

Vec C-288/07

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Isle of Wight Council a i.

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division)]

„Šiesta smernica o DPH – článok 4 ods. 5 – činnosti vykonávané verejnoprávnym subjektom – Prevádzkovanie platených parkovísk – Skreslenie hospodárskej súťaže – Význam pojmov ‚viedlo by‘ a ‚výrazné‘“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné osoby – Organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom*

(Smernica Rady 77/388, článok 4 ods. 5 druhý pododsek)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné osoby – Organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom*

(Smernica Rady 77/388, článok 4 ods. 5 druhý pododsek)

3. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné osoby – Organizácie, ktoré sa spravujú verejným právom*

(Smernica Rady 77/388, článok 4 ods. 5 druhý pododsek)

1. Článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať tak, že výrazné narušenia hospodárskej súťaže, ku ktorým by viedlo nepodliehanie verejnoprávnych subjektov konajúcich v postavení verejných orgánov dani, sa majú posudzovať vzhľadom na predmetnú činnosť ako také, bez toho, aby sa toto posúdenie týkalo konkrétneho miestneho trhu.

V rámci právneho režimu, ktorý je pre verejnoprávny subjekt osobitný, môže byť totiž tento subjekt podľa vnútroštátneho práva poverený vykonávať určité činnosti najmä hospodárskej povahy, pričom rovnaké činnosti môžu rovnako vykonávať súkromní podnikatelia, takže nepodliehanie uvedeného subjektu dani z pridanej hodnoty môže mať za dôsledok vznik určitých narušení hospodárskej súťaže.

Článok 4 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice bráni takémuto neželanému výsledku tým, že stanovuje, že činnosti presne vymenované v prílohe D tejto smernice „v každom prípade“, pokiaľ nie sú zanedbateľné, podliehajú dani z pridanej hodnoty, hoci sú vykonávané verejnoprávnymi

subjektmi, ktoré konajú v postavení verejných orgánov. Inými slovami, nepodliehanie verejnoprávnym subjektom dani z pridanej hodnoty z týchto ?inností sa považuje za vedúce k narušeniu hospodárskej sú?áže, pokia? uvedené ?innosti nie sú zanedbate?né. Z ?lánku 4 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice tak vyplýva, že podliehanie uvedených subjektov dani vyplýva z vykonávania ?inností vymenovaných v prílohe D tej istej smernice ako takých, nezávisle od otázky, či daný verejnoprávny subjekt ?elí alebo ne?elí hospodárskej sú?aži na úrovni miestneho trhu, na ktorom vykonáva tie isté ?innosti.

Okrem toho na vnútroštátnej úrovni môžu existovať iné ?innosti, najmä hospodárskej povahy, ktoré nie sú vymenované v prílohe D šiestej smernice, ktorých zoznam sa môže meniť v závislosti od ?lenského štátu alebo od hospodárskeho sektora, ktoré sú paralelne vykonávané verejnoprávnymi subjektmi v ich postavení verejných orgánov, ako aj súkromnými podnikateľmi. Práve na tieto ?innosti sa uplatňuje ?lánok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice, ktorý uvádza, že verejnoprávne subjekty, aj keď konajú ako verejné orgány, musia byť považované za zdaniteľné osoby, ak by ich nepodliehanie dani viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej sú?áže.

Druhý a tretí pododsek uvedeného ?lánku 4 ods. 5 šiestej smernice sú v dôsledku toho úzko spojené, keďže sledujú rovnaký cieľ, a to podliehanie verejnoprávnym subjektom dani z pridanej hodnoty, dokonca aj keď tieto subjekty konajú ako verejné orgány. Tieto pododseky tiež podliehajú rovnakej logike, ktorou zákonodarcia Spolo?enstva zamýšľal obmedziť pôsobnosť nepodliehania verejnoprávnym subjektom dani s cieľom, aby bolo rešpektované všeobecné pravidlo uvedené v ?lánku 2 bode 1 a ?lánku 4 ods. 1 a 2 tejto smernice, podľa ktorého všetky hospodárske ?innosti v zásade podliehajú dani z pridanej hodnoty. V dôsledku toho je potrebné druhý a tretí pododsek ?lánku 4 ods. 5 šiestej smernice vykladať v ich súhrne. Z toho je zrejmé, že podliehanie verejnoprávnym subjektom dani z pridanej hodnoty, či už na základe druhého pododseku ?lánku 4 ods. 5 šiestej smernice, alebo na základe tretieho pododseku tohto ustanovenia, vyplýva z výkonu danej ?innosti ako takej nezávisle od otázky, či uvedené subjekty ?elia alebo ne?elia hospodárskej sú?aži na úrovni miestneho trhu, na ktorom vykonávajú túto ?innosť.

Rešpektovanie zásady da?ovej neutrality je tak zabezpečené, keďže všetky verejnoprávne subjekty sú buď zdaniteľné osoby, alebo nepodliehajú dani z pridanej hodnoty, pretože jediná výnimka z tejto zásady sa týka iba vzťahov medzi týmito subjektmi a súkromnými podnikateľmi, a to v rozsahu, v akom narušenia hospodárskej sú?áže zostávajú nepatrnými. Posúdenie existencie narušenia hospodárskej sú?áže vzhľadom na každý z miestnych trhov, na ktorých miestne orgány pôsobia, predpokladá systematické prehodnocovanie podmienok hospodárskej sú?áže na základe ?asto zložitých ekonomických analýz na mnohých miestnych trhoch, ktorých ur?enie sa môže ukázať ako mimoriadne zložité, keďže ich vymedzenie sa nevyhnutne nezhoduje s územnou príslušnosťou miestnych orgánov. V tomto prípade ani miestne orgány, ani súkromní podnikatelia nebudú schopní s istotou požadovanou na riadenie svojich záležitostí ur?iť, či na danom miestnom trhu ?innosť vykonávaná miestnymi orgánmi bude alebo nebude podliehať dani z pridanej hodnoty, čo vytvára hrozbu porušenia zásad da?ovej neutrality a právnej istoty.

