WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 4 czerwca 2009 r.*

W sprawie C-102/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 20 grudnia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 marca 2008 r., w postępowaniu

Finanzamt Düsseldorf-Süd

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Ó Caoimh, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 stycznia 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, przez U. Prinza, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater oraz A. Cordewenera, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu niemieckiego, przez M. Lumma oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Irlandii, przez D. O'Hagana oraz M. MacGratha, działających w charakterze pełnomocników, oraz N. Traversa, BL,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 5 akapit drugi i czwarty szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 zwanej dalej: „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Finanzamt Düsseldorf-Süd (organ podatkowy w Düsseldorf-Süd zwany dalej „Finanzamt") a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (zwaną dalej: „Salix") w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") naliczonego w ramach budowy budynku wynajętego następnie instytucji prawa publicznego, która z kolei częściowo podnajęła go na długi okres czasu trzeciemu podatnikowi podatku VAT.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej „podlega dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje".

4 Artykuł 4 ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, które podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

W każdym przypadku organy te są uważane za podatników w związku z rodzajami działalności wymienionymi w załączniku D, chyba że są prowadzone na tak niewielką skalę, iż są bez znaczenia.

Państwa członkowskie mogą uznać działalność tych organów, zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28, za działalność, którą organy te podejmują jako władza publiczna”.

5 Zgodnie z art. 13 B lit. B) akapit pierwszy szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają „najem lub dzierżawę nieruchomości z wyjątkiem: […]wynajmu miejsc parkingowych”.

6 Artykuł 13 C tej samej dyrektywy zapewnia państwom członkowskim możliwość nadania podatnikom, w stosunku do najmu i dzierżawy nieruchomości, prawa wyboru w zakresie opodatkowania oraz pozwala im ograniczyć zakres tego prawa wyboru i ustalić szczegóły korzystania z niego.

Uregulowania krajowe

7 Artykuł 2 ust. 1 i 3 ustawy o podatku obrotowym z 1993 r (Umsatzsteuergesetz 1993 r. BGBl. 1993 I, s. 565) w brzmieniu obowiązującym w 1995 r. (zwanej dalej „UStG”) stanowił co następuje:

„1. Za przedsiębiorcę uważany jest ten, kto wykonuje w sposób samodzielny działalność przemysłową, handlową lub zawodową. Przedsiębiorstwo obejmuje całość działalności przemysłowej, handlowej lub zawodowej przedsiębiorcy. Za działalność przemysłową, handlową lub zawodową uważa się każdą stałą działalność prowadzoną dla uzyskania dochodów, chociażby przy braku zamiaru osiągnięcia zysku lub gdy grupa osób wykonuje działalność tylko na rzecz jej członków.

[…]

3. Osoby prawne prawa publicznego wykonują działalność przemysłową, handlową lub zawodową wyłącznie w ramach należących do nich zakładów przemysłowych lub handlowych (art. 1 ust. 1 pkt 6, art. 4 Körperschaftsteuergesetz) oraz należących do nich gospodarstw rolnych bądź leśnych […]".

8 Artykuł 4 ust 12 lit. a) UStG stanowił, że z obrotów wskazanych w art. 1 ust. 1 pkt 1–3 UStG wyłączone są „najem i dzierżawa nieruchomości, oraz praw, do których stosują się przepisy prawa cywilnego dotyczące nieruchomości i prerogatyw państwa dotyczących korzystania z nieruchomości budowlanych i gruntowych".

9 Zgodnie z art. 9 ust. 1 UStG „przedsiębiorca może potraktować jako podlegającą opodatkowaniu transakcję, która zgodnie z art. 4 pkt 12 jest zwolniona od podatku, jeżeli transakcja ta dokonana została na rzecz innego przedsiębiorcy i na potrzeby jego przedsiębiorstwa".

10 Na mocy art. 9 ust. 2 zdanie pierwsze UStG zrzeczenie się zwolnienia było dozwolone jedynie „w zakresie w jakim osoba uprawniona do świadczenia wykorzystywała bądź przewidywała wykorzystanie nieruchomości do celów dokonania transakcji niewykluczających odliczenia podatku naliczonego. Do przedsiębiorcy należy udowodnienie spełnienia tych warunków".

