TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. birželio 4 d.*

Byloje C-102/08

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2007 m. gruodžio 20 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2008 m. kovo 5 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Düsseldorf-Süd

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2009 m. sausio 21 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG*, atstovaujamos *Wirtschaftsprüfer/Steuerberater* U. Prinz, ir *Rechtsanwalt* A. Cordewener,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,

— Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan ir M. MacGrath bei *BL* N. Travers,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 5 dalies antrosios ir ketvirtosios pastraipų išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Finanzamt Düsseldorf-Süd* (*Düsseldorf-Süd* mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) ir *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG* (toliau – *Salix*) dėl teisės atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą už pastato, kuris vėliau buvo išnuomotas viešosios teisės subjektui, kurį šis savo ruožtu ilgam laikui pernuomojo tretiesiems asmenims, PVM mokėtojams, statybą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalyje skelbiama:

„Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jos vykdo, ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jei jos renka rinkliavas, mokestį už paslaugas, įmokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau kai jos vykdo tokią veiklą ar sandorius, jos turi būti laikomos apmokestinamuoju asmeniu tokios veiklos ar sandorių atžvilgiu, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškraipytų konkurenciją.

Bet kuriuo atveju šias įstaigas reikia laikyti apmokestinamaisiais asmenimis D priede išvardytos veiklos atžvilgiu, jei toji veikla nėra tokio menko masto, dėl kurio ji būtų visiškai nereikšminga.

Valstybės narės gali tokių organizacijų veiklą, kuriai pagal 13 ar 28 straipsnius taikomos išimtys, laikyti veikla, kurią jos vykdo kaip valdžios institucijos.“

5 Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto pirmąją pastraipą valstybės narės nuo mokesčio atleidžia „nekilnojamojo turto nuomą, išskyrus <…> vietos nuomą automobilių stovėjimui“.

6 Šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnis leidžia valstybėms narėms suteikti apmokestinamiesiems asmenims teisę nuomojant nekilnojamąjį turtą pasirinkti apmokestinimą, taip pat apriboti šios teisės pasirinkti apimtį ir nustatyti jos taikymo tvarką.

Nacionalinės teisės aktai

7 1993 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, toliau – UStG), 1995 m. įsigaliojusios redakcijos, 2 straipsnio 1 dalis ir 3 straipsnis suformuluoti taip:

„1. Verslininku laikomas asmuo, savarankiškai užsiimantis pramonine, komercine ar profesine veikla. Įmonė apima visą verslininko pramoninę, prekybinę ar profesinę veiklą. Pramoninė, prekybinė ar profesinė veikla yra nuolat vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajamų, net jei nesiekiama pelno ar jei asmenų grupė vykdo veiklą tik savo narių atžvilgiu.

<…>

3. Viešieji juridiniai asmenys pramoninę, komercinę ar profesinę veiklą vykdo tik per savo pramonės ar prekybos įmones (Pelno mokesčio įstatymo (Körperschaftsteuergesetz) 1 straipsnio 1 dalies 6 punktas ir 4 straipsnis) ir žemės ūkio arba miškininkystės įmones <…>.“

8 UStG 4 straipsnio 12 dalies a punkte nustatyta, kad iš 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose numatytos apyvartos nuo mokesčio atleidžiama „nekilnojamojo turto, teisių, kuriems taikomos civilinės teisės nuostatos dėl nekilnojamojo turto ir teisių, susijusių su valstybės prerogatyvomis naudotis nekilnojamuoju turtu ir nuosavybe, nuoma“.

9 Pagal UStG 9 straipsnio 1 dalį „verslininkas gali laikyti pagal <…> 4 straipsnio <…> 12 punktą atleistą nuo mokesčio sandorį apmokestinamu, jei jis sudarytas kito verslininko naudai ir pastarojo verslo tikslais“.

10 Pagal UStG 9 straipsnio 2 dalį atsisakyti atleidimo nuo mokesčio galima, tik jei „paslaugos gavėjas šį turtą naudoja ar ketina naudoti vien vykdydamas sandorius, kurie suteikia teisę į pirkimo mokesčio atskaitą. Verslininkas turi įrodyti, kad laikosi šių sąlygų“.

11 Pelno mokesčio įstatymo (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, p. 637, toliau – KStG) 1995 m. įsigaliojusios redakcijos 1 straipsnio 1 dalies 6 punkte numatyta, kad viešųjų juridinių asmenų, kurių administracija ar buveinė yra nacionalinėje teritorijoje, „pramonės ar komercinės įmonės“ neribotai apmokestinamos pelno mokesčiu.

