Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 30. júna 2015 [1]

Vec C-276/14

Gmina Wrocław
proti
Minister Finansów

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Spoločný systém dane z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Články 9 a 13 — Článok 5 ods. 3 ZEÚ a článok 4 ods. 2 ZEÚ — Ekonomické činnosti vykonávané obecnou organizačnou jednotkou inak ako v postavení orgánu verejnej moci — Obecná organizačná jednotka, ktorej ekonomické činnosti nespĺňajú kritérium nezávislosti — Možnosť považovať takúto jednotku za zdaniteľnú osobu na účely dane z pridanej hodnoty v zmysle ustanovení smernice 2006/112“

I – Úvod

1. Prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), vyvoláva otázku, či obecnú organizačnú jednotku, ktorej ekonomické činnosti nespĺňajú kritérium nezávislosti v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES [2], možno považovať za zdaniteľnú osobu na účely dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) oddelene od obce, ktorej je súčasťou, v súvislosti s ekonomickými transakciami, ktoré táto jednotka vykonáva na účet obce.

2. Vnútroštátny súd sa osobitne pýta Súdneho dvora, či treba tento pojem nezávislosti v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 zohľadniť pri rozhodovaní o tom, či sa môžu subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, akými sú obecné rozpočtové jednotky spomenuté v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, považovať za zdaniteľné osoby na účely DPH, a to vzhľadom na článok 13 ods. 1 tejto smernice, ako aj článok 4 ods. 2 ZEÚ a článok 5 ods. 3 ZEÚ, ktoré sa týkajú zásad subsidiarity a inštitucionálnej autonómie.

3. Význam tejto veci z pohľadu Poľskej republiky súvisí s tým, že v Poľsku obce vykonávajú svoje úlohy vo verejnom záujme samostatne, prostredníctvom organizačných jednotiek zriadených na tento účel, najmä obecných rozpočtových organizácií [3], ktoré sa podľa právnych predpisov platných v Poľsku až doteraz považovali za zdaniteľné osoby na účely DPH odlišné od obce. Prejednávaná vec teda vyvoláva otázku výkladu článkov 9 a 13 smernice 2006/112, ktorá si vyžaduje určiť, ako sa má posudzovať spôsob, akým tieto organizačné jednotky, najmä obecné rozpočtové jednotky, vykonávajú svoje ekonomické činnosti.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

3 — Poľský systém upravuje aj ďalšie typy obecných organizačných jednotiek, ako aj štátnych subjektov. Obecné rozpočtové zariadenia sa napríklad podľa obce Vroclav vyznačujú vyšším stupňom nezávislosti ako obecné rozpočtové jednotky.

4. Vnútroštátny súd poukázal na otázku týkajúcu sa zásad subsidiarity a inštitucionálnej autonómie stanovených v článku 5 ods. 3 ZEÚ a článku 4 ods. 2 ZEÚ, keďže sa domnieva, že nemožnosť zaregistrovať obecné rozpočtové jednotky, o aké ide vo veci samej, ako zdaniteľné osoby na účely DPH oddelene od obce by mohla mať dôsledky pre model financovania miestnych orgánov v Poľsku. Treba teda preskúmať, či tieto ustanovenia primárneho práva majú v tomto smere vplyv na výklad relevantných ustanovení smernice 2006/112.

5. Ako zdôraznili účastníci konania, ktorí predložili pripomienky v prejednávanej veci, predmetom judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa tohto kritéria nezávislosti bolo jeho uplatnenie na činnosti fyzických osôb vykonávajúcich verejné funkcie a súkromných subjektov. Vnútroštátny súd teda vyzval Súdny dvor, aby preskúmal, či je potrebné uplatniť túto judikatúru rovnakým spôsobom aj na subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.

II – **Právny rámec**

A – *Smernica 2006/112*

6. Smernica 2006/112 od 1. januára 2007 zrušila a nahradila existujúcu právnu úpravu Spoločenstva v oblasti DPH, najmä šiestu smernicu [4].

7. Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba' je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

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

8. Podľa článku 10 smernice 2006/112:

„Podmienka nezávislosti pri vykonávaní ekonomickej činnosti uvedená v článku 9 ods. 1 vylučuje z daňovej povinnosti zamestnané a iné osoby, ak sú voči zamestnávateľovi viazané pracovnou zmluvou alebo inými právnymi prepojeniami vytvárajúcimi vzťah medzi zamestnávateľom a zamestnancom, čo sa týka pracovných podmienok, odmeňovania a záväzkov zamestnávateľa."

9. Článok 13 ods. 1 uvedenej smernice znie takto [5]:

„Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

4 — Smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica"). Napriek mnohým redakčným úpravám sú relevantné ustanovenia smernice 2006/112 v podstate zhodné so zodpovedajúcimi ustanoveniami šiestej smernice. Pozri v tomto zmysle rozsudok Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 6).

5 — Čo sa týka odlišností medzi viacerými jazykovými verziami článku 13 ods. 1 smernice 2006/112, ako aj analýzy pojmu „iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom", pozri návrhy, ktoré som predniesol 25. júna 2015 vo veci Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, body 68 až 82).

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

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

B – *Poľské právo*

10. § 15 ods. 1 zákona z 11. marca 2004 o dani z tovaru a zo služieb [6] preberá do poľského práva článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 a je sformulovaný takto:

„Za zdaniteľné osoby sa považujú právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú ekonomickú činnosť v zmysle odseku 2, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“

11. § 15 ods. 6 vnútroštátneho zákona o DPH stanovuje, že za zdaniteľné osoby sa nepovažujú orgány verejnej moci a úrady, ktoré tieto orgány podporujú úlohami, ktorých plnením boli poverené podľa osobitných právnych predpisov, s výnimkou činností, ktoré sa vykonávajú na základe súkromnoprávnych zmlúv.

