Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 30. června 2015 [1]

Věc C-276/14

Gmina Wrocław
proti
Minister Finansów

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)]

„Řízení o předběžné otázce — Společný systém daně z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Články 9 a 13 — Článek 5 odst. 3 a čl. 4 odst. 2 SEU — Ekonomické činnosti, při nichž organizační jednotka obce nevystupuje jako orgán veřejné moci — Organizační jednotka obce, jejíž ekonomické činnosti nesplňují kritérium samostatnosti — Možnost považovat takovou organizační jednotku za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení směrnice 2006/112“

I – Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, podaná Naczelny Sąd Administracyjny (polským Nejvyšším správním soudem), nastoluje otázku, zda lze organizační jednotku obce, jejíž ekonomické činnosti nesplňují kritérium samostatnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES [2], považovat za samostatnou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odlišnou od obce, jíž je součástí, pokud jde o ekonomická plnění vykonávaná touto organizační jednotkou na účet obce.

2. Předkládající soud se dotazuje Soudního dvora zejména na to, zda k tomu, aby bylo možno považovat za osoby povinné k DPH takové veřejnoprávní subjekty, jako jsou rozpočtové organizace obce uvedené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, je třeba vzít v úvahu tento pojem „samostatnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, a to s ohledem na čl. 13 odst. 1 této směrnice, jakož i čl. 4 odst. 2 a čl. 5 odst. 3 SEU týkající se zásady subsidiarity a institucionální autonomie.

3. Jádro věci tkví podle Polské republiky ve skutečnosti, že v Polsku obce plní úkoly veřejné služby samostatně, prostřednictvím za tím účelem zřízených organizačních jednotek, zejména rozpočtových organizací [3], které byly až k dnešnímu dni považovány za osoby povinné k DPH, odlišné od obce. V projednávané věci je tedy položena otázka výkladu článků 9 a 13 směrnice 2006/112, která vyžaduje určit, jakým způsobem tyto organizační jednotky, zejména rozpočtové organizace obce, ekonomické činnosti vykonávají.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

3 — Polský systém rovněž upravuje další typy organizačních jednotek obce, jakož i organizační jednotky státu. Například příspěvkové organizace obce se podle obce Wrocław vyznačují vyšším stupněm nezávislosti než rozpočtové organizace obce.

4. Předkládající soud položil otázku ohledně zásad subsidiarity a institucionální autonomie, které jsou zakotveny v čl. 5 odst. 3 a čl. 4 odst. 2 SEU, poněvadž má za to, že nemožnost registrovat jako samostatné osoby povinné k DPH takové rozpočtové organizace obce, jako jsou organizace ve věci v původním řízení, by mohlo mít dopady na model fungování územních samosprávných celků v Polsku. Je proto třeba posoudit, zda v tomto ohledu mají tato ustanovení primárního práva vliv na výklad příslušných ustanovení směrnice 2006/112.

5. Jak zdůraznili účastníci řízení, kteří předložili v projednávané věci vyjádření, judikatura Soudního dvora ve věci tohoto kritéria samostatnosti se týkala jeho použití na činnost fyzických osob vykonávajících veřejné úkoly a činnost soukromých subjektů. Z toho důvodu žádá předkládající soud Soudní dvůr, aby posoudil, zda je třeba zmíněnou judikaturu použít stejným způsobem na veřejnoprávní subjekty.

II – **Právní rámec**

A – *Směrnice 2006/112*

6. Směrnice 2006/112 ke dni 1. ledna 2007 zrušila a nahradila stávající právní předpisy Společenství týkající se DPH, zejména šestou směrnici [4].

7. V ustanovení čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES se stanoví:

„ ‚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."

8. Podle článku 10 směrnice 2006/112/ES:

„Podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána ‚samostatně', jak je stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele."

9. Článek 13 odst. 1 uvedené směrnice zní [5]:

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

Uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

4 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice"). I přes četné redakční změny se příslušná ustanovení směrnice 2006/112 v podstatě shodují s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice. V tomto smyslu viz rozsudek Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 6).

5 — Pokud jde o rozdíly mezi jednotlivými jazykovými verzemi čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112, jakož i o rozbor pojmu „jiné veřejnoprávní subjekty", viz mé stanovisko ve věci Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, body 68 až 82).

Veřejnoprávní subjekty se vždy považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze I, nejsou-li tyto činnosti uskutečňovány v zanedbatelné míře.“

B – *Polské právo*

10. Článek 15 odst. 1 zákona ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb [6] provádí do polského práva čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 a zní:

„Osobou povinnou k dani se rozumí právnické osoby, organizační jednotky bez právní subjektivity a fyzické osoby, které samostatně vykonávají ekonomickou činnost ve smyslu odstavce 2, bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

11. Článek 15 odst. 6 vnitrostátního zákona o DPH stanoví, že se za osoby povinné k dani nepovažují úřady orgánů veřejné moci a orgány těchto úřadů při provádění úkolů, které ukládají zvláštní právní předpisy a jejichž plněním byly pověřeny, s výjimkou činností, které jsou vykonávány na základě soukromoprávních smluv.

III – **Spor v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem**

12. V polském systému veřejné správy plní obce úkoly, které jim byly svěřeny podle zákona ze dne 8. března 1990 o obcích [7], a to za součinnosti územních příspěvkových organizací a rozpočtových organizací obce [8]. Rozpočtové organizace, které nemají vlastní právní subjektivitu, slouží zásadně k plnění úkolů obce a jejich posláním není výkon ekonomické činnosti, přičemž k výkonu takové činnosti může dojít jedině v souvislosti s některou z hlavních činností. Příjmy a výdaje těchto rozpočtových organizací obce, včetně těch, které souvisejí s jejich ekonomickými činnostmi podléhajícími DPH, tvoří součást rozpočtu obce. Tyto rozpočtové organizace zahrnují mimo jiné školy a kulturní centra.

