

Vec C-344/22

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

27. máj 2022

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

15. december 2021

Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Obec A

Žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Finanzamt



BUNDESFINANZHOF

(Spolkový finančný súd, Nemecko)

UZNESENIE

V konaní medzi

obcou A,

žalobkyňou a navrhovateľkou v konaní o opravnom prostriedku „Revision“,

v zastúpení:

[omissis]

proti

Finanzamt (finančný úrad, Nemecko),

žalovanému a odporcovi v konaní o opravnom prostriedku „Revision“,

vo veci dane z obratu za roky 2009 až 2012

XI. senát

na základe pojednávania na zasadnutí z 15. decembra 2021 rozhodol takto:

Výrok

I. Súdnemu dvoru Európskej únie sa predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Vykonáva obec, ktorá na základe nariadenia obce od návštevníkov, ktorí sa zdržiavajú v obci (kúpeľní hostia), vyberá za sprístupňovanie kúpeľných zariadení (napríklad kúpeľného parku, kúpeľného domu, chodníkov) „kúpeľný poplatok“ (vo výške určitej sumy za deň pobytu), za okolností, ako sú okolnosti konania vo veci samej, sprístupňovaním týchto kúpeľných zariadení kúpeľným hosťom za kúpeľný poplatok ekonomickú činnosť v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej

hodnoty aj v prípade, ak sú tieto kúpeľné zariadenia tak či tak voľne prístupné každému (a teda napríklad aj obyvateľom, ktorí nie sú povinní platiť kúpeľný poplatok, alebo iným osobám, ktoré nie sú povinné platiť kúpeľný poplatok)?

2. V prípade, ak je odpoveď na prvú otázku kladná, je za vyššie uvedených okolností konania vo veci samej pri skúmaní, či by zaobchádzanie s obcou ako s nezdaniteľnou osobou viedlo k „závažnému narušeniu hospodárskej súťaže“ v zmysle článku 13 ods. 1 druhého pododseku smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, relevantným geografickým trhom len územie obce?

II. [omissis].

Odôvodnenie

I.

- 1 Spornou otázkou je, či žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ďalej len „žalobkyňa“) – právnická osoba, ktorá sa riadi predpismi verejného práva – v rokoch 2009 až 2012 (ďalej len „sporné roky“) vykonávala ekonomickú činnosť v postavení podnikateľa, a preto má právo na odpočítanie dane.
- 2 Žalobkyňa – obec – je štátom uznaným liečebným klimatickým kúpeľným miestom. Kúpeľná správa žalobkyne je od 1. januára 1997 (naposledy pod označením „B“) podľa obecných predpisov organizovaná ako takzvaná vlastná prevádzka a z hľadiska dane z príjmov právnických osôb je obchodnou prevádzkou (ďalej len „kúpeľná prevádzka“).
- 3 Žalobkyňa vyberá podľa § 4 Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (zákon o obecnom zriadení spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko) – Gemeindeordnung (zákon o obecnom zriadení, ďalej len „GemO“) [omissis] – v spojení s nariadením žalobkyne [omissis] (miestne predpisy obce A [omissis]) kúpeľný poplatok:

„§... Výber kúpeľného poplatku

Obec vyberá na pokrytie svojich nákladov na zhotovenie a údržbu zariadení sprístupňovaných na kúpeľné a rekreačné účely a za podujatia usporadúvané na tento účel kúpeľný poplatok.

§... Osoby povinné platiť kúpeľný poplatok

(1) Osobami povinnými platiť kúpeľný poplatok sú všetky osoby, ktoré sa zdržiavajú v obci, ale nie sú obyvateľmi obce (osoby s bydliskom mimo obce) a ktoré majú možnosť využívať zariadenia a zúčastňovať sa na podujatiach v zmysle §... .

(2) Povinnosť platiť kúpeľný poplatok majú okrem toho aj obyvatelia obce, ktorí majú stredisko životných záujmov v inej obci (paušálny ročný kúpeľný poplatok), ako aj osoby s bydliskom mimo obce, ktoré sa zdržiavajú v kúpeľnej obci z profesijných dôvodov na účely účasti na zasadnutiach alebo iných podujatiach.

(3) Kúpeľný poplatok sa nevyberá od osôb s bydliskom mimo obce a od obyvateľov, ktorí v obci pracujú alebo absolvujú odborné vzdelávanie. ...

§... Vymeriavací základ a sadzba kúpeľného poplatku

(1) Kúpeľný poplatok je... na osobu a deň pobytu. ...

(3) Deň príchodu a deň odchodu sa spolu počítajú ako jeden deň pobytu.

