РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

4 юни 2009 година *

По дело C-102/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 20 декември 2007 г., постъпил в Съда на 5 март 2008 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Düsseldorf-Süd

срещу

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н A. Ó Caoimh, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-н J. Klučka и г-н Ал. Арабаджиев (докладчик), съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н M. Poiares Maduro,
секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 21 януари 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, от г-н U. Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, и от адв. A. Cordewener, Rechtsanwalt,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за Ирландия, от г-н D. O'Hagan и г-н M. MacGrath, в качеството на представители, както и от г-н N. Travers, BL,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou, в качеството на представител,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 5, втора и четвърта алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Düsseldorf-Süd (данъчна администрация, Южен Дюселдорф, наричана по-нататък „Finanzamt“) и SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (наричано по-нататък „Salix“) относно правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), заплатен по получени доставки за строителството на сграда, впоследствие отдадена под наем на публичноправен субект, който на свой ред преотдава дългосрочно част от нея под наем на трети данъчнозадължени по ДДС лица.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Съгласно член 2 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ [неофициален превод].

4 Член 4, параграф 5 от Шеста директива гласи:

„Държавите, регионалните и местни органи, както и другите публичноправни субекти не са данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките [другаде в текста: „доставките“], които извършват в качеството им на органи на държавната власт, дори когато събират мита, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки.

Въпреки това, когато те извършват такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, при които третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значително нарушаване на конкуренцията.

Във всеки случай тези субекти се считат за данъчнозадължени лица във връзка с дейностите, изброени в приложение Г, при условие че същите не се извършват в толкова малък размер, за да бъдат определени като незначителни.

Държавите членки могат да считат дейностите на такива органи [другаде в текста „субекти“], които са освободени от данък съгласно член 13 или член 28, за дейности, които същите извършват в качеството им на органи на държавната власт.“ [неофициален превод]

5 Съгласно член 13, Б, буква б), първа алинея от Шеста директива държавите членки освобождават „отдаването под наем или аренда на недвижимо имущество [другаде в текста „недвижими вещи“] с изключение на: […] отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства“.

6 Член 13, В, от същата директива запазва за държавите членки възможността да предоставят право на избор по отношение на данъчното облагане на своите данъчнозадължени лица в случай на отдаване под наем и аренда на недвижими вещи и им позволява както да ограничават обхвата на правото на избор, така и да определят реда и условията за неговото упражняване.

Национална правна уредба

7 Текстът на член 2, параграфи 1 и 3 от Закона за данъка върху оборота от 1993 г. (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, стр. 565) в редакцията, която е в сила през 1995 г. (наричан по-нататък „UStG“), е следният:

„1. Търговец е всяко лице, което упражнява независима производствена, търговска или професионална дейност. Предприятието обхваща изцяло производствената, търговската или професионалната дейност на търговеца. Производствена, търговска или професионална дейност означава всяка дейност, упражнявана редовно и с цел получаването на доходи, дори ако липсва намерение за печалба или ако сдружение от лица упражнява дейността си само по отношение на членовете си.

[…]

3. Публичноправните юридически лица упражняват производствена, търговска или професионална дейност само в рамките на своите производствени или търговски обекти (член 1, параграф 1, точка 6 и член 4 от Körperschaftsteuergesetz) и на своите земеделски или горски стопанства […].“

8 Член 4, параграф 12, буква а) от UStG гласи, че освободени от посочените в член 1, параграф 1, точки 1—3 от UStG обороти са „отдаването под наем и аренда на недвижими вещи, на ограничени вещни права, за които се прилагат разпоредбите на гражданското право, и на права, свързани с прерогатив на държавата относно ползването на недвижими вещи и земеделски имоти“.

9 Съгласно член 9, параграф 1 от UStG „търговецът може да третира като облагаема дадена освободена по силата на член 4 […] точка 12 […] доставка, когато тя се извършва в полза на друг търговец и за нуждите на неговото предприятие“.

