

Věc C-344/22

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

27. května 2022

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

15. prosince 2021

Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Obec A

Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Finanzamt



BUNDESFINANZHOF (SPOLKOVÝ FINANČNÍ SOUD, Německo)

USNESENÍ

Ve věci

obce A

žalobkyně a navrhovatelky v řízení o opravném prostředku „Revision“,

zastoupené:

[omissis]

proti

Finanzamt (finanční úřad, Německo),

žalovanému a odpůrci v řízení o opravném prostředku „Revision“,

jejímž předmětem je daň z obratu za roky 2009 až 2012,

XI. senát

na základě ústního jednání konaného dne 15. prosince 2021 rozhodl takto:

Výrok

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají následující předběžné otázky:

1. Vykonává za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, obec, která na základě obecně závazné vyhlášky obce od návštěvníků, kteří pobývají v dané obci (dále jen „lázeňští hosté“), za poskytování lázeňských zařízení (například lázeňského parku, lázeňského domu a, cest) vybírá „lázeňský poplatek“ (ve výši stanovené částky za den pobytu), prostřednictvím poskytování lázeňských zařízení lázeňským hostům za lázeňský poplatek ekonomickou činnost ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty i v případě, že jsou daná lázeňská zařízení beztak volně přístupná komukoli (a tedy například i obyvatelům, kteří nejsou poplatníky lázeňského poplatku, či ostatním osobám, které nejsou poplatníky lázeňského poplatku)?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku: Je za výše uvedených okolností, které nastaly v původním řízení, při posuzování otázky, zda by zacházení s obcí jako s osobou nepovinnou k dani vedlo k „výraznému narušení hospodářské soutěže“ ve smyslu čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zeměpisně relevantním trhem pouze území dané obce?

II. [omissis].

Odůvodnění

I.

1. Předmětem sporu je, zda žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ (dále jen „žalobkyně“), která je právnickou osobou veřejného práva, v letech 2009 až 2012 (dále jen „sporné roky“) vykonávala ekonomickou činnost jakožto podnikatel, a má proto nárok na odpočet daně odvedené na vstupu.
2. Žalobkyně, která má status obce, je státem uznané lázeňské místo s léčebným klimatem. Správa lázní žalobkyně je od 1. ledna 1997 (naposledy pod názvem

„B“) prováděna na základě právních předpisů o obcích jakožto takzvaný vlastní podnik (*Eigenbetrieb*) a z hlediska právních předpisů o dani z příjmů právnických osob je podnikem obchodní či průmyslové povahy (*Betrieb gewerblicher Art*) (dále jen „provozování lázní“).

- 3 Žalobkyně na základě § 4 Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (obecní zřízení spolkové země Bádensko-Württembersko, dále jen „GemO“) [omissis] ve spojení se s obecně závaznou vyhláškou žalobkyně [omissis] [právní předpis obce A (omissis)] vybírá lázeňský poplatek:

„§ [...] Vybírání lázeňského poplatku

Obec za účelem pokrytí svých nákladů vynaložených na vybudování a udržování zařízení poskytovaných pro lázeňské a rekreační účely a na akce uspořádané za tímto účelem vybírá lázeňský poplatek.

§ [...] Poplatníci lázeňského poplatku

(1) Poplatníky lázeňského poplatku jsou všechny osoby, které pobývají v obci, ale nejsou obyvateli obce (nerezidenti), a kterým je poskytnuta možnost využívat zařízení a účastnit se akcí ve smyslu § [...].

(2) Mimoto jsou lázeňský poplatek povinni platit rovněž obyvatelé obce, kteří mají těžiště vztahů v jiné obci (paušální roční lázeňský poplatek), jakož i nerezidenti, kteří v lázeňské obci pobývají z pracovních důvodů za účelem účasti na konferencích nebo jiných akcích.

(3) Lázeňský poplatek se nevybírá od nerezidentů a obyvatel, kteří v obci pracují nebo se tam vzdělávají. [...]

§ [...] Základ a sazba lázeňského poplatku

(1) Lázeňský poplatek činí [...] za osobu a den pobytu.

(3) Den příjezdu a den odjezdu se společně započítávají jako jeden den pobytu.

