ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 4. júna 2009 *

Vo veci C-102/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 20. decembra 2007 a doručený Súdnemu dvoru 5. marca 2008, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Düsseldorf-Süd

proti

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

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka a A. Arabadjiev (spravodajca),

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. januára 2009,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, v zastúpení: U. Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, a A. Cordewener, Rechtsanwalt,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan a M. MacGrath, splnomocnení zástupcovia, ako aj N. Travers, BL,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 5 druhého a štvrtého pododseku šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Düsseldorf-Süd (daňový úrad Düsseldorf-Süd, ďalej len „Finanzamt“) a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (ďalej len „Salix“), ktorý sa týka práva na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe v rámci výstavby budovy následne prenajatej orgánu riadiacemu sa verejným právom, ktorý ju čiastočne dáva do dlhodobého podnájmu tretím osobám — platiteľom DPH.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa znenia článku 2 šiestej smernice DPH podliehajú „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 Článok 4 ods. 5 šiestej smernice stanovuje:

„Štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Ak sa zúčastňujú takýchto činností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.

V každom prípade sa budú tieto orgány považovať za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v Prílohe D za predpokladu, že sa neuskutočnia v takom malom rozsahu, že sú zanedbateľné.

Členské štáty môžu považovať činnosti týchto orgánov, ktoré sú oslobodené od daní na základe článku 13 alebo 28, za činnosti, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány.“

5 Podľa článku 13 B písm. b) prvého pododseku šiestej smernice členské štáty oslobodia „prenajímanie nehnuteľného majetku s výnimkou… prenajímani[a]… priestorov na parkovanie vozidiel."

6 Článok 13 C tej istej smernice vyhradzuje členským štátom možnosť poskytnúť zdaniteľným osobám právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch, ak ide o prenájom a lízing nehnuteľností a tiež im umožňuje obmedziť rozsah práva na voľbu, ako aj určiť podrobnosti, keď sa môže toto právo uplatniť.

Vnútroštátna právna úprava

7 § 2 ods. 1 a 3 zákona o dani z obratu z roku 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565) v znení z roku 1995 (ďalej len „UStG") bol formulovaný takto:

„1. Za podnikateľa sa považuje osoba, ktorá samostatne vykonáva priemyselnú, obchodnú alebo podnikateľskú činnosť. Podnik zahŕňa všetky priemyselné, obchodné alebo podnikateľské činnosti podnikateľa. Za priemyselnú, obchodnú alebo podnikateľskú činnosť sa považuje akákoľvek sústavná činnosť vykonávaná na dosiahnutie príjmu, aj keď je vykonávaná bez úmyslu dosiahnuť zisk, alebo ak združenie osôb vykonáva činnosti iba vo vzťahu ku svojim členom.

…

3. Právnické osoby, ktoré sa spravujú verejným právom, vykonávajú priemyselnú, obchodnú alebo podnikateľskú činnosť len v rámci svojich obchodných alebo podnikateľských prevádzok (§ 1 ods. 1 bod 6 a § 4 Körperschaftsteuergesetz) a poľnohospodárskych alebo lesníckych prevádzok…“

8 § 4 ods. 12 písm. a) UStG stanovoval, že medzi obratmi uvedenými v § 1 ods. 1 bode 1 až 3 UStG sú oslobodené „prenájom a lízing nehnuteľností, na ktoré sa uplatňujú ustanovenia občianskeho práva týkajúce sa nehnuteľností a práva týkajúce sa výsad štátu súvisiacich s užívaním nehnuteľností a pozemkov“.

9 V súlade s § 9 ods. 1 UStG „podnikateľ môže zaobchádzať s plnením, ktoré je podľa § 4… bodu 12… oslobodené od dane, ako so zdaniteľným plnením, ak je uvedené plnenie vykonané v prospech iného podnikateľa a pre potreby jeho podniku“.

10 Podľa § 9 ods. 2 UStG je vzdanie sa oslobodenia od dane možné „iba v rozsahu, v akom príjemca plnenia používa, alebo zamýšľa používať uvedenú nehnuteľnosť výlučne na účely vykonávania plnení, ktoré nevylučujú odpočet dane na vstupe. Podnikateľovi prislúcha preukázať splnenie týchto podmienok“.

11 §1 ods. 1 bod 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, s. 637) v znení účinnom v roku 1995 (ďalej len „KStG“) stanovuje, že „priemyselné alebo obchodné prevádzky“ právnických osôb riadiacich sa verejným právom, ktoré sú riadené zo štátneho územia alebo majú sídlo na štátnom území, v celom rozsahu podliehajú dani z príjmu právnických osôb.

