Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 8. září 2016 [1]

Věc C-344/15

National Roads Authority
proti
The Revenue Commissioners

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Appeal Commissioners (odvolací orgán v oblasti cel a daní, Irsko)]

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Článek 13 odst. 1 — Osoby povinné k dani — Činnosti nebo plnění, při nichž veřejnoprávní subjekty vystupují jako orgány veřejné moci — Výstavba a provozování zpoplatněných silnic — Narušení hospodářské soutěže“

Úvod

1. Může se jevit, že podrobení činností veřejnoprávních subjektů, které jednají jako orgány veřejné moci, dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) postrádá smysl. Toto zdanění je totiž zdrojem značných administrativních komplikací a kromě převedení finančních prostředků z jednoho účtu na druhý nemá pro veřejné finance jiný viditelný důsledek. Je-li nicméně činnost veřejnoprávních subjektů ze své povahy podobná běžné ekonomické činnosti, hovoří pro takové zdanění dva hlavní důvody.

2. Zaprvé zásada všeobecného uplatnění DPH vyžaduje, aby pokud možno každá ekonomická činnost podléhala DPH. Zadruhé dochází v případě, kdy veřejné subjekty vykonávají činnost ve stejném režimu, v jakém činnost vykonávají nebo mohou vykonávat soukromé subjekty, avšak činnost prvně uvedených není zdaněna, k jinému druhu narušení hospodářské soutěže [2].

3. Unijní normotvůrce proto stanovil, že činnosti uskutečňované veřejnými subjekty jsou zdaněny v případě, kdy by neexistence takového zdanění narušila hospodářskou soutěž. Touto zásadou se již Soudní dvůr zabýval v řadě rozsudků, avšak tato stále způsobuje v praxi problémy. Projednávaná věc poskytuje příležitost některé z těchto problémů odstranit a doplnit stávající judikaturu.

1 — Původní jazyk: polština.

2 — Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, body 22 až 27).

Právní rámec

Unijní právo

4. Článek 13 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [3] stanoví:

„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.

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.“

Irské právo

5. Ustanovením irského práva, které provádí čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112/ES a bylo použitelné v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení, byl čl. 8 odst. 2A Value Added Tax Act 1972 (zákon o DPH z roku 1972).

6. Roads Act 1993 (silniční zákon z roku 1993) stanovil, že National Roads Authority, žalobce v původním řízení (dále jen „NRA”), je nezávislý orgán veřejné moci odpovědný za výstavbu a provozování státních silnic. Podle čl. 17 odst. 1 tohoto zákona je jeho hlavním úkolem zajistit existenci bezpečné a efektivní sítě státních silnic.

7. Články 56 a 57 silničního zákona z roku 1993 stanoví, že NRA má jakožto „silniční úřad“ pro státní silnice právo zavést mýtný systém na vybraných státních silnicích. Na základě článku 61 uvedeného zákona je rovněž oprávněn přijímat prováděcí předpisy týkající se mýtného systému.

8. V souladu s článkem 58 silničního zákona z roku 1993 je NRA oprávněn vybírat mýtné ve výši, kterou sám stanoví v prováděcích předpisech, jež přijímá. Nicméně podle článku 63 tohoto zákona může NRA svěřit na základě dohody vybírání tohoto mýtného třetím osobám. Tyto dohody ukládají třetím osobám rovněž povinnosti týkající se výstavby a údržby nebo financování výstavby a údržby zpoplatněné silnice, jakož i jejího provozování po dobu trvání dohody.

Skutkový stav, průběh řízení a předběžné otázky

9. Většina zpoplatněných silnic v Irsku je spravována soukromými subjekty na základě dohod uzavřených s NRA. Dvě z těchto silnic, a sice Westlink Toll Road (část obchvatu Dublinu) a Dublin Tunnel (tunel spojující Dublin s přístavem), však provozuje NRA, která na nich vybírá mýtné [4]. Je třeba uvést, že až do srpna 2008 byla rovněž Westlink Toll Road provozována soukromým subjektem na základě dohody uzavřené s NRA. Tento subjekt však odmítl nést náklady na změnu mýtného systému, takže NRA vypověděl dohodu a převzal přímé provozování této silnice.

3 — Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

4 — Jak vyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, NRA pověřil třetí strany technickými úkony souvisejícími s vybíráním mýtného, avšak za jiných podmínek než v případě dohod o provozování uzavřených na základě článku 63 Road Act 1993 (silniční zákon z roku 1993), přičemž výnosy z mýtného jdou na účet NRA.

