TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2009. gada 4. jūnijā *

Lieta C-102/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 20. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 5. martā, tiesvedībā

Finanzamt Düsseldorf-Süd

pret

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

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*], H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], J. Klučka [*J. Klučka*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 21. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG* vārdā — U. Princs [*U. Prinz*], *Wirtschaftsprüfer/Steuerberater*, un A. Kordeveners [*A. Cordewener*], *Rechtsanwalt*,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Īrijas vārdā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*] un M. Makgrats [*M. MacGrath*], pārstāvji, kā arī N. Traverss [*N. Travers*], *BL*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EKK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 4. panta 5. punkta otrās un ceturtās daļas interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *Finanzamt Düsseldorf-Süd* (Diseldorfas Dienvidu Finanšu pārvaldi, turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") un *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG* (turpmāk tekstā — "*Salix*") par tiesībām atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN"), kas ir samaksāta priekšnodoklī, būvējot ēku, kas pēc tam ir iznomāta publiskai iestādei, kura savukārt tās daļu nodeva apakšīrē uz ilgu termiņu trešām personām, kas ir maksātāji.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. pantam PVN ir jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Sestās direktīvas 4. panta 5. punktā ir noteikts:

"Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā ievāc nodokļus, iemaksas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādās darbībās vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, ja to uzlūkošana par personām, kas nav nodokļu maksātāji, radītu nozīmīgus konkurences traucējumus.

Katrā ziņā šīs iestādes uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz D pielikumā uzskaitītajām darbībām, ja tās neveic tik niecīgā apjomā, ka ir nenozīmīgas.

Dalībvalstis var uzskatīt tās šo organizāciju darbības, kuras atbrīvotas no nodokļiem saskaņā ar 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts."

5 Atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta pirmajai daļai dalībvalstis atbrīvo no nodokļa "nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, izņemot: [..] telpu un zemes gabalu izīrēšanu transportlīdzekļu novietošanai".

6 Atbilstoši šīs direktīvas 13. panta C daļai dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanas vai iznomāšanas darījumiem, izvēlēties uzlikt nodokli un gan ierobežot izvēles tiesību apjomu, gan noteikt to īstenošanas noteikumus.

Valsts tiesiskais regulējums

7 1993. gada apgrozījuma nodokļa likuma (*Umsatzsteuergesetz 1993*, *BGBl*. 1993 I, 565. lpp.), ar grozījumiem, kas ir stājušies spēkā 1995. gadā (turpmāk tekstā — "*UStG*"), 2. panta 1. un 3. punkts bija izteikti šādi:

"1. Persona, kas patstāvīgi veic uzņēmējdarbību vai profesionālu darbību, ir uzņēmējs. Uzņēmums aptver visu uzņēmēja uzņēmējdarbību vai profesionālo darbību. Ar uzņēmējdarbību vai profesionālo darbību tiek saprasta jebkura pastāvīga darbība, kas tiek veikta, lai gūtu ienākumus, pat tad, ja nav nodoma iegūt peļņu vai ja personu grupa savu darbību veic tikai attiecībā uz tās dalībniekiem.

[..]

3. Publisko tiesību juridiskās personas veic uzņēmējdarbību vai profesionālo darbību tikai to komercuzņēmumu (*Körperschaftsteuergesetz* [Likums par sabiedrību nodokli] 1. panta 1. punkta 6) apakšpunkts un 4. pants) un to lauksaimniecības vai mežsaimniecības uzņēmumu ietvaros [..]."

8 *UStG* 4. panta 12. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka *UStG* 1. panta 1. punkta 1)–3) apakšpunktā norādīto darījumu vidū no nodokļa ir atbrīvota "to nekustamo īpašumu izīrēšana un iznomāšana, kuriem tiek piemērotas civiltiesību normas par nekustamo īpašumu, un tiesības, kas attiecas uz valsts priekšrocībām nekustamo īpašumu un zemju lietošanā".

9 Saskaņā ar *UStG* 9. panta 1. punktu "uzņēmējs var uzskatīt darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši 4. panta [..] 12. punktam [..], par apliekamu ar nodokli tiktāl, ciktāl minētā darbība ir veikta cita uzņēmēja labā un tā uzņēmuma vajadzībām".

10 Atbilstoši *UStG* 9. panta 2. punktam ir atļauts atteikties no atbrīvojuma "tikai tad, ja pakalpojuma saņēmējs minēto nekustamo īpašumu lieto vai ir paredzējis lietot vienīgi tādu darbību veikšanai, kas neizslēdz priekšnodoklī samaksātā nodokļa atskaitīšanu. Uzņēmējam ir jāpierāda, ka šie nosacījumi ir ievēroti".