(4) Obyvatelia obce povinní platiť kúpeľný poplatok musia uhrádzať nezávisle od dĺžky a frekvencie, ako aj ročného obdobia pobytu paušálny kúpeľný poplatok. Jeho výška je... na osobu.

§... Ohlasovacia povinnosť

(1) Kto ubytováva osoby za odplatu, prevádzkuje kemping alebo poskytuje svoj byt ako dovolenkový byt za odplatu osobám s bydliskom mimo obce, je povinný do troch dní po príchode, resp. odchode ohlásiť, resp. prihlásiť osoby, ktoré sa u neho zdržiavajú. ...

(2) Okrem toho majú ohlasovaciu povinnosť cestovné kancelárie, ak je súčasťou odplaty, ktorú má účastník zájazdu uhradiť cestovnej kancelárii, aj kúpeľný poplatok. ...

§... Výber a odvádzanie kúpeľného poplatku

(1) Osoby, ktoré majú ohlasovaciu povinnosť podľa §... ods. ... a..., pokiaľ sa nevydá rozhodnutie o kúpeľnom poplatku podľa §... ods. ..., musia vybrať kúpeľný poplatok od osôb povinných platiť kúpeľný poplatok a odvieŕať ho obci. Obci ručia za úplný a správny výber kúpeľného poplatku. ...“

4 Z týchto príjmov financovala žalobkyňa v sporných rokoch zhotovenie, údržbu a opravy kúpeľných zariadení (napr. kúpeľného parku, kúpeľného domu, chodníkov). Tieto zariadenia sú pre každého bezplatne prístupné; na vstup nie je potrebná kúpeľná karta.

5 V rámci daňových priznaní k dani z obratu za sporné roky žalobkyňa považovala kúpeľný poplatok ako odplatu za činnosť podliehajúcu dani z obratu (kúpeľnú prevádzku) a požiadala o odpočítanie dane zaplatenej zo všetkých plnení na vstupe, ktoré súviseli s cestovným ruchom.

- 6 Žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ [Finanzamt (finančný úrad, ďalej len „FA“)] vykonal miestne zisťovanie. Kontrolór [omissis] vykonal [omissis] rozsiahle krátenia uplatnených nárokov na odpočítanie dane. Sumy dane zaplatenej na vstupe, ktoré nesúviseli s kúpeľnou prevádzkou, neboli uznané. Okrem toho boli sumy dane zaplatenej na vstupe, ktoré sa týkali kúpeľného domu, zohľadnené len v rozsahu, v akom bol kúpeľný dom prenajatý za odplatu. Kontrolór nepovolil odpočítanie súm dane zaplatenej za plnenia na vstupe za chodníky, bežkárske trate a iné zariadenia mimo kúpeľného parku.
- 7 FA sa riadil týmito zisteniami a 20. marca 2015 vydal príslušné rozhodnutia o zmene výšky dane z obratu. Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd pre spolkovú krajinu Bádensko-Württembersko, Nemecko; ďalej len „FG“) po neúspešnom konaní o námietke [omissis] zamietol žalobu rozsudkom z 18. októbra 2018 – 1 K 1458/18 –, ktorý bol uverejnený v Zeitschrift für Kommunalfinanzen, roč. 2019, s. 36. Domnieval sa, že žalobkyňa – odhliadnuc od (čiastočného) odplatného prenechania kúpeľného domu podľa predpisov súkromného práva na užívanie na účely organizovania podujatí a poskytovania reštauračných služieb – pri výbere kúpeľného poplatku nekonala v postavení podnikateľa. V tomto smere vo vzťahu ku kúpeľným hosťom neuskutočňovala nijaké plnenia v postavení podnikateľa; zaobchádzanie so žalobkyňou ako s nezdaniteľnou osobou totiž nevedie k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže. Tieto plnenia ako celok nemôžu uskutočňovať súkromní poskytovatelia, keďže nie sú schopní uspokojiť rovnakú potrebu kúpeľných hostí. Keďže „prevádzkovanie kúpeľných zariadení“ za kúpeľný poplatok nie je podnikateľskou činnosťou, deklarované transakcie vyplývajúce z výberu kúpeľného poplatku navyše nepodliehajú dani z obratu, a preto sumy dane zaplatenej na vstupe, ktoré FA už priznal, nemožno odpočítať. Vyrubenie vyššej dane v neprospech žalobkyne je však zakázané.
- 8 FG subsidiárne uviedol, že aj keby žalobkyňa „prevádzkovaním kúpeľných zariadení“ za kúpeľný poplatok vykonávala podnikateľskú činnosť, požadované (ďalšie) odpočítanie dane by v každom prípade nebolo možné z dôvodu, že neexistuje súvislosť medzi nákladmi na zhotovenie, údržbu a prevádzku týchto zariadení a jej (údajnou) ekonomickou činnosťou („kúpeľná prevádzka“).
- 9 Žalobkyňa vo svojom opravnom prostriedku „Revision“ namieta porušenie hmotnoprávných a procesných predpisov. Nad rámec svojho pôvodného žalobného návrhu sa domáha zohľadnenia ďalších súm dane zaplatenej na vstupe.
- 10 [omissis].