12 § 4 KStG stanovoval:

„1. Bez ohľadu na ustanovenia odseku 5 sú priemyselnými alebo obchodnými prevádzkami právnických osôb riadiacich sa verejným právom v zmysle § 1 ods. 1 bodu 6 všetky prevádzky, ktoré slúžia na výkon trvalej hospodárskej činnosti s cieľom dosiahnuť zisku, okrem poľnohospodárstva a lesníctva, a ktoré sa v rámci súhrnu činnosti právnickej osoby hospodársky odlišujú; úmysel dosiahnuť zisk a účasť na všeobecných hospodárskych vzťahoch sa nevyžadujú.

2. Priemyselná a obchodná prevádzka, ktorá je sama právnickou osobou riadiacou sa verejným právom, tiež v celom rozsahu podlieha dani ako zdaniteľná osoba.

…

4. Prenájom nehnuteľností zo strany takýchto prevádzok sa považuje za prislúchajúci priemyselným a obchodným prevádzkam.

5. Súčasťou priemyselných alebo obchodných prevádzok nie sú prevádzky, ktoré slúžia prevažne výkonu verejnej moci (správne prevádzky). Existencia zaväzovacej právomoci alebo monopolu nie je postačujúca pre kvalifikovanie prevádzky ako správnej prevádzky.“

13 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v režime dane z príjmu právnických osôb sa dlhodobý prenájom nehnuteľného majetku nepovažuje za činnosť, ktorá patrí medzi činnosti „priemyselnej alebo obchodnej prevádzky“. Toto posúdenie vyplýva podľa jedného názoru z právnej fikcie § 4 ods. 4 KStG a podľa iného názoru z § 14 daňového zákonníka z roku 1977 (Abgabenordnung 1977) v znení účinnom v roku 1995 (ďalej len „AO“).

14 § 14 AO uvádza, že „komerčným prevádzkovaním je nezávislá trvalá činnosť, ktorá umožňuje dosiahnuť zisk alebo iné hospodárske výhody a ktorá presahuje rámec správy majetku. Úmysel dosiahnuť zisk sa nevyžaduje. Spravidla ide o správu majetku, ak je majetok zhodnotený, napríklad ak je kapitálový majetok investovaný a vytvára úroky alebo ak je nehnuteľný majetok prenajatý alebo daný na lízing.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Dňa 20. marca 1995 Salix, spoločnosť zameriavajúca sa na prenájom nehnuteľného majetku, uzavrela s Industrie- und Handelskammer Offenbach (obchodnou a priemyselnou komorou Offenbach, ďalej len „IHK“), orgánom riadiacim sa verejným právom, „zmluvu o lízingu nehnuteľnosti“. Touto zmluvou sa Salix zaväzoval dať IHK k dispozícii na dobu 27 rokov administratívnu budovu s podzemnou garážou, ktorá mala byť postavená.

16 V tom istom roku Salix ukončil výstavbu predmetnej budovy a dal ju k dispozícii IHK. IHK časť kancelárií vyčlenila pre vlastné potreby a zvyšné kancelárie dala do dlhodobého podnájmu tretím zdaniteľným osobám podliehajúcim dani z obratu. Pokiaľ ide o podzemné garáže, IHK tiež vyčlenila časť parkovacích miest pre vlastné potreby, ďalšiu časť dala do dlhodobého podnájmu podnájomníkom kancelárskych priestorov a zostávajúcu časť krátkodobo a za odplatu poskytovala osobám bez akéhokoľvek vzťahu k predmetnej budove.

17 S cieľom odpočtu DPH zaplatenej na vstupe v rámci výstavby budovy a týkajúcej sa časti, ktorú IHK dala do podnájmu, Salix sa za uplatnenia § 9 ods. 1 UStG vzdal oslobodenia činností prenájmu uvedených v § 4 ods. 12 písm. a) UStG. Zastával názor, že toto vzdanie sa mu dávalo právo na predmetný odpočet, keďže prenajímal budovu pre potreby podniku iného podnikateľa, a to IHK, ktorá ju používala sčasti na plnenia zakladajúce právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe.

18 Pri príležitosti daňovej kontroly vykonanej u Salix však daňový kontrolór odmietol tento odpočet za časť budovy, ktorá bola daná do dlhodobého podnájmu, z dôvodu, že pri tomto podnájme IHK nekonala v postavení „podnikateľa“ v zmysle § 9 ods. 1 UStG.

19 V tej súvislosti daňový kontrolór poznamenal, že z § 2 ods. 3 prvej vety UStG vyplýva, že právnické osoby riadiace sa verejným právom môžu konať v postavení podnikateľa iba v rámci „priemyselnej alebo obchodnej prevádzky“, tak ako je definovaná v § 1 ods. 1 bode 6 a § 4 KStG.

