

V?c C-288/07

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

v.

Isle of Wight Council a další

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division)?

„Šestá směrnice o DPH – ?lánek 4 odst. 5 – ?innosti vykonávané veřejnoprávním subjektem – Provozování placených parkovišť – Narušení hospodářské soutěže – Význam výrazu ‚vedlo-li by‘ a ‚výraznému‘ “

Shrnutí rozsudku

1. *Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daně z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Osoby povinné k dani – Veřejnoprávní subjekty*

(Směrnice Rady 77/388, ?l. 4 odst. 5 druhý pododstavec)

2. *Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daně z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Osoby povinné k dani – Veřejnoprávní subjekty*

(Směrnice Rady 77/388, ?l. 4 odst. 5 druhý pododstavec)

3. *Daňová ustanovení – Harmonizace právních předpisů – Daně z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Osoby povinné k dani – Veřejnoprávní subjekty*

(Směrnice Rady 77/388, ?l. 4 odst. 5 druhý pododstavec)

1. ?lánek 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu musí být vykládán v tom smyslu, že výrazné narušení hospodářské soutěže, ke kterému by vedlo nepodléhání dani v případě veřejnoprávních subjektů, které vystupují jako orgány veřejné správy, musí být posuzováno s ohledem na dotčenou ?innost jako takovou, aniž by se toto posouzení týkalo konkrétního místního trhu.

Veřejnoprávní subjekt totiž může být na základě vnitrostátního práva povolen výkonem některých ?inností v zásadě hospodářské povahy v rámci pro něj stanoveného zvláštního právního režimu, přičemž tytéž ?innosti mohou být rovněž vykonávány souběžně soukromými subjekty, takže výsledkem nepodléhání uvedeného subjektu dani z přidané hodnoty může být to, že dojde k ur?itému narušení hospodářské soutěže.

Cílem ?l. 4 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice je tomuto nežádoucímu výsledku zabránit tím, že stanoví, že ?innosti konkrétně uvedené v příloze D této směrnice „v každém případě“ dani z přidané hodnoty podléhají, i když jsou vykonávány veřejnoprávními subjekty vystupujícími jako orgány veřejné moci, ledaže by byly prováděny v zanedbatelné míře. Jinak ?e?eno se předpokládá, že nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani z přidané hodnoty v souvislosti s těmito ?innostmi vede k narušení hospodářské soutěže, ledaže by uvedené ?innosti byly prováděny v zanedbatelné míře. Z ?látku 4 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice tak

vyplývá, že podléhání uvedených subjektů dani vyplývá z výkonu činností uvedených v příloze D téže směrnice jako takových, nezávisle na tom, zda daný veřejnoprávní subjekt je-li hospodářské soutěži na úrovni místního trhu, na kterém vykonává tyto činnosti, či nikoli.

Krom toho mohou existovat na vnitrostátní úrovni jiné činnosti v zásadě hospodářské povahy, které nejsou uvedeny v příloze D šesté směrnice, jejichž seznam se může měnit v závislosti na konkrétním členském státu nebo v závislosti na konkrétním hospodářském odvětví, které jsou vykonávány souběžně jak veřejnoprávními subjekty jako orgány veřejné správy, tak soukromými subjekty. Právě na tyto činnosti se použije čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice, který stanoví, že veřejnoprávní subjekty, i když vystupují jako orgány veřejné správy, se považují za osoby povinné k dani v rozsahu, v němž by jejich nepodléhání dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Druhý a třetí pododstavec uvedeného čl. 4 odst. 5 tedy spolu úzce souvisejí, jelikož sledují tentýž cíl, a sice to, aby veřejnoprávní subjekty dani z přidané hodnoty podléhaly, i když vystupují jako orgány veřejné správy. Tyto pododstavce tak podléhají téže logice, na základě níž zákonodárce Společenství zamýšlel omezit působnost nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani, aby bylo dodrženo obecné pravidlo uvedené v čl. 2 bodu 1 a čl. 4 odst. 1 a 2 této směrnice, podle něhož veškerá činnost hospodářské povahy v zásadě dani z přidané hodnoty podléhá. Druhý a třetí pododstavec čl. 4 odst. 5 šesté směrnice tedy musejí být vykládány jako celek. Z toho vyplývá, že podléhání veřejnoprávních subjektů dani z přidané hodnoty, ať už na základě druhého pododstavce čl. 4 odst. 5 šesté směrnice, či na základě třetího pododstavce tohoto ustanovení, vyplývá z výkonu dané činnosti jako takové, nezávisle na tom, zda uvedené subjekty je-li hospodářské soutěži na úrovni místního trhu, na kterém vykonávají tuto činnost, či nikoli.

Dodržování zásady daňové neutrality je tak zajištěno vzhledem k tomu, že všechny veřejnoprávní subjekty buď dani z přidané hodnoty podléhají nebo nepodléhají, přičemž se jediné prolomení této zásady týká pouze vztahů mezi veřejnoprávními subjekty a soukromými subjekty, a to pokud narušení hospodářské soutěže zůstává méně významné. Posouzení existence narušení hospodářské soutěže s ohledem na každý z místních trhů, na kterých místní orgány vykonávají své činnosti, předpokládá, že se na základě často složitých hospodářských analýz provádí systematické posouzení podmínek hospodářské soutěže na velkém množství místních trhů, jejichž určení se může zdát zvláště obtížné v rozsahu, v němž se vymezení těchto trhů nezbytně neshoduje s územní působností místních orgánů. V tomto případě místní orgány ani soukromé subjekty nebudou moci předvídat s jistotou požadovanou k vedení svých záležitostí, zda na daném místním trhu bude činnost prováděná místními orgány dani z přidané hodnoty podléhat, či nikoli, což by mohlo vyvolat nebezpečí, že budou ohroženy zásady daňové neutrality a právní jistoty.