10. Mýtné zaplacené uživateli silnic, a to silnic provozovaných soukromými subjekty i silnic, které spravuje NRA, je navýšeno o DPH. NRA však požádal Revenue Commissioners (příslušný daňový orgán) o vrácení daně za červenec a srpen 2010 v souvislosti se dvěma státními silnicemi, které přímo spravuje, přičemž tvrdil, že jakožto veřejnoprávní subjekt není podle ustanovení provádějících čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112 osobou povinnou k DPH. Vzhledem k tomu, že Revenue Commissioners odmítl DPH vrátit, podal NRA proti tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu.

11. Vzhledem k tomu, že daný soud měl pochybnosti o správném výkladu ustanovení směrnice 2006/112/ES, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud veřejnoprávní subjekt vykonává činnost spočívající v poskytování přístupu k silnici zpoplatněné mýtem a pokud se v daném členském státě vyskytují soukromé subjekty, které vybírají mýtné na různých zpoplatněných silnicích na základě dohody s dotčeným veřejnoprávním subjektem podle vnitrostátních právních předpisů, musí být čl. 13 [odst. 1] druhý pododstavec směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že dotčený veřejnoprávní subjekt je nutné považovat za konkurující dotčeným soukromým subjektům, a že pokud by s tímto veřejnoprávním subjektem nebylo zacházeno jako s osobou povinnou k dani, je nutné mít za to, že by to vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže bez ohledu na skutečnost, že a) neexistuje a nemůže existovat žádná skutečná hospodářská soutěž mezi daným veřejnoprávním subjektem a dotčenými soukromými subjekty a b) neexistuje žádný důkaz, že by soukromý subjekt měl reálnou možnost vstoupit na trh za účelem výstavby a provozu zpoplatněné silnice, která by konkurovala zpoplatněné silnici provozované veřejnoprávním subjektem?

2) Pokud se neuplatní žádná domněnka, jaké úkony je potřeba provést za účelem určení, zda došlo k výraznému narušení hospodářské soutěže ve smyslu čl. 13 [odst. 1] druhého pododstavce směrnice 2006/112?"

12. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla Soudnímu dvoru dne 6. července 2015. Účastníci původního řízení a Komise předložili písemná vyjádření. Tito účastníci řízení, jakož i německá a polská vláda byli zastoupeni na jednání konaném dne 25. května 2016.

Analýza

13. Předběžné otázky v projednávané věci, které je třeba zkoumat společně, vychází z předpokladu, který předkládající soud výslovně uvedl ve svém rozhodnutí a podle kterého NRA při vybírání mýtného jedná jako orgán veřejné moci ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112. Předkládající soud se tak domnívá, že NRA může být případně považován za osobu povinnou k dani pouze v případě, že by nezdanění jeho činnosti vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže. Předkládající soud tedy požádal Soudní dvůr o výklad čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, neboť předpokládal, že se použije čl. 13 odst. 1 první pododstavec uvedené směrnice. O opodstatněnosti předpokladu předkládajícího soudu však nejsem zcela přesvědčen. Považuji proto za užitečné věnovat této otázce několik úvodních poznámek [5].

5 — Pro úplnost je třeba ještě dodat, že uplatnění čl. 13 odst. 1 třetího pododstavce směrnice 2006/112 je v původním řízení vyloučeno, neboť vybírání mýtného nespadá pod typ činností uvedených v příloze I dané směrnice. Konkrétně nespadá do oblasti přepravy zboží a přepravy osob (body 3 a 5, příloha I) – viz rozsudek ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 4).

Vybírání mýtného jako činnost uskutečněná orgánem veřejné moci

14. Podle čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 se veřejnoprávní subjekty nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují „jako orgány veřejné moci“. Vyvstává tedy otázka, zda takové subjekty, jako je NRA, vystupují při vybírání mýtného za užívání veřejných silnic jako orgány veřejné moci.

15. Je zjevné, že zajištění existence a fungování takové vhodné veřejné infrastruktury, jako je silniční infrastruktura, je úkolem orgánů veřejné moci, takže subjekty odpovědné za provedení tohoto úkolu jednají jako orgány veřejné moci. Soudní dvůr měl nicméně v řadě rozsudků za to, že zpřístupnění silniční infrastruktury proti zaplacení mýtného je poskytnutím služby za úplatu ve smyslu ustanovení unijního práva týkajících se DPH [6]. To lze vysvětlit zejména tím, že je-li takové mýtné vybíráno za užívání určitých úseků silnic, a nikoliv obecně za užívání celé silniční sítě v dané zemi nebo za všechny silnice určité třídy, jedná se o silnice s vyšším standardem (například dálnice) nebo netypické úseky silnic (například tunely nebo značně dlouhé mosty). Obecně platí, že v takových případech existuje rovněž alternativa umožňující dojet na stejné místo za využití nezpoplatněných silnic. Zpřístupnění takové silnice již nespadá pod úkol veřejné moci spočívající v zajištění silniční infrastruktury a podobá se službě obchodní povahy [7].

