

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
verejnoprávny subjektom — Prevádzkovanie platených parkovísk
— Skreslenie hospodárskej súťaže — Význam pojmov ‚viedlo byť‘ a ‚výrazné‘“

Návrhy prednesené 12. júna 2008 — generálny advokát M. Poiares Maduro . . . I - 7208

Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) zo 16. septembra 2008 I - 7219

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 zosúladiení 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 takú, 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 verejnoprávными subjektmi, ktoré konajú v postavení verejných orgánov. Inými slovami, nepodliehanie verejnoprávnych subjektov dani z pridanej hodnoty z týchto činností sa považuje za vedúce k narušeniu hospodárskej súťaže, pokiaľ uvedené činnosti nie sú zanedbateľné. Z článku 4 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice tak vyplýva, že podliehanie uvedených subjektov dani vyplýva z vykonávania činností vymenovaných v prílohe D tej istej smernice ako takých, nezávisle od otázky, či daný verejnoprávny subjekt čelí alebo nečelí hospodárskej súťaži na úrovni miestneho trhu, na ktorom vykonáva tie isté činnosti.

Okrem toho na vnútroštátnej úrovni môžu existovať iné činnosti, najmä hospodárskej povahy, ktoré nie sú vymenované v prílohe D šiestej smernice, ktorých zoznam sa môže meniť v závislosti od členského štátu alebo od hospodárskeho sektora, ktoré sú paralelne vykonávané verejnoprávными subjektmi v ich postavení verejných orgánov, ako aj súkromnými podnikateľmi. Práve na tieto činnosti sa uplatňuje článok 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.

Druhý a tretí pododsek uvedeného článku 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 zákonodarca Spoločenstva zamýšľal obmedziť pôsobnosť nepodliehania verejnoprávnym subjektom dani s cieľom, aby bolo rešpektované všeobecné pravidlo uvedené v článku 2 bode 1 a článku 4 ods. 1 a 2 tejto smernice, podľa ktorého všetky hospodárske činnosti v zásade podliehajú dani z pridanej hodnoty. V dôsledku toho je potrebné druhý a tretí pododsek článku 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 článku 4 ods. 5 šiestej smernice, alebo na základe tretieho pododseku tohto ustanovenia, vyplýva z výkonu danej činnosti ako takej nezávisle od otázky, či uvedené subjekty čelia alebo nečelia hospodárskej súťaži na úrovni miestneho trhu, na ktorom vykonávajú túto činnosť.

Rešpektovanie zásady daňovej 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 súťaže zostávajú nepatrnými. Posúdenie existencie narušenia hospodárskej súťaže vzhľadom na každý z miestnych trhov, na ktorých miestne orgány pôsobia, 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. V tomto prípade ani miestne orgány, ani súkromní podnikatelia nebudú schopní s istotou požadovanou na riadenie svojich záležitostí určiť, či na danom miestnom trhu činnosť vykonávaná miestnymi orgánmi bude alebo nebude podliehať dani z pridanej hodnoty, čo vytvára hrozbu porušenia zásad daňovej neutrality a právnej istoty.

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

2. Pojem „viedlo by“ v zmysle článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dani z obratu 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 článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má chápať v tom zmysle, že skutočné alebo potenciálne narušenia hospodárskej súťaže majú byť viac než zanedbateľné.

Nepodliehanie verejnoprávnych subjektov dani z pridanej hodnoty podľa článku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice totiž predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla podliehania každej hospodárskej činnosti dani, a preto treba toto ustanovenie vykladať reštriktívne. Článok 4 ods. 5 druhý pododsek tejto smernice tak znovu zavádza všeobecné pravidlo na predídanie toho, aby nepodliehanie týchto subjektov dani viedlo k výrazným narušeniam hospodárskej súťaže. Toto ustanovenie teda nie je možné vykladať zužujúco.

Tento pojem treba totiž chápať ako smerujúci k obmedzeniu pôsobnosti nepodliehania verejnoprávnych subjektov z uvedených činností dani v zmysle článku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice. Ak by tento pojem mal byť chápaný ako znamenajúci podstatné alebo výnimočné, pôsobnosť nepodliehania verejnoprávnych subjektov 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.

Napriek tomu čisto 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 čisto hypotetickou.

Z článku 4 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice následne vyplýva, že nepodliehanie verejnoprávnych subjektov dani z pridanej hodnoty pri činnostiach vymenovaných v prílohe D uvedenej smernice je prípustné, pokiaľ sú tieto činnosti zanedbateľné, predpokladajúc, že z nich vyplývajúce

(pozri body 60, 64, 65, bod 2 výroku)

narušenia hospodárskej súťaže sú rovnako zanedbateľné. Keďže druhý a tretí pododsek článku 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 verejnoprávnych subjektov dani môže byť prípustné iba v prípade, ak vedie iba k zanedbateľným narušeniam hospodárskej súťaže.

Nepodliehanie uvedených subjektov dani z pridanej hodnoty za predpokladu, že nevedie k žiadnemu narušeniu hospodárskej súťaže, 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)