20 Podľa daňového kontrolóra, keďže v zmysle uvedených ustanovení mohol byť za činnosť vykonávanú v rámci „priemyselnej alebo obchodnej prevádzky“ považovaný iba samotný krátkodobý prenájom, dlhodobý prenájom ako jednoduchá „správa majetku“ nepatrí pod uvedenú činnosť.

21 V dôsledku toho Finanzamt vydal 20. apríla 2001 zmenený daňový výmer DPH za rok 1995 zamietajúci odpočet DPH, ktorú Salix zaplatil na vstupe v rámci výstavby budovy a vzťahujúcej sa na časť budovy, ktorá bola daná do dlhodobého podnájmu zo strany IHK.

22 Daňové orgány príslušné pre zdaňovanie IHK však nezastávali rovnaký názor. Potvrdili, že IHK má postavenie podnikateľa pri všetkých svojich činnostiach podnájmu, ako aj platnosť jej vzdania sa oslobodenia od dane týkajúceho sa týchto činností.

23 V nadväznosti na zamietnutie námietky podanej proti zmenenému daňovému výmeru sa Salix obrátil na Finanzgericht Düsseldorf (Súd pre daňové spory Düsseldorf).

24 Finanzgericht Düsseldorf vyhovel žalobe podanej zo strany Salix. Hoci zastával názor, že IHK nevykonávala svoje činnosti dlhodobého podnájmu v postavení podnikateľa v zmysle nemeckého daňového práva, prijal záver, že IHK mala byť napriek tomu považovaná za takto konajúcu ako zdaniteľná osoba, čiže ako „podnikateľ", v zmysle výkladu vnútroštátneho práva v súlade s § 4 ods. 5 druhým a štvrtým pododsekom šiestej smernice.

25 Finanzgericht Düsseldorf zastával názor, že pokiaľ by IHK bola odoprená možnosť rozhodnúť sa v prospech podliehania dani, a v dôsledku toho odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, odmietnutie priznania jej postavenia podnikateľa by ju priviedlo v porovnaní s jej súkromnými konkurentmi na relevantnom trhu do nevýhodného postavenia. To by pritom mohlo vytvárať „výrazné narušenie hospodárskej súťaže", ktorému má predchádzať článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice.

26 Finanzamt podal opravný prostriedok pred Bundesfinanzhof, ktorým navrhuje zrušiť rozsudok Finanzgericht Düsseldorf a zamietnuť žalobu Salix. Na podporu svojho opravného prostriedku uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že predmetný pojem „výrazné narušenie hospodárskej súťaže" smeruje výlučne k ochrane súkromného sektoru hospodárstva, a to súkromných podnikov — zdaniteľných osôb, proti konkurencii orgánov riadiacich sa verejným právom, ktoré nie sú zdaniteľnými

osobami. V dôsledku toho by uplatňovanie tohto ustanovenia aj v prospech orgánov riadiacich sa verejným právom bolo v rozpore s cieľom tohto ustanovenia.

27 Po prvé Bundesfinanzhof tvrdí, že členské štáty môžu uplatňovať možnosť, uvedenú v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice, považovať činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom za činnosti orgánov verejnej moci oslobodené podľa článkov 13 a 28, iba ak je v tomto význame prijaté výslovné zákonné ustanovenie.

28 V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že pokiaľ ide o podliehanie orgánov riadiacich sa verejným právom dani a o prenájom nehnuteľností, v Nemecku nebolo prijaté žiadne výslovné zákonné ustanovenie. V konaní vo veci samej podliehanie týchto orgánov dani, ak vykonávajú takéto činnosti, závisí výlučne od výkladu pojmu „správa majetku“. Tento pojem sa pritom neuvádza v relevantnej legislatíve, a to ani v § 2 ods. 3 UStG, ani v § 1 ods. 1 bode 6 KStG, ani v § 4 KStG, ani v zákonnom splnomocnení, ktoré tieto ustanovenia udeľujú správnym orgánom.

29 Po druhé sa Bundesfinanzhof pýta, či uplatnenie článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice je v konaní vo veci samej vylúčené z dôvodu skutočnosti, že samotná IHK na rozdiel od niektorého z jej súkromných konkurentov môže utrpieť ujmu z dôvodu výrazného narušenia hospodárskej súťaže v zmysle druhého pododseku uvedeného ustanovenia, pokiaľ by jej činnosti dlhodobého podnájmu boli považované za nezdaniteľné.