(viz body 33–41, 46, 49, 51–53, výrok 1)

2. Slova „vedlo-li by“, ve smyslu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, musejí být vykládána v tom smyslu, že zohledňují nejen skutečnou hospodářskou soutěž, ale také hospodářskou soutěž potenciální, je-li možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh reálná, a nikoli i čistě hypotetická.

Nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani z přidané hodnoty na základě čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice totiž představuje odchylku od obecného pravidla, že veškeré činnosti hospodářské povahy dani podléhají, a je tedy třeba toto ustanovení vykládat striktně. Článek 4 odst. 5 druhý pododstavec této směrnice přitom obnovuje uvedené obecné pravidlo, aby bylo zabráněno tomu, že nepodléhání těmto subjektům dani povede k výraznému narušení hospodářské soutěže. Toto poslední uvedené ustanovení tedy nemůže být podmítem

zúženého výkladu.

„Ist“ teoretická možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh, která by nebyla podložena žádnou skutečností, žádným objektivním údajem či žádnou analýzou trhu, by však nemohla být pokládána za existenci potenciální hospodářské soutěže. Aby tomu tak bylo, musí být tato možnost reálná, a nikoli „ist“ hypotetická.

(viz body 60, 64–65, výrok 2)

3. Výraz „výraznému“, ve smyslu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu musí být chápán v tom smyslu, že skutečné či potenciální narušení hospodářské soutěže nesmí být jen zanedbatelné.

Tento výraz totiž musí být chápán tak, že směruje k omezení působnosti nepodléhání dani veřejnoprávních subjektů v souvislosti s uvedenými podmínkami na základě čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice. Pokud by přitom tento výraz měl být chápán tak, že znamená narušení významné, případně výjimečné, působnost nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani by byla neoprávněně rozšířena. Naproti tomu, pokud by nepodléhání tímto veřejnoprávních subjektů dani bylo připuštěno pouze v případě, kdy by vedlo jen k zanedbatelnému narušení hospodářské soutěže, jeho rozsah by byl skutečně omezen.

Dále z čl. 4 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice vyplývá, že nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani z předané hodnoty v souvislosti s podmínkami uvedenými v příloze D této směrnice je připuštěno, jsou-li tyto podmínky prováděny v zanedbatelné míře, přičemž se tak předpokládá, že narušení hospodářské soutěže, které z toho vyplývá, je rovněž zanedbatelné. Vzhledem k tomu, že druhý a třetí pododstavec čl. 4 odst. 5 šesté směrnice spolu úzce souvisejí, jelikož sledují tentýž cíl a podléhají téže logice, je třeba výraz „výraznému“ chápat v tom smyslu, že nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani může být připuštěno pouze v případě, kdy by vedlo pouze k zanedbatelnému narušení hospodářské soutěže.

Konečně nepodléháním uvedených subjektů dani z předané hodnoty v situacích, kdy by toto nepodléhání nevedlo k žádnému narušení hospodářské soutěže nebo by vedlo k narušení zanedbatelnému, by zásada daňové neutrality byla dotčena co možná nejomezenějším způsobem.

(viz body 72–76, 78–79, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

16. září 2008 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 4 odst. 5 – podmínky vykonávané veřejnoprávním subjektem – Provozování placených parkovišť – Narušení hospodářské soutěže – Význam výrazu ‚vedlo-li by‘ a ‚výraznému‘ “

Ve věci C-288/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Spojené království) ze dne 6. března 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 14. června 2007, v řízení

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas a K. Lenaerts, předsedové senátu, G. Arestis, U. Løhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. dubna 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council a West Berkshire District Council J. Ghoshem, QC, J. Hendersonem, barrister, a R. Gennem, solicitor, jakož i L. Leach, adviser,
- za vládu Spojeného království Z. Bryanston-Cross, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s C. Vajdou, QC, a B. Raymentem, barrister,
- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s A. Astonem, SC, a N. Traversem, BL,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. června 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný

základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá sm?rnice“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci spor? mezi Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (dále jen „Commissioners“) a ?ty?mi místními orgány, a to Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council a West Berkshire District Council (dále spole?n? jen „doty?né místní orgány“) ve v?ci podléhání t?chto orgán? dani z p?idané hodnoty (dále jen „DPH“) v souvislosti s ?innostmi provozování uzav?ených automobilových parkoviš? („offstreet parking“) (dále jen „parkoviš?“).

Právní rámec

3 ?lánek 2 šesté sm?rnice, uvedený v její hlav? II, nazvané „Oblast p?sobnosti“, stanoví:

„P?edm?tem dan? z p?idané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní uskute?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

4 ?lánek 4 šesté sm?rnice, uvedený v její hlav? IV, nazvané „Osoby povinné k dani“, stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na n?jakém míst? provádí samostatn? n?kterou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

2. Mezi hospodá?ské ?innosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá ?innost producent?, obchodník? a poskytovatel? služeb v?etn? t?žební a zem?d?lské ?innosti a ?innosti p?i výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodá?skou ?innost se rovn?ž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.

[...]

5. Státy, kraje, obce a jiné ve?ejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s ?innostmi nebo pln?ními, p?i nichž vystupují jako orgány ve?ejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s t?mito ?innostmi nebo pln?ními dávky, poplatky, p?ísp?vky ?i platby.

Vykonávají-li takové ?innosti nebo pln?ní, považují se nicmén? za osoby povinné k dani v souvislosti s t?mito ?innostmi ?i pln?ními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodá?ské sout?že.

V každém p?ípad? se tyto subjekty považují za osoby povinné k dani v souvislosti s ?innostmi uvedenými v p?íloze D, nejsou-li tyto ?innosti provád?ny v zanedbatelné mí?e.