10 По силата на член 9, параграф 2 от UStG отказът от освобождаване е разрешен „само доколкото получателят на престацията използва или възнамерява да използва посочения недвижим имот изключително за осъществяването на доставки, които не изключват приспадането на данъка по получени доставки. Търговецът следва да докаже спазването на тези условия“.

11 Член 1, параграф 1, точка 6 от Закона за корпоративното подоходно облагане (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, стр. 637) в редакцията в сила през 1995 г. (наричан по-нататък „KStG“) предвижда, че „производствените или търговските обекти“ на публичноправните юридически лица, чието управление или седалище е установено на националната територия, са носители на всички задължения във връзка с корпоративното подоходно облагане на юридическите лица.

12 Член 4 от KStG гласи:

„1. Без да се засягат разпоредбите на параграф 5, по смисъла на член 1 параграф 1, точка 6 производствени или търговски обекти на публичноправните юридически лица са всички обекти, които служат за трайно упражняване с оглед извличането на приходи на икономическа дейност извън селското и горското стопанство, които са икономически обособени в рамките на цялостната дейност на юридическото лице; намерението да се реализира печалба и участието в общия икономически обмен не са необходими.

2. Производственият и търговски обект, който от своя страна е публичноправно юридическо лице, също е носител на всички задължения във връзка с данъчното облагане.

[…]

4. Счита се, че отдаването под наем на такъв обект е обстоятелство, от своя страна характерно за производствен и търговски обект.

5. Към производствените и търговски обекти не се числят обектите, които предимно обслужват упражняването на държавната власт (административните обекти). Наличието на властнически правомощия или на монопол не е достатъчно, за да се възприеме квалификацията като административен обект."

13 Както личи от акта за преюдициално запитване, в рамките на режима на корпоративното подоходно облагане се счита, че дългосрочното отдаване под наем на недвижимо имущество не попада в дейността на „производствен[ия] или търговски обект“. Според някои тази преценка произтича от правната фикция на член 4, параграф 4 от KStG, а според други от член 14 от Данъчния кодекс от 1977 г. (Abgabenordnung 1977) в редакцията, която е в сила през 1995 г. (наричан по-нататък „AO“).

14 Член 14 от AO посочва, че „воденето на предприятие по търговски начин е независима дейност, упражнявана редовно, която позволява да се получават печалби или други икономически предимства и излиза извън рамките на управлението на имущество. Не е необходимо намерение да се реализира печалба. По общо правило управление на имуществото е налице, когато от него се печели, например когато се инвестира капиталово имущество и от него се получават лихви или недвижимо имущество се отдава под наем или аренда.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

15 На 20 март 1995 г. Salix, дружество за отдаване под наем на недвижими вещи, сключва „договор за лизинг на недвижим имот“ с публичноправния субект Industrie- und Handelskammer Offenbach (Индустриална и търговска камара, Офенбах, наричана по-нататък „IHK“). Съгласно договора то поема задължението да предостави на разположение на IHK оборудвана с подземен гараж административна сграда, която предстои да бъде построена, за лизингов срок от 27 години.

16 Същата година Salix завършва посочената сграда и я предоставя на разположение на IHK. IHK отделя част от служебните помещения за собствена употреба и дългосрочно преотдава под наем останалите служебни помещения на трети данъчнозадължени по данъка върху оборота лица. Що се отнася до подземния гараж, IHK също запазва част от помещенията и площадките за собствена употреба, друга част от тях дългосрочно преотдава под наем на наемателите на служебни помещения, а останалите места предоставя възмездно на краткосрочно разположение на външни за сградата лица.

17 За да може да приспадне ДДС, заплатен по получени при изграждането на сградата доставки, отнасящ се до преотдадената от IHK под наем част от сградата, съгласно член 9, параграф 1 от UStG Salix се отказва от предвиденото в член 4, параграф 12, буква а) от UStG освобождаване на доставките при отдаване под наем. То счита, че отказът му дава право да извърши посоченото приспадане, тъй като отдава сградата под наем за нуждите на предприятието на друг търговец, а именно IHK, който от своя страна я използва отчасти за доставки с право на приспадане на заплатения по получени доставки данък.