11 Likuma par sabiedrību nodokli (*Körperschaftsteuergesetz*, *BGBl.* 1991 I, 637. lpp.), ar grozījumiem, kas stājās spēkā 1995. gadā, (turpmāk tekstā — "*KStG*") 1. panta 1. punkta 6) apakšpunktā ir paredzēts, ka publisko juridisko personu, kuru vadība vai sēdeklis atrodas valsts teritorijā, "komercuzņēmumi" maksā sabiedrību nodokli pilnā apmērā.

12 *KStG* 4. pantā bija noteikts:

"1. Ievērojot 5. punkta noteikumus, publisko tiesību juridisko personu komercuzņēmumi 1. panta 1. punkta 6) apakšpunkta izpratnē ir visi nodibinājumi, kas tiek izmantoti ilgstošai saimnieciskai darbībai ienākumu gūšanai, izņemot lauksaimniecību un mežsaimniecību, un kas no saimnieciskā viedokļa atšķiras no kopējās juridiskās personas darbības. Nodoms gūt peļņu un piedalīšanās vispārējā ekonomikas apritē nav obligāta.

2. Valsts uzņēmums maksā nodokļus pilnā apmērā arī tad, ja tas pats ir publisko tiesību juridiska persona.

[..]

4. Šāda uzņēmuma iznomāšana ir uzskatāma par uzņēmējdarbību.

5. Iestādes, kas galvenokārt paredzētas publiskas varas īstenošanai (administratīvas iestādes), nav uzskatāmas par komercuzņēmumiem. Lai pieņemtu, ka pastāv administratīva iestāde, nepietiek ar piespiedu varas vai monopola esamību."

13 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka saistībā ar nodokļu uzlikšanu sabiedrībām to īpašuma iznomāšana uz ilgu laiku ir uzskatāma par "uzņēmējdarbību". Šis vērtējums noteikti izriet no *KStG* 4. panta 4. punkta un — atbilstoši citam viedoklim — no 1977. gada Nodokļu noteikumu (*Abgabenordnung 1977*), ar grozījumiem, kas stājās spēkā 1995. gadā, 14. panta (turpmāk tekstā — "*AO*").

14 *AO* 14. pantā ir noteikts, ka "saimnieciska izmantošana ir neatkarīga pastāvīga darbība, kas ļauj gūt peļņu vai citas ekonomiskas priekšrocības un kas pārsniedz īpašuma pārvaldīšanu. Nodoms gūt peļņu nav prasīts. Principā īpašuma pārvaldīšana ir tad, ja īpašums ir veiksmīgi izmantots, piemēram, ja kapitālīpašums ir ieguldīts un rada procentus vai nekustamais īpašums ir iznomāts vai nodots rentē".

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

15 1995. gada 20. martā *Salix*, nekustamo īpašumu izīrēšanas sabiedrība, noslēdza "nekustamā īpašuma nomas līgumu" ar *Industrie- und Handelskammer Offenbach* (Ofenbahas Rūpniecības un tirdzniecības palāta, turpmāk tekstā — "*IHK*"), publisko tiesību iestādi. Ar šo līgumu tā apņēmās iznomāt *IHK* uz 27 gadiem būvējamu administratīvu ēku, aprīkotu ar apakšzemes autostāvvietu.

16 Tajā pašā gadā *Salix* pabeidza minēto ēku un nodeva to *IHK* rīcībā. Tā pārņēma daļu biroju savā lietošanā un atlikušos birojus nodeva ilgtermiņa apakšnomā trešām personām, ka ir apgrozījuma nodokļa maksātājas. Arī daļu no apakšzemes autostāvvietas stāvvietām *IHK* rezervēja pašas lietošanai, tās daļu nodeva ilgtermiņa apakšnomā biroju nomniekiem un atlikušās stāvvietas īsterminā un par atlīdzību nodeva to personu rīcībā, kas nav saistītas ar šo ēku.

17 Lai varētu atskaitīt PVN, kas samaksāts priekšnodoklī, būvējot ēku, un kas attiecas uz *IHK* apakšnomā nodoto ēkas daļu, *Salix* atteicās, piemērojot *UStG* 9. panta 1. punktu, no *UStG* 4. panta 12. punkta a) apakšpunktā paredzētā nomas darījumu atbrīvojuma. Tā apgalvoja, ka šis atteikums tai rada tiesības uz minēto atskaitīšanu, jo tā iznomā ēku cita uzņēmēja, proti, *IHK*, uzņēmuma vajadzībām, kas, savukārt, to lieto daļēji tādām darbībām, kas rada tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto nodokli.