(4) Obyvatelé obce, kteří jsou poplatníky lázeňského poplatku, platí bez ohledu na délku a četnost, jakož i na roční období pobytu paušální roční lázeňský poplatek. Tento poplatek činí na osobu [...].

§ [...] Ohlašovací povinnost

(1) Každý, kdo za úplatu ubytovává osoby, provozuje kemp nebo poskytuje za úplatu své obydlí jako rekreační objekt nerezidentům, je povinen osoby, které u něj pobývají, ohlásit, resp. odhlásit do 3 dnů od příjezdu, popř. odjezdu. [...]

(2. Ohlašovací povinnost mimoto mají provozovatelé souborných služeb pro cesty, pobyty a zájezdy, pokud je v úplatě, kterou má provozovateli uhradit zákazník, zahrnut i lázeňský poplatek. [...]

§ [...] Výběr a odvod lázeňského poplatku

(1) Osoby, které mají ohlašovací povinnost podle § [...] odst. [...] a [...] jsou v případě, že není na základě § [...] odst. § [...] vydáno rozhodnutí o stanovení lázeňského poplatku, povinny lázeňský poplatek vybrat od poplatníků lázeňského poplatku a odvést jej obci. Tyto osoby obci ručí za úplný a správný výběr lázeňského poplatku. [...].“

- 4 Žalobkyně prostřednictvím těchto příjmů ve sporných letech financovala budování, údržbu a opravy lázeňských zařízení (například lázeňského parku, lázeňského domu a cest). Tato zařízení jsou volně přístupná komukoli; ke vstupu není zapotřebí lázeňské karty (*Kurkarte*).
- 5 V rámci přiznání k dani z obratu za sporné roky žalobkyně považovala lázeňský poplatek za úplatu za činnost podléhající dani z obratu (provozování lázní) a domáhala se odpočtu daně ze všech plnění na vstupu, která souvisela s cestovním ruchem.
- 6 Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“ [Finanzamt (finanční úřad, Německo), dále jen „FÚ“] uskutečnil daňovou kontrolu. Kontrolor [omissis] u uplatněné daně na vstupu provedl [omissis] rozsáhlé krácení. Částky daně na vstupu, které nesouvisely s provozováním lázní, nebyly uznány. Dále byly částky daně na vstupu, které se týkaly lázeňského domu, zohledněny pouze v rozsahu, v jakém byl lázeňský dům úplatně pronajat. U částek daně odvedené na vstupu z plnění na vstupu souvisejících s cestami, lyžařskými stopami a ostatními zařízeními nacházejícími se mimo lázeňský park kontrolor nepovažoval odpočet daně na vstupu za přípustný.
- 7 FÚ se těmito závěry řídil a dne 20. března 2015 vydal příslušné opravné výměry daně z obratu. Po neúspěšném správním řízení o opravném prostředku [omissis] Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud spolkové země Bádensko-Württembersko, Německo) (dále jen „FG“) zamítl [příslušnou] žalobu rozsudkem ze dne 18. října 2018, 1 K 1458/18, zveřejněným v časopise *Zeitschrift für Kommunalfinanzen* 2019, s. 36. Měl za to, že žalobkyně – až na soukromoprávní úplatné přenechání (části) lázeňského domu za účelem pořádání akcí a provozování restaurace – při své činnosti související s vybíráním lázeňského poplatku nejednala jako podnikatel. V tomto ohledu lázeňským hostům neposkytla žádná plnění jakožto podnikatel; zacházení se žalobkyní jako s osobou nepovinnou k dani totiž nevede k výraznému narušení hospodářské soutěže. Soukromí poskytovatelé by daná plnění nemohli poskytovat v celé jejich šíři, protože tito poskytovatelé nejsou s to danou potřebu lázeňských hostů uspokojit. Vzhledem k tomu, že „provozování lázeňských zařízení“ za lázeňský poplatek nepředstavuje podnikatelskou činnost, nepodléhá ostatně plnění přiznaná v

souvislosti s výběrem lázeňského poplatku dani z obratu, a proto je třeba částky daně na vstupu, které již byly přiznány FÚ, odejmout. Pokud jde o stanovení daně, je však *reformatio in peius* k tíži žalobkyně zakázána.