II.

- 11 Senát prerušuje konanie a podľa článku 267 tretieho odseku Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) predkladá Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) návrh na začatie prejudiciálneho konania o otázkach uvedených vo výroku.

12 1. Relevantné predpisy a ustanovenia

13 a) Vnútroštátne právo

14 § 1 ods. 1 bod 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“)

(1) Dani z obratu podliehajú tieto transakcie:

1. dodávky tovaru a iné plnenia za protihodnotu uskutočnené v tuzemsku podnikateľom v rámci jeho podnikateľskej činnosti. Transakcie nie sú vylúčené zo zdanenia, ak sa uskutočňujú na základe zákonného alebo úradného príkazu alebo sa považujú za uskutočnené podľa zákonného ustanovenia;

15 § 2 ods. 1 a 3 UStG v znení platnom v sporných rokoch

(1) Podnikateľom je každá osoba, ktorá samostatne vykonáva obchodnú alebo profesijnú činnosť. Podnik zahŕňa celú obchodnú alebo profesijnú činnosť podnikateľa. Obchodnou alebo profesijnou činnosťou je akákoľvek trvalá činnosť vykonávaná na účely dosiahnutia príjmu, hoci aj bez zámeru dosiahnuť zisk, pričom v prípade združenia osôb ide o takúto činnosť aj vtedy, ak toto združenie vykonáva činnosť len voči vlastným členom.

...

(3) Právnické osoby, ktoré sa spravujú verejným právom, vykonávajú obchodnú alebo profesijnú činnosť len v rámci svojich obchodných prevádzok [§ 1 ods. 1 bod 6 a § 4 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z príjmov právnických osôb)] a svojich a poľnohospodárskych alebo lesníckych prevádzok.

...

16 § 12 ods. 2 bod 9 UStG

(2) Sadzba dane sa zníži na 7 % v prípade týchto transakcií:

...

9. transakcie, ktoré priamo súvisia s prevádzkovaním plavární, ako aj prevádzkovaním liečebných kúpeľov. To isté platí pre sprístupňovanie kúpeľných zariadení, pokiaľ sa má ako protihodnota zaplatiť kúpeľný poplatok;

...

17 § 15 ods. 1 prvá veta bod 1 prvá veta UStG

(1) Podnikateľ môže odpočítať tieto sumy dane zaplatenej na vstupe:

1. zo zákona splatnú daň za dodávky tovaru a iné plnenia, ktoré v prospech jeho podniku uskutočnil iný podnikateľ.

...

18 § 13 ods. 1 prvá veta Straßengesetz für Baden-Württemberg (cestný zákon spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko) – Straßengesetz (cestný zákon, ďalej len „StrG“) – v znení z 11. mája 1992 (GBl. BW 1992, 329)

(1) Každý je oprávnený využívať verejné komunikácie v súlade s ich účelom a pravidlami cestnej premávky v medziach toho, čo je obvyklé (verejné využívanie).

19 § 4 ods. 1 GemO

(1) Obce môžu upraviť záležitosti, v ktorých nie sú viazané príkazmi, nariadením, pokiaľ nie sú upravené zákonom. [omissis].

20 § 10 ods. 2 a 3 GemO

(2) Obec v medziach svojich schopností zriaďuje verejné zariadenia potrebné na uspokojenie ekonomických, sociálnych a kultúrnych potrieb svojich obyvateľov. Obyvatelia sú v rámci platných predpisov oprávnení využívať tieto verejné zariadenia obce podľa rovnakých zásad. Sú povinní znášať náklady obce.

(3) Osoby, ktoré v obci vlastní pozemok alebo vykonávajú obchodnú činnosť, a nebývajú v obci, sú rovnakým spôsobom oprávnené využívať verejné zariadenia určené pre vlastníkov pozemkov alebo obchodníkov, ktoré v obci existujú, a povinní prispievať na náklady obce na základe svojho vlastníctva pozemku alebo prevádzkovania obchodnej činnosti.

