

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MACIEJA SZPUNARJA,

predstavljeni 8. septembra 2016(1)

Zadeva C-344/15

National Roads Authority

proti

The Revenue Commissioners

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložil Appeal Commissioners (urad za pritožbe v carinskih in davčnih zadevah, Irska))

„Predhodno odločanje – Davki – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – člen 13(1) – Davčni zavezanci – Dejavnosti ali transakcije, ki jih opravljajo osebe javnega prava kot javni organi – Gradnja in upravljanje cestninskih cest – Izkrivljanje konkurence“

Uvod

1. Obdavčitev dejavnosti oseb javnega prava, ki delujejo kot javni organi, z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) se lahko zdi nesmiselna. Povzroča namreč precejšnje upravne zaplete in razen prenosa sredstev z enega računa na drugega nima drugih opaznih učinkov na javne finance. Vendar v prid taki obdavčitvi govorita dva pomembna razloga, kadar je dejavnost javnih subjektov po naravi podobna običajni gospodarski dejavnosti.

2. Prvič, načelo splošne obdavčitve z DDV zahteva, da se, če je le mogoče, vsaka gospodarska dejavnost obdavči s tem davkom. Drugič, če osebe javnega prava opravljajo dejavnost po isti ureditvi, kot je tista, po kateri to dejavnost opravljajo ali bi jo lahko opravljali zasebni subjekti, pri tem pa te osebe javnega prava niso obdavčene z DDV, se pojavijo različne oblike izkrivljanja konkurence.(2)

3. Zato je zakonodajalec Unije predvidel, da se dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava, obdavčijo, če bi neobstoj take obdavčitve pripeljal do izkrivljanja konkurence. To načelo je že bilo predmet več sodb Sodišča, vendar še naprej povzroča težave v praksi. Ta zadeva je priložnost za odpravo nekaterih od teh težav in za dopolnitev obstoječe sodne prakse.

Pravni okvir

Pravo Unije

4. Člen 13(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(3) določa:

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezanke v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanke, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.“

Irsko pravo

5. Določba irskega prava, s katero je bil prenesen člen 13(1) Direktive 2006/112 in ki se je uporabljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, je bil člen 8(2A) Value Added Tax Act 1972 (zakon o DDV iz leta 1972), kot je bil vstavljen s členom 117(1)(b) Finance Act 2010 (zakon o finančah iz leta 2010).

6. National Roads Authority, ki je tožena stranka v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: NRA), je bil ustanovljen na podlagi Roads Act 1993 (zakon o cestah iz leta 1993) kot neodvisen javni organ, odgovoren za gradnjo in upravljanje nacionalnega javnega cestnega omrežja. V skladu s členom 17(1) tega zakona je njegova glavna naloga zagotavljanje varnega in učinkovitega omrežja državnih cest.

7. Na podlagi členov 56 in 57 zakona o cestah iz leta 1993 ima NRA kot „organ za ceste“ na nacionalni ravni pravico na nekaterih državnih cestah vzpostaviti cestninski sistem. S členom 61 tega zakona je pooblaščen tudi za sprejemanje izvedbenih določb v zvezi s sistemom cestninskih cest.

8. V skladu s členom 58 zakona o cestah iz leta 1993 lahko NRA pobira cestnine v zneskih, enakih tistim, ki jih sam določi v izvedbenih določbah, ki jih sprejme. Vendar lahko NRA v skladu s členom 63 tega zakona s sporazumom poveri pobiranje teh cestnin tretjim osebam. S temi sporazumi so tretjim osebam naložene tudi obveznosti glede gradnje in vzdrževanja cestninske ceste ali glede financiranja gradnje in vzdrževanja te ceste, pa tudi glede njenega upravljanja v času veljavnosti sporazuma.

Dejansko stanje, potek postopka in vprašanja za predhodno odločanje

9. Večino cestninskih cest na Irskem upravljajo zasebni subjekti na podlagi sporazumov, sklenjenih z NRA. Vendar dve od teh cest, in sicer Westlink Toll Road (cestninska avtocesta Westlink) in Dublin Tunnel (dublinski predor, ki povezuje Dublin s пристaniščem), upravlja NRA, ki tam pobira cestnine.(4) Navesti je treba, da je do avgusta 2008 tudi Westlink Toll Road upravljal zasebni subjekt na podlagi sporazuma, sklenjenega z NRA. Vendar ta subjekt ni bil pripravljen kriti stroškov, povezanih s spremembo cestninskega sistema, tako da je NRA odpovedal sporazum in prevzel neposredno upravljanje te ceste.

