

Zadeva C-288/07

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Isle of Wight Council in drugim

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division))

„Šesta direktiva o DDV – člen 4(5) – Dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava – Izkoriščanje zaprtih avtomobilskih parkirišč – Izkrivljanje konkurence – Pomen izrazov ‚bi [...] povzročila‘ in ‚znatno‘“

Povzetek sodbe

1. *Davčni predpisi – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčni zavezanci – Osebe javnega prava*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 4(5), drugi pododstavek)

2. *Davčni predpisi – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčni zavezanci – Osebe javnega prava*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 4(5), drugi pododstavek)

3. *Davčni predpisi – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčni zavezanci – Osebe javnega prava*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 4(5), drugi pododstavek)

1. Člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o promernih davkih je treba razlagati tako, da je treba znatno izkrivljanje konkurence, ki bi ga povzročila obravnava oseb javnega prava, ki delujejo kot organi oblasti, kot da niso davčni zavezanci, presoditi glede na zadevno dejavnost kot tako, ne pa glede na določen lokalni trg.

Osebi javnega prava je namreč mogoče na podlagi nacionalnega prava naložiti, da opravlja določene dejavnosti, ki so v bistvu gospodarske dejavnosti, v okviru posebne javnopravne ureditve, s tem da lahko te dejavnosti vzporedno opravljajo tudi zasebni subjekti, tako da obravnava navedene osebe, kot da ni davčni zavezanec za davek na dodano vrednost, lahko povzroči določeno izkrivljanje konkurence.

Namen člena 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive je izogniti se tej nezaželeni posledici s tem, da se določi, da se dejavnosti, ki so natančno našteje v prilogi D k tej direktivi, „v vsakem primeru“ obdavčijo z davkom na dodano vrednost, razen če je obseg teh dejavnosti tako majhen, da bi bil zanemarljiv, čeprav jih opravljajo osebe javnega prava, ki delujejo kot organi oblasti. Z drugimi besedami, domneva se, da bi obravnava oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci za davek na dodano vrednost za te dejavnosti, povzročila izkrivljanje konkurence, razen če bi bil obseg teh dejavnosti tako majhen, da bi bil zanemarljiv. Iz besedila člena 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive tako izhaja, da je obravnava navedenih oseb, kot da so davčni zavezanci za davek

na dodano vrednost, posledica opravljanja dejavnosti, ki so navedene v prilogi D k tej direktivi, ne glede na vprašanje, ali ima določena oseba javnega prava konkurenco na ravni lokalnega trga, na katerem opravlja te dejavnosti.

Poleg tega lahko na nacionalni ravni obstajajo druge dejavnosti, ki so v glavnem gospodarske, vendar niso naštet v prilogi D k Šesti direktivi, in katerih seznam je lahko različen glede na državo članico ali glede na gospodarski sektor ter jih vzporedno opravljajo osebe javnega prava kot organi oblasti in zasebni subjekti. Ravno za te dejavnosti se uporablja člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, ki določa, da je treba osebe javnega prava, čeprav delujejo kot organi oblasti, obravnavati, kot da so davčni zavezanci, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

Drugi in tretji pododstavek navedenega člena 4(5) Šeste direktive sta zato tesno povezana, ker sledita enakemu cilju, in sicer obravnavi oseb javnega prava, kot da so davčni zavezanci za davek na dodano vrednost, čeprav delujejo kot organi oblasti. Za ta pododstavka tako velja enaka logika, s katero je zakonodajalec Skupnosti želel omejiti področje uporabe obravnave oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, da bi se spoštovalo splošno načelo iz členov 2(1) ter 4(1) in (2) te direktive, v skladu s katerim je namreč vsaka gospodarska dejavnost predmet davka na dodano vrednost. Drugi in tretji pododstavek člena 4(5) Šeste direktive je zato treba razlagati kot celoto. Iz tega izhaja, da je obravnava oseb javnega prava, kot da so davčni zavezanci za davek na dodano vrednost, bodisi na podlagi člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive bodisi na podlagi tretjega pododstavka te določbe, posledica opravljanja določenih dejavnosti, ne glede na vprašanje, ali imajo navedene osebe javnega prava konkurenco na ravni lokalnega trga, na katerem opravljajo te dejavnosti.

Spoštovanje načela davčne nevtralnosti je tako zagotovljeno, ker so bodisi vse osebe javnega prava obdavčene z davkom na dodano vrednost bodisi ni obdavčena nobena, tako da se edina kršitev tega načela nanaša zgolj na razmerja med temi osebami in zasebnimi subjekti, in to v delu, v katerem ostane izkrivljanje konkurence manjše. Za presojo obstoja izkrivljanja konkurence glede na vsak lokalni trg, na katerem lokalni organi ponujajo v najem zaprta parkirišča, se zahteva sistematično ponovno ovrednotenje – na podlagi ekonomskih analiz, ki so pogosto kompleksne – pogojev konkurence na več lokalnih trgih, katerih opredelitev se lahko izkaže za posebej težko, ker njihova razmejitve ne sovpadajo nujno s krajevno pristojnostjo lokalnih organov. V tem primeru naj niti lokalni organi niti zasebni subjekti ne bi mogli z gotovostjo, ki je potrebna za opravljanje njihovih zadev, predvideti, ali bo na določenem lokalnem trgu opravljanje dejavnosti s strani lokalnih organov obdavčeno z davkom na dodano vrednost, kar bi torej lahko ogrožalo načeli davčne nevtralnosti in pravne varnosti.

