SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 4. junija 2009 *

V zadevi C-102/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 20. decembra 2007, ki je prispela na Sodišče 5. marca 2008, v postopku

**Finanzamt Düsseldorf-Süd**

proti

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

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka in A. Arabadjiev (poročevalec), sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,
sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. januarja 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG U. Prinz, revizor/davčni svetovalec, in A. Cordewener, odvetnik,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za Irsko D. O'Hagan in M. MacGrath, zastopnika, ter N. Travers, BL,

– za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(5), drugi in četrti pododstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Düsseldorf-Süd (davčna uprava Düsseldorf-Süd, v nadaljevanju: Finanzamt) in družbo SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG (v nadaljevanju: Salix) glede pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačanega kot vstopni davek pri gradnji stavbe, ki je bila nato dana v najem osebi javnega prava, ki je dala njen del v dolgoročni podnajem tretjim osebam, zavezancem za plačilo DDV.

**Pravni okvir**

*Skupnostna ureditev*

3 Na podlagi člena 2 Šeste direktive je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 Člen 4(5) Šeste direktive določa:

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se ti organi štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge D, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

Države članice lahko štejejo dejavnosti teh organov, ki so oproščene po členu 13 ali 28, za dejavnosti, ki jih opravljajo kot organi oblasti.“

5 Države članice v skladu s členom 13(B)(b), točka 2, Šeste direktive oprostijo „lizing ali dajanje v najem nepremičnin, razen: […] dajanja v najem garaž in površin za parkiranje vozil“.

6 Člen 13(C) te direktive določa, da lahko države članice pri dajanju nepremičnin v najem in lizing dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire glede obdavčitve, in jim omogoča omejitev obsega te pravice do izbire in podrobno določitev pogojev za njeno uporabo.

*Nacionalna ureditev*

7 Člen 2(1) in (3) nemškega zakona o prometnem davku iz leta 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, str. 565) v različici, ki je veljala leta 1995 (v nadaljevanju: UStG), je določal:

„1. Podjetnik je oseba, ki neodvisno opravlja obrtno, gospodarsko ali poklicno dejavnost. Podjetje zajema vse obrtne, gospodarske ali poklicne dejavnosti podjetnika. Za obrtno, gospodarsko ali poklicno dejavnost se šteje vsaka trajna dejavnost, ki se izvaja zaradi pridobivanja dohodkov, tudi če ni namenjena ustvarjanju dobička ali če skupina oseb svoje dejavnosti opravlja le v zvezi s svojimi člani.

[…]

3. Pravne osebe javnega prava opravljajo obrtne, gospodarske ali poklicne dejavnosti samo v okviru svojih obrtnih ali gospodarskih ustanov (člena 1(1), točka 6, in 4 Körperschaftsteuergesetz) in svojih kmetijskih ali gozdarskih podjetij […].“

8 Člen 4(12)(a) UStG je določal, da je od prometa iz člena 1(1), točke od 1 do 3, UStG oproščeno „dajanje v najem in zakup nepremičnin, pravice, za katere veljajo predpisi civilnega prava v zvezi z nepremičninami, in pravice v zvezi s posebno pravico države za uporabo nepremičnin in zemljišč“.

9 Člen 9(1) UStG je določal, da „lahko podjetnik transakcijo, ki je na podlagi člena 4, […] točke 12 […] oproščena davka, obravnava kot obdavčljivo, kadar je navedena transakcija izvedena v korist drugega podjetnika in za podjetje tega podjetnika“.

10 Člen 9(2) UStG je določal, da je odpoved oprostitvi dovoljena „le, če upravičenec do oprostitve uporablja navedeno nepremičnino ali jo namerava uporabljati izključno za opravljanje nalog, pri katerih ni izključen odbitek vstopnega davka. Izpolnjevanje teh pogojev dokaže podjetnik.“

11 Člen 1(1), točka 6, nemškega zakona o davku na dohodek pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, str. 637) v različici, ki je veljala leta 1995 (v nadaljevanju: KStG), je določal, da so „obrtne in gospodarske ustanove“ pravnih oseb javnega prava, katerih uprava ali sedež je na nacionalnem ozemlju, v celoti zavezanke za plačilo davka od dohodka pravnih oseb.