10. Na cestnine, ki jih plačajo uporabniki cest – tako tistih, ki jih upravljajo zasebni subjekti, kot tistih, ki jih upravlja NRA –, se obračuna DDV. Vendar je NRA od Revenue Commissioners (pristojni davčni organ) zahteval vračilo tega davka za julij in avgust 2010 v zvezi z državni cestama, ki ju upravlja neposredno, pri čemer je trdil, da kot oseba javnega prava ni zavezan za

plačilo DDV na podlagi določb, s katerimi je bil prenesen člen 13(1) Direktive 2006/112. Ker je Revenue Commissioners zavrnil vračilo DDV, je NRA zoper to odločbo vložil tožbo pri predložitvenem sodišču.

11. To sodišče je podvomilo o pravilni razlagi določb Direktive 2006/112, zato je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba drugi pododstavek člena 13[(1)] Direktive 2006/112 – kadar oseba javnega prava izvaja dejavnost, kakršna je zagotavljanje dostopa do ceste proti plačilu cestnine, in kadar so v državi članici zasebni subjekti, ki na podlagi sporazuma z zadevno osebo javnega prava, sklenjenega v skladu z nacionalnimi zakonskimi določbami, pobirajo cestnine na različnih cestninskih cestah – razlagati tako, da je za zadevno osebo javnega prava treba šteti, da je konkurenčna zadevnim zasebnim subjektom, zaradi česar bi obravnavanje take osebe javnega prava, kot da ni davčni zavezanec, pomenilo znatno izkrivljanje konkurence, ne glede na dejstvo, da (a) med to osebo javnega prava in zadevnimi zasebnimi subjekti ni in ne more biti nikakršne dejanske konkurence ter (b) ni nobenih dokazov o obstoju dejanske možnosti, da bi neki zasebni subjekt vstopil na trg z namenom izgradnje in upravljanja cestninske ceste, ki bi pomenila konkurenco cestninski cesti, ki jo upravlja oseba javnega prava?

2. Kako se ugotovi, ali obstaja znatno izkrivljanje konkurence v smislu drugega pododstavka člena 13[(1)] Direktive 2006/112, če v zvezi s tem ne velja nobena domneva?“

12. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je Sodišče prejelo 6. julija 2015. Stranki v postopku v glavni stvari in Komisija so vložile pisna stališča. Iste stranke ter nemška in poljska vlada so bile zastopane na obravnavi 25. maja 2016.

Analiza

13. Vprašanji za predhodno odločanje v obravnavani zadevi, ki ju je treba obravnavati skupaj, temeljita na domnevi, ki jo predložitveno sodišče izrecno navaja v svojem sklepu in v skladu s katero NRA pri pobiranju cestnin deluje kot javni organ v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112. Predložitveno sodišče tako meni, da se lahko NRA morda šteje za davčnega zavezanca le, če bi obravnavala njegove dejavnosti, kot da ni obdavčena z DDV, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. Torej je predložitveno sodišče Sodišču predlagalo, naj poda razlago člena 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, ker je domnevalo, da se uporablja člen 13(1), prvi pododstavek, navedene direktive. Vendar sam nisem povsem prepričan o utemeljenosti domneve predložitvenega sodišča. Tako menim, da je koristno nekaj uvodnih preudarkov nameniti temu vprašanju.(5)

Pobiranje cestnin kot dejavnost, ki jo opravlja javni organ

14. V skladu s členom 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 se osebe javnega prava ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo „kot državni organi“. Postavlja se torej vprašanje, ali subjekti, kot je NRA, pri pobiranju cestnin, povezanih z uporabo javnih cest, delujejo kot javni organi.

15. Zdi se očitno, da je zagotavljanje obstoja in delovanja ustreznih javnih infrastruktur, kot so cestne infrastrukture, naloga javne oblasti, tako da subjekti, odgovorni za opravljanje te naloge, v resnici delujejo kot javni organi. Sodišče je v nizu sodb vseeno menilo, da dajanje cestne infrastrukture na voljo v zameno za plačilo cestnine pomeni opravljanje storitev za plačilo v smislu določb prava Unije v zvezi z DDV.(6) To je mogoče pojasniti predvsem z dejstvom, da – kadar se take cestnine pobirajo za uporabo določenih cestnih odsekov in ne na splošno za uporabo celotnega cestnega omrežja v državi ali za vse ceste določene kategorije – gre za ceste, ki so

nadstandardne (na primer avtoceste) ali imajo posebno traso (na primer daljši predori ali mostovi). V takem primeru praviloma obstaja tudi druga možnost, ki omogoča, da se do iste točke pride z uporabo brezplačnih cest. Dajanje take ceste na voljo ne spada več pod nalogo javne oblasti zagotoviti cestno infrastrukturo in je podobno storitvam komercialne narave.(7)

