



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
MACIEJ SZPUNAR  
prednesené 8. septembra 2016<sup>1</sup>

**Vec C-344/15**

**National Roads Authority  
proti  
The Revenue Commissioners**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Appeal Commissioners, (Odvolací daňový a colný úrad, Írsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Daň z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Článok 13 ods. 1 — Zdaniteľné osoby — Činnosti alebo transakcie, ktorých sa subjekty spravujúce sa verejným právom zúčastňujú ako orgány verejnej moci — Výstavba a správa spoplatnených ciest — Narušenie hospodárskej súťaže“

### Úvod

1. Podrobenie činnosti verejnoprávnych subjektov, ktoré konajú ako orgány verejnej moci, dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) sa môže zdať ako zbytočné, pretože vedie k značným administratívnym komplikáciám a okrem presunu finančných prostriedkov z jedného účtu na druhý nemá pre verejné financie žiadny iný viditeľný vplyv. Ak sú však činnosti verejnoprávnych subjektov zo svojej povahy podobné ako bežné ekonomické činnosti, v prospech takéhoto zdanenia svedčia dva hlavné dôvody.

2. Po prvé zásada všeobecného uplatnenia DPH vyžaduje, aby DPH, pokiaľ je to možné, podliehala každá ekonomická činnosť. Po druhé v prípade, že verejnoprávne subjekty vykonávajú činnosti na rovnakom základe, ako ich vykonávajú alebo môžu vykonávať súkromné subjekty, avšak bez toho, aby tieto činnosti podliehali dani, vedie to k určitému druhu narušenia hospodárskej súťaže.<sup>2</sup>

3. Normotvorca Únie preto stanovil, že činnosti vykonávané verejnoprávnymi subjektmi sa zdaňujú v prípade, keď by absencia takéhoto zdanenia viedla k narušeniu hospodárskej súťaže. Touto zásadou sa už Súdny dvor zaoberal v mnohých rozsudkoch, avšak ešte stále spôsobuje v praxi problémy. Prejednávaná vec poskytuje príležitosť niektoré z týchto problémov odstrániť, ako aj doplniť existujúcu judikatúru.

<sup>1</sup> — Jazyk prednesu: poľština.

<sup>2</sup> — Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci *Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, body 22 až 27).

## Právny rámec

### *Právo Únie*

4. Podľa článku 13 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty:<sup>3</sup>

„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.

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.“

### *Írske právo*

5. Ustanovením írskoho práva, ktoré preberá článok 13 ods. 1 smernice 2006/112 a ktoré platilo v čase rozhodnom pre okolnosti vo veci samej, bol článok 8 ods. 2A Value Added Tax Act, 1972 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1972), ktorý bol do tohto zákona doplnený článkom 117 ods. 1 písm. b) Finance Act 2010 (finančný zákon z roku 2010).

6. National Roads Authority (Národný cestný úrad), odvolateľ vo veci samej (ďalej len „NRA“), bol podľa Roads Act, 1993 (cestný zákon z roku 1993) zriadený ako nezávislý orgán verejnej moci zodpovedný za výstavbu a správu štátnych ciest. Podľa článku 17 ods. 1 tohto zákona prináleží tomuto orgánu povinnosť zabezpečiť existenciu bezpečnej a efektívnej siete štátnych ciest.

7. V súlade s článkami 56 a 57 cestného zákona z roku 1993 platí, že NRA má ako „cestný úrad“ pre štátne cesty právo zaviesť vo vzťahu k vybraným štátnym cestám mýtny systém. Podľa ustanovenia článku 61 tohto zákona je tiež oprávnený prijať vykonávacie predpisy týkajúce sa tohto mýtného systému.

8. Podľa článku 58 cestného zákona z roku 1993 je NRA oprávnený vyberať mýto v takej výške, akú sám stanoví vo vykonávacích predpisoch, ktoré prijme. Na základe článku 63 tohto zákona však NRA môže na základe dohody zveriť vyberanie mýta tretím osobám. Takéto dohody okrem toho, že priznávajú právo na výber mýta, ukladajú tretím osobám aj povinnosti týkajúce sa výstavby a údržby alebo financovania výstavby a údržby príslušnej spoplatnenej cesty, ako aj jej správy počas trvania dohody.

3 — Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

## Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

9. Väčšinu štátnych spoplatnených ciest v Írsku spravujú súkromné subjekty na základe dohôd uzavretých s NRA. Dve z týchto ciest, konkrétne cestu Westlink Toll Road (časť obchvatu Dublinu) a Dublinský tunel (tunel, ktorý spája Dublin s prístavom), však spravuje NRA, ktorý na nich zároveň vyberá príslušné mýto.<sup>4</sup> Treba poznamenať, že až do augusta 2008 spravoval cestu Westlink Toll Road súkromný subjekt, a to na základe dohody uzavretej s NRA. Tento subjekt však nebol ochotný niesť náklady na zmenu mýtného systému, v dôsledku čoho NRA vypovedal dohodu, ktorú s ním uzavrel, a zároveň prevzal priamu správu tejto cesty.