18 По повод на данъчна ревизия на Salix органът по приходите обаче му отказва приспадане относно частта от сградата, дългосрочно преотдадена под наем, поради това че при въпросното преотдаване под наем IHK не е действало в качеството на „търговец“ по смисъла на член 9, параграф 1 от UStG.

19 В това отношение според органа по приходите от член 2, параграф 3, първо изречение от UStG било видно, че публичноправните юридически лица могат да действат в качеството на търговец само в рамките на „производствен или търговски обект“ съгласно определението в член 1, параграф 1, точка 6 и член 4 от KStG.

20 Според органа по приходите обаче единствено краткосрочното отдаване под наем можело да се счита за дейност, упражнявана в рамките на „производствен или търговски обект“ по смисъла на посочените разпоредби, а дългосрочното отдаване под наем, което било обикновено „управление на имущество“, не било такава дейност.

21 По тази причина на 20 април 2001 г. Finanzamt издава акт за изменение на установено за 1995 г. задължение по ДДС, с който отказва приспадане на заплатен от Salix ДДС по получени при построяването на сградата доставки, отнасящ се за съответната част от недвижимия имот, дългосрочно преотдадена под наем от IHK.

22 Данъчните органи, които отговарят за облагането на ІНК, обаче нямат единно становище. Те потвърждават както качеството търговец на ІНК за цялостната му дейност по преотдаване под наем, така и валидността на отказа му от освобождаване на тези дейности.

23 След отхвърляне на подадена от Salix по административен ред жалба срещу акта за изменение на установено задължение по ДДС, то сезира Finanzgericht Düsseldorf (Съд по данъчни спорове, Düsseldorf).

24 Finanzgericht Düsseldorf уважава подадената от Salix жалба. Макар да приема, че ІНК не е извършило доставките по дългосрочно преотдаване под наем в качеството на търговец по смисъла на германското данъчно право, Finanzgericht Düsseldorf достига до извода, че все пак действията на ІНК в това отношение трябва да се считат за извършени от данъчнозадължено лице, а следователно и от „търговец“ по силата на тълкуване на националното право в съответствие с член 4, параграф 5, втора и четвърта алинея от Шеста директива.

25 Finanzgericht Düsseldorf застъпва становището, че след като лишава ІНК от възможност за избор да бъде данъчнозадължено лице и така да приспадне заплатеното по получени доставки ДДС, отказът да му се признае качеството търговец би го поставил в неблагоприятно положение спрямо неговите частноправни конкуренти на съответните пазари. Така можело да се стигне до „значително нарушаване на конкуренцията“, което член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива целял да избегне.

26 С подадена пред Bundesfinanzhof въззивна жалба Finanzamt иска отмяна на решението на Finanzgericht Düsseldorf и отхвърляне на жалбата на Salix. В подкрепа на въззивната жалба Finanzamt твърди, че според практиката на Съда понятието „значително нарушаване на конкуренцията“ целяло изключително да защити частния сектор на икономиката, и по-специално данъчнозадължените частни предприятия от конкуренцията на публичноправните субекти, които не са

данъчнозадължени. Следователно прилагането на тази разпоредба в полза и на публичноправните субекти било в противоречие с целта ѝ.

27 На първо място, Bundesfinanzhof застъпва становището, че само ако е приета изрична правна разпоредба в този смисъл държавите членки могат да се възползват от възможността, предвидена в член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива, да разглеждат освободените по силата на член 13 или на член 28 от нея дейности на публичноправните субекти като дейности на орган на държавната власт.