18 Tomēr, veicot *Salix* nodokļu pārbaudi, nodokļu inspektors tai atteica atskaitījumu par ēkas daļu, kas ir nodota apakšnomā, tādēļ, ka, veicot šo apakšnomu, *IHK* nerīkojās kā "uzņēmējs" *UStG* 9. panta 1. punkta izpratnē.

19 Šajā sakarā nodokļu inspektors atgādināja, ka no *UStG* 2. panta 3. punkta pirmā teikuma izriet, ka publiskas juridiskas personas var darboties kā uzņēmēji tikai "valsts uzņēmuma" ietvaros, kas ir definēts *KStG* 1. panta 1. punkta 6) apakšpunktā un 4. pantā.

20 Nodokļu inspektors uzskata, ka tikai īstermiņa normu var uzskatīt par darbību, kas notikusi "valsts uzņēmuma" ietvaros minēto tiesību normu izpratnē, ilgtermiņa noma neattiecas uz šo uzņēmējdarbību, jo tā ir vienkārša "īpašuma pārvaldīšana".

21 Tā rezultātā *Finanzamt* 2001. gada 20. aprīlī izdeva labotu paziņojumu par PVN apmēru 1995. gadam, liedzot *Salix* PVN, kas samaksāts priekšnodoklī, būvējot ēku, un kas attiecas uz *IHK* ilgtermiņa apakšnomā nodoto ēkas daļu, atskaitīšanu.

22 Tomēr par nodokļu uzlikšanu *IHK* atbildīgajām nodokļu iestādēm bija cits viedoklis. Tās apstiprināja gan *IHK* uzņēmēja raksturu attiecībā uz visām apakšnomas darbībām, gan tās atteikuma no šo darbību atbrīvojuma spēkā esamību.

23 Pēc sūdzības, ko tā iesniedza par laboto paziņojumu par nodokli, noraidīšanas, *Salix* vērsās *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas Finanšu tiesa).

24 *Finanzgericht Düsseldorf* apmierināja *Salix* iesniegto prasību. Uzskatot, ka *IHK* nav veikusi šos ilgtermiņa apakšnomas darījumus kā uzņēmējs Vācijas nodokļu tiesību izpratnē, *Finanzgericht Düsseldorf* secināja, ka tomēr ir jāuzskata, ka *IHK* šajā sakarā ir darbojusies kā nodokļu maksātājs un tātad kā "uzņēmējs" atbilstoši valsts tiesību normu interpretācijai saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otro un ceturto daļu.

25 *Finanzgericht Düsseldorf* uzskatīja, ka, atņemot *IHK* iespēju maksāt nodokli un līdz ar to atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, atteikums atzīt to par uzņēmēju nostāda to nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar tās privātajiem konkurentiem attiecīgajos tirgos. Tas varētu radīt "nozīmīgus konkurences traucējumus", kurus novērst bija Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otro daļas uzdevums.

26 Apelācijas sūdzībā *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] *Finanzamt* lūdza atcelt *Finanzgericht Düsseldorf* spriedumu un *Salix* prasību noraidījumu. Savu apelāciju *Finanzamt* pamato ar to, ka no Tiesas judikatūras izrietot, ka minētais jēdziens "nozīmīgi konkurences traucējumi" ir vērsts tikai uz ekonomikas privātā sektora, tas ir, privātu nodokļu maksātāju uzņēmumu, aizsardzību pret publisko tiesību subjektiem,

kas nav nodokļu maksātāji. Tādējādi šīs tiesību normas piemērošana arī publisko tiesību subjektu interesēs būtu pretrunā šīs tiesību normas mērķim.

27 Pirmkārt, *Bundesfinanzhof* sliecas uzskatīt, ka dalībvalstis var atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām par publiskas iestādes darbību uzskatīt to publisko tiesību subjekta darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši šīs direktīvas 13. vai 28. pantam, tikai tad, ja par šo jautājumu ir pieņemts skaidri izteikts tiesiskais regulējums.

28 Šajā sakarā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka Vācijā nav pieņemts skaidri izteikts tiesiskais regulējums par publisko tiesību subjektu, kas nodarbojas ar ēku izīrēšanu un iznomāšanu, aplikšanu ar nodokļiem. Pamata lietā minēto subjektu aplikšana ar nodokļiem, ja tie veic šādas darbības, ir atkarīga vienīgi no jēdziena "īpašuma pārvalde" interpretācijas. Šis jēdziens nav minēts atbilstošajos likumdošanas aktos, proti, ne *UStG* 2. panta 3. punktā, ne *KStG* 1. panta 1. punkta 6) apakšpunktā, ne *KStG* 4. pantā, ne arī deleģētajās pilnvarās, kuras šajās normās ir uzticētas administrācijai.