21 § 2 ods. 1 [Kommunalabgabengesetz (zákon o obecných poplatkoch, ďalej len „KAG“)]

(1) Obecné poplatky sa vyberajú na základe nariadenia. Nariadenie má určiť najmä okruh poplatníkov, predmet, vymeriavací základ a sadzbu poplatku, ako aj vznik poplatkovej povinnosti a splatnosť poplatku.

22 b) Právo Únie

23 Článok 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (smernica o DPH)

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 povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

24 Článok 168 písm. a) smernice o DPH

Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítat' z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...

25 2. O prvej prejudiciálnej otázke

a) Podľa názoru senátu nie je vylúčené, že v prejednávanom prípade v rozpore s názorom, na ktorom sa zhodujú obaja účastníci konania, nie je splnená ani podmienka, aby išlo o ekonomickú činnosť v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

26 aa) Predpokladom práva na odpočítanie dane je, aby sporné plnenia na vstupe súviseli s odplatným plnením. Ak sa § 15 ods. 1 prvá veta bod 1 UStG vykladá v súlade so smernicou, vyžaduje, aby podnikateľ zamýšľal využiť plnenia pre svoj podnik (§ 2 ods. 1 UStG, článok 9 smernice o DPH), a teda na svoje ekonomické činnosti na účely uskutočňovania odplatných plnení [§ 1 ods. 1 bod 1 UStG, článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH] [ustálená judikatúra, pozri napr. rozsudky Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, ďalej len „BFH“) z 9. februára 2012 – V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl. II 2012, 844, bod 19 a nasl; z 15. apríla 2015 – V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl. II 2015, 679, bod 10; z 21. októbra 2015 – XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl. II 2016, 550, bod 28; z 2. decembra 2015 – V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl. II 2016, 486, bod 14; z 18. septembra 2019 – XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl. II 2020, 172, bod 15).

27 bb) Otázka, či sú splnené podmienky na to, aby došlo k výmene plnení, sa pritom nemá posudzovať podľa občianskoprávných kritérií, ale výlučne podľa kritérií právnej úpravy dane z obratu, ktoré zohľadňujú právo Únie [pozri rozsudky BFH zo 17. decembra 2009 – V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, bod 17; zo 16. januára 2014 – V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, bod 22; rozsudok Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor, Nemecko) z 18. mája 2011 – VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, bod 11 a tam citovanú judikatúru; rozsudok BFH z 22. mája 2019 – XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, bod 18). Posúdenie, či dôjde k zaplateniu protihodnoty za poskytnutie služby, je otázkou práva Únie, o ktorej je potrebné rozhodnúť bez ohľadu na posúdenie uskutočnené z hľadiska vnútroštátnych právnych predpisov (pozri rozsudok Súdneho dvora

- z 22. novembra 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 68; rozsudky BFH z 21. decembra 2016 – XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl. II 2021, 779, bod 29 a tam citovanú judikatúru; rozsudok z 13. februára 2019 – XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl. II 2021, 785, bod 18; uverejnený v BFH/NV 2019, 1256, bod 18).
- 28 cc) Na to, aby existovalo odplatné plnenie, medzi poskytovateľom a príjemcom musí existovať právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za identifikovateľnú službu poskytnutú príjemcovi (pozri napr. rozsudky Súdneho dvora z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, bod 19; z 23. decembra 2015, Air France-KLM a Hop!-Brit Air, C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 22; z 22. júna 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, bod 21; z 18. januára 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, bod 25; z 22. novembra 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39; rozsudky BFH uverejnené v BFHE 257, 154, BStBl. II 2021, 779, bod 16; v BFHE 263, 560, BStBl. II 2021, 785, bod 16; v BFH/NV 2019, 1256, bod 15). Príjemca plnenia musí byť identifikovateľný. Musí získať výhodu, ktorá vedie k spotrebe v zmysle spoločného systému DPH (pozri napr. rozsudky BFH zo 7. júla 2005 – V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl. II 2007, 66, odsek II.1., bod 14 a tam citovanú judikatúru Súdneho dvora, uverejnené v BFH/NV 2014, 736, bod 20, a v BFH/NV 2019, 1256, bod 16).
- 29 dd) Pre existenciu spotrebiteľnej výhody je podľa judikatúry BFH rozhodujúce, aby individuálny príjemca získal z plnenia konkrétnu výhodu (pozri rozsudky BFH z 18. decembra 2008 – V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl. II 2009, 749, odsek II.3.b, bod 38; z 28. mája 2013 – XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl. II 2014, 411, bod 49). Ak sa plnenie financuje prostredníctvom (povinných) príspevkov, nejde o odplatné plnenie, ak sú výhody, ktoré vyplývajú zo služby, (len) nepriamo odvodené od výhod, ktoré všeobecne vznikajú celému hospodárskemu odvetviu alebo podobnému celku (pozri rozsudok Súdneho dvora z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, C-102/86, EU:C:1988:120; rozsudok BFH z 23. septembra 2020, XI R 35/18, BFHE 271, 243, bod 53 a nasl. a tam citovanú judikatúru).
- 30 ee) Na základe toho môže byť potrebné konštatovať, že v prejednávacom prípade nejde o odplatné plnenie. Kúpeľné zariadenia žalobkyne sú totiž bezplatne k dispozícii verejnosti a na vstup nie je potrebná kúpeľná karta. Kúpeľné zariadenia preto môžu bezplatne využívať aj osoby, ktoré nie sú povinné platiť kúpeľný poplatok (napr. obyvatelia obce alebo denní hostia, ktorí prenocujú v susedných obciach). Príjemcu plnenia z tohto hľadiska nemožno identifikovať, keďže osoba, ktorá je povinná platiť kúpeľný poplatok, podľa skutkových zistení, ku ktorým dospel FG, nezískala v porovnaní s verejnosťou nijakú konkrétnu spotrebiteľnú výhodu, ktorá by prekračovala rámec výhody verejnosti, ktorá tiež môže využívať kúpeľné zariadenia žalobkyne. FG nekonštatoval, že na základe zaplatenia kúpeľného poplatku existuje právo na akékoľvek plnenia, ktoré