?lenské státy mohou považovat ?innosti t?chto subjekt?, které jsou osvobozeny od dan? podle ?lánku 13 nebo 28, za ?innosti, které vykonávají jako orgány ve?ejné správy.“

5 P?íloha D šesté sm?rnice, na kterou odkazuje její ?l. 4 odst. 5 t?etí pododstavec, uvádí t?ináct kategorií ?inností. Provozování parkoviš? však mezi t?mito dvanácti kategoriemi ?inností uvedeno není.

6 ?lánek 4 odst. 5 šesté sm?rnice, jehož p?ímý ú?inek Soudní dv?r uznal v rozsudku ze dne 17. ?íjna 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a další (231/87 a 129/88, Recueil, s. 3233, bod 33), do práva Spojeného království proveden nebyl.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

7 Doty?né místní orgány nabízejí k nájmu parkovací místa na parkovištích. Tuto službu poskytuje rovn?ž soukromý sektor.

8 Historicky m?ly ve Spojeném království místní územn? správní celky za to, že jsou osobami povinnými k DPH v souvislosti s p?íjmy, které získávají z provozování parkoviš?. V návaznosti na vydání rozsudku ze dne 14. prosince 2000, Fazenda Pública (C?446/98, Recueil, s. I?11435), však p?ibližn? 127 místních územn? správních celk? podalo žádosti o vrácení DPH, kterou p?edtím uhradily, p?í?emž vycházely z toho, že na základ? ?l. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté sm?rnice této dani podléhat nem?ly. Celková ?ástka podaných žádostí o vrácení dan? dosahuje výše 129 milion? GBP. Pokud jde o ?ástku, kterou p?edstavují všechny žádosti, které mohou být podány, je v p?edkládacím rozhodnutí uvedeno, že Spojené království Velké Británie a Severního Irska zahrnuje p?ibližn? 468 místních územn? správních celk?.

9 Ve sporech v p?vodním ?ízení požadované ?ástky dosahují výše 1,6 milion? GBP. P?edkládající soud uvádí, že tyto spory jsou vzorovými v?cmi vzhledem k tomu, že doty?né místní orgány p?edstavují reprezentativní vzorek všech místních územn? správních celk?. Isle of Wight Council totiž zajiš?uje správu ostrova, Mid-Suffolk District Council zajiš?uje správu zem?d?lské oblasti, South Tyneside Metropolitan Bourough Council zajiš?uje správu m?stské oblasti a West Berkshire District Council zajiš?uje správu regionu.

10 Vzhledem k tomu, že doty?né místní orgány m?ly za to, že podle správného výkladu práva Spole?enství nejsou plátcí DPH v souvislosti s p?edm?tnou ?inností, požádaly o vrácení DPH, kterou p?edtím uhradily. Commissioners však k takovému vrácení odmítli p?ikro?it. V d?sledku toho tyto místní orgány podaly proti rozhodnutí Commissioners žalobu k VAT and Duties Tribunal, London. VAT and Duties Tribunal, London, který usoudil, že otázka nepodléhání ve?ejnoprávních subjekt? dani na základ? ?l. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté sm?rnice musí být p?edm?tem samostatné analýzy pro každý z doty?ných místních orgán?, a to „podle konkrétní osoby povinné k dani“, dosp?l k záv?ru, že nepodléhání t?chto orgán? DPH nepovede k výraznému narušení hospodá?ské sout?že. Každý z uvedených orgán? byl tedy osvobozen od DPH v souvislosti s p?íjmy, které získává z provozování parkoviš?.

11 Commissioners proti rozhodnutí VAT and Duties Tribunal, London, podali odvolání k High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division). Jejich hlavní argument vychází z toho, že ?l. 4 odst. 5 šesté sm?rnice má celostátní p?sobnost, která vyžaduje, aby bylo provedeno globální posouzení týkající se dopadu, který má osvobození od DPH p?iznané místním orgán?m v souvislosti s provozováním parkoviš? na soukromý sektor jako celek. Toto odvolání se týká rovn?ž významu výraz? „vedlo-li by“ a „výraznému“, obsažených ve v?tném ?lenu „vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodá?ské sout?že“, uvedeném v ?l. 4 odst. 5 druhém pododstavci šesté sm?rnice.

12 Za t?chto podmínek se High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Musí být výraz ‚narušení hospodá?ské sout?že‘ posuzován u každého ve?ejnoprávního subjektu tak, že v kontextu projednávané v?ci musí být vykládán s odkazem na jednu nebo více oblastí, v rámci kterých uvedený subjekt provozuje parkoviš?, nebo s odkazem na celé území

ílenkého státu?

2) Co znamená [výraz] ‚vedlo-li by‘? Konkrétně jaký stupeň pravděpodobnosti či jaká úroveň jistoty jsou vyžadovány pro to, aby tato podmínka byla splněna?

3) Co znamená výraz ‚výraznému‘? Týká se konkrétně výraz ‚výrazný‘ úinku na hospodářskou soutěž, který není jen zanedbatelný či *de minimis*, úinku ‚významného‘ či úinku ‚výjimečného‘?

K předložným otázkám

K první otázce

Vyjádření předložené Soudnímu dvoru

13 Dotyčné místní orgány mají za to, že výraz „narušení hospodářské soutěže“ musí být posuzován u každého veřejnoprávního subjektu tak, že v kontextu projednávané věci musí být vykládán s odkazem na jedno nebo více území, na kterých uvedený subjekt nabízí k nájmu parkovací místa na parkovištích, a nikoli s odkazem na hypotetický trh zahrnující celé území daného ílenkého státu. Opačný přístup by nebyl konzistentní s ohledem na samotný pojem „hospodářská soutěž“. Podle těchto místních orgánů osvobození od DPH přiznané každému z nich nijak nevede k narušení hospodářské soutěže ve vztahu k soukromým poskytovatelům služeb či místním orgánům, které se nacházejí například v Glasgow, a tím méně k narušení „výraznému“. Stejně tak osoba, která chce nakupovat na ostrově Wight, nezaparkuje své vozidlo v Manchesteru.