10. Mýto vyberané od užívateľov ciest, ktoré spravujú súkromné subjekty, ako aj NRA, zahŕňa aj DPH. NRA však požiadal Revenue Commissioners (daňový a colný úrad) o vrátenie tejto dane za zdaňovacie obdobie júl a august 2010 v súvislosti s dvoma štátnymi cestami, ktoré priamo spravuje, pričom tvrdil, že ako verejnoprávny subjekt nie je podľa ustanovení preberajúcich článok 13 ods. 1 smernice 2006/112 zdaniteľnou osobou na účely DPH. Keďže Revenue Commissioners odmietol DPH vrátiť, NRA sa proti tomuto rozhodnutiu odvolal na vnútroštátny orgán, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

11. Vzhľadom na to, že vnútroštátny orgán, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, má pochybnosti o správnom výklade ustanovení smernice 2006/112, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

- „1. Pokiaľ subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, vykonáva takú činnosť, akou je poskytovanie prístupu k ceste za úhradu mýta, a pokiaľ v členskom štáte existujú súkromné subjekty, ktoré vyberajú mýto na iných spoplatnených cestách na základe dohody s dotknutým subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom, v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi, má sa článok 13 [ods. 1] smernice Rady 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že dotknutý subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, treba považovať za subjekt konkurujúci príslušným súkromným subjektom, takže pokiaľ by sa subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, považoval za nezdaniteľnú osobu, viedlo by to k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže bez ohľadu na to, že a) neexistuje a nemôže existovať skutočná hospodárska súťaž medzi subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom a dotknutými súkromnými prevádzkovateľmi a b) neexistuje dôkaz o tom, že je reálne možné, aby súkromný prevádzkovateľ vstúpil na trh a vybudoval a prevádzkoval spoplatnenú cestu, ktorá by konkurovala spoplatnenej ceste prevádzkovej subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom?
2. Ak sa neuplatní žiadna domnienka, na základe akých kritérií by sa dalo určiť, či dochádza k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže v zmysle článku 13 [ods. 1] smernice Rady 2006/112/ES?“

12. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 6. júla 2015. Písomné pripomienky predložili účastníci konania vo veci samej a Európska komisia. Uvedené subjekty, rovnako ako nemecká a poľská vláda boli zastúpené na pojednávaní, ktoré sa konalo 25. mája 2016.

4 — Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, NRA zveruje zodpovednosť za technickú stránku výberu mýta tretím osobám, avšak za iných podmienok ako v prípade dohôd o správe uzatvorených na základe článku 63 cestného zákona z roku 1993, pričom výnosy z mýta sa pripisujú na účet NRA.

## Analýza

13. Prejudiciálne otázky v tejto veci, ktoré treba preskúmať spoločne, vychádzajú z predpokladu, ktorý vnútroštátny orgán, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, výslovne uviedol vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania a podľa ktorého NRA pri vyberaní mýta koná ako orgán verejnej moci v zmysle článku 13 ods. 1 prvého pododseku smernice 2006/112. Vnútroštátny orgán sa v tejto súvislosti domnieva, že NRA možno potenciálne považovať za zdaniteľnú osobu iba v prípade, keď by nezdanenie jeho činností viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže. Z tohto dôvodu vnútroštátny orgán požiadal Súdny dvor o výklad článku 13 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112, pričom predpokladal, že článok 13 ods. 1 prvý pododsek uvedenej smernice je uplatniteľný. Nie som však úplne presvedčený o správnosti predpokladu vnútroštátneho orgánu. Preto by som sa najprv rád zaoberal touto otázkou.<sup>5</sup>

### *Vyberanie mýta ako činnosť vykonávaná orgánom verejnej moci*

14. Podľa článku 13 ods. 1 prvého pododseku smernice 2006/112 platí, že subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby, pokiaľ ide o činnosti, ktorých sa zúčastňujú ako „orgány verejnej moci“. Vystáva teda otázka, či subjekty, akým je NRA, vystupujú pri vyberaní mýta za užívanie verejných ciest ako orgány verejnej moci.

15. Je zjavné, že zabezpečenie existencie a fungovania náležitej verejnej infraštruktúry, akou je cestná infraštruktúra, je úlohou orgánu verejnej moci, takže orgány zodpovedné za plnenie tejto úlohy skutočne konajú ako orgány verejnej moci. Zároveň však Súdny dvor v mnohých rozsudkoch uviedol, že sprístupnenie cestnej infraštruktúry po zaplatení mýta predstavuje poskytnutie služieb za protihodnotu v zmysle ustanovení práva Únie týkajúcich sa DPH.<sup>6</sup> To možno vysvetliť najmä tým, že ak sa takéto mýto vyberá za používanie určitých cestných úsekov, a nie všeobecne za používanie celej cestnej siete alebo všetkých ciest určitej triedy, ide o cesty s vyšším štandardom (napríklad diaľnice) alebo netypické úseky ciest (napríklad tunely alebo značne dlhé mosty). Všeobecne platí, že v takýchto prípadoch existuje aj alternatíva, ktorá umožňuje dôjsť na rovnaké miesto využitím nespoplatnených ciest. Sprístupnenie takýchto ciest nepatrí do právomoci orgánu verejnej moci týkajúcej sa zabezpečenia cestnej infraštruktúry a podobá sa službe obchodnej povahy.<sup>7</sup>