- 8 Podpůrně FG uvedl, že dokonce i kdyby žalobkyně prostřednictvím „provozování lázeňských zařízení“ za lázeňský poplatek vykonávala podnikatelskou činnost, požadavek na provedení (dalšího) odpočtu daně na vstupu by v každém případě neuspěl z důvodu neexistence souvislosti mezi náklady na vybudování, údržbu a provoz daných zařízení a jeho (předpokládanou) ekonomickou činností („provozování lázní“).
- 9 Prostřednictvím svého opravného prostředku „Revision“ žalobkyně napadá porušení hmotného i procesního práva. Nad rámec svého původního žalobního návrhu se domáhá zohlednění dalších částek daně odvedených na vstupu.
- 10 [omissis].

II.

- 11 Předkládající senát přerušuje řízení a na základě čl. 267 třetího pododstavce Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU) předkládá Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „SDEU“) předběžné otázky uvedené ve výroku tohoto usnesení.
- 12 **1. Rozhodné předpisy a ustanovení**
- 13 **a) Vnitrostátní právo**
- 14 **§ 1 odst. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“)**

(1) Předmětem daně z obratu jsou tato plnění:

1. dodání zboží a jiná plnění za úplatu uskutečněná 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;

- 15 **§ 2 odst. 1 a 3 UStG ve znění platném ve sporných letech**

(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 příjmu, 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) Právnícké osoby veřejného práva vykonávají průmyslovou, obchodní nebo profesní činnost pouze v rámci svých podniků živnostenské povahy [§ 1 odst. 1 bod 6 a § 4 Körperschaftsteuergesetz (zákon o korporální dani)] a zemědělských nebo lesnických podniků. [...]

16 § 12 odst. 2 bod 9 UStG

(2) U následujících plnění se sazba daně snižuje na sedm procent:

[...]

9. plnění bezprostředně spojená s provozem bazénů a poskytování léčebných koupelí. Totéž se vztahuje na poskytování lázeňských zařízení, pokud se jako úplata hradí lázeňský poplatek; [...]

17 § 15 odst. 1 první věta bod 1 první věta UStG

(1) Podnikatel může odpočíst následující částky daně odvedené na vstupu:

1. daň splatnou ze zákona za dodání zboží a jiná plnění, která byla jeho podniku poskytnuta jiným podnikatelem. [...]

18 § 13 odst. 1 první věta Straßengesetz für Baden-Württemberg [zákon o pozemních komunikacích spolkové země Bádensko-Württembersko (dále jen „StrG“) ve znění ze dne 11. května 1992 (GBl. BW 1992, s. 329)]

(1) Užívání veřejných komunikací je každému povoleno v rámci jejich účelového určení a pravidel silničního provozu, a to v mezích běžného provozu (obecné užívání).

19 § 4 odst. 1 GemO

(1) Obce mohou záležitosti spadající do jejich samostatné působnosti upravit obecně závaznou vyhláškou, pokud nejsou upraveny zákonem. [omissis].

20 § 10 odst. 2 a 3 GemO

(2) Obec v rámci svých možností zřizuje 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 pozemků nebo osoby provozující činnost obchodní či průmyslové povahy, a jsou povinny přispívat obecními poplatky za svůj pozemek nebo provozovnu.

21 § 2 odst. 1 [Kommunalabgabengesetz (zákon o místních poplatcích), dále jen „KAG“]

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

22 b) Unijní právo

23 Článek 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/EHS ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)

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. [...]

24 Článek 168 písm. a) směrnice o DPH

Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; [...]

25 2. K první předběžné otázce

a) Předkládající senát nepovažuje za vyloučené, že v projednávané věci odchylně názoru, který shodně zastávají oba účastníci řízení, není splněna již podmínka existence ekonomické činnosti ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

26 aa) Nárok na odpočet daně na vstupu je podmíněn tím, že sporná plnění uskutečněná na vstupu souvisejí s úplatným plněním. Při výkladu, který je v souladu se směrnicí, § 15 odst. 1 první věta bod 1 UStG vyžaduje, aby podnikatel plnění zamýšlel využít pro účely svého podnikání (§ 2 odst. 1 UStG a článek 9 směrnice o DPH), a tedy pro účely své ekonomické činnosti spočívající v poskytování úplatných plnění [§ 1 odst. 1 bod 1 UStG a čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH] [ustálená judikatura, viz např. rozsudky Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) (dále jen „BFH“) ze dne 9. února 2012, V R 40/10, BFHE 236, s. 258, BStBl II 2012, s. 844, bod 19 a násl.; ze dne 15. dubna 2015, V R 44/14, BFHE 250, s. 263, BStBl II 2015, s. 679, bod 10; ze dne 21. října 2015, XI R 28/14, BFHE 252, s. 460, BStBl II 2016, s. 550, bod 28; ze dne 2. prosince