(Glej točke od 33 do 41, 46, 49, od 51 do 53 in točko 1 izreka.)

2. Izraz „bi [...] povzročila“ v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da ne upošteva le dejanske konkurence, ampak tudi potencialno konkurenco, če je možnost, da zasebni subjekt vstopi na upoštevni trg, dejanska in ne zgolj hipotetična.

Obravnava oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci za davek na dodano vrednost, na podlagi člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, namreč pomeni odstopanje od splošnega pravila o obdavčitvi vsake gospodarske dejavnosti, zato je treba to določbo razlagati restriktivno. Vendar člen 4(5), drugi pododstavek, te direktive določa navedeno splošno pravilo zaradi izogibanja temu, da bi obravnava oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. Te določbe torej ni mogoče razlagati ozko.

Vendar v celoti teoretične možnosti, da zasebni subjekt vstopi na upoštevni trg, ki naj je ne bi

podpirali noben dejanski element, noben objektivni dokaz in nobena analiza trga, ni mogoče primerjati z obstojem potencialne konkurence. Da bi bilo to mogoče, bi morala biti možnost dejanska in ne zgolj hipotetična.

(Glej točke 60, 64, 65 in točko 2 izreka.)

3. Izraz „znatno“ v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razumeti tako, da mora biti izkrivljanje dejanske ali potencialne konkurence več kot le zanemarljivo.

Ta izraz je namreč treba razumeti tako, da je njegov namen zmanjšati področje obravnave oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci glede navedenih dejavnosti, na podlagi člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive. Če je torej ta izraz treba razumeti tako, da pomeni bistveno oziroma izjemno, bi bilo področje obravnave oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, neupravičeno razširjeno. Nasprotno, če bi bila obravnava teh oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, sprejeta le, če bi povzročila zanemarljivo izkrivljanje konkurence, bi bil njen obseg dejansko omejen.

Dalje, iz člena 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive izhaja, da se obravnava oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci za davek na dodano vrednost v zvezi z dejavnostmi iz priloge D k tej direktivi, sprejme, če so te dejavnosti zanemarljive, pri čemer se predpostavlja, da bi bila tudi izkrivljanja konkurence, ki bi jih povzročale, zanemarljiva. Ker sta torej drugi in tretji pododstavek člena 4(5) Šeste direktive tesno povezana, saj zasledujeta enak cilj in zanju velja enaka logika, je treba izraz „znatno“ razumeti tako, da je obravnavo oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, mogoče sprejeti le, če bi povzročila zanemarljivo izkrivljanje konkurence.

Nazadnje, obravnava navedenih oseb, kot da niso davčni zavezanci za davek na dodano vrednost, bi, če ne bi povzročala nobenega izkrivljanja konkurence oziroma če bi povzročala zanemarljiva izkrivljanja, najmanj kršila načelo davčne nevtralnosti.

(Glej točke od 72 do 76, 78, 79 in točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 16. septembra 2008(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 4(5) – Dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava – Izkoriščanje zaprtih avtomobilskih parkirišč – Izkrivljanje konkurence – Pomeni izrazov ‚bi [...] povzročila‘ in ‚znatno‘“

V zadevi C-288/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 6. marca 2007, ki je prispela na Sodišče 14. junija 2007, v postopku

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,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas in K. Lenaerts, predsedniki senatov, G. Arestis, U. Lõhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh in A. Arabadjiev (poročevalci), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. aprila 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council in West Berkshire District Council J. Ghosh, QC, J. Henderson, barrister, in R. Genn, solicitor, kot tudi L. Leach, adviser,
- za vlado Združenega kraljestva Z. Bryanston-Cross, zastopnica, skupaj s C. Vajdom, QC, in B. Raymentom, barrister,
- za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z A. Astonom, SC, in N. Traversom, BL,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. junija 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru sporov med Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (v nadaljevanju: Commissioners) in štirimi lokalnimi organi, in sicer Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council in West Berkshire District Council (v nadaljevanju skupaj: zadevni davčni organi) glede obdavčenja teh organov z

davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za dejavnosti izkoriščanja zaprtih avtomobilskih parkirišč („off-street parking“) (v nadaljevanju: zaprta parkirišča).

Pravni okvir

3 Člen 2 Šeste direktive, ki je pod naslovom II „Področje uporabe“, določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]

4 Člen 4 Šeste direktive, ki je pod naslovom IV „Davčni zavezanci“, določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[...]

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

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

V vsakem primeru se ti organi štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge D, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

Države članice lahko štejejo dejavnosti teh organov, ki so oproščene po členu 13 ali 28, za dejavnosti, ki jih opravljajo kot organi oblasti.“

5 V prilogi D k Šesti direktivi, na katero se sklicuje njen člen 4(5), tretji pododstavek, je naštetih dvanajst vrst transakcij. Vendar določb o zaprtih parkiriščih ni med njimi.

6 Člen 4(5) Šeste direktive, katerega neposredni učinek je Sodišče priznalo v sodbi z dne 17. oktobra 1989 v zadevi Comune di Carpaneto Piacentino in drugi (231/87 in 129/88, Recueil, str. 3233, točka 33), ni bil prenesen v pravo Združenega kraljestva.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7 Zadevni lokalni organi ponujajo v najem zaprta parkirišča. Tudi zasebni sektor ponuja te storitve.