12 Člen 4 KStG je določal:

„1. V skladu z odstavkom 5 so obrtne in gospodarske ustanove pravnih oseb javnega prava v smislu člena 1(1), točka 6, vse ustanove za opravljanje trajne gospodarske dejavnosti z namenom pridobivanja dohodkov – razen kmetijstva in gozdarstva – ki v gospodarskem smislu izstopajo od celotne dejavnosti pravne osebe; namen ustvarjanja koristi in udeležba v splošnem gospodarskem prometu se ne zahtevata.

2. Obrtna in gospodarska ustanova, ki je sama pravna oseba javnega prava, je tudi v celoti zavezana plačevati ta davek.

[…]

4. Šteje se, da v okvir dajanja takšne ustanove v najem spadata tudi obrtna in gospodarska ustanova.

5. Obrtne in gospodarske ustanove niso ustanove, ki so večinoma namenjene izvajanju javne oblasti (upravne ustanove). Pravica do uporabe prisile ali monopol ne zadostujeta za opredelitev upravne ustanove.“

13 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da se v okviru ureditve davka od dohodka pravnih oseb šteje, da dolgoročni najem nepremičnega premoženja ne spada med dejavnosti „obrtne ali gospodarske ustanove“. Ta ugotovitev naj bi bila posledica, po eni strani, pravne fikcije iz člena 4(4) KStG in, po drugi strani, člena 14 nemškega davčnega zakonika iz leta 1977 (Abgabenordnung 1977) v različici, ki je veljala leta 1995 (v nadaljevanju: AO).

14 Člen 14 AO je določal, da je „gospodarsko izkoriščanje […] neodvisna trajna dejavnost, ki omogoča pridobivanje donosov ali drugih ekonomskih koristi in presega samo upravljanje premoženja. Namen ustvarjanja dobička se ne zahteva. Na splošno gre za upravljanje premoženja, kadar se premoženje izkorišča, na primer, kadar je kapitalsko premoženje investirano in se obrestuje ali kadar je nepremično premoženje dano v najem ali zakup.“

**Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

15 Družba za dajanje nepremičnin v najem Salix je 20. marca 1995 sklenila „pogodbo o najemu nepremičnine“ z Industrie- und Handelskammer Offenbach (obrtno-gospodarska zbornica Offenbach, v nadaljevanju: IHK), osebo javnega prava. Družba Salix se je s to pogodbo zavezala, da bo IHK za obdobje 27 let dala v najem upravno stavbo v gradnji s podzemno garažo.

16 Družba Salix je navedeno stavbo tistega leta dokončala in jo dala na razpolago IHK. Del pisarn je ta namenila za svojo uporabo, preostale pa je dala v dolgoročni podnajem tretjim osebam, zavezancem za plačilo prometnega davka. Tudi v podzemni garaži je IHK del parkirnih mest obdržala za svoje potrebe, drugi del je dala v dolgoročni podnajem najemnikom pisarn, preostala parkirna mesta pa je dala kratkoročno in odplačno na razpolago zunanjim osebam.

17 Zaradi možnosti odbitka DDV, ki je bil pri gradnji stavbe plačan kot vstopni davek in se nanaša na del nepremičnine, ki jo je IHK dala v podnajem, se je družba Salix v skladu s členom 9(1) UStG odpovedala oprostitvi davka na transakcije najema, določeni v členu 4(12)(a) UStG. Menila je, da je zaradi te odpovedi upravičena do navedenega odbitka, saj je stavbo dajala v najem drugemu podjetniku za njegovo podjetje, in sicer IHK, ki je stavbo delno uporabljala v zvezi s transakcijami, pri katerih je mogoč odbitek vstopnega davka.

18 Toda davčni inšpektor je družbi Salix ob davčnem pregledu zavrnil ta odbitek za del stavbe v dolgoročnem podnajemu, ker naj IHK med izvrševanjem tega podnajema ne bi delovala kot „podjetnik“ v smislu člena 9(1) UStG.

19 Davčni inšpektor je glede tega poudaril, da je iz člena 2(3), prva poved, UStG razvidno, da lahko pravne osebe javnega prava delujejo kot podjetniki zgolj v okviru obrtne ali gospodarske ustanove, kot je opredeljena v členih 1(1), točka 6, in (4) KStG.

20 Po mnenju davčnega inšpektorja se torej za dejavnost v okviru „obrtne ali gospodarske ustanove“ v smislu navedenih določb lahko šteje zgolj kratkoročno dajanje v najem, dajanje v dolgoročni najem pa kot zgolj „upravljanje premoženja“ ne spada v navedeno dejavnost.