(pozri body 33 – 41, 46, 49, 51 – 53, bod 1 výroku)

2. Pojem „viedlo by“ v zmysle ?lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať tak, že zohľadňuje nielen skutočnú hospodársku sú?až, ale tiež potenciálnu hospodársku sú?až, pokiaľ je možnosť súkromného podnikateľského subjektu vstúpiť na relevantný trh skutočnou a nie ?isto hypotetickou.

Nepodliehanie verejnoprávnym subjektom dani z pridanej hodnoty podľa ?lánku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice totiž predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla podliehania

každej hospodárskej ?innosti dani, a preto treba toto ustanovenie vykladať reštriktívne. ?lánok 4 ods. 5 druhý pododsek tejto smernice tak znovu zavádza všeobecné pravidlo na predídenie toho, aby nepodliehanie týchto subjektov dani viedlo k výrazným narušeniam hospodárskej sú?áže. Toto ustanovenie teda nie je možné vykladať zužujúco.

Napriek tomu ?isto teoretická možnosť súkromného podnikateľského subjektu vstúpiť na relevantný trh, ktorá nie je podložená žiadnym skutkovým údajom, žiadnou objektívnou indíciou alebo žiadnou analýzou trhu, nemôže byť stotožňovaná s existenciou potenciálnej hospodárskej sú?áže. Preto, aby to tak mohlo byť, musí byť táto možnosť skutočnou a nie ?isto hypotetickou.

(pozri body 60, 64, 65, bod 2 výroku)

3. Pojem „výrazné“ v zmysle ?lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má chápať v tom zmysle, že skutočné alebo potenciálne narušenia hospodárskej sú?áže majú byť viac než zanedbateľné.

Tento pojem treba totiž chápať ako smerujúci k obmedzeniu pôsobnosti nepodliehania verejnoprávnym subjektom z uvedených ?inností dani v zmysle ?lánku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice. Ak by tento pojem mal byť chápaný ako znamenajúci podstatné alebo výnimočné, pôsobnosť nepodliehania verejnoprávnym subjektom dani by sa nedôvodne rozšírila. Naopak, ak by ich nepodliehanie dani bolo prípustné iba v prípade, ak by viedlo iba k zanedbateľným narušeniam hospodárskej sú?áže, jeho dosah by bol skutočne obmedzený.

Z ?lánku 4 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice následne vyplýva, že nepodliehanie verejnoprávnym subjektom dani z pridanej hodnoty pri ?innostiach vymenovaných v prílohe D uvedenej smernice je prípustné, pokiaľ sú tieto ?innosti zanedbateľné, predpokladajúc, že z nich vyplývajúce narušenia hospodárskej sú?áže sú rovnako zanedbateľné. Keďže druhý a tretí pododsek ?lánku 4 ods. 5 šiestej smernice sú úzko spojené, pretože sledujú rovnaký cieľ a podliehajú rovnakej logike, pojem „výrazné“ sa má vykladať v tom zmysle, že nepodliehanie verejnoprávnym subjektom dani môže byť prípustné iba v prípade, ak vedie iba k zanedbateľným narušeniam hospodárskej sú?áže.

Nepodliehanie uvedených subjektov dani z pridanej hodnoty za predpokladu, že nevedie k žiadnemu narušeniu hospodárskej sú?áže, alebo vedie len k zanedbateľnému narušeniu, totiž porušuje zásadu daňovej neutrality iba v najmenšej možnej miere.

(pozri body 72 – 76, 78, 79, bod 3 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 16. septembra 2008 (*)

„Šiesta smernica o DPH – ?lánok 4 ods. 5 – ?innosti vykonávané verejnoprávnym subjektom – Prevádzkovanie platených parkovísk – Skreslenie hospodárskej sú?áže – Význam pojmov ‚viedlo by‘ a ‚výrazné‘“

Vo veci C-288/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Spojené kráľovstvo) zo 6. marca 2007 a doručený Súdnemu dvoru 14. júna 2007, ktorý súvisí s konaním:

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,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas a K. Lenaerts, sudcovia G. Arestis, U. Lõhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh a A. Arabadjiev (spravodajca),

generálny advokát: M. Poiares Maduro,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 1. apríla 2008,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council a West Berkshire District Council, v zastúpení: J. Ghosh, QC, J. Henderson, barrister, a R. Genn, solicitor, ako aj L. Leach, adviser,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: Z. Bryanston-Cross, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci C. Vajda, QC, a B. Rayment, barrister,
- Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci A. Aston, SC, a N. Travers, BL,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. júna 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 5, druhého

pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporov medzi Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (ďalej len „Commissioners“) a štyrmi miestnymi orgánmi, a to Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council a West Berkshire District Council (ďalej spolu len „predmetné miestne orgány“), ktorý sa týka podliehania uvedených orgánov dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z činností prevádzkovania uzavretých parkovacích priestorov pre automobily („offstreet parking“), (ďalej len „parkoviská“).

Právny rámec

3 Článok 2 šiestej smernice, uvádzaný v jej hlave II s nadpisom „Rozsah platnosti“, stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou;

...“

4 Článok 4 šiestej smernice, uvádzaný v jej hlave IV s nadpisom „Zdaniteľné osoby“, stanovuje:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

...

5. Štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Ak sa zúčastňujú takýchto činností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.

V každom prípade sa budú tieto orgány považovať za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v Prílohe D za predpokladu, že sa neuskutočnia v takom malom rozsahu, že sú zanedbateľné.

Členské štáty môžu považovať činnosti týchto orgánov, ktoré sú oslobodené od daní na základe článku 13 alebo 28, za činnosti, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány.“

5 Príloha D šiestej smernice, na ktorú odkazuje jej ?lánok 4 ods. 5 tretí pododsek, vymenúva trinásť kategórií ?inností. Prevádzkovanie parkovísk sa však medzi nimi neuvádza.