29 Otrkārt, *Bundesfinanzhof* šaubās par to, vai Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtās daļas piemērošana pamata lietā nav pieļaujama tādēļ, ka drīzāk pati *IHK*, kā viens no tās privātajiem konkurentiem, varētu ciest no nozīmīgiem konkurences traucējumiem minētās tiesību normas otrās daļas izpratnē, ja šī ilgtermiņa apakšnoma tiktu uzskatīta par neapliekamu ar nodokli.

30 *Bundesfinanzhof* uzskata, ka, ja Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrās daļas galvenais mērķis ir aizsargāt ekonomikas privāto sektoru pret publisko tiesību subjektu, kas nav apliekami ar nodokli, darbību, kas tomēr neizslēdz, ka šie subjekti var arī gūt labumu no šajā normā garantētās konkurences. Šajā sakarā tā norādīja, ka minētās otrās daļas

tekstā nav minēts neviens šīs konkurences garantijas ierobežojums, kas attiektos uz nozīmīgu konkurences traucējumu rašanos, neatkarīgi no tā, kas būtu to upuris. Tomēr *Bundesfinanzhof* apgalvo, ka ikvienai no abām pretējām interpretācijām varētu atrast pamatojumu Tiesas judikatūrā.

31 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai dalībvalstis, piemērojot Sestās direktīvas [..] 4. panta 5. punktu, valsts, federālo zemju, vietējo pašvaldību un citu publisko tiesību subjektu darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 13. pantu, var "uzskatīt" par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes, ja dalībvalstis ir pieņēmušas šādu skaidri izteiktu tiesisko regulējumu?

2) Vai jēdziens "nozīmīgi konkurences traucējumi" Sestās direktīvas [..] 4. panta 5. punkta ceturtās daļas nozīmē, aplūkojot to kopā ar šī panta otro daļu, nepārprotami nozīmē, ka publisko tiesību subjekta uzskatīšana par nodokļu nemaksātāju radītu nozīmīgus konkurences traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi konkurējošiem privātiem nodokļu maksātājiem, vai arī tas attiecas arī uz iespēju, ka publisko tiesību subjekta uzskatīšana par nodokļu nemaksātāju radītu nozīmīgus konkurences traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi pašam publisko tiesību subjektam?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

32 Ar šo pirmo jautājumu *Bundesfinanzhof* jautā, vai dalībvalstis var atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām uzskatīt publisko tiesību subjektu darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes, tikai tad, ja dalībvalstis ir pieņēmušas šādu skaidri izteiktu tiesisko regulējumu.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

33 *Salix* apgalvo, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai varētu atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām, dalībvalstīm ir jāpieņem tiesiskais regulējums, kurā šī iespēja ir skaidri paredzēta. Dalībvalstīm, transponējot Kopienu direktīvas, ir jāizvēlas saistoši dalībvalsts normatīvie instrumenti, kas radītu precīzus likumiskus ietvarus, kuri būtu nepārprotami un skaidri saprotami visiem tirgus dalībniekiem. Tā piebilst, ka šie akti varētu tomēr ietvert pakārtotu izpildes pilnvaru deleģēšanu administrācijai.

34 Vācijas valdība uzskata, ka Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtās daļas transpozīcija prasa pieņemt tiesisku regulējumu, bet tam nav obligāti jābūt skaidri izteiktam. Minētajā tiesību normā paredzētās iespējas transpozīcijai pietiekot ar to, ka

likumdevēja nodomu var skaidri secināt no piemērojamā tiesiskā regulējuma, izmantojot atzītas juridiskās interpretācijas metodes. Pretēji iesniedzējtiesas norādēm ir pieņemts tiesiskais regulējums minētās tiesību normas transpozīcijai.

35 Īrija apgalvo, ka no pastāvīgās Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstīm, to valsts tiesiskajā iekārtā transponējot direktīvu, ir jāsasniedz šajā direktīvā paredzētie mērķi, paturot iespēju brīvi izvēlēties piemērotu formu un līdzekļus rezultāta sasniegšanai. Pamata lietā šī valdība apgalvo, ka Vācijas valdība, skaidri nošķirot īpašuma pārvaldīšanu un uzņēmējdarbību, ir radījusi drošu juridisku pamatu Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtās daļas piemērošanai, tādējādi nav nozīmes tam, ka nav skaidri izteiktu tiesību normu.

36 Eiropas Kopienu Komisijas viedoklis ir, ka saskaņā ar Kopienu tiesību vispārējiem principiem Kopienu direktīvu transpozīcijai ir jānotiek, pieņemot skaidras, noteiktas tiesību normas, kam ir tieša iedarbība uz pilsoņiem, kas ir oficiāli izsludinātas un nevar tikt grozītas pēc administrācijas vēlmes. Līdz ar to dalībvalstīm ir jāparedz likumdošanas vai reglamentējošas tiesību normas. Pamata lietā skaidras un precīzi noteiktas tiesību normas izrādās daudz nepieciešamākas nekā atbrīvojuma no visu personu, kas pastāvīgi veic vienu no Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, principa piemērošanas jomas noteikšana.