III – **Spor vo veci samej, prejudiciálna otázka a konanie na Súdnom dvore**

12. V poľskom systéme verejnej správy plnia obce úlohy, ktoré im boli zverené na základe zákona z 8. marca 1990 o obecnej samospráve [7], s pomocou miestnych rozpočtových zariadení a obecných rozpočtových jednotiek [8]. Obecné rozpočtové jednotky, ktoré nemajú právnu subjektivitu, slúžia výlučne na plnenie úloh obce a ich cieľom nie je vykonávanie ekonomickej činnosti, ktorá môže byť vykonávaná iba popri inej činnosti, ktorá je hlavnou. Príjmy a výdavky týchto obecných rozpočtových organizácií, vrátane príjmov a výdavkov, ktoré súvisia s ich ekonomickými činnosťami podliehajúcimi DPH, tvoria súčasť rozpočtu obce. Medzi tieto jednotky patria okrem iného školy a kultúrne domy.

13. Spor vo veci samej, ktorého účastníkmi sú Gmina Wrocław (obec Vroclav) a Minister Finansów (poľský minister financií, ďalej len „minister financií“), vychádza zo žiadostí o výklad daňových predpisov podaných týmto mestom.

14. Obec Vroclav položila ministrovi financií otázku, či obecná rozpočtová jednotka môže byť zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH oddelene od obce v súvislosti s transakciami, ktoré podliehajú DPH, alebo či musí byť obec sama zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba v súvislosti s transakciami vykonávanými jej rozpočtovou organizáciou. Podľa obce Vroclav tieto obecné

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U č. 54, položka 535, v znení zmien a doplnení (ďalej len „vnútroštátny zákon o DPH“).

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U z roku 2001, č. 142, položka 1591, konsolidované znenie. Článok 9 ods. 1tohto zákona stanovuje, že „na plnenie svojich úloh môže obec zriaďovať organizačné jednotky a tiež uzatvárať dohody s inými subjektmi, vrátane mimovládnych organizácií“.

8 — Zriaďovanie rozpočtových jednotiek upravuje zákon o verejných financiách (ustawa o finansach publicznych, Dz. U z roku 2013, položka 885, v znení zmien a doplnení).

rozpočtové jednotky nespĺňajú kritérium nezávislosti na to, aby boli zdaniteľnými osobami na účely DPH, stanovené v článku 15 ods. 1 a 2 vnútroštátneho zákona o DPH, a preto nemôžu byť zaregistrované samostatne. Okrem toho registrácia obecných rozpočtových organizácií oddelene od obce spôsobuje určité praktické ťažkosti. [9]

15. Minister financií vo svojich záväzných stanoviskách konštatoval, že pokiaľ obecné rozpočtové jednotky, oddelené od štruktúr obce, s ohľadom na objektívne kritériá nezávisle vykonávajú ekonomické činnosti a vykonávajú v tejto súvislosti činnosti podliehajúce DPH, mali by sa považovať za zdaniteľné osoby na účely DPH oddelene od obce.

16. Obec Vroclav podala proti týmto stanoviskám ministra financií žaloby na Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Správny súd vojvodstva vo Vroclave). Keďže tento súd zamietol uvedené žaloby, obec Vroclav podala kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd.

17. Senát Naczelneho Sądu Administracyjneho sa uznesením z 30. januára 2013 obrátil na rozšírený senát tohto súdu s otázkou, či je obecná rozpočtová jednotka zdaniteľnou osobou na účely dane z tovaru a služieb. Tento rozšírený senát v rozhodnutí z 24. júna 2013, ktoré obsahovalo odpoveď na otázku senátu uvedeného súdu, konštatoval, že obecné rozpočtové jednotky, o ktoré išlo v uvedenej veci, nie sú zdaniteľnými osobami na účely DPH, lebo napriek tomu, že takéto jednotky sú z organizačného hľadiska oddelené od obce, nevykonávajú ekonomickú činnosť samostatne alebo nezávisle od obce.

18. Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu naopak nie je jasné, do akej miery treba na základe práva Únie uplatniť podmienku nezávislosti uvedenú v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 na subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom. Vnútroštátny súd navyše pochybuje o súlade tejto podmienky nezávislosti so zásadami subsidiarity a inštitucionálnej autonómie stanovenými v článku 5 ods. 3 ZEÚ a článku 4 ods. 2 ZEÚ, podľa ktorých štruktúra miestnych orgánov a rozdelenie ich právomocí patria do pôsobnosti členských štátov.

19. Keďže Naczelny Sąd Administracyjny mal pochybnosti o výklade článku 9 ods. 1 a článku 13 ods. 1 smernice 2006/112, rozhodnutím senátu z 10. decembra 2013 rozhodol o prerušení konania vo veci samej a položil Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku v tomto znení:

„Možno s prihliadnutím na článok 4 ods. 2 [ZEÚ] v spojení s článkom 5 ods. 3 [ZEÚ] považovať obecnú organizačnú jednotku (orgán miestnej samosprávy v Poľsku) za zdaniteľnú osobu na účely [DPH], ak vykonáva iné činnosti než tie, na ktorých sa zúčastňuje ako orgán verejnej moci v zmysle článku 13 smernice [2006/112/ES], napriek tomu, že nespĺňa podmienku samostatnosti (nezávislosti) stanovenú v článku 9 ods. 1 tejto smernice?“

20. Písomné pripomienky predložili obec Vroclav, minister financií, poľská a grécka vláda, ako aj Európska komisia, ktorí boli – s výnimkou gréckej vlády – zastúpení na pojednávaní, ktoré sa konalo 5. mája 2015.

9 — Počas pojednávania obec Vroclav spresnila, aký je podľa jeho názoru praktický význam veci. Domnieva sa, že ak by bola obec zaregistrovaná ako jedna zdaniteľná osoba na účely DPH spolu so všetkými svojimi rozpočtovými jednotkami, bolo by pre ňu ľahšie kontrolovať celý systém uhrádzania DPH, byť informovaná o činnostiach svojich rozpočtových organizácií, uplatňovať jednotnú daňovú politiku v rámci obce a odstrániť pochybnosti a neistotu v súvislosti so zdanením transakcií v rámci obce. Naopak rozdelenie obce a jej rozpočtových organizácií na viaceré zdaniteľné osoby na účely DPH by narušilo zásadu neutrality DPH. Ak napríklad obec zverí investičnú činnosť jednej rozpočtovej jednotke, zatiaľ čo druhá rozpočtová jednotka vykonáva zdaniteľnú ekonomickú činnosť na základe tejto investície, nie je zrejmé, že prvá uvedená rozpočtová jednotka má nárok na odpočet DPH, napriek tomu, že obe jednotky sú súčasťou organizačnej štruktúry tej istej obce.