14 Vláda Spojeného království, která se odvolává zvláště na základní zásady daňové neutrality a právní jistoty, se domnívá, že přístup „podle konkrétní činnosti“, to znamená přístup, který zohledňuje celý vnitrostátní trh, a nikoli každý místní trh, je v zásadě pro výklad čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice nejvhodnější. Místní povaha poptávky znamená, že i v oblasti spadající do působnosti daného místního orgánu může existovat několik místních trhů, z nichž na některých může hospodářská soutěž existovat, zatímco na jiných hospodářská soutěž neexistuje.

15 Podle Irska z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ílenké státy mohou zvolit nejvhodnější metodu k provedení čl. 4 odst. 5 druhého a třetího pododstavce šesté směrnice do vnitrostátního práva. Přislouží každému ílenkému státu, aby určil, jaké jsou činnosti vykonávané státem a veřejnými subjekty, které by, pokud by DPH nepodléhaly, vedly k výraznému narušení hospodářské soutěže. ílenké státy tak mohou přijmout místní, regionální nebo celostátní přístup.

16 Italská vláda navrhuje použít zásady vlastní oblasti hospodářské soutěže. V tomto ohledu odkazuje na sdělení Komise o definici relevantního trhu pro účely práva hospodářské soutěže Společenství (Úř. věst. 1997, C 372, s. 5), a na tomto základě má za to, že relevantní zeměpisný trh ve sporech ve věci v původním řízení nemůže být v žádném případě tvořen celým vnitrostátním trhem. Ve věci nájmu parkovacích míst na parkovištích nelze uvažovat tak, že mezi službami nabízenými různými místy existuje jakákoli hospodářská soutěž.

17 Komise Evropských společenství se domnívá, že pro posouzení nebezpečí narušení hospodářské soutěže je třeba zohlednit povahu činnosti, a nikoli místní podmínky hospodářské soutěže. Opodstatnost takového přístupu může být vyvozena z toho, že čl. 4 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice stanoví, že činnosti uvedené v její příloze D musejí v každém případě podléhat DPH, ledaže by byly prováděny v zanedbatelné míře. Šestá směrnice tak

vychází jasně z předpokladu, podle něhož soutěžní vztah a z něj vyplývající nebezpečí narušení musejí být určeny abstraktně vzhledem k samotné povaze činnosti a bez odkazu na místní podmínky.

Odpověď Soudního dvora

18 Úvodem je třeba připomenout, že v souladu s čl. 4 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice se státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy.

19 Jak Soudní dvůr mnohokrát rozhodl, k tomu, aby se toto ustanovení použilo, musejí být splněny kumulativně dvě podmínky, a sice výkon činností veřejnoprávním subjektem a výkon činností, při nichž tento subjekt vystupuje jako orgán veřejné správy (viz v tomto smyslu zejména rozsudek ze dne 25. července 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Recueil, s. I-4247, bod 18, a výše citovaný rozsudek Fazenda Pública, bod 15).

20 Pokud jde o první z těchto podmínek, je nesporné, že dotyčné místní orgány jsou veřejnoprávními subjekty ve smyslu čl. 4 odst. 5 šesté směrnice.

21 Pokud jde o druhou podmínku, je třeba připomenout, že činnostmi, při nichž veřejnoprávní subjekty vystupují jako orgány veřejné správy ve smyslu téhož ustanovení, jsou činnosti, které tyto subjekty vykonávají v rámci pro ně stanoveného zvláštního právního režimu, s vyloučením činností, které vykonávají za týchž právních podmínek jako soukromé hospodářské subjekty (viz zejména výše citovaný rozsudek Fazenda Pública, bod 17 a citovaná judikatura).

22 S ohledem na povahu analýzy, kterou je třeba provést, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby činnost dotčenou ve věci v převodním řízení kvalifikoval s ohledem na výše stanovené kritérium (výše citovaný rozsudek ze dne 17. října 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a další, bod 16; rozsudek ze dne 15. května 1990, Comune di Carpaneto Piacentino a další, C-4/89, Recueil, s. I-1869, bod 11, a výše citovaný rozsudek Fazenda Pública, bod 23).

23 Vzhledem k tomu, že otázka, zda ve sporech ve věci v převodním řízení dotyčné místní orgány vystupovaly jako orgány veřejné správy, není předmětem řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem, je třeba s výhradou ověření předkládajícím soudem vycházet z předpokladu, že činnost dotčená ve věci v převodním řízení musí být pro účely projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce považována za činnost, na niž se čl. 4 odst. 5 šesté směrnice vztahuje.

24 Je rovněž třeba připomenout, že i když místní orgány takovou činnost vykonávají jako orgány veřejné správy, musejí být v souladu s čl. 4 odst. 5 druhým pododstavcem šesté směrnice považovány za osoby povinné k dani v rozsahu, v němž by jejich nepodléhání dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže. V této věci si předkládající soud klade otázku, zda toto narušení musí být posuzováno s odkazem na místní trhy, na nichž působí každý z dotyčných místních orgánů, nebo s odkazem na činnost, tak jak je vykonávána na celém území státu.

25 Pro poskytnutí odpovědi na tuto otázku je při nedostatku údajů v samotném znění čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice třeba zohlednit strukturu a cíl této směrnice, jakož i postavení čl. 4 odst. 5 ve společném systému DPH stanoveném uvedenou směrnicí.

26 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že poskytování služeb za protiplnění zpravidla a v souladu s čl. 2 odst. 1 téže směrnice DPH podléhají.