30 Bundesfinanzhof zastáva názor, že hoci prvotným cieľom článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice je chrániť súkromný sektor hospodárstva voči nezdaniteľným činnostiam orgánov riadiacich sa verejným právom, nevylučuje to, aby výhrada hospodárskej súťaže uvedená v tomto ustanovení mohla byť takisto v prospech týchto

orgánov. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že žiadne obmedzenie tejto výhrady hospodárskej súťaže sa v znení predmetného druhého pododseku, ktorý sa týka vzniku výrazného narušenia hospodárskej súťaže, neuvádza a to bez ohľadu na to, kto by bol ich obeťou. Bundesfinanzhof zastáva názor, že každý z dvoch odporujúcich si výkladov môže nájsť oporu v judikatúre Súdneho dvora.

31 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môžu členské štáty za uplatnenia článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice… ‚považovať' činnosti štátnych orgánov, orgánov regionálnej a miestnej správy a iných orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodené od dane podľa článku 13 tej istej smernice za činnosti orgánov verejnej moci, len v tom prípade, keď je prijaté výslovné zákonné ustanovenie v tomto zmysle?

2. Predpokladá pojem ‚výrazné narušenie hospodárskej súťaže' v zmysle spojených ustanovení štvrtého a druhého pododseku článku 4 ods. 5 šiestej smernice… nevyhnutne, že nepodliehanie orgánu riadiaceho sa verejným právom dani by viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže v neprospech konkurujúcich súkromných zdaniteľných osôb, alebo pokrýva tiež hypotézu, za ktorej by nepodliehanie orgánu riadiaceho sa verejným právom dani vytváralo výrazné narušenie hospodárskej súťaže na jeho vlastnú ujmu?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

32 Svojou prvou otázkou sa Bundesfinanzhof pýta, či členské štáty môžu uplatňovať možnosť, uvedenú v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice, považovať za činnosti orgánov verejnej moci činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom, ktoré sú podľa článku 13 alebo 28 tejto smernice oslobodené od dane, iba ak je prijaté výslovné zákonné ustanovenie v tomto zmysle.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

33 Salix zastáva názor, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že s cieľom uplatňovania možnosti uvedenej v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice členské štáty musia prijať zákonné predpisy, ktoré sa výslovne týkajú tejto možnosti. Členské štáty sú povinné v rámci prebratia smerníc Spoločenstva zvoliť si záväzné normatívne nástroje vnútroštátneho práva s cieľom stanoviť presný zákonný rámec, jednoznačný a jasne pochopiteľný pre všetky podnikateľské subjekty. Dodáva, že tieto predpisy však môžu obsahovať postúpenie podriadených vykonávacích právomocí na správne orgány.

34 Nemecká vláda zastáva názor, že prebratie článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice si vyžaduje prijatie zákonného ustanovenia, ale že toto nemusí byť nevyhnutne výslovné. Pokiaľ ide o prebratie možnosti stanovenej v uvedenom

ustanovení, je postačujúce, aby úmysel zákonodarcu mohol byť jasne vydedukovaný zo zákonných ustanovení uplatniteľných prostredníctvom uznaných právnych metód výkladu. V rozpore s údajmi vnútroštátneho súdu zákonné ustanovenia na prebratie uvedeného ustanovenia boli prijaté.

35 Írsko uvádza, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ členské štáty preberajú smernicu do svojho vnútroštátneho právneho poriadku, musia dosiahnuť ciele stanovené touto smernicou, hoci majú voľnosť zvoliť si formu prostriedkov vhodných na dosiahnutie tohto cieľa. V konaní vo veci samej uvedená vláda zastáva názor, že nemecká právna úprava, ktorá jasne rozlišuje medzi správou majetku a komerčnými činnosťami, poskytuje dostatočne spoľahlivý právny základ na uplatnenie článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice, z čoho vyplýva, že absencia výslovných ustanovení je irelevantná.

36 Komisia Európskych spoločenstiev zastáva názor, že rešpektovanie všeobecných zásad práva Spoločenstva si vyžaduje, aby prebratie smerníc Spoločenstva bolo vykonávané prostredníctvom jasných, formálnych ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré majú priamy účinok vo vzťahu k občanom, ktoré musia byť predmetom oficiálneho uverejnenia a nemôžu byť zmenené podľa ľubovôle správnych orgánov. V dôsledku toho musia členské štáty zaviesť legislatívne alebo správne ustanovenia. V konaní vo veci samej sa výslovné a určité ustanovenie ukazuje o to viac potrebné, že ide o určenie pôsobnosti výnimky zo zásady, že každá osoba vykonávajúca nezávisle niektorú z podnikateľských činností uvedených v článku 4 ods. 2 šiestej smernice podlieha dani.