nie sú dostupné verejnosti. V tejto súvislosti BFH tiež už konštatoval, že ak sa rozhodlo, že kúpeľné zariadenie (v uvedenom prípade prechádzkový a turistický chodník) je určené na verejné využívanie, už nemôže patriť k zariadeniam, za používanie ktorých možno vyberať kúpeľné príspevky ako odplatu za používanie [pozri rozsudok BFH z 26. apríla 1990 – V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl. II 1990, 799; rovnako tiež rozsudok Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov, Nemecko) z 24. júla 2013 – 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1065, 1067].

- 31 b) Tento názor však z hľadiska práva Únie nie je jednoznačný v zmysle článku 267 tretieho odseku ZFEÚ.
- 32 Žalobkyňa správne poukazuje na to, že pri samostatnom posúdení právneho vzťahu medzi ňou a kúpeľnými hosťami kúpeľní hostia na základe nariadenia platia za sprístupňovanie kúpeľných zariadení (napr. kúpeľného parku, kúpeľného domu, chodníkov) kúpeľný poplatok vo výške určitej sumy za deň pobytu, takže pri samostatnom posúdení tohto právneho vzťahu tieto platby predstavujú protihodnotu za možnosť využívať kúpeľné zariadenia. Otázka, či sa na tom niečo zmení, ak majú okrem nich bezplatný prístup k týmto kúpeľným zariadeniam aj obyvatelia, ktorí nie sú povinní platiť kúpeľný poplatok, alebo iné osoby, ktoré nie sú povinné platiť kúpeľný poplatok, podľa senátu – bez ohľadu na judikatúru citovanú v odseku II.2.a – nie je z hľadiska práva Únie jednoznačná. Súdny dvor napríklad vo veci Gemeente Borsele (pozri rozsudok Súdneho dvora z 12. mája 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 27) skúmal výmenu plnení v oblasti prepravy žiakov, hoci príspevok na pokrytie nákladov na prepravu platila len tretina rodičov. Senát preto považuje za sporné, či sa má – pri samostatnom posúdení nariadenia o kúpeľnom poplatku – na základe celkového posúdenia konštatovať, že neexistuje výmena plnení medzi žalobkyňou a príslušným kúpeľným hosťom, lebo každý, teda aj osoby, ktoré nie sú povinné platiť kúpeľný poplatok, môže rovnakým spôsobom bez obmedzení bezplatne využívať tieto zariadenia, a preto kúpeľní hostia v porovnaní s verejnosťou nezískavajú nijakú spotrebovateľnú výhodu.
- 33 Z toho vyplýva prvá prejudiciálna otázka.
- 34 c) Senát poukazuje v súvislosti s prvou otázkou na to, že FG, ktorý v súlade s názorom účastníkov konania rozhodol, že ide o ekonomickú činnosť, podľa jeho názoru logicky nekonštatoval, do akej percentuálnej miery kúpeľný poplatok, ktorý vyberá žalobkyňa, pokrýva náklady na sprístupňovanie kúpeľných zariadení. Nie je vylúčené, že ide o trvale stratovú činnosť, keďže kúpeľný poplatok nepokrýva náklady na prevádzku kúpeľných zariadení (pokiaľ ide o význam skutočnosti, že nie sú pokryté prevádzkové náklady, ako kritéria neexistencie ekonomickej činnosti, pozri rozsudky Súdneho dvora z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 50; z 12. mája 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 33; z 22. februára 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, EU:C:2018:91, bod 38, a z 15. apríla 2021, EQ/Administration de