11 Artykuł 1 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku od osób prawnych (Körperschaftsteuergesetz BGBl. 1991 I, s. 637) w brzmieniu obowiązującym w 1995 r. (zwanej dalej „KStG") przewidywał, że „zakłady przemysłowe lub handlowe" osób prawnych prawa publicznego mających zarząd lub siedzibę na terytorium kraju podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

12 Artykuł 4 KStG stanowił:

„1. Zakłady przemysłowe lub handlowe osób prawnych prawa publicznego w rozumieniu art 1 ust. 1 pkt 6 to, z zastrzeżeniem ust. 5, wszystkie instytucje, które służą trwałej działalności gospodarczej w celu uzyskiwania dochodów poza sektorem rolnym i leśnym oraz które wyróżniają się gospodarczo z całej działalności takiej osoby prawnej. Zamiar osiągnięcia zysku oraz uczestnictwo w ogólnym obrocie gospodarczym nie są wymagane.

2. Zakład przemysłowy lub handlowy będący osobą prawną prawa publicznego również podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

[…]

4. Dzierżawa takiego zakładu przedsiębiorstwa uważana jest za objętą zakładem przemysłowym lub handlowym.

5. Zakładami przemysłowymi lub handlowymi nie są zakłady, które służą głównie wykonywaniu władzy publicznej (zakłady władzy publicznej). Dla uznania zakładu za zakład władzy publicznej nie wystarczają same prawa do zastosowania przymusu ani prawa monopolowe”.

13 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w systemie podatku od osób prawnych, długoterminowy najem majątku nieruchomego nie jest uznawany za objęty działalnością „zakładu przemysłowego lub handlowego". Wniosek ten wynika częściowo z fikcji prawnej zawartej w. 4 KStG a częściowo z art. 14 ordynacji podatkowej z 1977 r. (Abgabenordnung 1977), w brzmieniu obowiązującym w 1995 r. (zwanej dalej „AO").

14 Artykuł 14 AO przewidywał, że zakład przemysłowy stanowi samodzielną trwałą działalność pozwalającą osiągać zyski lub inne korzyści gospodarcze i nie mieści się w ramach zarządu majątkiem. Zamiar osiągnięcia zysku nie jest wymagany. Zasadniczo zarząd majątkiem ma miejsce, gdy majątek jest wykorzystywany, przykładowo w przypadku zainwestowania kapitału dającego odsetki lub najmu lub dzierżawy majątku nieruchomego.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

15 W dniu 20 marca 1995 r. Salix, spółka zajmująca się wynajmem nieruchomości, zawarła „umowę leasingu nieruchomości" z Industrie- und Handelskammer Offenbach (izbą przemysłowo-handlową w Offenbach zwaną dalej „IHK") będącą instytucją prawa publicznego. W umowie tej zobowiązała się ona do udostępnienia IHK w 27-letnim okresie najmu, planowanego do wzniesienia budynku administracyjnego z podziemnym garażem.

16 W tym samym roku Salix ukończyła ten budynek i udostępniła go IHK. Ta ostatnia wykorzystywała część budynku dla swoich celów, zaś pozostałe powierzchnie biurowe podnajmowała długoterminowo podatnikom podatku od wartości dodanej. W odniesieniu do podziemnego garażu IHK również zachowała część miejsc parkingowych do własnego użytku, część podnajmowała długoterminowo najemcom powierzchni biurowej, zaś pozostałe udostępniła krótkoterminowo odpłatnie innym osobom.

17 Aby móc odliczyć podatek VAT naliczony w związku ze wzniesieniem budynku i dotyczący części nieruchomości podnajmowanej IHK, na podstawie art. 9 ust. 1 UStG Salix zrezygnowała z przewidzianego w art. 4 ust. 12 lit. a) UStG, zwolnienia z podatku od wartości dodanej swoich transakcji najmu. Uważała ona, że zrzeczenie to uprawniało ją do wspomnianego odliczenia, gdyż wynajmowała ona budynek na potrzeby przedsiębiorstwa innego przedsiębiorcy, a mianowicie IHK, które korzystało z niego w części do zawierania transakcji dających mu uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego.

18 Jednakże w ramach kontroli podatkowej przeprowadzonej w Salix kontroler odmówił uznania tego odliczenia dla części budynku podnajmowanej długoterminowo uzasadniając, że dokonując tego podnajmu IHK nie działała jako „przedsiębiorca" w rozumieniu art. 9 ust. 1 UStG.

19 W tym względzie kontroler wskazał, że z art. 2 ust. 3 zdanie pierwsze UStG wynika, że osoby prawne prawa publicznego mogą działać jako przedsiębiorcy jedynie w ramach „zakładu przemysłowego lub handlowego" w rozumieniu art. 1 ust 1 pkt 6 i art. 4 KStG.