Tiesas vērtējums

37 Vispirms ir jāatgādina, ka no Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta pirmās daļas izriet, ka stāvvietu iznomāšana transportlīdzekļu novietošanai nav darbība, kas atbrīvota no nodokļa. Līdz ar to šāda darbība atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajai daļai nevar tikt pielīdzināta darbībai, kurā iestāde iesaistās kā valsts iestāde, šīs normas pirmās daļas izpratnē gadījumā, ja tā pati neatbilst šim nosacījumam (skat. šajā sakarā 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-446/98 *Fazenda Pública*, *Recueil*, I-11435. lpp., 44. punkts).

38 Tomēr ir jāprecizē, ka jēdziens "nekustamo īpašumu iznomāšana", kas ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu, obligāti ietver ne tikai lietu iznomāšanu, kas ir galvenais šīs nomas priekšmets, bet arī visas tās blakus lietas, kas to papildina. Tādējādi no paredzētā atbrīvojuma nevar izslēgt stāvvietu iznomāšanu transportlīdzekļu novietošanai, ja šī iznomāšana ir cieši saistīta ar nekustamā īpašuma, kas paredzēts citai lietošanai, iznomāšanu, tādā nozīmē, ka šīs divas nomas veido vienotu saimniecisku darījumu (1989. gada 13. jūlija spriedumu lietā 173/88 *Henriksen*, *Recueil*, 2763. lpp., 14. un 15. punkts).

39 Pamata lietā iesniedzējtiesai vajadzības gadījumā ir jāpārbauda, ņemot vērā visus atbilstošos apstākļus, vai tas, ka *IHK* nodeva daļu no stāvvietām, kas paredzētas, lai pazemē novietotu transportlīdzekļus, ilgtermiņa apakšnomā šajā pašā ēkā esošo biroju ilgtermiņa nomniekiem, ir vienota saimnieciska darījuma iepriekšējā punktā minētās judikatūras izpratnē daļa. Ja tas tā nebūtu, stāvvietu nodošana apakšnomā, ko veic *IHK*, katrā ziņā atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajai daļai nevarētu tikt pielīdzināta darbībai, kurā iestāde iesaistās kā valsts iestāde, šīs tiesību normas pirmās daļas izpratnē.

40 Attiecībā uz jautājumu, vai dalībvalstis var atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām, ja tās ir pieņēmušas tieši izteiktas likumdošanas normas šajā sakarā, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, direktīvu transponējot valsts tiesībās, tieši izteiktā un specifiskā tiesību normā formāli un saturiski nav obligāti jāpārņem šie noteikumi, bet var iztikt ar vispārīgu tiesisku formulējumu, ja tas efektīvi nodrošina direktīvas pilnīgu un pietiekami skaidru un precīzu piemērošanu (1991. gada 28. februāra spriedums lietā C-131/88 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-825. lpp., 6. punkts; 2001. gada 15. novembra spriedums lietā C-49/00 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-8575. lpp., 21. punkts, kā arī 2005. gada 28. aprīļa spriedums lietā C-410/03 Komisija/Itālija (Krājums, I-3507. lpp., 60. punkts).

41 Lai tiktu izpildītas tiesiskās drošības prasības, ir īpaši svarīgi, lai tad, ja šī direktīva rada tiesības indivīdiem, personas, kam ir piešķirtas šīs tiesības, būtu informētas par visām savām tiesībām un vajadzības gadījumā varētu uz tām atsaukties valsts tiesā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 6. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Itālija, 21. un 22. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Itālija, 60. punkts).

42 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru katrai dalībvalstij ir pienākums direktīvu izpildīt tādā veidā, kas pilnībā atbilst Kopienu likumdevēja noteiktajām prasībām par tiesisko situāciju skaidrību un noteiktību, ņemot vērā attiecīgo dalībvalstīs esošo personu intereses. Šajā nolūkā direktīvas noteikumi ir jāīsteno tā, lai to saistošais spēks būtu neapstrīdams, kā arī nodrošinot vajadzīgo īpašo raksturu, precizitāti un skaidrību (2001. gada 18. oktobra spriedums lietā C-354/99 Komisija/Īrija, *Recueil*, I-7657. lpp., 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Īpaši vienkārša administratīvā prakse, ko var grozīt administrācija un kas nav atbilstoši publicēta, nevar tikt uzskatīta par EK līgumā noteikto pienākumu derīgu izpildi (skat.

