

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

13. července 2023(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Poskytnutí služby za úplatu – Veřejnoprávní subjekty – Obec vybírající poplatek z pobytu za zpřístupnění lázeňských zařízení všem“

Ve věci C-344/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 15. prosince 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 27. května 2022, v řízení

Gemeinde A

proti

Finanzamt,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení: D. Gratsias, předseda senátu, I. Jarukaitis a Z. Csehi (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: T. Šapeta,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Gemeinde A: G. Burret a N. Katemann, Rechtsanwältinnen,
- za německou vládu: J. Möller a N. Scheffel, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: J. Jokubauskaitė a B. Martenczuk, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Gemeinde A (obec A, Německo) a

Finanzamt (finanční úřad, Německo) ve věci nároku obce A na odpot dan z pídané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu.

Právní rámec

Unijní právo

3 láněk 2 odst. 1 smrnice o DPH stanoví:

„Pdemtem DPH jsou tato plnání:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečné v rámci lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 láněk 9 odst. 1 této smrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst vykonává samostatn ekonomickou innost, a to bez ohledu na úel nebo výsledky této innosti.

„Ekonomickou inností‘ se rozumí veškerá innost výrobc, obchodník a osob poskytujících služby, vetn tžební innosti, zemdlské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou innost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za úelem získávání pravidelného příjmu z ní.“

5 láněk 13 odst. 1 uvedené smrnice stanoví:

„Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s innostmi nebo plnáními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s tmito innostmi nebo plnáními poplatky, příspěvky i platby.

Uskuteují-li takové innosti nebo plnání, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s tmito innostmi i plnáními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutže.

[...]“

6 láněk 168 smrnice o DPH zní takto:

„Jsou-li zboží a služby použity pro úely zdaných plnání osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve lenském stát, v němž tato plnání uskutečuje, odpot od dan, kterou je povinna odvést, tyto ástky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto lenském stát za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

Německé právo

7 Ustanovení § 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „UStG“), v odstavci 1 stanoví:

„Podmínkem DPH jsou tato plnění:

1. dodání zboží a jiná plnění za úplatu uskutečňována v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikatelské činnosti. Zdanění není vyloučeno z důvodu, že je plnění uskutečněno na základě právního nebo správního aktu nebo že se považuje za uskutečněné na základě právního ustanovení;

[...]“

8 Ustanovení § 2 UStG stanoví:

„(1) Podnikatelem je ten, kdo samostatně vykonává průmyslovou, obchodní nebo profesní činnost. Podnikání zahrnuje veškerou průmyslovou, obchodní nebo profesní činnost podnikatele. Průmyslovou, obchodní či profesní činností se rozumí veškerá soustavná činnost vykonávaná za účelem dosažení zisku, a to i v případě, že je vykonávána bez úmyslu dosáhnout zisku, nebo v případě, že seskupení osob vykonává činnost pouze ve vztahu ke svým členům.

[...]“

(3) Veřejnoprávní právnické osoby vykonávají průmyslovou, obchodní, zemědělskou nebo profesní činnost pouze v rámci svých provozoven průmyslové nebo obchodní povahy [...] a svých zemědělských nebo lesnických podniků. [...]“

9 Ustanovení § 12 UStG v odstavci 2 stanoví:

„U následujících plnění se sazba daně snižuje na sedm procent:

[...]“

9. plnění bezprostředně spojená s provozem bazénů a poskytování lázeňských služeb. Totéž se vztahuje na poskytování lázeňských zařízení, pokud se jako úplata hradí poplatek z pobytu; [...]“

10 Ustanovení § 4 odst. 1 Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (zákon o obcích Bádenska-Württemberska), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „GemO“), stanoví:

„Obce mohou záležitosti spadající do jejich samostatné působnosti upravit obecně závaznou vyhláškou, pokud nejsou upraveny zákonem. [...]“

11 Paragraf 10 odst. 2 a 3 GemO zní následovně:

„(2) Obec v rámci svých finančních možností zajišťuje veřejná zařízení potřebná pro hospodářský, sociální a kulturní blahobyt svých obyvatel. Obyvatelé jsou v rámci platných právních předpisů oprávněni využívat veřejná zařízení obce, a to podle stejných zásad. Jsou povinni hradit místní poplatky.