- 2015, V R 15/15, BFHE 252, s. 472, BStBl II 2016, s. 486, bod 14; a ze dne 18. září 2019, XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, s. 172, bod 15).
- 27 bb) Otázku, zda jsou splněny podmínky existence vzájemného poskytování plnění, je přitom třeba posoudit nikoli na základě kritérií stanovených občanským právem, nýbrž výlučně na základě kritérií uvedených v právních předpisech o DPH, která jsou stanovena unijním právem [viz rozsudky BFH ze dne 17. prosince 2009, V R 1/09, BFH/NV 2010, s. 1869, bod 17; ze dne 16. ledna 2014, V R 22/13, BFH/NV 2014, s. 736, bod 22; rozsudek Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr, Německo) ze dne 18. května 2011, VIII ZR 260/10, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2011, s. 813, bod 11; vždy s dalšími odkazy; a rozsudek BFH ze dne 22. května 2019, XI R 20/17, BFH/NV 2019, s. 1256, bod 18). Posouzení, zda zaplacená odměna představuje protihodnotu za poskytnutí služeb, je otázkou unijního práva, kterou je třeba rozhodnout nezávisle na posouzení ve vnitrostátním právu (viz rozsudek SDEU ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 68; rozsudky BFH ze dne 21. prosince 2016, XI R 27/14, BFHE 257, s. 154, BStBl II 2021, s. 779, bod 29; vždy s dalšími odkazy; ze dne 13. února 2019, XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, s. 785, bod 18; zveřejněno v BFH/NV 2019, s. 1256, bod 18).
- 28 cc) Aby se jednalo o úplatné plnění, musí být mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržaná poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu za individualizovatelnou službu poskytnutou příjemci (viz např. rozsudky SDEU ze dne 18. července 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, bod 19; ze dne 23. prosince 2015, *Air France-KLM a Hop!-Brit Air*, C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 22; ze dne 22. června 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, bod 21; ze dne 18. ledna 2017, *SAWP* C-37/16, EU:C:2017:22, bod 25; ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39; rozsudky BFH zveřejněné v BFHE 257, s. 154, BStBl II 2021, s. 779, bod 16; v BFHE 263, s. 560, BStBl II 2021, s. 785, bod 16; v BFH/NV 2019, s. 1256, bod 15). Příjemce plnění musí být identifikovatelný. Musí získat prospěch, který vede ke spotřebě ve smyslu společného práva v oblasti DPH (viz např. rozsudek BFH ze dne 7. července 2005, V R 34/03, BFHE 211, s. 59, BStBl II 2007, s. 66, oddíl II.1., bod 14, s dalšími odkazy na judikaturu SDEU; rozsudky zveřejněné v BFH/NV 2014, s. 736, bod 20; a v BFH/NV 2019, s. 1256, bod 16).
- 29 dd) Podle judikatury BFH je z hlediska existence spotřebovatelného prospěchu rozhodující, že individuální příjemce plnění má z daného plnění konkrétní prospěch (viz rozsudky BFH ze dne 18. prosince 2008, V R 38/06, BFHE 225, s. 155, BStBl II 2009, s. 749, oddíl II.3.b, bod 38; ze dne 28. května 2013, XI R 32/11, BFHE 243, s. 419, BStBl II 2014, s. 411, bod 49). Je-li plnění financováno z (povinných) příspěvků, nejedná se o plnění za úplatu, pokud je prospěch, který ze služby vyplývá, (pouze) nepřímo odvozen od prospěchu, kterého obecně požívá celé hospodářské odvětví a podobně (viz rozsudek SDEU ze dne 8. března 1988,

Apple and Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120 a rozsudek BFH ze dne 23. září 2020, XI R 35/18, BFHE 271, s. 243, bod 53 a násl., a citovaná judikatura).