1996. gada 7. marta spriedumu lietā C-334/94 Komisija/Francija, *Recueil*, I-1307. lpp., 30. punkts; 1997. gada 13. marta spriedumu lietā C-197/96 Komisija/Francija, *Recueil*, I-1489. lpp., 14. punkts).

44 Iesniedzējtiesai ir gan jānovērtē, vai pamata lietā ir izpildīti transpozīcijas nosacījumi, kas izklāstīti šī sprieduma 40.–43. punktā, tomēr Tiesa var, lai sniegtu šai tiesai lietderīgu atbildi, tai sniegt norādes, ko tā uzskata par nepieciešamām (skat. it īpaši 2008. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-49/07 *MOTOE*, Krājums, I-4863. lpp., 30. punkts, un 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-414/07 *Magoora*, Krājums, I-10921. lpp., 33. punkts).

45 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka atbilstoši Vācijas nodokļu tiesībām tas, vai *IHK* var izvēlēties maksāt vai nemaksāt nodokļus, ir atkarīgs tikai no tā, vai tas, ka publisko tiesību subjekti iznomā ēkas, ir jāuzskata par uzņēmējdarbību, kuru tas veic kā valsts uzņēmums, vai arī tā ir vienkārša īpašuma pārvaldīšana.

46 Šajā sakarā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet arī, kā tas ir atgādināts šī sprieduma 28. punktā, ka piemērojamos likumdošanas aktos, tas ir, ne *UStG*, ne *KStG*, ne šajās normās likumdevēja administrācijai deleģētajās tiesībās, nav minēts galīgais īpašuma pārvaldes jēdziens.

47 Tā kā Vācijas valdība uzskata, ka *AO* 14. pantā ir paredzēts īpašuma pārvaldes jēdziens un tas tiek nošķirts no uzņēmējdarbības, tomēr ir jānorāda, ka no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamata lietā aplūkotās situācijas tieši neietilpst šī 14. panta piemērošanas jomā.

48 Iesniedzējtiesa, pirmkārt, precizēja, ka piemērojamos likumdošanas aktos nav nošķirta īpašuma pārvaldīšana un uzņēmējdarbība. Otrkārt, tā ir tieši norādījusi, ka, ciktāl šī nošķiršana tomēr tiek uzskatīta par piemērojamu sabiedrību nodokļa jomā, šis vērtējums attiecībā uz dažiem gadījumiem ir neapšaubāmi balstīts uz *AO* 14. pantu, bet pārējos gadījumos — uz *KStG* 4. panta 4. punktu.

49 Visbeidzot, no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka — pretēji *Finanzamt* apgalvotajam — nodokļu administrācija, kas ir kompetenta lemt par *IHK* lūgumu atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, uzskatīja, ka ilgtermiņa noma arī ir uzņēmējdarbība, kas galā rada atskaitīšanas tiesības. Tātad ir jākonstatē, ka pastāv dažāda administratīvā prakse.

50 Turklāt no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka attiecībā uz publisko tiesību subjektu, kas izīrē un iznomā ēkas, aplikšanu ar nodokļiem Vācijā nav pieņemts nekāds tieši izteikts tiesisks regulējums.

51 Šajā sakarā ir jāuzsver, ka Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā ir paredzēts, ka dalībvalstīm ir tiesības un nevis pienākums uzskatīt publisko tiesību subjektu darbības, kuras atbrīvotas no nodokļiem saskaņā ar Sestās direktīvas 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts. Līdz ar to šī tiesību norma nav obligāti jātransponē valsts tiesībās.

52 No minētā izriet, ka, lai varētu izmantot šajā tiesību normā paredzētās tiesības, dalībvalstīm ir jāizvēlas atsaukties uz tām.

53 Ir arī jānorāda, ka minētās tiesības atļauj dalībvalstīm atsaukties attiecībā uz šīm darbībām uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta pirmajā daļā paredzēto atbrīvojumu no vispārīgā noteikuma, kas noteikts šīs direktīvas 2. panta 1. punktā un 4. panta 1. un 2. punktā, saskaņā ar kuru principā par jebkuru saimniecisku darbību ir jāmaksā PVN.

54 Tā kā Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā ir paredzēts izņēmums no viena no šajā direktīvā noteiktajiem vispārīgajiem noteikumiem, šī tiesību norma ir jāinterpretē sašaurināti.

55 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka dalībvalstis var atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām, ja tās šajā sakarā ir izdarījušas īpašu izvēli. Tādējādi tām ir jāparedz, ka noteiktas publisko tiesību subjektu darbības, kas ir atbrīvotas atbilstoši Sestās direktīvas 13. vai 28. pantam, tiek uzskatītas par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes.