6 ?lánok 4 ods. 5 šiestej smernice, ktorého priamy ú?inok bol Súdny dvorom uznaný v rozsudku zo 17. októbra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a i. (231/87 a 129/88, Zb. s. 3233, bod 33), nebol predmetom prebratia do právneho poriadku Spojeného krá?ovstva.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Predmetné miestne orgány ponúkajú nájom parkovacích miest na parkoviskách. Súkromný sektor tiež poskytuje tieto služby.

8 Z historického h?adiska miestne orgány v Spojenom krá?ovstve prijali skuto?nosť, že sú zdaniteľnými osobami, a preto sú ich príjmy z prevádzkovania parkovísk zdaniteľné DPH. V nadväznosti na vyhlásenie rozsudku zo 14. decembra 2000, Fazenda Pública (C?446/98, Zb. s. I?11435), však približne 127 miestnych orgánov požiadalo o vrátenie DPH, ktorú predtým zaplatili, zastávajúc názor, že podľa ?lánku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice nepodliehali tejto dani. Celková suma v žiadostiach o vrátenie predstavuje 129 miliónov GBP. Pokiaľ ide o sumu, akú predstavuje súhrn žiadostí, ktoré môžu byť podané, v návrhu na začatie prejudiciálneho konania je uvedené, že v Spojenom krá?ovstve Veľkej Británie a Severného Írska je približne 468 miestnych orgánov.

9 V sporoch v konaniach vo veci samej predstavujú nároky 1,6 milióna GBP. Vnútroštátny súd poznamenáva, že tieto spory sú svojou povahou testovacie prípady, keďže predmetné štyri miestne orgány predstavujú prierezových predstaviteľov súhrnu všetkých miestnych orgánov. Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council a West Berkshire District Council spravujú v uvedenom poradí ostrov, vidiecku oblasť, mestskú oblasť a provin?nú oblasť.

10 Keďže sa tieto miestne orgány domnievali, že podľa správneho výkladu práva Spoločenstva nemali podliehať DPH z predmetnej ?innosti, žiadali o vrátenie DPH, ktorú už predtým zaplatili. Commissioners však odmietli vykonať takéto vrátenie. V dôsledku toho tieto miestne orgány podali žalobu proti rozhodnutiu Commissioners pred VAT and Duties Tribunal, London. Rozhodnutím, že otázka nepodliehania verejnoprávnym subjektom dani na základe ?lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice musí byť predmetom samostatnej analýzy pri každom z predmetných miestnych orgánov, teda „prípád od prípadu“, VAT and Duties Tribunal, London, prišiel k záveru, že nepodliehanie týchto orgánov DPH by nevedlo k výrazným narušeniam hospodárskej súťaže. Každý z uvedených orgánov bol teda oslobodený od DPH z príjmov, ktoré získava z prevádzkovania parkovísk.

11 Commissioners podali proti rozhodnutiu VAT and Duties Tribunal, London, odvolanie pred High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division). Ich hlavný argument sa zakladá na tom, že keďže ?lánok 4 ods. 5 šiestej smernice má celoštátnu pôsobnosť, vyžaduje si to vykonanie celkového posúdenia dopadu, aký by na celý súkromný sektor malo oslobodenie od DPH priznané miestnym orgánom na prevádzkovanie parkovísk. Toto odvolanie sa rovnako týka významu pojmov „viedlo by“ a „výrazné“, ktoré sú obsiahnuté v ?asti vety „keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže“, ktorá sa uvádza v ?lánku 4 ods. 5 druhom pododseku šiestej smernice.

12 Za týchto okolností High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa pojem ‚narušenie hospodárskej súťaže‘ posúdiť pri každom verejnoprávnom subjekte tak, že v kontexte prejednávanej veci by sa mal vykladať s odkazom na oblasť alebo oblasti, v rámci ktorých uvedený subjekt prevádzkuje parkoviská, alebo s odkazom na celé štátne územie Ílenského štátu?

2. Čo znamená pojem ‚viedlo by‘? Konkrétne, aký stupeň pravdepodobnosti alebo aká úroveň istoty sa vyžaduje na to, aby táto podmienka bola splnená?

3. Čo znamená slovo ‚výrazný‘? Konkrétne, znamená slovo ‚výrazný‘ taký účinok na hospodársku súťaž, ktorý je viac ako len zanedbateľný alebo *de minimis*, ‚podstatný‘ účinok alebo ‚výnimočný‘ účinok?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

13 Predmetné miestne orgány zastávajú názor, že pojem „narušenie hospodárskej súťaže“ sa musí posudzovať pre každý verejnoprávny subjekt, takže v kontexte tohto konania sa má posudzovať s odkazom na územie alebo územia, na ktorých predmetný subjekt ponúka prenájom miest na parkoviskách, a nie s odkazom na hypotetický trh, ktorý by pokrýval celé štátne územie daného Ílenského štátu. Opačný prístup by bol v rozpore so samotným pojmom hospodárskej súťaže. Podľa uvedených orgánov oslobodenie od DPH priznané každému z nich nijako nevedie k narušeniu hospodárskej súťaže vzhľadom na súkromných poskytovateľov alebo miestne orgány nachádzajúce sa napríklad v meste Glasgow, a o to menej k „výraznému“ narušeniu. Rovnako osoba, ktorá chce robiť nákupy na ostrove Wight nezaparkuje svoje vozidlo v meste Manchester.

14 Vláda Spojeného kráľovstva, opierajúc sa najmä o základné zásady daňovej neutrality a právnej istoty, zastáva názor, že na výklad článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice je v zásade najvhodnejší prístup „činnosť po činnosti“, ktorý zohľadňuje celý vnútroštátny trh, a nie každý miestny trh. Lokálna povaha návrhu by znamenala, že dokonca v oblasti patriacej danému miestnemu orgánu môžu existovať viaceré miestne trhy, z ktorých na niektorých môže existovať hospodárska súťaž a na iných nie.