16. Vendar je Sodišče v istih sodbah zavrnilo tezo Komisije, da pojem javnega organa v smislu sedanjega člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112(8) zahteva ozko razlago, to je razlago, omejeno na naloge javne oblasti, kar izključuje dejavnost dajanja cestne infrastrukture na voljo v zameno za plačilo cestnine.(9) To stališče Sodišča je razumljivo, če se upošteva, da so v skladu z določbami prava Unije v zvezi z DDV davčni zavezanci osebe, ki opravljajo gospodarsko dejavnost.(10) Tako so s členom 13 Direktive 2006/112 iz obdavčitve izključene le gospodarske dejavnosti, saj bi bila izključitev negospodarskih dejavnosti nesmiselna.(11)

17. Sodišče je opozorilo, da so v skladu z njegovo sodno prakso dejavnosti, ki jih osebe javnega prava opravljajo kot javni organi, tiste, ki jih te osebe opravljajo v okviru posebne pravne ureditve, ki velja zanje, pri čemer mednje ne spadajo dejavnosti, ki jih opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti.(12)

18. S tem, da je Sodišče zavrnilo tezo Komisije, je implicitno priznalo, da se pobiranje cestnin lahko šteje tako za dejavnost javnega organa kot za gospodarsko dejavnost zasebnih subjektov, in to tudi v državah, kjer ta sistema pobiranja cestnin soobstajata.(13) Vendar se po mojem mnenju iz teh sodb ne bi smelo sklepati, da oseba javnega prava, ki pobira cestnine, vedno deluje kot javni organ v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112.

19. Navedene sodbe so bile izdane v postopkih, ki so se nanašali na neizpolnitev obveznosti držav članic. Kot je presodilo Sodišče, Komisija v teh postopkih ni dokazala in niti ni skušala dokazati, da osebe javnega prava v različnih toženih državah članicah pobirajo cestnine pod enakimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti.(14) V teh okoliščinah in ob upoštevanju kontradiktornosti postopka zaradi neizpolnitve obveznosti Sodišče ni imelo druge možnosti, kot da ugotovi, da tožene države članice niso kršile svojih obveznosti na podlagi Pogodb, s tem da cestnin, ki so jih pobirale osebe javnega prava, niso obdavčile z DDV.

20. Toda to po mojem mnenju ne pomeni, da je treba člen 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da osebe javnega prava, ki pobirajo cestnine, vedno delujejo kot javni organi. Za to vprašanje je potrebna posamična analiza vsakega primera posebej ob uporabi merila, ki sem ga omenil v točki 17 teh sklepnih predlogov. Naj spomnim, da je treba v skladu s tem merilom ugotoviti, ali osebe javnega prava delujejo v okviru posebne pravne ureditve, ki velja zanje, ali pa po splošnih pravilih, ki se uporabljajo ali bi se lahko uporabljala tudi za zasebne subjekte.

21. Če se vrnem k obravnavani zadevi, nacionalna sodišča morajo presoditi, ali oseba javnega prava, ki pobira cestnine, deluje zgolj na podlagi določb, ki veljajo zanjo, ali pa tudi po splošnih načelih. Vendar bi rad opozoril na naslednje točke.

22. Kot je razvidno iz informacij, navedenih v predložitvenem sklepu, je bil NRA ustanovljen na podlagi zakona o cestah iz leta 1993, ki določa tudi pravila njegovega delovanja. V skladu z določbami navedenega zakona lahko NRA na državnih cestah, ki jih upravlja, vzpostavi cestninski sistem. Prav tako lahko sprejema izvedbene določbe, ki urejajo delovanje takega cestninskega sistema. Cestnine lahko pobira sam ali njihovo pobiranje poveri zasebnemu subjektu.(15)

23. Tako bi se lahko zdelo očitno, da NRA pri pobiranju cestnin deluje v okviru posebne pravne ureditve, ki velja zanj, pri čemer to ureditev nedvomno tvorijo določbe zakona o cestah iz leta 1993. Vseeno je treba spomniti, da zasebni subjekti, ki upravljajo cestninske ceste na podlagi

sporazumov, sklenjenih z NRA, prav tako delujejo na podlagi tega zakona in izvedbenih določb, ki jih sprejme NRA. Tako kot zasebne subjekte tudi ta organ pri pobiranju teh cestnin zavezujejo njegove lastne izvedbene določbe, ki urejajo zadevni cestninski sistem (to je cestninski sistem, ki se uporablja na danem odseku državne ceste).

24. Torej ni izključeno, da NRA deluje kot javni organ le, kadar odloča o uvedbi cestninskega sistema na danem cestnem odseku in sprejema izvedbene določbe v zvezi s tem sistemom, da pa deluje v skladu z istimi pravili kot zasebni subjekt, kadar pobira cestnine v okviru tega sistema. V takem primeru se izključitev, določena v členu 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, ne bi uporabljala. Po mojem mnenju bi moralo predložitveno sodišče z vidika zgornjih preudarkov znova preizkusiti svojo domnevo, da NRA pri pobiranju cestnin deluje kot javni organ in da zato zanj velja navedena izključitev. Če bi predložitveno sodišče na podlagi tega ponovnega preizkusa moralo ugotoviti, da NRA ne deluje kot javni organ, kadar pobira cestnine, bi bili vprašanji za predhodno odločanje v obravnavani zadevi brezpredmetni.