20 Według kontrolera jedynie najem krótkoterminowy mógł zostać uznany za działalność w ramach „zakładu przemysłowego lub handlowego" w rozumieniu wspomnianych przepisów, podczas gdy najem długoterminowy, jako zwykły „zarząd majątkiem" nie wchodził w zakres wspomnianej działalności.

21 W konsekwencji Finanzamt wydał w dniu 20 kwietnia 2001 r. rektyfikującą decyzję o podatku VAT za rok 1995, w której odmówił uznania odliczenia przez Salix podatku VAT naliczonego w związku ze wzniesieniem budynku i dotyczącego części nieruchomości podnajmowanej IHK.

22 Organy finansowe właściwe dla opodatkowania IHK, nie podzieliły jednak zdania Finanzamt. Potwierdziły one przymiot przedsiębiorcy IHK w odniesieniu do jej działalności dotyczącej podnajmu, jak również zgodność z prawem zrzeczenia się przez IHK zwolnienia z podatku tej działalności.

23 W następstwie oddalenia wniesionego przez Salix odwołania od zmienionej decyzji podatkowej, wniosła ona skargę do Finanzgericht Düsseldorf (sąd do spraw podatkowych w Düsseldorfie).

24 Finanzgericht Düsseldorf uwzględnił skargę wniesioną przez Salix. Stwierdzając, że IHK nie dokonała transakcji długoterminowego podnajmu jako przedsiębiorca w rozumieniu niemieckiego prawa podatkowego, Finanzgericht Düsseldorf uznał, że IHK powinna jednakże być uważana za działającą w tym względzie jako podatnik a co za tym idzie jako „przedsiębiorca", stosownie do wykładni prawa krajowego w zgodzie z art. 4 ust. 5 akapit drugi i czwarty szóstej dyrektywy.

25 Zdaniem Finanzgericht Düsseldorf, pozbawiając IHK możliwości wyboru opodatkowania i w konsekwencji odliczenia naliczonego podatku VAT, odmowa uznania jej przymiotu przedsiębiorcy sytuowałaby ją w niekorzystnej pozycji w stosunku do jej prywatnych konkurentów na danych rynkach. To zaś mogłoby wywołać „znaczące zakłócenia konkurencji", którym ma zapobiegać art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.

26 W odwołaniu do Bundesfinanzhof Finanzamt wnosi o uchylenie wyroku Finanzgericht Düsseldorf oraz oddalenie skargi Salix. W uzasadnieniu odwołania Finanzamt podnosi, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż wspomniane pojęcie „znaczących zakłóceń konkurencji ma na celu wyłącznie ochronę sektora prywatnego gospodarki, a mianowicie prywatnych przedsiębiorstw będących podatnikami przed konkurencją

niebędących podatnikami instytucji prawa publicznego. W konsekwencji, zastosowanie tego przepisu na korzyść również instytucji prawa publicznego byłoby sprzeczne z jego celem.

27 W pierwszej kolejności Bundesfinanzhof skłania się ku stwierdzeniu, że państwa członkowskie mogą powoływać się na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit 4 szóstej dyrektywy, prawo do uznania za działalność władzy publicznej działalności instytucji prawa publicznego zwolnionych na podstawie art. 13 lub art. 28 tej dyrektywy, jedynie gdy przyjęto wyraźny przepis ustawowy w tym zakresie.

28 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że w odniesieniu do opodatkowania instytucji prawa publicznego wykonujących działalność polegającą na dzierżawie i najmie nieruchomości, w Niemczech nie przyjęto żadnego wyraźnego przepisu ustawowego. W postępowaniu przed sądem krajowym opodatkowanie wspomnianych instytucji, gdy dokonują one takich transakcji zależy wyłącznie od wykładni pojęcia „zarządu majątkiem". Pojecie to jednak nie jest obecne w stosownym ustawodawstwie a mianowicie ani w art. 2 ust 3 UStG ani w art. 1 ust. 1 pkt 6 KStG, ani w art. 4 KStG ani nawet w ustawowym upoważnieniu dla administracji.

29 W drugiej kolejności Bundesfinanzhof zastanawia się czy zastosowania art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy nie wyklucza w toczącym się przed nim postępowaniu okoliczność, że znaczące zakłócenia konkurencji w rozumieniu akapitu drugiego tego przepisu wystąpiłyby raczej na niekorzyść samego IHK, niż jednego z jej konkurentów prywatnych, jeżeli transakcje podnajmu długoterminowego uznane byłyby za niepodlegające opodatkowaniu.