13. Spor v původním řízení mezi Gmina Wrocław (obec Wrocław) a Minister Finansów (polské ministerstvo financí, dále jen „ministerstvo financí“) vychází ze žádostí o výklad daňového práva podaných touto obcí.

14. Obec Wrocław se ministerstva financí dotazovala, zda, pokud jde o plnění podléhající DPH, je možné rozpočtovou organizaci obce zaregistrovat jako samostatnou osobu povinnou k dani odlišnou od obce, nebo zda ohledně plnění vykonávaných její rozpočtovou organizací má být zaregistrována jako osoba povinná k dani obec samotná. Podle této obce tyto rozpočtové organizace nepodléhají DPH, jelikož nesplňují kritérium samostatnosti stanovené v článku 15 odst. 1 a 2 vnitrostátního zákona o DPH, a tudíž nemohou být zaregistrovány samostatně. Kromě toho by registrace rozpočtových organizací samostatně na obci vedla v praxi k určitým obtížím [9].

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. č. 54, položka 5351030, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „vnitrostátní zákon o DPH“.

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz.U. z roku 2001, položka 1591), konsolidovaná verze. Článek 9 odst. 1 tohoto zákona stanoví, že „obec je oprávněna k řádnému plnění svých úkolů zřizovat organizační jednotky a rovněž uzavírat smlouvy s jinými subjekty, např. nevládními organizacemi“.

8 — Zřizování rozpočtových organizací je upraveno zákonem o veřejných financích (ustawa o finansach publicznych, Dz. U. Z roku 2013, položka 885, ve znění pozdějších předpisů).

9 — Při jednání obec Wrocław upřesnila, jaký má podle ní věc praktický význam. Je toho názoru, že pokud by byla zaregistrována jako osoba povinná k dani pouze obec se všemi svými rozpočtovými organizacemi, mohla by lépe kontrolovat celkovou úhradu DPH, být řádně informována o činnostech rozpočtových organizací, uplatňovat jednotnou daňovou politiku v rámci obce a vyloučit pochybnosti a nejistotu ohledně zdanění interních transakcí obce. Roztříštění obce a jejích jednotek na více osob povinných k DPH by ohrozilo zásadu neutrality DPH. Například přenese-li obec investiční činnost na jednu rozpočtovou organizaci, avšak zdanitelnou ekonomickou činnost vykonává od okamžiku této investice jiná rozpočtová organizace, není zřejmé, zda má prvně uvedená rozpočtová organizace právo na odpočet DPH i přesto, že obě organizace jsou součástí organizační struktury téže obce.

15. V závazném stanovisku ministerstvo financí konstatovalo, že rozpočtové organizace vyčleněné ze struktur obce by měly být považovány za samostatné osoby povinné k DPH, pokud podle objektivních kritérií provádějí ekonomické činnosti samostatně a vykonávají přitom činnosti podléhající DPH.

16. Obec Wrocław podala proti závaznému stanovisku ministerstva financí žaloby k Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (správní soud vojvodství Wrocław). Tento soud je zamítl, a obec proto podala kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

17. Usnesením ze dne 30. ledna 2013 předložil senát Naczelny Sąd Administracyjny rozšířenému senátu téhož soudu otázku, zda je rozpočtová organizace obce osobou povinnou k dani ze zboží a služeb. Rozšířený senát odpověděl na uvedenou otázku usnesením ze dne 24. června 2013, přičemž konstatoval, že rozpočtové organizace dotčené ve věci nejsou osobami povinnými k DPH, neboť jakkoliv jsou od obce organizačně odděleny, nevykonávají ekonomickou činnost samostatně či nezávisle na obci.

18. Naproti tomu podle předkládacího rozhodnutí není zřejmé, do jaké míry je třeba použít na základě unijního práva podmínku samostatnosti obsaženou v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 na veřejnoprávní subjekty. Předkládající soud má dále pochybnosti o souladu této podmínky samostatnosti se zásadami subsidiarity a institucionální autonomie zakotvenými v čl. 5 odst. 3 a čl. 4 odst. 2 SEU, podle nichž struktura místních samosprávných celků a dělba jejich pravomocí spadají do pravomoci členských států.

19. Vzhledem k pochybnostem, které měl senát Naczelny Sąd Administracyjny ohledně výkladu čl. 9 odst. 1 a čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112, se ve věci v původním řízení rozhodl usnesením ze dne 10. prosince 2013 řízení přerušit a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Může být ve světle čl. 4 odst. 2 ve spojení s čl. 5 odst. 3 [SEU] organizační jednotka obce (místní orgán veřejné moci v Polsku) považována za osobu povinnou k DPH, pokud vykonává jiné činnosti než ty, při nichž vystupuje jako orgán veřejné moci ve smyslu článku 13 směrnice [2006/112], a to ačkoli nesplňuje podmínku samostatnosti (nezávislosti) stanovenou v čl. 9 odst. 1 této směrnice?“

20. Obec Wrocław, ministerstvo financí, polská a řecká vláda, jakož i Evropská komise předložily písemná vyjádření a všechny, s výjimkou řecké vlády, byly zastoupeny na jednání, které se konalo dne 5. května 2015.