Vprašanji za predhodno odločanje

25. Predložitveno sodišče z vprašanjema za predhodno odločanje, ki ju postavlja v obravnavani zadevi in ju je treba obravnavati skupaj, želi izvedeti, ali je treba člen 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba, kadar na podlagi nacionalnega prava v državi članici cestnine lahko in tudi dejansko pobirajo tako osebe javnega prava kot zasebni subjeki, osebe javnega prava obravnavati kot zavezanke za DDV zaradi znatnega izkrivljanja konkurence, tudi če ni nobene dejanske možnosti neposrednega konkuriranja med cestami, na katerih cestnine pobira oseba javnega prava, in cestami, na katerih jih pobira zasebni subjekt.

26. Za pravilno razlago člena 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 je treba to določbo umestiti v skupni sistem DDV. V skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, te direktive je davčni zavezanec vsaka oseba, ki neodvisno opravlja kakršno koli gospodarsko dejavnost. Naj spomnim, da v skladu s sodno prakso Sodišča(16) dajanje cestne infrastrukture na voljo v zameno za plačilo cestnine pomeni tako dejavnost. Subjekt, ki opravlja to dejavnost, je torej na celotno davčni zavezanec. Vendar člen 13(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 določa, da se za davčne zavezanke ne štejejo osebe javnega prava, ki delujejo kot javni organi. V skladu z zgoraj navedeno sodno prakso Sodišča(17) je dejavnost, ki jo oseba javnega prava opravlja kot javni organ, tista, ki se opravlja v okviru posebne pravne ureditve, ki velja za to osebo. Ta izključitev torej temelji na domnevi, da javni subjekt opravlja svojo dejavnost na podlagi nekakšnega monopola: ker se za to dejavnost uporabljajo določbe, ki veljajo posebej za ta subjekt, navedene dejavnosti na celotno ne morejo opravljati drugi subjeki, zlasti ne zasebni. V tem primeru ni nevarnosti izkrivljanja konkurence, saj je konkurenca na celotno izključena.

27. Vendar se s členom 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 omejuje pravilo iz prvega pododstavka te določbe in nalaga vrnitev k splošnemu načelu obdavčitve gospodarske dejavnosti, če bi neobdavčitev dejavnosti, ki jo opravlja oseba javnega prava, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. Logično je, da je drugi pododstavek dovoljeno uporabiti, kadar dejavnost osebe javnega prava, čeprav se opravlja v posebnem pravnem okviru, ki velja za to osebo, nima narave monopola in kadar jo torej lahko opravljajo drugi subjeki, zlasti zasebni. Domneva neobstoja izkrivljanja konkurence se namreč v takem primeru ne uporablja.

28. Skladno s to logiko je Sodišče v sestavi velikega senata razsodilo, in sicer v zvezi s ponujanjem parkirišč s strani oseb javnega prava za plačilo, da je treba izkrivljanje konkurence, ki bi ga povzročila obravnava oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, presoditi glede na vrsto dejavnosti, za katero gre, in ne glede na zadevni trg ali verjetnost, da bo na njem dejansko prišlo do izkrivljanja konkurence.(18)

29. Sodišče je tako odločilo iz dveh razlogov. Prvi, sedanji člen 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 je treba razlagati ob upoštevanju tretjega pododstavka te določbe. Ta pododstavek določa, da se osebe javnega prava vsekakor štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I k tej direktivi, pri čemer ni pomembno, ali lahko v praksi pride do izkrivljanja konkurence na zadevnem trgu ali ne. Tako je treba sedanji člen 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 po analogiji razlagati tako, da se navezuje na vrsto dejavnosti kot take, in ne na položaje na različnih trgih.(19)

30. Drugi, po mnenju Sodišča tudi načeli nevtralnosti DDV in pravne varnosti nasprotujeta taki razlagi sedanjega člena 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, v skladu s katero bi bilo treba možnost izkrivljanja konkurence presojati glede na položaj na zadevnem trgu. Taka razlaga namreč pripelje ne le do tega, da se različno obravnavajo osebe javnega prava in zasebni subjekti, temveč tudi do različnega obravnavanja med osebami javnega prava, saj bi se lahko v zvezi z enako vrsto dejavnosti nekatere od teh oseb šteli za davčne zavezanke, druge pa ne. Posledica tega bi bila kršitev načela nevtralnosti DDV.(20) Taka razlaga bi tudi zahtevala, da se izvedejo kompleksne ekonomske analize na različnih trgih, poleg tega pa bi se lahko rezultati teh analiz s časom spreminjali, kar bi bilo v nasprotju z načelom pravne varnosti.(21)