28 В това отношение от акта за преюдициално запитване е видно, че в Германия няма приета изрична законова разпоредба, що се отнася до третирането като данъчнозадължени лица на публичноправни субекти, които упражняват дейности по отдаване под аренда и под наем на недвижими имоти. По главното производство третирането на посочените субекти като данъчнозадължени лица, когато осъществяват такива доставки, зависи единствено от тълкуването на понятието „управление на имущество“. Това понятие обаче не се съдържа в приложимото законодателство, т.е. нито в член 2, параграф 3 от UStG, нито в член 1, параграф 1, точка 6 от KStG, нито в член 4 от KStG, нито пък в акт, издаден по законодателна делегация, предоставена от тези разпоредби на администрацията.

29 На второ място, Bundesfinanzhof иска да установи дали в главното производство е изключено прилагането на член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива поради обстоятелството, че самото IHK, а не негов частноправен конкурент, би могло да пострада от значително нарушаване на конкуренцията по смисъла на втората алинея от посочената разпоредба, ако неговите доставки при дългосрочно преотдаване под наем се разглеждат като необлагаеми.

30 Всъщност Bundesfinanzhof счита, че макар основната цел на член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива да е защитата на частния сектор на

икономиката от необлагаеми дейности на публичноправните субекти, това не изключвало възможността те също да се възползват от предвидената в тази разпоредба резерва за конкуренция. В това отношение той отбелязва, че в текста на посочената втора алинея не се откривало никакво ограничение на резервата за конкуренция, свързано с настъпването на значително нарушаване на конкуренцията, независимо какъв е пострадалият от него. Bundesfinanzhof счита обаче, че всяко от двете противоположни тълкувания би могло да намери подкрепа в практиката на Съда.

31 При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Могат ли съгласно член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива […], само ако в този смисъл е приета изрична правна разпоредба, държавите членки да „считат“ освободените по силата член 13 от същата директива дейности на държавите, регионалните и местни органи, както и на другите публичноправни субекти за дейности на орган на държавната власт?

2) Понятието „значително нарушаване на конкуренцията“ по смисъла на член 4, параграф 5, четвърта алинея във връзка с член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива […] означава ли задължително, че третирането на публичноправни субекти като данъчнонезадължени лица води до значително нарушаване на конкуренцията във вреда на частноправни данъчнозадължени лица — конкуренти, или пък обхваща и хипотезата, при която третирането на публичноправен субект като данъчнонезадължено лице би довело до значително нарушаване на конкуренцията в негова собствена вреда?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

32 С първия въпрос Bundesfinanzhof иска да установи дали държавите членки могат да се възползват от предвидената в член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива възможност да считат освободените по силата на член 13 или на член 28 от тази директива дейности на публичноправните субекти за дейности на орган на държавната власт само ако в този смисъл е приета изрична правна разпоредба.

Становища, представени на Съда

33 Според Salix от практиката на Съда е видно, че за да се възползват от възможността, предвидена в член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива, държавите членки трябва да приемат законодателни актове, които да я визират изрично. Всъщност при транспонирането на директивите на Общността държавите членки били задължени да изберат скрепени с принудителна сила нормативни инструменти от националното право, с които да въведат прецизна, лишена от двусмислие правна уредба, ясно разпознаваема от всички икономически оператори. То обаче допълва, че тези актове биха могли да делегират на администрацията производни изпълнителни правомощия.

34 Германското правителство от своя страна счита, че транспонирането на член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива изисква приемането на правна уредба, която обаче не е нужно да бъде изрична. Всъщност, що се отнася до транспонирането на предвидената в посочената разпоредба възможност, би било

достатъчно волята на законодателя ясно да може да се изведе от приложимите законови разпоредби посредством познатите правни методи за тълкуване. За разлика обаче от посоченото от запитващата юрисдикция за транспонирането на посочената разпоредба били приети законодателните разпоредби.

35 Ирландия твърди, че от постоянната практика на Съда следва, че когато транспонират дадена директива в националния си правов ред, държавите членки трябва да постигнат предвидените в нея цели, като са свободни да избират формата и средствата, които са подходящи за постигането на този резултат. Това правителство счита, че в главното производство германската правна уредба, която прави ясно разграничение между управление на имущество и търговски сделки, предоставя достатъчно сигурна правна основа за прилагането на член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива, поради което липсата на изрични разпоредби е без значение.