12 KStG 4 straipsnyje nustatyta:

„1. Viešųjų juridinių asmenų pramonės ir komercinės įmonės 1 straipsnio 1 dalies 6 punkto prasme, nepažeidžiant 5 dalies, yra visos įstaigos, skirtos vykdyti ilgalaikę ekonominę veiklą siekiant gauti pajamų ne iš žemės ūkio ir miškininkystės, ir kurios ekonominiu požiūriu išsiskiria iš visos juridinio asmens veiklos; ketinimas siekti pelno ir dalyvavimas bendruose ekonominiuose mainuose nebūtini.

2. Pramonės ir komercinė įmonė yra neribotai apmokestinama net tuomet, kai ji pati yra viešasis juridinis asmuo.

<…>

4. Tokios įmonės nuoma laikoma susijusia su pramonės ir komercine įmone.

5. Pramonės ir komercinėms įmonėms nepriskiriamos įmonės, kurių svarbiausia užduotis yra viešosios valdžios funkcijų vykdymas (administracinio pobūdžio įmonės). Tam, kad administracinio pobūdžio įmonė būtų laikoma viešosios valdžios funkcijas vykdančia įmone, nepakanka prievartos arba monopolinių teisių.“

13 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pelno mokesčio sistemoje ilgalaikė nekilnojamojo turto nuoma nepriskirtina „pramonės ar komercinės įmonės“ veiklai. Šis vertinimas išplaukia iš KStG 4 straipsnio 4 dalies ir iš 1977 m. Mokesčių kodekso 1977 (Abgabenordnung 1977, toliau – AO) 1995 m. įsigaliojusios redakcijos 14 straipsnio.

14 AO 14 straipsnyje skelbiama, kad „komercinė eksploatacija yra nepriklausoma nuolatinė veikla, leidžianti gauti pelno ar kitos ekonominės naudos, ir yra platesnė nei turto valdymas. Ketinimas gauti pelno nėra būtinas. Pagal bendrą taisyklę turto valdymas egzistuoja tuo atveju, kai turtas eksploatuojamas, pavyzdžiui, kapitalas yra investuojamas ir gaunamos palūkanos ar nekilnojamas turtas yra išnuomojamas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

15 1995 m. kovo 20 d. nekilnojamojo turto nuomos bendrovė *Salix* sudarė „nekilnojamojo turto lizingo sutartį“ su Ofenbacho Pramonės ir prekybos rūmais (*Industrie- und Handelskammer Offenbach*, toliau – *IHK*), viešosios teisės subjektu. Šia sutartimi ji įsipareigojo 27 m. išnuomoti *IHK* administracinį pastatą su požeminiu garažu, kurie turėjo būti pastatyti.

16 Taip pačiais metais *Salix* pastatė šį pastatą ir perdavė jį *IHK*. Pastarieji dalį biurų užėmė patys, o dalį ilgam laikui pernuomojo tretiesiems asmenims, apyvartos mokesčio mokėtojams. Dalį požeminio garažo *IHK* taip pat pasiliko sau, dalį pernuomojo ilgam laikui biurų nuomininkams, o dalį trumpam laikui už atlygį išnuomojo asmenims, nesusijusiems su pastatu.

17 Tam, kad galėtų atskaityti pirkimo PVM už pastato statybą ir susijusį su *IHK* pernuomota pastato dalimi, *Salix* pagal UStG 9 straipsnio 1 dalį atsisakė nuomos sandorių atleidimo nuo mokesčio, numatyto UStG 4 straipsnio 12 dalies a punkte. Ji tvirtino, kad šis atsisakymas suteikia jai teisę į atskaitą, nes ji išnuomojo pastatą kito verslininko, t. y. *IHK*, reikmėms; šis savo ruožtu iš dalies jį naudojo sandoriams, kurių atžvilgiu suteikiama teisė į pirkimo mokesčio atskaitą.

18 Tačiau atlikus *Salix* mokestinį patikrinimą mokesčių inspektorius jai neleido taikyti atskaitą pastato dalies, pernuomotos ilgam laikui, atžvilgiu, nes *IHK* pernuomodamas neveikė kaip „verslininkas“ UStG 9 straipsnio 1 dalies prasme.