21 Finanzamt je zato 20. aprila 2001 izdala odločbo o popravku odmere DDV za leto 1995, s katero je zavrnila odbitek DDV, ki ga je družba Salix plačala kot vstopni davek pri gradnji stavbe in se nanaša na del nepremičnine, ki ga je IHK dala v dolgoročni podnajem.

22 Vendar se davčni organi, pristojni za odmero davka IHK, s tem niso strinjali. Potrdili so, da je IHK pri vseh svojih dejavnostih dajanja v podnajem delovala kot podjetnik in da je njena odpoved oprostitvi davka na njene dejavnosti veljavna.

23 Družba Salix je po zavrnitvi pritožbe, ki jo je vložila zoper odločbo o popravku odmere davka, sprožila postopek pred Finanzgericht Düsseldorf (davčno sodišče v Düsseldorfu).

24 Finanzgericht Düsseldorf je ugodilo tožbi, ki jo je vložila družba Salix. Čeprav je menilo, da IHK svojih transakcij dajanja v dolgoročni podnajem ni opravljala kot podjetnik v smislu nemškega davčnega prava, je ugotovilo, da je vendar treba šteti, da je IHK glede tega delovala kot davčna zavezanka in zato kot „podjetnik“ na podlagi razlage nacionalnega prava, ki je v skladu s členom 4(5), drugi in četrti pododstavek, Šeste direktive.

25 Finanzgericht Düsseldorf je menilo, da je bila IHK s tem, da ni mogla izbrati obravnave, kot da je davčna zavezanka, in zato ni mogla uveljavljati odbitka DDV, plačanega kot vstopni davek, ker ji ni bila priznana lastnost podjetnika, postavljena v neugodnejši položaj v primerjavi z njenimi zasebnimi konkurenti na zadevnih trgih. To naj bi torej povzročilo „znatno izkrivljanje konkurence“, preprečevanju katerega naj bi bil namenjen člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive.

26 Finanzamt je pri Bundesfinanzhof vložila pritožbo, s katero je zahtevala razveljavitev sodbe Finanzgericht Düsseldorf in zavrnitev tožbe družbe Salix. Finanzamt v utemeljitev svoje pritožbe trdi, da je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je namen besedne zveze „znatno izkrivljanje konkurence“ izključno varovanje zasebnega gospodarskega sektorja, torej zasebnih podjetij, ki so davčni zavezanci, pred konkurenco oseb javnega

prava, ki niso davčne zavezanke. Uporaba te določbe tudi v korist oseb javnega prava naj bi bila zato v nasprotju z namenom te določbe.

27 Prvič, Bundesfinanzhof meni, da lahko države članice uveljavljajo možnost, določeno v členu 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive, da štejejo dejavnosti oseb javnega prava, ki so oproščene po členu 13 ali 28 te direktive, za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru izvajanja javne oblasti, le, če je v tem smislu sprejeta izrecna zakonska določba.

28 Iz predložitvene odločbe je glede tega razvidno, da ni bila v Nemčiji sprejeta nobena izrecna zakonska določba, v skladu s katero bi se osebe javnega prava, ki dajejo nepremičnine v zakup in najem, obravnavale kot davče zavezanke. V postopku v glavni stvari je obravnava navedenih oseb kot davčnih zavezank, kadar opravljajo takšne transakcije, odvisna zgolj od razlage besedne zveze „upravljanje premoženja“. Toda ta besedna zveza ni navedena v upoštevni nacionalni zakonodaji, torej niti v členu 2(3) UStG, niti v členu 1(1), točka 6, KStG, niti v členu 4 KStG, niti v zakonodajnem pooblastilu, ki je s temi določbami zaupano upravnim organom.

29 Drugič, Bundesfinanzhof se sprašuje, ali ni v postopku v glavni stvari izključena uporaba člena 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive zaradi okoliščine, da bi lahko bila sama IHK, ne pa eden od njenih zasebnih konkurentov, oškodovana zaradi znatnega izkrivljanja konkurence v smislu drugega pododstavka navedene določbe, če bi se njene transakcije dajanja v dolgoročni podnajem štele za neobdavčljive.