27 Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se ostatně osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv

osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 této úmluvy, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Tento pojem „hospodářské činnosti“ je definován v uvedeném odstavci 2 jako zahrnující veškerou činnost producenta, obchodníka a poskytovatele služeb (rozsudek ze dne 26. března 2007, T-Mobile Austria a další, C-284/04, Sb. rozh. s. I-5189, bod 33).

28 Účinek 4 šesté směrnice tak stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH (viz rozsudky ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko, 235/85, Recueil, s. 1471, bod 7, a ze dne 4. prosince 1990, van Tiem, C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17).

29 V tomto ohledu je však třeba upřesnit, že se toto poslední uvedené ustanovení týká pouze činností, které mají hospodářskou povahu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. března 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Recueil, s. I-3695, bod 15; ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-777/01, Recueil, s. I-4295, bod 47; ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 18, jakož i výše citovaný rozsudek T-Mobile Austria a další, bod 34).

30 Pouze jako odchylka od tohoto obecného pravidla některé činnosti hospodářské povahy DPH nepodléhají. Taková odchylka je upravena v čl. 4 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice, na základě čehož činnosti, které vykonává veřejnoprávní subjekt vystupující jako orgán veřejné správy, této dani nepodléhají.

31 Tato odchylka se týká hlavně činností vykonávaných veřejnoprávními subjekty jako orgány veřejné správy, které i když jsou hospodářské povahy, úzce souvisejí s užíváním výsad veřejné moci. Za těchto podmínek nepodléhání uvedených subjektů DPH v souvislosti s těmito činnostmi potenciálně nemá protisoutěžní účinek, jelikož jsou tyto činnosti zpravidla vykonávány veřejným sektorem výhradně nebo téměř výhradně.

32 I když však tyto subjekty vykonávají takové činnosti jako orgány veřejné správy, musejí být považovány za osoby povinné k dani v souladu s čl. 4 odst. 5 druhým a třetím pododstavcem šesté směrnice v rozsahu, v němž by jejich nepodléhání dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže, nebo také tehdy, jsou-li uvedené činnosti v rozsahu, v němž nejsou prováděny v zanedbatelné míře, uvedeny v příloze D téže směrnice.

33 Veřejnoprávní subjekt tak může být na základě vnitrostátního práva povolen výkonem některých činností v zásadě hospodářské povahy v rámci pro něj stanoveného zvláštního právního režimu, přičemž tyto činnosti mohou být rovněž vykonávány souběžně soukromými subjekty, takže výsledkem nepodléhání uvedeného subjektu DPH může být to, že dojde k určitému narušení hospodářské soutěže.

34 Zákonodárce Společenství chtěl tomuto nežádoucímu výsledku zabránit tím, že v čl. 4 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice stanovil, že činnosti konkrétně uvedené v příloze D téže směrnice (a to telekomunikace, dodání vody, plynu, elektřiny a páry, přeprava zboží, přístavní a letištní služby, přeprava cestujících atd.) „v každém případě“ DPH podléhají, i když jsou vykonávány veřejnoprávními subjekty vystupujícími jako orgány veřejné moci, ledaže by byly prováděny v zanedbatelné míře.

35 Jinak je třeba se předpokládá, že nepodléhání veřejnoprávních subjektů DPH v souvislosti s těmito činnostmi vede k narušení hospodářské soutěže, ledaže by uvedené činnosti byly prováděny v zanedbatelné míře. Ze znění čl. 4 odst. 5 třetího pododstavce šesté směrnice tak jasně vyplývá, že podléhání uvedených subjektů DPH vyplývá z výkonu činností uvedených v příloze D téže směrnice jako takových, nezávisle na tom, zda daný veřejnoprávní subjekt je-li hospodářské soutěži na úrovni místního trhu, na kterém vykonává tyto činnosti, či nikoli.

36 Krom toho mohou existovat na vnitrostátní úrovni jiné činnosti v zásadě hospodářské povahy, které nejsou uvedeny v příloze D šesté směrnice, jejichž seznam se může měnit v závislosti na konkrétním členském státu nebo v závislosti na konkrétním hospodářském odvětví, které jsou vykonávány souběžně jak veřejnoprávními subjekty jako orgány veřejné správy, tak soukromými subjekty.

37 Právě na tyto činnosti se použije čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice, který stanoví, že veřejnoprávní subjekty, i když vystupují jako orgány veřejné správy, se považují za osoby povinné k dani v rozsahu, v němž by jejich nepodléhání dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

38 Druhý a třetí pododstavec uvedeného čl. 4 odst. 5 tedy spolu úzce souvisejí, jelikož sledují tentýž cíl, a sice to, aby veřejnoprávní subjekty DPH podléhaly, i když vystupují jako orgány veřejné správy. Tyto pododstavce tak podléhají téže logice, na základě níž zákonodárce Společenství zamýšlel omezit působnost nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani, aby bylo dodrženo obecné pravidlo uvedené v čl. 2 odst. 1 a čl. 4 odst. 1 a 2 této směrnice, podle něhož veškerá činnost hospodářské povahy v zásadě DPH podléhá.

39 Druhý a třetí pododstavec čl. 4 odst. 5 šesté směrnice je tedy třeba vykládat jako celek.

40 Z toho vyplývá, že podléhání veřejnoprávních subjektů DPH, ať už na základě druhého pododstavce čl. 4 odst. 5 šesté směrnice, či na základě třetího pododstavce tohoto ustanovení, vyplývá z výkonu dané činnosti jako takové, nezávisle na tom, zda uvedené subjekty mají hospodářské soutěži na úrovni místního trhu, na kterém vykonávají tuto činnost, či nikoli.