IV – **Analýza**

A – *Úvodné poznámky*

21. Prejudiciálna otázka položená vnútroštátnym súdom vychádza z predpokladu, že obecné organizačné jednotky, o aké ide vo veci samej, najmä obecné rozpočtové jednotky, nespĺňajú kritérium nezávislosti stanovené v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112. Rozšírený senát vnútroštátneho súdu už totiž konštatoval túto skutočnosť vo svojej odpovedi na otázku senátu tohto súdu. [10]

22. Na úvod treba spresniť, že vo veci samej ide len o obecné *rozpočtové* organizácie obce Vroclav, aj keď sa prejudiciálna otázka všeobecnejšie týka obecných *organizačných* jednotiek, ktoré nespĺňajú kritérium nezávislosti. Obecné organizačné jednotky tvoria viaceré typy jednotiek, ktorých miera nezávislosti pri výkone ich činností sa môže líšiť. Tieto návrhy sa však týkajú len obecných rozpočtových jednotiek, o ktoré ide vo veci samej.

23. Predmetom prejudiciálnej otázky teda je, či obecné rozpočtové jednotky, o ktoré ide vo veci samej, možno považovať za zdaniteľné osoby napriek tomu, že pri vykonávaní svojich činností nie sú dostatočne nezávislé. V tejto súvislosti minister financií tvrdí, že kritérium nezávislosti nemožno uplatniť na subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, lebo rešpektovanie tejto podmienky by mohlo viesť k neprimeranému zasahovaniu do inštitucionálnej autonómie priznanej členským štátom. Článok 13 smernice 2006/112 by sa mal podľa jeho názoru považovať za osobitné ustanovenie vo vzťahu k článku 9 ods. 1 tejto smernice. Skúmanie nezávislosti preto v prípade subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, nie je potrebné ani vhodné.

24. Poľská vláda navrhla preformulovať prejudiciálnu otázku s cieľom preskúmať najprv otázku, či obecné rozpočtové jednotky, o ktoré ide vo veci samej, spĺňajú kritérium nezávislosti, ktoré by sa na ne vzťahovalo. Podľa jej názoru tieto jednotky spĺňajú toto kritérium. Len subsidiárne – ak by Súdny dvor konštatoval, že kritérium nezávislosti v prípade týchto obecných rozpočtových organizácií nie je splnené – by bolo potrebné preskúmať otázku, či ich napriek tomu možno považovať za zdaniteľné osoby na základe článku 13 ods. 1 smernice 2006/112.

25. Zastávam názor, že na poskytnutie užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu netreba preformulovať prejudiciálnu otázku, ale skôr práve preskúmať, či – a ak áno, akým spôsobom – sa má definícia pojmu „zdaniteľná osoba“ uvedená v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, ktorá zahŕňa kritérium nezávislosti ekonomickej činnosti, uplatniť na subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, uvedené v článku 13 ods. 1 smernice 2006/112. Domnievam sa, že odpoveď sa nachádza v judikatúre Súdneho dvora, ktorú preskúmam nižšie. Na začiatku svojej analýzy posúdim jednak vzťah medzi článkami 9 a 13 smernice 2006/112 a jednak pojem „zdaniteľná osoba“ uvedený v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112.

B – *O vzťahu medzi článkami 9 a 13 smernice 2006/112 a o širokej definícii pojmu „zdaniteľná osoba“*

26. V spoločnom systéme DPH sú články 9 a 13 smernice 2006/112 súčasťou hlavy III tejto smernice s názvom „Zdaniteľné osoby“. Táto hlava III obsahuje pravidlá týkajúce sa uplatňovania DPH vo všeobecnosti, ako aj osobitných prípadov, akými sú skupinová registrácia na účely DPH a pravidlá týkajúce sa orgánov verejnej moci. V tomto smere je tento článok 9 všeobecným pravidlom týkajúcim sa zdaniteľných osôb na účely DPH, zatiaľ čo článok 13 je pravidlom týkajúcim sa oslobodenia od dane. [11]

10 — Pozri bod 17 týchto návrhov.

11 — Pokiaľ ide o článok 4 ods. 5 šiestej smernice, ktorému v súčasnosti zodpovedá uvedený článok 13 smernice 2006/112, pozri rozsudok Komisia/Holandsko (235/85, EU:C:1987:161, bod 18).

27. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na jednotné uplatňovanie smernice 2006/112 je dôležité, aby sa pojem „zdaniteľná osoba“ vykladal autonómne a jednotne. [12]

28. Podľa všeobecnej definície tohto pojmu uvedenej v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 sa za zdaniteľnú osobu považuje „*každá osoba*, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť“. [13] Tento veľmi široký výraz zahŕňa všetky fyzické a právnické osoby, ktoré sa spravujú tak verejným, ako aj súkromným právom.

29. Okrem toho treba poznamenať, že táto široká definíciu pojmu „zdaniteľná osoba“ sa môže vzťahovať aj na jednotku bez právnej subjektivity. [14] Skutočnosť, že obecné rozpočtové jednotky, o ktoré ide vo veci samej, nemajú právnu subjektivitu, je preto irelevantná, pokiaľ ide o možnosť ich registrácie ako zdaniteľných osôb odlišných od obce.

30. Naproti tomu podľa judikatúry Súdneho dvora sa na uplatnenie článku 13 ods. 1 smernice 2006/112 vyžaduje predchádzajúce konštatovanie hospodárskej povahy predmetnej činnosti. [15] Ak je preukázaná existencia ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112, treba preskúmať uplatniteľnosť výnimky týkajúcej sa subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, stanovenej v článku 13 ods. 1 prvom pododseku tejto smernice. [16]

31. V rozsudku Komisia/Španielsko [17] Súdny dvor v rámci posudzovania prípadného nesplnenia povinnosti členského štátu spresnil, že je potrebné v prvom rade preskúmať, či predmetné činnosti predstavujú ekonomické činnosti, v *druhom rade* či sa uvedené činnosti vykonávajú *nezávisle* a po tretie či v každom prípade možno použiť pravidlo neuplatnenia DPH [18] týkajúce sa činností vykonávaných subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom, v postavení orgánu verejnej moci [19].

