ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

4. června 2009*

Ve věci C-102/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 20. prosince 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 5. března 2008, v řízení

Finanzamt Düsseldorf-Süd

proti

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. ledna 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG U. Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, a A. Cordewenerem, Rechtsanwalt,

– za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za Irsko D. O'Haganem a M. MacGrathem, jako zmocněnci, jakož i N. Traverems, BL,

– za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 5 druhého a čtvrtého pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Finanzamt Düsseldorf-Süd (finanční úřad Düsseldorf-Jih, dále jen „Finanzamt“) a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (dále jen „Salix“) ohledně nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu v rámci výstavby budovy následně pronajaté veřejnoprávnímu subjektu, který určitou její část dlouhodobě dále pronajal třetím osobám povinným k DPH.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle článku 2 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 4 odst. 5 šesté směrnice stanoví:

„Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Vykonávají-li takové činnosti nebo plnění, považují se nicméně za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodářské soutěže.

V každém případě se tyto subjekty považují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi uvedenými v příloze D, nejsou-li tyto činnosti prováděny v zanedbatelné míře.

Členské státy mohou považovat činnosti těchto subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článku 13 nebo 28, za činnosti, které vykonávají jako orgány veřejné správy.“

5 V souladu s čl. 13 částí B písm. b) prvním pododstavcem šesté směrnice osvobodí členské státy „pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě: […] nájmu prostor a míst k parkování vozidel“.

6 Článek 13 část C téže směrnice vyhrazuje členským státům možnost poskytnout svým osobám povinným k dani právo volby zdanění v případě pachtu a nájmu nemovitého majetku, a umožňuje jim jak omezit rozsah možnosti volby, tak určit způsoby jejího výkonu.

Vnitrostátní právní předpisy

7 Ustanovení § 2 odst. 1 a 3 zákona o dani z obratu z roku 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993) (BGBl. 1993 I, s. 565), ve znění platném v roce 1995 (dále jen „UStG“), znělo takto:

„1. Podnikatelem je ten, kdo samostatně vykonává průmyslovou, obchodní nebo profesní činnost. Podnik zahrnuje veškerou průmyslovou, obchodní či profesní činnost podnikatele. Průmyslovou, obchodní či profesní činností se rozumí veškerá trvalá činnost vykonávaná za účelem získávání příjmu, a to i v případě, že je vykonávána bez úmyslu dosažení zisku, nebo v případě, že skupina osob vykonává činnost pouze ve vztahu ke svým členům.

[…]

3. Veřejnoprávní právnické osoby vykonávají průmyslovou, obchodní nebo profesní činnost pouze v rámci svých podniků průmyslové nebo obchodní povahy (§ 1 odst. 1 bod 6, a § 4 Körperschaftsteuergesetz) a zemědělských nebo lesnických podniků […].“

8 Podle ustanovení § 4 odst. 12 písm. a) UStG platilo, že z obratů uvedených v § 1 odst. 1 bodech 1 až 3 UStG jsou osvobozeny „pacht nebo nájem nemovitostí, oprávnění, na která se vztahují ustanovení občanského práva o nemovitostech, a výsostná práva státu, která se týkají užívání pozemku a půdy“.

9 V souladu s § 9 odst. 1 UStG „podnikatel může plnění osvobozené podle § 4 […] bodů 12 […] považovat za zdanitelné, jestliže je uvedené plnění uskutečněno ve prospěch jiného podnikatele a pro potřeby podniku posledně uvedeného“.

10 Na základě § 9 odst. 2 UStG bylo vzdání se osvobození od daně možné pouze tehdy, „pokud příjemce služeb používá nebo zamýšlí používat uvedenou nemovitost výhradně pro účely uskutečňování plnění, která nevylučují odpočet daně odvedené na vstupu. Je na podnikateli, aby prokázal, že uvedené podmínky byly splněny“.

11 Ustanovení § 1 odst. 1 bodu 6 zákona o korporační dani (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, s. 637) ve znění platném v roce 1995 (dále jen „KStG“) stanovilo, že „podniky průmyslové nebo obchodní povahy“ veřejnoprávních právnických osob, jejichž vedení nebo sídlo se nachází v tuzemsku, podléhají neomezené povinnosti ke korporační dani.