36 Комисията на Европейските общности застъпва становището, че спазването на общите принципи на правото на Общността изисква транспонирането на общностните директиви да се осъществява посредством ясни, официални правила на националното право, които да имат пряк ефект по отношение на гражданите, официалното им публикуване да е задължително и да не могат да бъдат изменяни по волята на администрацията. Следователно държавите членки трябвало да предвидят законови или подзаконови разпоредби. Изричната и прецизно определена уредба се оказвала още по-необходима в главното производство, тъй като трябвало да се очертае приложното поле на дерогация от принципа всяко лице, осъществяващо някоя от посочените в член 4, параграф 2 от Шеста директива независими икономически дейности, да се третира като данъчнозадължено лице.

Съображения на Съда

37 В самото начало следва да се изтъкне, че съгласно член 13, Б, буква б), първа алинея от Шеста директива дейността по отдаване под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства не е посочена сред освободените дейности. Следователно по силата на член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива тя не може да се приравни на дейност, осъществявана от орган на държавната власт по смисъла на първа алинея от същата разпоредба, ако тя сама по себе си не отговаря на това условие (вж. в този смисъл Решение от 14 декември 2000 г. по дело Fazenda Pública, C-446/98, Recueil, стр. I-11435, точка 44).

38 Следва обаче да се уточни, че понятието „отдаване под наем на недвижими вещи“, за което се прилага предвиденото в член 13, Б, буква б) от Шеста директива освобождаване, в допълнение към отдаването под наем на вещите, съставляващи основния предмет на наема, задължително включва и отдаването под наем на всички вещи, които са тяхна принадлежност. Ето защо от така предвиденото освобождаване не може да се изключи отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства, когато то е тясно свързано с отдаването под наем на недвижими имоти, предназначени за друга употреба, тъй като двата наема образуват една-единствена икономическа операция (Решение от 13 юли 1989 г. по дело Henriksen, 173/88, Recueil, стр. 2763, точки 14 и 15).

39 В главното производство при необходимост запитващата юрисдикция следва да провери, като има предвид всички относими обстоятелства, дали дългосрочното преотдаване под наем на част от подземните помещения и площадки за паркиране на превозни средства от ІНК на дългосрочните наематели на служебните помещения, разположени в същата сграда, е част от една-единствена икономическа операция по смисъла на изложената в предходната точка съдебна практика. В действителност, ако това не е така, при никакво положение преотдаването под наем от ІНК на тези помещения и площадки за паркиране не би могло по силата на член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива да се приравни на дейност, осъществявана като орган на държавната власт по смисъла на първата алинея от тази разпоредба.

40 Що се отнася до въпроса дали държавите членки могат да се позоват на предвидената в член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива възможност само ако предварително са приели изрична законодателна разпоредба в този смисъл, следва да се припомни, че според постоянната практика на Съда транспонирането във вътрешното право на дадена директива не изисква непременно формално и текстово възпроизвеждане на разпоредбите ѝ в изрична и нарочна правна норма, а целите му могат да бъдат постигнати чрез една обща правна уредба, при условие че същата осигурява ефективно цялостното прилагане на директивата по достатъчно ясен и точен начин (Решение от 28 февруари 1991 г. по дело Комисия/Германия, C-131/88, Recueil, стр. I-825, точка 6, Решение от 15 ноември 2001 г. по дело Комисия/Италия, C-49/00, Recueil, стр. I-8575, точка 21, както и Решение от 28 април 2005 г. по дело Комисия/Италия, C-410/03, Recueil, стр. I-3507, точка 60).

41 Особено важно е, за да се спази изискването за правна сигурност, в случая, при който тази директива цели да създаде права за частноправните субекти, ползващите се лица да имат възможност да се запознаят с правата си в тяхната пълнота и при необходимост да се позоват на тях пред националните юрисдикции (вж. Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точка 6, Решение от 15 ноември 2001 г. по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точки 21 и 22, както и Решение от 28 април 2005 г. по дело Комисия/Италия, посочено по-горе, точка 60).