19 Šiuo atžvilgiu mokesčių inspektorius teigė, kad iš UStG 2 straipsnio 3 dalies pirmojo sakinio matyti, jog viešasis juridinis asmuo gali veikti kaip verslininkas tik per „pramonės ar komercinę įmonę“, kaip apibrėžta KStG 1 straipsnio 1 dalies 6 punkte ir 4 straipsnyje.

20 Mokesčių inspektoriaus teigimu, šios nuostatos prasme tik trumpalaikė nuoma gali būti laikoma veikla, vykdoma per „pramonės ar komercinę įmonę“; ilgalaikė nuoma, kaip paprastas „turto valdymas“, nepriskiriama šiai veiklai.

21 Todėl 2001 m. balandžio 20 d. *Finanzamt* priėmė pranešimą apie PVM perskaičiavimą už 1995 m., kuriuo nebuvo leidžiama *Salix* atskaityti pirkimo PVM už pastato statybą ir susijusio su *IHK* ilgam laikui pernuomota pastato dalimi.

22 Tačiau mokesčių institucijos, atsakingos už *IHK* apmokestinimą, buvo kitos nuomonės. Jos patvirtino, kad *IHK* veikė kaip verslininkas visos pernuomojimo veiklos atžvilgiu ir kad atleidimo nuo mokesčio atsisakymas šios veiklos atžvilgiu galioja.

23 Atmetus skundą dėl pranešimo apie mokesčio perskaičiavimą *Salix* pateikė skundą *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas).

24 *Finanzgericht Düsseldorf* patenkino *Salix* skundą. *Finanzgericht Düsseldorf*, tvirtindamas, kad *IHK* nevykdė pernuomojimo ilgam laikui sandorių kaip verslininkas Vokietijos mokesčių teisės prasme, vis dėlto nusprendė, kad *IHK* šiuo atveju veikė kaip apmokestinamasis asmuo ir todėl kaip „verslininkas“ pagal nacionalinės teisės, atitinkančios Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąją ir ketvirtąją pastraipas, išaiškinimą.

25 *Finanzgericht Düsseldorf* nuomone, neleidžiant *IHK* pasirinkti apmokestinimo ir todėl atskaityti pirkimo PVM, atsisakymas jį pripažinti kaip verslininką diskriminuotų jį privačių konkurentų atitinkamoje rinkoje atžvilgiu. Tai galėtų „labai iškreipti konkurenciją“, o to siekiama išvengti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąja pastraipa.

26 *Finanzamt*, peteikusi apeliacinį skundą *Bundesfinanzhof*, prašo panaikinti *Finanzgericht Düsseldorf* sprendimą ir atmesti *Salix* skundą. Paremdama apeliacinį skundą ji teigia, kad iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog sąvoka „labai iškreiptų konkurenciją“ siekiama apsaugoti tik privatų ekonomikos sektorių, t. y. privačias

apmokestinamas įmones, nuo viešosios teisės neapmokestinamų subjektų konkurencijos. Todėl šios nuostatos taikymas taip pat ir viešosios teisės subjektų naudai prieštarautų šios nuostatos tikslui.

27 *Bundesfinanzhof* pirmiausia laikosi nuomonės, kad valstybės narės gali pasinaudoti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta teise viešosios teisės subjektų veiklą, pagal šios direktyvos 13 ar 28 straipsnį atleistą nuo mokesčio, laikyti veikla, vykdoma kaip valdžios institucijų, tik jei priimta aiški įstatyminė nuostata šiuo klausimu.

28 Šiuo klausimu iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad kalbant apie viešosios teisės subjektų, vykdančių nekilnojamojo turto nuomą, apmokestinimą, Vokietijoje nėra priimta jokia aiški įstatyminė nuostata. Pagrindinėje byloje šių subjektų, sudarančių tokius sandorius, apmokestinimas priklauso tik nuo sąvokos „turto valdymas“ išaiškinimo. Tačiau šios sąvokos nėra taikytinuose teisės aktuose, t. y. nei UStG 2 straipsnio 3 dalyje, nei KStG 1 straipsnio 1 dalies 6 punkte, nei 4 straipsnyje, nei įstatyminiame leidime, kurį šios nuostatos suteikia administratoriui.