56 Šajā sakarā ir jāprecizē, ka dalībvalstīm ir tiesības izvēlēties normatīvos instrumentus, kas tām šķiet vispiemērotākie. Tādējādi tās var, piemēram, vai nu valsts tiesiskajā regulējumā pārņemt Sestajā direktīvā izmantoto formulējumu vai tam līdzvērtīgu izteicienu, vai arī apstiprināt publisko tiesību subjektu darbību, kas ir atbrīvotas atbilstoši Sestās direktīvas 13. vai 28. pantam un kas tiek uzskatītas par darbībām, kurās tie iesaistās kā valsts iestādes, sarakstu (skat. šajā sakarā 1989. gada 17. oktobra spriedumu apvienotajās lietās 231/87 un 129/88 *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c., *Recueil*, 3233. lpp., 18. punkts).

57 Likuma normā var tikt atļauts izpildu iestādei precizēt publisko tiesību subjektu darbības, kas atbrīvotas no nodokļiem saskaņā ar Sestās direktīvas 13. vai 28. pantu un kas uzskatāmas par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes, ar nosacījumu, ka šiem lēmumiem par piemērošanu piemīt neapstrīdams saistošs spēks, kas atbilst precizitātes, noteiktības, kā arī skaidrības prasībām, kas ir noteiktas, lai garantētu juridisko situāciju noteiktību un tās varētu tikt pārbaudītas valsts tiesās (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Fazenda Pública*, 35. punkts).

58 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka, lai varētu atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām uzskatīt publisko tiesību subjektu darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes, dalībvalstīm ir jāparedz tieši izteikta tiesību norma.

Par otro jautājumu

59 Ar otro jautājumu *Bundesfinanzhof* būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka publisko tiesību subjekti ir jāuzskata par nodokļu maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, ne tikai tad, ja to uzskatīšana par nodokļu nemaksātāju atbilstoši minētās tiesību normas pirmajai vai ceturtajai daļai radītu nozīmīgus konkurences traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi privātiem konkurentiem, bet arī tad, ja tas radītu šādus traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi pašam publisko tiesību subjektam.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

60 *Salix*, Vācijas valdība un Komisija apgalvo, ka Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrās daļas teksts attiecas uz visiem "nozīmīgajiem konkurences traucējumiem" bez izšķirības, neatkarīgi no tā, kas ir upuris. Šo subjektu neaplikšana ar nodokli, tiem liedzot tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, varētu radīt arī konkurences traucējumus, kas ir nelabvēlīgi nodokļu nemaksātājam. Ja konkurence ir izkropļota, vai nu publisko tiesību subjektu interesēs vai to privāto konkurentu interesēs ir jāuzskata, ka ir pārkāpts nodokļu neitralitātes princips, kas PVN jomā ir vienlīdzīgas attieksmes principa izpausme. Šāda interpretācija kā tāda iekļaujas konkurences aizsardzības sistēmā, neņemot vērā konkrētā individuālā uzņēmēja subjektīvās īpašības.

61 Turpretim Īrija uzskata, ka, lai gan Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrajā daļā nav tuvāk precizēts "nozīmīgu konkurences traucējumu" jēdziens, minētais 4. panta 5. punkts ir paredzēts, lai izslēgtu publisko tiesību subjektus no Sestās direktīvas piemērošanas jomas. Kopienu likumdevēja nodoms nekad nav bijis ļaut publisko tiesību subjektiem pašiem atsaukties uz šo izņēmumu, lai iegūtu ar nodokļiem apliekamu uzņēmēju statusu attiecībā uz to darbību. Turklāt šāda interpretācija iztukšotu rīcības brīvības, kas dalībvalstīm ir piešķirta minētās normas ceturtajā daļā, saturu, un turklāt būtu pretrunā šīs pašas normas otrajā daļā norādītajam mērķim, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru ir aizsargāt privātos konkurentus no publisko tiesību subjektu darbības.

Tiesas vērtējums

62 Vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta pirmajai daļai publisko tiesību subjekti netiek uzskatīti par PVN maksātājiem par saimnieciska rakstura darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, un ka atbilstoši šīs tiesību normas ceturtajai daļai dalībvalstis var uzskatīt šo subjektu darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa atbilstoši minētās direktīvas 13. vai 28. pantam, par darbībām, kurās tie iesaistās kā valsts iestādes.

63 Tomēr pat tad, ja šie subjekti iesaistās šādās darbībās kā valsts iestādes, tie ir jāuzskata par nodokļu maksātājiem saskaņā ar 4. panta 5. punkta otro daļu, ja to neaplikšanas ar nodokli gadījumā rodas nozīmīgi konkurences traucējumi.