Posúdenie Súdnym dvorom

37 Na úvod treba poznamenať, že z článku 13 B písm. b) prvého pododseku šiestej smernice vyplýva, že činnosť prenájmu priestorov na parkovanie vozidiel sa neuvádza medzi činnosťami oslobodenými od dane. V dôsledku toho takáto činnosť nemôže byť podľa článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice stotožňovaná s činnosťou vykonávanou v postavení orgánu verejnej moci v zmysle prvého pododseku tohto ustanovenia v prípade, ak samotná táto činnosť nezodpovedá tejto podmienke (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. decembra 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Zb. s. I-11435, bod 44).

38 Je však potrebné upresniť, že pojem „prenájom nehnuteľného majetku“, ktorý je predmetom oslobodenia uvádzaného článkom 13 B písm. b) šiestej smernice nevyhnutne zahŕňa okrem prenájmu majetku, ktorý predstavuje hlavný predmet toho prenájmu, tiež prenájom všetkého majetku — príslušenstva, ktoré k nemu prislúcha. Preto nemôže byť vylúčené takto uvedené oslobodenie od dane pre prenájom priestorov na parkovanie vozidiel, pokiaľ je tento prenájom úzko spojený s prenájmom budovy určenej na iné používanie, v tom zmysle, že oba prenájmy vytvárajú jedno hospodárske plnenie (rozsudok z 13. júla 1989, Henriksen, 173/88, Zb. s. 2763, body 14 a 15).

39 V konaní vo veci samej vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby prípadne so zohľadnením všetkých relevantných okolností overil, či dlhodobý podnájom časti priestorov na podzemné parkovanie vozidiel zo strany IHK pre dlhodobých nájomcov kancelárií nachádzajúcich sa v tej istej budove je súčasťou jediného hospodárskeho plnenia v zmysle judikatúry uvedenej v predchádzajúcom bode. Ak by nešlo o taký prípad, podnájom priestorov na parkovanie vozidiel zo strany IHK by v žiadnom prípade nemohol byť podľa článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice stotožňovaný s činnosťou vykonávanou v postavení orgánu verejnej moci v zmysle prvého pododseku tohto ustanovenia.

40 Pokiaľ ide otázku, či členské štáty môžu uplatňovať možnosť stanovenú v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice, iba ak predtým prijali výslovné zákonné ustanovenie v tomto zmysle, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora prebratie smernice do vnútroštátneho práva si nevyžaduje nevyhnutne formálne a doslovné prebratie jej ustanovení do výslovnej a špecifickej právnej normy a môže sa uspokojiť so všeobecným právnym kontextom, pokiaľ tento skutočne zabezpečí plné uplatnenie smernice dostatočne jasným a presným spôsobom (rozsudky z 28. februára 1991, Komisia/Nemecko, C-131/88, Zb. s. I-825, bod 6; z 15. novembra 2001, Komisia/Taliansko, C-49/00, Zb. s. I-8575, bod 21, ako aj z 28. apríla 2005, Komisia/Taliansko, C-410/03, Zb. s. I-3507, bod 60).

41 Na účely splnenia požiadavky právnej istoty je mimoriadne dôležité, aby v prípade, keď táto smernica smeruje k vytváraniu práv pre jednotlivcov, boli nositelia týchto práv schopní rozpoznať všetky svoje práva a mohli ich prípadne uplatňovať pred vnútroštátnymi súdmi (pozri už citované rozsudky Komisia/Nemecko, bod 6; z 15. novembra 2001, Komisia/Taliansko, body 21 a 22, ako aj z 28. apríla 2005, Komisia/Taliansko, bod 60).

42 Každý členský štát je povinný vykonávať ustanovenia smernice spôsobom plne zodpovedajúcim potrebám jasnosti a určitosti právnych situácií uložených zákonodarcom Spoločenstva v záujme dotknutých osôb usadených v členských štátoch. Na tento účel musia byť ustanovenia smernice vykonané tak, aby bola ich záväznosť nespochybniteľná a aby sa zachovala ich konkrétnosť, presnosť a jasnosť (pozri rozsudok z 18. októbra 2001, Komisia/Írsko, C-354/99, Zb. s. I-7657, bod 27 a citovaná judikatúra).

43 Konkrétne samotná správna prax, ktorú môžu správne orgány zmeniť podľa vlastného uváženia a ktorá nie je adekvátne známa, sa nemôže považovať za platný výkon

povinností podľa Zmluvy ES (pozri rozsudky zo 7. marca 1996, Komisia/Francúzsko, C-334/94, Zb. s. I-1307, bod 30, a z 13. marca 1997, Komisia/Francúzsko, C-197/96, Zb. s. I-1489, bod 14).