32. Súdny dvor teda už výslovne konštatoval, že posúdenie nezávislosti ekonomickej činnosti predchádza posúdeniu vykonanému na základe článku 13 ods. 1 smernice 2006/112.

33. Vnútroštátny súd sa však pýta, či je táto judikatúra relevantná, pokiaľ ide o subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, lebo Súdny dvor doteraz skúmal kritérium nezávislosti činnosti len v súvislosti s fyzickými osobami vykonávajúcimi verejné funkcie. [20] Podľa vnútroštátneho súdu sa nezávislosť činnosti nevyhnutne nemusí posudzovať, ak ide o právnické osoby, ktoré sa spravujú verejným právom. S týmto názorom vnútroštátneho súdu sa nestotožňujem.

12 — Rozsudky Komisia/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 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

14 — Pozri rozsudok Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 8) a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, bod 36). Slovné spojenie „any person“ použité v anglickej verzii tohto článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 by sa teda malo chápať ako „any one“, tak ako v prípade viacerých iných jazykových verzií tohto článku (pozri v tejto súvislosti TERRA, B., KAJUS, J.: A *Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*. IBFD 2015, zv. 1, s. 469).

15 — Pozri v tomto zmysle rozsudky T-Mobile Austria a i. (C-284/04, EU:C:2007:381, bod 48), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 15), Isle of Wight Council a i. (C-288/07, EU:C:2008:505, body 28 až 30), ako aj Komisia/Fínsko (C-246/08, EU:C:2009:671, body 34 a 39). Toto poradie skúmania bolo použité aj v rozsudkoch Komisia/Francúzsko (C-276/97, EU:C:2000:424), Komisia/Írsko (C-358/97, EU:C:2000:425) a Komisia/Spojené kráľovstvo (C-359/97, EU:C:2000:426). V týchto rozsudkoch však nebola vznesená otázka nezávislosti ekonomickej činnosti.

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

17 — C-154/08, EU:C:2009:695, bod 86.

18 — Relevantným článkom v uvedenej veci bol článok 4 ods. 5 šiestej smernice, ktorý zodpovedá súčasnému článku 13 smernice 2006/112.

19 — Toto poradie skúmania bolo už navyše použité v rozsudkoch Komisia/Holandsko (235/85, EU:C:1987:161) a Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). Pozri v tomto zmysle tiež uznesenie Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293, body 21 a 22).

20 — Medzi tieto prípady patria notári, súdni exekútori, správcovia daní a španielski „registradores-liquidadores“. Pozri v tejto súvislosti body 41 a 42 týchto návrhov.

34. Zo štruktúry spoločného systému DPH, zo znenia článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý neobsahuje obmedzenia [21], ako aj z citovanej judikatúry totiž vyplýva, že na každú osobu sa musí jednotne a koherentne uplatniť úplná definícia zdaniteľnej osoby uvedená v tomto článku 9 [22].

35. Čo sa týka štruktúry spoločného systému DPH, treba pripomenúť, že články 9 a 13 smernice 2006/112 stanovujú veľmi široký rozsah pôsobnosti DPH. Normotvorca Únie totiž zamýšľal obmedziť rozsah pôsobnosti neuplatnenia DPH na subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, aby bolo dodržané toto všeobecné pravidlo. [23]

36. Ak teda určitá fyzická alebo právnická osoba nespĺňa kritériá uvedené v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 na to, aby mohla byť považovaná za zdaniteľnú osobu, najmä podmienku „nezávislosti“ pri vykonávaní ekonomickej činnosti, nie je potrebné skúmať, či by táto osoba mohla byť oslobodená od DPH na základe článku 13 ods. 1 smernice 2006/112.

37. Nemožno teda konštatovať – ako to tvrdí minister financií –, že je zbytočné skúmať, či subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, vykonávajú ekonomickú činnosť nezávisle v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, z dôvodu, že štát má právo priznať určitým subjektom postavenie subjektu, ktorý sa spravuje verejným právom. Podľa môjho názoru je v tomto smere irelevantné, či má určitý subjekt postavenie subjektu, ktorý sa spravuje verejným právom, ak tento subjekt v každom prípade nevykonáva nezávisle ekonomickú činnosť.

38. Účastníci konania, ktorí predložili pripomienky, však vyjadrili pochybnosti o tom, či sa má toto kritérium nezávislosti činností uplatniť na subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, *rovnakým spôsobom* ako na súkromné subjekty. Treba teda ďalej preskúmať judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa tohto kritéria, ako aj jej uplatnenie na subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.

C – *O judikatúre Súdneho dvora tykajúcej sa kritéria nezávislosti ekonomických činností v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 a o jej uplatnení na ekonomické činnosti subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom*

39. Podmienka nezávislosti pri vykonávaní ekonomickej činnosti uvedená v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 je negatívne vymedzená v článku 10 tejto smernice. Podľa článku 10 sa činnosť nevykonáva nezávisle, a teda nemá za následok výber DPH, ak medzi určitou osobou a jej zamestnávateľom existuje vzťah podriadenosti porovnateľný so vzťahom vytvoreným pracovnou zmluvou. Toto ustanovenie uvádza tri kritériá súvisiace so vzťahom podriadenosti, ktoré sa týkajú závislosti vzhľadom na pracovné podmienky a odmeňovanie a tiež oblasť zodpovednosti. [24]

21 — Pozri v tejto súvislosti bod 28 týchto návrhov. Z judikatúry týkajúcej sa článku 4 šiestej smernice vyplýva, že vzhľadom na cieľ tejto smernice, ktorým je najmä vytvoriť spoločný systém DPH na základe jednotného vymedzenia pojmu „zdaniteľná osoba“, sa toto postavenie musí posudzovať výlučne na základe kritérií uvedených v článku 4 citovanej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky van Tiem, C-186/89, EU:C:1990:429, bod 25; BBL, C-8/03, EU:C:2004:650, bod 37, ako aj HE, C-25/03, EU:C:2005:241, bod 41). Článok 4 šiestej smernice zahŕňal články, ktorým v súčasnosti zodpovedajú najmä články 9 a 13 smernice 2006/112.