30 Bundesfinanzhof namreč meni, da čeprav je glavni namen člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive varovati zasebni gospodarski sektor pred neobdavčenimi dejavnostmi oseb javnega prava, pa naj zato ne bi bilo izključeno, da bi te osebe lahko imele tudi korist od pridržka v zvezi s konkurenco, ki je predviden s to določbo. Glede

tega Bundesfinanzhof opozarja, da v besedilu navedenega drugega pododstavka, ki naj bi se nanašal na nastanek znatnega izkrivljanja konkurence, ni nobene omejitve glede tega pridržka v zvezi s konkurenco, ne glede na to, komu to izkrivljanje škodi. Vendar Bundesfinanzhof meni, da je vsako od teh nasprotujočih si razlag mogoče utemeljiti s sodno prakso Sodišča.

31 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali lahko države članice dejavnosti državnih, regionalnih in lokalnih organov ter drugih oseb javnega prava, ki so v skladu s členom 13 Šeste direktive […] oproščene davka, v skladu s členom 4(5), četrti pododstavek, te direktive ‚štejejo' za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru izvajanja javne oblasti, le, če države članice v tem smislu sprejmejo izrecno zakonsko določbo?

2. Ali lahko gre za ‚znatno izkrivljanje konkurence' v smislu člena 4(5), četrti pododstavek v povezavi z drugim pododstavkom, Šeste direktive […] le, če bi obravnava osebe javnega prava, kot da ni davčna zavezanka, povzročila znatno izkrivljanje konkurence v škodo konkurenčnih zasebnih davčnih zavezancev, ali pa tudi, če bi obravnava osebe javnega prava, kot da ni davčna zavezanka, povzročila znatno izkrivljanje konkurence v njeno škodo?"

## Vprašanji za predhodno odločanje

*Prvo vprašanje*

32 Bundesfinanzhof s prvim vprašanjem sprašuje, ali lahko države članice uveljavljajo možnost, določeno v členu 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive, da štejejo dejavnosti oseb javnega prava, ki so oproščene po členu 13 ali 28, za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru izvajanja javne oblasti, le, če je v tem smislu sprejeta izrecna zakonska določba.

Stališča, predložena Sodišču

33 Družba Salix meni, da je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da morajo države članice, da bi uveljavljale možnost iz člena 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive, sprejeti zakonske akte, ki to možnost izrecno navajajo. Države članice morajo namreč pri prenosu direktiv Skupnosti izbrati zavezujoče zakonodajne instrumente nacionalnega prava za določitev natančnega in nedvoumnega pravnega okvira, ki bi bil jasno prepoznaven za vse gospodarske izvajalce. Dodaja, da lahko ti akti vseeno vsebujejo prenos pogojnih izvedbenih pooblastil na upravne organe.

34 Nemška vlada meni, da je za prenos člena 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive treba sprejeti zakonsko določbo, vendar ni nujno, da je ta izrecna. Za prenos možnosti iz navedene določbe naj bi namreč zadoščalo, da je zakonodajalčev namen na podlagi

priznanih pravnih metod razlage jasno razviden iz zakonskih določb. V nasprotju z navedbami predložitvenega sodišča pa naj bi bile za prenos navedene določbe sprejete zakonske določbe.

35 Irska trdi, da je iz ustaljene sodne prakse Sodišča razvidno, da morajo države članice, ko prenesejo direktivo v domači pravni red, doseči cilje, ki jih ta direktiva določa, pri tem pa so proste glede izbire oblike in ustreznih sredstev za dosego tega rezultata. Ta vlada v postopku v glavni stvari meni, da nemška ureditev, ki jasno razločuje med upravljanjem premoženja in gospodarskimi transakcijami, zagotavlja dovolj zanesljivo zakonsko podlago za uporabo člena 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive, tako da neobstoj izrecnih določb nima vpliva.

36 Komisija Evropskih skupnosti meni, da morajo biti direktive Skupnosti zaradi spoštovanja splošnih načel prava Skupnosti prenesene z jasnimi in formalnimi pravili nacionalnega prava, ki imajo neposreden učinek na državljane, so uradno objavljena in jih upravni organi ne morejo po svoji volji spreminjati. Države članice naj bi zato sprejele zakonske ali podzakonske določbe. V postopku v glavni stvari naj bi bilo očitno, da je izrecna in natančno opredeljena zakonska določba še toliko nujnejša, saj gre za določitev področja uporabe odstopanja od načela obdavčitve vsake osebe, ki samostojno opravlja eno od gospodarskih dejavnosti, navedenih v členu 4(2) Šeste direktive.