12 Ustanovení § 4 KStG bylo následujícího znění:

„1. Aniž jsou dotčena ustanovení odstavce 5, podniky průmyslové nebo obchodní povahy veřejnoprávních právnických osob ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 6 jsou veškerá zařízení, která slouží k trvalému výkonu hospodářské činnosti za účelem získání příjmu, s výjimkou zemědělské a lesnické činnosti, a která se v rámci souboru činností právnické osoby hospodářsky odlišují. Úmysl dosahovat zisku ani účast na všeobecném hospodářském styku nejsou nezbytné.

2. Podnik průmyslové nebo obchodní povahy, který je sám veřejnoprávní právnickou osobou, má rovněž neomezenou povinnost k dani.

[…]

4. Za podnikání se považuje i propachtování takovéhoto podniku.

5. Mezi podniky průmyslové nebo obchodní povahy nepatří podniky, které slouží převážně k prosazování veřejné moci (podniky správní povahy). Existence donucovací pravomoci nebo monopolu není pro účely kvalifikace podniku jako podniku správní povahy dostačující.“

13 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v režimu korporační daně není dlouhodobý pronájem nemovitého majetku považován za součást činností „podniku průmyslové nebo obchodní povahy“. To vyplývá jednak z právní fikce § 4 odst. 4 KStG, a jednak z § 14 zákona o daních z roku 1977 (Abgabenordnung 1977) ve znění platném v roce 1995 (dále jen „AO“).

14 Článek 14 AO stanoví, že „obchodní využívání je trvalá nezávislá činnost, která umožňuje získat příjem nebo jiné hospodářské výhody, a která přesahuje rámec správy majetku. Úmysl dosáhnout zisku není nezbytný. Obecně platí, že o správu majetku se jedná tehdy, je-li majetek využíván, například majetek v podobě kapitálu je investován a vynáší úroky, anebo nemovitý majetek je pronajat či propachtován“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 Dne 20. března 1995 uzavřela Salix, společnost zabývající se pronájmy nemovitého majetku, s Industrie- und Handelskammer Offenbach (obchodní a průmyslovou komorou Offenbach, dále jen „IHK“), veřejnoprávním subjektem, „smlouvu o leasingu nemovitosti“. Na základě uvedené smlouvy se společnost Salix zavázala poskytnout IHK na dobu trvání nájmu 27 let správní budovu s podzemními garážemi, která měla být teprve postavena.

16 Tentýž rok dokončila společnost Salix uvedenou budovu a předala ji IHK. Posledně uvedená vyhradila část kancelářských prostor pro vlastní používání a dlouhodobě dále pronajala zbývající kancelářské prostory třetím osobám povinným k dani z obratu. Pokud jde o podzemní garáže, IHK rovněž vyhradila část parkovacích míst pro vlastní používání, dlouhodobě pronajala další část parkovacích míst nájemcům kancelářských prostor a zbývající parkovací místa krátkodobě a za úplatu poskytovala osobám bez vztahu k dané budově.

17 Za účelem odpočtu DPH odvedené na vstupu v rámci výstavby budovy související s částí budovy pronajaté IHK se společnost Salix na základě § 9 odst. 1 UStG vzdala osvobození od daně z obratu související s pronájmem podle § 4 odst. 12 písm. a) UStG. Měla za to, že toto vzdání se jí poskytuje nárok na uvedený odpočet, jelikož pronajímala budovu dalšímu podnikateli pro účely jeho podnikání, tedy společnosti IHK, která ji dále z části používala k plněním, jež zakládají nárok na odpočet daně odvedené na vstupu.

18 Nicméně při daňové kontrole provedené u společnosti Salix jí správce daně neuznal uvedený odpočet za tu část budovy, která byla dále dlouhodobě pronajata, a to z důvodu, že při uskutečnění tohoto pronájmu nejednala IHK jako „podnikatel" ve smyslu § 9 odst. 1UStG.

19 V tomto ohledu správce daně uvedl, že z § 2 odst. 3 první věty UStG vyplývá, že veřejnoprávní právnické osoby mohou jednat jako podnikatelé pouze v rámci „podniků průmyslové nebo obchodní povahy" tak, jak to vymezuje § 1 odst. 1 bod 6 a § 4 KStG.

20 Přitom podle správce daně lze za činnost vykonávanou v rámci „podniku průmyslové nebo obchodní povahy" považovat pouze krátkodobý pronájem ve smyslu uvedených ustanovení, neboť dlouhodobý pronájem, jako pouhá „správa majetku", takovou činností není.

21 V důsledku toho dne 20. dubna 2001 vydal Finanzamt dodatečný výměr DPH za rok 1995, kterým odmítl odpočet DPH odvedené na vstupu společností Salix v rámci výstavby budovy a související s částí budovy dlouhodobě dále pronajaté prostřednictvím IHK.