44 Hoci posudzovať, či sú splnené podmienky prebratia uvedené v bodoch 40 až 43 tohto rozsudku, prislúcha vnútroštátnemu súdu, Súdny dvor mu však s cieľom poskytnutia užitočnej odpovede môže dať všetky informácie, ktoré považuje za nevyhnutné (pozri najmä rozsudky z 1. júla 2008, MOTOE, C-49/07, Zb. s. I-4863, bod 30, a z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, Zb. s. I-10921, bod 33).

45 V prejednávanom prípade z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa nemeckého daňového práva závisí možnosť IHK rozhodnúť sa pre podliehanie dani výlučne od otázky, či prenájom nehnuteľností orgánom riadiacim sa verejným právom je považovaný za podnikateľskú činnosť vykonávanú v rámci priemyselnej alebo obchodnej prevádzky, alebo za činnosť, ktorá patrí do jednoduchej správy majetku.

46 V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež vyplýva, ako bolo poznamenané v bode 28 tohto rozsudku, že rozhodujúci pojem správy majetku sa v relevantnej legislatíve, a teda ani v UStG, ani v KStG, ani v zákonnom splnomocnení, ktoré tieto ustanovenia udeľujú správnym orgánom, neuvádza.

47 V rozsahu, v akom nemecká vláda poznamenáva, že § 14 AO stanovuje pojem správy majetku a odlišuje ju od podnikateľských činností, je potrebné uviesť, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že situácia, akou je situácia v konaní vo veci samej, nepatrí priamo do pôsobnosti tohto § 14.

48 Vnútroštátny súd na jednej strane upresnil, že rozlišovanie medzi správou majetku a podnikateľskými činnosťami sa v relevantnej legislatíve neuvádza. Na druhej strane vnútroštátny súd výslovne uviedol, že v rozsahu, v akom sa toto rozlišovanie považuje za uplatniteľné v režime dane z príjmov právnických osôb, toto posúdenie vyplýva iba z dedukcie, ktorá nachádza svoj základ sčasti v § 14 AO a sčasti v § 4 ods. 4 KStG.

49 Nakoniec z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že na rozdiel od Finanzamt zastávali daňové orgány príslušné pre rozhodovanie o žiadosti IHK smerujúcej k odpočtu DPH zaplatenej na vstupe názor, že dlhodobý prenájom je rovnako podnikateľskou činnosťou, ktorá v konečnom dôsledku dáva právo na odpočet. Je teda nutné konštatovať, že existuje rozchádzajúca sa správna prax.

50 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania navyše vyplýva, že pokiaľ ide o podliehanie orgánov riadiacich sa verejným právom, ktoré vykonávajú činnosti prenájmu a lízingu nehnuteľností, dani, v Nemecku nebolo prijaté žiadne výslovné ustanovenie.

51 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že článok 4 ods. 5 štvrtý pododsek šiestej smernice stanovuje, že členské štáty majú možnosť a nie povinnosť považovať činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom, ktoré sú oslobodené od daní na základe článku 13 alebo 28 šiestej smernice, za činnosti, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci. V dôsledku toho prebratie tohto ustanovenia do vnútroštátneho práva nie je povinné.

52 Z toho vyplýva, že členské štáty na to, aby mohli uplatniť možnosť uvedenú týmto ustanovením, musia v tomto smere vykonať voľbu.

53 Musí byť tiež poznamenané, že uvedená možnosť umožňuje členským štátom uplatňovať na tieto činnosti výnimku stanovenú článkom 4 ods. 5 prvým pododsekom šiestej smernice zo všeobecného pravidla uvedeného v článku 2 bode 1 a článku 4 ods. 1 a 2 tejto smernice, podľa ktorého v zásade každá hospodárska činnosť podlieha DPH.

54 Keďže článok 4 ods. 5 štvrtý pododsek šiestej smernice stanovuje výnimku z jednej zo všeobecných zásad stanovených touto smernicou, toto ustanovenie je potrebné vykladať reštriktívne.

55 Za týchto okolností je potrebné konštatovať, že s cieľom uplatňovať možnosť uvedenú v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice musia členské štáty vykonať v tomto smere špecifickú voľbu. Musia teda stanoviť, že určité činnosti organov riadiacich sa verejným právom oslobodené podľa článkov 13 a 28 šiestej smernice sa považujú za činnosti orgánu verejnej moci.

56 V tejto súvislosti je potrebné upresniť, že členské štáty majú možnosť zvoliť si normatívnu techniku, ktorá sa im zdá byť najvhodnejšia. Môžu sa tak napríklad obmedziť na prebratie formulácie použitej v šiestej smernici alebo výrazu, ktorý je jej rovnocenný, do vnútroštátneho právneho poriadku, alebo zostaviť zoznam činností orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodených od dane podľa článkov 13 alebo 28 šiestej smernice, ktoré sa považujú za činnosti orgánu verejnej moci (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a i., 231/87 a 129/88, Zb. s. 3233, bod 18).