8 Zgodovinsko so se v Združenem kraljestvu lokalne skupnosti štele za zavezance za plačilo DDV od dohodkov, ki so jih prejele od izkoriščanja teh zaprtih parkirišč. Vendar je po razglasitvi sodbe z dne 14. decembra 2000 v zadevi Fazenda Pública (C-446/98, Recueil, str. I-11435)

približno 127 lokalnih skupnosti vložilo zahtevke za vračilo DDV, ki so ga pred tem plačale, pri čemer so menile, da na podlagi člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive ne bi smele biti zavezanci za ta davek. Skupni znesek vloženih zahtevkov za vračilo znaša 129 milijonov GBP. V predložitveni odločbi je v zvezi s celotnim zneskom, ki ga je mogoče zahtevati, navedeno, da je v Združenem kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska približno 468 lokalnih skupnosti.

9 V sporih v postopku v glavni stvari zahtevani zneski znašajo 1,6 milijona GBP. Predložitveno sodišče poudarja, da so ti spori testne zadeve, ker zadevni lokalni organi predstavljajo reprezentativen del vseh lokalnih skupnosti. Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council in West Berkshire District Council zagotavljajo namreč upravo otoka, podeželskega območja, mestnega območja in regije.

10 Ker so zadevni lokalni organi menili, da v skladu s pravilno razlago prava Skupnosti niso bili dolžni plačati DDV za zadevno dejavnost, so zahtevali vračilo DDV, ki so ga pred tem plačali. Vendar so Commissioners to vračilo zavrnil. Ti lokalni organi so zato pri VAT and Duties Tribunal, London, vložili pritožbo zoper to odločbo Commissioners. VAT and Duties Tribunal, London, je, ker je odločilo, da bi moralo biti vprašanje, ali se osebe javnega prava obravnava, kot da niso davčni zavezanci, na podlagi člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, preučen za vsak zadevni lokalni organ posebej, torej po načelu „vsak davčni zavezanec posebej“, ugotovilo, da naj obravnava teh organov, kot da niso davčni zavezanci za DDV, ne bi povzročila znatnega izkrivljanja konkurence. Vsak od navedenih organov je bil torej oproščen plačila DDV od dohodkov, ki so jih prejeli od izkoriščanja zaprtih parkirišč.

11 Commissioners so zoper odločbo VAT and Duties Tribunal, London, vložili pritožbo pri High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division). Njihov glavni argument je, da naj bi imel člen 4(5) Šeste direktive nacionalni obseg, za katerega naj bi se zahtevalo, da se opravi celotna presoja uinka, ki ga ima oprostitev od plačila DDV, odobrena lokalnim organom za izkoriščanje zaprtih parkirišč, na zasebni sektor v celoti. Ta pritožba se nanaša tudi na pomen izrazov „bi [...] povzročila“ in „znatno“ iz besedne zveze „še bi obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence“ iz člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive.

12 V teh okoliščinah je High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba izraz ‚izkrivljanje konkurence‘ presojati za vsako osebo javnega prava tako, da ga je v okviru obravnavane zadeve treba razlagati ob upoštevanju območja oziroma območij, na katerih naveden organ izkorišča zaprta parkirišča, ali ob upoštevanju celotnega nacionalnega ozemlja države članice?

2. Kaj pomeni izraz ‚bi [...] povzročila‘? Zlasti, kakšna stopnja verjetnosti ali raven gotovosti je potrebna, da je ta pogoj izpolnjen?

3. Kaj pomeni izraz ‚znatno‘? Zlasti, ali ‚znatno‘ pomeni vpliv na konkurenco, ki je več kot le zanemarljiv ali *de minimis*, ali pomeni ‚bistven‘ oziroma ‚izjemen‘ vpliv?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

Stališča, predložena Sodišču

13 Zadevni lokalni organi menijo, da je treba izraz „izkrivljanje konkurence“ presojati za vsako osebo javnega prava tako, da ga je v okviru obravnavane zadeve treba razlagati ob upoštevanju

območja oziroma območij, na katerih navedeni organ ponuja v najem zaprta parkirišča, in ne ob upoštevanju hipotetičnega trga, ki bi pokrival celotno nacionalno ozemlje določene države članice. Ob upoštevanju samega pojma konkurenca nasprotni pristop ne bi bil koherenten. Lokalni organi menijo, da naj oprostitev od plačila DDV, odobrena vsakemu od njih, nikakor ne bi povzročila izkrivljanja konkurence v primerjavi z zasebnimi ponudniki ali lokalnimi organi, ki so na primer v Glasgowu, in še manj „znatnega“ izkrivljanja. Podobno oseba, ki bi želela nakupovati na otoku Isle of Wight, ne bi parkirala svojega vozila v Manchesterju.

14 Vlada Združenega kraljestva, ki se opira zlasti na temeljna načela davčne nevtralnosti in pravne varnosti, meni, da je načeloma pristop „vsaka dejavnost posebej“, torej pristop, ki upošteva nacionalni trg v celoti in ne vsakega lokalnega trga, najbolj razumen za namene razlage člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive. Lokalni značaj zahtevka bi pomenil, da bi lahko tudi na območju, ki spada pod določen lokalni organ, obstajalo več lokalnih trgov, s tem da bi lahko na določenih trgih obstajala konkurenca, na drugih pa ne bi mogla obstajati.