IV – **Analýza**

A – *Úvodní poznámky*

21. Předběžná otázka položená předkládajícím soudem vychází z předpokladu, že organizační jednotky obce dotčené ve věci v původním řízení, zejména rozpočtové organizace obce, nesplňují kritérium samostatnosti stanovené v čl. 9 odst. 1 směrnice 206/112. Rozšířený senát předkládajícího soudu se totiž již v tomto smyslu vyjádřil v odpovědi na otázku, kterou mu předložil senát tohoto soudu [10].

22. Předně je třeba upřesnit, že předmětem věci v původním řízení jsou *rozpočtové* organizace obce Wrocław, třebaže se předběžná otázka týká obecně *organizačních* jednotek obce, které nesplňují kritérium samostatnosti. Organizační jednotky obce zahrnují více druhů subjektů, jejichž míra samostatnosti při výkonu jejich činností se může lišit. Toto stanovisko se nicméně týká výlučně rozpočtových organizací obce dotčených ve věci v původním řízení.

10 — Viz bod 17 výše.

23. Předmětem předběžné otázky tedy je, zda lze rozpočtové organizace obce dotčené ve věci v původním řízení považovat za osoby povinné k dani i přesto, že při výkonu jejich činností nejsou samostatné. V této souvislosti ministerstvo financí tvrdí, že kritérium samostatnosti nelze na veřejnoprávní subjekty použít, neboť dodržení této podmínky by mohlo vést k nepřiměřenému zásahu do institucionální autonomie, která je členským státům přiznána. Článek 13 směrnice 2006/112 by měl být podle jeho názoru považován za zvláštní ustanovení ve vztahu k čl. 9 odst. 1 této směrnice. Posuzovat samostatnost, pokud jde o veřejnoprávní subjekty, tak podle ministerstva financí není nutné ani namístě.

24. Polská vláda navrhla naproti tomu přeformulovat předběžnou otázku tak, aby se nejdříve posoudilo, zda rozpočtové organizace obce dotčené ve věci v původním řízení splňují kritérium samostatnosti, které by se na ně vztahovalo. Dle názoru polské vlády ho splňují. Teprve podpůrně, pokud by Soudní dvůr shledal, že tyto rozpočtové organizace kritérium samostatnosti nesplňují, by bylo namístě řešit otázku, zda je lze i přesto považovat za osoby povinné k dani podle čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112.

25. Mám za to, že k tomu, aby byla předkládajícímu soudu poskytnuta užitečná odpověď, není nutné předběžnou otázku přeformulovat, nýbrž právě posoudit, zda – a je-li tomu tak, v jakém ohledu, se definice pojmu „osoba povinná k dani“ zakotvená v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, která zahrnuje kritérium samostatné ekonomické činnosti, použije na veřejnoprávní subjekty uvedené v čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112. Odpověď dle mého názoru dává judikatura Soudního dvora, které se věnuji dále. Svou analýzu uvedu tím, že posoudím jednak vztah mezi články 9 a 13 a jednak pojem „osoba povinná k dani“, který je uveden v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

B – *Ke vztahu mezi články 9 a 13 směrnice 2006/112 a k široké definici pojmu „osoba povinná k dani“*

26. V rámci společného systému DPH jsou články 9 a 13 směrnice 2006/112 součástí hlavy III této směrnice, nazvané „Osoby povinné k dani“. Tato hlava III obsahuje pravidla týkající se stanovení povinnosti k dani obecně, jakož i zvláštní případy, jakými jsou seskupení pro účely DPH a pravidla vztahující se na veřejnoprávní subjekty. Z tohoto hlediska je tento článek 9 obecným pravidlem týkajícím se osob povinných k DPH a článek 13 představuje osvobození [11].

27. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pro účely jednotného použití směrnice 2006/112 je třeba, aby byl pojem „osoba povinná k dani“ vykládán autonomně a jednotně [12].

28. Podle obecné definice tohoto pojmu, která je uvedena v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 se osobou povinnou k dani rozumí „*jakákoliv osoba*, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost“ [13]. Tak široké vymezení zahrnuje všechny fyzické a právnické osoby, veřejné i soukromé.

29. Dále je třeba poukázat na to, že tuto širokou definici pojmu „osoba povinná k dani“ lze vztáhnout i na entitu bez právní subjektivity [14]. Z toho důvodu nemá z hlediska možnosti zaregistrovat rozpočtové organizace obce dotčené ve věci v původním řízení jako samostatné osoby povinné k dani odlišné od obce žádný význam skutečnost, že tyto organizace nemají právní subjektivitu.

11 — Pokud jde o čl. 4 odst. 5 šesté směrnice, kterému nyní odpovídá uvedený článek 13 směrnice 2006/112, viz rozsudek Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161, bod 18).

12 — Rozsudky Komise v. Švédsko (C-480/10, EU:C:2013:263, bod 34) a Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 23).

13 — Zdůraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.

14 — Viz rozsudek Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 8) a stanovisko generálního advokáta Philippa Légera ve věci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, bod 36). Výraz „any person“ použitý v anglické verzi čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 by tak měl být vykládán jako „anyone“, podobně jako v ostatních jazykových verzích (v této souvislosti viz Terra, B., a Kajus, J., A *Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, sv. 1, s. 469).

30. Podle judikatury Soudního dvora předpokládá použití čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 naproti tomu předchozí zjištění hospodářského charakteru předmětné činnosti [15]. Pokud je prokázáno, že se jedná o ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, je následně třeba posoudit použitelnost výjimky týkající se veřejnoprávních subjektů podle čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce této směrnice [16].