22 — Určenie, či ide o zdaniteľnú osobu, teda nezávisí od súkromnoprávnej alebo verejnoprávnej povahy osoby vykonávajúcej ekonomické činnosti (TERRA, B., KAJUS, J.: c. d., s. 431).

23 — Rozsudky Isle of Wight Council a i. (C-288/07, EU:C:2008:505, body 25 až 28 a 38), Komisia/Írsko (C-554/07, EU:C:2009:464, body 39 až 41), ako aj Komisia/Holandsko (C-79/09, EU:C:2010:171, body 76 a 77).

24 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, bod 39).

40. Na základe týchto kritérií Súdny dvor uviedol konštatovania, ktoré treba vziať do úvahy pri posudzovaní nezávislosti ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112. Medzi kritériá, ktoré sa majú vziať do úvahy, vymenované najmä v rozsudku van der Steen [25], patria napríklad vykonávanie činností určitou osobou v jej mene, na jej vlastný účet a na jej vlastnú zodpovednosť a skutočnosť, že táto osoba nesie hospodárske riziko spojené s výkonom svojich činností [26].

41. Pri konštatovaní nezávislosti činnosti Súdny dvor vzal do úvahy neexistenciu akéhokoľvek hierarchického vzťahu podriadenosti subjektov, ktoré neboli súčasťou verejnej správy, voči orgánu verejnej moci, ako aj skutočnosť, že tieto subjekty konali na vlastný účet a zodpovednosť, slobodne si organizovali spôsob výkonu svojej práce a samy poberali honoráre tvoriace ich príjmy. [27]

42. Podľa Súdneho dvora sú nepriamymi dôkazmi o nezávislosti ekonomickej činnosti tiež skutočnosť, že subjekty si v rámci obmedzení stanovených zákonom samy samostatne zabezpečujú a organizujú ľudské zdroje a hmotné prostriedky potrebné na výkon svojich činností, ako aj skutočnosť, že nesú zodpovednosť vyplývajúcu zo zmluvných vzťahov, ktoré nadväzujú pri výkone svojej činnosti, a zodpovednosť za škodu spôsobenú tretím osobám, ak nekonajú ako predstavitelia orgánu verejnej moci. [28]

43. Podmienka týkajúca sa hospodárskeho rizika bola rozobratá v rozsudku FCE Bank [29], v ktorom Súdny dvor rozhodol, že pobočka banky nebola samostatnou bankou, lebo nedisponovala dotačným kapitálom, a preto sama neniesla podnikateľské riziká spojené s výkonom svojich činností. Preto ju nebolo možné považovať za zdaniteľnú osobu na účely DPH. [30]

44. Pripomínam, že pojem zdaniteľná osoba sa musí uplatňovať jednotne a koherentne. [31] V prípade podmienky nezávislosti ide v konečnom dôsledku o otázku týkajúcu sa *spôsobu vykonávania ekonomických činností* a o nič iné. Je pravda, že citovaná judikatúra, ktorá stanovuje kritériá posudzovania súvisiace s nezávislosťou ekonomickej činnosti, sa týka len fyzických osôb vykonávajúcich verejné funkcie, ako aj právnických osôb, ktoré sa spravujú súkromným právom. Podľa môjho názoru však nič nenasvedčuje tomu, že tie isté kritériá posudzovania by neboli uplatniteľné aj na ekonomické činnosti vykonávané subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, uvedenými v článku 13 ods. 1 smernice 2006/112. Ak tieto kritériá možno uplatniť okrem iného na súkromné subjekty, ktorých vnútorná organizácia a obchodné praktiky môžu byť často rozmanitejšie a zložitejšie ako v prípade subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, domnievam sa, že tieto kritériá sa musia rovnakým spôsobom uplatniť na subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom. V tejto súvislosti špecifickosť subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, súvisí skôr s ich činnosťami, ktoré vykonávajú v postavení orgánu verejnej moci a ktoré sa zohľadňujú samostatne v rámci pravidla oslobodenia od dane stanoveného v článku 13 smernice 2006/112.

45. Poľská vláda uviedla, že v prípade subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, nemožno použiť kritérium týkajúce sa hospodárskeho rizika, lebo na majetok obce alebo jej rozpočtových organizácií nemožno vyhlásiť konkurz. Podľa jej názoru teda subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom, nehrozia hospodárske riziká porovnateľné s tými, ktoré podstupujú súkromné subjekty vykonávajúce

25 — C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Rozsudok van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, body 21 až 25). Pokiaľ ide o tie isté kritériá, pozri tiež rozsudok Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, bod 18).

27 — Rozsudok Komisia/Holandsko (235/85, EU:C:1987:161, bod 14) a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, bod 40). V uznesení Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673, bod 21) Súdny dvor použil ten istý výklad v súvislosti so slovenskými súdnymi exekútormi.

28 — Rozsudok Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332, body 11 až 15). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok Komisia/Španielsko (C-154/08, EU:C:2009:695, body 103 až 106), pokiaľ ide o španielskych „registradores-liquidadores“.

29 — C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Rozsudok FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, body 35 až 37). Generálny advokát Léger v návrhoch, ktoré predniesol v tej istej veci, navyše konštatoval, že táto pobočka nevykonávala svoju činnosť vo vlastnom mene (návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582, bod 46).

31 — Pozri bod 34 týchto návrhov.

ekonomické činnosti.[32] Táto vláda sa domnieva, že ak by sa kritérium nezávislosti uplatnilo na subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, rovnakým spôsobom ako na súkromné subjekty, malo by to za následok, že rozpočtové jednotky ani samotné obce by nespĺňali podmienky na to, aby sa mohli považovať za „zdaniteľné osoby“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112.