(3) Osoby, které v obci vlastní pozemek nebo tam provozují činnost obchodní či průmyslové povahy, a v obci nebydlí, jsou stejnou měrou oprávněny užívat veřejná zařízení, která jsou v obci zřízena pro vlastníky nemovitostí nebo osoby provozující činnost obchodní či průmyslové povahy, a jsou povinny přispívat místními poplatky za svou nemovitost nebo svou obchodní činnost.“

12 Ustanovení § 2 Kommunalabgabengesetz für Baden-Württemberg (zákon o místních poplatcích spolkové země Bádensko-Württembersko), ve znění použitelném na spor v původním řízení, v odstavci 1 stanoví:

„Místní poplatky se vybírají na základě obecně závazné vyhlášky. Obecně závazná vyhláška stanoví zejména okruh poplatníků poplatku, podmítky, základ a sazbu poplatku, jakož i vznik povinnosti uhradit poplatek a jeho splatnost.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

13 Žalobkyně v původním řízení je obcí, která zahrnuje lázeňské místo s lébným klimatem schválené státem. Správa lázní žalobkyně je prováděna na základě právních předpisů o obcích jakožto takzvaná „vlastní správa“ a z hlediska právních předpisů o dani z příjmů právnických osob je podnikem obchodní povahy.

14 Z tohoto důvodu žalobkyně v původním řízení vybírá v souladu s článkem 4 GemO ve spojení s obecně závaznou vyhláškou uvedenou v článku 2 zákona o místních poplatcích spolkové země Bádensko-Württembersko (dále jen „obecně závazná vyhláška obce“) poplatek z pobytu k pokrytí svých výdajů vynaložených na výstavbu a údržbu zařízení poskytnutých k léčbě a rekreaci, jakož i na akce pořádané za tímto účelem.

15 Poplatku z pobytu podléhají zprvče osoby, které nemají bydliště v obci, pobývají v ní a je jim nabídnuta možnost využívat tato zařízení a účastnit se uvedených akcí, z druhé osoby, které mají bydliště v obci, jejichž osobní vztahy jsou soustředěny v jiné obci, a z třetí osoby, které nemají bydliště v obci a které v obci pobývají z profesních důvodů za účelem účasti na kongresech nebo na jiných akcích (dále jen společně „poplatníci poplatků z pobytu“). Naproti tomu daň z pobytu není vybírána od jednodenních návštěvníků, a od osob, které pracují nebo se vzdělávají v obci bez ohledu na to, zda v ní mají bydliště.

16 Pro nerezidenty je poplatek z pobytu stanoven ve výši určité částky za každý den pobytu a pro rezidenty, kteří jsou osobami povinnými k poplatku v obci, je stanovena paušální roční částka splatná bez ohledu na délku, četnost a sezónu jejich pobytu.

17 V žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je uvedeno, že každý, kdo za úplatu ubytovává osoby, provozuje kemp nebo poskytuje za úplatu své obydlí jako rekreační ubytování nerezidentům, je povinen oznámit příjezd a odjezd osob, které u něj pobývají, do 3 dnů od jejich příjezdu a odjezdu. Kromě toho cestovní kanceláře mají oznamovací povinnost pro účely poplatku z pobytu, pokud je tento poplatek zahrnut v protiplnění, které má provozovateli uhradit účastník zájezdu.

18 Žalobkyně v původním řízení financovala díky příjmům pocházejícím z výběru tohoto poplatku v letech 2009 až 2012 (dále jen „sporné roky“) výstavbu, údržbu a rekonstrukci zejména lázeňského parku, lébného domu a cest (dále jen společně „lázeňská zařízení“). Tato zařízení jsou volně přístupná komukoli, jelikož ke vstupu není třeba lázeňské karty.