15 Irska meni, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da države članice prosto izbirajo najprimernejšo metodo za prenos člena 4(5), drugi in tretji pododstavek, Šeste direktive v nacionalno pravo. Vsaka država članica naj bi opredelila, katere dejavnosti, ki jih opravljajo država in javni subjekti, bi, če ne bi bile obdavčene z DDV, povzročile znatno izkrivljanje konkurence. Države članice bi lahko tako sprejele lokalni, regionalni ali nacionalni pristop.

16 Italijanska vlada predlaga uporabo načel, ki veljajo za področje konkurence. V zvezi s tem se sklicuje na Obvestilo Komisije o opredelitvi upoštevnega trga za namene konkurenčnega prava Skupnosti (UL 1997, C 372, str. 5) in na podlagi tega meni, da upoštevnega geografskega trga v sporih v postopku v glavni stvari nikakor ne more predstavljati celoten nacionalni trg. Na področju najema zaprtih parkirišč naj ne bi bilo mogoče šteti, da obstaja kakršnakoli konkurenca med storitvami, ki jih ponujajo različna mesta.

17 Komisija Evropskih skupnosti meni, da je treba pri presoji nevarnosti izkrivljanja konkurence upoštevati naravo dejavnosti in ne lokalnih pogojev konkurence. O utemeljenosti takega pristopa bi bilo mogoče sklepati na podlagi dejstva, da člen 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive določa, da je treba transakcije iz priloge D k tej direktivi v vsakem primeru obdavčiti z DDV, razen če bi bil obseg teh dejavnosti tako majhen, da bi bil zanemarljiv. Pri tem Šesta direktiva jasno izhaja iz domneve, v skladu s katero bi bilo treba konkurenčno razmerje in nevarnost izkrivljanja, ki je njegova posledica, opredeliti abstraktno ob upoštevanju same narave dejavnosti in brez sklicevanja na lokalne razmere.

Odgovor Sodišča

18 Najprej je treba opozoriti, da se v skladu s členom 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti.

19 Kot je Sodišče že večkrat poudarilo, morata biti za to, da se uporabi ta določba, kumulativno izpolnjena dva pogoja, in sicer, da dejavnosti opravlja oseba javnega prava in da jih opravlja kot organ oblasti (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 25. julija 1991 v zadevi Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Recueil, str. I-4247, točka 18, in zgoraj navedeno sodbo Fazenda Pública, točka 15).

20 V zvezi s prvim pogojem ni sporno, da so zadevni lokalni organi osebe javnega prava v smislu člena 4(5) Šeste direktive.

21 V zvezi z drugim pogojem je treba opozoriti, da so dejavnosti, opravljene v okviru organa

oblasti v smislu te določbe, dejavnosti, ki jih osebe javnega prava opravljajo v okviru posebne javnopravne ureditve, s tem da mednje ne sodijo dejavnosti, ki jih opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Fazenda Pública, točka 17, in navedena sodna praksa).

22 Ob upoštevanju značilnosti analize, ki jo je treba opraviti, mora nacionalno sodišče opredeliti dejavnost, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari glede na merila, določena zgoraj (zgoraj navedena sodba z dne 17. oktobra 1989 v zadevi *Comune di Carpaneto Piacentino* in drugi, točka 16; sodba z dne 15. maja 1990 v zadevi *Comune di Carpaneto Piacentino* in drugi, C-4/89, Recueil, str. I-1869, točka 11, in zgoraj navedena sodba Fazenda Pública, točka 23).

23 Ker vprašanje, ali so v sporih v postopku v glavni stvari zadevni lokalni organi delovali kot organi oblasti, ni bilo predloženo Sodišču, je treba izhajati iz domneve, v skladu s katero se za namene obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe šteje, da dejavnosti iz postopka v glavni stvari spadajo na področje uporabe člena 4(5) Šeste direktive, vendar mora to preveriti predložitveno sodišče.

24 Prav tako je treba opozoriti, da se lokalni organi, čeprav opravljajo tako dejavnost kot organi oblasti, štejejo za davčne zavezance v skladu s členom 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. Predložitveno sodišče v zvezi s tem sprašuje, ali je treba to izkrivljanje konkurence presoditi glede na lokalne trge, na katerih deluje posamezen zadevni lokalni organ, ali glede na dejavnost, kot se opravlja na celotnem nacionalnem ozemlju.

25 Da bi odgovorili na to vprašanje, je treba, ker ni navedb v samem besedilu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, upoštevati sistematiko in namen te direktive ter mesto člena 4(5) v skupnem sistemu DDV, ki ga določa navedena direktiva.

26 V zvezi s tem je treba poudariti, da so storitve, opravljene za plačilo, na splošno in v skladu s členom 2(1) te direktive predmet DDV.

27 V skladu s členom 4(1) Šeste direktive je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 tega člena, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Pojem „gospodarska dejavnost“, opredeljen v členu 4(2), obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve (sodba z dne 26. junija 2007 v zadevi *T-Mobile Austria* in drugi, C-284/04, ZOdl., str. I-5189, točka 33).

28 Člen 4 Šeste direktive določa zelo široko področje uporabe za DDV (glej sodbi z dne 26. marca 1987 v zadevi *Komisija proti Nizozemski*, 235/85, Recueil, str. 1471, točka 7, in z dne 4. decembra 1990 v zadevi *van Tiem*, C-186/89, Recueil, str. I-4363, točka 17).