15 Podľa Írska z judikatúry Súdného dvora vyplýva, že Ílenské štáty si môžu vybrať najvhodnejšiu metódu na prebratie článku 4 ods. 5 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice do vnútroštátneho práva. Každému Ílenskému štátu prislúcha určiť, aké činnosti vykonávané štátom a verejnými subjektmi by mohli viesť k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže, ak by nepodliehali DPH. Ílenské štáty teda môžu prijať miestny, regionálny, alebo celoštátny prístup.

16 Talianska vláda navrhuje uplatniť zásady, ktoré sú špecifické pre oblasť hospodárskej súťaže. V tejto súvislosti odkazuje na oznámenie Komisie o definícii relevantného trhu na účely práva hospodárskej súťaže spoločenstva (Ú. v. ES C 372, 1997, s. 5; Mim. vyd. 08/001, s. 155) a na tomto základe zastáva názor, že v sporoch v konaniach vo veci samej relevantný geografický trh nemôže v žiadnom prípade predstavovať celý vnútroštátny trh. Nemožno konštatovať, že v oblasti prenájmu miest na parkoviskách existuje akákoľvek konkurencia medzi službami ponúkanými rozličnými mestami.

17 Komisia Európskych spoločenstiev sa domnieva, že pre posúdenie nebezpečenstva narušenia hospodárskej súťaže je potrebné zohľadniť povahu činnosti, a nie miestne podmienky

hospodárskej súťaže. Dôvodnosť tohto prístupu možno vyvodzovať zo skutočnosti, že článok 4 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice stanovuje, že činnosti vymenované v jej prílohe D musia v každom prípade podliehať DPH, pokiaľ nie sú zanedbateľné. Postupujúc takto, šiesta smernica zjavne vychádza z hypotézy, podľa ktorej konkurenčný pomer a nebezpečenstvo narušenia hospodárskej súťaže, ktorý z toho vyplýva, musia byť určené abstraktne vo vzťahu k samotnej povahe činnosti a bez odkazu na miestne pomery.

Odpoveď Súdného dvora

18 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa článku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány.

19 Ako rozhodol Súdny dvor pri viacerých príležitostiach, preto, aby toto ustanovenie bolo uplatniteľné, musia byť kumulatívne splnené dve podmienky, a to výkon činností verejnoprávnym subjektom a výkon činností v postavení verejného orgánu (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 25. júla 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Zb. s. I-4247, bod 18, a Fazenda Pública, už citovaný, bod 15).

20 Pokiaľ ide o prvú z týchto podmienok, je nesporné, že predmetné miestne orgány sú verejnoprávnymi subjektmi v zmysle článku 4 ods. 5 šiestej smernice.

21 Pokiaľ ide o druhú podmienku, je potrebné pripomenúť, že činnosti vykonávané verejnými orgánmi v zmysle toho istého ustanovenia sú činnosťami vykonávanými verejnoprávnymi subjektmi v rámci právneho režimu, ktorý je pre nich osobitný s výnimkou činností, ktoré vykonávajú za rovnakých právnych podmienok ako súkromné podnikateľské subjekty (pozri najmä rozsudok Fazenda Pública, už citovaný, bod 17 a citovaná judikatúra).

22 Vzhľadom na povahu analýzy, ktorá má byť vykonaná, je to vnútroštátny súd, ktorému prislúcha kvalifikovať činnosť, ktorej sa týka konanie vo veci samej, vzhľadom na kritérium uvedené vyššie (rozsudky zo 17. októbra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a i., už citovaný, bod 16; z 15. mája 1990, Comune di Carpaneto Piacentino a i., C-4/89, Zb. s. I-1869, bod 11, a Fazenda Pública, už citovaný, bod 23).

23 Keďže otázka, či v sporoch v konaní vo veci samej predmetné miestne orgány konajú ako verejné orgány, nie je predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom, je s výhradou overenia vnútroštátnym súdom potrebné vychádzať z hypotézy, podľa ktorej činnosť, ktorej sa týka konanie vo veci samej, sa má na účely tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania považovať za patriacu pod článok 4 ods. 5 šiestej smernice.

24 Je tiež rovnako potrebné pripomenúť, že ak aj miestne orgány vykonávajú takúto činnosť ako verejné orgány, musia byť podľa článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice považované za zdaniteľné osoby, pokiaľ by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže. Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti pýta, či narušenia majú byť posudzované s odkazom na miestne trhy, na ktorých pôsobí každý z predmetných miestnych orgánov, alebo s odkazom na činnosť, tak ako je vykonávaná na celom vnútroštátnom území.

25 Pre odpoveď na túto otázku je potrebné za absencie údajov v samotnom texte článku 4 ods. 5 druhom pododseku šiestej smernice zobrať do úvahy štruktúru a účel tejto smernice, ako aj miesto článku 4 ods. 5 v spoločnom systéme DPH, ktorý táto smernica zaviedla.

26 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že vo všeobecnosti a podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice DPH podlieha dodávka služieb za úhradu.

27 Podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice je za zdaniteľnú osobu považovaný ktokoľvek, kto nezávisle na ubovoňom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2 toho istého článku, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti. Tento pojem „hospodárska činnosť“ je definovaný v predmetnom odseku 2 ako zahŕňajúci všetky činnosti výrobcu, obchodníka alebo osoby poskytujúcej služby (rozsudok z 26. júna 2007, T-Mobile Austria a i., C-284/04, Zb. s. I-5189, bod 33).

28 Článok 4 šiestej smernice teda udeľuje DPH veľmi širokú pôsobnosť (pozri rozsudky z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, Zb. s. 1471, bod 7, a zo 4. decembra 1990, Van Tiem, C-186/89, Zb. s. I-4363, bod 17).

29 V tejto súvislosti je však potrebné upresniť, že toto ustanovenie sa týka iba činností, ktoré majú hospodársku povahu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Zb. s. I-3695, bod 15; z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, Zb. s. I-4295, bod 47; z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 18, ako aj T-Mobile Austria a i., už citovaný, bod 34).