31. V nasprotju s trditvami, ki jih je NRA navedel v pisnem stališču v obravnavani zadevi, je po mojem mnenju treba to ugotovitev Sodišča razlagati tako, da se z njo vzpostavlja domneva, da bo prišlo do izkrivljanja konkurence. Sodišče je izrecno presodilo, da sedanji člen 13(1), tretji pododstavek, Direktive 2006/112 temelji na domnevi, da bo prišlo do izkrivljanja konkurence, kadar osebe javnega prava opravljajo katero od vrst dejavnosti, ki so naštet v sedanji Prilogi I k Direktivi.(22) Nato je Sodišče navedlo, da lahko v različnih državah članicah obstajajo druge vrste dejavnosti, ki niso navedene v Prilogi k Direktivi ter jih opravljajo tako osebe javnega prava kot zasebni subjekti. Za take dejavnosti se uporablja sedanji člen 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112.(23) Nazadnje, Sodišče je ugotovilo, da ti določbi temeljita na isti logiki.(24)

32. Po mojem mnenju je mogoče te premisleke Sodišča razlagati zgolj tako, da če v nacionalnem pravu države članice neko vrsto dejavnosti opravlja oseba javnega prava v posebnem pravnem okviru, ki velja zanjo, hkrati pa iste dejavnosti opravljajo ali bi jih lahko opravliali tudi zasebni subjekti na podlagi splošnih pravil, je treba domnevati, da obstaja izkrivljanje konkurence, ne glede na dejanski položaj na zadevnem trgu. Za to je potrebno, da se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezanke pri takih dejavnostih, v skladu s členom 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112.

33. Sodišče je zgoraj navedeno sodbo oprlo na analizo določb prava Unije v zvezi z obdavčitvijo dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava, in ne v zvezi s tisto konkretno dejavnostjo, na katero se je nanašala ta zadeva, to je ponujanje parkirišč za plačilo. Zato ne vidim nobenega razloga za to, da se ne bi ta usmeritev sodne prakse razširila na druge vrste dejavnosti, na primer tiste, pri katerih gre za dajanje cestne infrastrukture na voljo v zameno za plačilo cestnine. Če tako dejavnost opravlja ali opravljajo izključno oseba ali osebe javnega prava v okviru posebne pravne ureditve, ki velja zanje, to je na podlagi monopola, ni nobene nevarnosti, da bi prišlo do izkrivljanja konkurence. V tem primeru se torej osebe javnega prava, ki opravljajo to dejavnost, ne smejo šteti za davčne zavezance. Če pa lahko, tako kot na Irskem, cestnine pobirajo tudi zasebni subjekti, se taka dejavnost ne uvršča pod monopol osebe javnega prava, tako da je treba domnevati, da obstaja izkrivljanje konkurence, in zato z DDV obdavčiti tudi dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava. V zvezi s tem ni pomembno, da ceste, na katerih cestnine pobirajo osebe javnega prava, ne konkurirajo cestam, na katerih te cestnine pobirajo zasebni subjekti. Bistveni vidik je namreč istovrstnost dejavnosti, ki se opravlja, in ne položaj na zadevnem trgu, to je na zadevnem cestnem odseku ali na cestah, ki povezujejo določene kraje.

34. Nekateri od preudarkov, ki jih je Sodišče podalo v tej sodbi, izdani v zadevi, ki se je nanašala na storitve ponujanja parkirišč za plačilo v več skupnostih Združenega kraljestva, so lahko seveda manj upoštevni v obravnavani zadevi, ki se nanaša na odplačno dajanje cestne infrastrukture na voljo s strani subjekta, katerega pristojnosti pokrivajo celotno državo. Prvič, tu namreč ni nobene težave v zvezi z različnim obravnavanjem, ki bi ga bilo deležno več oseb javnega prava, ker je tak subjekt kot centralni organ po definiciji en sam. Drugič, vprašanje analize obstoja ali neobstoja izkrivljanja konkurence se zdi manj zapleteno v primeru cestnega odseka kot v primeru parkirišč. Odločitev o obdavčitvi ali neobdavčitvi dajanja cestne infrastrukture na voljo je zato lahko manj dvomljiva z vidika pravne varnosti.

35. Vendar po drugi strani razlaga določb prava Unije ne sme biti odvisna od strukture javnih organov v različnih državah članicah, ampak mora biti univerzalna, tako da se lahko uporabi na celotnem ozemlju Unije. Ni pa izključeno, da se ne bodo enake težave kot tiste, ki jih je Sodišče navedlo v zvezi s ponujanjem parkirišč, v kateri od držav članic pojavile tudi v zvezi z dejavnostjo, pri kateri se na voljo daje cestna infrastruktura. Poleg tega razprava, ki je potekala v obravnavani zadevi glede vprašanja, ali in koliko odsek cestninske ceste, označen z imenom Westlink Toll Road, ki je del dublinske zahodne obvoznice, konkurira vzhodni obvoznici tega mesta, dokazuje, da tudi pri cestni infrastrukturi analiza morebitnega izkrivljanja konkurence ni vedno preprosta in očitna.