57 Výkonný orgán môže byť zákonným ustanovením splnomocnený na spresnenie činností orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodených od dane podľa článkov 13 a 28 šiestej smernice, ktoré sa považujú za činnosti orgánu verejnej moci, pod podmienkou, že tieto vykonávacie rozhodnutia majú nespochybniteľnú záväznú silu, zodpovedajú požiadavkám konkrétnosti, presnosti, ako aj jasnosti, vyžadovaným s cieľom zaručiť istotu právnych situácií a môžu podliehať preskúmaniu vnútroštátnymi súdmi (pozri analogicky rozsudok Fazenda Pública, už citovaný, bod 35).

58 Vzhľadom na vyššie uvedené je na prvú otázku potrebné odpovedať tak, že členské štáty musia prijať výslovné ustanovenie na to, aby mohli uplatňovať možnosť stanovenú v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice, podľa ktorej sa určité činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodené od dane podľa článkov 13 alebo 28 tejto smernice považujú za činnosti orgánu verejnej moci.

O druhej otázke

59 Svojou druhou otázkou sa Bundesfinanzhof v podstate pýta, či sa článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice má vykladať tak, že orgány riadiace sa verejným právom musia byť považované za zdaniteľné osoby pri činnostiach alebo plneniach, ktoré vykonávajú ako orgány verejnej moci, nielen ak by ich nepodliehanie dani v zmysle prvého alebo štvrtého pododseku uvedeného ustanovenia viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ujmu ich súkromných konkurentov, ale tiež, ak by viedlo k takémuto výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ich vlastnú ujmu.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

60 Salix, nemecká vláda a Komisia poznamenávajú, že znenie článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice uvádza bez rozlíšenia všetky „výrazné narušenia hospodárskej súťaže“, bez ohľadu na to, kto bol ich obeť. Nepodliehanie týchto orgánov dani, ktoré ich vylučuje z práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, by tiež mohlo viesť k narušeniu hospodárskej súťaže na ujmu nezdaniteľnej osoby. Preto ak je hospodárska súťaž narušená, či už v prospech orgánov riadiacich sa verejným právom alebo v prospech ich súkromných konkurentov, je potrebné konštatovať, že zásada daňovej neutrality, ktorá je v oblasti DPH vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania, je porušená. Takýto výklad zapadá do logiky ochrany hospodárskej súťaže ako takej, bez zohľadnenia osobného postavenia predmetného individuálneho subjektu.

61 Naopak Írsko uvádza, že hoci znenie článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice nešpecifikuje pojem „výrazné narušenie hospodárskej súťaže“, uvedený článok 4 ods. 5 smeruje k vylúčeniu orgánov riadiacich sa verejným právom z pôsobnosti šiestej smernice. Úmyslom zákonodarcu Spoločenstva nikdy nebolo umožniť orgánom riadiacim sa verejným právom, aby sa samy dovolávali tejto výnimky s cieľom získať pre svoje činnosti postavenie zdaniteľných podnikateľov. Okrem toho takýto výklad by zbavil právomoc posúdenia priznanú členským štátom štvrtým pododsekom uvedeného ustanovenia jej podstaty a navyše by bol v rozpore s cieľom, ktorý sleduje druhý pododsek toho istého ustanovenia, ktorým je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora cieľ ochrany súkromných konkurentov v činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom.

Posúdenie Súdnym dvorom

62 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice sa orgány riadiace sa verejným právom nepovažujú za zdaniteľné osoby na účely DPH vzhľadom na činnosti alebo hospodárske plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci a ktoré podľa štvrtého pododseku toho istého ustanovenia členské štáty môžu považovať za činnosti orgánov verejnej moci, činnosti ktorých sú oslobodené od dane podľa článkov 13 alebo 28 uvedenej smernice.

63 Predsa však, ak aj tieto orgány vykonávajú takéto činnosti v ich postavení orgánov verejnej moci, musia byť považované za zdaniteľné osoby v súlade s článkom 4 ods. 5 druhým pododsekom v rozsahu, v akom by ich nepodliehanie dani viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže.

64 Vnútroštátnemu súdu teda v prvom rade prislúcha určiť, či činnosť prenájmu IHK predstavuje činnosť vykonávanú orgánom riadiacim sa verejným právom, ktorý koná ako orgán verejnej moci v zmysle článku 4 ods. 5 prvého alebo štvrtého pododseku šiestej smernice. Iba v prípade, ak je to tak, uplatní sa článok 4 ods. 5 druhý pododsek (pozri v tomto zmysle rozsudky Fazenda Pública, už citovaný, bod 43, a zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i., C-288/07, Zb. s. I-7203, body 30 až 32).