22 Daňové orgány příslušné pro výběr daní od společnosti IHK však nebyly téhož názoru. Potvrdily jak podnikatelský charakter společnosti IHK ve vztahu ke všem jejím pronájmům, tak platnost jejího vzdání se osvobození daných činností od daně.

23 V návaznosti na zamítnutí odvolání, které podala proti dodatečnému daňovém výměru, se společnost Salix obrátila na Finanzgericht Düsseldorf (finanční soud Düsseldorf).

24 Finanzgericht Düsseldorf vyhověl žalobě podané společností Salix. I když měl za to, že společnost IHK neuskutečňovala svá plnění ve formě dlouhodobého pronájmu jako podnikatel ve smyslu německého daňového práva, Finanzgericht Düsseldorf dospěl k závěru, že je přesto třeba společnost IHK v tomto ohledu považovat za společnost, která jednala jako osoba povinná k dani, a tudíž jako „podnikatel“, a to na základě výkladu vnitrostátního práva, který je v souladu s čl. 4 odst. 5 druhým a čtvrtým pododstavcem šesté směrnice.

25 Finanzgericht Düsseldorf byl toho názoru, že pokud by IHK byla zbavena možnosti volby podléhat dani, a v důsledku toho možnosti odpočtu DPH odvedené na vstupu, přivedlo by ji zamítnutí uznat její podnikatelskou povahu do znevýhodněného postavení ve vztahu k soukromoprávním subjektům, s nimiž je na předmětných trzích v soutěžním vztahu. To by přitom mohlo vést k „výraznému narušení hospodářské soutěže“, kterému má čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice zabránit.

26 Finanzamt podal opravný prostředek k Bundesfinanzhof, kterým se domáhá zrušení rozsudku Finanzgericht Düsseldorf a zamítnutí žaloby společnosti Salix. Na podporu svého opravného prostředku Finanzamt uplatňuje, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že uvedený pojem „výrazné narušení hospodářské soutěže“ se zaměřuje výhradně na ochranu soukromého hospodářského odvětví, tedy soukromoprávních podniků povinných k dani, proti hospodářské soutěži ze strany veřejnoprávních

subjektů dani nepodléhajících. Je proto toho názoru, že by použití tohoto ustanovení i ve prospěch veřejnoprávních subjektů bylo v rozporu s cílem uvedeného ustanovení.

27 Bundesfinanzhof se zaprvé domnívá, že se členské státy mohou dovolávat možnosti, stanovené v čl. 4 odst. 5 čtvrtém pododstavci šesté směrnice, považovat činnosti veřejnoprávních subjektů, které jsou podle článků 13 a 28 uvedené směrnice osvobozeny od daně, za činnosti orgánů veřejné správy, pouze pokud je v tomto smyslu přijato výslovné právní ustanovení.

28 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ohledně povinnosti k dani veřejnoprávních subjektů vykonávajících činnost spočívající v nájmu a pachtu nemovitého majetku nebylo v Německu přijato žádné výslovné právní ustanovení. Ve věci v původním řízení závisí povinnost k dani veřejnoprávních subjektů, které uskutečňují taková plnění, výhradně na výkladu pojmu „správa majetku“. Přitom tento pojem není uveden v příslušné právní úpravě, tedy v § 2 odst. 3UStG, ani v § 1 odst. 1 bod 6 KStG, ani v § 4 KStG, a dokonce ani v zákonném zmocnění k vydávání obecně závazných předpisů, které uvedené předpisy veřejné správě dávají.

29 Zadruhé se Bundesfinanzhof táže, zda je ve věci v původním řízení vyloučeno použití čl. 4 odst. 5 čtvrtého pododstavce šesté směrnice z toho důvodu, že by na samotnou společnost IHK, na rozdíl od některého z jejích soukromoprávních soutěžitelů, mohlo dolehnout výrazné narušení hospodářské soutěže ve smyslu druhého pododstavce uvedeného ustanovení, pokud by byl dlouhodobý pronájem považován za nezdanitelný.