29 Antra, *Bundesfinanzhof* svarsto, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtosios pastraipos taikymas pagrindinėje byloje negalimas, nes pats *IHK*, o ne jo privatūs konkurentai patirtų labai iškreiptą konkurenciją šios nuostatos antrosios pastraipos prasme, jeigu šie pernuomojimo ilgam laikui sandoriai būtų laikomi neapmokestinamais.

30 Iš tiesų *Bundesfinanzhof* mano, kad jei Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos tikslas yra apsaugoti privatų ekonominį sektorių nuo viešosios teisės subjektų neapmokestinamos veiklos, neatmetama galimybė, kad šie subjektai taip pat turi galėti pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta konkurencijos išlyga. Šiuo atveju

reikia pastebėti, kad antrosios pastraipos tekste, pagal kurią svarbu, kiek iškreipiama konkurencija, o ne jos auka, nėra numatyta jokių šios konkurencijos išlygos apribojimų. Tačiau *Bundesfinanzhof* tvirtina, kad kiekvieną iš priešingų aiškinimų galima pagrįsti Teisingumo Teismo praktika.

31 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar valstybės narės gali valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijų ir kitų viešosios teisės subjektų, kurie pagal <…> Šeštosios <…> direktyvos <…> 13 straipsnį yra atleisti nuo mokesčio, veiklą pagal šios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtąją pastraipą „laikyti“ veikla, kurią jos vykdo kaip valdžios institucijos, tik tuomet, kai šiuo klausimu priima aiškią įstatyminę nuostatą?

2. Ar sąvoka „labai iškreiptų konkurenciją“ <…> Šeštosios <…> direktyvos <…> 4 straipsnio 5 dalies ketvirtosios pastraipos kartu su antrąja pastraipa prasme būtinai reiškia, kad viešosios teisės subjekto neapmokestinimas labai iškreiptų konkurenciją ir taip apsunkintų konkuruojančių privačių apmokestinamųjų asmenų padėtį, ar ir tai, kad viešosios teisės subjekto neapmokestinimas labai iškreiptų konkurenciją jų pačių nenaudai?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

32 Pirmuoju klausimu *Bundesfinanzhof* klausia, ar valstybės narės gali pasinaudoti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta teise viešosios teisės subjektų veiklą, pagal šios direktyvos 13 ar 28 straipsnį atleistą nuo mokesčio, laikyti veikla, vykdoma kaip valdžios institucijų, tik jei priimta aiški įstatyminė nuostata šiuo klausimu.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

33 *Salix* tvirtina, kad iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog valstybės narės, norėdamos pasinaudoti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta teise, turi priimti įstatyminius aktus, aiškiai numatančius šią teisę. Iš tiesų valstybės narės, perkeldamos Bendrijos direktyvas, privalo pasirinkti įpareigojančias nacionalinės teisės nuostatas, kad nustatytų tikslią, nedviprasmišką ir aiškiai ekonominių subjektų atpažįstamą teisinę schemą. Ji priduria, kad šie aktai turėtų deleguoti administratoriui sąlygines įgyvendinimo teises.

34 Savo ruožtu Vokietijos vyriausybė mano, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtosios pastraipos perkėlimas reikalauja priimti įstatyminę nuostatą, bet nebūtinai aiškią. Iš tiesų, kalbant apie šioje nuostatoje numatytos teisės perkėlimą, pakaktų, kad

įstatymų leidėjo ketinimas būtų aiškiai matyti iš taikytinų įstatyminių nuostatų remiantis pripažintais teisės aiškinimo būdais. Tačiau, priešingai nei teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, įgyvendinant šią nuostatą buvo priimtos įstatyminės nuostatos.

35 Airija teigia, kad iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog valstybės narės, perkeldamos direktyvą į nacionalinės teisės sistemą, turi pasiekti šioje direktyvoje numatytus tikslus, laisvai pasirinkdamos tam tinkamą formą ir priemones. Pagrindinėje byloje ši vyriausybė teigia, kad Vokietijos teisės aktai, aiškiai atskirdami turto valdymą ir komercinius sandorius, sukuria pakankamai aiškų teisinį pagrindą taikyti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtąją pastraipą taip, kad aiškių nuostatų nebuvimas neturėtų įtakos.