30 Iba ako výnimka z tohto všeobecného pravidla nepodliehajú niektoré činnosti hospodárskej povahy DPH. Takáto výnimka je stanovená v článku 4 ods. 5 prvom pododseku šiestej smernice, v zmysle ktorého činnosti vykonávané verejnoprávnym subjektom, ktorý koná v postavení verejného orgánu, nepodliehajú tejto dani.

31 Táto výnimka sa týka najmä činností vykonávaných verejnoprávnymi subjektmi ako verejnými orgánmi, ktoré hoci sú hospodárskej povahy, sú úzko spojené s používaním privilégií verejnej moci. Za týchto podmienok nepodliehanie uvedených subjektov DPH z týchto činností nemá potenciálne protisúčasný účinok, keďže ich vo všeobecnosti výlučne alebo takmer výlučne vykonáva verejný sektor.

32 Predsa však, ak tieto subjekty vykonávajú takéto činnosti v ich postavení verejných orgánov, musia byť považované za zdaniteľné osoby podľa článku 4 ods. 5 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice, ak by ich nepodliehanie dani viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže alebo tiež ak tieto činnosti, v rozsahu v akom nie sú zanedbateľné, sú vymenované v prílohe D tej istej smernice.

33 V rámci právneho režimu, ktorý je pre verejnoprávny subjekt osobitný, môže byť tento subjekt podľa vnútroštátneho práva poverený vykonávať určité činnosti najmä hospodárskej povahy, pričom rovnaké činnosti môžu rovnako vykonávať súkromní podnikatelia, takže nepodliehanie uvedeného subjektu DPH môže mať za dôsledok vznik určitých narušení hospodárskej súťaže.

34 To je nežiaduci výsledok, ktorému sa zákonodarca Spoločenstva chcel vyhnúť, keď v článku 4 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice stanovil, že činnosti presne vymenované v prílohe D tej istej smernice (a to telekomunikačné služby, dodávanie vody, plynu, elektriny a tepelnej energie, preprava tovaru, prístavné a letiskové služby, preprava cestujúcich a pod.) „v každom prípade“, pokiaľ nie sú zanedbateľné, podliehajú DPH, hoci sú vykonávané verejnoprávnymi subjektmi, ktoré konajú v postavení verejných orgánov.

35 Inými slovami, nepodliehanie verejnoprávnym subjektom DPH z týchto činností sa považuje za vedúce k narušeniu hospodárskej súťaže, pokiaľ uvedené činnosti nie sú zanedbateľné. Zo

znenia ?lánku 4 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice jasne vyplýva, že podliehanie uvedených subjektov DPH vyplýva z vykonávania ?inností vymenovaných v prílohe D tej istej smernice ako takých, nezávisle od otázky, či daný verejnoprávny subjekt ?elí alebo ne?elí hospodárskej súťaži na úrovni miestneho trhu, na ktorom vykonáva tie isté ?innosti.

36 Okrem toho na vnútroštátnej úrovni môžu existovať iné ?innosti, najmä hospodárskej povahy, ktoré nie sú vymenované v prílohe D šiestej smernice, ktorých zoznam sa môže meniť v závislosti od ?lenského štátu alebo od hospodárskeho sektora, ktoré sú paralelne vykonávané verejnoprávnymi subjektmi v ich postavení verejných orgánov, ako aj súkromnými podnikateľmi.

37 Práve na tieto ?innosti sa uplatňuje ?lánok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice, ktorý uvádza, že verejnoprávne subjekty, aj keď konajú ako verejné orgány, musia byť považované za zdaniteľné osoby, ak by ich nepodliehanie dani viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže.

38 Druhý a tretí pododsek uvedeného ?lánku 4 ods. 5 šiestej smernice sú v dôsledku toho úzko spojené, keďže sledujú rovnaký cieľ, a to podliehanie verejnoprávnych subjektov DPH, dokonca aj keď tieto subjekty konajú ako verejné orgány. Tieto pododseky tiež podliehajú rovnakej logike, ktorou zákonodarca Spoločenstva zamýšľal obmedziť pôsobnosť nepodliehania verejnoprávnych subjektov dani s cieľom, aby bolo rešpektované všeobecné pravidlo uvedené v ?lánku 2 bode 1 a ?lánku 4 ods. 1 a 2 tejto smernice, podľa ktorého všetky hospodárske ?innosti v zásade podliehajú DPH.

39 V dôsledku toho je potrebné druhý a tretí pododsek ?lánku 4 ods. 5 šiestej smernice vykladať v ich súhrne.

40 Z toho je zrejmé, že podliehanie verejnoprávnych subjektov DPH, či už na základe druhého pododseku ?lánku 4 ods. 5 šiestej smernice, alebo na základe tretieho pododseku tohto ustanovenia, vyplýva z výkonu danej ?innosti ako takej nezávisle od otázky, či uvedené subjekty ?elia alebo ne?elia hospodárskej súťaži na úrovni miestneho trhu, na ktorom vykonávajú túto ?innosť.

41 Tento záver okrem toho podporujú všeobecné zásady práva Spoločenstva, ktoré sú uplatniteľné v daňovej oblasti, ako je zásada daňovej neutrality a právnej istoty.

42 Zásada daňovej neutrality, ktorá je základom spoločného systému DPH (pozri najmä rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 92), teda bráni tomu, aby s podnikateľskými subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké ?innosti, bolo v oblasti vyberania DPH zaobchádzané odlišne (pozri najmä rozsudok zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 20).

43 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že ?lánok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice má za cieľ zabezpečiť rešpektovanie zásady daňovej neutrality (rozsudok z 8. júna 2006, Feuerbestattungsverein Halle, C-430/04, Zb. s. I-4999, bod 24).