30 Bundesfinanzhof má totiž za to, že ačkoli je hlavním cílem čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice chránit soukromé hospodářské odvětví proti nezdaněným činnostem veřejnoprávních subjektů, není vyloučeno, že i tyto subjekty mají možnost uplatnit soutěžněprávní výhradu stanovenou v daném ustanovení. K tomu je třeba

poznamenat, že ve znění uvedeného druhého pododstavce, který se týká výskytu výrazného narušení hospodářské soutěže, a to bez ohledu na to, kdo by byl jeho obětí, se žádné omezení této soutěžněprávní výhrady neobjevuje. Bundesfinanzhof má nicméně za to, že v judikatuře Soudního dvora je možné nalézt oporu pro každý z obou těchto protikladných výkladů.

31 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mohou členské státy ‚považovat' činnosti států, krajů, obcí nebo jiných veřejnoprávních subjektů, které jsou podle článku 13 šesté směrnice […] osvobozeny od daně, podle čl. 4 odst. 5 čtvrtého pododstavce téže směrnice za činnosti orgánů veřejné správy, pouze pokud je tomto smyslu přijato výslovné právní ustanovení?

2) Implikuje pojem ‚výrazné narušení hospodářské soutěže' ve smyslu čl. 4 odst. 5 čtvrtého pododstavce ve spojení s druhým pododstavcem šesté směrnice […] nezbytně to, že nepodléhání veřejnoprávního subjektu dani by vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže v neprospěch konkurujících soukromoprávních osob povinných k dani, nebo že by nepodléhání veřejnoprávního subjektu dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže v jeho neprospěch?"

K předběžným otázkám

K první otázce

32 První otázkou se Bundesfinanzhof táže, zda se členské státy mohou uplatňovat možnost, stanovenou v čl. 4 odst. 5 čtvrtém pododstavci šesté směrnice, považovat činnosti veřejnoprávních subjektů, které jsou podle článků 13 a 28 uvedené směrnice osvobozeny od daně, za činnosti orgánů veřejné správy, pouze pokud je v tomto ohledu přijato výslovné právní ustanovení.

Vyjádření přeložená Soudnímu dvoru

33 Společnost Salix má ta to, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že k tomu, aby členské státy mohly uplatňovat možnost stanovenou v čl. 4 odst. 5 čtvrtém pododstavci šesté směrnice, musí přijmout právní akty upravující výslovně tuto možnost. Členské státy jsou podle ní v rámci provádění směrnic Společenství povinny učinit volbu závazných normativních nástrojů vnitrostátního práva tak, aby byl vymezen přesný a jednoznačný právní rámec, který mohou všechny hospodářské subjekty spolehlivě rozpoznat. Dodává, že tyto akty nicméně mohou upravovat přenos prováděcích pravomocí na orgány veřejné správy.

34 Německá vláda se domnívá, že k provedení čl. 4 odst. 5 čtvrtého pododstavce šesté směrnice je nezbytné přijetí právní normy, která však nemusí být nezbytně výslovná. Pokud jde totiž o provedení možnosti uvedené v daném ustanovení do vnitrostátního

práva, je toho názoru, že postačuje, je-li možné úmysl zákonodárce jednoznačně vyvodit z použitelných právních ustanovení prostřednictvím uznaných způsobů právního výkladu. Ačkoli předkládající soud tvrdí opak, je německá vláda toho názoru, že byly přijaty právní normy k provedení uvedeného ustanovení.

35 Irsko tvrdí, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy musí při provádění směrnice do svého vnitrostátního právního řádu dosáhnout cílů stanovených danou směrnicí, přičemž mají svobodu volby při výběru vhodné formy a způsobů k dosažení daného výsledku. Pokud jde o věc v původním řízení, má irská vláda za to, že německá právní úprava, která jasně rozlišuje mezi správou majetku a obchodními plněními, představuje dostatečně jistý právní základ pro použití čl. 4 odst. 5 čtvrtého pododstavce šesté směrnice, takže okolnost, že neexistuje výslovného ustanovení, je podle ní irelevantní.

36 Komise Evropských společenství je toho názoru, že dodržování základních zásad práva Společenství vyžaduje, aby k provedení směrnic Společenství došlo prostřednictvím jasných a formálních pravidel vnitrostátního práva s přímým účinkem ve vztahu k občanům, která musí být předmětem úředního zveřejnění a nemohou být změněna z vůle orgánů veřejné správy. V důsledku toho by členské státy měly přijmout ustanovení právní nebo správní povahy. Ve věci v původním řízení se výslovné a přesně definované právní ustanovení jeví o to nezbytnější, že se jedná o určení působnosti výjimky ze zásady, že každá osoba, která nezávisle vykonává některou z hospodářských činností uvedených v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, je povinná k dani.