16. V týchž rozsudcích však Soudní dvůr odmítl tezi Komise, že pojem „orgán veřejné moci“ ve smyslu stávajícího čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112 [8] vyžaduje striktní výklad, tedy výklad omezený na úkoly veřejné moci, což vylučuje činnost spočívající v zpřístupnění silniční infrastruktury proti zaplacení mýtného [9]. Takový postoj Soudního dvora je pochopitelný, vezmeme-li v úvahu, že podle ustanovení unijního práva v oblasti DPH jsou osobami povinnými k dani osoby vykonávající ekonomickou činnost [10]. Článek 13 směrnice 2006/112 tak ze zdanění vylučuje pouze ekonomické činnosti, neboť vyloučení neekonomických činností by nedávalo smysl [11].

17. Soudní dvůr připomněl, že činnostmi vykonávanými v postavení orgánu veřejné moci jsou podle jeho judikatury ty činnosti, které veřejnoprávní subjekty vykonávají v rámci pro ně stanoveného zvláštního právního režimu, s vyloučením činností, které vykonávají za týchž právních podmínek jako soukromé hospodářské subjekty [12].

18. Soudní dvůr při odmítnutí teze Komise implicitně připustil, že vybírání mýtného lze považovat za činnost orgánu veřejné moci i za ekonomickou činnost soukromých subjektů, a to i ve státech, kde tyto dva systémy vybírání mýtného existují společně [13]. Nejsem však toho názoru, že by bylo třeba z těchto rozsudků vyvodit, že veřejný subjekt vybírající mýtné jedná vždy jako orgán veřejné moci ve smyslu čl. 13 odst. 1 prvního pododstavce směrnice 2006/112.

6 — Viz rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Francie (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 36), Komise v. Irsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 34), Komise v. Spojené království (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 46), Komise v. Nizozemsko (C-408/97, EU:C:2000:427, bod 30).

7 — V tomtéž smyslu viz stanovisko generálního advokáta S. Albery ve věci Komise v. Nizozemsko (C-408/97, EU:C:2000:43, bod 52).

8 — Uvedené rozsudky byly vydány na základě šesté 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. 1997, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). Článek 4 odst. 5 šesté směrnice odpovídal čl. 13 odst. 1 směrnice 2006/112.

9 — Viz rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Francie (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 41), Komise v. Irsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 39), Komise v. Spojené království (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 51), Komise v. Nizozemsko (C-408/97, EU:C:2000:427, bod 36).

10 — Viz čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

11 — Viz rozsudek ze dne 16. července 2009, Komise v. Irsko (C-554/07, nezveřejněný, EU:C:2009:464, bod 40 a citovaná judikatura).

12 — Viz rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Francie (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 40), Komise v. Irsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 38), Komise v. Spojené království (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 50), Komise v. Nizozemsko (C-408/97, EU:C:2000:427, bod 35).

13 — Viz zejména rozsudek ze dne 12. září 2000, Komise v. Spojené království (C-359/97, EU:C:2000:426, body 56 a 57).

19. Uvedené rozsudky byly vydány v řízeních týkajících se nesplnění povinností členského státu. Soudní dvůr rozhodl, že Komise v těchto řízeních neprokázala a ani se nesnažila prokázat, že veřejné subjekty v jednotlivých žalovaných členských státech vybíraly mýtné za stejných podmínek jako soukromé hospodářské subjekty[14]. V takové situaci a vzhledem ke kontradiktorní povaze řízení o nesplnění povinnosti mohl Soudní dvůr pouze konstatovat, že žalované členské státy tím, že nepodrobily DPH mýtné vybrané veřejnými subjekty, neporušily povinnosti, které pro ně vyplývají ze Smluv.

20. To však podle mého názoru neznamená, že stávající čl. 13 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že veřejné subjekty, které vybírají mýtné, jednají vždy jako orgány veřejné moci. Tato otázka vyžaduje individuální analýzu jednotlivých případů za použití kritéria, které jsem uvedl v bodě 17 tohoto stanoviska. Připomínám, že podle tohoto kritéria je třeba určit, zda veřejné subjekty jednají v rámci pro ně stanoveného zvláštního právního režimu, nebo podle obecných pravidel, která se vztahují nebo se mohou rovněž vztahovat na soukromé subjekty.