16. Na druhej strane však Súdny dvor v tých istých rozsudkoch odmietol tvrdenie Komisie, že pojem „orgán verejnej moci“ v zmysle aktuálneho znenia článku 13 ods. 1 prvého pododseku smernice 2006/112<sup>8</sup> by sa mal vykladať reštriktívne, teda tak, že odkazuje len na výkon verejnej moci, čo by vylučovalo činnosť spočívajúcu v sprístupnení cestnej infraštruktúry po zaplatení mýta.<sup>9</sup> Takýto postoj Súdneho dvora je pochopiteľný, ak vezmeme do úvahy, že podľa ustanovení práva Únie v oblasti DPH sú zdaniteľnými osobami osoby, ktoré vykonávajú ekonomickú činnosť.<sup>10</sup> Článok 13 smernice 2006/112 tak zo zdanenia vylučuje len činnosti ekonomickej povahy, pretože vylúčenie neekonomických činností by nedávalo zmysel.<sup>11</sup>

5 — Pre úplnosť treba poznamenať, že uplatnenie článku 13 ods. 1 tretieho pododseku smernice 2006/112 je vo veci samej vylúčené, keďže vyberanie mýta nepatrí medzi činnosti uvedené v prílohe I tejto smernice. Konkrétne nepatrí medzi činnosti týkajúce sa prepravy tovaru a prepravy cestujúcich (príloha I, body 3 a 5): pozri rozsudok z 12. septembra 2000, Komisia/Írsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 4).

6 — Pozri rozsudky z 12. septembra 2000, Komisia/Francúzsko (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 36), Komisia/Írsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 34), Komisia/Spojené kráľovstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 46) a Komisia/Holandsko (C-408/97, EU:C:2000:427, bod 30).

7 — Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Alber vo veci Komisia/Holandsko (C-408/97, EU:C:2000:43, bod 52).

8 — Uvedené rozsudky boli vyhlásené na základe šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1, Mím. vyd. 09/001, s. 23). Článok 4 ods. 5 šiestej smernice zodpovedal článku 13 ods. 1 smernice 2006/112.

9 — Pozri rozsudky z 12. septembra 2000, Komisia/Francúzsko (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 41), Komisia/Írsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 39), Komisia/Spojené kráľovstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 51) a Komisia/Holandsko (C-408/97, EU:C:2000:427, bod 36).

10 — Pozri článok 9 ods. 1 smernice 2006/112.

11 — Pozri rozsudok zo 16. júla 2009, Komisia/Írsko (C-554/07, neuvyverejnený, EU:C:2009:464, bod 40 a citovanú judikatúru).

17. Súdny dvor konštatoval, že činnosťami vykonávanými v postavení orgánu verejnej moci sú podľa jeho judikatúry činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom v rámci pre nich stanoveného osobitného právneho režimu, s vylúčením činností, ktoré vykonávajú za rovnakých právnych podmienok ako súkromné subjekty.<sup>12</sup>

18. Odmietnutím tvrdenia Komisie Súdny dvor implicitne potvrdil, že vyberanie mýta možno považovať za činnosť orgánu verejnej moci aj za ekonomickú činnosť súkromných subjektov, a to aj v štátoch, kde tieto dva systémy vyberania mýta koexistujú.<sup>13</sup> Nemyslím si však, že na základe týchto rozsudkov by sa malo dospieť k záveru, že subjekt verejného práva vyberajúci mýto koná vždy ako orgán verejnej moci v zmysle článku 13 ods. 1 prvého pododseku smernice 2006/112.

19. Uvedené rozsudky boli vyhlásené v konaniach týkajúcich sa nesplnenia povinností členského štátu. Ako uviedol Súdny dvor, v týchto konaniach Komisia nepreukázala a ani sa nesnažila preukázať, že verejné subjekty v jednotlivých žalovaných členských štátoch vyberali mýto za rovnakých podmienok ako súkromné subjekty.<sup>14</sup> V takejto situácii a vzhľadom na kontradiktórnu povahu konania o nesplnení povinnosti mohol Súdny dvor len konštatovať, že žalované členské štáty tým, že mýto vyberané verejnými subjektmi nepodrobili DPH, neporušili povinnosti, ktoré im vyplývajú zo Zmluvy.

20. To však podľa môjho názoru neznamená, že aktuálne znenie článku 13 ods. 1 prvého pododseku smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že verejnoprávne subjekty, ktoré vyberajú mýto, konajú vždy ako orgány verejnej moci. Táto otázka vyžaduje samostatnú analýzu každého jednotlivého prípadu za použitia kritéria, ktoré som uviedol v bode 17 týchto návrhov. Pripomínam, že podľa tohto kritéria treba určiť, či verejnoprávne subjekty konajú v rámci pre nich stanoveného osobitného právneho režimu, alebo v zmysle všeobecných právnych podmienok, ktoré sa vzťahujú alebo sa môžu vzťahovať aj na súkromné subjekty.

21. Pokiaľ ide o prejednávanú vec, posúdenie, či verejnoprávny subjekt, ktorý vyberá mýto, koná na základe ustanovení, ktoré sa uplatňujú len vo vzťahu k nemu, alebo koná podľa všeobecných zásad, prináleží vnútroštátnym súdom. Rád by som však upriamil pozornosť na nasledujúce body.