19 Vzhledem k tomu, že žalobkyně v původním řízení měla ve svých přízních k DPH za sporné roky za to, že poplatek z pobytu je odměnou za činnost podléhající DPH, a sice

provozování lázeňského zařízení, požádala o odpot DPH zaplacené za všechna plnění, která jí byla poskytnuta na vstupu a která souvisela s cestovním ruchem.

20 V rámci daňové kontroly provedené na místě žalovaným v původním řízení inspektor zejména vyloučil částky DPH zaplacené na vstupu, které nesouvisely s provozem lázeňského zařízení, a zohlednil částky DPH zaplacené na vstupu, které se týkaly jen léčebného domu, a to pouze v rozsahu, v němž byl pronajat. Dne 20. března 2015 vydal žalovaný v původním řízení dodatečné výměry DPH, které byly v souladu s tímto zjištěními.

21 V návaznosti na zamítavé správní rozhodnutí přijaté v rámci předchozího řízení o stížnosti podala žalobkyně v původním řízení žalobu k Finanzgericht Baden-Württemberg (Finanční soud pro Bádensko-Württembersko, Německo).

22 Rozsudkem ze dne 18. října 2018 tento soud tuto žalobu zamítl, přičemž v podstatě rozhodl, že žalobkyně v původním řízení při své činnosti, která vedla k výběru poplatku z pobytu, nejednala jako podnikatelka. Uvedl, že jelikož provozování lázeňských zařízení jako protiplnění za poplatek z pobytu není podnikatelskou činností, nemohou plnění uvedená v daňovém přiznání, která vyplývají z výběru tohoto poplatku, podléhat DPH, a v důsledku toho musí být odepot DPH zaplacené na vstupu původně přiznaný žalovaným v původním řízení. Tento soud však připomněl zákaz stanovit poplatek zpsobem, který je pro žalobkyni nepřínivý (*reformatio in peius*).

23 Žalobkyně v původním řízení podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), který je předkládajícím soudem.

24 Tento soud si zaprvé klade otázku, zda je třeba dospět k závěru, že se v projednávaném případě jedná o poskytnutí služby za úplatu, přičemž upřesňuje, že se přiklání k záporné odpovědi. Lázeňská zařízení totiž mohou být bezplatně využívána rovněž osobami, na které se nevztahuje poplatek z pobytu. Z tohoto hlediska není příjemce plnění obdrženého jako protiplnění za poplatek z pobytu identifikovatelný, neboť osoba povinná k tomuto poplatku nezávisle na vztahu k veřejnosti, která mohla tato zařízení rovněž bezplatně využívat, žádnou konkrétní výhodu, která by mohla být předmětem spotřeby a která by šla nad rámec výhody, kterou tato veřejnost získala. Uvedený soud má však pochybnosti o tom, zda je třeba posuzovat samostatný právní vztah mezi žalobkyní v původním řízení a lázeňskými hosty. Podle obecně závazné vyhlášky obce totiž tito hosté platí za poskytnutí lázeňských zařízení určitou částku poplatku z pobytu za každý den pobytu. Platby jsou tedy protiplněním za možnost využívat tato lázeňská zařízení. Konečně tentýž soud poznamenává, že není vyloučeno, že se jedná o trvale ztrátovou činnost, jelikož poplatek z pobytu nepokrývá náklady na provoz lázeňských zařízení.

25 Zadruhé v rozsahu, v němž je třeba na otázku uvedenou v předchozím bodě tohoto rozsudku odpovědět kladně, se předkládající soud táže Soudního dvora, zda se za účelem určení existence „výrazné[ho] narušení hospodářské soutěže“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH musí přezkum týkat nejen území žalobkyně v původním řízení, ale i sousedních obcí (spolková země Bádensko-Württembersko, Německo) nebo spolkového území.