37 Najprej je treba poudariti, da je iz člena 13(B)(b), točka 2, Šeste direktive razvidno, da dejavnosti dajanja v najem parkirnih mest ni med dejavnostmi, ki so oproščene plačila davka. Takšne dejavnosti zato na podlagi člena 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive ni mogoče enačiti z dejavnostjo, ki se opravlja kot dejavnost v okviru izvajanja javne oblasti v smislu prvega pododstavka te določbe, če sama po sebi ne izpolnjuje tega pogoja (glej v tem smislu sodbo z dne 14. decembra 2000 v zadevi Fazenda Pública, C-446/98, Recueil, str. I-11435, točka 44).

38 Vendar je treba pojasniti, da pojem „dajanje v najem nepremičnin“, ki je predmet oprostitve, določene v členu 13(B)(b) Šeste direktive, poleg dajanja v najem blaga, ki je glavni predmet najema, nujno vključuje tudi dajanje v najem vsega premoženja, ki je z njim v zvezi. Iz tako določene oprostitve zato ni mogoče izključiti dajanja v najem parkirnih mest, kadar je to dajanje v najem tesno povezano z dajanjem v najem nepremičnin, ki imajo drugačen namen uporabe, tako da oba najema pomenita enotno gospodarsko transakcijo (sodba z dne 13. julija 1989 v zadevi Henriksen, 173/88, Recueil, str. 2763, točki 14 in 15).

39 V postopku v glavni stvari bi moralo predložitveno sodišče ob upoštevanju vseh upoštevnih okoliščin po potrebi preveriti, ali dejstvo, da IHK del podzemnih parkirnih mest daje v dolgoročni podnajem dolgoročnim najemnikom pisarn v tej nepremičnini, pomeni enotno gospodarsko transakcijo v smislu sodne prakse, navedene v prejšnji točki. Če namreč ne bi bilo tako, potem dejstva, da IHK daje v podnajem svoja parkirna mesta, nikakor ni mogoče na podlagi člena 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive enačiti z dejavnostjo, ki se opravlja v okviru izvrševanja javne oblasti, v smislu prvega pododstavka te določbe.

40 V zvezi z vprašanjem, ali lahko države članice uveljavljajo možnost iz člena 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive le, če prej v tem smislu sprejmejo izrecno zakonsko določbo, je treba opozoriti, da prenos direktive v nacionalno pravo v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ne zahteva nujno formalnega in dobesednega prevzema njenih določb v izrecno in natančno določeno pravno normo in da v tem primeru splošni pravni kontekst lahko zadošča, če dejansko zagotavlja polno uveljavitev direktive na način, ki je dovolj jasen in natančno določen (sodbe z dne 28. februarja 1991 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-131/88, Recueil, str. I-825, točka 6; z dne 15. novembra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji, C-49/00, Recueil, str. I-8575, točka 21, in z dne 28. aprila 2005 v zadevi Komisija proti Italiji, C-410/03, ZOdl., str. I-3507, točka 60).

41 Zaradi izpolnjevanja zahteve po pravni varnosti je zlasti pomembno, da mora biti upravičencem, če je namen te direktive ustvariti pravice za posameznike, omogočeno celostno poznavanje njihovih pravic in da se, če je to potrebno, nanje lahko sklicujejo pred nacionalnimi sodišči (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji, točka 6, ter zgoraj navedeni sodbi z dne 15. novembra 2001 v zadevi Komisija proti Italiji, točki 21 in 22, in z dne 28. aprila 2005 v zadevi Komisija proti Italiji, točka 60).

42 Vsaka država članica mora namreč določbe direktive prenesti tako, da v celoti izpolnjuje zahteve po jasnosti in določnosti pravnih položajev, ki jih je predpisal zakonodajalec Skupnosti v interesu zadevnih oseb, ki imajo sedež ali stalno prebivališče v državah članicah. Zato se morajo določbe direktive izvajati z nesporno zavezujočo močjo in zahtevano specifičnostjo, natančnostjo in jasnostjo (sodba z dne 18. oktobra 2001 v zadevi Komisija proti Irski, C-354/99, Recueil, str. I-7657, točka 27 in navedena sodna praksa).

43 Zlasti za običajne upravne prakse, ki se spreminjajo glede na voljo upravnega organa in niso dovolj znane, ni mogoče šteti, da pomenijo veljavno izvrševanje obveznosti iz

Pogodbe ES (glej sodbi z dne 7. marca 1996 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/94, Recueil, str. I-1307, točka 30, in z dne 13. marca 1997 v zadevi Komisija proti Franciji, C-197/96, Recueil, str. I-1489, točka 14).