22. Ako vyplýva z informácií uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, NRA bol zriadený na základe cestného zákona z roku 1993, ktorý zároveň stanovuje pravidlá upravujúce jeho činnosť. Podľa ustanovení tohto zákona je NRA oprávnený zaviesť mýtny systém na štátnych cestách, ktoré spravuje. Taktiež je oprávnený prijať vykonávacie predpisy upravujúce prevádzkovanie takéhoto mýtného systému. NRA môže mýto vyberať sám alebo môže jeho vyberanie zveriť súkromnému subjektu.<sup>15</sup>

23. Mohlo by sa tak zdať, že keď NRA vyberá mýto, koná v rámci pre neho stanoveného osobitného právneho režimu, ktorým je nepochybne režim zakotvený v ustanoveniach cestného zákona z roku 1993. Treba mať však na pamäti, že súkromné subjekty, ktoré spravujú spoplatnené cesty prostredníctvom dohôd uzavretých s NRA, konajú na základe toho istého zákona, ako aj vykonávacích predpisov, ktoré prijal NRA. Podobne NRA je pri výbere mýta viazaný vlastnými vykonávacími predpismi upravujúcimi príslušný mýtny systém (teda mýtny systém, ktorý sa používa na konkrétnom úseku štátnej cesty), rovnako ako sú nimi viazané aj súkromné subjekty.

12 — Pozri rozsudky z 12. septembra 2000, Komisia/Francúzsko (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 40), Komisia/Írsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 38), Komisia/Spojené kráľovstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 50) a Komisia/Holandsko (C-408/97, EU:C:2000:427, bod 35).

13 — Pozri najmä rozsudok z 12. septembra 2000, Komisia/Spojené kráľovstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, body 56 a 57).

14 — Pozri rozsudky z 12. septembra 2000, Komisia/Francúzsko (C-276/97, EU:C:2000:424, bod 42), Komisia/Írsko (C-358/97, EU:C:2000:425, bod 40), Komisia/Spojené kráľovstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 52) a Komisia/Holandsko (C-408/97, EU:C:2000:427, bod 37).

15 — Pozri body 6 až 8 týchto návrhov.



24. Nie je teda vylúčené, že NRA koná ako orgán verejnej moci len v prípade, keď rozhoduje o zavedení mýtného systému na určitom cestnom úseku a prijíma vykonávacie predpisy týkajúce sa tohto systému, avšak v prípade, keď príslušné mýto vyberá, koná za takých istých podmienok ako súkromný subjekt. V takejto situácii by sa vylúčenie zakotvené v článku 13 ods. 1 prvom pododseku smernice 2006/112 neuplatnilo. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy sa domnievam, že vnútroštátny orgán, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, by mal prehodnotiť svoj predpoklad, že NRA pri vyberaní mýta koná ako orgán verejnej moci a že sa tak na neho vzťahuje uvedené vylúčenie. Ak by vnútroštátny orgán dospel po takejto opätovnej analýze k záveru, že NRA pri výbere mýta nekoná ako orgán verejnej moci, prejudiciálne otázky položené v tejto veci by boli bezpredmetné.

#### *O prejudiciálnych otázkach*

25. V prejudiciálnych otázkach v tejto veci, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny orgán, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, v podstate pýta, či sa má článok 13 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že ak podľa vnútroštátneho práva členského štátu mýto môžu vyberať a zároveň skutočne vyberajú verejnoprávne, ako aj súkromné subjekty, potom sa verejnoprávne subjekty musia na účely DPH považovať za zdaniteľné osoby z dôvodu závažného narušenia hospodárskej súťaže, a to aj v prípade, keď neexistuje žiadna reálna možnosť priamej hospodárskej súťaže medzi cestami, na ktorých vyberá mýto verejnoprávny subjekt, a cestami, na ktorých ho vyberá súkromný subjekt.

26. Ak sa má článok 13 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112 vykladať správne, treba toto ustanovenie vnímať v kontexte spoločného systému DPH. Podľa článku 9 ods. 1 prvého pododseku tejto smernice je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá nezávisle vykonáva ekonomickú činnosť. Okrem toho treba pripomenúť, že sprístupnenie cestnej infraštruktúry po zaplatení mýta podľa judikatúry Súdneho dvora<sup>16</sup> predstavuje takúto činnosť. Subjekt, ktorý túto činnosť vykonáva, je teda v zásade zdaniteľnou osobou. Článok 13 ods. 1 prvý pododsek smernice 2006/112 však stanovuje, že subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby, ak sa na činnostiach zúčastňujú ako orgány verejnej moci. Činnosť, ktorú vykonáva verejnoprávny subjekt ako orgán verejnej moci, je podľa vyššie uvedenej judikatúry Súdneho dvora<sup>17</sup> činnosťou, ktorú tento subjekt vykonáva v rámci pre neho stanoveného osobitného právneho režimu. Táto výnimka je založená na predpoklade, že verejnoprávny subjekt vykonáva svoju činnosť na základe určitého monopolu: vzhľadom na to, že sa na túto činnosť vzťahujú ustanovenia špecifické pre tento subjekt, nemôžu ju v zásade vykonávať iné, najmä súkromné subjekty. V tomto prípade nehrozí narušenie hospodárskej súťaže, pretože hospodárska súťaž je v zásade vylúčená.