26 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vykonává za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, obec, která na základě obecně závazné vyhlášky obce vybírá od návštěvníků, kteří pobývají v dané obci (lázeňských hostů), za poskytování lázeňských zařízení (například lázeňského parku, léčebného domu a cest) ‚poplatek z pobytu‘ (ve výši stanovené částky za den pobytu), prostřednictvím poskytování lázeňských zařízení lázeňským hostům za poplatek z pobytu ekonomickou činnost ve

smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) [sm?rnice o DPH], a?koli jsou daná láze?ská za?ízení beztak voln? p?ístupná komukoli (a tedy například i obyvatel?m, kte?í nejsou poplatníky poplatku z pobytu, ?i ostatním osobám, které nejsou poplatníky tohoto poplatku)?

2) V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku: Je za výše uvedených okolností, které nastaly ve v?ci v p?vodním ?ízení, p?i posuzování otázky, zda by zacházení s obcí jako s osobou nepovinnou k dani vedlo k „výraznému narušení hospodá?ské sout?že“ ve smyslu ?l. 13 odst. 1 druhého pododstavce [sm?rnice o DPH], zem?pisn? relevantním trhem pouze území dané obce?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

27 Vzhledem k tomu, že p?edkládající soud ve zn?ní první otázky uvádí pojem „ekonomická ?innost“, je t?eba p?ipomenout, že podle ?l. 9 odst. 1 prvního pododstavce sm?rnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoli osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti. Podle ?l. 9 odst. 1 druhého pododstavce první v?ty se „ekonomickou ?inností“ rozumí veškerá ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání.

28 Podle ustálené judikatury p?itom platí, že ?innost m?že být kvalifikována jako ekonomická ?innost ve smyslu ?l. 9 odst. 1 druhého pododstavce sm?rnice o DPH pouze tehdy, když odpovídá jednomu z pln?ní uvedených v ?l. 2 odst. 1 sm?rnice o DPH (rozsudek ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, bod 32 a citovaná judikatura).

29 Za ú?elem ur?ení, zda poskytnutí láze?ských za?ízení za takových podmínek, jako jsou podmínky ve v?ci, o kterou se jedná v p?vodním ?ízení, je ekonomickou ?inností ve smyslu ?l. 9 odst. 1 druhého pododstavce sm?rnice o DPH, a k poplatku ve smyslu ?l. 9 odst. 1 prvního pododstavce, je t?eba tudíž na prvním míst? prokázat, zda v rámci tohoto poskytnutí tato obec za úplatu poskytla služby uvedené v ?l. 2 odst. 1 písm. c) uvedené sm?rnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. kv?tna 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, bod 22).

30 Vzhledem k tomu, že skute?nosti uvedené p?edkládajícím soudem v žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce umož?ují konstatovat, že se ve v?ci v p?vodním ?ízení jedná o poskytnutí služby, je t?eba ov??it, zda toto poskytnutí služby m?že být považováno za poskytnutí uskute?né žalobkyní v p?vodním ?ízení za úplatu, jak to vyžaduje ?l. 2 odst. 1 písm. c) téže sm?rnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. kv?tna 2016, Geemente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C?520/14, EU:C:2016:334, bod 23).

31 Je tedy t?eba mít za to, že podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že poskytování láze?ských za?ízení obcí je „poskytnutím služby za úplatu“ ve smyslu tohoto ustanovení, když tato obec na základ? obecné závazné vyhlášky obce vybírá od návštěvník?, kte?í pobývají v obci, poplatek z pobytu v ur?ité výši za každý den pobytu, a?koli tato za?ízení jsou voln? a bezplatn? p?ístupná všem.