41 Tento závěr je ostatně podepřen takovými obecnými zásadami práva Společenství použitelnými v dané oblasti, jako jsou zásady daněové neutrality a právní jistoty.

42 Zásada daněové neutrality, základní zásada společeného systému DPH (viz zejména rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 92), tak brání tomu, aby v oblasti vybírání DPH bylo zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které skutečně tatáž plní (viz zejména rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg, C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20).

43 V tomto ohledu je třeba připomenout, že cílem čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice je zajistit dodržování zásady daněové neutrality (rozsudek ze dne 8. června 2006, Feuerbestattungsverein Halle, C-430/04, Sb. rozh. s. I-4999, bod 24).

44 Aťkoli je pravda, že šestá směrnice stanoví některé odchylky, které mohou zasahovat v určité míře do použití zásady daněové neutrality, jako je odchylka stanovená v čl. 4 odst. 5 druhém pododstavci šesté směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 2. června 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Sb. rozh. s. I-4685, bod 43), jelikož toto ustanovení umožňuje nepodléhání veřejnoprávních subjektů DPH, vede-li jejich nepodléhání dani pouze k méně významnému narušení hospodářské soutěže, nic to nemění na tom, že tato odchylka musí být vykládána tak, aby tato zásada byla dotčena co možná nejomezenějším způsobem.

45 Teze zastávaná dotyčnými místními orgány přitom znamená, že by DPH podléhaly pouze některé místní orgány s výjimkou ostatních v závislosti na narušení hospodářské soutěže, které se na každém z místních trhů, na kterých tyto místní orgány působí, vyskytne, či nikoli, i když dotčené poskytování služeb, a sice provozování parkovišť, je v zásadě stejné. Tato teze tak znamená nejen to, že by se soukromými subjekty bylo zacházeno rozdílně v porovnání s veřejnoprávními subjekty v případě, že by nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani vedlo

pouze k méně významnému narušení hospodářské soutěže, ale rovněž to, že by bylo zavedeno rozdílné zacházení i mezi samotnými veřejnoprávními subjekty.

46 Naproti tomu, pokud je uvedené narušení analyzováno s odkazem na jinost jako takovou nezávisle na podmínkách hospodářské soutěže, které panují na daném místním trhu, je dodržování zásady daňové neutrality zajištěno vzhledem k tomu, že všechny veřejnoprávní subjekty buď DPH podléhají nebo nepodléhají, přičemž se jediné prolomení této zásady týká pouze vztahů mezi veřejnoprávními subjekty a soukromými subjekty, a to pokud narušení hospodářské soutěže zůstává méně významné.

47 Krom toho, jak Soudní dvůr mnohokrát připomenul, právní předpisy Společenství musejí být určité a jejich použití pro procesní subjekty předvídatelné (viz zejména rozsudky ze dne 22. listopadu 2001, Nizozemsko v. Rada, C-301/97, Recueil, s. I-8853, bod 43, jakož i výše citovaný rozsudek Halifax a další, bod 72). Tento požadavek právní jistoty se uplatní obzvláště tehdy, jde-li o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá (viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1987, Nizozemsko v. Komise, 326/85, Recueil, s. 5091, bod 24, a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz, C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 34).

48 Zásadu právní jistoty, která je součástí právního řádu Společenství, přitom musí dodržovat jak orgány Společenství, tak členské státy při výkonu pravomocí, které jim svěřují směrnice Společenství (viz rozsudek ze dne 26. dubna 2005, „Goed Wonen“, C-376/02, Sb. rozh. s. I-3445, bod 32).

49 Teze, podle které narušení hospodářské soutěže ve smyslu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice musí být posuzováno s ohledem na každý z místních trhů, na kterých místní orgány nabízejí k nájmu parkovací místa na parkovištích, tak předpokládá, že se na základě často složitých hospodářských analýz provádí systematické posuzování podmínek hospodářské soutěže na velkém množství místních trhů, jejichž určení se může zdát zvláště obtížné v rozsahu, v němž se vymezení těchto trhů nezbytně neshoduje s územní působností místních orgánů. Krom toho na území téhož místního orgánu může existovat několik místních trhů.

50 Taková situace tedy může vyvolat četné spory v návaznosti na jakoukoli změnu, kterou jsou dotčeny podmínky hospodářské soutěže panující na daném místním trhu.

51 Místní orgány ani soukromé subjekty tak nebudou moci předvídat s jistotou požadovanou k vedení svých záležitostí, zda na daném místním trhu bude provozování placených parkovišť místními orgány DPH podléhat, či nikoli.

52 Tato situace by tedy mohla vyvolat nebezpečí, že budou ohroženy zásady daňové neutrality a právní jistoty.

53 Na první otázku je v důsledku toho třeba odpovědět tak, že čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že výrazné narušení hospodářské soutěže, ke kterému by vedlo nepodléhání dani v případě veřejnoprávních subjektů, které vystupují jako orgány veřejné správy, musí být posuzováno s ohledem na dotčenou jinost jako takovou, aniž by se toto posouzení týkalo konkrétního místního trhu.

Ke druhé otázce

54 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda slova „vedlo-li by“ k výraznému narušení hospodářské soutěže ve smyslu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice mají být vykládána v tom smyslu, že zohledňují pouze skutečnou hospodářskou soutěž, či v tom

smyslu, že se vztahují rovněž na potenciální hospodářskou soutěž. Tento soud žádá rovněž o upřesnění, jaký je stupeň pravděpodobnosti vyžadovaný pro to, aby tato podmínka byla splněna.

Vyřazení předložena Soudnímu dvoru

55 Dotyčné místní orgány se domnívají, odvolávající se na bod 139 stanoviska generální advokátky Kokott ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 26. června 2007, *Hutchison 3G a další* (C-369/04, Sb. rozh. s. I-5247), že slova „vedlo-li by“ musejí být vykládána v tom smyslu, že ukládají existenci skutečného a vážného nebezpečí narušení hospodářské soutěže.