64 Tādējādi iesniedzējtiesai vispirms ir jānosaka, vai *IHK* izdarītā iznomāšana ir darbība, ko veic publisko tiesību subjekts, kas tajā iesaistās kā valsts iestāde Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta pirmās vai ceturtās daļas izpratnē. Tas tā ir tikai tad, ja ir piemērojama 4. panta 5. punkta otrā daļa (skat. šajā nozīmē iepriekš minēto spriedumu lietā *Fazenda Pública*, 43. punkts, un 2008. gada 16. septembra spriedumu lietā C-288/07 *Isle of Wight Council* u.c., Krājums, I-7203. lpp., 30.–32. punkts).

65 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrajai daļai publisko tiesību subjekti ir jāuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai

darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, "ja to uzlūkošana par personām, kas nav nodokļu maksātāji, radītu nozīmīgus konkurences traucējumus".

66 Tātad Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrās daļas tekstā nav precizētas personas, kuru aizsardzībai pret nozīmīgiem konkurences traucējumiem, ko radījusi publisko tiesību subjektu neaplikšana ar nodokli, tas ir paredzēts.

67 Otrkārt, ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā daļa, paredzot izņēmumu no publisko tiesību subjektu neaplikšanas ar nodokli par darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, ir vērsta uz vispārīgā noteikuma atjaunošanu, kas noteikts šīs direktīvas 2. panta 1. punktā un 4. panta 1. un 2. punktā, saskaņā ar kuru principā par jebkuru saimniecisku darbību ir jāmaksā PVN (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Isle of Wight Council* u.c., 38. punkts).

68 Līdz ar to Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā daļa nav jāinterpretē šauri (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Isle of Wight Council* u.c., 60. punkts).

69 Treškārt, attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrās daļas mērķiem, uz kuriem atsaucas īpaši Īrija, nekas nenorāda, ka šī tiesību norma būtu vērsta uz to, lai nodrošinātu, ka nozīmīgi konkurences traucējumi, ko varētu radīt publisko tiesību subjektu neaplikšana ar nodokli atbilstoši minētās tiesību normas pirmajai vai ceturtajai daļai, radītu tiem nelabvēlīgas sekas.

70 Ceturtkārt, ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 17. un turpmākajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (tostarp skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 47. punkts).

71 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām principā ir piemērojams PVN (tostarp skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National*, *Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts; 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā C-25/03 *HE*, Krājums, I-3123. lpp., 70. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 48. punkts).

72 No tā izriet, ka atskaitīšanas tiesības principā ir piemērojamas visā preču un pakalpojumu piegādes ķēdē, ko veic nodokļu maksātāji, kas kā tādi darbojas citu nodokļu maksātāju saimnieciskās darbības vajadzībām (skat. šajā nozīmē 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 52. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 45. punkts).

73 Nevar tikt izslēgts, ka publisko tiesību subjekta, ka veic noteiktas darbības vai darījumus, kas ir šķērslis minētajām tiesībām atskaitīt PVN, neaplikšana ar nodokli var izraisīt sekas preču un pakalpojumu piegādes ķēdē, kaitējot nodokļu maksātājiem, kas darbojas privātā sfērā.

74 Pamata lietā, kā tas ir norādīts šī sprieduma 17.–21. punktā, nodokļu neuzlikšana *IHK* traucēja *Salix*, privāto tiesību juridiskai personai, iegūt tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN.

75 No visa iepriekš minētā izriet, ka Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā daļa attiecas arī uz konkurences traucējumiem, kas ir nelabvēlīgi publisko tiesību subjektiem.

76 Šādos apstākļos uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka publisko tiesību subjekti ir jāuzskata par nodokļu maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, ne tikai tad, ja to uzskatīšana par nodokļu nemaksātāju atbilstoši minētās tiesību normas pirmajai vai ceturtajai daļai radītu nozīmīgus konkurences traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi privātiem konkurentiem, bet arī tad, ja tas radītu šādus traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi pašam publisko tiesību subjektam.

Par tiesāšanās izdevumiem

77 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) lai varētu atsaukties uz Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām uzskatīt publisko tiesību subjektu darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes, dalībvalstīm ir jāparedz tieši izteikta tiesību norma;

2) Sestās direktīvas 77/388 4. panta 5. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka publisko tiesību subjekti ir jāuzskata par nodokļu maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, ne tikai tad, ja to uzskatīšana par nodokļu nemaksātāju atbilstoši minētās tiesību normas pirmajai vai ceturtajai daļai radītu nozīmīgus konkurences traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi privātiem konkurentiem, bet arī tad, ja tas radītu šādus traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi pašam publisko tiesību subjektam.

[Paraksti]