36 Europos Bendrijų Komisijos nuomone, bendrųjų Bendrijos teisės principų laikymasis reikalauja, kad Bendrijos direktyvos būtų perkeliamos naudojantis aiškiomis, formaliomis, tiesioginį poveikį piliečiams turinčiomis nacionalinės teisės nuostatomis, kurios turi būti paskelbtos oficialiai, o administratoriai savo nuožiūra negalėtų jų pakeisti. Todėl valstybės narės turėtų nustatyti įstatyminio ar administracinio pobūdžio nuostatas. Pagrindinėje byloje aiški ir tiksli įstatyminė nuostata yra dar labiau reikalinga, nes reikia nustatyti nuo visų asmenų, savarankiškai vykdančių Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje minėtą ekonominę veiklą, apmokestinimo principo nukrypti leidžiančios nuostatos taikymo sritį.

Teisingumo Teismo vertinimas

37 Pirmiausia reikia priminti, kad, kaip matyti iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto pirmosios pastraipos, patalpų nuoma automobiliams stovėti nėra nuo mokesčio atleista veikla. Todėl tokia veikla negali būti pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtąją pastraipą laikoma kaip valdžios institucijos vykdoma veikla pirmosios šios nuostatos pastraipos prasme tuo atveju, jei ji pati neatitinka šios sąlygos (šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Fazenda Pública*, C-446/98, Rink. p. I-11435, 44 punktą).

38 Tačiau reikia pabrėžti, kad sąvoka „nekilnojamojo turto nuoma“, kuriai taikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio, būtinai apima ne tik turto, kuris yra pagrindinis šios nuomos dalykas, nuomą, bet ir visų jo priklausinių. Todėl toks numatytas atleidimas nuo mokesčio turėtų būti taikomas ir patalpų automobiliams stovėti nuomai, nes ši nuoma glaudžiai susijusi su kitam naudojimui skirto nekilnojamojo turto nuoma ta prasme, kad abi nuomos yra vienas sandoris (1989 liepos 13 d. Sprendimo *Henriksen*, 173/88, Rink. p. 2763, 14 ir 15 punktai).

39 Pagrindinėje byloje prireikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas svarbias aplinkybes, turėtų patikrinti, ar *IHK* dalies požeminių patalpų automobiliams stovėti pernuomojimas ilgam laikui ilgalaikiams biurų, esančių tame pačiame pastate, nuomininkams yra vienas sandoris minėtame punkte nurodytos teismo praktikos prasme. Iš tiesų, jei taip nėra, *IHK* patalpų automobiliams stovėti pernuomojimas bet kuriuo atveju pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtąją pastraipą neturėtų būti laikomas kaip valdžios institucijos vykdoma veikla šios nuostatos pirmosios pastraipos prasme.

40 Kalbant apie klausimą, ar valstybės narės gali pasinaudoti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta teise, tik jei iš anksto priima aiškią įstatyminę nuostatą šiuo klausimu, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką perkeliant direktyvą į vidaus teisę šių nuostatų nebūtina formaliai ir pažodžiui perkelti į aiškias ir specialias teisės normas, gali pakakti bendro teisinio konteksto, jeigu jis pakankamai aiškiai ir tiksliai užtikrina visapusį direktyvos veiksmingumą (1991 m. vasario 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-131/88, Rink. p. I-825, 6 punktas; 2001 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-49/00, Rink. p. I-8575, 21 ir 22 punktai; taip pat 2005 m. balandžio 28 d. Sprendimo *Komisija pireš Italiją*, C-410/03, Rink. p. I-3507, 60 punktas).

41 Kadangi šia direktyva siekiama sukurti teisių privatiems asmenims, labai svarbu, kad jų turėtojai žinotų visas savo teises ir prireikus galėtų jomis pasiremti nacionaliniuose teismuose, kad būtų užtikrinti teisinio saugumo reikalavimai (žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 6 punktą; 2001 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 21 ir 22 punktus; taip pat 2005 m. balandžio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją* 60 punktą).

42 Iš tiesų kiekviena valstybė narė privalo įgyvendinti direktyvas taip, kad atitinkamų valstybėse narėse įsisteigusių asmenų interesais būtų visiškai įvykdyti Bendrijos teisės aktų leidėjo nustatytų teisinių situacijų aiškumo ir tikrumo reikalavimai. Dėl to direktyvos nuostatos turi būti įgyvendinamos nustatant neginčijamus įpareigojimus ir konkrečiai, apibrėžtai bei aiškiai (2001 m. spalio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Airiją*, C-354/99, Rink. p. I-7657, 27 punktas ir nurodyta teismo praktika).