31. V rozsudku Komise v. Španělsko [17] Soudní dvůr v rámci řízení o žalobách pro možné nesplnění povinnosti členským státem upřesnil, že je třeba posoudit, zaprvé zda dotčené činnosti představují hospodářské činnosti, *zadruhé* zda jsou tyto činnosti vykonávány *samostatně* a zatřetí zda lze vůbec použít pravidlo vynětí z právního režimu DPH [18] vztahující se na činnosti, při nichž vystupuje veřejnoprávní subjekt jako orgán veřejné moci [19].

32. Soudní dvůr již tak výslovně konstatoval, že posouzení samostatnosti ekonomické činnosti předchází posouzení vycházejícímu z čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112.

33. Předkládající soud se nicméně dotazuje, zda je tato judikatura relevantní ve vztahu k veřejnoprávním subjektům, neboť kritérium samostatnosti Soudní dvůr k dnešnímu dni prověřoval, pouze pokud jde o fyzické osoby plnící veřejné funkce [20]. Podle předkládajícího soudu by u právnických osob veřejného práva nemusela být samostatnost činnosti nutně posuzována. S tímto názorem předkládajícího soudu se neztotožňuji.

34. Ze struktury společného systému DPH, ze znění čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, který neobsahuje žádná omezení [21], jakož i z výše uvedené judikatury totiž vyplývá, že úplná definice osoby povinné k dani obsažená v tomto článku 9 musí být použita na všechny osoby jednotným a koherentním způsobem [22].

35. Pokud jde o strukturu společného systému DPH, je namístě připomenout, že články 9 a 13 směrnice 2006/112 vymezují velmi širokou oblast působnosti DPH. Unijní zákonodárce zjevně zamýšlel omezit rozsah vynětí veřejnoprávních subjektů z režimu DPH tak, aby bylo dodrženo uvedené obecné pravidlo [23].

36. Nesplňuje-li tedy fyzická nebo právnická osoba k tomu, aby mohla být považována za osobu povinnou k dani, kritéria stanovená v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, zejména podmínku, aby byla ekonomická činnost vykonávána „samostatně“, není nutné ověřovat, zda by taková osoba mohla být od DPH osvobozena podle čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112.

15 — V tomto smyslu viz rozsudky T-Mobile Austria a další (C-284/04, EU:C:2007:381, bod 48); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 15); Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 28 až 30), jakož i Komise v. Finsko (C-246/08, EU:C:2009:671, body 34 a 39). Toto pořadí přezkumu bylo použito taktéž v rozsudcích Komise v. Francie (C-276/97, EU:C:2000:424), Komise v. Irsko (C-358/97, EU:C:2000:425), jakož i Komise v. Spojené království (C-359/97, EU:C:2000:426), jakož i. V těchto rozsudcích nicméně otázka samostatnosti ekonomické činnosti řešena nebyla.

16 — Usnesení Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, bod 19).

17 — C-154/08, EU:C:2009:695, bod 86.

18 — Relevantním ustanovením v uvedené věci byl čl. 4 odst. 5 šesté směrnice, který odpovídá nynějšímu článku 13 směrnice 2006/112.

19 — Toto pořadí přezkumu bylo dále použito v rozsudcích Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161) a Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). V tomto smyslu viz rovněž usnesení Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, body 21 a 22).

20 — K těmto případům se řadí notáři, soudní vykonavatelé, výběrčí daní a španělští „registradores-liquidadores“. V této souvislosti viz body 41 a 42 tohoto stanoviska.

21 — V této souvislosti viz bod 28 tohoto stanoviska. Z judikatury týkající se článku 4 šesté směrnice vyplývá, že s ohledem na účel této směrnice, kterým je zejména vytvoření společného systému DPH na základě jednotné definice pojmu „osoby povinné k dani“, musí být postavení osoby povinné k dani posuzováno výlučně na základě podmínek stanovených v článku 4 této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudky van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, bod 25; BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, bod 37, jakož i HE, C-25/03, EU:C:2005:241, bod 41). Článek 4 šesté směrnice zahrnoval články, kterým nyní odpovídají zejména články 9 a 13 směrnice 2006/112.

22 — Postavení osoby povinné k dani tak nezávisí na tom, zda je osoba vykonávající ekonomickou činnost osobou soukromého nebo veřejného práva (Terra, B., a Kajus, J., *op. cit.*, s. 431).

23 — Rozsudky Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 25 až 28 a 38); Komise v. Irsko (C-554/07, EU:C:2009:464, body 39 – 41), jakož i Komise v. Nizozemsko (C-79/09, EU:C:2010:171, body 76 a 77).

37. Nelze proto přijmout tvrzení ministerstva financí, že je neúčelné zabývat se otázkou, zda veřejnoprávní subjekty vykonávají ekonomickou činnost samostatně ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, a to z důvodu, že by stát měl mít právo přiznat entitám postavení veřejnoprávních subjektů. Dle mého názoru je postavení entity jako veřejnoprávního subjektu v tomto ohledu irelevantní, pokud tento veřejnoprávní subjekt vůbec nevykonává ekonomickou činnost samostatně.

38. Účastníci řízení, kteří předložili vyjádření, nicméně vyjádřili pochybnosti, pokud jde o to, zda má být toto kritérium samostatnosti činností použito na veřejnoprávní subjekty *stejným způsobem* jako na soukromé hospodářské subjekty. Je tedy třeba dále posoudit judikaturu Soudního dvora týkající se tohoto kritéria a jeho použití na veřejnoprávní subjekty.