30 Bundesfinanzhof uważa, bowiem że chociaż głównym celem art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy jest ochrona sektora prywatnego gospodarki przed nieopodatkowaną działalnością instytucji prawa publicznego nie wyklucza to, aby te instytucje mogły również korzystać z zastrzeżenia dotyczącego konkurencji przewidzianego w tym

przepisie. Sąd ten zwraca w tym względzie uwagę, że z brzmienia rzeczonego drugiego akapitu nie wynika jakiekolwiek ograniczenie tego zastrzeżenia, które wiązałoby się z wystąpieniem znaczących zakłóceń konkurencji, niezależnie od tego, u kogo te zakłócenia wystąpią. Bundesfinanzhof uważa jednak, że dla każdej z przeciwstawnych wykładni można znaleźć uzasadnienie w orzecznictwie Trybunału.

31 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1 Czy państwa członkowskie mogą „uznać" działalność krajowych, regionalnych i lokalnych organów władzy i innych instytucji prawa publicznego, które zwolnione są z podatku na podstawie art. 13 szóstej dyrektywy […], za działalność, którą podejmują jako władze publiczne zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit czwarty tej dyrektywy, jedynie wtedy, kiedy przyjmą wyraźne ustawowe regulacje w tym zakresie?

2 Czy „znaczące zakłócenie konkurencji" w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit czwarty w związku z akapitem drugim szóstej dyrektywy […] może zachodzić jedynie w sytuacji, gdy wykluczenie instytucji prawa publicznego z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść konkurujących podatników prywatnych, czy też także w sytuacji, gdy wykluczenie instytucji prawa publicznego z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść jej samej?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

32 W pierwszym pytaniu Bundesfinanzhof dąży do ustalenia czy państwa członkowskie mogą powoływać się na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapicie czwartym szóstej dyrektywy uprawnienie do uznania za działalność władzy publicznej działalności instytucji prawa publicznego zwolnionych na podstawie art. 13 lub art. 28 tej dyrektywy jedynie, gdy przyjęto wyraźny przepis ustawowy w tym względzie.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

33 Salix uważa, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż aby móc powołać się na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapicie czwartym szóstej dyrektywy uprawnienie, państwa członkowskie muszą przyjąć akty ustawodawcze wyraźnie określające to uprawnienie. Państwa członkowskie są bowiem zobowiązane przy dokonywaniu transpozycji dyrektyw wspólnotowych do wyboru wiążących instrumentów normatywnych prawa krajowego, celem ustanowienia precyzyjnych ram prawnych pozbawionych dwuznaczności i łatwo rozpoznawalnych dla wszystkich przedsiębiorców. Dodaje ona, że akty te mogą jednak zawierać przekazanie związanych z tym uprawnień wykonawczych administracji.

34 Rząd niemiecki ze swej strony uważa, że transpozycja art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy wymaga przyjęcia przepisu ustawowego, lecz nie musi on być koniecznie wyraźny. W odniesieniu bowiem do transpozycji uprawnienia przewidzianego we

wspomnianym przepisie wystarczającym jest, aby zamiar ustawodawcy mógł być jasno wywiedziony z przepisów ustawowych przy użyciu uznanych metod wykładni prawnej. Wbrew jednak temu co wskazuje sąd krajowy przepisy ustawowe służące transpozycji tego przepisu zostały przyjęte.

35 Irlandia wskazuje, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że państwa członkowskie przy transpozycji dyrektywy do ich krajowych porządków prawnych, powinny osiągnąć cele przewidziane przez tę dyrektywę mając jednocześnie swobodę wyboru odpowiedniej formy i środków dla osiągnięcia tego rezultatu. W sprawie przed sądem krajowym rząd ten ocenia, że niemieckie uregulowanie, dokonując jasnego rozróżnienia między zarządem majątkiem a transakcjami handlowymi, zapewnia wystarczająco pewną podstawę prawną stosowania art. 4 ust 5 akapit piąty szóstej dyrektywy, przez co brak wyraźnych przepisów nie ma tu znaczenia.

36 Komisja Wspólnot Europejskich jest zdania, że poszanowanie ogólnych zasad prawa wspólnotowego wymaga, aby transpozycja dyrektyw wspólnotowych dokonywała się przy użyciu jasnych, formalnych, mających bezpośrednią skuteczność względem obywateli, podlegających urzędowej publikacji, oraz niepodlegających zmianie z woli administracji przepisów prawa krajowego. W konsekwencji państwa członkowskie powinny przewidywać przepisy o charakterze ustawowym lub rozporządzeniowym. W postępowaniu przed sądem krajowym, wyraźny i ściśle zdefiniowany przepis ustawowy byłby tym bardziej potrzebny, że chodzi o określenie zakresu stosowania odstępstwa od zasady opodatkowania każdej osoby prowadzącej samodzielnie jedną z działalności gospodarczych wspomnianych w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy.