27. Článok 13 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112 však zavádza obmedzenie pravidla uvedeného v prvom pododseku tohto ustanovenia a stanovuje opätovné uplatnenie všeobecnej zásady zdanenia ekonomickej činnosti v prípade, ak by nezdanenie činnosti, ktorú vykonáva verejnoprávny subjekt, závažne narušilo hospodársku súťaž. Logicky by sa mal druhý pododsek uplatniť v prípade, že činnosť verejnoprávneho subjektu, hoci sa uskutočňuje v rámci pre neho stanoveného osobitného právneho režimu, nemá povahu monopolu, čo znamená, že ju môžu vykonávať aj iné, najmä súkromné subjekty. V takomto prípade nemožno uplatniť domnienku neexistencie narušenia hospodárskej súťaže.

28. V zmysle tejto logiky Súdny dvor, zasadaajúci vo veľkej komore, rozhodol, že pokiaľ ide o poskytovanie parkovacích priestorov verejnoprávnymi subjektmi za protihodnotu, narušenie hospodárskej súťaže vyplývajúce z nezdanenia činností vykonávaných verejnoprávnymi subjektmi treba posudzovať podľa druhu činnosti, o ktorú ide, a nie podľa predmetného trhu alebo pravdepodobnosti, že na ňom skutočne dôjde k narušeniu hospodárskej súťaže.<sup>18</sup>

16 — Pozri bod 15 týchto návrhov.

17 — Pozri bod 17 týchto návrhov.

18 — Rozsudok zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i. (C-288/07, EU:C:2008:505, body 31 až 40 a prvý bod výroku).

29. Súdny dvor takto rozhodol z dvoch dôvodov. Po prvé podľa jeho názoru treba aktuálne znenie článku 13 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 vykladať so zreteľom na jeho tretí pododsek. Dané ustanovenie stanovuje, že verejnoprávne subjekty sa v každom prípade považujú za zdaniteľné osoby, ak vykonávajú činnosti uvedené v prílohe I smernice, a to bez ohľadu na to, či v praxi môže na danom trhu dôjsť k narušeniu hospodárskej súťaže. Aktuálne znenie článku 13 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 treba preto podobne vykladať tak, že sa vzťahuje na druh činnosti ako takej, a nie na situáciu na jednotlivých trhoch.<sup>19</sup>

30. Po druhé zásady daňovej neutrality a právnej istoty takisto podľa Súdneho dvora bránia výkladu aktuálneho znenia článku 13 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 v tom zmysle, že možnosť narušenia hospodárskej súťaže sa musí určiť vzhľadom na situáciu na danom trhu. Takýto výklad by totiž viedol nielen k rozdielnemu zaobchádzaniu s verejnoprávnymi a súkromnými subjektmi, ale aj k rozdielnemu zaobchádzaniu s jednotlivými verejnoprávnymi subjektmi, pretože pre ten istý typ činnosti by niektoré tieto subjekty mohli byť považované za zdaniteľné osoby a iné nie. To by porušilo zásadu neutrality DPH.<sup>20</sup> Takýto výklad by okrem toho vyžadoval vykonanie komplexných ekonomických analýz na jednotlivých trhoch, ktorých výsledky by sa mohli v priebehu času meniť, čo by bolo v rozpore s princípom právnej istoty.<sup>21</sup>

31. Na rozdiel od tvrdení, ktoré NRA uvádza vo svojich písomných pripomienkach v tejto veci, zastávam názor, že tento záver Súdneho dvora by sa mal vykladať v tom zmysle, že stanovuje domnienku existencie narušenia hospodárskej súťaže. Súdny dvor výslovne rozhodol, že aktuálne znenie článku 13 ods. 1 tretieho pododseku smernice 2006/112 je založené na domnienke existencie narušenia hospodárskej súťaže v prípade, že verejnoprávne subjekty uskutočňujú jednu z kategórií činností uvedených v aktuálnom znení prílohy I tejto smernice.<sup>22</sup> Ďalej Súdny dvor uviedol, že v niektorých členských štátoch môžu existovať iné kategórie činností, ktoré nie sú uvedené v prílohe smernice a ktoré vykonávajú tak verejnoprávne subjekty, ako aj súkromné subjekty. Práve na ne sa vzťahuje terajší článok 13 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112.<sup>23</sup> Súdny dvor napokon konštatoval, že obidve tieto ustanovenia (t. j. článok 13 ods. 1 druhý a tretí pododsek) vychádzajú z rovnakej logiky.<sup>24</sup>

32. Podľa môjho názoru nemožno uvedené úvahy Súdneho dvora vykladať inak, než v tom zmysle, že ak podľa vnútroštátneho práva členského štátu vykonáva určitý typ činností verejnoprávny subjekt v rámci pre neho stanoveného osobitného právneho režimu, avšak rovnaké činnosti vykonávajú alebo môžu vykonávať zároveň aj súkromné subjekty na základe všeobecných právnych podmienok, treba predpokladať existenciu narušenia hospodárskej súťaže bez ohľadu na skutočnú situáciu na relevantnom trhu. V dôsledku toho treba považovať verejnoprávne subjekty vo vzťahu k tomuto typu činnosti za zdaniteľné osoby podľa článku 13 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112.