56 Vláda Spojeného království se domnívá, že slova „vedlo-li by“ („would lead to“) jsou vzájemně zaměnitelná se slovním spojením „mohlo by vést“ („could lead to“), které Soudní dvůr používá ve výše citovaných rozsudcích *Comune di Carpaneto Piacentino a další*, což je podle ní rovněž v souladu s analýzou provedenou generální advokátkou Kokott v bodech 127 a 131 jejího stanoviska ve věci, ve které byl vydán výše citovaný rozsudek *Hutchison 3G a další*. Dodává, že jednak v mnoha regionech Spojeného království již panuje hospodářská soutěž mezi soukromými podniky a místními orgány, a jednak v jiných regionech, ve kterých k dnešnímu dni neprobí žádný soukromý subjekt, existuje potenciální hospodářská soutěž.

57 Podle Irska slova „vedlo-li by“ příslušným vnitrostátním orgánům povoleným uplatněním čl. 4 odst. 5 šesté směrnice ukládají, aby se ujistily o tom, že nebezpečí narušení hospodářské soutěže vykazuje určitou pravděpodobnost, a nikoli že k němu pouze může dojít.

58 Italská vláda má za to, že i když v dané oblasti není nezbytná absolutní jistota, slova „vedlo-li by“ musejí být chápána v tom smyslu, že nebezpečí narušení hospodářské soutěže vyplývající z výkonu činnosti, která nepodléhá DPH, vykazuje vysokou pravděpodobnost a není pouhou možností.

59 Komise zdrazňuje, že aby bylo možno se ujistit o tom, že veřejnoprávní subjekty a soukromé subjekty mají rovnocenné postavení, pokud jde o podmínky hospodářské soutěže, je nezbytné, aby neexistovaly překážky ke vstupu soukromých subjektů na trh dotčený v povodním řízení. Má tedy za to, že slova „vedlo-li by“ zahrnují potenciální hospodářskou soutěž. V tomto ohledu podle ní stačí, že existuje reálná možnost, že soukromé subjekty nacházející se v soutěžním postavení s dotyčnými veřejnoprávními subjekty vstoupí na uvedený trh.

Odpověď Soudního dvora

60 Je třeba připomenout, jak vyplývá z bodu 30 tohoto rozsudku, že nepodléhání veřejnoprávních subjektů DPH na základě čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice představuje odchylku od obecného pravidla, že veškeré činnosti hospodářské povahy DPH podléhají, a že je tedy třeba toto ustanovení vykládat striktně. Pokud jde přitom o čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec této směrnice, je třeba konstatovat, že toto ustanovení obnovuje uvedené obecné pravidlo, aby bylo zabráněno tomu, že nepodléhání těchto subjektů dani povede k výraznému narušení hospodářské soutěže. Toto poslední uvedené ustanovení tedy nemůže být předmětem zúženého výkladu.

61 Přesnost čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice by přitom byla neoprávněně rozšířena, pokud by podléhání těchto subjektů dani na základě čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce této směrnice mělo být omezeno pouze na případy skutečného narušení hospodářské soutěže, což by umožnilo nepodléhání uvedených subjektů dani, jestliže by byly vystaveny hospodářské soutěži pouze potenciálně.

62 Krom toho nepodléhání těchto subjektů DPH může samo o sobě odradit potenciální

soutěžitele od toho, aby vstoupili na trh nájmu parkovacích míst na parkovištích.

63 Z toho vyplývá, že výraz „vedlo-li by“, ve smyslu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice, zohledňuje nejen skutečnou hospodářskou soutěž, ale také hospodářskou soutěž potenciální.

64 Existuje teoretická možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh, která by nebyla podložena žádnou skutečností, žádným objektivním údajem či žádnou analýzou trhu, by však nemohla být pokládána za existenci potenciální hospodářské soutěže. Aby tomu tak bylo, musí být tato možnost reálná, a nikoli existující hypotetická.

65 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že slova „vedlo-li by“, ve smyslu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice, musejí být vykládána v tom smyslu, že zohlední nejen skutečnou hospodářskou soutěž, ale také hospodářskou soutěž potenciální, je-li možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh reálná, a nikoli existující hypotetická.

Ke třetí otázce

66 Třetí otázka se týká výkladu, který je třeba podat ohledně výrazu „výraznému“, ve smyslu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice, a zvláště toho, zda tento výraz musí být vykládán tak, že znamená „nikoli jen zanedbatelný či *de minimis*“, „významný“ nebo „výjimečný“.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

67 Podle dotčených místních orgánů výraz „výraznému“ znamená existenci „výrazného nepříznivého účinku“ či „výjimečného účinku“ na soutěžitele ve veřejnoprávního subjektu nebo jiného účinku, než je účinek, který vyplývá z pouhé skutečnosti, že veřejnoprávní subjekt DPH nefakturuje, zatímco jeho soutěžitelé, kteří jsou soukromými subjekty, DPH fakturují. V tomto ohledu se odvolávají na bod 41 stanoviska generálního advokáta Jacobse ve věci, ve které byl vydán výše citovaný rozsudek *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, podle něhož je výraz „výraznému“ synonymem výrazu „výjimečnému“.

68 Vláda Spojeného království se domnívá, že se výraz „výraznému“ týká jakéhokoli narušení hospodářské soutěže, které není zanedbatelné či *de minimis*. Pokud jde o použití výrazu „výjimečný“ generálním advokátem Jacobsem v bodě 41 jeho stanoviska ve věci, ve které byl vydán výše citovaný rozsudek *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, dodává, že se Soudní dvůr tímto stanoviskem neřídil ani tento výraz nepoužíval.