46. Podľa môjho názoru treba chápať existenciu hospodárskeho rizika širšie, než tvrdí poľská vláda. Vznik hospodárskeho rizika totiž môže mať rôznu podobu, ale domnievam sa, že osoba, ktorá nesie riziko, musí mať určitý majetok, o ktorý môže prísť. V prípade úverovej inštitúcie môže byť hospodárskym rizikom napríklad nezaplatenie pôžičky zo strany klienta.[33] Konštatovanie, že určitý subjekt nesie hospodárske riziko spojené s jeho činnosťou, môže vyplynúť aj z toho, že zisk z jeho činnosti nezávisí len od súm priamo spojených s touto činnosťou, ale okrem iného aj od výdavkov na obstaranie ľudských zdrojov a hmotných prostriedkov na túto činnosť.[34]

47. Smernica 2006/112 navyše vychádza z myšlienky, že subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, uvedené v jej článku 13 ods. 1, ako napríklad štát a obce, môžu byť zdaniteľnými osobami na účely DPH v súvislosti s činnosťami, ktoré nevykonávajú v postavení orgánu verejnej moci. Môžu byť zdaniteľnými osobami na účely DPH aj v súvislosti s činnosťami, ktoré vykonávajú ako orgány verejnej moci, „ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže“[35]. Skutočnosť, že na majetok určitého subjektu možno vyhlásiť konkurz, teda nie je rozhodujúcim kritériom na určenie, či má postavenie zdaniteľnej osoby podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112.

48. Podľa môjho názoru nezávislosť ekonomických činností určitého subjektu z hľadiska rizík nezávisí tak od toho, či tento subjekt nesie hospodárske riziko vyplývajúce z jeho činností, ako od toho, či riziko spojené s ekonomickými činnosťami tohto subjektu v skutočnosti namiesto neho nesie v rámci svojho majetku iný subjekt.[36]

49. Skutočnosť, že určitý subjekt nesie hospodárske riziko, je v konečnom dôsledku jednou z okolností, ktoré sa majú vziať do úvahy pri posudzovaní spôsobu, akým tento subjekt vykonáva svoje ekonomické činnosti. Medzi ostatné okolnosti, ktoré možno zohľadniť, spomenuté v judikatúre patria najmä vykonávanie činnosti určitým subjektom v jeho mene a na jeho vlastný účet, existencia vlastného majetku, slobodná organizácia spôsobu výkonu práce, ľudské zdroje a hmotné prostriedky a skutočnosť, že subjekt nesie zmluvnú zodpovednosť a zodpovednosť za škodu spôsobenú tretím osobám. Nezávislosť ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 treba posudzovať individuálne, s prihliadnutím na všetky okolnosti prejednávaného prípadu.

32 — Treba poznamenať, že pokiaľ ide o štátnu pomoc, za protiprávnu štátnu pomoc možno považovať implicitnú a neobmedzenú štátnu záruku v prospech podniku, ktorý nepodlieha konaniam súdneho vyrovnania a súdnej likvidácie (pozri v tomto zmysle rozsudok Francúzsko/Komisia, C-559/12 P, EU:C:2014:217, body 97 a 98). Toto konštatovanie je však irelevantné pre výklad smernice 2006/112, lebo ciele právnej úpravy týkajúcej sa DPH sa odlišujú od cieľov, ktoré platia v iných oblastiach práva Únie, akými sú štátna pomoc alebo verejné obstarávanie. Pozri v tomto zmysle analýzu týkajúcu sa výkladu článku 13 ods. 1 smernice 2006/112 v návrhoch, ktoré som predniesol 25. júna 2015 vo veci Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, body 61 až 65).

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

34 — V rozsudku Ayuntamiento de Sevilla správcovia daní niesli hospodárske riziko vyplývajúce z ich činnosti, keďže ich zisk z týchto činností nezávisel len od výšky vymožených daní, ale aj od výdavkov na obstaranie ľudských zdrojov a hmotných prostriedkov pre ich činnosť (rozsudok Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, bod 13). V rozsudku Komisia/Španielsko Súdny dvor konštatoval, že „registradores-liquidadores“, o ktorých išlo v uvedenej veci, niesli hospodárske riziko vyplývajúce z ich činnosti, keďže ich zisk z tejto činnosti závisel od výšky vymožených daní, od výdavkov na obstaranie ľudských zdrojov a hmotných prostriedkov na ich činnosť, od efektivity „registradores-liquidadores“ a v niektorých prípadoch aj od percenta sankcií a pokút uložených a vymožených v rámci výkonu povolania „registrador-liquidador“ (rozsudok Komisia/Španielsko, C-154/08, EU:C:2009:695, bod 107).

35 — Podľa článku 13 ods. 2 druhého pododseku smernice 2006/112.

36 — Napríklad základnej škole, ktorej plaváreň využíva večer a cez víkendy verejnosť, síce môžu hroziť nepriaznivé finančné dôsledky vyplývajúce z tejto ekonomickej činnosti, najmä nerovnováha medzi príjmami a výdavkami, ale toto hospodárske riziko nesie v konečnom dôsledku obec, lebo ona musí financovať prípadné straty vyplývajúce z tejto činnosti.

D – *O zásadách subsidiarity a inštitucionálnej autonómie stanovených v článku 5 ods. 3 ZEÚ a článku 4 ods. 2 ZEÚ*

50. Napokon treba zdôrazniť, že nezávislosť uvedená v článku 9 smernice 2006/112 sa hodnotí vo vzťahu k *vykonávaniu ekonomických činností*. Otázka nespočíva v tom, či je subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, nezávislý alebo samostatný v rámci usporiadania miestnych orgánov určitého členského štátu alebo aké má postavenie z hľadiska vnútroštátneho správneho práva. Uvedené konštatovania teda nemajú nijaký vplyv na inštitucionálnu autonómiu členských štátov v zmysle článku 4 ods. 2 ZEÚ.