C – K judikatuře Soudního dvora týkající se kritéria samostatnosti ekonomických činností ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 a jeho použití na veřejnoprávní subjekty

39. Podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána samostatně, stanovená v čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, je definována negativním způsobem v článku 10 této směrnice. Podle článku 10 není činnost vykonávána samostatně, a tudíž nevede k výběru DPH, existuje-li mezi osobou a jejím zaměstnavatelem vztah podřízenosti srovnatelný se vztahem založeným pracovní smlouvou. Toto ustanovení uvádí tři kritéria související s existencí situace závislosti, týkající se pracovních podmínek a odměňování zaměstnance, jakož i odpovědnosti zaměstnavatele [24].

40. Na základě těchto kritérií stanovil Soudní dvůr skutečnosti, které je třeba vzít v úvahu při posouzení samostatnosti ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112. Kritéria, která je třeba zohlednit a která jsou vypočtena zejména v rozsudku van der Steen [25], zahrnují provádění činnosti určitou osobou vlastním jménem, na její vlastní účet a na její vlastní odpovědnost a dále skutečnost, že tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem jejich činností [26].

41. Pro účely konstatování existence samostatné činnosti, Soudní dvůr zohlednil neexistenci vztahu podřízenosti mezi orgánem veřejné moci a hospodářskými subjekty, které nejsou součástí veřejné správy, jakož i skutečnost, že tyto subjekty jednají na svůj vlastní účet a na svoji vlastní odpovědnost, svobodně si určují podmínky výkonu své práce a samy vybírají honoráře tvořící jejich příjem [27].

42. Podle Soudního dvora svědčí o samostatnosti ekonomické činnosti i to, že si hospodářské subjekty obstarávají a samostatně organizují – v mezích stanovených zákonem – lidské a materiální zdroje nezbytné k výkonu jejich činností, jakož i skutečnost, že nesou odpovědnost vyplývající ze smluvních vztahů, které uzavírají při výkonu jejich činnosti, a odpovědnost za škodu způsobenou třetím osobám v případě, kdy nejednali jako zástupci orgánu veřejné moci [28].

24 — Stanovisko Philippa Légera ve věci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, bod 39).

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Rozsudek van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, body 21 až 25). K týmž kritériím viz rovněž rozsudek Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 18).

27 — Rozsudek Komise v. Nizozemsko (235/85, EU:C:1987:161, bod 14) a stanovisko generálního advokáta Philippa Légera ve věci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, bod 40). Soudní dvůr použil stejný výklad ve vztahu ke slovenským soudním exekutorům v usnesení Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, bod 21).

28 — Rozsudek Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, body 11 až 15). V tomto smyslu, pokud jde o španělské „registradores-liquidadores“, viz také rozsudek Komise v. Španělsko (C-154/08, EU:C:2009:695, body 103 až 106).

43. Podmínkou týkající se hospodářského rizika se zabýval rozsudek FCE Bank [29], v němž bylo konstatováno, že pobočka banky není samostatná jako banka, neboť vzhledem k tomu, že nemá k dispozici kapitál, sama nenese hospodářská rizika spojená s výkonem svých činností. Z toho důvodu ji nelze považovat za osobu povinnou k DPH [30].

44. Připomínám, že použití pojmu „osoba povinná k dani“ by mělo být jednotné a koherentní [31]. V případě podmínky samostatnosti se jedná o otázku týkající se *způsobu výkonu ekonomických* činností a nic jiného. Výše uvedená judikatura stanovící kritéria pro posouzení samostatnosti ekonomické činnosti, se sice týká výlučně fyzických osob plnících veřejné úkoly a právnických osob soukromého práva, mám však za to, že nic nenasvědčuje tomu, že by nebylo možné použít totožná kritéria na ekonomické činnosti vykonávané veřejnoprávními subjekty uvedenými v čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112. Lze-li totiž tato kritéria použít zejména na soukromé subjekty, jejichž vnitřní struktury a obchodní praktiky mohou být zpravidla ještě rozmanitější a složitější, než je tomu u veřejnoprávních subjektů, domnívám se, že se uvedená kritéria musí použít stejným způsobem na veřejnoprávní subjekty. V tomto ohledu tkví specifikum veřejnoprávních subjektů spíše v činnostech, při nichž vystupují jako orgán veřejné moci, kteréžto činnosti jsou zohledněny samostatně osvobozením upraveným v článku 13 směrnice 2006/112.

45. Polská vláda tvrdila, že kritérium související s hospodářským rizikem nelze na veřejnoprávní subjekty použít, neboť proti obci či jejím rozpočtovým organizacím nelze zahájit úpadkové řízení. Podle jejího názoru tak nejsou veřejnoprávní subjekty vystaveny hospodářskému riziku srovnatelnému s rizikem, jaké nesou soukromé subjekty vykonávající ekonomické činnosti [32]. Polská vláda se domnívá, že pokud by se použilo kritérium samostatnosti na veřejnoprávní subjekty stejným způsobem jako na subjekty soukromé, v důsledku by to znamenalo, že by rozpočtové organizace ani obce samotné nesplňovaly podmínky pro to, aby byly považovány za „osoby povinné k dani“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

46. Jsem toho názoru, že existenci hospodářského rizika je třeba chápat šíře, než tvrdí polská vláda. Hospodářské riziko může mít různou podobu, domnívám se však, že osoba nesoucí riziko musí disponovat určitým majetkem, o který může přijít. Například v případě úvěrové instituce může představovat hospodářské riziko nesplacení půjčky zákazníkem [33]. Závěr, že hospodářský subjekt nese při své ekonomické činnosti hospodářské riziko, může být rovněž založen na skutečnosti, že zisk, který má ze své činnosti, závisí nejen na výši částek přímo s touto činností spojených, ale mimo jiné rovněž na nákladech spojených s organizací lidských a materiálních prostředků jejich činnosti [34].