36. Toda po mojem mnenju v prid razlagi člena 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, v skladu s katero je treba obstoj izkrivljanja konkurence presojati glede na vrsto dejavnosti, za katero gre, in ne glede na položaj na zadevnem trgu, govori še ena utemeljitev.

37. Predložitveno sodišče je v svojem sklepu presodilo, da v praksi ne more priti do konkuriranja med cestnima odsekoma, na katerih cestnine pobira NRA, in drugimi že obstoječimi ali prihodnjimi cestnimi odseki, na katerih bi lahko cestnine morda pobirali zasebni subjekti. S to ugotovitvijo je predložitveno sodišče upoštevalo le konkurenco, ki lahko obstaja med cestami z vidika njihovih uporabnikov, in sklenilo, da taka konkurenca ni mogoča. S takega vidika je ta sklep seveda utemeljen, saj se voznik, ki želi priti od točke A do točke B, ne bo odpravil do točke C zgolj zato, ker bi v tem primeru plačal nižjo cestnino.

38. Zasebni subjekti, ki dajejo cestne infrastrukture na voljo v zameno za plačilo cestnine, so vseeno ponudniki storitev ne le v razmerju do uporabnikov teh cest, ampak tudi v razmerju do javnih organov, kot je NRA na Irskem, ki jim poverijo to nalogo. Cestna infrastruktura je namreč javna infrastruktura, katere gradnja in vzdrževanje sta nalogi javnih organov. Ti organi lahko

izvajanje teh nalog poverijo zasebnim subjektom v zameno za pravico do pobiranja cestnin od uporabnikov. V takem položaju zasebni subjekti nastopajo kot ponudniki storitev v razmerju do javnih organov. Nepomembno je, da nadomestilo za to storitev nima narave vnaprej določene cene, temveč ima obliko pravice do pobiranja cestnine.

39. Odločitev, da se upravljanje odseka cestninske ceste poveri zasebnemu subjektu, je odvisna od več različnih dejavnikov. Eden od teh je nesporno znesek cestnine, ki ga bo lahko pobiral zasebni subjekt. Poleg tega je z vidika tega zasebnega subjekta znesek cestnine, ki ga bo mogoče pobirati, prav tako eden od glavnih dejavnikov odločitve o prevzemu dejavnosti, ker je odločilen za njeno donosnost.

40. Če lahko hkrati javni organ izbira med možnostjo, da upravljanje ceste in pobiranje cestnin poveri zasebnemu subjektu, ter možnostjo, da to dejavnost opravlja sam, ta organ samodejno konkurira zasebnim subjektom, ki bi prav tako lahko opravljali to dejavnost. V takem položaju neobdavčitev dejavnosti, ki jo opravlja oseba javnega prava, skupaj z obdavčitvijo iste dejavnosti v primeru, ko bi jo opravljal zasebni subjekt, neizogibno povzroči izkrivljanje konkurence. Pri enakih cestninah za uporabnike bo namreč dejavnost, če jo opravlja oseba javnega prava, donosnejša, kot če jo opravlja zasebni subjekt, ki bo moral od cestnin, pobranih od uporabnikov, odbiti znesek DDV, ki ga dolguje državi. Ta razlika v donosnosti nujno vpliva na odločitev javnega organa, ali naj upravljanje ceste poveri zasebnemu subjektu, to pa je dovolj, da se ugotovi obstoj izkrivljanja konkurence.

41. Ta sklep je še toliko bolj utemeljen, če lahko javni organ, ki je pooblaščen za odločanje, ali naj se upravljanje ceste in pobiranje cestnin morda odstopita zasebnemu subjektu, tako kot NRA določi najvišji znesek navedenih cestnin za uporabnike. V takem primeru so zasebni subjekti očitno v manj ugodnem položaju, ker morajo s cestninami, ki jih poberejo in katerih znesek se vnaprej omeji navzgor, poleg svojih stroškov in dobička, ki jim pripada, pokriti tudi plačilo DDV.

42. Ta analiza se ujema s trditvijo, ki jo je poljska vlada navedla na obravnavi, in sicer da je možnost zasebnega subjekta za vstop na trg, kot je trg storitev dajanja cestne infrastrukture na voljo v zameno za plačilo cestnine, zgolj teoretična, saj je ta vstop odvisen od odločitve javnega organa. Prav to je položaj, v katerem pride do izkrivljanja konkurence, ki utemeljuje uporabo člena 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, saj ta javni organ sprejme odločitev, ali naj se vstop na trg dovoli zasebnim subjektom, hkrati pa sam opravlja dejavnost na tem istem trgu, vendar pod drugimi pogoji, ker ni davčni zavezanec.