21. Pokud jde o projednávanou věc, posouzení, zda veřejný subjekt, který vybírá mýtné, jedná pouze na základě ustanovení, která se na něj vztahují, nebo rovněž podle obecných zásad, přísluší vnitrostátním soudům. Chtěl bych však upozornit na následující body.

22. Jak vyplývá z informací uvedených v předkládacím usnesení, NRA byl zřízen na základě silničního zákona z roku 1993, jenž upravuje také zásady jeho činnosti. Podle ustanovení uvedeného zákona je NRA oprávněn zavést mýtný systém na státních silnicích, které provozuje. Je také oprávněn přijmout prováděcí předpisy k fungování takového mýtného systému. NRA může sám vybírat toto mýtné nebo svěřit jeho vybírání soukromému subjektu[15].

23. Mohlo by se tak zdát, že když NRA vybírá mýtné, jedná v rámci pro něj stanoveného zvláštního právního režimu, který je bezpochyby tvořen ustanoveními silničního zákona z roku 1993. Je však třeba mít na paměti, že soukromé subjekty, které provozují zpoplatněné silnice na základě dohod uzavřených s NRA, jednají rovněž na základě téhož zákona, jakož i prováděcích předpisů přijatých NRA. Podobně jako soukromé subjekty je tedy NRA při výběru tohoto mýtného vázán vlastními prováděcími předpisy, které upravují dotčený mýtný systém (tedy mýtný systém použitelný na daný úsek státní silnice).

24. Není tedy vyloučeno, že NRA jedná jako orgán veřejné moci jen v případě, kdy rozhoduje o zavedení mýtného systému na určitém silničním úseku a přijímá prováděcí předpisy týkající se tohoto systému, avšak v případě, kdy vybírá uvedené mýtné, jedná naproti tomu podle týchž pravidel jako soukromý subjekt. V takové situaci by se vyloučení stanovené v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112 nepoužilo. Mám za to, že předkládající soud by měl ve světle výše uvedených úvah přezkoumat svůj předpoklad, že NRA při vybírání mýtného jedná jako orgán veřejné moci a vztahuje se tak na něj uvedené vyloučení. Pokud by předkládající soud dospěl po tomto novém zkoumání k závěru, že NRA při výběru mýtného nejedná jako orgán veřejné moci, předběžné otázky v projednávané věci by byly bezpředmětné.

14 — Viz rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Francie (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 42), Komise v. Irsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 40), Komise v. Spojené království (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 52), Komise v. Nizozemsko (C-408/97, EU:C:2000:427, bod 37).

15 — Viz body 6 až 8 tohoto stanoviska.

K předběžným otázkám

25. Podstatou předběžných otázek, které předkládající soud klade v projednávané věci a které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 13 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že pokud podle vnitrostátního práva členského státu mýtné může být a je skutečně vybíráno veřejnoprávními i soukromými subjekty, veřejnoprávní subjekty musí být považovány za osoby povinné k DPH z důvodu výrazného narušení hospodářské soutěže, i když neexistuje žádná reálná možnost přímé konkurence mezi silnicemi, na kterých vybírá mýtné veřejnoprávní subjekt, a silnicemi, na kterých jej vybírá soukromý subjekt.

26. Za účelem správného výkladu čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 je třeba toto ustanovení zasadit do společného systému DPH. Podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce této směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost. Je třeba připomenout, že zpřístupnění silniční infrastruktury proti zaplacení mýtného představuje podle judikatury Soudního dvora [16] takovou činnost. Subjekt uskutečňující tuto činnost je tedy v zásadě osobou povinnou k dani. Článek 13 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 však stanoví, že veřejnoprávní subjekty, které jednají jako orgány veřejné moci, nemají být považovány za osoby povinné k dani. Činnost vykonávaná veřejným subjektem jakožto orgánem veřejné moci je podle výše uvedené judikatury Soudního dvora [17] činností uskutečňovanou v rámci pro něj stanoveného zvláštního právního režimu. Toto vyloučení je tedy založeno na předpokladu, že veřejný subjekt vykonává svou činnost na základě určitého monopolu: vzhledem k tomu, že se na tuto činnost vztahují ustanovení specifická pro tento subjekt, nemůže být v zásadě vykonávaná jinými, zejména soukromými subjekty. V tomto případě nehrozí narušení hospodářské soutěže, neboť hospodářská soutěž je v zásadě vyloučena.