Ocena Trybunału

37 Tytułem wstępu należy zauważyć, że z art. 13 B lit. b) akapit pierwszy szóstej dyrektywy wynika, że działalności polegającej na wynajmie miejsc parkingowych nie ma pośród działalności zwolnionych. W konsekwencji działalność taka nie może zostać zrównana na mocy art. 4 ust. 5 akapit 4 szóstej dyrektywy z działalnością podejmowaną jako władza publiczna w rozumieniu akapitu pierwszego tego przepisu, w przypadku gdy sama w sobie nie spełnia ona tej przesłanki (zob. podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/98 Fazenda Pública, Rec. s. I 11435, pkt 44).

38 Należy jednak uściślić, że „najem nieruchomości" będący przedmiotem zwolnienia przewidzianego w art. 13 B lit. b) szóstej dyrektywy musi obejmować, poza najmem nieruchomości stanowiącej rzecz główną również najem pomieszczeń przynależnych. Ze zwolnienia zatem nie może być wykluczony wynajem miejsc parkingowych, gdy wynajem ten jest ściśle związany z wynajmem nieruchomości przeznaczonych do innego użytku jeżeli obydwa stanowią jednorodną transakcję gospodarczą. (wyrok z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie 173/88 Henriksen, Rec. s. 2763 pkt 14 i 15).

39 W postępowaniu przed sądem krajowym do tego sądu należy sprawdzenie w razie potrzeby i przy uwzględnieniu wszystkich istotnych okoliczności czy długoterminowy podnajem przez IHK części miejsc parkingowych długoterminowym najemcom powierzchni biurowych znajdujących się w tym samym budynku jest częścią jednorodnej transakcji gospodarczej w rozumieniu orzecznictwa wskazanego w poprzednim punkcie. Jeżeli bowiem nie ma to miejsca podnajem przez IHK miejsc parkingowych nie mógłby w żadnym wypadku zostać zrównany na mocy art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy z działalnością wykonywaną jako władza publiczna w rozumieniu pierwszego akapitu tego przepisu.

40 Jeżeli chodzi o odpowiedź na pytanie czy państwa członkowskie mogą powoływać się na przewidziane w art. 4. ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy uprawnienie, jedynie gdy uprzednio przyjęły wyraźny przepis ustawowy o tym znaczeniu, należy przypomnieć że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału transpozycja dyrektywy do prawa krajowego niekoniecznie wymaga formalnego i dosłownego przeniesienia jej przepisów do wyraźnej i szczególnej normy prawnej, a ogólny kontekst prawny może być wystarczający, o ile faktycznie zapewnia on pełne stosowanie dyrektywy w sposób wystarczająco jasny i ścisły (wyroki z dnia 28 lutego 1991 r. w sprawie C-131/88 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I 825, pkt 6, z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie C-49/00 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I 8575, pkt 21 i 22 oraz z dnia 28 kwietnia 2005 r. w sprawie C-410/03 Komisja przeciwko Włochom Zb.Orz. s. I 3507, pkt 60).

41 Szczególnie ważnym dla spełnienia wymogu pewności prawa jest, aby w przypadku gdy dyrektywa ma na celu nadanie praw jednostkom, beneficjenci mogli w pełni korzystać ze swoich praw i, w razie potrzeby, powoływać się na nie przed sądami krajowymi (zob. ww. wyroki w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 6, z dnia 15 listopada 2001 r. Komisja przeciwko Włochom pkt 21 i 22 oraz z dnia 28 kwietnia 2005 r. Komisja przeciwko Włochom pkt 60).

42 Każde państwo członkowskie ma bowiem obowiązek przyjąć taki sposób wykonania dyrektyw, który wyraźnie odpowiada wymogom jasności i pewności sytuacji prawnych, jakie narzuca prawodawca wspólnotowy w interesie zamieszkałych czy posiadających swoją siedzibę w państwach członkowskich zainteresowanych osób. W tym celu przepisy dyrektywy winny być wdrażane z niekwestionowaną mocą wiążącą, jak również z wymaganą specyficznością, precyzją i jasnością (wyrok z dnia 18 października 2001 r. w sprawie C-354/99 Komisja przeciwko Irlandii Rec. s. I-7657, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W szczególności zwykła praktyka administracyjna, która z natury może być dowolnie zmieniana przez administrację i nie jest odpowiednio znana, nie może być postrzegana

jako ważne wykonanie obowiązków wynikających z traktatu WE (zob. wyroki z dnia 7 marca 1996 r. w sprawie C-334/94, Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-1307 pkt 30, oraz z dnia 13 marce 1997 r. w sprawie C-197/96 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I 1489, pkt 14).