65 Po prvé treba pripomenúť, že podľa znenia článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice orgány riadiace sa verejným právom, pokiaľ vykonávajú činnosti alebo plnenia

ako orgány verejnej moci, sa musia v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami považovať za zdaniteľné osoby, „keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže“.

66 Znenie článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice teda nespresňuje osoby, ktoré má v úmysle chrániť pred týmto výrazným narušením hospodárskej súťaže spôsobeným nepodliehaním orgánov riadiacich sa verejným právom dani.

67 Po druhé treba pripomenúť, že článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice, ktorý stanovuje výnimku z nepodliehania týchto orgánov riadiacich sa verejným právom dani za činnosti alebo plnenia, ktoré vykonávajú ako orgány verejnej moci, smeruje k znovunastoleniu všeobecnej zásady uvedenej v článku 2 bode 1 a článku 4 ods. 1 a 2 tejto smernice, podľa ktorej každá činnosť hospodárskej povahy v zásade podlieha DPH (pozri rozsudok Isle of Wight Council a i., už citovaný, bod 38).

68 V dôsledku toho článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice nemôže byť vykladaný reštriktívne (pozri rozsudok Isle of Wight Council a i., už citovaný, bod 60).

69 Po tretie, pokiaľ ide o ciele článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice, na ktoré odkazuje najmä Írsko, nič nenaznačuje, že by toto ustanovenie malo za cieľ zabezpečiť, aby orgány riadiace sa verejným právom znášali dôsledky výrazných narušení hospodárskej súťaže, ktoré by podľa prvého alebo štvrtého pododseku uvedeného ustanovenia mohlo spôsobiť ich nepodliehanie dani.

70 Po štvrté treba pripomenúť, že právo na odpočet uvedené v článku 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne pre všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18; z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43, ako aj zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 47).

71 Režim odpočtov má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24; z 21. apríla 2005, HE, C-25/03, Zb. s. I-3123, bod 70, ako aj Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 48).

72 Z toho vyplýva, že právo na odpočet sa v zásade uplatňuje v celom reťazci dodávania tovarov a poskytovania služieb vykonávaných zdaniteľnými osobami, ktoré ako také konajú pre potreby hospodárskych činností iných zdaniteľných osôb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 52, ako aj Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 45).

73 Nemožno pritom vylúčiť, že nepodliehanie dani orgánu riadiaceho sa verejným právom vykonávajúceho určité činnosti a plnenia, ktoré bráni uvedenému právu na odpočet DPH, by mohlo spôsobovať narušenia fungovania reťazca dodávania tovarov a poskytovania služieb, na ujmu zdaniteľných osôb pôsobiacich v súkromnom sektore.

74 V konaní vo veci samej, ako bolo poznamenané v bodoch 17 až 21 tohto rozsudku, nepodliehanie IHK dani bráni, aby Salix, právnická osoba zriadená podľa súkromného práva, využívala právo odpočtu DPH zaplatenej na vstupe.

75 Z vyššie uvedeného vyplýva, že článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice sa týka tiež narušení hospodárskej súťaže na ujmu orgánov riadiacich sa verejným právom.

76 Za týchto okolností treba na druhú otázku odpovedať, že článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať tak, že orgány riadiace sa verejným právom musia byť považované za zdaniteľné osoby pri činnostiach alebo plneniach, ktoré vykonávajú ako orgány verejnej moci, nielen ak by ich nepodliehanie dani v zmysle prvého alebo štvrtého pododseku uvedeného ustanovenia viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ujmu ich súkromných konkurentov, ale tiež, ak by viedlo k takémuto výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ich vlastnú ujmu.

O trovách

77 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Členské štáty musia prijať výslovné ustanovenie na to, aby mohli uplatňovať možnosť stanovenú v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, podľa ktorej sa určité činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodené od dane podľa článkov 13 alebo 28 tejto smernice považujú za činnosti orgánu verejnej moci.**

2. **Článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice 77/388 sa má vykladať tak, že orgány riadiace sa verejným právom musia byť považované za zdaniteľné osoby pri činnostiach alebo plneniach, ktoré vykonávajú ako orgány verejnej moci, nielen ak by ich nepodliehanie dani v zmysle prvého alebo štvrtého pododseku uvedeného ustanovenia viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ujmu ich súkromných konkurentov, ale tiež, ak by viedlo k takémuto výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ich vlastnú ujmu.**

Podpisy