- 30 ee) Na tomto základě lze dospět k závěru, že je nutné odmítnout názor, že došlo k plnění za úplatu. Lázeňská zařízení žalobkyně jsou totiž veřejnosti k dispozici zdarma a ke vstupu není zapotřebí lázeňské karty. Lázeňská zařízení tedy mohou bezplatně využívat i osoby, které nejsou poplatníky lázeňského poplatku (např. obyvatelé obce nebo jednodenní návštěvníci, kteří přenocují v sousedních obcích). Při tomto výkladu nelze příjemce plnění identifikovat; podle skutkových zjištění FG totiž osoba, která je poplatníkem lázeňského poplatku ve srovnání s veřejností nezískává žádný konkrétní spotřebovatelný prospěch, který přesahuje rámec prospěchu získaného veřejností, která může lázeňská zařízení žalobkyně používat také. FG nezjistil, že by v důsledku zaplacení lázeňského poplatku vzniklo právo na jakákoli plnění, která nejsou dostupná veřejnosti. BFH v této souvislosti rovněž již rozhodl, že lázeňské zařízení (v dané věci cesta pro pěší a turistická stezka) již v důsledku účelového určení k užívání veřejnosti nemůže náležet mezi zařízení, za jejichž používání lze jako úplatu za použití vybírat lázeňský poplatek [viz rozsudek BFH ze dne 26. dubna 1990, V R 166/84, BFHE 161, s. 182, BStBl II 1990, s. 799; stejně rovněž rozsudek FG München (finanční soud v Mnichově, Německo), ze dne 24. července 2013, 3 K 3274/10, *Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst* 2014, s. 1065 a 1067].
- 31 b) Tento výklad však z hlediska unijního práva není jednoznačný ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce SFEU.
- 32 Žalobkyně správně upozorňuje, že při izolovaném posuzování právního vztahu mezi ní a lázeňskými hosty platí lázeňští hosté na základě obecně závazné vyhlášky o poskytování lázeňských zařízení (např. lázeňského parku, lázeňského domu a cest) lázeňský poplatek ve výši stanovené částky za den pobytu, takže při izolovaném posuzování tohoto právního vztahu se dané platby jeví jako protiplnění za možnost využívat lázeňská zařízení. To, zda se na tom něco změní v případě, že vedle toho mají k daným lázeňským zařízením volný přístup i obyvatelé, kteří nejsou poplatníky lázeňského poplatku, nebo jiné osoby, které nejsou poplatníky lázeňského poplatku, předkládající senát bez ohledu na judikaturu citovanou v oddílu II.2.a z hlediska unijního práva nepovažuje za jednoznačné. SDEU ve věci *Gemeente Borsele* (viz rozsudek SDEU ze dne 15. května 2016, *Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financien*, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 27) posuzoval vzájemné poskytování plnění v oblasti školní dopravy, ačkoli příspěvek na náklady na dopravu platila pouze třetina rodičů. Předkládající senát má proto pochybnosti o tom, zda je na základě celkového posouzení třeba odmítnout závěr o – jak se to jeví při izolovaném posuzování obecně závazné vyhlášky o lázeňském poplatku – vzájemném poskytování plnění mezi žalobkyní a lázeňským hostem, protože všichni, to znamená i osoby, které nejsou poplatníky lázeňského poplatku, mohou daná zařízení bez jakéhokoli omezení bezúplatně využívat stejnou měrou, a lázeňským hostům se tak ve srovnání s veřejností nedostává žádného spotřebovatelného prospěchu.

33 Z uvedeného vyplývá první předložená otázka.

34 c) Předkládající senát v souvislosti s první otázkou poukazuje na skutečnost, že FG, který má spolu s účastníky řízení za to, že se jedná o ekonomickou činnost, ze svého pohledu logicky nezjistil, jaký procentuální podíl nákladů na poskytování lázeňských zařízení lázeňský poplatek vybíraný žalobkyní pokrývá. Není vyloučeno, že se jedná činnost, která je trvale ztrátová, protože lázeňský poplatek nepokrývá provozní náklady lázeňských zařízení (k významu skutečnosti, že nejsou pokryty provozní náklady, jakožto kritéria pro to, že se nejedná o ekonomickou činnost, viz rozsudky SDEU ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50; Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financien, EU:C:2016:334, bod 33; ze dne 22. února 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, EU:C:2018:91, bod 38; ze dne 15. dubna 2021 Administration de l'Enregistrement, des Domaines a de la TVA, EQ, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 49). Pokud by odpověď na první otázku v rozporu s názorem předkládajícího senátu závisela na tom, zda lázeňský poplatek pokrývá provozní náklady, žádá senát, aby o tom byl v rámci odpovědi informován.