Závěry Soudního dvora

37 Úvodem je třeba uvést, že z čl. 13 část B písm. b) prvního pododstavce šesté směrnice vyplývá, že pronájem prostor a míst k parkování vozidel není uveden mezi osvobozenými činnostmi. V důsledku toho nelze tuto činnost na základě čl. 4 odst. 5 čtvrtého pododstavce šesté směrnice ztotožňovat s činností vykonávanou v postavení orgánu veřejné správy ve smyslu prvního pododstavce uvedeného ustanovení, pokud sama o sobě nesplňuje uvedenou podmínku (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Recueil, s. I-11435, bod 44).

38 Je však třeba uvést, že pojem „pacht nebo nájem nemovitého majetku“, který je předmětem osvobození podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, nezbytně zahrnuje, kromě pronájmu majetku, který je hlavním předmětem pronájmu, také pronájem veškerého majetku, který je jeho příslušenstvím. Proto nelze vyloučit z takto stanoveného osvobození pronájem prostor a míst k parkování vozidel, jestliže je tento pronájem úzce spojen s pronájmem budovy určené k jinému použití, v tom smyslu, že oba pronájmy představují jediné hospodářské plnění (rozsudek ze dne 13. července 1989, Henriksen, 173/88, Recueil, s. 2763, body 14 a 15).

39 Ve věci v původním řízení je na předkládajícím soudu, aby případně s ohledem na všechny rozhodné skutečnosti přezkoumal, zda je dlouhodobý pronájem, prostřednictvím společnosti IHK, části prostor a míst určených k parkování vozidel v podzemí, dlouhodobým nájemcům kancelářských prostor nacházejících se v téže budově, součástí jediného hospodářského plnění ve smyslu judikatury uvedené v předchozím bodě. Pokud by tomu tak nebylo, nelze pronájem uvedených prostor a míst k parkování společností IHK z pohledu čl. 4 odst. 5 čtvrtého pododstavce šesté směrnice v žádném případě považovat za činnost vykonávanou v postavení orgánu veřejné správy ve smyslu prvního pododstavce uvedeného ustanovení.

40 Pokud jde o to, zda členské státy mohou uplatnit možnost stanovenou v čl. 4 odst. 5 čtvrtém pododstavci šesté směrnice pouze tehdy, pokud předtím v tomto smyslu přijaly výslovné právní ustanovení, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora, provedení směrnice do vnitrostátního práva nevyžaduje nezbytně formální a doslovné převzetí jejích ustanovení do výslovné a specifické právní normy; může postačovat i obecný právní rámec, pokud tento účinně zajišťuje úplné uplatnění směrnice dostatečně jasným a přesným způsobem (rozsudky ze dne 28. února 1991, Komise v. Německo, C-131/88, Recueil, s. I-825, bod 6; ze dne 15. listopadu 2001, Komise v. Itálie, C-49/00, Recueil, s. I-8575, bod 21, jakož i ze dne 28. dubna 2005, Komise v. Itálie, C-410/03, Sb. rozh. s. I-3507, bod 60).

41 Za účelem splnění požadavku právní jistoty je obzvláště důležité, aby v případě, kdy daná směrnice směřuje k založení práv pro jednotlivce, byli nositelé těchto práv schopni rozpoznat veškerá svá práva a mohli se jich případně dovolávat před vnitrostátními soudy (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Německo, bod 6; ze dne 15. listopadu 2001, Komise v. Itálie, body 21 a 22, jakož i ze dne 28. dubna 2005, Komise v. Itálie, bod 60).

42 Každý členský stát je totiž povinen uskutečnit provedení směrnice tak, aby plně odpovídalo požadavkům na jasnost a jistotu právních situací uloženým zákonodárcem Společenství v zájmu dotčených osob usazených ve členských státech. Za tímto účelem musejí být ustanovení směrnice provedena s nezpochybnitelným závazným účinkem, jakož i s požadovanou specifičností, přesností a jasností (rozsudek ze dne 18. října 2001, Komise v. Irsko, C-354/99, Recueil, s. I-7657, bod 27 a citovaná judikatura).

43 Konkrétně pouhá správní praxe, která může být měněna podle libovůle správních orgánů a není odpovídajícím způsobem zveřejňována, nemůže být považována za

platné splnění povinností uložených Smlouvou o ES (viz rozsudky ze dne 7. března 1996, Komise v. Francie, C-334/94, Recueil, s. I-1307, bod 30, a ze dne 13. března 1997, Komise v. Francie, C-197/96, Recueil, s. I-1489, bod 14).