43. Tega sklepa prav tako ne ovrže trditev, ki jo je NRA podal na obravnavi in ki jo je podprla nemška vlada, in sicer da pobiranje cestnin s strani osebe javnega prava, ki deluje kot javni organ, sledi drugim ciljem, in ne zgolj ustvarjanju dobička, kot je cilj omejiti promet na določenem odseku ali ga preusmeriti na drugo cesto. Ta trditev je poleg tega v nasprotju s trditvijo v zvezi s popolnim neobstojem konkurence med različnimi cestnimi odseki.

44. Prvič, če bi bila obdavčitev ali neobdavčitev dejavnosti, ki jo opravlja oseba javnega prava, odvisna od cilja, ki mu sledi ta dejavnost, bi bilo to popolnoma v nasprotju z načelom pravne varnosti. Uvedba cestnin lahko dejansko sledi različnim ciljem. Včasih gre za omejevanje prometa, včasih za prenos stroškov gradnje ceste na zasebni subjekt v zameno za pravico, da nato na tej cesti pobira cestnino, včasih pa tudi za pridobivanje sredstev za gradnjo in vzdrževanje drugih javnih cest. Ti cilji se lahko uresničujejo ločeno ali skupaj in se lahko s časom spreminjajo, na primer če se stroški gradnje ceste pokrijejo, vendar se na njej še naprej pobira cestnina. Zato ne gre za merilo, s katerim bi bilo mogoče zanesljivo in vnaprej ugotoviti, ali je treba neko dejavnost obdavčiti.

45. Drugič, sledenje drugim ciljem, in ne zgolj ustvarjanju prihodkov, ne izključuje možnosti, da

se pobiranje cestnin poveri zasebnemu subjektu. Konec koncev za uporabnika ceste ni pomembno, kdo na njej pobira cestnino. Torej je želeno ravnanje uporabnikov ceste mogoče doseči neodvisno od subjekta, ki pobira cestnino.

46. Tretji in zadnji, v skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 je davčni zavezanec vsaka oseba, ki opravlja gospodarsko dejavnost, „ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. Glede na to, da – kot vemo(25) – dajanje cestne infrastrukture na voljo v zameno za plačilo cestnine pomeni gospodarsko dejavnost v smislu te določbe, namen in rezultat te dejavnosti nista primerno razlikovalno merilo za ugotavljanje, ali je treba subjekt, ki opravlja to dejavnost, obravnavati kot davčnega zavezanca.

47. Zato menim, da je treba vsaki, ko lahko oseba javnega prava v skladu z nacionalnim pravom opravljanje določene dejavnosti poveri zasebnim subjektom, hkrati pa jo lahko opravlja sama, domnevati, da obstaja izkrivljanje konkurence, če ta dejavnost ni obdavčena, kadar jo opravlja oseba javnega prava, vendar je obdavčena, kadar jo opravlja zasebni subjekt.

48. To ne pomeni – kot je namigovala nemška vlada na obravnavi –, da je treba v takem primeru obdavčiti vsako dejavnost, ki jo javni organi opravljajo za plačilo, ker bi se lahko teoretično poverila zasebnim subjektom. Sodišče je res odločilo, da je treba pri presoji možnosti, da bo prišlo do izkrivljanja konkurence, upoštevati ne le dejansko konkurenco, ampak tudi potencialno konkurenco.(26) Vendar je pojasnilo, da v celoti teoretične možnosti, da bi zasebni subjekt začel opravljati dejavnost, ni mogoče primerjati z obstojem potencialne konkurence, temveč bi morala biti ta možnost dejanska, in ne zgolj hipotetična.(27)

49. To načelo je treba razlagati v povezavi z načelom, v skladu s katerim je treba obstoj izkrivljanja konkurence presojati z vidika vrste dejavnosti, za katero gre, in ne glede na položaj na zadevnem trgu. Če torej, kot na primer v Nemčiji, cestnine pobirajo izključno javni organi (oziroma se pobirajo izključno v njihovem imenu in za njihov račun), potem ni nobene dejanske možnosti, da bi to dejavnost opravljali zasebni subjekti, tako da ni niti potencialne konkurence in zato nobene možnosti, da bi se ta izkrivljala. Če pa je – kot na Irskem – možnost, da se pobiranje cestnin poveri zasebnim subjektom, ne samo predvidena v pravu, temveč je tako največkrat tudi v praksi, ker NRA pobira cestnine le izjemoma, in sicer na dveh odsekih, potem je po mojem mnenju očitno, da možnosti, da bi to dejavnost opravljali zasebni subjekti, ni mogoče šteti za v celoti teoretično.