35 3. Ke druhé předběžné otázce

V případě kladné odpovědi na první otázku by bylo možné mít za to, že žalobkyně jakožto právnická osoba veřejného práva při poskytování lázeňských zařízení nejednala jako podnikatel, protože zacházení s ní jako s osobou nepovinnou k dani nevede k výraznému narušení hospodářské soutěže. Ani tento závěr však z hlediska unijního práva není jednoznačný.

36 a) Právní základ představuje § 2 odst. 3 UStG v dřívějším znění (§ 27 odst. 22 a 22a UStG); ve sporných letech se ještě nepoužije § 2b odst. 1 UStG (který se do značné míry shoduje s článkem 13 směrnice o DPH) (§ 27 odst. 22 druhá věta UStG).

37 b) I v rámci výkladu § 2 odst. 3 UStG v dřívějším znění, který je v souladu s unijním právem, byla právnická osoba veřejného práva – bez ohledu na jeho znění, které se výrazně odchyluje od článku 13 směrnice o DPH – podnikatelem pouze tehdy, pokud vykonávala ekonomickou, a tedy soustavnou činnost spočívající v poskytování úplatných plnění (dále jen „ekonomická činnost“). Pokud přitom jednala na soukromoprávním základě formou smlouvy, byly ostatní podmínky irelevantní. Naproti tomu pokud svou činnost prováděla na veřejnoprávním základě, byla podnikatelem pouze v případě, že by zacházení s ní jako s osobou nepovinnou k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže (viz např. rozsudky BFH ze dne 15. dubna 2010, V R 10/09, BFHE 229, s. 416, BStBl II 2017, s. 863, body 14 až 48, s dalšími odkazy na judikaturu SDEU; ze dne 3. března 2011, V R 23/10, BFHE 233, s. 274, BStBl II 2012, 74, bod 21; ze dne 1. prosince 2011, V R 1/11, BFHE 236, s. 235, BStBl II 2017, s. 834, bod 15; ze dne 14. března 2012, XI R 8/10, BFH/NV 2012, s. 1667, bod 28; ze dne

13. února 2014, V R 5/13, BFHE 245, s. 92, BStBl II 2017, s. 846, bod 15; ze dne 3. srpna 2017, V R 62/16, BFHE 259, s. 380, BStBl II 2021, 109, bod 23).