43 Konkrečiai kalbant, vien administracinė praktika, kurią administratorius gali keisti ir kuri nėra tinkamai paskelbta, neturi būti laikoma tinkamu EB sutarties nustatytų

įsipareigojimų vykdymu (žr. 1996 m. kovo 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/94, Rink. p. I-1307, 30 punktą ir 1997 m. kovo 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-197/96, Rink. p. I-1489, 14 punktą).

44 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šio sprendimo 40–43 punktuose nurodytos perkėlimo sąlygos yra įvykdytos pagrindinėje byloje, nepaisant to, Teisingumo Teismas gali šiam teismui duoti naudingą atsakymą su būtinomis nuorodomis (žr., be kita ko, 2008 m. liepos 1 d. Sprendimo *MOTOE*, C-49/07, Rink p. I-4863, 30 punktą ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C-414/07, Rink p. I-10921, 33 punktą).

45 Šioje byloje iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutarties matyti, kad pagal Vokietijos mokesčių teisę *IHK* galimybė pasirinkti teisę priklauso vien nuo klausimo, ar viešosios teisės subjekto vykdoma nekilnojamojo turto nuoma yra verslininko veikla, vykdoma per pramonės ar komercinę įmonę, o gal tai tik turto valdymas.

46 Šiuo atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, kaip buvo priminta šio sprendimo 28 punkte, matyti, kad svarbiausios turto valdymo sąvokos nėra taikytinuose teisės aktuose, t. y. nei UStG, nei KStG, nei įstatyminiame leidime, kurį šios nuostatos suteikia administratoriui.

47 Nors Vokietijos vyriausybė teigia, kad AO 14 straipsnyje numatyta turto valdymo sąvoka atskirta nuo verslininko veiklos, reikia priminti, kad iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog tokia situacija, kaip antai pagrindinėje byloje, tiesiogiai nepatenka į 14 straipsnio taikymo sritį.

48 Iš tiesų, viena vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžė, kad taikytinuose teisės aktuose nėra atskirtas turto valdymas nuo verslininko veiklos. Kita vertus, jis aiškiai nurodo, kad tiek, kiek šis skirtumas, nepaisant nieko, taikomas pelno mokesčio sistemoje, šis vertinimas išplaukia tik iš išvados, kuri iš dalies pagrįsta AO 14 straipsniu, o iš dalies – KStG 4 straispnio 4 dalimi.

49 Galiausiai iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, priešingai nei *Finanzamt*, mokesčių administratorius, kompetentingas nagrinėti *IHK* prašymą dėl pirkimo PVM atskaitos, nusprendė, jog ilgalaikė nuoma taip pat yra verslininko veikla, kuri galiausiai suteikia teisę į atskaitą. Todėl reikia konstatuoti, kad egzistuoja dvi skirtingos administracinės praktikos.

50 Be to, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, kiek tai susiję su viešosios teisės subjektais, vykdančiais nekilnojamojo turto nuomą, Vokietijoje nėra priimta aiškios įstatyminės nuostatos.

51 Šiuo atžvilgiu reikia pabrėžti, jog Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta, kad valstybės narės turi teisę, o ne pareigą viešosios teisės subjektų veiklą, kuri pagal Šeštosios direktyvos 13 ar 28 straipsnius yra atleista nuo mokesčio, laikyti veikla, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos. Todėl neprivaloma šią nuostatą perkelti į nacionalinę teisę.

52 Iš to matyti, kad valstybės narės, norėdamos pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta teise, turi pasirinkti ir vėliau tuo remtis.

53 Taip pat reikia priminti, kad ši teisė valstybėms narėms leidžia šios veiklos atžvilgiu remtis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje numatyta nuo šios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte ir 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytos bendros taisyklės, pagal kurią iš esmės visa ekonominė veikla apmokestinama PVM, nukrypti leidžiančia nuostata.

54 Tačiau, kadangi Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta nuo šioje direktyvoje nustatytos bendros taisyklės nukrypti leidžianti nuostata, ją reikia aiškinti siaurai.

55 Šiomis aplinkybėmis reikia daryti išvadą, kad valstybės narės, norėdamos pasinaudoti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta teise, turi specialiai pasirinkti šiuo klausimu. Jos turi numatyti, kad atitinkama viešosios teisės subjektų veikla, kuri pagal Šeštosios direktyvos 13 ar 28 straipsnius yra atleista nuo mokesčio, laikoma veikla, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos.