44 Hoci je pravda, že šiesta smernica uvádza určité výnimky, ktoré do určitej miery môžu ohroziť uplatnenie zásady daňovej neutrality, ako je výnimka uvedená v ?lánku 4 ods. 5 druhom pododseku šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Zb. s. I-4685, bod 43), keďže toto ustanovenie umožňuje, aby verejnoprávne subjekty nepodliehali DPH, pokiaľ ich nepodliehanie dani vedie iba k nepatrným narušeniam hospodárskej súťaže, skutočnosťou zostáva, že táto výnimka sa musí vykladať tak, aby porušenie tejto zásady bolo čo najmenšie.

45 Téza, ktorú zastávajú predmetné miestne orgány, však vedie k tomu, že DPH by podliehali iba určité miestne orgány s výnimkou iných miestnych orgánov, v závislosti od narušení hospodárskej súťaže, ktoré by vznikli alebo nevznikli na každom z miestnych trhov, na ktorých tieto miestne orgány pôsobia, hoci by poskytovanie predmetných služieb, a to prevádzkovanie parkovísk, bolo v podstate rovnaké. Táto téza teda predpokladá nielen to, aby so súkromnými subjektmi bolo zaobchádzané inak než s verejnoprávnymi subjektmi, za predpokladu, že nepodliehanie verejnoprávnym subjektom dani by viedlo iba k nepatrným narušeniam hospodárskej súťaže, ale tiež to, aby diferencované zaobchádzanie bolo zavedené aj medzi verejnoprávnymi subjektmi.

46 Naopak, ak sú predmetné narušenia analyzované s odkazom na "innos" ako takú, nezávisle od podmienok hospodárskej súťaže, ktoré vládnu na danom miestnom trhu, rešpektovanie zásady daňovej neutrality je zabezpečené, keďže všetky verejnoprávne subjekty sú buď zdaniteľné osoby, alebo nepodliehajú DPH, pretože jediná výnimka z tejto zásady sa týka iba vzťahov medzi týmito subjektmi a súkromnými podnikateľmi, a to v rozsahu, v akom narušenia hospodárskej súťaže zostávajú nepatrnými.

47 Okrem toho, ako už Súdny dvor opakovane pripomenul, právna úprava Spoločenstva musí byť jasná a jej uplatnenie musí byť pre subjekty podliehajúce právomoci Spoločenstva predvídateľné (pozri najmä rozsudky z 22. novembra 2001, Holandsko/Rada, C-301/97, Zb. s. I-8853, bod 43, ako aj Halifax a i., už citovaný, bod 72). Táto požiadavka právnej istoty je mimoriadne naliehavá, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať za následok finančné bremeno, s cieľom umožniť dotknutým osobám presne spoznať rozsah povinností, ktoré im právna úprava ukladá (pozri najmä rozsudky z 15. decembra 1987, Holandsko/Komisia, 326/85, Zb. s. 5091, bod 24, a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. I-4243, bod 34).

48 Zásada právnej istoty, ktorá je súčasťou právneho poriadku Spoločenstva, musí však byť pri výkone právomocí, ktoré im udeľujú smernice Spoločenstva, rešpektovaná inštitúciami Spoločenstva, ako aj členskými štátmi (pozri rozsudok z 26. apríla 2005, „Goed Wonen“, C-376/02, Zb. s. I-3445, bod 32).

49 Téza, podľa ktorej narušenia hospodárskej súťaže v zmysle článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice musia byť posudzované vzhľadom na každý z miestnych trhov, na ktorých miestne orgány ponúkajú prenájom miest na parkoviskách, teda predpokladá systematické prehodnocovanie podmienok hospodárskej súťaže na základe často zložitých ekonomických analýz na mnohých miestnych trhoch, ktorých určenie sa môže ukázať ako mimoriadne zložité, keďže ich vymedzenie sa nevyhnutne nezhoduje s územnou príslušnosťou miestnych orgánov. Okrem toho na území toho istého verejného orgánu môže existovať viacero miestnych trhov.

50 Takáto situácia v dôsledku toho môže vyvolať početné spory v nadväznosti na akúkoľvek zmenu ovplyvňujúcu podmienky hospodárskej súťaže, ktoré vládnu na danom miestnom trhu.

51 Takýmto spôsobom teda ani miestne orgány, ani súkromní podnikatelia nebudú schopní s istotou požadovanou na riadenie svojich záležitostí určiť, či na danom miestnom trhu prevádzkovanie parkovísk miestnymi orgánmi bude alebo nebude podliehať DPH.

52 Táto situácia teda vytvára hrozbu porušenia zásad daňovej neutrality a právnej istoty.

53 V dôsledku toho je na prvú otázku potrebné odpovedať, že článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať tak, že výrazné narušenia hospodárskej súťaže, ku ktorým by viedlo nepodliehanie verejnoprávnym subjektom konajúcich v postavení verejných orgánov dani, sa majú posudzovať vzhľadom na predmetnú "innos" ako takú bez toho, aby sa toto posúdenie

týkalo konkrétneho miestneho trhu.

O druhej otázke

54 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa pojem „viedlo by“ k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže v zmysle článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice má vykladať tak, že zohľadňuje výlučne skutočnú hospodársku súťaž, alebo tak, že sa vzťahuje tiež na potenciálnu hospodársku súťaž. Uvedený súdny orgán sa tiež pýta, aká je miera pravdepodobnosti vyžadovaná na to, aby bola splnená táto podmienka.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

55 Vychádzajúc z bodu 139 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci, ktorej sa týkal rozsudok z 26. júna 2007, Hutchison 3G a i. (C-369/04, Zb. s. I-5247), sa predmetné miestne orgány domnievajú, že pojem „viedlo by“ sa má vykladať v tom zmysle, že predvída existenciu skutočného a výrazného narušenia hospodárskej súťaže.