44 Ačkoli je věcí předkládajícího soudu, aby posoudil, zda jsou podmínky provedení uvedené v bodech 40 až 43 tohoto rozsudku splněny ve věci v původním řízení, může mu Soudní dvůr za účelem poskytnutí užitečné odpovědi poskytnout údaje, o nichž má za to, že jsou nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 1. července 2008, MOTOE, C-49/07, Sb. rozh. s. I-4863, bod 30, a ze dne 22. prosince 2008, Magoora, C-414/07, Sb. rozh. s. I-10921, bod 33).

45 V projednávané věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle německého daňového práva závisí možnost společnosti IHK zvolit si povinnost k dani výhradně na otázce, zda je pronájem budovy ze strany veřejnoprávních subjektů považován za podnikatelskou činnost uskutečňovanou v rámci podniků průmyslové nebo obchodní povahy, nebo za pouhou správu majetku.

46 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, jak bylo uvedeno v bodě 28 tohoto rozsudku, že rozhodující pojem „správa majetku“ není uveden v relevantní právní úpravě, tedy ani v UStG, ani v KStG, ani v zákonném zmocnění k vydávání obecně závazných předpisů, které uvedené předpisy veřejné správě dávají.

47 Pokud jde o tvrzení německé vlády, že § 14 AO upravuje pojem „správa majetku“ a odlišuje jej od podnikatelské činnosti, je třeba uvést, že z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že takové situace, jaké jsou situace ve věci v původním řízení, nespadají přímo do působnosti uvedeného § 14.

48 Předkládající soud totiž zaprvé upřesnil, že relevantní právní úprava neobsahuje rozlišení mezi správnou majetku a podnikatelskou činností. Zadruhé výslovně uvedl, že pokud platí, že se toto rozlišení nicméně považuje za uplatňované v systému korporační daně, pak toto posouzení vyplývá pouze z dedukce, jež se v některých případech vychází z § 14 AO, a jiných případech z § 4 odst. 4 KStG.

49 Konečně z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že na rozdíl od Finanzamt, správce daně příslušný k posouzení žádosti společnosti IHK o odpočet DPH odvedené na vstupu měla za to, že dlouhodobý pronájem je rovněž podnikatelskou činností, která v konečném důsledku zakládá nárok na odpočet. Je tedy třeba konstatovat, že existují nejednotné správní praxe.

50 Krom toho z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ohledně povinnosti k dani veřejnoprávních subjektů zabývajících se pachtem nebo nájmem nemovitostí nebylo v Německu přijato žádné výslovné právní ustanovení.

51 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že čl. 4 odst. 5 čtvrtý pododstavec šesté směrnice stanoví, že členské státy mohou, tedy nikoli musí, považovat činnosti těchto subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článku 13 nebo 28 šesté směrnice, za činnosti, které vykonávají jako orgány veřejné správy. V důsledku toho není provedení tohoto ustanovení do vnitrostátního práva povinné.

52 Z toho plyne, že členské státy musí k tomu, aby mohly uplatnit možnost stanovenou daným ustanovením, v tomto směru učinit volbu.

53 Je rovněž třeba uvést, že uvedená možnost dovoluje členským státům uplatnit ohledně svých činností výjimku, stanovenou v čl. 4 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice, z obecného pravidla uvedeného v čl. 2 bodě 1 a čl. 4 odst. 1 a 2 uvedené směrnice, podle kterého jsou v zásadě veškeré činnosti hospodářské povahy předmětem DPH.

54 Protože čl. 4 odst. 5 čtvrtý pododstavec šesté směrnice stanoví výjimku z obecného pravidla stanoveného uvedenou směrnicí, je třeba toto ustanovení vykládat restriktivně.

55 Za těchto okolností je třeba mít za to, že členské státy, aby mohly uplatňovat možnost stanovenou v čl. 4 odst. 5 čtvrtém pododstavci šesté směrnice, musí v tomto směru provést konkrétní volbu. Musí tedy stanovit, že určité činnosti veřejnoprávních subjektů osvobozené od daně podle článku 13 nebo článku 28 šesté směrnice se považují za činnosti orgánů veřejné správy.