56 Šiuo klausimu reikia pabrėžti, kad valstybės narės gali pasirinkti, jų nuomone, labiausiai tinkamą teisės aktų leidimo metodiką. Taigi, pavyzdžiui, jos gali vien perkelti į nacionalinės teisės aktą Šeštojoje direktyvoje vartotą formuluotę ar ją atitinkantį pasakymą arba sudaryti viešosios teisės subjektų veiklos, pagal Šeštosios direktyvos 13 ar 28 straipsnius atleistos nuo mokesčio, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos, rūšių sąrašą (šiuo klausimu žr. 1989 m. spalio 17 d. Sprendimo *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.*, 231/87 ir 129/88, Rink. p. 3233, 18 punktą).

57 Iš tiesų vykdomajai institucijai įstatymine nuostata turėtų būti suteiktas leidimas apibrėžti viešosios teisės subjektų veiklos, kuri pagal Šeštosios direktyvos 13 ar 28 straipsnius yra atleista nuo mokesčio ir kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos, rūšis su sąlyga, kad jų sprendimai dėl taikymo bus neginčytinai privalomi, atitiks reikalavimą, pagal kurį turės būti specifiniai, tikslūs ir aiškūs tam, kad užtikrintų teisinės situacijos aiškumą, ir juos galės peržiūrėti nacionaliniai teismai (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Fazenda Pública* 35 punktą).

58 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, jog valstybės narės turi priimti aiškią nuostatą, kad galėtų pasinaudoti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta teise, pagal kurią atitinkama viešosios teisės subjektų veikla, pagal šios direktyvos 13 ar 28 straipsnius atleista nuo mokesčio, būtų laikoma veikla, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos.

Dėl antrojo klausimo

59 Antruoju klausimu *Bundesfinanzhof* iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą reikia aiškinti taip, kad viešosios teisės subjektai turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis kaip valdžios institucijos vykdomos veiklos ar sudaromų sandorių atžvilgiu, ne tik jeigu jų neapmokestinimas pagal šios nuostatos pirmąją ar ketvirtąją pastraipas labai iškreiptų konkurenciją ir taip apsunkintų privačių konkurentų padėtį, bet ir iškreiptų konkurenciją jų pačių nenaudai.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

60 *Salix*, Vokietijos vyriausybė ir Komisija pastebėjo, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos tekstas apima visus atvejus, kurie „labai iškreiptų konkurenciją“, neatsižvelgiant į aukas. Tačiau šių subjektų neapmokestininimas, nesuteikiant jiems teisės atskaityti pirkimo PVM, taip pat iškreiptų konkurenciją neapmokestinamojo asmens nenaudai. Kadangi konkurencija būtų iškreipta, nepaisant to, ar tai būtų naudinga viešosios teisės subjektams, ar jų privatiems konkurentams, reikia konstatuoti, kad fiskalinio neutralumo principas, PVM srityje tai yra vienodo požiūrio principo išraiška, būtų pažeistas. Iš tiesų toks aiškinimas suderinamas su pačios konkurencijos apsauga, neatsižvelgiant į kiekvieno atskiro nagrinėjamo ūkio subjekto padėtį.

61 Atvirkščiai, Airija pastebėjo, kad net jei Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos tekste papildomai neapibrėžiama sąvoka „labai iškreiptų konkurenciją“, šiuo straipsniu numatyta netaikyti Šeštosios direktyvos viešosios teisės subjektams. Bendrijos teisės aktų leidėjas niekada neketino patiems viešosios teisės subjektams leisti remtis šia išimtimi, kad gautų apmokestinamojo ūkio subjekto statusą vykdomos veiklos atžvilgiu. Be to, toks aiškinimas atimtų iš valstybių narių šios nuostatos ketvirtąja pastraipa suteiktą diskreciją ir pažeistų šios nuostatos antrojoje pastraipoje nustatytą tikslą, kuris pagal Teisingumo teismo praktiką yra apsaugoti privačius konkurentus nuo viešosios teisės subjektų veiklos.

Teisingumo Teismo vertinimas

62 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmąją pastraipą viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi PVM apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu ir kad pagal šios nuostatos ketvirtąją pastraipą valstybės narės gali tokių subjektų veiklą, kuri pagal 13 ar 28 straipsnius yra atleista nuo mokesčio, laikyti veikla, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos.