56 Vláda Spojeného kráľovstva zastáva názor, že pojem „viedlo by“ („would lead to“) je zameniteľný s pojmom „mohlo by viesť“ („could lead to“), ktorý Súdny dvor použil v už citovaných rozsudkoch Comune di Carpaneto Piacentino a i., čo je tiež koherentné s analýzou, ktorú vykonala generálna advokátka Kokott v bodoch 127 a 131 svojich návrhov vo veci, ktorej sa týkal už citovaný rozsudok Hutchinson 3G a i. Dodáva, že na jednej strane už medzi súkromnými podnikmi a miestnymi orgánmi v mnohých regiónoch Spojeného kráľovstva existuje hospodárska súťaž ako aj, na druhej strane, potenciálna hospodárska súťaž v iných regiónoch, kde ku dnešnému dňu nepôsobí žiadny súkromný podnikateľský subjekt.

57 Podľa Írska pojem „viedlo by“ ukladá príslušným vnútroštátnym orgánom povereným uplatnením článku 4 ods. 5 šiestej smernice ubezpečiť sa, že nebezpečenstvo narušenia hospodárskej súťaže je pravdepodobné a nie iba možné.

58 Talianska vláda zastáva názor, že pokiaľ vo veci nie je potrebná úplná istota, pojem „viedlo by“ sa má chápať v tom zmysle, že nebezpečenstvo narušenia hospodárskej súťaže, ktoré vyplýva z výkonu činnosti nepodliehajúcej DPH, je veľmi pravdepodobné a nie len možné.

59 Komisia zdôrazňuje, že s cieľom ubezpečiť sa, že verejnoprávne subjekty a súkromné podnikateľské subjekty sú si, pokiaľ ide o podmienky hospodárskej súťaže, rovné, je potrebné, aby neexistovali prekážky vstupu súkromných podnikateľských subjektov na trh, ktorého sa týka konanie vo veci samej. Domnieva sa teda, že pojem „viedlo by“ zahŕňa potenciálnu hospodársku súťaž. V tejto súvislosti postačuje, aby existovala skutočná možnosť vstupu súkromných podnikateľských subjektov, konkurujúcich predmetným verejnoprávnym subjektom, na uvedený trh.

Odpoveď Súdného dvora

60 Je potrebné pripomenúť, že ako vyplýva z bodu 30 tohto rozsudku, nepodliehanie verejnoprávnym subjektom DPH podľa článku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla podliehania každej hospodárskej činnosti dani, a že preto toto ustanovenie treba vykladať reštriktívne. Pokiaľ teda ide o článok 4 ods. 5 druhý pododsek tejto smernice, je potrebné konštatovať, že tento pododsek znovu zavádza všeobecné pravidlo na predídenie toho, aby nepodliehanie týchto subjektov dani viedlo k výrazným narušeniam hospodárskej súťaže. Toto ustanovenie teda nie je možné vykladať zužujúco.

61 Dosah článku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice by bol teda nedôvodne

rozšírený, ak by podliehanie týchto subjektov dani v zmysle ?lánku 4 ods. 5 druhého pododseku tejto smernice malo byť obmedzené iba na prípady skutočného narušenia hospodárskej súťaže, čo by umožňovalo nepodliehanie uvedených subjektov dani, ak by boli s hospodárskou súťažou konfrontované iba potenciálne.

62 Okrem toho nepodliehanie týchto subjektov DPH môže samo osebe odradiť potenciálnych konkurentov od vstupu na trh prenájmu miest na parkoviskách.

63 Z toho vyplýva, že pojem „viedlo by“ v zmysle ?lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice zahŕňa nielen skutočnú hospodársku súťaž, ale tiež aj potenciálnu hospodársku súťaž.

64 Napriek tomu ?isto teoretická možnosť súkromného podnikateľského subjektu vstúpiť na relevantný trh, ktorá nie je podložená žiadnym skutkovým údajom, žiadnou objektívnou indíciou alebo žiadnou analýzou trhu, nemôže byť stotožňovaná s existenciou potenciálnej hospodárskej súťaže. Preto, aby to tak mohlo byť, musí byť táto možnosť skutočnou a nie ?isto hypotetickou.

65 V dôsledku toho je na druhú otázku potrebné odpovedať, že pojem „viedlo by“ v zmysle ?lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice sa má vykladať tak, že zahŕňa nielen skutočnú hospodársku súťaž, ale tiež potenciálnu hospodársku súťaž, pokiaľ je možnosť súkromného podnikateľského subjektu vstúpiť na relevantný trh skutočná a nie ?isto hypotetická.

O tretej otázke

66 Tretia otázka sa týka výkladu, ktorý treba dať pojmu „výrazné“ v zmysle ?lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice a najmä otázky, či má byť tento pojem vykladaný ako označujúci „viac ako len zanedbateľné alebo *de minimis*“, „podstatné“, alebo „výnimočné“.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

67 Podľa predmetných miestnych orgánov pojem „výrazné“ predpokladá existenciu „závažného nepriaznivého účinku“ alebo „výnimočného účinku“ na konkurentov verejnoprávneho subjektu, alebo iný účinok než účinok, ktorý vyplýva zo samotnej skutočnosti, že verejnoprávny subjekt neúčtuje DPH, zatiaľ čo jeho konkurenti so súkromnoprávnym štatútom DPH účtujú. Miestne orgány vychádzajú v tejto súvislosti z bodu 41 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci, ktorej sa týkal už citovaný rozsudok Waterschap Zeeuws Vlaanderen, podľa ktorého je pojem „výrazné“ synonymom pojmu „výnimočné“.

68 Vláda Spojeného kráľovstva zastáva názor, že pojem „výrazné“ označuje akékoľvek narušenie hospodárskej súťaže, ktoré nie je zanedbateľné alebo *de minimis*. Pokiaľ ide o pojem „výnimočné“, ktorý použil generálny advokát Jacobs v bode 41 svojich návrhov vo veci, ktorej sa týkal už citovaný rozsudok Waterschap Zeeuws Vlaanderen, uvedená vláda dodáva, že Súdny dvor sa s týmito návrhmi ani nestotožnil, ani uvedený pojem neprebral.

