštátny súd ešte preskúmať, v akom rozsahu môže nevyrubenie DPH v uvedenej veci pri jednotlivých službách prepravy viesť k narušeniu hospodárskej súťaže voči súkromným poskytovateľom dopravných služieb. Pritom treba zohľadniť aj vplyv na odpočítanie dane.

73. Medzi ekonomickou a neekonomickou časťou činnosti obce však netreba rozlišovať v prípade, keď, ako v uvedenej veci, by sa mal konštatovať len bezvýznamný počet jednotlivých prípadov, v ktorých by nezdanením všeobecnej školskej prepravy obce mohlo dôjsť k narušeniu hospodárskej súťaže. To totiž zodpovedá úvahám, ktoré vyplývajú z osobitnej úpravy činností štátu uvedenej v článku 13 ods. 1 druhom pododseku smernice o DPH [46].

– Predbežný záver

74. Na záver treba zatiaľ konštatovať – s výhradou preskúmania situácie vzhľadom na hospodársku súťaž vnútroštátnym súdom – že organizácia školskej prepravy obcou neslúži na účely získania príjmu v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH.

C – *Záver*

75. Obec tak v uvedenom prípade – opäť s výhradou preskúmania situácie vzhľadom na hospodársku súťaž vnútroštátnym súdom – nevykonáva organizáciou školskej prepravy ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH. Pri tejto činnosti tak nie je považovaná za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH.

46 — Pozri k týmto úvahám predovšetkým rozsudok Isle of Wight Council a i. (C-288/07, EU:C:2008:505).

VI – **Návrh**

76. Navrhujem preto Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálnu otázku Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) odpovedal takto:

Obec, ktorá, ako v prípade sporu vo veci samej, organizuje prepravu žiakov prostredníctvom externých dopravných podnikov a od rodičov žiakov poberá príspevky iba vo výške 3 % nákladov na realizáciu tejto prepravy, nekoná ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES. Ak by však mal vnútroštátny súd konštatovať narušenie hospodárskej súťaže nielen v bezvýznamnom počte individuálnych služieb prepravy, koná obec v tomto rozsahu ako zdaniteľná osoba.