29 V zvezi s tem je treba pojasniti, da se zadnji navedena določba nanaša le na gospodarske dejavnosti (v tem smislu glej sodbe z dne 11. julija 1996 v zadevi *Régie dauphinoise*, C-306/94, Recueil, str. I-3695, točka 15; z dne 29. aprila 2004 v zadevi *EDM*, C-77/01, Recueil, str. I-4295, točka 47, in z dne 26. maja 2005 v zadevi *Kretztechnik*, C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 18, ter zgoraj navedeno sodbo *T-Mobile Austria* in drugi, točka 34).

30 Nekatere gospodarske dejavnosti sicer niso zavezane za plačilo DDV, vendar gre pri tem le za odstopanje od tega splošnega pravila. Tako odstopanje je določeno v členu 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, v skladu s katerim se za dejavnosti, ki jih oseba javnega prava opravlja kot organ oblasti, ne plačuje tega davka.

31 To odstopanje se nanaša predvsem na dejavnosti, ki jih osebe javnega prava opravljajo kot

organi oblasti, to so gospodarske dejavnosti, ki so tesno povezane z izvrševanjem pooblastil javnega organa. V teh okoliščinah to, da navedene osebe za te dejavnosti niso zavezane za plačilo DDV, potencialno nima protikonkurenčnega učinka, saj te dejavnosti običajno izključno ali skoraj izključno opravlja javni sektor.

32 Vendar je treba te osebe, čeprav opravljajo take dejavnosti kot organi oblasti, šteti za davčne zavezance v skladu s členom 4(5), drugi in tretji pododstavek, Šeste direktive, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence, ali če bi bile navedene dejavnosti, če njihov obseg ne bi bil tako majhen, da bi bil zanemarljiv, naštete v prilogi D k tej direktivi.

33 Osebi javnega prava je mogoče tako na podlagi nacionalnega prava naložiti, da opravlja določene dejavnosti, ki so v bistvenem gospodarske dejavnosti, v okviru posebne javnopravne ureditve, s tem da lahko te dejavnosti vzporedno opravljajo tudi zasebni subjekti, tako da obravnava navedene osebe, kot da ni davčni zavezanec, lahko povzroči določeno izkrivljanje konkurence.

34 Zakonodajalec Skupnosti se je hotel izogniti tej nezaželeni posledici s tem, ko je v členu 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive določil, da se dejavnosti, ki so natančno naštete v prilogi D k tej direktivi (in sicer telekomunikacije; dobava vode, plina, električne energije in toplote; prevoz blaga; pristaniške in letališke storitve; prevoz potnikov, itd.), „v vsakem primeru“ obdavčijo z DDV, razen če je obseg teh dejavnosti tako majhen, da bi bil zanemarljiv, čeprav jih opravljajo osebe javnega prava, ki delujejo kot organi oblasti.

35 Z drugimi besedami, domneva se, da bi obravnava oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci za DDV za te dejavnosti, povzročila izkrivljanje konkurence, razen če bi bil obseg teh dejavnosti tako majhen, da bi bil zanemarljiv. Iz besedila člena 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive jasno izhaja, da je obravnava navedenih oseb, kot da so davčni zavezanci za DDV, posledica opravljanja dejavnosti, ki so navedene v prilogi D k tej direktivi, kot takih, ne glede na vprašanje, ali se določena oseba javnega prava sooča s konkurenco na ravni lokalnega trga, na katerem opravlja te dejavnosti.

36 Poleg tega lahko na nacionalni ravni obstajajo druge dejavnosti, ki so v glavnem gospodarske dejavnosti, vendar niso naštete v prilogi D k Šesti direktivi, katerih seznam je lahko različen glede na državo članico ali glede na gospodarski sektor in ki jih vzporedno opravljajo osebe javnega prava kot organi oblasti in zasebni subjekti.

37 Ravno za te dejavnosti se uporablja člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, ki določa, da je treba osebe javnega prava, čeprav delujejo kot organi oblasti, obravnavati, kot da so davčni zavezanci, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

38 Drugi in tretji pododstavek navedenega člena 4(5) Šeste direktive sta zato tesno povezana, ker sledita enakemu cilju, in sicer obravnavi oseb javnega prava, kot da so davčni zavezanci za DDV, čeprav delujejo kot organi oblasti. Za ta pododstavka tako velja enaka logika, s katero je zakonodajalec Skupnosti želel omejiti področje uporabe obravnave oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, da bi se spoštovalo splošno načelo iz členov 2(1) in 4(1) in (2) te direktive, v skladu s katerim je na celoma vsaka gospodarska dejavnost predmet DDV.

39 Drugi in tretji pododstavek člena 4(5) Šeste direktive je treba zato razlagati kot celoto.

40 Iz tega izhaja, da je obravnava oseb javnega prava, kot da so davčni zavezanci za DDV, bodisi na podlagi člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, bodisi na podlagi tretjega

pododstavka te določbe, posledica opravljanja določenih dejavnosti kot takih, ne glede na vprašanje, ali se navedene osebe javnega prava soočajo s konkurenco na ravni lokalnega trga, na katerem opravljajo te dejavnosti.

41 Ta ugotovitev je poleg tega podkrepljena s temeljnimi načeli prava Skupnosti, ki veljajo na davčnem področju, kot sta načelo davčne nevtralnosti in pravne varnosti.

42 Načelo davčne nevtralnosti, temeljno načelo skupnega sistema DDV (glej zlasti sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 92), tako nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake storitve, glede plačila DDV obravnavajo različno (glej zlasti sodbo z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg, C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20).

43 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je namen člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive zagotoviti spoštovanje načela davčne nevtralnosti (sodba z dne 8. junija 2006 v zadevi Feuerbestattungsverein Halle, C-430/04, ZOdl., str. I-4999, točka 24).