44 Čeprav mora predložitveno sodišče presoditi, ali so pogoji prenosa, navedeni v točkah od 40 do 43 te sodbe, v postopku v glavni stvari izpolnjeni, mu lahko Sodišče, da bi mu koristno odgovorilo, posreduje smernice, ki se mu zdijo potrebne (glej zlasti sodbi z dne 1. julija 2008 v zadevi MOTOE, C-49/07, ZOdl., str. I-4863, točka 30, in z dne 22. decembra 2008 v zadevi Magoora, C-414/07, ZOdl., str. I-10921, točka 33).

45 V obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da je na podlagi nemškega davčnega prava možnost IHK, da izbere, ali bo davčna zavezanka, odvisna izključno od vprašanja, ali se to, da osebe javnega prava dajejo v najem nepremičnine, šteje za dejavnost podjetnika, ki se opravlja v okviru obrtne ali gospodarske ustanove, ali pa to spada v upravljanje premoženja.

46 Glede tega je iz predložitvene odločbe tudi razvidno – kot je bilo poudarjeno v točki 28 te sodbe – da odločilen pojem „upravljanje premoženja“ ni naveden v upoštevni nacionalni zakonodaji, torej niti v UStG, niti v KStG, niti v zakonodajnem pooblastilu, ki je s temi določbami zaupano upravnim organom.

47 V zvezi z delom, v katerem nemška vlada opozarja, da člen 14 AO navaja besedno zvezo upravljanje premoženja in jo razlikuje od dejavnosti podjetnika, je treba vseeno poudariti, da je iz predložitvene odločbe razvidno, da položaji, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ne spadajo neposredno na področje uporabe tega člena.

48 Predložitveno sodišče je namreč po eni strani pojasnilo, da v upoštevni zakonodaji ni razlikovanja med upravljanjem premoženja in dejavnostmi podjetnika. Po drugi strani je izrecno pojasnilo, da če se vseeno šteje, da se to razlikovanje uporablja v ureditvi davka od dohodka pravnih oseb, je ta presoja zgolj posledica sklepa, ki poleg tega temelji delno na členu 14 AO in delno na členu 4(4) KStG.

49 Nazadnje, iz predložitvene odločbe je razvidno, da je davčna uprava, ki je pristojna za obravnavo prošnje IHK za odbitek DDV, plačanega kot vstopni davek, v nasprotju s Finanzamt menila, da je dajanje v dolgoročni najem tudi dejavnost podjetnika, ki ima navsezadnje za posledico pravico do odbitka. Ugotoviti je torej treba, da med upravnimi praksami obstajajo odstopanja.

50 Poleg tega je iz predložitvene odločbe razvidno, da v Nemčiji ni bila sprejeta nobena izrecna zakonska določba glede obravnave oseb javnega prava, ki dajejo nepremičnine v zakup in najem, kot davčnih zavezank.

51 Glede tega je treba poudariti, da člen 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive določa, da imajo države članice možnost, ne pa obveznost, šteti dejavnosti oseb javnega prava, ki so oproščene po členu 13 ali 28 Šeste direktive, za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru izvajanja javne oblasti. Prenos te določbe v nacionalno pravo zato ni obvezen.

52 Iz tega sledi, da morajo države, da bi izkoristile možnost iz te določbe, opraviti izbiro, da se lahko sklicujejo nanjo.

53 Poudariti je treba tudi, da lahko države članice zaradi navedene možnosti v zvezi z dejavnostmi uveljavljajo odstopanje, določeno v členu 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, od splošnega načela, določenega v členih 2, točka 1, ter 4(1) in (2) te direktive, v skladu s katerim je načeloma vsaka gospodarska dejavnost predmet DDV.

54 Toda ker člen 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive določa odstopanje od enega od splošnih pravil, ki jih ta direktiva določa, je treba to določbo razlagati ozko.

55 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da morajo države članice, da bi uveljavljale možnost, določeno v členu 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive, to posebej izbrati. Določiti morajo torej, da se določene dejavnosti oseb javnega prava, ki so oproščene po členu 13 ali 28 Šeste direktive, štejejo za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru izvajanja javne oblasti.

56 Glede tega je treba pojasniti, da imajo države članice možnost izbire normativne tehnike, ki je po njihovem mnenju najprimernejša. Tako lahko v nacionalni zakonodaji zgolj povzamejo besedno zvezo, uporabljeno v Šesti direktivi, oziroma enakovreden izraz ali pa sprejmejo seznam dejavnosti oseb javnega prava, ki so oproščene po členu 13 ali 28 Šeste direktive in se štejejo za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru izvajanja javne oblasti (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 1989 v združenih zadevah Comune di Carpaneto Piacentino in drugi, 231/87 in 129/88, Recueil, str. 3233, točka 18).