56 V tomto ohledu je třeba uvést, že členské státy mají možnost zvolit si normativní techniku, kterou považují za nejvhodnější. Mohou se například omezit na převzetí formulace použité v šesté směrnici nebo rovnocenného výrazu do vnitrostátní právní úpravy nebo přijmout seznam činností veřejnoprávních subjektů osvobozených podle článků 13 nebo 28 šesté směrnice, které se považují za činnosti orgánů veřejné správy (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 17. října 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a další, 231/87 a 129/88, Recueil, s. 3233, bod 18).

57 Výkonný orgán totiž může být právním ustanovením zmocněn k tomu, aby upřesnil činnosti veřejnoprávních subjektů osvobozené podle článků 13 nebo 28 šesté směrnice, které se považují za činnosti orgánů veřejné správy, za podmínky, že tato prováděcí rozhodnutí mají nezpochybnitelný závazný účinek a odpovídají požadavkům kladeným na specifičnost, přesnost a jasnost požadovanou za účelem zajištění jistoty právních situací, a mohou podléhat přezkumu ze strany vnitrostátních soudů (viz obdobně výše uvedený rozsudek Fazenda Pública, bod 35).

58 S ohledem na výše uvedené je třeba odpovědět na první otázku tak, že členské státy musí přijmout výslovné ustanovení, aby mohly uplatnit možnost stanovenou v čl. 4 odst. 5 čtvrtém pododstavci šesté směrnice, podle které se určité činnosti veřejnoprávních subjektů osvobozené podle článků 13 nebo 28 šesté směrnice považují za činnosti orgánů veřejné správy.

Ke druhé otázce

59 Podstatou druhé otázky Bundesfinanzhof je to, zda čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že veřejnoprávní subjekty musí být považovány za osoby povinné k dani ve vztahu k činnostem nebo plněním, která uskutečňují jako orgány veřejné správy, nejen tehdy, pokud by jejich nepodléhání dani na základě prvního nebo čtvrtého pododstavce uvedeného ustanovení vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže v neprospěch jejich soukromoprávních konkurentů, ale rovněž tehdy, pokud by vedlo k takovému narušení v jejich vlastní neprospěch.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

60 Společnost Salix, německá vláda a Komise uvádějí, že znění čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice se týká bez rozdílu každého „výrazného narušení hospodářské soutěže“, bez ohledu na to, kdo se stal jeho obětí. Přitom nepodléhání uvedených subjektů dani, které by je vyloučilo z nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, podle nich může rovněž vést k narušení hospodářské soutěže v jejich neprospěch. Proto je třeba mít za to, že zásada daňové neutrality, která v oblasti DPH vyjadřuje zásadu rovného zacházení, je porušena, jestliže je narušena hospodářská soutěž, bez ohledu na to, zda je to ve prospěch veřejnoprávních subjektů nebo ve prospěch jejich soukromoprávních konkurentů. Takový výklad totiž zapadá do logiky ochrany hospodářské soutěže jako takové, bez ohledu na osobní postavení jednotlivých dotčených subjektů.

61 Naproti tomu Irsko poukazuje na to, že i když znění čl. 4 odst. 5 druhého pododstavec šesté směrnice blíže neupřesňuje pojem „výrazné narušení hospodářské soutěže“, má uvedený čl. 4 odst. 5 za cíl vyloučit veřejnoprávní subjekty z působnosti šesté směrnice. Je toho názoru, že úmyslem zákonodárce Společenství nikdy nebylo umožnit veřejnoprávním subjektům, aby se samy dovolávaly této výjimky s cílem získat postavení subjektu podléhajícího dani ze svých činností. Krom toho by takový výklad zbavil podstaty posuzovací pravomoc přiznanou členským státům čtvrtým pododstavcem uvedeného ustanovení, a dále by byl v rozporu s cílem sledovaným druhým pododstavcem téhož ustanovení, kterým je podle judikatury Soudního dvora chránit soukromoprávní soutěžitele před činnostmi veřejnoprávních subjektů.

Závěry Soudního dvora

62 Úvodem je třeba připomenout, že podle čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice se veřejnoprávní subjekty nepovažují za osoby povinné k DPH v souvislosti s činnostmi nebo plněními hospodářské povahy, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a že podle čtvrtého pododstavce téhož ustanovení členské státy mohou považovat činnosti veřejnoprávních subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článku 13 nebo 28 uvedené směrnice, za činnosti, které vykonávají jako orgány veřejné správy.