42 Всъщност всяка държава членка е длъжна да осигури на директивите изпълнение, което отговаря напълно на изискванията за яснота и сигурност на наложените от общностния законодател правни положения в интерес на съответните лица, установени в държавите членки. За тази цел разпоредбите на дадена директива трябва да се прилагат с неоспорима задължителна сила, с необходимите специфичност, точност и яснота (Решение от 18 октомври 2001 г. по дело Комисия/Ирландия, C-354/99, Recueil, стр. I-7657, точка 27 и цитираната съдебна практика).

43 По-специално не може да се счита, че обикновените административни практики, които поради естеството си се променят по волята на администрацията и са

лишени от достатъчно огласяване, представляват надлежно изпълнение на задълженията по Договора за ЕО (вж. Решение от 7 март 1996 г. по дело Комисия/Франция, C-334/94, Recueil, стр. I-1307, точка 30 и Решение от 13 март 1997 г. по дело Комисия/Франция, C-197/96, Recueil, стр. I-1489, точка 14).

44 Макар преценката дали изложените в точки 40—43 от настоящото решение условия за транспониране са изпълнени в главното производство да е задължение на запитващата юрисдикция, за да е полезен със своя отговор, Съдът може да ѝ предостави всички указания, които счита за необходими (вж. по-конкретно Решение от 1 юли 2008 г. по дело MOTOE, C-49/07, Сборник, стр. I-4863, точка 30 и Решение от 22 декември 2008 г. по дело Magoora, C-414/07, Сборника, стр. I-10921, точка 33).

45 В конкретния случай от акта за преюдициално запитване е видно, че по силата на германското данъчно право възможността за IHK да избере третиране като данъчнозадължено лице зависи изключително от това да се установи дали отдаването под наем на недвижими имоти от публичноправни субекти се счита за търговска дейност, извършвана в рамките на производствен или търговски обект, или за дейност, която представлява обикновено управление на имущество.

46 В това отношение от акта за преюдициално запитване също е видно, както е посочено в точка 28 от настоящото решение, че решаващото понятие за управление на имущество не се съдържа в приложимото законодателство, т.е. нито в UStG, нито в KStG, нито в акт, издаден по законодателна делегация, предоставена на администрацията от тези разпоредби.

47 Тъй като германското правителство отбелязва, че член 14 от АО предвижда понятието за управление на имущество и го разграничава от търговската дейност, трябва все пак да се посочи, че от акта за преюдициално запитване следва, че случаи като тези в главното производство не попадат пряко в приложното поле на споменатия член 14.

48 Всъщност запитващата юрисдикция, от една страна, уточнява, че в приложимото законодателство не се съдържа разграничение между управлението на имущество и търговските дейности. От друга страна, тя изрично посочва, че доколкото все пак се счита, че това разграничение се прилага при режима на корпоративното подоходно облагане, тази преценка произтича само от умозаключение, което освен това намира своето основание според някои в член 14 от AO, а според други в член 4, параграф 4 от KStG.

49 Накрая, от акта за преюдициално запитване е видно, че за разлика от Finanzamt, за да разгледа искането на IHK за приспадане на заплатеното ДДС по получени доставки, компетентната данъчна администрация е приела, че дългосрочното отдаване под наем също е търговска дейност, която в края на краищата поражда право на приспадане. Ето защо се налага констатацията, че съществуват различни административни практики.

50 Освен това от акта за преюдициално запитване е видно, че що се отнася до третирането като данъчнозадължени лица на публичноправните субекти, осъществяващи дейности по отдаването под аренда и под наем на недвижими имоти, в Германия не е приета никаква изрична законодателна разпоредба.

51 В това отношение следва да се подчертае, че член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива предвижда възможност, но не и задължение за държавите членки да считат освободените по силата на член 13 или член 28 от Шеста директива дейности на публичноправните субекти за дейности на орган на държавната власт. Следователно транспонирането в националното право на тази разпоредба не е задължително.