27. Článek 13 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 však omezuje pravidlo uvedené v prvním pododstavci tohoto ustanovení tím, že stanoví navrácení k obecné zásadě zdanění ekonomické činnosti, pokud by nezdanění činnosti uskutečněné veřejnoprávním subjektem výrazně narušilo hospodářskou soutěž. Druhý pododstavec se má logicky uplatnit v případě, že činnost veřejného subjektu, byť uskutečněná v pro něj stanoveném zvláštním právním rámci, nemá povahu monopolu, a může být tedy uskutečněna jinými, zejména soukromými subjekty. Předpoklad neexistence narušení hospodářské soutěže se totiž v takovém případě neuplatní.

28. Podle této logiky Soudní dvůr, zasedající ve velkém senátu, rozhodl, že pokud jde o poskytování parkovacích míst veřejnoprávními subjekty za úplatu, narušení hospodářské soutěže, k nimž by vedlo zacházení s veřejnoprávními subjekty jako s osobami nepovinnými k dani, musí být posuzována podle typu činnosti, o kterou se jedná, a nikoliv podle dotčeného trhu a možnosti, že na něm skutečně dojde k narušení hospodářské soutěže [18].

29. Soudní dvůr takto rozhodl ze dvou důvodů. Zaprvé stávající čl. 13 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být vykládán ve světle třetího pododstavce téhož ustanovení. Tento pododstavec stanoví, že veřejné subjekty se vždy považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze I směrnice, přičemž není důležité, zda v praxi může na daném trhu dojít k narušení hospodářské soutěže. Stávající čl. 13 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 musí být *per analogiam* vykládán tak, že se vztahuje na typ činnosti jako takové, a nikoliv na situace na jednotlivých trzích [19].

16 — Viz bod 15 tohoto stanoviska.

17 — Viz bod 17 tohoto stanoviska.

18 — Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 31 až 40 a bod 1 výroku).

19 — Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 38 až 40).

30. Zadruhé zásady neutrality DPH a právní jistoty rovněž podle Soudního dvora brání výkladu stávajícího čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 v tom smyslu, že možnost narušení hospodářské soutěže musí být posouzena s ohledem na situaci na dotyčném trhu. Takový výklad totiž vede nejen k rozdílnému zacházení s veřejnými a soukromými subjekty, ale také s jednotlivými veřejnými subjekty, neboť pro tentýž typ činnosti by některé tyto subjekty mohly být považovány za osoby povinné k dani a jiné nikoliv. To by vedlo k porušení zásady neutrality DPH [20]. Takový výklad by mimoto vyžadoval provedení složitých ekonomických analýz na jednotlivých trzích, jejichž výsledky by se mohly ostatně v průběhu času lišit, což by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty [21].

31. Na rozdíl od tvrzení, která NRA uvádí ve svém písemném vyjádření v projednávané věci, mám za to, že tento závěr Soudního dvora musí být vykládán v tom smyslu, že stanoví domněnku existence narušení hospodářské soutěže. Soudní dvůr výslovně rozhodl, že stávající čl. 13 odst. 1 třetí pododstavec směrnice 2006/112 spočívá na domněnce existence narušení hospodářské soutěže v případě, že veřejné subjekty uskutečňují jednu z kategorií činností uvedených ve stávající příloze I směrnice [22]. Soudní dvůr dále uvedl, že v jednotlivých členských státech mohou existovat další kategorie činností, které sice nejsou uvedeny v příloze směrnice, ale jsou uskutečňovány veřejnými i soukromými subjekty. Právě na ně se vztahuje stávající čl. 13 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 [23]. Soudní dvůr konečně konstatoval, že tato dvě ustanovení (tedy stávající druhý a třetí pododstavec čl. 13 odst. 1) vycházejí ze stejné logiky [24].

32. Podle mého názoru lze tyto úvahy Soudního dvora vykládat pouze tak, že pokud je ve vnitrostátním právu členského státu určitý typ činností vykonáván veřejnoprávním subjektem v pro něj stanoveném zvláštním právním rámci, avšak tytéž činnosti jsou nebo mohou být současně vykonávány i soukromými subjekty na základě obecných pravidel, je třeba předpokládat existenci narušení hospodářské soutěže bez ohledu na skutečnou situaci na dotčeném trhu. V důsledku toho je třeba veřejnoprávní subjekty považovat podle čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112 ve vztahu k tomuto typu činností za osoby povinné k dani.