44 Chociaż to do sądu krajowego należy ocena czy warunki transpozycji przedstawione w pkt 40 i 43 niniejszego wyroku zostały spełnione w zawisłej przed nim sprawie, Trybunał może w celu udzielenia sądowi krajowemu przydatnej odpowiedzi, udzielić mu wszelkich wskazówek, które uzna za niezbędne (zob. w szczególności wyroki z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawie C-49/07 MOTOE, Zb.Orz. s. I-4863, pkt 30, oraz z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I-10921, pkt 33).

45 W niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że na mocy niemieckiego prawa podatkowego, możliwość wyboru opodatkowania, jaką ma IHK zależy wyłącznie od odpowiedzi na pytanie czy najem nieruchomości przez instytucje prawa publicznego jest uważany za działalność przedsiębiorcy wykonywaną w ramach zakładu przemysłowego lub handlowego czy za wchodzącą w zakres zwykłego zarządu majątkiem.

46 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika również, jak wskazano w pkt 28 niniejszego wyroku, że rozstrzygające pojęcie zarządu majątkiem nie jest obecne w stosownym ustawodawstwie a mianowicie ani w UStG ani w KStG, ani nawet w ustawowym upoważnieniu dla administracji.

47 W zakresie w jakim rząd niemiecki zwraca uwagę, że art. 14 AO zawiera pojecie zarządu majątkiem i odróżnia je od działalności przedsiębiorcy należy zauważyć jednak, że jak wynika to z postanowienia odsyłającego, sytuacje takie jak ta w postępowaniu przed sądem krajowym nie są objęte bezpośrednio zakresem stosowania art. 14.

48 Sąd krajowy z jednej strony bowiem uściślił, że rozróżnienie pomiędzy zarządem majątkiem a działalnością przedsiębiorcy nie jest obecne w mającym zastosowanie ustawodawstwie. Z drugiej strony wyraźnie wskazał on, że w zakresie w jakim rozróżnienie to jest jednak uznawane za mające zastosowanie w systemie podatku od osób prawnych twierdzenie owo wynika jedynie z wnioskowania, które ponadto znajduje podstawę częściowo w art. 14 AO a częściowo w art. 4 ust. 4 KStG.

49 Z postanowienia odsyłającego wynika wreszcie, że odmiennie niż Finanzamt, organ podatkowy właściwy do rozpoznania wniosku IHK zmierzającego do odliczenia naliczonego podatku VAT uznał, że długoterminowy najem jest również działalnością przedsiębiorcy, z którą ostatecznie wiąże się prawo do odliczenia. Należy wobec tego stwierdzić występowanie rozbieżnych praktyk administracyjnych.

50 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że w Niemczech nie przyjęto żadnego wyraźnego przepisu ustawowego w odniesieniu do opodatkowania instytucji prawa publicznego wykonujących działalność dzierżawy i najmu nieruchomości.

51 W tym względzie należy podkreślić, że art. 4 ust. 5 akapit 4 szóstej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mają prawo a nie obowiązek uznania działalności instytucji prawa publicznego za zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28 szóstej dyrektywy jako będącą działalnością władzy publicznej. W konsekwencji transpozycja tego przepisu do prawa krajowego nie jest obowiązkowa.

52 Wynika z tego, że w celu skorzystania z uprawnienia przewidzianego przez ten przepis, państwa członkowskie są zobowiązane dokonać wyboru powoływania się na to uprawnienie.

53 Należy także stwierdzić, że wspomniane uprawnienie zezwala państwom członkowskim na powoływanie się, w zakresie tej działalności, na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy odstępstwo od ogólnej zasady wyrażonej w art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, w świetle której każda działalność o charakterze gospodarczym zasadniczo podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

54 Jednakże, jako że art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy przewiduje odstępstwo od jednej z zasad ogólnych zawartych w tej dyrektywie, przepis ten należy interpretować w sposób ścisły.

55 W tych okolicznościach uznać należy, że aby mogły one powołać się na uprawnienie przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy, państwa członkowskie dokonać muszą szczególnego wyboru w tym zakresie. Muszą one przewidzieć, że określona działalność instytucji prawa publicznego zwolniona na podstawie art. 13 lub 28 szóstej dyrektywy będzie uznawana za działalność władzy publicznej.