l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 49). Ak by odpoveď na prvú otázku v rozpore s názorom senátu, ktorý podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, závisela od toho, či kúpeľný poplatok pokrýva prevádzkové náklady, senát žiada o poskytnutie príslušného usmernenia v rámci odpovede.

35 3. O druhej prejudiciálnej otázke

Pokiaľ bude odpoveď na prvú otázku kladná, bolo by možné domnievať sa, že žalobkyňa ako právnická osoba, ktorá sa spravuje verejným právom, pri sprístupňovaní kúpeľných zariadení nekonala v postavení podnikateľa, lebo zaobchádzanie s ňou ako s nezdaniteľnou osobou nevedie k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže. To však z hľadiska práva Únie tiež nie je jednoznačné.

- 36 a) Právnym základom je § 2 ods. 3 UStG v predchádzajúcom znení (§ 27 ods. 22 a 22a UStG); v sporných rokoch sa § 2b ods. 1 UStG (ktorý sa do veľkej miery zhoduje s článkom 13 smernice o DPH) ešte neuplatňoval (§ 27 ods. 22 druhá veta UStG).
- 37 b) Aj podľa výkladu § 2 ods. 3 UStG v predchádzajúcom znení v súlade s právom Únie – bez ohľadu na jeho znenie, ktoré sa podstatne odlišuje od článku 13 smernice o DPH – však právnická osoba, ktorá sa spravuje verejným právom, bola podnikateľom len vtedy, keď vykonávala ekonomickú, a teda sústavnú činnosť na účely uskutočňovania odplatných plnení (ekonomickú činnosť). Ak pritom konala na súkromnoprávnom základe prostredníctvom zmluvy, ďalšie podmienky boli irelevantné. Ak sa jej činnosť naopak vykonávala na verejnoprávnom základe, bola podnikateľom len v prípade, ak by zaobchádzanie s ňou ako s nepodnikateľom viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže (pozri napr. rozsudky BFH z 15. apríla 2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl. II 2017, 863, body 14 až 48 a tam citovanú judikatúru Súdneho dvora; z 3. marca 2011 – V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl. II 2012, 74, bod 21; z 1. decembra 2011 – V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl. II 2017, 834, bod 15; zo 14. marca 2012 – XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, bod 28; z 13. februára 2014 – V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl. II 2017, 846, bod 15, a z 3. augusta 2017 – V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl. II 2021, 109, bod 23).
- 38 c) Z hľadiska práva Únie je pritom nesporné, že žalobkyňa vykonávala v zmysle článku 13 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH činnosť, ktorej sa zúčastňovala ako orgán verejnej moci (pozri v tejto súvislosti rozsudky Súdneho dvora z 29. októbra 2015, Saudacor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 70 a nasl., a z 25. februára 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, bod 76 a nasl.). Sprístupňovala kúpeľné zariadenia v rámci osobitných verejnoprávných predpisov (§ 13 ods. 1 StrG; § 10 ods. 2 a 3 GemO) a pri tejto činnosti uplatnila svoju právomoc vyberať obecné poplatky, ktorú má ako orgán verejnej moci (§ 4 GemO v spojení s § 2, § 8 ods. 2 a § 43 KAG).