33. Soudní dvůr založil výše uvedený rozsudek na analýze ustanovení unijního práva, která se týkají zdanění činností uskutečněných veřejnoprávními subjekty, a nikoliv na konkrétní specifické činnosti, které se tato věc týkala, a sice poskytování parkovacích míst za úplatu. Podle mého názoru tedy neexistuje žádný důvod pro to, aby se tato linie judikatury nevtahovala na další typy činností, například na zpřístupňování silniční infrastruktury proti zaplacení mýtného. Pokud je taková činnost vykonávána výlučně veřejnoprávním subjektem nebo veřejnoprávními subjekty v rámci pro ně stanoveného zvláštního právního režimu, tedy na základě monopolu, neexistuje žádné riziko narušení hospodářské soutěže. Veřejné subjekty vykonávající tyto činnosti nesmí být tedy považovány za osoby povinné k dani. Naproti tomu v případě, že – jak je tomu v Irsku – mohou mýtné vybírat i soukromé subjekty, nespadá taková činnost pod monopol veřejného subjektu, takže je třeba předpokládat existenci narušení hospodářské soutěže, a tudíž uplatnit DPH rovněž na plnění uskutečněná veřejnoprávními subjekty. V tomto ohledu je irelevantní, že silnice, na kterých je mýtné vybíráno veřejnými subjekty, nejsou v konkurenčním vztahu k silnicím, na kterých je toto mýtné vybíráno soukromými subjekty. Podstatným aspektem je totiž totožnost typu uskutečňované činnosti, a nikoliv situace charakterizující daný trh, tj. dotčený silniční úsek nebo silnice spojující určité lokality.

20 — Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 42 až 45).

21 — Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 47 až 51).

22 — Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 35).

23 — Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 36 a 37).

24 — Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 38). Viz rovněž stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madury ve věci Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:345, body 18 a 19).

34. Některé důvody, na které odkázal Soudní dvůr v uvedeném rozsudku, jenž byl vydán ve věci týkající se služeb spočívajících v poskytování parkovacích míst za úplatu v řadě obcí Spojeného království, mohou být samozřejmě méně relevantní v projednávané věci, která se týká zpřístupnění silniční infrastruktury za úplatu subjektem s celostátní působností. Zaprvé totiž neexistuje žádný problém rozdílného zacházení s různými veřejnými subjekty, neboť takový subjekt je jakožto ústřední orgán z podstaty věci jediný. Zadruhé otázka analýzy existence či neexistence narušení hospodářské soutěže je patrně méně složitá, pokud jde o silniční úsek, než v případě parkovacích míst. Rozhodnutí zdanit či nezdanit zpřístupnění silniční infrastruktury může být tedy z hlediska právní jistoty méně sporné.

35. Na druhé straně však výklad ustanovení unijního práva nemůže záviset na struktuře orgánů veřejné moci v jednotlivých členských státech, ale musí být univerzální, aby bylo možné jej uplatnit na celém území Unie. Není přitom vyloučeno, že tytéž problémy, jaké uvedl Soudní dvůr v souvislosti s poskytováním parkovacích míst, mohou nastat v některých členských státech rovněž v souvislosti se zpřístupňováním silniční infrastruktury. Navíc diskuze vedené v projednávané věci ohledně toho, zda a v jakém rozsahu úsek zpoplatněné silnice označený jako Westlink Toll Road, který je součástí západního obchvatu Dublinu, představuje konkurenci pro východní obchvat tohoto města, ukazují, že i pokud jde o silniční infrastrukturu, analýza možného narušení hospodářské soutěže není vždy jednoduchá a zřejmá.

36. Ve prospěch takového výkladu čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, podle něhož existence narušení hospodářské soutěže musí být posuzována podle typu činností, o něž se jedná, a nikoliv podle situace na dotyčném trhu, však podle mého názoru hovoří i další argument.

37. Předkládající soud měl ve svém rozhodnutí za to, že v praxi nemůže existovat konkurence mezi silničními úseky, na nichž je mýtné vybíráno NRA, a dalšími, ať již existujícími nebo budoucími, na kterých by mýtné mohlo být případně vybíráno soukromými subjekty. Předkládající soud při učinění tohoto zjištění zohlednil pouze konkurenci, která může existovat mezi silnicemi z hlediska jejich uživatelů, a dospěl k závěru, že takový typ konkurence není myslitelný. Z takové perspektivy je samozřejmě tento závěr odůvodněný, neboť řidič, který chce jet z místa A do místa B, nepojede do místa C pouze proto, že by tak zaplatil nižší mýtné.

38. Soukromé subjekty zpřístupňující silniční infrastrukturu proti zaplacení mýtného jsou však poskytovateli služeb nejen ve vztahu k uživatelům těchto silnic, ale i ve vztahu k takovým orgánům veřejné moci, jako je NRA v Irsku, které jim tento úkol svěřují. Silniční infrastruktura je totiž veřejná infrastruktura, jejíž výstavba a údržba jsou úkoly orgánů veřejné moci. Tyto orgány mohou svěřit plnění těchto úkolů soukromým subjektům výměnou za právo vybírat mýtné od uživatelů. V takové situaci jsou soukromé subjekty ve vztahu k orgánům veřejné moci poskytovateli služeb. Je irelevantní, že odměna za tuto službu nemá povahu předem stanovené ceny, ale má podobu práva vybírat mýtné.