33. Rozhodnutie Súdneho dvora vo vyššie uvedenom rozsudku vychádzalo z analýzy ustanovení práva Únie, ktoré sa týkajú zdanenia činnosti vykonávanej verejnoprávnymi subjektmi, a nie z konkrétnej povahy činnosti, ktorej sa daná vec týkala, a to poskytovania parkovacích priestorov za protihodnotu. Podľa môjho názoru teda neexistuje žiadny dôvod na to, aby sa táto línia judikatúry nemala uplatňovať na ďalšie typy činností, napríklad na sprístupňovanie cestnej infraštruktúry po zaplatení mýta. Ak takúto činnosť vykonáva výlučne verejnoprávny subjekt alebo verejnoprávne subjekty v rámci pre nich stanoveného osobitného právneho režimu, teda v rámci monopolu, neexistuje žiadne riziko narušenia hospodárskej súťaže. Verejnoprávne subjekty, ktorú uskutočňujú tieto činnosti, sa teda nesmú

19 — Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, body 38 až 40).

20 — Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, body 42 až 45).

21 — Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, body 47 až 51).

22 — Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 35).

23 — Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, body 36 a 37).

24 — Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 38). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro vo veci *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:345, body 18 a 19).

považovať za zdanielné osoby. Na druhej strane, ak ide o prípad, ako je ten v Írsku, teda že mýto môžu vyberať aj súkromné subjekty, takáto činnosť nepatrí pod monopol verejnoprávneho subjektu, v dôsledku čoho treba predpokladať existenciu narušenia hospodárskej súťaže, a preto treba podrobiť DPH aj transakcie uskutočnené verejnoprávnymi subjektmi. V takomto prípade je irelevantné, že cesty, na ktorých mýto vyberajú verejnoprávne subjekty, nie sú v konkurenčnom vzťahu k cestám, na ktorých mýto vyberajú súkromné subjekty. Rozhodujúcim aspektom je totiž rovnaká povaha typu uskutočňovanej činnosti, a nie situácia na príslušnom trhu, t. j. na príslušnom cestnom úseku alebo cestách spájajúcich určité lokality.

34. Niektoré dôvody, na ktoré Súdny dvor poukázal v uvedenom rozsudku, vyhlásenom vo veci týkajúcej sa služieb spočívajúcich v poskytovaní parkovacích priestorov za protihodnotu zo strany niekoľkých miestnych orgánov v Spojenom kráľovstve, môžu byť, samozrejme, menej relevantné v prejednávanej veci, ktorá sa týka sprístupnenia cestnej infraštruktúry za protihodnotu zo strany subjektu s celoštátnou pôsobnosťou. Po prvé v tejto veci nenastáva žiadny problém rozdielneho zaobchádzania s rôznymi verejnoprávnymi subjektmi, keďže dotknutý subjekt je ako ústredný orgán zo svojej podstaty jediný. Po druhé otázka analýzy existencie narušenia hospodárskej súťaže je, zdá sa, menej zložitá, pokiaľ ide o cestný úsek, než v prípade parkovacích priestorov. Cesty okrem toho zvyčajne nepodliehajú takým častým zmenám ako počet a umiestnenie parkovacích priestorov. Rozhodnutie o vyrubení DPH z činnosti, ktorá spočíva v sprístupňovaní cestnej infraštruktúry, môže byť z hľadiska právnej istoty menej sporné.

35. Na druhej strane by však výklad ustanovení práva Únie nemal závisieť od štruktúry orgánov verejnej moci v jednotlivých členských štátoch, ale mal by byť univerzálny a malo by ho byť možné uplatniť na celom území Európskej únie. Nie je pritom vylúčené, že tie isté problémy, ktorými sa Súdny dvor zaoberal v súvislosti s poskytovaním parkovacích priestorov, môžu nastať v niektorých členských štátoch aj v súvislosti so sprístupňovaním cestnej infraštruktúry. Navyše diskusia v tejto veci, ktorá sa týka toho, či a v akom rozsahu úsek spoplatnenej cesty označený ako Westlink Toll Road, ktorý je súčasťou západného obchvatu Dublinu, predstavuje konkurenciu pre východný obchvat Dublinu, dokazuje, že aj pokiaľ ide o cestnú infraštruktúru, analýza možného narušenia hospodárskej súťaže nie je vždy jednoduchá a zrejmalá.

36. Podľa môjho názoru však existuje aj ďalší argument v prospech výkladu článku 13 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 v tom zmysle, že existenciu narušenia hospodárskej súťaže treba posudzovať podľa typu dotknutej činnosti, a nie podľa situácie na relevantnom trhu.

37. Vnútroštátny orgán vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania uviedol, že rozhodol, že v praxi nemôže existovať hospodárska súťaž medzi cestnými úsekmi, na ktorých mýto vyberá NRA, a inými, či už existujúcimi alebo budúcimi cestnými úsekmi, na ktorých by mýto mohli potenciálne vyberať súkromné subjekty. Vnútroštátny orgán však pri formulácii tohto zistenia zohľadnil len hospodársku súťaž, v rámci ktorej možno cesty porovnávať z hľadiska ich užívateľov, pričom dospel k záveru, že takýto typ hospodárskej súťaže neprichádza do úvahy. V danom rozsahu je, samozrejme, tento záver odôvodnený, pretože vodič, ktorý chce ísť z miesta A do miesta B, by nešiel do miesta C len preto, že by tak zaplatil nižšie mýto.