56 W tym względzie należy uściślić, że państwa członkowskie mają prawo wyboru techniki legislacyjnej, która wydaje się im najbardziej właściwa. Mogą się one zatem na przykład ograniczyć do przeniesienia do prawa krajowego sformułowania zawartego w szóstej dyrektywie lub równoważnego wyrażenia, albo mogą ustanowić wykaz działalności instytucji prawa publicznego zwolnionych na podstawie art. 13 lub 28 szóstej dyrektywy jako działalność władzy publicznej (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 1989 r. w sprawach połączonych 231/87 i 129/88 Comune di Carpaneto Piacentino i in., Rec. s. 3233, pkt 18).

57 Organ władzy wykonawczej może zostać upoważniony przez przepis ustawowy do określenia działalności instytucji prawa publicznego zwolnionych na podstawie art. 13 lub 28 szóstej dyrektywy uznawanych za działalność władzy publicznej pod warunkiem, że jego decyzje wykonawcze mają bezwzględną moc wiążącą, odpowiadają wymogom szczegółowości, precyzji i jasności koniecznym dla zagwarantowania pewności sytuacji prawnych i mogą podlegać kontroli sądów krajowych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Fazenda Pública, pkt 35).

58 W związku z powyższym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że państwa członkowskie muszą przewidzieć wyraźny przepis, aby mogły powoływać się na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy prawo, według którego to określona działalność instytucji prawa publicznego zwolniona na podstawie art. 13 lub art. 28 tej dyrektywy będzie uznawana za działalność władzy publicznej.

W przedmiocie pytania drugiego

59 Swym drugim pytaniem Bundesfinanzhof dąży do ustalenia czy art. 4 ust. 5 akapit drugi należy interpretować w ten sposób, że instytucje prawa publicznego powinny być uważane za podatników w zakresie działalności, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nie tylko gdy wykluczenie ich z kategorii podatników na mocy akapitu pierwszego lub czwartego tego przepisu prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść ich konkurentów prywatnych, lecz także w sytuacji gdy prowadziłoby ono do takich zakłóceń na niekorzyść ich samych.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

60 Salix, rząd niemiecki oraz Komisja zwracają uwagę, że brzmienie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy odnosi się do „wszystkich znaczących zakłóceń konkurencji" niezależnie od tego, u kogo te zakłócenia wystąpią. Jednakże wykluczenie tych instytucji z kategorii podatników wyłączające ich uprawnienie do odliczenia naliczonego podatku VAT, mogłoby również prowadzić do zakłóceń konkurencji na niekorzyść wykluczonych instytucji. Gdy konkurencja jest zakłócana, czy to na korzyść instytucji prawa publicznego czy to ich konkurentów prywatnych powinno się uznać, że naruszona zostaje zasada neutralności podatkowej, będąca wyrazem zasady równego traktowania na gruncie podatku VAT. Taka interpretacja wynika z logiki ochrony konkurencji jako takiej bez uwzględnienia subiektywnej cechy indywidualnego podmiotu.

61 Irlandia zwraca natomiast uwagę, że nawet jeżeli brzmienie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy nie określa dokładniej pojęcia „znaczących zakłóceń konkurencji" to wspomniany art. 4 ust. 5 zmierza do wyłączenia instytucji prawa publicznego z zakresu szóstej dyrektywy. Zamiarem prawodawcy wspólnotowego nie mogło nigdy być umożliwienie instytucjom prawa publicznego powoływania się na ten wyjątek celem uzyskania statusu podmiotów podlegających opodatkowaniu w związku z ich działalnością. Ponadto taka interpretacja pozbawiałaby treści swobodę uznania przyznaną państwom członkowskim w akapicie czwartym tego przepisu, oraz byłaby sprzeczna z celem realizowanym przez akapit drugi tego samego przepisu, którym jest, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, ochrona konkurentów prywatnych przed działalnością instytucji prawa publicznego.

Ocena Trybunału

62 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że na mocy art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników podatku VAT w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami o charakterze gospodarczym, które zawierają jako władze publiczne oraz że na mocy akapitu czwartego tego samego przepisu, państwa członkowskie mogą uznać działalność tych instytucji, zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28 tej dyrektywy, za działalność, którą instytucje te podejmują jako władza publiczna.

63 Jednakże nawet gdy instytucje te wykonują taką działalność jako władza publiczna, zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit drugi, są uważane za podatników w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

64 Do sądu krajowego należy zatem ustalenie w pierwszej kolejności czy działalność IHK polegająca na wynajmie stanowi działalność podejmowaną przez instytucję prawa publicznego działającą jako władza publiczna w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy lub czwarty szóstej dyrektywy. Artykuł 4 ust. 5 akapit drugi znajduje zastosowanie jedynie w takim przypadku (zob. podobnie wyrok w ww. sprawie Fazenda Pública, pkt 43, oraz wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council i in. Zb.Orz. s. I-7203, pkt 30–32).