39. Rozhodnutí svěřit provozování úseku zpoplatněné silnice soukromému subjektu závisí na řadě různých faktorů. Jedním z nich je bezpochyby výše mýtného, které může soukromý subjekt vybírat. Výše mýtného, které může být vybráno, představuje z hlediska tohoto soukromého subjektu rovněž jeden z hlavních faktorů pro rozhodnutí převzít danou činnost, neboť určuje její výnosnost.

40. Pokud má orgán veřejné moci zároveň možnost rozhodnout se, zda svěří provozování silnice a výběr mýtného soukromému subjektu, nebo zda bude tuto činnost vykonávat sám, nachází se automaticky v konkurenčním vztahu k soukromým subjektům, které by tuto činnost mohly rovněž vykonávat. Nezdanění činnosti vykonávané veřejným subjektem a zdanění téže činnosti v případě, kdy by byla vykonávána soukromým subjektem, vede v takové situaci nutně k narušení hospodářské soutěže. Při stejné výši mýtného pro uživatele bude totiž daná činnost výnosnější v případě, že je

vykonávána veřejným subjektem, než je-li vykonávána subjektem soukromým, který bude muset od mýtného vybraného od uživatelů odpočíst výši DPH odváděné státu. Tato rozdílná výnosnost má jednoznačně vliv na rozhodnutí orgánu veřejné moci svěřit provoz silnice soukromému subjektu, což postačuje ke konstatování existence narušení hospodářské soutěže.

41. Tento závěr je o to víc opodstatněný v případě, kdy orgán veřejné moci, který je oprávněn rozhodnout, že provozování silnice a výběr mýtného budou případně přenechány soukromému subjektu, může – jak je tomu v případě NRA – určit maximální výši uvedeného mýtného pro uživatele. V takovém případě se soukromé subjekty samozřejmě nacházejí v méně příznivé situaci, neboť mýtné, které vybírají a jehož maximální výše je předem určena, jim slouží nejen k pokrytí jejich nákladů a příslušného zisku, ale i k zaplacení DPH.

42. Tato analýza je podpořena argumentem, který vznesla na jednání polská vláda a podle kterého je možnost, že soukromý subjekt vstoupí na takový trh, jako je trh služeb spočívajících ve zpřístupnění silniční infrastruktury proti zaplacení mýtného, čistě teoretická, neboť tento vstup závisí na rozhodnutí orgánu veřejné moci. To je právě situace, v níž dochází k narušení hospodářské soutěže, jež odůvodňuje uplatnění čl. 13 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, neboť tento orgán veřejné moci přijímá rozhodnutí povolit vstup na trh soukromým subjektům a sám zároveň vykonává činnost na témže trhu, avšak za rozdílných podmínek, neboť není osobou povinnou k dani.

43. Tento závěr není zpochybněn ani argumentem, který NRA vznesl na jednání a podpořila jej německá vláda a podle kterého má výběr mýtného veřejným subjektem vystupujícím jako orgán veřejné moci jiné cíle než pouhé dosažení zisku, a to například omezení dopravy na určitém úseku nebo odklonění dopravy na jinou silnici. Tento argument je ostatně v rozporu s tvrzením vycházejícím z naprosté neexistence konkurence mezi jednotlivými silničními úseky.

44. Zaprvé rozhodnout o zdanění či nezdanění činnosti vykonávané veřejným subjektem v závislosti na cíli, který tato činnost sleduje, by bylo zcela v rozporu se zásadou právní jistoty. Zavedení mýtného může skutečně sledovat různé cíle. Někdy se jedná o omezení dopravy, někdy o přenesení nákladů na stavbu silnic na soukromý subjekt výměnou za právo vybírat poté mýtné na této silnici a někdy také o získání finančních prostředků na výstavbu a údržbu jiných veřejných silnic. Tyto cíle mohou být sledovány odděleně nebo společně a mohou se postupem času lišit, pokud jsou například náklady na výstavbu silnice amortizovány, ale mýtné je na této silnici nadále vybíráno. Nejedná se tedy o kritérium umožňující *a priori* a s jistotou určit, zda činnost musí být zdaněna.

45. Zadruhé sledování jiných cílů než jen dosahování příjmů neznamená, že výběr mýtného nemůže být svěřen soukromému subjektu. Informace, kdo vybírá na dané silnici mýtné, je v konečném důsledku pro její uživatele nepodstatná. Požadovaného chování uživatelů silnice lze tedy dosáhnout bez ohledu na subjekt, který mýtné vybírá.