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Rozsudek FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, body 35 až 37). Generální advokát Philippe Léger ve stanovisku předneseném v téže věci mimo jiné uvedl, že tato pobočka své činnosti nevykonává na svůj vlastní účet (stanovisko generálního advokáta Philippa Légera ve věci FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, bod 46).

31 — Viz bod 34 výše.

32 — Je namístě poznamenat, že pokud jde o státní podpory, lze považovat za protiprávní státní podporu implicitní a neomezené státní záruky podniku, proti němuž nelze zahájit postupy soudního vyrovnání a likvidace (v tomto smyslu viz rozsudek Francie v. Komise, C-559/12 P, EU:C:2014:217, body 97 a 98). Tento závěr je nicméně pro účely výkladu směrnice 2006/112 irelevantní, neboť cíle právní úpravy v oblasti DPH se odlišují od těch, které se uplatní v jiných oblastech unijního práva, např. státní podpory nebo veřejných zakázek. V tomto smyslu viz analýza ve věci výkladu čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 v mém stanovisku ve věci Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, body 61 až 65).

33 — Rozsudek FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 36).

34 — V rozsudku Ayuntamiento de Sevilla výběrčí daní nesli hospodářské riziko své činnosti vzhledem k tomu, že zisk, který z ní měli, závisel nejen na výši vybraných daní, ale rovněž na nákladech spojených s organizací lidských a materiálních prostředků jejich činnosti (rozsudek Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, bod 13). V rozsudku Komise v. Španělsko Soudní dvůr konstatoval, že „registradores-liquidadores“ dotčení v uvedené věci nesou hospodářské riziko jejich činnosti, neboť zisk, který z ní mají, závisí na výši vybraných daní, na nákladech spojených s organizací lidských a materiálních prostředků jejich činnosti, efektivitě „registradores-liquidadores“ a v některých případech dokonce z procenta sankcí a pokut uložených a vybraných při výkonu činnosti „registradores-liquidadores“ (rozsudek Komise v. Španělsko, C-154/08, EU:C:2009:695, bod 107).

47. Směrnice 2006/112 navíc vychází z myšlenky, že veřejnoprávní subjekty uvedené v čl. 13 odst. 1, jako stát a obce, mohou podléhat DPH, jestliže vykonávají jiné činnosti než ty, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci. Osobami povinnými k DPH mohou být i v souvislosti s činnostmi, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, „pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže“ [35]. Skutečnost, že proti subjektu lze zahájit úpadkové řízení, proto není určujícím hlediskem pro ověření postavení tohoto subjektu jako osoby povinné k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

48. Domnívám se, že pokud jde o rizika, samostatná povaha ekonomických činností určitého subjektu nezávisí ani tak na tom, zda tento subjekt nese hospodářské riziko vyplývající z jeho činností, jako spíše na tom, zda riziko spojené s ekonomickými činnostmi subjektu namísto něho ve skutečnosti nese svým majetkem jiný subjekt [36].

49. Skutečnost, že subjekt nese hospodářské riziko, tak představuje jednu z okolností, kterou je třeba vzít v úvahu při posouzení, jakým způsobem tento subjekt ekonomické činnosti vykonává. Dalšími okolnostmi, které mohou být podle judikatury zohledněny, jsou zejména provádění činnosti na vlastní jméno a na vlastní účet, existence vlastního majetku, možnost svobodně si určit podmínky výkonu práce, lidské a materiální prostředky, a dále to, že subjekt nese smluvní odpovědnost a odpovědnost za škody způsobené třetím osobám. Samostatnost ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 je třeba posuzovat případ od případu a vzít přitom v potaz všechny okolnosti případu.

D – *K zásadám subsidiarity a institucionální autonomie, které jsou upraveny v čl. 5 odst. 3 a čl. 4 odst. 2 SEU*

50. Konečně je třeba zdůraznit, že samostatnost uvedená v článku 9 směrnice 2006/112 se posuzuje ve vztahu k *výkonu ekonomických činností*. Otázkou není, zda je veřejnosprávní subjekt v rámci struktury územních samosprávných celků členského státu samostatný či nezávislý nebo jaký má statut z hlediska vnitrostátního správního práva. Výše uvedené závěry se tedy nijak nedotýkají institucionální autonomie ve smyslu čl. 4 odst. 2 SEU.

51. Řecká vláda vyjádřila názor, že nejasnosti v tomto ohledu vyplývají v projednávané věci z rozdílů mezi jednotlivými jazykovými verzemi čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, o nichž se zmiňuje předkládající soud. Podle předkládajícího soudu používají anglická a francouzská jazyková verze výraz „nezávisle“ (francouzsky „d'une façon indépendante“, anglicky „independently“), zatímco polská jazyková verze volí výraz „*samostatně*“ (polsky „samodzielnie“ [37]). Poznamenávám, že výraz „nezávisle“ je použit v několika dalších jazycích [38].

52. Za těchto okolností podle ustálené judikatury platí, že formulace použitá v jedné z jazykových verzí ustanovení unijního práva nemůže sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani jí nemůže být přiznána přednostní povaha vzhledem k jiným jazykovým verzím. Ustanovení unijního práva totiž musí být vykládána a používána jednotně na základě znění vypracovaných ve všech jazycích Evropské unie. V případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi unijního práva musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí [39].