44 Čeprav Šesta direktiva določa nekatera odstopanja, ki lahko v določeni meri ogrožajo uporabo načela davčne nevtralnosti, kot je odstopanje iz člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 2. junija 2005 v zadevi Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, ZOdl., str. I-4685, točka 43), ker ta določba omogoča, da se osebe javnega prava obravnava, kot da niso davčni zavezanci za DDV, če bi takšna obravnava povzročila le manjše izkrivljanje konkurence, pa je vendarle treba to odstopanje razlagati tako, da nastane najmanjša možnost kršitev tega načela.

45 Zadevni lokalni organi torej menijo, naj bi se le določene lokalne organe obravnavalo, kot da so davčni zavezanci za DDV, glede na to, ali povzročajo izkrivljanje konkurence na vsakem od lokalnih trgov, na katerih ti organi delujejo, čeprav bi bilo opravljanje zadevnih storitev, in sicer izkoriščanje zaprtih parkirišč, v glavnem enako. Ta trditev tako zajema ne le, da se zasebni subjekti obravnavajo različno od oseb javnega prava, ker naj bi obravnava zadnjih navedenih, kot da niso davčni zavezanci, povzročala le manjše izkrivljanje konkurence, ampak tudi vzpostavitev različnega obravnavanja med samimi osebami javnega prava.

46 Nasprotno, če se navedena izkrivljanja analizira s sklicevanjem na dejavnost kot tako, ne glede na pogoje konkurence, ki veljajo na določenem lokalnem trgu, je spoštovanje načela davčne nevtralnosti zagotovljeno, ker so bodisi vse osebe javnega prava obdavčene z DDV bodisi ni obdavčena nobena, tako da se edina kršitev tega načela nanaša zgolj na razmerja med temi osebami in zasebnimi subjekti, in to v delu, v katerem ostane izkrivljanje konkurence manjše.

47 Poleg tega, kot je Sodišče že večkrat ponovilo, pa bi morala biti zakonodaja Skupnosti jasna in njena uporaba predvidljiva za vse, na katere se nanaša (glej zlasti sodbo z dne 22. novembra 2001 v zadevi Nizozemska proti Svetu, C-301/97, Recueil, str. I-8853, točka 43, in zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 72). Ta zahteva pravne varnosti se uveljavlja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki lahko vključujejo finančno breme, da bi prizadetim omogočila natančno prepoznati obseg obveznosti, ki so jim s temi predpisi naložene (glej zlasti sodbi z dne 15. decembra 1987 v zadevi Nizozemska proti Komisiji, 326/85, Recueil, str. 5091, točka 24, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz, C-17/01, Recueil, str. I-4243, točka 34).

48 Načelo pravne varnosti, ki je del pravnega reda Skupnosti, morajo torej spoštovati tako institucije Skupnosti kot države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jih imajo na podlagi direktiv Skupnosti (glej zlasti sodbo z dne 26. aprila 2005 v zadevi „Goed Wonen“, C-376/02, ZOdl., str. I-3445, točka 32).

49 Tako se za trditev, v skladu s katero je treba izkrivljanje konkurence v smislu ?lena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, presoditi glede na vsak lokalni trg, na katerem lokalni organi ponujajo v najem zaprta parkiriš?a, zahteva sistemati?no ponovno ovrednotenje – na podlagi ekonomskih analiz, ki so pogosto kompleksne – pogojev konkurence na ve? lokalnih trgih, katerih opredelitev se lahko izkaže za posebej težko, ker njihova razmejitev ne sovпада nujno s krajevno pristojnostjo lokalnih organov. Poleg tega lahko obstaja ve? lokalnih trgov na ozemlju enega lokalnega organa.

50 Tak položaj lahko posledi?no povzro?i ve? sporov zaradi kakršnekoli spremembe, ki bi vplivala na pogoje konkurence, ki veljajo na dolo?enem lokalnem trgu.

51 Tako niti lokalni organi niti zasebni subjekti ne bodo mogli z gotovostjo, ki je potrebna za opravljanje njihovih zadev, predvideti, ali bo na dolo?enem lokalnem trgu izkoriš?anje pla?ljivih zaprtih parkiriš? s strani lokalnih organov obdav?eno z DDV.

52 Ta položaj bi torej lahko ogrožal na?eli dav?ne nevtralnosti in pravne varnosti.

53 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti tako, da se ?len 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, razlaga tako, da je treba znatno izkrivljanje konkurence, ki bi ga povzro?ila obravnava oseb javnega prava, ki delujejo kot organi oblasti, kot da niso dav?ni zavezanci, presoditi glede na zadevno dejavnost kot tako, ne pa glede na dolo?en lokalni trg.

Drugo vprašanje

54 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba izraz „bi [...] povzro?ila“ znatno izkrivljanje konkurence v smislu ?lena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da upošteva zgolj dejansko konkurenco, ali tako, da obsega tudi potencialno konkurenco. To sodiš?e predlaga tudi podrobnejšo opredelitev stopnje verjetnosti, ki se zahteva zato, da bi bil ta pogoj izpolnjen.

Stališ?a, predložena Sodiš?u

55 Zadevni lokalni organi menijo, pri ?emer se opirajo na to?ko 139 sklepnih predlogov generalne pravobranilke Kokott v zadevi, v kateri je bila izre?ena sodba z dne 26. junija 2007, Hutchison 3G in drugi (C?369/04, ZOdl., str. I?5249), da je treba izraz „bi [...] povzro?ila“ razlagati tako, da zahteva obstoj dejanskega in resnega tveganja za izkrivljanje konkurence.