52 От посоченото следва, че за да получат предвидената в тази разпоредба възможност, държавите членки са длъжни да направят избора да се възползват от нея.

53 Трябва също да се отбележи, че посочената възможност разрешава за тези дейности държавите членки да се възползват от предвидената в член 4, параграф 5, първа алинея от Шеста директива дерогация от установеното в член 2, точка 1 и член 4, параграфи 1 и 2 от тази директива общо правило, според което всяка икономическа дейност по принцип подлежи на облагане с ДДС.

54 При положение обаче, че член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива предвижда дерогация от едно от общите правила, въведени с тази директива, следва тази разпоредба да се тълкува стриктно.

55 При тези обстоятелства е уместно да се приеме, че за да се възползват от предвидената в член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива възможност, държавите членки трябва да направят нарочен избор в тази насока. В този смисъл те трябва да предвидят, че определените дейности на публичноправните субекти, освободени по силата на член 13 или член 28 от Шеста директива, се считат за дейности на орган на държавната власт.

56 В това отношение следва да се уточни, че държавите членки имат възможността да изберат законодателната техника, която им изглежда най-подходяща. В този смисъл те могат например да се ограничат да възпроизведат в националното законодателство използваната в Шеста директива формулировка или равностоен израз, или да направят списък на освободените по силата на член 13 или на член 28 от Шеста директива дейности на публичноправните субекти, които се считат за дейности на орган на държавната власт (вж. в този смисъл Решение от 17 октомври 1989 г. по дело Comune di Carpaneto Piacentino и др., 231/87 и 129/88, Recueil, стр. 3233, точка 18).

57 Всъщност може изпълнителен орган да бъде оправомощен със законодателна разпоредба да конкретизира освободените по силата на член 13 или на член 28 от Шеста директива дейности на публичноправните субекти, които се считат за дейности на орган на държавната власт, при условие че неговите решения за прилагане имат неоспорима задължителна сила, отговарят на необходимите изисквания за специфичност, точност, както и за яснота, така че да се гарантира сигурността на правните положения, и при условие че подлежат на контрол от националните юрисдикции (вж. по аналогия Решение по дело Fazenda Pública, посочено по-горе, точка 35).

58 С оглед на гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че държавите членки трябва да предвидят изрична разпоредба, за да могат да се позоват на предвидената в член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива възможност, според която освободените по силата на член 13 или на член 28 от тази директива определени дейности на публичноправните субекти се считат за дейности на органи на държавната власт.

По втория въпрос

59 С втория въпрос Bundesfinanzhof иска да установи по същество дали член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че публичноправните субекти трябва да се считат за данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или доставките, които осъществяват като органи на държавната власт не само когато третирането им като данъчнонезадължени лица по силата на първата или четвъртата алинея на посочената разпоредба би довело до значително нарушаване на конкуренцията във вреда на частноправните им конкуренти, но и когато би довело до такова нарушаване в тяхна собствена вреда.

Становища, представени на Съда

60 Salix, германското правителство и Комисията отбелязват, че текстът на член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива се отнася, без да прави разлика, до всяко „значително нарушаване на конкуренцията“, какъвто и да е пострадалият от него. Третирането на тези субекти като данъчнонезадължени лица, като изключва спрямо тях правото да приспадат заплатеното по получени доставки ДДС, можело също да доведе до нарушаване на конкуренцията във вреда на данъчнонезадължените лица. При нарушаване на конкуренцията, независимо дали от него черпят полза публичноправните субекти или техните частноправни конкуренти, следвало да се приеме, че е нарушен принципът на данъчен неутралитет, който е израз в областта на ДДС на принципа за равно третиране. Всъщност такова тълкуване се вписвало в логиката на защита на самата конкуренция, без да се взема предвид субективното качество на разглеждания индивидуален оператор.