57 Izvršilnemu organu je namreč lahko z zakonsko določbo dovoljeno, da natančno opredeli dejavnosti oseb javnega prava, ki so oproščene po členu 13 ali 28 Šeste direktive in se štejejo za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru izvajanja javne oblasti, če imajo njegovi izvedbeni sklepi nesporno zavezujočo moč, zahtevano specifičnost, natančnost in jasnost, ki so potrebne za zagotavljanje določnosti pravnih položajev, in so lahko predmet nadzora nacionalnih sodišč (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Fazenda Pública, točka 35).

58 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da morajo države članice sprejeti izrecno določbo, da bi lahko uveljavljale možnost, določeno v členu 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive, torej možnost, da se določene dejavnosti oseb javnega prava, ki so oproščene po členu 13 ali 28 te direktive, štejejo za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru izvajanja javne oblasti.

*Drugo vprašanje*

59 Bundesfinanzhof s svojim drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, ne samo če bi njihova obravnava, kot da niso davčne zavezanke, na podlagi prvega ali četrtega pododstavka navedene določbe povzročila znatno izkrivljanje konkurence v škodo njihovih konkurentov zasebnega sektorja, temveč tudi če bi takšno izkrivljanje povzročila v njihovo lastno škodo.

Stališča, predložena Sodišču

60 Družba Salix, nemška vlada in Komisija poudarjajo, da se besedilo člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive brez razlike nanaša na kakršno koli „znatno izkrivljanje konkurence“, ne glede na to, komu to izkrivljanje škodi. Vendar bi obravnava teh oseb, kot da niso davčne zavezanke, zaradi katere jim je odvzeta pravica do odbitka DDV, plačanega kot vstopni davek, lahko povzročila tudi izkrivljanje konkurence v škodo osebe, ki ni davčna zavezanka. Ker je konkurenca izkrivljena bodisi v korist oseb javnega prava bodisi v korist njihovih zasebnih konkurentov, bi bilo treba ugotoviti, da je kršeno načelo davčne nevtralnosti, ki na področju DDV odraža načelo enakega obravnavanja. Takšna razlaga naj bi namreč ustrezala varstvu konkurence kot takemu, ne glede na subjektivne lastnosti posameznega zadevnega subjekta.

61 Irska, nasprotno, opozarja, da čeprav v besedilu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive besedna zveza „znatno izkrivljanje konkurence“ ni natančneje opredeljena, je namen navedenega člena 4(5) izvzeti osebe javnega prava iz področja uporabe Šeste direktive. Zakonodajalec Skupnosti naj nikoli ne bi nameraval omogočiti osebam javnega prava, da bi se za pridobitev položaja obdavčljivih subjektov za svoje dejavnosti same sklicevale na to izjemo. Poleg tega naj bi takšna razlaga izničila bistvo diskrecijske pravice, ki jo imajo države članice na podlagi četrtega pododstavka navedene določbe, in naj bi bila v nasprotju s ciljem drugega pododstavka te določbe, ki je v skladu s sodno prakso Sodišča varovanje zasebnih konkurentov pred dejavnostjo oseb javnega prava.

Presoja Sodišča

62 Najprej je treba opozoriti, da se osebe javnega prava na podlagi člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive ne štejejo za zavezanke za plačilo DDV v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi, ki jih opravljajo kot organi oblasti, in da lahko države članice na podlagi četrtega pododstavka te določbe štejejo dejavnosti teh organov, ki so oproščene po členu 13 ali 28, za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru izvajanja javne oblasti.

63 Čeprav pa te osebe izvršujejo takšne dejavnosti kot organi oblasti, jih je treba v skladu s členom 4(5), drugi pododstavek, obravnavati kot davčne zavezanke, kadar bi njihova obravnava, kot da niso davčne zavezanke, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

64 Predložitveno sodišče mora zato najprej ugotoviti, ali je dejavnost dajanja v najem IHK dejavnost, ki jo opravlja oseba javnega prava kot organ oblasti v smislu člena 4(5), prvi ali četrti pododstavek, Šeste direktive. Zgolj v tem primeru se uporabi člen 4(5), drugi pododstavek (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Fazenda Pública, točka 43, in sodbo z dne 16. septembra 2008 v zadevi Isle of Wight Council in drugi, C-288/07, ZOdl., str. I-7203, točke od 30 do 32).