69 Podľa Írska pojem „výrazné“ znamená, že narušenia hospodárskej súťaže musia byť značné a citeľné v tom zmysle, že musia predstavovať hrozbu podstatného ovplyvnenia podmienok hospodárskej súťaže, ktoré by inak na predmetnom trhu vládli, a to na zjavnú ujmu dotknutých súkromných podnikateľských subjektov.

70 Talianska vláda zastáva názor, že pojem „výrazné“ sa má vykladať ako označujúci „príjajmenšom ako významné, alebo podstatné a nie len zanedbateľné“.

71 Komisia zastáva názor, že pojem „významné“ odkazuje na také narušenie hospodárskej súťaže, ktoré nie je bezvýznamné alebo zanedbateľné. Komisia sa v tejto súvislosti opiera o

§ 4 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice v spojení s jej prílohou D, podľa ktorej §innosti vymenované v uvedenej prílohe D majú podliehať DPH, pokiaľ nie sú „zanedbateľné“. Úlohou uvedeného tretieho pododseku je v každom prípade podriaďovať DPH určité kategórie §inností, ktoré by inak bolo potrebné posúdiť vzhľadom na druhý pododsek tohto §lánku 4 ods. 5. Tieto dva pododseky sú založené na rovnakej logike a môže z nich byť vyvodené, že použitím pojmu „zanedbateľné“ chcel zákonodarca opísať §innosti, ktoré nevedú k „výraznému“ narušeniu hospodárskej súťaže.

Odpoveď Súdneho dvora

72 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že ako vyplýva z bodu 60 tohto rozsudku, podliehanie verejnoprávnym subjektom dani z §inností hospodárskej povahy, ktoré vykonávajú v postavení verejných orgánov, uvedené v §lánku 4 ods. 5 druhom pododseku šiestej smernice, znovu zavádza všeobecné pravidlo podliehania každej hospodárskej §innosti dani na predídanie toho, aby nepodliehanie týchto subjektov dani viedlo k výrazným narušeniam hospodárskej súťaže, a že tomuto ustanoveniu teda nemožno dať zužujúci výklad.

73 Preto treba pojem „výrazné“ chápať ako smerujúci k obmedzeniu pôsobnosti nepodliehania verejnoprávnym subjektom z uvedených §inností dani v zmysle §lánku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice.

74 Ak by tento pojem mal byť chápaný ako znamenajúci podstatné alebo výnimočné, pôsobnosť nepodliehania verejnoprávnym subjektom dani by sa nedôvodne rozšírila. Naopak, ak by ich nepodliehanie dani bolo prípustné iba v prípade, ak by viedlo iba k zanedbateľným narušeniam hospodárskej súťaže, jeho dosah by bol skutočne obmedzený.

75 V dôsledku toho je potrebné pripomenúť, že podľa §lánku 4 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice verejnoprávne subjekty majú pri §innostiach vymenovaných v prílohe D uvedenej smernice postavenie zdaniteľných osôb, pokiaľ uvedené §innosti nie sú „zanedbateľné“. Inými slovami, nepodliehanie týchto subjektov DPH je prípustné, pokiaľ sú tieto §innosti zanedbateľné, predpokladajúc, že z nich vyplývajúce narušenia hospodárskej súťaže sú rovnako zanedbateľné.

76 Keďže, ako vyplýva z bodu 38 tohto rozsudku, druhý a tretí pododsek §lánku 4 ods. 5 šiestej smernice sú úzko spojené, pretože sledujú rovnaký cieľ a podliehajú rovnakej logike, pojem „výrazné“ je potrebné vykladať v tom zmysle, že nepodliehanie verejnoprávnym subjektom dani môže byť prípustné iba v prípade, ak vedie iba k zanedbateľným narušeniam hospodárskej súťaže.

77 Rešpektovanie zásady daňovej neutrality podporuje tento výklad. Téza, ktorú zastávajú predmetné miestne orgány, podľa ktorej verejnoprávne subjekty majú podliehať DPH iba vo výlučnom prípade, keď narušenia hospodárskej súťaže, ktoré z nepodliehania vyplývajú, sú podstatné alebo výnimočné, totiž vytvára daňovú situáciu, v ktorej sa s významným početom súkromných podnikateľských subjektov, ktoré vykonávajú rovnaké §innosti, ako sú §innosti vykonávané týmito subjektmi, zaobchádza v oblasti výberu DPH odlišne, čo predstavuje vážne porušenie zásady daňovej neutrality.

78 Naopak nepodliehanie uvedených subjektov DPH za predpokladu, že nevedie k žiadnemu narušeniu hospodárskej súťaže, alebo vedie len k zanedbateľnému narušeniu, porušuje zásadu daňovej neutrality iba v najmenšej možnej miere.

79 Na tretiu otázku je teda potrebné odpovedať, že pojem „výrazné“ v zmysle §lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice sa má chápať v tom zmysle, že skutočné alebo potenciálne narušenia hospodárskej súťaže majú byť viac než zanedbateľné.

O trovách

80 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. **§lánok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať tak, že výrazné narušenia hospodárskej súťaže, ku ktorým by viedlo nepodliehanie verejnoprávnych subjektov konajúcich v postavení verejných orgánov dani, sa majú posudzovať vzhľadom na predmetnú činnosť ako takú, bez toho, aby sa toto posúdenie týkalo konkrétneho miestneho trhu.**

2. **Pojem „viedlo by“ v zmysle §lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice 77/388 sa má vykladať tak, že zohľadňuje nielen skutočnú hospodársku súťaž, ale tiež potenciálnu hospodársku súťaž, pokiaľ je možnosť súkromného podnikateľského subjektu vstúpiť na relevantný trh skutočná a nie čisto hypotetická.**

3. **Pojem „výrazné“ v zmysle §lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice 77/388 sa má chápať v tom zmysle, že skutočné alebo potenciálne narušenia hospodárskej súťaže majú byť viac než zanedbateľné.**

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.