46. Konečně zatřetí se v souladu s čl. 9 odst. 1 prvním pododstavcem směrnice 2006/112 osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která vykonává ekonomickou činnost, „a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. Vzhledem k tomu, že – jak víme[25] – zpřístupnění silniční infrastruktury proti zaplacení mýtného je ekonomická činnost ve smyslu tohoto ustanovení, účel a výsledky této činnosti nepředstavují vhodné rozlišovací kritérium pro určení, zda subjekt vykonávající tuto činnost musí být považován za osobu povinnou k dani.

47. Mám tedy za to, že pokaždé, když veřejnoprávní subjekt může v souladu s vnitrostátním právem svěřit výkon určité činnosti soukromým subjektům, i když ji může vykonávat sám, je třeba předpokládat existenci narušení hospodářské soutěže, pokud tato činnost není zdaněna, je-li vykonána veřejným subjektem, ale je zdaněna, je-li vykonána subjektem soukromým.

25 — Viz bod 15 tohoto stanoviska a judikatura v něm citovaná.

48. To neznamená, jak předestírala německá vláda na jednání, že v takovém případě musí být každá činnost orgánů veřejné moci uskutečněná za úplatu zdaněna z důvodu, že by mohla být teoreticky svěřena soukromým subjektům. Je pravda, že Soudní dvůr rozhodl, že při posuzování možnosti narušení hospodářské soutěže je třeba zohlednit nejen skutečnou hospodářskou soutěž, ale i potenciální hospodářskou soutěž [26]. Soudní dvůr však upřesnil, že čistě teoretickou možnost soukromého subjektu ujmout se činnosti nelze stavět na roveň existenci potenciální hospodářské soutěže, ale že tato možnost musí být skutečná, nikoliv čistě hypotetická [27].

49. Tuto zásadu je třeba vykládat společně se zásadou, podle které existence narušení hospodářské soutěže musí být zkoumána z hlediska typu činnosti, o kterou se jedná, a nikoliv situace na dotyčném trhu. Pokud je tedy, jak je tomu například v Německu, mýtné vybíráno výlučně orgány veřejné moci (nebo jejich jménem a na jejich účet), neexistuje žádná skutečná možnost, aby soukromé subjekty vykonávaly tuto činnost, takže neexistuje ani potenciální hospodářská soutěž, a tedy žádná možnost, že by tato byla narušena. Naproti tomu pokud – jak je tomu v Irsku – právo stanoví možnost svěřit výběr mýtného soukromým subjektům, a i v praxi se jedná o nejčastější případ, neboť NRA vybírá mýtné pouze výjimečně, a to na dvou úsecích, je podle mého názoru zřejmé, že možnost, že soukromé subjekty budou vykonávat tuto činnost, nelze považovat za čistě teoretickou.

50. Článek 13 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 mimoto vyžaduje, aby narušení hospodářské soutěže způsobená nezdaněním činnosti veřejného subjektu byla výrazná. Podle judikatury Soudního dvora je třeba tento výraz vykládat *per analogiam* s ustanoveními čl. 13 odst. 1 třetího pododstavce směrnice 2006/112 v tom smyslu, že s veřejnými subjekty lze zacházet jako s osobami nepovinnými k dani pouze v případě, kdy by to vedlo jen k zanedbatelným narušením hospodářské soutěže [28].

51. Určení, zda jsou narušení hospodářské soutěže v posuzovaném případě více než zanedbatelná, je skutkovým zjištěním, které samozřejmě přísluší vnitrostátním orgánům a soudům. Je třeba pouze zdůraznit, že zjištění, že narušení hospodářské soutěže jsou zanedbatelná, nezpochybňuje domněnku existence takových narušení, ale umožňuje pouze nezdanit činnost veřejného subjektu *navzdory* těmto narušením.

Závěry

52. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Appeal Commissioners (odvolací orgán v oblasti cel a daní, Irsko) následovně:

„Článek 13 odst. 1 druhý pododstavec směrnice Rady 2006/112 ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pokud podle vnitrostátního práva členského státu mýtné může být a skutečně je vybíráno veřejnoprávními i soukromými subjekty, veřejnoprávní subjekty je třeba považovat za osoby povinné k DPH z důvodu výrazného narušení hospodářské soutěže, i když neexistuje skutečná možnost přímé konkurence mezi silnicemi, na kterých je mýtné vybíráno veřejnoprávním subjektem, a silnicemi, na kterých je vybíráno soukromým subjektem.“

26 — Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, body 60 až 63).

27 — Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 64).

28 — Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 76 a bod 3 výroku).