35 — Podle čl. 13 odst. 2 druhého pododstavce směrnice 2006/112.

36 — Například základní škola, jejíž bazén využívá večer a o víkendech veřejnost, může být sice vystavena negativním finančním dopadům této ekonomické činnosti, např. nerovnováze mezi příjmy a výdaji, avšak v konečném důsledku nese ekonomické riziko obec, neboť musí financovat případné ztráty způsobené touto činností.

37 — Tento polský výraz lze také přeložit jako „sám“.

38 — Zejména jazyková verze dánská, německá, španělská, italská, maltská, nizozemská, portugalská, rumunská, finská a švédská.

39 — Viz zejména rozsudek Ivansson a další (C-307/13, EU:C:2014:2058, bod 40).

53. Z toho vyplývá, že k výkladu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 nelze použít pouze formulaci v polské jazykové verzi. V bodech 40 až 43 tohoto stanoviska jsem již v této souvislosti připomněl, jaký je výklad čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 v judikatuře. V každém případě mi není jasné, jaký by byl z hlediska judikatury Soudního dvora týkající se tohoto kritéria rozdíl mezi činností prováděnou „nezávisle" a činností prováděnou „samostatně". Připomínám ostatně, že předmětem sporu je nikoliv nezávislost či samostatnost dotčeného subjektu, ale způsob, jakým je ekonomická činnost subjektu vykonávána.

54. Dále připomínám, že kritéria pro určení osob povinných k dani, která vyplývají z čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112, jsou kritéria objektivní, která je třeba respektovat. Členský stát tudíž nemůže měnit oblast působnosti směrnice 2006/112 prostřednictvím vnitrostátních ustanovení týkajících se organizace obcí.

55. Jak uvedla Komise, členské státy mohou svobodně uspořádat strukturu a činnosti svých veřejnoprávních subjektů, jakož i optimalizovat vnitrostátní struktury ve vztahu k pravidlům DPH. Volba členského státu, pokud jde o organizační strukturu veřejnoprávních subjektů, může mít na úrovni DPH různé důsledky, aniž je tím tato svobodná volba členských států omezena. Nicméně mají-li členské státy možnost volby uvedenou v čl. 4 odst. 2 SEU, důsledky této volby jsou naproti tomu v některých případech předem určeny unijním právem [40].

56. Dále je třeba připomenout, jak zdůraznila sama Polská republika, že posláním veřejnoprávních subjektů v zásadě není výkon ekonomických činností, při nichž nevystupují jako orgán veřejné moci. Případná ekonomická činnost vykonávaná veřejnoprávními subjekty má doplňkovou povahu a často souvisí s plněním úkolů veřejné správy. Podřazení ekonomických činností, při nichž veřejnoprávní subjekty nevystupují jako orgán veřejné moci, režimu DPH je pouze jedním z faktorů, který mohou členské státy při stanovení organizační struktury veřejné správy zohlednit.

57. Co se týče zásady subsidiarity, ze znění bodu odůvodnění 65 směrnice 2006/112 [41] jasně plyne, že tuto zásadu unijní zákonodárce při přijímání směrnice zohlednil.

58. Připomínám, že ve věci v původním řízení již byla samostatnost činností rozpočtových organizací obce, které jsou předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, podle všeho posouzena rozšířeným senátem Naczelny Sąd Administracyjny. Vezmeme-li v úvahu, jakou analýzu je třeba provést, a že je nutné znát specifické znaky systému místní polské veřejné správy, má nejlepší předpoklady pro posouzení, zda takové rozpočtové organizace obce, jako jsou organizace dotčené ve věci v původním řízení, s ohledem na kritéria vymezená Soudním dvorem [42] vykonávají své činnosti samostatně, právě předkládající soud. Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr nemá k dispozici všechny informace týkající se místní veřejné správy v Polsku nezbytné k tomu, aby takové posouzení provedl, přísluší toto posouzení předkládajícímu soudu.

40 — V tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Španělsko (C-154/08, EU:C:2009:695, body 120 až 123). Podle tohoto rozsudku unijní právo nijak nebrání tomu, aby se členské státy nebo kraje členského státu v souladu s právní úpravou na ně použitelnou rozhodly využít subjektů, jako byli „registradores-liquidadores" dotčení v uvedené věci, k výběru a vymáhání daní, které nepochybně spadají do pravomoci členských států. Z toho však nevyplývá, že je členskému státu ponechána možnost, aby nepodřídil režimu DPH služby poskytované těmito „registradores", ukáže-li se že jsou tyto služby poskytovány v rámci samostatné ekonomické činnosti.

41 — Podle uvedeného bodu odůvodnění 65 „[j]elikož cílů této směrnice nemůže být z výše uvedených důvodů uspokojivě dosaženo na úrovni členských států, a proto jich může být lépe dosaženo na úrovni Společenství, může Společenství přijmout opatření v souladu se zásadou subsidiarity uvedenou v článku 5 Smlouvy. V souladu se zásadou proporcionality stanovenou v uvedeném článku tato směrnice nepřekračuje rámec toho, co je nezbytné pro dosažení těchto cílů."

42 — V tomto ohledu se ztotožňuji s právní analýzou polské vlády, podle které se předkládající soud dopustil pochybení, když konstatoval – jak uvádí tato vláda – že je třeba posuzovat otázku samostatného výkonu ekonomické činnosti výhradně na základě polského práva.