38. Súkromné subjekty, ktoré sprístupňujú cestnú infraštruktúru na základe úhrady mýta, sú však poskytovateľmi služieb nielen vo vzťahu k užívateľom týchto ciest, ale aj vo vzťahu k orgánom verejnej moci, akým je NRA v Írsku, ktoré im túto úlohu zverujú. Cestná infraštruktúra je totiž verejná infraštruktúra, za ktorej výstavbu a údržbu zodpovedajú orgány verejnej moci. Tieto orgány môžu zveriť plnenie uvedených úloh súkromným subjektom výmenou za právo vyberať mýto od užívateľov ciest. V takejto situácii sa súkromné subjekty dostávajú vo vzťahu k orgánom verejnej moci do postavenia poskytovateľov služieb. Je pritom irelevantné, že protihodnota za túto službu nemá povahu vopred stanovenej ceny, ale má podobu práva vyberať mýto.



39. Rozhodnutie zveriť správu úseku spoplatnenej cesty súkromnému subjektu závisí od súboru rôznych faktorov. Jedným z nich je nepochybne výška mýta, ktoré bude súkromný subjekt vyberať. Na druhej strane výška mýta, ktoré daný súkromný subjekt vyberie, predstavuje zároveň jeden z hlavných faktorov, na základe ktorého sa tento subjekt rozhodne, či sa podujme na danú činnosť, pretože určuje jej výnosnosť.

40. Ak majú orgány verejnej moci zároveň možnosť rozhodnúť sa, či zveria správu danej cesty a výber mýta súkromnému subjektu, alebo či budú túto činnosť vykonávať sami, automaticky sa nachádzajú v konkurenčnom vzťahu k súkromným subjektom, ktoré by mohli túto činnosť vykonávať. V takejto situácii by nezdanenie uvedenej činnosti v prípade, keď ju vykonáva verejný subjekt, a zdanenie tej istej činnosti v prípade, keď by ju vykonával súkromný subjekt, nevyhnutne viedlo k narušeniu hospodárskej súťaže. Pri rovnakej výške mýta pre užívateľov by totiž bola daná činnosť výnosnejšia v prípade, keď by ju vykonával verejný subjekt, než keď by ju vykonával súkromný subjekt, ktorý by musel od mýta vybraného od užívateľov odpočítať DPH odvádzanú štátu. Táto rozdielna výnosnosť má jednoznačne vplyv na rozhodnutie orgánov verejnej moci o tom, či zveria správu danej cesty súkromnému subjektu, čo postačuje na konštatovanie existencie narušenia hospodárskej súťaže.

41. Tento záver je o to viac opodstatnený v prípade, keď sú orgány verejnej moci, ktoré môžu rozhodnúť o zverení správy cesty a výberu mýta súkromnému subjektu, oprávnené – ako je to v prípade NRA – stanoviť maximálnu výšku mýta vybraného od užívateľov. V takom prípade sa súkromné subjekty jednoznačne nachádzajú v menej priaznivej situácii, keďže mýto, ktoré vyberajú a ktorého maximálna výška je vopred určená, musí pokryť nielen ich náklady a príslušný zisk, ale aj úhradu DPH.

42. Táto analýza zodpovedá tvrdeniu, ktoré na pojednávaní predniesla poľská vláda a podľa ktorého je možnosť, že súkromný subjekt vstúpi na trh, akým je trh služieb spočívajúcich v sprístupnení cestnej infraštruktúry po zaplatení mýta, čisto teoretická, pretože jeho vstup na tento trh závisí od rozhodnutia orgánov verejnej moci. To je práve situácia, v ktorej dochádza k narušeniu hospodárskej súťaže, odôvodňujúcemu uplatnenie článku 13 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112, pretože orgány verejnej moci rozhodujú o povolení vstupu na trh súkromným subjektom a zároveň sami vykonávajú činnosť na tom istom trhu, avšak za rozdielných podmienok, pretože nepodliehajú dani.

43. Tento záver nespochybňuje ani tvrdenie, ktoré na pojednávaní predniesol NRA a podporila ho nemecká vláda, a podľa ktorého má výber mýta verejnoprávnym subjektom konajúcim ako orgán verejnej moci iné ciele ako len dosiahnutie zisku, a to napríklad obmedzenie dopravy na určitom cestnom úseku alebo odklonenie dopravy na inú cestu. Toto tvrdenie je navyše v rozpore s tvrdením vychádzajúcim z úplnej absencie hospodárskej súťaže medzi jednotlivými cestnými úsekmi.

44. Po prvé rozhodovanie o zdanení alebo nezdanení činnosti vykonávanej verejnoprávnym subjektom v závislosti od cieľa, ktorý táto činnosť sleduje, by bolo úplne v rozpore so zásadou právnej istoty. Zavedenie mýta môže skutočne sledovať rôzne ciele. Niekedy je jeho cieľom obmedzenie dopravy, niekedy je to prenesenie nákladov na stavbu ciest na súkromný subjekt výmenou za právo vyberať neskôr na tejto ceste mýto a inokedy ide o získanie finančných prostriedkov na výstavbu a údržbu iných verejných ciest. Tieto ciele možno sledovať samostatne alebo spoločne a postupom času sa môžu meniť, napríklad ak sú už náklady na výstavbu cesty pokryté, ale mýto sa na tejto ceste naďalej vyberá. Nejde teda o kritérium, na základe ktorého možno *a priori* a s istotou určiť, či by príslušná činnosť mala byť zdanená.