32 ?lánek 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH stanoví, že p?edm?tem DPH je poskytnutí služby za úplatu uskute?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

33 K poskytnutí služby „za úplatu“ ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH dochází pouze tehdy, když je mezi poskytovatelem a p?íjemcem právní vztah, v rámci n?hož jsou

vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu za individualizovatelnou službu poskytnutou příjemci. Tomu tak je, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou [rozsudek ze dne 20. ledna 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, bod 27 a citovaná judikatura].

34 Nic tímto nenasvědčuje tomu, že existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění mezi obcí, která na základě obecně závazné vyhlášky obce vybírá od návštěvníků, kteří pobývají na jejím území, poplatek z pobytu v určité výši za každý den pobytu, a tímto návštěvníky, kteří mají právo využívat lázeňská zařízení poskytnutá touto obcí, jež jsou volně přístupná všem, včetně osob, které nejsou povinny k tomuto poplatku.

35 Odměnu vybíranou obcí, tedy poplatek z pobytu, totiž nelze považovat za odměnu vyplývající z poskytnutí služby, a sice poskytnutí lázeňských zařízení, jehož by byla přímou protihodnotou.

36 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že přímá souvislost existuje, když se dvě plnění vzájemně podmiňují, a sice jedno plnění je uskutečнено jen za podmínky, že druhé bude rovněž uskutečнено [rozsudek ze dne 11. března 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, bod 26 a citovaná judikatura].

37 Povinnost zaplatit poplatek z pobytu je přitom uložena poplatníkem tohoto poplatku na základě obecně závazné vyhlášky obce, která určuje rovněž výši uvedeného poplatku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, bod 28).

38 Povinnost zaplatit poplatek z pobytu předešlým nesouvisí s využíváním lázeňských zařízení poskytnutých obcí osobami podléhajícími této povinnosti, ale s pobytem na území obce, a to bez ohledu na důvody, které jej ospravedlňují. Návštěvníci, kteří pobývají v obci, jsou tedy povinni zaplatit uvedený poplatek i v případě, že v ní pobývají z takových jiných důvodů, jako je návštěva rodinných příslušníků nebo známých, kteří mají v obci bydliště, a že nemají v úmyslu využívat lázeňská zařízení (obdobně rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, body 25 a 26).

39 Kromě toho, i když osoby povinné k poplatku z pobytu mají možnost využívat lázeňská zařízení, jsou tato zařízení nicméně volně a bezplatně přístupná každé osobě, včetně obyvatele obce nebo jednodenního návštěvníka, bez ohledu na to, zda je, či není povinna platit poplatek z pobytu. Poplatníci poplatku z pobytu tedy nepožívají jiných výhod než těch, kterých požívají osoby využívající tato lázeňská zařízení a které nejsou osobami povinnými k tomuto poplatku.

40 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že „poskytování lázeňských zařízení obcí“ není „poskytnutím služby za úplatu“ ve smyslu tohoto ustanovení, když tato obec od návštěvníků pobývajících v obci vybírá poplatek z pobytu v určité výši za každý den pobytu, aťkoli povinnost zaplatit tento poplatek nesouvisí s využíváním těchto zařízení, ale s pobytem na území obce, a uvedená zařízení jsou volně a bezplatně všem přístupná.

K druhé otázce

41 Vzhledem k tomu, že předkládající soud upřesňuje, že je-li odpověď na první předběžnou otázku záporná, musí být žaloba zamítnuta, a druhá předběžná otázka je položena pouze v případě kladné odpovědi na první otázku, není třeba odpovídat na druhou předběžnou otázku.

K nákladům řízení

42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (desátý senát) rozhodl takto:

Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

„poskytování lázeňských zařízení obcí“ není „poskytnutím služby za úplatu“ ve smyslu tohoto ustanovení, když tato obec od návštěvníků pobývajících v obci vybírá poplatek z pobytu v určité výši za každý den pobytu, ačkoli povinnost zaplatit tento poplatek nesouvisí s využíváním těchto zařízení, ale s pobytem na území obce, a uvedená zařízení jsou volná a bezplatná všem přístupná.

Podpisy

* Jednací jazyk: němčina.