- 38 c) V této souvislosti je z hlediska unijního práva nepochybné, že žalobkyně ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH vykonávala činnost, při níž vystupuje jako orgán veřejné moci (v tomto ohledu viz rozsudky SDEU ze dne 29. října 2015, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 70 a násl.; a ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, bod 76 a násl.). Při poskytování lázeňských zařízení postupovala v rámci zvláštních veřejnoprávních předpisů (§ 13 odst. 1 StrG a § 10 odst. 2 a 3 GemO) a uplatnila při tom svou výsostnou pravomoc vybírat obecní poplatky (§ 4 GemO ve spojení s § 2, § 8 odst. 2 a § 43 KAG).
- 39 d) Tomu, aby žalobkyně jednala jako podnikatel, nebrání, že v souvislosti se svou činností, jak je uvedeno pod písmenem c), vybírá poplatky (čl. 13 odst. 1 první pododstavec poslední část věty směrnice o DPH). Zdanitelnost daných plnění, pokud ji SDEU potvrdí ve své odpovědi na první otázku, nezaniká ani v důsledku toho, že daná plnění jsou uskutečňována na základě právního nebo správního aktu (§ 1 odst. 1 bod 1 druhá věta UStG).
- 40 e) V řízení o opravném prostředku „Revision“ lze na základě kritérií, která jsou tam uvedena, mít za to, že posouzení skutkového stavu, k němuž dospěl FG, a to že kvalifikace žalobkyně jako nepodnikatele nevede k výraznému narušení hospodářské soutěže, nelze z hlediska právních předpisů o opravném prostředku „Revision“ nic vytknout. Tento závěr lze v podstatě opřít o rozsudky SDEU ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další, C-288/07 (EU:C:2008:505), Saudacor (EU:C:2015:733, bod 74) a ze dne 19. ledna 2017, National Roads Authority, C-344/15 (EU:C:2017:28, bod 44), jakož i o rozsudek BFH zveřejněný v BFHE 259, s. 380, BStBl II 2021, s. 109, bod 24, a skutková zjištění FG. FG uvedl, že plnění uskutečňovaná žalobkyní nemohou být v celé své šíři poskytována soukromými poskytovateli v místě působení žalobkyně, protože soukromí poskytovatelé nejsou s to danou potřebu lázeňských hostů uspokojit. Dokonce i v případě, že by soukromí poskytovatelé mohli nabízet (alespoň částečně) srovnatelná zařízení – jako žalobkyně – pro lázeňské a rekreační účely, nemohli by za to vybírat lázeňský poplatek, protože rozhodnout o takových poplatcích a vybírat je mohou pouze orgány veřejné moci. FG proto hospodářskou soutěž v místě působení žalobkyně prozkoumal, aniž vzal v potaz situaci v sousedních obcích, ve spolkové zemi Bádensko-Württembersko nebo na území spolkové republiky, a vyloučil, že by v místě působení žalobkyně existovala případná hospodářská soutěž. FG však nezjišťoval, zda k narušení hospodářské soutěže může dojít např. ve vztahu k sousedním obcím.
- 41 Při ústním jednání však žalobkyně nyní uvedla, že dochází k hospodářské soutěži se sousedními obcemi X a Y (obě obce se nacházejí ve vzdálenosti přibližně 10 km od žalobkyně). V případě obou těchto obcí se rovněž jedná o lázeňská místa, ve kterých jsou však lázeňské služby poskytovány soukromoprávní společnostmi s ručením omezeným (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*) na soukromoprávním

základě. Právní východisko, ze kterého vycházel FG a na jehož základě za trh považoval pouze území žalující obce, je tedy nesprávné.

- 42 f) Na základě těchto námitek má předkládající senát pochybnosti o tom, zda FG při svém posouzení skutkového stavu vycházel ze správných právních zásad unijního práva.
- 43 (1) Z pohledu předkládajícího senátu se projednávaný spor do jisté míry podobá sporu řešenému ve věci *Isle of Wight Council a další* (EU:C:2008:505).
- 44 *Isle of Wight Council* (Rada ostrova Wight, Spojené království) spravovala ostrov a vybírala na tomto ostrově parkovné, ze kterého podle Rady ostrova Wight neměla být odváděna DPH. Britský soud prvního stupně žalobě vyhověl, přičemž se individuálně zabýval každým jednotlivým [dotčeným] orgánem a u každého z nich, a tedy mimo jiné i u Rady ostrova Wight, vyloučil existenci výrazného narušení hospodářské soutěže.
- 45 Velký senát SDEU naproti tomu rozhodl, že se posouzení musí zaměřit na dotčenou činnost jako takovou, aniž by se týkalo konkrétního místního trhu. Povinnost veřejnoprávních subjektů k DPH vyplývá z výkonu dané činnosti jako takové, nezávisle na tom, zda uvedené subjekty na úrovni místního trhu, na kterém tuto činnost vykonávají, čelí hospodářské soutěži, či nikoli (rozsudek SDEU *Isle of Wight Council a další*, EU:C:2008:505, bod 40). Tento závěr je ostatně podepřen zásadami daňové neutrality a právní jistoty (rozsudek SDEU *Isle of Wight Council a další*, EU:C:2008:505, bod 41). Teze zastávaná místními orgány přitom znamená, že by DPH podléhaly pouze některé místní orgány, a ostatní by byly vyloučeny v závislosti na tom, zda se na každém z místních trhů, na kterých tyto místní orgány působí, vyskytuje narušení hospodářské soutěže, či nikoli, i když je dotčené poskytování služeb v zásadě stejné. Tato teze tak znamená i to, že by bylo zavedeno rozdílné zacházení i mezi samotnými veřejnoprávními subjekty (rozsudek SDEU *Isle of Wight Council a další*, EU:C:2008:505, bod 45). Naproti tomu, pokud je uvedené narušení posuzováno s odkazem na činnost jako takovou nezávisle na podmínkách hospodářské soutěže, které panují na daném místním trhu, je dodržování zásady daňové neutrality zajištěno vzhledem k tomu, že všechny veřejnoprávní subjekty buď DPH podléhají, nebo nepodléhají (rozsudek SDEU *Isle of Wight Council a další*, EU:C:2008:505, bod 46). Teze, podle které narušení hospodářské soutěže musí být posuzováno s ohledem na každý z místních trhů, mimoto předpokládá, že se na základě často složitých hospodářských analýz provádí systematické přehodnocování podmínek hospodářské soutěže na velkém množství místních trhů, jejichž určení se může zdát zvláště obtížné v rozsahu, v němž se vymezení těchto trhů nezbytně neshoduje s územní působností místních orgánů; krom toho může na území téhož místního orgánu existovat několik místních trhů (rozsudek SDEU *Isle of Wight Council a další*, EU:C:2008:505, bod 49). To může vyvolat četné spory (rozsudek SDEU *Isle of Wight Council a další*, EU:C:2008:505, bod 50). Místní orgány ani soukromé subjekty tak nebudou moci předvídat s jistotou požadovanou k vedení svých záležitostí, zda bude na daném místním trhu plnění