65 Prvič, opozoriti je treba, da se na podlagi člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive osebe javnega prava, ko opravljajo dejavnosti ali transakcije kot organi oblasti, štejejo za

davčne zavezanke v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, „če bi obravnava, kot da niso davčne zavezanke, povzročila znatno izkrivljanje konkurence“.

66 Besedilo člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive zato ne določa natančno oseb, varovanju katerih pred tem znatnim izkrivljanjem konkurence, povzročenim z obravnavo oseb javnega prava, kot da niso davčne zavezanke, je namenjen.

67 Drugič, opozoriti je treba, da je namen člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive s tem, da določa odstopanje od obravnave oseb javnega prava, kot da niso davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, ponovna vzpostavitev splošnega pravila, določenega v členih 2, točka 1, ter 4(1) in (2) te direktive, v skladu s katerim je vsaka gospodarska dejavnost načeloma predmet DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Isle of Wight Council in drugi, točka 38).

68 Člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive zato ni mogoče razlagati ozko (glej zgoraj navedeno sodbo Isle of Wight Council in drugi, točka 60).

69 Tretjič, glede ciljev člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, na katere se sklicuje zlasti Irska, ni nikjer navedeno, da je ta odločba namenjena zagotavljanju tega, da morajo osebe javnega prava trpeti posledice znatnega izkrivljanja konkurence, da so lahko na podlagi prvega ali četrtega pododstavka te določbe obravnavane, kot da niso davčne zavezanke.

70 Četrtič, opozoriti je treba, da je pravica do odbitka, določena v členu 17 in naslednjih Šeste direktive, bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej zlasti sodbe z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18; z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43, in z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 47).

71 Namen sistema odbitkov je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV pri vseh njegovih gospodarskih dejavnostih. Skupni sistem DDV zato zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej zlasti sodbi z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24, in z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 70, ter zgoraj navedeno sodbo Kittel in Recolta Recycling, točka 48).

72 Iz tega sledi, da se pravica do odbitka načeloma uporablja v celotni verigi dobav blaga ali storitev, ki jih davčni zavezanci kot taki opravijo za gospodarske dejavnosti drugih davčnih zavezancev (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 52, in zgoraj navedeno sodbo Kittel in Recolta Recycling, točka 45).

73 Vendar ni mogoče izključiti, da bi obravnava osebe javnega prava pri opravljanju določenih dejavnosti in transakcij, kot da ni davčna zavezanka, ki izključuje pravico do odbitka DDV, lahko vplivala na verigo dobave blaga ali storitev v škodo davčnih zavezancev, ki poslujejo v zasebnem sektorju.

74 Kot je bilo poudarjeno v točkah od 17 do 21 te sodbe, je bilo namreč v postopku v glavni stvari družbi Salix, pravni osebi zasebnega prava – ker je bila IHK obravnavana, kot da ni davčna zavezanka – preprečeno uveljavljanje pravice do odbitka DDV, plačanega kot vstopni davek.

75 Iz vsega zgoraj navedenega je razvidno, da se člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive nanaša tudi na izkrivljanje konkurence v škodo oseb javnega prava.

76 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive razlagati tako, da je treba osebe javnega prava šteti za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, ne samo če bi njihova obravnava, kot da niso davčne zavezanke, na podlagi prvega ali četrtega pododstavka navedene določbe povzročila znatno izkrivljanje konkurence v škodo njihovih konkurentov zasebnega sektorja, temveč tudi če bi takšno izkrivljanje povzročila v njihovo lastno škodo.

**Stroški**

77 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Države članice morajo sprejeti izrecno določbo, da bi lahko uveljavljale možnost, določeno v členu 4(5), četrti pododstavek, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, torej možnost, da se določene dejavnosti oseb javnega prava, ki so oproščene po členu 13 ali 28 te direktive, štejejo za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru izvajanja javne oblasti.**

2. **Člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da je treba osebe javnega prava šteti za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, ne samo če bi njihova obravnava, kot da niso davčne zavezanke, na podlagi prvega ali četrtega pododstavka navedene določbe povzročila znatno izkrivljanje konkurence v škodo njihovih konkurentov zasebnega sektorja, temveč tudi če bi takšno izkrivljanje povzročila v lastno škodo.**

Podpisi