65 Po pierwsze należy przypomnieć, że stosownie do art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy instytucje prawa publicznego, jeżeli podejmują działalność i dokonują

transakcji są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji „w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji".

66 Brzmienie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy nie wskazuje zatem osób, których ochronę przed znaczącymi zakłóceniami konkurencji wywołanymi przez wykluczenie instytucji prawa publicznego z kategorii podatników, ma on na celu.

67 Po drugie należy przypomnieć, że art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy przewidując odstępstwo od wykluczenia instytucji prawa publicznego z kategorii podatników w związku z działalnością, jaką podejmują lub transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, zmierza do przywrócenia zasady ogólnej ustanowionej w art. 2 pkt 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, zgodnie z którą każdy rodzaj działalności mającej charakter gospodarczy jest co do zasady opodatkowany podatkiem VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Isle of Wight Council i in., pkt 38).

68 W konsekwencji art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy nie powinien być interpretowany w sposób ścisły (zob. ww. wyrok w sprawie Isle of Wight Council i in., pkt 60).

69 Po trzecie w odniesieniu do celów art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, do których nawiązuje w szczególności Irlania, nic nie wskazuje, aby przepis ten dążył do zapewnienia, że instytucje prawa członkowskiego mają ponosić konsekwencje znaczących zakłóceń konkurencji, jakie mogłoby spowodować wykluczenie ich, na mocy pierwszego lub czwartego akapitu wspomnianego przepisu, z kategorii podatników.

70 Po czwarte należy przypomnieć, że przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy prawo do odliczenia stanowi integralną część systemu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18, z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43, oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04, Kittel i Recolta Recykling Zb.Orz. s. I-6161, pkt 47).

71 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej — niezależnie od jej celu lub wyników — pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególności wyroki z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 24, z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. s. I-3123, pkt 70, oraz ww. wyrok w sprawie Kittel i Recolta Recykling pkt 48).

72 Wynika z tego, że prawo do odliczenia ma zasadniczo zastosowanie w całym łańcuchu dostaw towarów i usług świadczonych przez podatników, którzy jako tacy występują dla potrzeb gospodarczych innych podatników (zob. podobnie wyroki z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 52, oraz ww. wyrok w sprawie Kittel i Recolta Recycling pkt 45).

73 Nie można jednak wyłączyć, że wykluczenie z kategorii podatników instytucji prawa publicznego podejmującej pewną działalność i zawierającej pewne transakcje, które stoi na przeszkodzie wspomnianemu prawu do odliczenia podatku VAT może spowodować następstwa w łańcuchu dostaw towarów i usług świadczonych, na niekorzyść podatników działających w sektorze prywatnym.

74 Jak bowiem zauważono w pkt 17-21 niniejszego wyroku, w sprawie przed sądem krajowym wykluczenie IHK z kategorii podatników, przeszkodziło Salix, osobie prawnej prawa prywatnego, w skorzystaniu z prawa odliczenia naliczonego podatku VAT.

75 Z powyższego wynika, że art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy dotyczy również zakłóceń konkurencji na niekorzyść instytucji prawa publicznego.

76 W tych okolicznościach na drugie pytanie odpowiedzieć należy, że art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować tak, że instytucje prawa publicznego uważać należy za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne nie tylko, gdy wykluczenie ich z kategorii podatników na mocy akapitów pierwszego lub czwartego wspomnianego przepisu prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść ich konkurentów prywatnych, lecz również gdy prowadziłoby ono do takich zakłóceń na niekorzyść ich samych.

W przedmiocie kosztów

77 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Państwa członkowskie muszą przewidzieć wyraźny przepis, aby mogły powoływać się na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, uprawnienie, w świetle którego to określona działalność instytucji prawa publicznego zwolniona na podstawie art. 13 lub 28 tej dyrektywy będzie uznawana za działalność władz publicznych.**

2) **Artykuł 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że instytucje prawa publicznego uważać należy za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne nie tylko, gdy wykluczenie ich z kategorii podatników na podstawie akapitów pierwszego lub czwartego wspomnianego przepisu prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść ich konkurentów prywatnych, lecz również gdy prowadziłoby ono do takich zakłóceń na niekorzyść ich samych.**

Podpisy