- 39 d) Záveru, že žalobkyňa konala v postavení podnikateľa, nebráni skutočnosť, že v súvislosti so svojou činnosťou, ako je uvedené v písmene c), vyberá poplatky (článok 13 ods. 1 prvý pododsek *in fine* smernice o DPH). Pokiaľ Súdny dvor vo svojej odpovedi na prvú otázku rozhodne, že predmetné transakcie podliehajú dani, neprestanú jej podliehať ani v dôsledku toho, že sa uskutočňujú na základe zákonného alebo úradného príkazu (§ 1 ods. 1 bod 1 druhá veta UStG).
- 40 e) V konaní o opravnom prostriedku „Revision“ sa možno podľa kritérií, ktoré platia v tomto konaní, domnievať, že posúdenie skutkového stavu, ktoré vykonal FG a podľa ktorého klasifikácia žalobkyne ako nepodnikateľa nevedie k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže, na základe právnej úpravy týkajúcej sa opravného prostriedku „Revision“ nemožno spochybniť. Tento záver možno odôvodniť v podstate rozsudkami Súdneho dvora zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505); z 29. októbra 2015, *Saudacor* (C-174/14, EU:C:2015:733, bod 74), a z 19. januára 2017, *National Roads Authority* (C-344/15, EU:C:2017:28, bod 44), ako aj rozsudkom BFH, ktorý bol uverejnený v BFHE 259, 380, BStBl. II 2021, 109, bod 24, a skutkovými zisteniami, ku ktorým dospel FG. FG uviedol, že plnenia uskutočňované žalobkyňou ako celok by v mieste žalobkyne nemohli poskytovať súkromní poskytovatelia, keďže nie sú schopní uspokojiť rovnakú potrebu kúpeľných hostí. Dokonca aj v prípade, ak by súkromní poskytovatelia mohli sprístupňovať (aspoň čiastočne) porovnateľné zariadenia – ako žalobkyňa – na kúpeľné a rekreačné účely, nemohli by za ne vyberať kúpeľný poplatok, keďže také poplatky môžu ukladať a vyberať výlučne orgány verejnej moci. FG preto preskúmal hospodársku súťaž v mieste žalobkyne bez toho, aby vzal do úvahy situáciu v susedných obciach, v spolkovej krajine Bádensko-Württembersko alebo na území Spolkovej republiky Nemecko, a konštatoval, že v mieste žalobkyne nedochádza k potenciálnej hospodárskej súťaži. FG však nerozhodol, či môže dôjsť k narušeniu hospodárskej súťaže napr. vo vzťahu k susedným obciam.
- 41 Na pojednávaní však už žalobkyňa tvrdila, že existuje hospodárska súťaž so susednými obcami X a Y (obidve obce sa nachádzajú vo vzdialenosti cca 10 km od žalobkyne). Uviedla, že obe tieto obce sú tiež kúpeľnými miestami, v ktorých však kúpeľné služby poskytuje súkromnoprávna spoločnosť s ručením obmedzením (s. r. o.) na súkromnoprávnom základe. Právny predpoklad, z ktorého vychádza FG, že za trh sa má považovať len územie obce žalobkyne, je preto podľa žalobkyne nesprávny.
- 42 f) Senát má v dôsledku týchto námietok pochybnosti, či FG pri posudzovaní skutkového stavu vychádzal zo správnych právnych zásad stanovených v práve Únie.
- 43 (1) Prejednávaný prípad sa podľa názoru senátu, ktorý podáva návrh na začatie prejudiciálneho konania, do určitej miery podobá prípadu, o ktorý išlo vo veci *Isle of Wight Council a i.* (EU:C:2008:505).