45. Po druhé sledovanie iných cieľov než len dosahovanie príjmov neznamená, že výber mýta nemožno zveriť súkromnému subjektu. Informácia o tom, kto vyberá na danej ceste mýto, je v konečnom dôsledku pre jej užívateľov nepodstatná. Želané správanie užívateľov cesty možno teda dosiahnuť bez ohľadu na subjekt, ktorý mýto vyberá.

46. Napokon po tretie v súlade s článkom 9 ods. 1 prvým pododsekom smernice 2006/112 sa zdaniteľnou osobou rozumie osoba, ktorá vykonáva ekonomickú činnosť, „odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“. Vzhľadom na to, že, ako vieme,<sup>25</sup> sprístupňovanie cestnej infraštruktúry po zaplatení mýta predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle tohto ustanovenia, účel a výsledky tejto činnosti nie sú vhodným rozlišovacím kritériom pre určenie, či subjekt vykonávajúci túto činnosť treba považovať za zdaniteľnú osobu.

47. Domnievam sa preto, že vždy, keď je verejnoprávny subjekt oprávnený zveriť v súlade s vnútroštátnym právom výkon určitej činnosti súkromným subjektom, hoci danú činnosť môže vykonávať sám, treba predpokladať existenciu narušenia hospodárskej súťaže, pokiaľ sa táto činnosť nezdaňuje, ak ju vykonáva verejnoprávny subjekt, ale naopak, zdaňuje sa, ak ju vykonáva súkromný subjekt.

48. To neznamená, že, ako na pojednávaní tvrdila nemecká vláda, v takomto prípade musí každá činnosť orgánov verejnej moci uskutočnená za protihodnotu podliehať dani z dôvodu, že by teoreticky mohla byť zverená súkromným subjektom. Je pravda, že Súdny dvor rozhodol, že pri posudzovaní možnosti narušenia hospodárskej súťaže by sa mala zohľadňovať nielen skutočná hospodárska súťaž, ale aj potenciálna hospodárska súťaž.<sup>26</sup> Zároveň však Súdny dvor spresnil, že čisto hypotetická možnosť súkromných subjektov uskutočňovať konkrétnu činnosť nemožno stotožňovať s existenciou potenciálnej hospodárskej súťaže, pretože táto možnosť musí byť skutočná, a nie čisto hypotetická.<sup>27</sup>

49. Túto zásadu treba vykladať v spojení so zásadou, podľa ktorej sa existencia narušenia hospodárskej súťaže musí skúmať z hľadiska typu dotknutej činnosti, a nie z hľadiska situácie na príslušnom trhu. Ak teda mýto vyberajú výlučne orgány verejnej moci (alebo sa vyberá v ich mene a na ich účet), ako je to napríklad v Nemecku, neexistuje žiadna skutočná možnosť, aby súkromné subjekty vykonávali túto činnosť, takže neexistuje ani potenciálna hospodárska súťaž, a teda ani žiadna možnosť narušenia tejto hospodárskej súťaže. Naopak, v situácii, aká je v Írsku, teda keď možnosť zveriť výber mýta súkromným subjektom nielenže stanovuje právo, ale aj v praxi ide o bežne využívanú možnosť, keďže NRA vyberá mýto len výnimočne, a to na dvoch cestných úsekoch, je podľa môjho názoru zrejmé, že možnosť súkromných subjektov vykonávať túto činnosť nemožno považovať za čisto hypotetickú.

50. Napokon článok 13 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112 vyžaduje, aby bolo narušenie hospodárskej súťaže spôsobené nezdanením činnosti verejnoprávneho subjektu závažné. Podľa judikatúry Súdneho dvora treba tento pojem vykladať rovnako ako článok 13 ods. 1 tretí pododsek smernice 2006/112, a to v tom zmysle, že s verejnými subjektmi možno zaobchádzať ako s nezdaniteľnými osobami len v prípade, ak by to viedlo len k zanedbateľným narušeniam hospodárskej súťaže.<sup>28</sup>

51. Určenie, či je narušenie hospodárskej súťaže v konkrétnom prípade viac než zanedbateľné, je skutkovým zistením, ktoré, samozrejme, prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom. Len by som zdôraznil, že zistenie, že narušenie hospodárskej súťaže je zanedbateľné, nespochybňuje domnienku existencie takého narušenia, ale umožňuje nezdaňovať činnosť verejnoprávneho subjektu *napriek* takémuto narušeniu.

25 — Pozri bod 15 týchto návrhov a tam citovanú judikatúru.

26 — Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, body 60 až 63).

27 — Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 64).

28 — Rozsudok zo 16. septembra 2008, *Isle of Wight Council a i.* (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 76 a tretí bod výroku).

## Návrh

52. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil Appeal Commissioners (Odvolací daňový a colný úrad, Írsko) nasledovne:

Článok 13 ods. 1 druhý pododsek smernice Rady 2006/112/EHS z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty treba vykladať v tom zmysle, že ak môžu podľa vnútroštátneho práva členského štátu mýto vyberať a skutočne ho vyberajú verejnoprávne, ako aj súkromné subjekty, verejnoprávne subjekty treba na účely DPH považovať za zdaniteľné osoby z dôvodu závažného narušenia hospodárskej súťaže aj v prípade, keď neexistuje skutočná možnosť priamej konkurencie medzi cestami, na ktorých vyberá mýto verejnoprávny subjekt, a cestami, na ktorých vyberá mýto súkromný subjekt.