50. S členom 13(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 se poleg tega zahteva, da je izkrivljanje konkurence, ki ga povzroči neobdavčitev dejavnosti osebe javnega prava, znatno. V skladu s sodno prakso Sodišča je treba ta izraz po analogiji z določbami člena 13(1), tretji pododstavek, Direktive 2006/112 razlagati tako, da je obravnavo oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, mogoče sprejeti le, če bi povzročila zanemarljivo izkrivljanje konkurence.(28)

51. Presoja tega, ali je izkrivljanje konkurence v nekem posameznem primeru bolj kot ne zanemarljivo, je dejansko vprašanje, za katero so seveda pristojni nacionalni organi in sodišča. Poudaril bi zgolj to, da ugotovitev zanemarljivosti izkrivljanja konkurence ne ovrže domneve obstoja takega izkrivljanja, ampak le omogoči, da se dejavnost osebe javnega organa kljub temu izkrivljanju ne obdavči.

Predlog

52. Glede na vse navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavil Appeal Commissioners (urad za pritožbe v carinskih in davčnih zadevah, Irska), odgovori:

Člen 13(1), drugi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem

sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da kadar na podlagi nacionalnega prava v državi članici cestnine lahko in tudi dejansko pobirajo tako osebe javnega prava kot zasebni subjekti, je treba osebe javnega prava obravnavati kot zavezanke za DDV zaradi znatnega izkrivljanja konkurence, tudi če ni nobene dejanske možnosti neposrednega konkuriranja med cestami, na katerih cestnine pobira oseba javnega prava, in cestami, na katerih jih pobira zasebni subjekt.

1 – Jezik izvirnika: poljščina.

2 – Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Geemente Borsele in Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, točke od 22 do 27).

3 – UL 2006, L 347, str. 1.

4 – Kot je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, je NRA tretjim podjetjem poveril tehnične dejavnosti, povezane s pobiranjem cestnin, vendar so pravila drugačna kot v primeru sporazumov o upravljanju, sklenjenih na podlagi člena 63 zakona o cestah iz leta 1993, prihodki, ustvarjeni pri tem, pa se nakažejo na račun NRA.

5 – Zaradi doslednosti je treba dodati še, da je uporaba člena 13(1), tretji pododstavek, Direktive 2006/112 v postopku v glavni stvari izključena, ker pobiranje cestnin ne spada med vrste dejavnosti, ki so navedene v Prilogi I k tej direktivi. Natančneje, pobiranje cestnin ne spada pod prevoz blaga in prevoz potnikov (točki 3 in 5 Priloge I) – glej sodbo z dne 12. septembra 2000, Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, točka 4).

6 – Glej sodbe z dne 12. septembra 2000, Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, točka 36); Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, točka 34); Komisija/Združeno kraljestvo (C-359/97, EU:C:2000:426, točka 46) in Komisija/Nizozemska (C-408/97, EU:C:2000:427, točka 30).

7 – Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca S. Alberja v zadevi Komisija/Nizozemska (C-408/97, EU:C:2000:43, točka 52).

8 – Navedene sodbe so bile izdane na podlagi Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23). Člen 4(5) Šeste direktive se je ujemal s členom 13(1) Direktive 2006/112.

9 – Glej sodbe z dne 12. septembra 2000, Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, točka 41); Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, točka 39); Komisija/Združeno kraljestvo (C-359/97, EU:C:2000:426, točka 51) in Komisija/Nizozemska (C-408/97, EU:C:2000:427, točka 36).

10 – Glej člen 9(1) Direktive 2006/112.

11 – Glej sodbo z dne 16. julija 2009, Komisija/Irska (C-554/07, neobjavljena, EU:C:2009:464, točka 40 in navedena sodna praksa).

12 – Glej sodbe z dne 12. septembra 2000, Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, točka 40); Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, točka 38); Komisija/Združeno kraljestvo (C-359/97, EU:C:2000:426, točka 50) in Komisija/Nizozemska (C-408/97, EU:C:2000:427, točka 35).

13 – Glej zlasti sodbo z dne 12. septembra 2000, Komisija/Združeno kraljestvo (C-359/97,

EU:C:2000:426, točki 56 in 57).

14 – Glej sodbe z dne 12. septembra 2000, Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, točka 42); Komisija/Irska (C-358/97, EU:C:2000:425, točka 40); Komisija/Združeno kraljestvo (C-359/97, EU:C:2000:426, točka 52) in Komisija/Nizozemska (C-408/97, EU:C:2000:427, točka 37).

15 – Glej točke od 6 do 8 teh sklepnih predlogov.

16 – Glej točko 15 teh sklepnih predlogov.

17 – Glej točko 17 teh sklepnih predlogov.

18 – Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točke od 31 do 40 in točka 1 izreka).

19 – Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točke od 38 do 40).

20 – Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točke od 42 do 45).

21 – Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točke od 47 do 51).

22 – Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 35).

23 – Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točki 36 in 37).

24 – Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 38). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Poiaresa Madura v zadevi Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:345, točki 18 in 19).

25 – Glej točko 15 teh sklepnih predlogov in sodno prakso, navedeno v njej.

26 – Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točke od 60 do 63).

27 – Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 64).

28 – Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 76 in točka 3 izreka).