E – *K návrhu na časové omezení účinků rozsudku*

59. Polská vláda s poukazem na možné závažné hospodářské dopady navrhla, aby v případě, že by Soudní dvůr rozhodl, že rozpočtové organizace nelze považovat za samostatné osoby povinné k DPH odlišné od obce, byly účinky rozsudku vydaného Soudním dvorem časově omezeny. Podle polské vlády by takový závěr významným způsobem ovlivnil stávající model fungování místní správy v Polsku, což by mohlo mít negativní důsledky na celou oblast veřejných financí v Polsku. Mimo to Polská republika dle svého tvrzení byla a stále je v dobré víře, že rozpočtové organizace mohou být považovány za osoby povinné k DPH.

60. Je třeba poukázat na to, že polská vláda při jednání připustila, že by takové řešení mělo dopad na fungování místní správy spíše do budoucna. Zpětné účinky rozsudku spočívají pouze v nutnosti přepočtu daní vybraných během předchozích pěti let [43].

61. V této souvislosti připomínám, že DPH je spotřební daní uvalenou na konečné náklady nebo konečnou spotřebu zboží a služeb fyzickými a právnickými osobami. Teoreticky by mělo vést DPH k jednotnému zdanění, neboť daňové zatížení zboží nebo služby by mělo přesně odpovídat DPH vypočtenému z prodejní ceny požadované na spotřebiteli, a to bez ohledu na to, ke kolika transakcím došlo při procesu, který zdanění předchází. DPH ze služeb poskytovaných veřejnosti rozpočtovými organizacemi obce by tedy nemělo záviset na tom, jakým způsobem je obec zaregistrována jako osoba povinná k DPH, tj. zda je registrována se svými rozpočtovými organizacemi jako jediná osoba povinná k dani, nebo zda jsou naopak rozpočtové organizace k této dani zaregistrovány samostatně.

62. Nicméně, jak uvedla při jednání obec Wrocław, za současného stavu unijního práva obsahuje systém DPH řadu prvků, které snižují úplnou daňovou neutralitu, např. možnost členských států osvobodit od DPH ekonomickou činnost malých podniků [44]. Odpověď na předběžnou otázku tedy není prosta významu v praktické rovině.

63. Avšak jen zcela výjimečně mohou okolnosti přimět Soudní dvůr k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní unijnímu právnímu řádu, omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo možné o takovém omezení rozhodnout, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a to dobrá víra zúčastněných kruhů a riziko závažných obtíží [45].

64. Soudní dvůr toto řešení použil konkrétně pouze za přesně vymezených okolností, zejména když existovalo riziko závažných hospodářských dopadů z důvodu obzvláště vysokého počtu právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a když vyšlo najevo, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s unijním právem, z důvodu objektivní a závažné nejistoty týkající se smyslu ustanovení unijního práva [46].

43 — V této souvislosti obec Wrocław při jednání tvrdila, že několik obcí v Polsku žádalo v poslední době ministerstvo financí o závazné stanovisko, tedy závazný výklad daňových předpisů, aby chránily své zájmy. Na základě toho by tyto obce mohly buď změnit svá prohlášení k dani, nebo se zaštítit závazným stanoviskem. Obec Wrocław dále uvedla, že z organizačního hlediska je schopna zavést centralizované prohlášení k DPH.

44 — Navíc, jak jsem podotkl ve stanovisku ve věci Komise v. Irsko (C-85/11, EU:C:2012:753, bod 45), pokud jde o seskupení pro účely DPH, může registrace ekonomicky propojených subjektů jako jediné osoby povinné k dani přinášet z hlediska celku výhody spojené s peněžními toky, neboť DPH nepodléhají interní plnění mezi těmito subjekty.

45 — Rozsudky Schulz a Egbringhoff (C-359/11 a C-400/11, EU:C:2014:2317, bod 57, jakož i citovaná judikatura) a Balazs a Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, bod 50, jakož i citovaná judikatura).

46 — Rozsudky Schulz a Egbringhoff (C-359/11 a C-400/11, EU:C:2014:2317, bod 58, jakož i citovaná judikatura) a Balazs a Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 a C-432/13, EU:C:2015:26, bod 51, jakož i citovaná judikatura).

65. Skutečnosti tvrzené polskou vládou dle mého názoru tato kritéria nesplňují. Polská vláda vůbec nebyla schopna posoudit rozsah případných hospodářských dopadů. Je namístě připomenout, že se projednávaná věc týká výlučně rozpočtových organizací obce, které jsou předmětem věci v původním řízení, a toho, zda lze určit, jsou-li jejich činnosti vykonávány samostatně. Každopádně otázka případných dopadů rozsudku, který vydá Soudní dvůr, a to i pokud jde o rozpočtové organizace státu a příspěvkové organizace zmíněné účastníky v průběhu řízení, je věcí vnitrostátního práva.

66. Na základě všech výše uvedených skutečností mám za to, že není třeba účinky rozsudku vydaného Soudním dvorem v projednávané věci časově omezit.

V – **Závěry**

67. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) odpověděl takto:

„Ustanovení čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládáno v tom smyslu, že organizační jednotku obce lze považovat za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, pouze pokud vykonává ekonomické činnosti samostatně ve smyslu tohoto článku. Přísluší vnitrostátnímu soudu, aby s ohledem na kritéria stanovená Soudním dvorem posoudil, zda rozpočtové organizace obce dotčené ve věci v původním řízení vykonávají ekonomické činnosti samostatně.“