51. Grécka vláda uviedla, že nejasnosti v tomto smere v prejednávanej veci vyplývajú z jazykových odlišností v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, na ktoré poukázal vnútroštátny súd. Podľa vnútroštátneho súdu je vo francúzskej a anglickej verzii použitý výraz „*nezávisle*“ (vo francúzštine „d'une façon indépendante“ a v angličtine „independently“), zatiaľ čo v poľskej verzii je použitý výraz „ *samostatne*“ (v poľštine „samodzielnie“ [37]). Poznamenávam, že výraz „nezávisle“ je použitý aj vo viacerých iných jazykoch. [38]

52. Pokiaľ ide o jazykové odlišnosti, z ustálenej judikatúry vyplýva, že formulácia použitá v jednej z jazykových verzií ustanovenia práva Únie sa nemôže chápať ako jediný základ na výklad tohto ustanovenia, prípadne sa nemôže v tejto súvislosti považovať za ustanovenie, ktoré má prednosť pred inými jazykovými verziami. Ustanovenia práva Únie sa musia vykladať a uplatňovať jednotným spôsobom pri zohľadnení existujúcich verzií vo všetkých jazykoch Únie. V prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými zneniami textu práva Únie sa má predmetné ustanovenie vykladať v závislosti od všeobecnej systematiky a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou. [39]

53. Z toho vyplýva, že formulácia použitá v poľskej verzii nemôže slúžiť ako jediný základ na výklad článku 9 ods. 1 smernice 2006/112. V tejto súvislosti som už v bodoch 40 až 43 týchto návrhov pripomenul výklad článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 v judikatúre. V každom prípade mi nie je celkom jasné, aký je rozdiel medzi činnosťou vykonávanou „nezávisle“ a činnosťou vykonávanou „samostatne“ so zreteľom na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa tohto kritéria. Navyše pripomínam, že predmetom sporu nie je nezávislosť alebo samostatnosť dotknutého subjektu, ale spôsob, akým sa vykonáva jeho ekonomická činnosť.

54. Tiež pripomínam, že kritériá týkajúce sa uplatnenia DPH, ktoré vyplývajú z článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, sú objektívne kritériá, ktoré treba rešpektovať. Členský štát totiž nemôže zmeniť rozsah pôsobnosti smernice 2006/112 prostredníctvom vnútroštátnych predpisov týkajúcich sa obecného zriadenia.

55. Ako tiež konštatovala Komisia, členské štáty môžu slobodne upraviť štruktúru a činnosti svojich subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, a tiež optimalizovať ich vnútornú štruktúru vo vzťahu k právnej úprave DPH. Rozhodnutia členského štátu týkajúce sa organizačnej štruktúry subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, môžu mať rôzne dôsledky z hľadiska DPH, pričom však neobmedzujú slobodu tohto členského štátu pri prijímaní jeho rozhodnutí. Hoci však členské štáty majú slobodu rozhodovania spomenutú v článku 4 ods. 2 ZEÚ, dôsledky určitých rozhodnutí sú naopak vopred určené právom Únie. [40]

37 — Tento poľský výraz možno preložiť aj ako „sám“.

38 — Najmä dánska, nemecká, španielska, talianska, maltská, holandská, portugalská, rumunská, fínska a švédska verzia.

39 — Pozri najmä rozsudok Ivansson a i. (C-307/13, EU:C:2014:2058, bod 40).

40 — Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok Komisia/Španielsko (C-154/08, EU:C:2009:695, body 120 až 123). Podľa tohto rozsudku nijaké ustanovenie práva Únie nebráni tomu, aby sa členský štát alebo regióny členského štátu v súlade s právnou úpravou, ktorá sa na ne vzťahuje, rozhodli využiť subjekty, akými sú „registradores-liquidadores“, o ktoré išlo v uvedenej veci, na vymoženie a uhradenie daní, ktoré nepochybne spadajú do pôsobnosti členských štátov. To však neznamená, že členský štát je oprávnený neuplatniť DPH na služby, ktoré poskytujú títo „registradores“, ak sa preukáže, že tieto služby sa poskytujú formou nezávislej ekonomickej činnosti.

56. Treba navyše pripomenúť – ako zdôraznila samotná Poľská republika –, že subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, v zásade nemajú vykonávať ekonomické činnosti inak ako v postavení orgánu verejnej moci. Prípadná ekonomická činnosť vykonávaná subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, je vedľajšia a často súvisí s vykonávaním úloh vo verejnom záujme. Uplatnenie DPH na subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, v súvislosti s ekonomickými činnosťami, ktoré vykonávajú inak ako v postavení orgánu verejnej moci, je len jednou z okolností, ktoré členské štáty môžu vziať do úvahy pri vymedzovaní organizačnej štruktúry svojej verejnej správy.

57. Pokiaľ ide o zásadu subsidiarity, zo znenia odôvodnenia 65 smernice 2006/112 [41] jasne vyplýva, že normotvorca Únie pri formulovaní tejto smernice zohľadnil uvedenú zásadu.

58. Pripomínam, že v konaní vo veci samej rozšírený senát Naczelneho Sądu Administracyjneho podľa všetkého už posúdil nezávislosť činností obecných rozpočtových organizácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Vzhľadom na povahu analýzy, ktorú treba vykonať, a na potrebu poznať špecifiká systému poľskej miestnej správy môže v konečnom dôsledku vnútroštátny súd – so zreteľom na kritériá stanovené Súdnym dvorom [42] – najlepšie posúdiť, či obecné rozpočtové jednotky, o aké ide vo veci samej, vykonávajú svoje činnosti nezávisle. Keďže Súdny dvor nemá k dispozícii všetky potrebné informácie týkajúce sa miestnej správy v Poľsku na to, aby mohol posúdiť túto otázku, musí ju posúdiť vnútroštátny súd.

E – *O návrhu na obmedzenie časových účinkov rozsudku*

59. Poľská vláda, odvolávajúc sa na riziko vážnych ekonomických dôsledkov, navrhla obmedziť časové účinky rozsudku Súdneho dvora, ak by Súdny dvor konštatoval, že rozpočtové organizácie nemožno považovať za samostatné zdaniteľné osoby na účely DPH. Podľa tejto vlády by totiž také stanovisko značne ovplyvnilo súčasný model fungovania miestnej správy v Poľsku, čo by mohlo mať nepriaznivé dôsledky pre celé odvetvie verejných financií v Poľsku. Poľská vláda navyše tvrdí, že Poľská republika sa v dobrej viere domnievala a stále sa domnieva, že rozpočtové jednotky možno považovať za zdaniteľné osoby na účely DPH.