56 Vlada Združenega kraljestva meni, da je mogo?e izraz „bi [...] povzro?ila“ („would lead to“) zamenjati z izrazom „lahko povzro?i“ („could lead to“), ki ga je Sodiš?e uporabilo v zgoraj navedenih sodbah Comune di Carpaneto Piacentino in drugi in je tudi v skladu z analizo generalne pravobranilke Kokott v to?kah 127 in 131 sklepnih predlogov v zadevi, v kateri je bila izre?ena zgoraj navedena sodba Hutchinson 3G in drugi. Dodaja, da na eni strani že obstaja konkurenca med zasebnimi podjetji in lokalnimi organi v ve? regijah Združenega kraljestva, in na drugi strani potencialna konkurenca v drugih regijah, v katerih do sedaj ni bilo nobenega zasebnega subjekta.

57 Irska meni, da izraz „bi [...] povzro?ila“ pristojnim nacionalnim organom, odgovornim za uporabo ?lena 4(5) Šeste direktive, nalaga, da zagotovijo, da je tveganje za izkrivljanje konkurence verjetno, in ne zgolj, da lahko nastane.

58 Italijanska vlada meni, da ?epprav absolutna gotovost na tem podro?ju ni nujna, je treba izraz „bi [...] povzro?ila“ razumeti tako, da tveganja za izkrivljanje konkurence, ki so nastala pri opravljanju dejavnosti, ki ni obdav?ena z DDV, pomenijo precejšnjo verjetnost in ne zgolj možnost.

59 Komisija poudarja, da zato, da bi se zagotovilo, da se javni organi in zasebni subjekti enako obravnavajo glede pogojev konkurence, ne sme obstajati ovira pri vstopu zasebnih subjektov na trg v postopku v glavni stvari. Meni, da torej izraz „bi [...] povzročila“ vključuje potencialno konkurenco. V zvezi s tem bi zadostovalo, da bi obstajala dejanska možnost, da zasebni subjekti vstopijo na navedeni trg v konkurenci z zadevnimi osebami javnega prava.

Odgovor Sodišča

60 Opozoriti je treba, kot izhaja iz točke 30 obravnavane sodbe, da pomeni obravnavo oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci za DDV, na podlagi člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, odstopanje od splošnega pravila o obdavčitvi vsake gospodarske dejavnosti in da je treba torej to določbo razlagati restriktivno. Vendar je treba v zvezi s členom 4(5), drugi pododstavek, te direktive ugotoviti, da ta določba navedeno splošno pravilo zaradi izogibanja temu, da bi obravnavo oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. Te določbe torej ni mogoče razlagati ozko.

61 Obseg člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive bi bil torej neupravičeno razširjen, če bi morala biti obravnavo teh oseb, kot da so davčni zavezanci, na podlagi člena 4(5), drugi pododstavek, te direktive, omejena zgolj na primere izkrivljanja dejanske konkurence, kar bi omogočalo obravnavo navedenih oseb, kot da niso davčni zavezanci, kadar bi bili le potencialno soočeni s konkurenco.

62 Poleg tega lahko sama obravnavo teh oseb, kot da niso davčni zavezanci za DDV, odvrta potencialne konkurente od vstopa na trg najema zaprtih parkirišč.

63 Iz tega sledi, da izraz „bi [...] povzročila“ v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, zajema ne le dejansko konkurenco, ampak tudi potencialno konkurenco.

64 Vendar v celoti teoretične možnosti, da zasebni subjekt vstopi na upoštevni trg, ki je naj ne bi podpiral noben dejanski element, noben objektivni dokaz in nobena analiza trga, ni mogoče primerjati z obstojem potencialne konkurence. Da bi jo bilo mogoče, bi morala biti možnost dejanska in ne zgolj hipotetična.

65 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti tako, da je treba izraz „bi [...] povzročila“ v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da ne upošteva le dejanske konkurence, ampak tudi potencialno konkurenco, če je možnost, da zasebni subjekt vstopi na upoštevni trg, dejanska in ne zgolj hipotetična.

Tretje vprašanje

66 Tretje vprašanje se nanaša na razlago, ki jo je treba podati za izraz „znatno“ v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive in zlasti na vprašanje, ali ga je treba razlagati tako, da pomeni „več kot le zanemarljiv ali *de minimis*“, „bistven“ ali celo „izjemen“?

Stališča, predložena Sodišču

67 Zadevni lokalni organi menijo, da izraz „znatno“ zajema obstoj „bistvenega negativnega vpliva“ ali „izjemnega vpliva“ na konkurentne osebe javnega prava ali drugačen vpliv, kot je zgolj dejstvo, da se osebi javnega prava ne zaračuna DDV, medtem ko se njenim konkurentom iz zasebnega prava ta davek zaračuna. V zvezi s tem se opirajo na točko 41 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Waterschap Zeeuws Vlaanderen, v skladu s katero naj bi bil izraz „znatno“ sinonim za izraz „izjemno“.

68 Vlada Združenega kraljestva meni, da se izraz „znatno“ nanaša na vsako izkrivljanje konkurence, ki ni zanemarljivo ali *de minimis*. V zvezi z izrazom „izjemno“, ki ga je generalni pravobranilec Jacobs uporabil v točki 41 sklepnih predlogov v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Waterschap Zeeuws Vlaanderen, dodaja, da Sodišče ni niti potrdilo teh sklepnih predlogov niti ni iz njih povzelo tega izraza.