- 44 Isle of Wight Council spravovala ostrov a vyberala na tomto ostrove poplatky za parkovanie, pričom podľa jej názoru z nich nebolo možné vybrať DPH. Prvostupňový britský súd vyhovel žalobe, v každom konkrétnom prípade posúdil každý konkrétny úrad a v prípade každého z nich, teda okrem iného aj v prípade Isle of Wight Council, odmietol existenciu výrazných narušení hospodárskej súťaže.
- 45 Veľká komora Súdneho dvora naopak rozhodla, že treba vychádzať zo spornej činnosti ako takej, pričom osobitne neposudzovala miestny trh. Uviedla, že povinnosť verejnoprávných subjektov platiť DPH vyplýva z vykonávania určitej činnosti ako takej, bez ohľadu na to, či si sú dotknuté subjekty na úrovni miestneho trhu, na ktorom vykonávajú túto činnosť, vystavené hospodárskej súťaži (rozsudok Súdneho dvora vo veci Isle of Wight Council a i., EU:C:2008:505, bod 40). Tento záver navyše potvrdzujú zásady daňovej neutrality a právnej istoty (rozsudok Súdneho dvora vo veci Isle of Wight Council a i., EU:C:2008:505, bod 41). Názor, ktorý zastávali miestne orgány, vedie k tomu, že DPH by podliehali iba určité miestne orgány s výnimkou iných miestnych orgánov, v závislosti od narušení hospodárskej súťaže, ktoré by vznikli alebo nevznikli na každom z miestnych trhov, na ktorých tieto miestne orgány pôsobia, hoci by poskytovanie predmetných služieb bolo v podstate rovnaké. Tento názor teda tiež spôsobuje rozdielne zaobchádzanie s verejnoprávnymi subjektmi (rozsudok Súdneho dvora vo veci Isle of Wight Council a i., EU:C:2008:505, bod 45). Naopak, ak sú predmetné narušenia analyzované s odkazom na činnosť ako takú, nezávisle od podmienok hospodárskej súťaže, ktoré vládnu na danom miestnom trhu, rešpektovanie zásady daňovej neutrality je zabezpečené, keďže všetky verejnoprávne subjekty sú buď zdaniteľné osoby, alebo nepodliehajú DPH (rozsudok Súdneho dvora vo veci Isle of Wight Council a i., EU:C:2008:505, bod 46). Názor, podľa ktorého narušenia hospodárskej súťaže musia byť posudzované vzhľadom na každý z miestnych trhov, navyše predpokladá systematické prehodnocovanie podmienok hospodárskej súťaže na základe často zložitých ekonomických analýz na mnohých miestnych trhoch, ktorých určenie sa môže ukázať ako mimoriadne zložitú, keďže ich vymedzenie sa nevyhnutne nezhoduje s územnou príslušnosťou miestnych orgánov. Okrem toho na území toho istého miestneho orgánu môže existovať viacero miestnych trhov (rozsudok Súdneho dvora vo veci Isle of Wight Council a i., EU:C:2008:505, bod 49). To môže vyvolať početné spory (rozsudok Súdneho dvora vo veci Isle of Wight Council a i., EU:C:2008:505, bod 50). Ani miestne orgány, ani súkromní podnikatelia nebudú schopní s istotou požadovanou na riadenie svojich záležitostí určiť, či na danom miestnom trhu plnenie uskutočňované miestnymi orgánmi bude alebo nebude podliehať DPH. To vytvára hrozbu porušenia zásad daňovej neutrality a právnej istoty (rozsudok Súdneho dvora vo veci Isle of Wight Council a i., EU:C:2008:505, body 51 a 52).
- 46 Tieto úvahy Súdneho dvora za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, v ktorom obec ako právnická osoba, ktorá sa riadi predpismi verejného práva, uskutočňovala na verejnoprávnom základe plnenie, ktoré v susedných obciach prípadne uskutočňuje spoločnosť s ručením obmedzeným ako právnická

osoba, ktorá sa riadi predpismi súkromného práva a ktorú vlastní príslušná obec, na súkromnoprávnom základe, aj keď sa na účely financovania napriek tomu vyberá kúpeľný poplatok, nasvedčujú tomu, že FG možno nesprávne obmedzil skúmanie závažného narušenia hospodárskej súťaže na územie obce.

- 47 (2) Na druhej strane Súdny dvor okrem iného v rozsudkoch z 13. decembra 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789) a z 19. januára 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28), o ktoré sa FG oprel, konštatoval, že v určitých „monopolných“ situáciách, pokiaľ ide o určitú časť príslušného členského štátu, nedošlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže, čo vyvoláva pochybnosti týkajúce sa práva Únie v zmysle článku 267 tretieho odseku ZFEÚ. Z toho vyplýva druhá prejudiciálna otázka.

48 **4. Relevantnosť pre rozhodnutie o veci samej**

Obe prejudiciálne otázky sú relevantné pre rozhodnutie o veci samej.

- 49 a) Ak treba na prvú otázku odpovedať záporne, žalobu je potrebné zamietnuť. To isté platí, ak je podľa odpovede na druhú otázku relevantným geografickým trhom len územie obce, ako to FG konštatoval s odvolaním sa na rozsudok Súdneho dvora vo veci National Roads Authority (EU:C:2017:28), ako aj rozsudok BFH uverejnený v BFHE 259, 380, BStBl. II 2021, 109.
- 50 b) Ak treba naopak na prvú otázku odpovedať kladne a na druhú otázku záporne, senát by musel vrátiť vec na FG, aby vykonal preskúmanie hospodárskej súťaže týkajúce sa spornej činnosti ako takej (bez obmedzenia na územie obce žalobkyne). Pokiaľ ide o subsidiárne odôvodnenie FG, podľa ktorého žalobkyňa nemá nárok na požadované odpočítanie dane aj preto, lebo neexistuje súvislosť medzi nákladmi na zhotovenie, údržbu a prevádzku zariadení a (údajnou) ekonomickou činnosťou (kúpeľnou prevádzkou), senát by musel nariadiť FG, aby opäť vykonal toto preskúmanie v súlade s právnymi zásadami vyplývajúcimi z rozsudkov Súdneho dvora z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712); zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), a zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712).

51 **5. Právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania, vedľajšie rozhodnutia**

Právnym základom návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore je článok 267 tretí odsek ZFEÚ. [omissis].