60. Treba poznamenať, že poľská vláda počas pojednávania uznala, že vplyv takého riešenia na model fungovania miestnej správy nastane skôr v budúcnosti. Spätná účinnosť rozsudku vyplýva len z potreby prepočítať dane, ktoré boli vybraté za posledných päť rokov. [43]

61. V tejto súvislosti pripomínam, že DPH je daňou zo spotreby, ktorou sa zdaňuje vynaloženie alebo konečné spotrebovanie tovaru alebo služieb fyzickými alebo právnickými osobami. DPH by teoreticky mala viesť k jednorazovému zdaneniu, keďže daňové bremeno vzťahujúce sa na určitý tovar alebo službu by malo presne zodpovedať DPH vypočítanej z kúpnej ceny požadovanej od spotrebiteľa bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo v procese predchádzajúcom štádiu zdanenia. DPH zo služieb, ktoré obecné rozpočtové jednotky poskytujú verejnosti, by teda nemala závisieť od podmienok registrácie obce ako zdaniteľnej osoby na účely DPH, teda od toho, či je zaregistrovaná so svojimi rozpočtovými jednotkami ako jedna zdaniteľná osoba, alebo či sú rozpočtové jednotky naopak zaregistrované samostatne.

41 — Podľa uvedeného odôvodnenia 65, „keďže z vyššie uvedených dôvodov ciele tejto smernice nie je možné uspokojivo dosiahnuť na úrovni jednotlivých členských štátov, ale z dôvodov ich rozsahu a dôsledkov ich možno lepšie dosiahnuť na úrovni Spoločenstva, môže Spoločenstvo prijať opatrenia v súlade so zásadou subsidiarity podľa článku 5 zmluvy. V súlade so zásadou proporcionality podľa uvedeného článku táto smernica neprekračuje rámec nevyhnutný na dosiahnutie týchto cieľov“.

42 — V tejto súvislosti sa stotožňujem s názorom poľskej vlády, že vnútroštátny súd sa dopustil nesprávneho posúdenia, keď konštatoval – ako to potvrdila táto vláda –, že otázku nezávislého výkonu ekonomickej činnosti treba skúmať len na základe poľského práva.

43 — V tejto súvislosti obec Vroclav počas pojednávania uviedla, že viaceré obce v Poľsku už istý čas chránili svoje záujmy tým, že si vyžiadali záväzné stanoviská, teda konečné výklady daňových predpisov, od ministra financií. Tieto obce sa teda môžu rozhodnúť, že so spätnou účinnosťou opravia svoje daňové priznania alebo že využijú ochranu, ktorú im poskytujú záväzné stanoviská. Obec Vroclav tiež uviedla, že z organizačného hľadiska je schopné vypracovať jednotné daňové priznanie k DPH.

62. Ako však obec Vroclav poznamenala počas pojednávania, za súčasného stavu práva Únie systém DPH zahŕňa mnoho prvkov, ktoré obmedzujú úplnú daňovú neutralitu, ako napríklad možnosť členských štátov oslobodiť od DPH ekonomickú činnosť malých podnikov. [44] Odpoveď na prejudiciálnu otázku je teda z praktického hľadiska veľmi dôležitá.

63. Súdny dvor však môže iba úplne výnimočne pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty, ktorá je vlastná právnemu poriadku Únie, pristúpiť k obmedzeniu možnosti všetkých dotknutých osôb dovolávať sa ustanovenia, ktoré vyložil, aby sa spochybnili právne vzťahy, ktoré vznikli v dobrej viere. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí. [45]

64. Konkrétne, Súdny dvor sa k takémuto riešeniu uchyľoval len za presne stanovených okolností, a to najmä vtedy, keď existovalo riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe právnej úpravy, ktorá sa oprávnene považovala za platnú, a keď sa zdalo, že jednotlivci a vnútroštátne orgány boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právom Únie z dôvodu vážnej a objektívnej neistoty týkajúcej sa dosahu ustanovení práva Únie. [46]

65. Podľa môjho názoru skutočnosti, ktoré uvádza poľská vláda, nespĺňajú uvedené kritériá. Poľská vláda totiž vôbec nebola schopná zhodnotiť rozsah prípadných ekonomických dôsledkov. Treba pripomenúť, že prejednávaná vec sa týka len obecných rozpočtových organizácií, o ktoré ide vo veci samej, a možnosti určiť, či sa ich činnosti vykonávajú nezávisle. Otázka prípadných dôsledkov rozsudku, ktorý vydá Súdny dvor, a to aj pokiaľ ide o štátne rozpočtové jednotky a rozpočtové zariadenia spomenuté vo vyjadreniach účastníkov konania, v každom prípade spadá do vnútroštátneho práva.

66. Na základe vyššie uvedeného sa domnievam, že nie je potrebné obmedziť časové účinky rozsudku Súdneho dvora v prejednávanej veci.

V – **Návrh**

67. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko), takto:

Článok 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že obecnú organizačnú jednotku možno považovať za zdaniteľnú osobu na účely dane z pridanej hodnoty len vtedy, ak vykonáva svoje ekonomické činnosti nezávisle v zmysle tohto článku. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vzhľadom na kritériá stanovené Súdnym dvorom posúdil, či obecné rozpočtové jednotky, o ktoré ide vo veci samej, vykonávajú svoje ekonomické činnosti nezávisle.

44 — Ako som navyše poznamenal v návrhoch, ktoré som predniesol vo veci Komisia/Írsko (C-85/11, EU:C:2012:753, bod 45), pokiaľ ide o skupiny na účely DPH, registrácia hospodársky prepojených subjektov ako jednej zdaniteľnej osoby môže priniesť výhody v oblasti peňažných tokov na úrovni skupiny vzhľadom na to, že interné transakcie medzi týmito subjektmi nepodliehajú DPH.

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

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