69 Irska meni, da izraz „znatno“ pomeni, da morajo biti izkrivljanja konkurence pomembna in vidna, tako da bi lahko bistveno vplivala na pogoje konkurence, ki bi sicer veljali na zadevnem trgu, in to v očitno škodo zadevnih zasebnih subjektov.

70 Italijanska vlada meni, da je treba izraz „znatno“ razlagati tako, da pomeni „vsaj znatno ali bistveno, in ne le zanemarljivo“.

71 Komisija meni, da se izraz „znatno“ nanaša na izkrivljanje, ki ni nepomembno ali zanemarljivo. V zvezi s tem se opira na člen 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, skupaj s prilogo D k tej direktivi, v skladu s katero je treba dejavnosti, naštet v prilogi D, obdavčiti z DDV, če „ni[so] tako majh[ne], da bi bil[e] zanemarljiv[e]“. Vloga navedenega tretjega pododstavka naj bi bila v vsakem primeru obdavčitev z DDV določenih vrst dejavnosti, ki bi jih bilo treba sicer presoditi glede na drugi pododstavek člena 4(5). Za ta pododstavka naj bi veljala enaka logika in iz njiju naj bi izhajalo, da je zakonodajalec z uporabo izraza „zanemarljiv“ želel opisati dejavnosti, ki ne povzročajo „znatnega“ izkrivljanja konkurence.

Odgovor Sodišča

72 Najprej je treba poudariti, da tako kot izhaja iz točke 60 obravnavane zadeve, obravnava oseb javnega prava, kot da so davčni zavezanci glede gospodarskih dejavnosti, ki jih opravljajo kot organi oblasti, določena v členu 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, določa splošno pravilo o obdavčitvi vsake gospodarske dejavnosti, da bi se izognili temu, da bi obravnava teh oseb, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence, in da te določbe torej ni mogoče razlagati ozko.

73 Izraz „znatno“ je treba torej razumeti tako, da je njegov namen zmanjšati področje obravnave oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci glede navedenih dejavnosti, na podlagi člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive.

74 Če je treba ta izraz torej razumeti tako, da pomeni bistveno oziroma izjemno, bi bilo področje obravnave oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, neupravičeno razširjeno. Nasprotno, če bi bila obravnava teh oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, sprejeta le, če bi povzročila zanemarljivo izkrivljanje konkurence, bi bil njen obseg dejansko omejen.

75 Nato je treba opozoriti, da so v skladu s členom 4(5), tretji pododstavek, Šeste direktive osebe javnega prava davčni zavezanci v zvezi z dejavnostmi iz priloge D k tej direktivi, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil „zanemarljiv“. Z drugimi besedami, obravnava teh oseb, kot da niso davčni zavezanci za DDV, se sprejme, če so te dejavnosti zanemarljive, pri čemer se

predpostavlja, da bi bila tudi izkrivljanja konkurence, ki bi jih povzročale, zanemarljiva.

76 Ker sta torej, kot izhaja iz točke 38 obravnavane zadeve, drugi in tretji pododstavek člena 4(5) Šeste direktive tesno povezana, ker zasledujeta enak cilj in ker zanju velja enaka logika, je treba izraz „znatno“ razlagati tako, da je obravnavo oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanci, mogoče sprejeti le, če bi povzročila zanemarljivo izkrivljanje konkurence.

77 Nazadnje spoštovanje načela davčne nevtralnosti podpira to razlago. Trditev zadevnih lokalnih organov, v skladu s katero je osebe javnega prava mogoče obravnavati, kot da so davčni zavezanci za DDV, le če bi bilo izkrivljanje konkurence, ki bi ga povzročile, bistveno oziroma izjemno, bi namreč ustvarila davčni položaj, v katerem bi bilo veliko število zasebnih subjektov, ki opravljajo enake transakcije, kot so transakcije, ki jih opravljajo te osebe, obravnavanih različno od njih glede obdavčitve z DDV, kar bi povzročilo hujšo kršitev načela davčne nevtralnosti.

78 Nasprotno bi obravnava navedenih oseb, kot da niso davčni zavezanci za DDV, če ne bi povzročala nobenega izkrivljanja konkurence ali če bi povzročala zanemarljiva izkrivljanja, najmanj kršila načelo davčne nevtralnosti.

79 Na tretje vprašanje je treba torej odgovoriti tako, da je treba izraz „znatno“ v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive razumeti tako, da mora biti izkrivljanje dejanske ali potencialne konkurence več kot le zanemarljivo.

Stroški

80 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališev Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1) Člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da je treba znatno izkrivljanje konkurence, ki bi ga povzročila obravnava oseb javnega prava, ki delujejo kot organi oblasti, kot da niso davčni zavezanci, presoditi glede na zadevno dejavnost kot tako, ne pa glede na določen lokalni trg.

2) Izraz „bi [...] povzročila“ v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da ne upošteva le dejanske konkurence, ampak tudi potencialno konkurenco, če je možnost, da zasebni subjekt vstopi na upoštevni trg, dejanska in ne zgolj hipotetična.

3) Izraz „znatno“ v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388 je treba razumeti tako, da mora biti izkrivljanje dejanske ali potencialne konkurence več kot le zanemarljivo.

Podpisi

*Jezik postopka: angleščina.