poskytované místními orgány podléhat DPH, či nikoli. To by tedy mohlo vyvolat nebezpečí, že budou ohroženy zásady daňové neutrality a právní jistoty (rozsudek SDEU *Isle of Wight Council* a další, EU:C:2008:505, body 51 a 52).

46 Tyto úvahy SDEU za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, ve kterém obec jakožto právnická osoba veřejného práva na veřejnoprávním základě poskytla plnění, která v sousedních obcích případně poskytuje společnost s ručením omezeným jakožto právnická osoba soukromého práva, která je ve vlastnictví příslušné obce, a to na soukromoprávním základě, ačkoli je navzdory tomu za účelem financování vybírán lázeňský poplatek, hovoří ve prospěch závěru, že FG zřejmě zkoumání výrazného narušení hospodářské soutěže na území obce omezil nesprávně.

47 (2) Na druhou stranu SDEU mj. v rozsudcích ze dne 13. prosince 2007, *Götz*, C-408/06 (EU:C:2007:789), a *National Roads Authority* (EU:C:2017:28), ze kterých vycházel FG, dospěl v určitých „monopolních“ situacích, pokud jde o určité oblasti příslušných členských států, k závěru o neexistenci výrazného narušení hospodářské soutěže, což vede k tomu, že z hlediska unijního práva vznikají pochybnosti ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce SFEU. Z uvedeného vyplývá druhá předběžná otázka.

48 4. Relevance pro rozhodnutí ve věci

Obě předběžné otázky jsou relevantní pro rozhodnutí ve věci.

49 a) V případě záporné odpovědi na první otázku je třeba žalobu zamítnout. Totéž platí, pokud je podle odpovědi na druhou otázku relevantním zeměpisným trhem pouze území dané obce, jak se domníval FG s odvoláním na rozsudek SDEU *National Roads Authority* (EU:C:2017:28), jakož i rozsudek BFH zveřejněný v BFHE 259, s. 380, BStBl II 2021, s. 109.

50 b) Naproti tomu v případě kladné odpovědi na první otázku a záporné odpovědi na druhou otázku by předkládající senát musel projednávanou věc vrátit FG, aby provedl posouzení hospodářské soutěže týkající se dotčené činnosti jako takové (bez omezení na území žalující obce). Pokud jde o podpůrné odůvodnění FG, že žalobkyni nárok na uplatněný odpočet daně na vstupu nenáleží i proto, že neexistuje souvislost mezi náklady na výstavbu, údržbu a provoz daných zařízení a (předpokládanou) ekonomickou činností (provozování lázní), by předkládající senát byl nucen FG uložit, aby toto posouzení provedl znovu při respektování právních zásad uvedených v rozsudcích SDEU ze dne 22. října 2015, *Sveda*, C-126/14 (EU:C:2015:712), ze dne 14. září 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16 (EU:C:2017:683), a ze dne 16. září 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19 (EU:C:2020:712).

51 5. Právní základ pro předložení věci, vedlejší rozhodnutí

Právním základem pro předložení věci Soudnímu dvoru je čl. 267 třetí pododstavec SFEU. [omissis].