63 Nicméně, i když uvedené subjekty vykonávají takové činnosti jako orgány veřejné správy, musí být považovány za osoby povinné k dani podle čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce, neboť jejich nepodléhání dani by vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

64 Předkládajícímu soudu přísluší zaprvé určit, zda pronájem společnosti IHK představuje činnost vykonávanou veřejnoprávním subjektem jednajícím jako orgán veřejné správy ve smyslu čl. 4 odst. 5 prvního nebo čtvrtého pododstavce šesté směrnice. Pouze v takovém případě se použije čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Fazenda Pública, bod 43, a rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další, C-288/07, Sb. rozh. s. I-7203, body 30 až 32).

65 Zaprvé je třeba připomenout, že podle čl. 4 odst. 5 druhého pododstavec šesté směrnice se veřejnoprávní subjekty, vykonávají-li činnosti nebo plnění při nichž vystupují jako

orgány veřejné správy, považují za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, „vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodářské soutěže“.

66 Znění čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice tedy neuvádí osoby, které má chránit od výrazného narušení hospodářské soutěže způsobeného nepodléháním veřejnoprávních subjektů dani.

67 Zadruhé je třeba připomenout, že čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice, který stanoví výjimku z nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani v souvislosti s činnostmi či plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, směřuje ke znovunastolení obecného pravidla uvedeného v čl. 2 bodě 1 a čl. 4 odst. 1 a 2 uvedené směrnice, podle kterého jsou v zásadě veškeré činnosti hospodářské povahy předmětem DPH (viz výše uvedený rozsudek Isle of Wight Council a další, bod 38).

68 V důsledku toho čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice nelze vykládat restriktivně (viz výše uvedený rozsudek Isle of Wight Council a další, bod 60).

69 Zatřetí, pokud jde o cíle čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice, na které odkazovalo zejména Irsko, nic nenaznačuje, že by cílem daného ustanovení bylo zajistit, aby veřejnoprávní subjekty nesly následky výrazného narušení hospodářské soutěže, které by jejich nepodléhání dani podle prvního a čtvrtého pododstavce uvedeného ustanovení mohlo způsobit.

70 Začtvrté je třeba připomenout, že nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se přímo pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18; ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43, jakož i ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 47).

71 Cílem systému odpočtů je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24; ze dne 21. dubna 2005, HE, C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 70, jakož i výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 48).

72 Z toho vyplývá, že nárok na odpočet se v zásadě uplatní v celém řetězci dodání zboží a poskytování služeb uskutečněných osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, pro potřeby hospodářských činností jiných osob povinných k dani (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 52, jakož i výše uvedený rozsudek Kittel a Recolta Recycling, bod 45).

73 Přitom nelze vyloučit, že nepodléhání dani veřejnoprávního subjektu uskutečňujícího určité činnosti a plnění, které brání uvedenému nároku na odpočet DPH, by mohlo mít dopad na fungování řetězce dodávek zboží a poskytování plnění v neprospěch osob povinných k dani vykonávajících činnost v soukromém odvětví.

74 Ve věci v původním řízení, jak již bylo uvedeno v bodech 17 až 21 tohoto rozsudku, totiž skutečnost, že IHK nepodléhala dani, zabránila společnosti Salix, soukromoprávní právnické osobě, uplatnit nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

75 Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice se týká rovněž narušení hospodářské soutěže v neprospěch veřejnoprávních subjektů.

76 Za těchto podmínek je třeba odpovědět na druhou otázku tak, že čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že veřejnoprávní subjekty musí být považovány za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi či plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, nejen tehdy, pokud by jejich nepodléhání dani na základě prvního nebo čtvrtého pododstavce uvedeného ustanovení vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže v neprospěch jejich soukromoprávních konkurentů, ale rovněž tehdy, pokud by vedlo k takovémuto narušení v jejich vlastní neprospěch.

K nákladům řízení

77 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

1) **Členské státy musí přijmout výslovné ustanovení, aby mohly uplatnit možnost stanovenou v čl. 4 odst. 5 čtvrtém pododstavci šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, tj. možnost podle které se určité činnosti veřejnoprávních subjektů osvobozené podle článků 13 nebo 28 uvedené směrnice považují za činnosti orgánů veřejné správy.**

2) **Článek 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že veřejnoprávní subjekty musí být považovány za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi či plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, nejen tehdy, pokud by jejich nepodléhání dani na základě prvního nebo čtvrtého pododstavce uvedeného ustanovení vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže v neprospěch jejich soukromoprávních konkurentů, ale rovněž tehdy, pokud by vedlo k takovémuto narušení v jejich vlastní neprospěch.**

Podpisy.