63 Tačiau net jei šie subjektai vykdo tokią veiklą kaip valdžios institucijos, pagal 4 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą jie turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, jeigu jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptų konkurenciją.

64 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi pirmiausia nustatyti, ar *IHK* vykdoma nuoma yra viešosios teisės subjekto, vykdančio veiklą kaip valdžios institucija, veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmosios ar ketvirtosios pastraipos prasme. Tik tokiu atveju yra taikytina 4 straipsnio 5 dalies ketvirtoji pastraipa (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Fazenda Pública* 43 punktą ir 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, Rink. p. I-7203, 30–32 punktus).

65 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jos vykdo,

ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, „jeigu jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptų konkurenciją“.

66 Todėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos tekste nenurodyti asmenys, kuriuos siekiama apsaugoti nuo didelių konkurencijos iškraipymų, atsiradusių dėl viešosios teisės subjektų neapmokestinimo.

67 Antra, reikia priminti, kad nors Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrojoje pastraipoje, numatant nukrypti leidžiančią nuostatą nuo viešosios teisės subjektų, kai jie vykdo veiklą ar sandorius kaip valdžios institucija, apmokestinimo, siekiama atkurti šios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte ir 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytą bendrą taisyklę, pagal kurią visa ekonominė veikla iš esmės apmokestinama PVM (žr. minėto sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.* 38 punktą).

68 Todėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa neturėtų būti aiškinama siaurai (žr. minėto sprendimo Isle *of Wight Council* ir kt. 60 punktą).

69 Trečia, kalbant apie Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos tikslus, kuriuos, be kita ko, nurodo Airija, niekas nerodo, kad šia nuostata siekiama užtikrinti, jog viešosios teisės subjektai patirtų labai iškreiptos konkurencijos, atsiradusios dėl jų neapmokestinimo pagal šios nuostatos pirmąją ir ketvirtąją pastraipas, pasekmes.

70 Ketvirta, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ja naudojamasi iš karto visų pirkimo sandoriams tenkančių mokesčių atžvilgiu (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktą; 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punktą; taip pat 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling,* C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 47 punktą).

71 Iš tiesų atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą; 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 70 punktą; taip pat minėto sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 48 punktą).

72 Iš to matyti, kad iš esmės teisė į atskaitą taikytina visoje apmokestinamojo asmens vykdomo prekių tiekimo ir paslaugų teikimo grandinėje kitų apmokestinamųjų asmenų ekonominės veiklos tikslais (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 52 punktą; taip pat minėto sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 45 punktą).

73 Tačiau neturėtų būti atmetama galimybė, kad viešosios teisės subjekto, vykdančio tam tikrą veiklą, ar sudarančio tam tikrus sandorius, kurie kliudo teisei į PVM atskaitą, neapmokestinimas gali turėti įtakos prekių tiekimo ir paslaugų teikimo grandinei privačiame sektoriuje veikiančio apmokestinamojo asmens nenaudai.

74 Iš tiesų pagrindinėje byloje, kaip priminta šio sprendimo 17–21 punktuose, *IHK* neapmokestinimas neleido *Salix*, privačiam juridiniam asmeniui, pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą.

75 Iš viso to, kas minėta, matyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrojoje pastraipoje taip pat numatyti konkurencijos iškraipymai viešosios teisės subjekto nenaudai.

76 Šiomis aplinkybėmis į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad viešosios teisės subjektus reikia laikyti PVM apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, ne tik jeigu jų neapmokestininimas pagal šios nuostatos pirmąją ar ketvirtąją pastraipas labai iškreiptų konkurenciją ir taip apsunkintų privačių konkurentų padėtį, bet ir iškreiptų konkurenciją jų pačių nenaudai.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

77 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **Valstybės narės turi priimti aiškią nuostatą, kad galėtų pasinaudoti 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta teise, pagal kurią atitinkama viešosios teisės subjektų veikla, kuri pagal šios direktyvos 13 ar 28 straipsnius yra atleista nuo mokesčio, būtų laikoma veikla, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos.**

2. **Šeštosios direktyvos 77/388 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad viešosios teisės subjektus reikia laikyti PVM apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, ne tik jeigu jų neapmokestininimas pagal šios nuostatos pirmąją ar ketvirtąją pastraipas labai iškreiptų konkurenciją ir taip apsunkintų privačių konkurentų padėtį, bet ir iškreiptų konkurenciją jų pačių nenaudai.**

Parašai.