69 Podle Irska výraz „výraznému“ znamená, že narušení hospodářské soutěže musí být významné a znatelné v tom smyslu, že musí vzniknout nebezpečí, že budou ve značném rozsahu dotčeny podmínky hospodářské soutěže, které by jinak na předem určeném trhu panovaly, a to ke zjevné újmě dotčených soukromých subjektů.

70 Italská vláda se domnívá, že výraz „výraznému“ musí být vykládán tak, že znamená narušení „přínejmenším značné či významné, nikoli pouze zanedbatelné“.

71 Komise se domnívá, že výraz „výraznému“ odkazuje na narušení, které není bezvýznamné či zanedbatelné. V tomto ohledu se odvolává na čl. 4 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice, vykládaný ve vzájemném spojení s její přílohou D, podle něhož činnost uvedená v této příloze D musejí DPH podléhat, nejsou-li prováděny „v zanedbatelné míře“. Úlohou uvedeného třetího pododstavce je v každém případě to, aby DPH podléhaly určité kategorie činností, které by bylo třeba jinak posuzovat s ohledem na druhý pododstavec tohoto čl. 4 odst. 5. Oba tyto pododstavce sledují tutéž logiku a lze z ní vyvodit, že zákonodárce tím, že použil výraz „v zanedbatelné míře“,

chtěl popsat ?innosti, které nevedou k „výraznému“ narušení hospodářské soutěže.

Odpověď Soudního dvora

72 Nejprve je třeba zdůraznit, že jak vyplývá z bodu 60 tohoto rozsudku, podléhání veřejnoprávních subjektů dani v souvislosti s ?innostmi hospodářské povahy, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, upravené v ?l. 4 odst. 5 druhém pododstavci šesté směrnice, obnovuje obecné pravidlo, podle kterého dani podléhají veškeré ?innosti hospodářské povahy, aby bylo zabráněno tomu, že nepodléhání ?čto subjektů dani povede k výraznému narušení hospodářské soutěže, a že toto ustanovení tedy nemůže být předmětem zúženého výkladu.

73 Výraz „výraznému“ tedy musí být chápán tak, že směruje k omezení působnosti nepodléhání dani veřejnoprávních subjektů v souvislosti s uvedenými ?innostmi na základě ?l. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice.

74 Pokud by přitom tento výraz měl být chápán tak, že znamená narušení významné, případně výjimečné, působnost nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani by byla neoprávněně rozšířena. Naproti tomu, pokud by nepodléhání ?čto veřejnoprávních subjektů dani bylo připsáno pouze v případě, kdy by vedlo jen k zanedbatelnému narušení hospodářské soutěže, jeho rozsah by byl skutečně omezen.

75 Dále je třeba připomenout, že v souladu s ?l. 4 odst. 5 tímto pododstavcem šesté směrnice se veřejnoprávní subjekty považují za osoby povinné k dani v souvislosti s ?innostmi uvedenými v příloze D této směrnice, nejsou-li tyto ?innosti prováděny „v zanedbatelné míře“. Jinak řečeno, nepodléhání ?čto subjektů DPH je připsáno, jsou-li tyto ?innosti prováděny v zanedbatelné míře, přičemž se tak předpokládá, že narušení hospodářské soutěže, které z toho vyplývá, je rovněž zanedbatelné.

76 Vzhledem k tomu, že jak vyplývá z bodu 38 tohoto rozsudku, spolu druhý a třetí pododstavec ?l. 4 odst. 5 šesté směrnice úzce souvisejí, jelikož sledují tentýž cíl a podléhají téže logice, je přitom třeba výraz „výraznému“ vykládat v tom smyslu, že nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani může být připsáno pouze v případě, kdy by vedlo pouze k zanedbatelnému narušení hospodářské soutěže.

77 Konečně dodržování zásady daňové neutrality tento výklad podporuje. Teze zastávaná dotýkánými místními orgány, podle níž by veřejnoprávní subjekty měly podléhat DPH pouze v případě, kdy je narušení hospodářské soutěže, které z nepodléhání dani vyplývá, významné, případně výjimečné, by totiž vytvořila daňovou situaci, ve které by s významným počtem soukromých subjektů provádějících tatáž plnění, jako jsou plnění prováděná těmito subjekty, bylo v oblasti vybírání DPH zacházeno rozdílně od ?čto subjektů, čímž by byla významně dotčena zásada daňové neutrality.

78 Naproti tomu nepodléháním uvedených subjektů DPH v situacích, kdy by toto nepodléhání nevedlo k žádnému narušení hospodářské soutěže nebo by vedlo k narušení zanedbatelnému, by zásada daňové neutrality byla dotčena co možná nejomezenějším způsobem.

79 Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že výraz „výraznému“, ve smyslu ?l. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice, musí být chápán v tom smyslu, že skutečné či potenciální narušení hospodářské soutěže nesmí být jen zanedbatelné.

K nákladům ?ízení

80 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ústavníky provádění ?ízení, povahu

incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1) Článek 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že výrazné narušení hospodářské soutěže, ke kterému by vedlo nepodléhání dani v případě veřejnoprávních subjektů, které vystupují jako orgány veřejné správy, musí být posuzováno s ohledem na dotčenou činnost jako takovou, aniž by se toto posouzení týkalo konkrétního místního trhu.

2) Slova „vedlo-li by“, ve smyslu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice 77/388, musejí být vykládána v tom smyslu, že zohledují nejen skutečnou hospodářskou soutěž, ale také hospodářskou soutěž potenciální, je-li možnost, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh reálná, a nikoli čistě hypotetická.

3) Výraz „výraznému“, ve smyslu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice 77/388, musí být chápán v tom smyslu, že skutečné či potenciální narušení hospodářské soutěže nesmí být jen zanedbatelné.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.