61 Обратно, Ирландия отбелязва, че дори текстът на член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива да не съдържа по-подробно определение на понятието „значително нарушаване на конкуренцията“, посоченият член 4, параграф 5 целял да изключи публичноправните субекти от приложното поле на Шеста директива. Волята на общностния законодател в никакъв случай не е била да разреши на самите публичноправни субекти да се позовават на това изключение, за да получат статута на оператори, дейността на които подлежи на данъчно облагане. Такова тълкуване освен това би лишило правото на преценка, предоставено на държавите членки в четвърта алинея на посочената разпоредба, от същността му и освен това би се оказало в противоречие с целта, визирана във втора алинея от същата разпоредба, която съгласно практиката на Съда била да се защитят частноправните конкуренти от дейността на публичноправните субекти.

Съображения на Съда

62 В самото начало следва да се припомни, че по силата на член 4, параграф 5, първа алинея от Шеста директива публичноправните субекти не са данъчнозадължени лица по ДДС по отношение на дейностите или доставките от икономическо естество, които извършват в качеството им на органи на държавната власт, и че по силата на четвърта алинея от същата разпоредба държавите членки могат да считат дейностите на такива субекти, които са освободени от данък съгласно член 13 или член 28, за дейности, които същите извършват в качеството им на органи на държавната власт.

63 Дори когато тези субекти упражняват такива дейности в качеството си на органи на държавната власт, те трябва да се считат за данъчнозадължени лица съгласно член 4, параграф 5, втора алинея, доколкото третирането им като данъчнонезадължени лица би довело до значително нарушаване на конкуренцията.

64 Ето защо запитващата юрисдикция следва да установи най-напред дали дейността по отдаване под наем на ІНК представлява дейност, осъществявана от публичноправен субект, действащ като орган на държавната власт по смисъла на член 4, параграф 5, първа или четвърта алинея от Шеста директива. Член 4, параграф 5, втора алинея намира приложение само в такъв случай (вж. в този смисъл Решение по дело Fazenda Pública, посочено по-горе, точка 43, и Решение от 16 септември 2008 г. по дело Isle of Wight Council и др., C-288/07, Сборник, стр. I-7203, точки 30—32).

65 На първо място, следва да се припомни, че съгласно член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива когато извършват дейности или доставки в качеството им на органи на държавната власт, публичноправните субекти трябва да се

считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или доставки, „при които третирането им като данъчнонезадължени лица би довело до значително нарушаване на конкуренцията“.

66 Следователно текстът на член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива не уточнява лицата, които цели да защити от това значително нарушаване на конкуренцията, причинено от третирането на публичноправните субекти като данъчнонезадължени лица.

67 На второ място, трябва да се припомни, че член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива, като предвижда дерогация от третирането като данъчнонезадължени лица на публичноправните субекти за дейностите или доставките, които те осъществяват в качеството им на органи на държавната власт, цели да възстанови спазването на посоченото в член 2, точка 1 и член 4, параграфи 1 и 2 от тази директива общо правило, съгласно което всяка дейност от икономическо естество по принцип подлежи на облагане с ДДС (вж. Решение по дело Isle of Wight Council и др., посочено по-горе, точка 38).

68 Следователно не може да се направи стеснително тълкуване на член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива (вж. Решение по дело Isle of Wight Council и др., посочено по-горе, точка 60).

69 На трето място, що се отнася до целите на член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива, на които се позовава по-специално Ирландия, по нищо не личи, че целта на тази разпоредба е да гарантира публичноправните субекти да търпят последиците от значителното нарушаване на конкуренцията, които биха могли да се породят от третирането им като данъчнонезадължени лица по силата на първата или четвъртата алинея на посочената разпоредба.

70 На четвърто място, следва да се припомни, че предвиденото в член 17 и сл. от Шеста директива право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и не може по принцип да бъде ограничено. То се упражнява незабавно по отношение на всички начислени върху получените доставки данъци (вж. по-конкретно Решение от 6 юли 1995 г. по дело BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, стр. I-1883, точка 18, Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98—C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43, както и Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 47).

71 Всъщност режимът на приспадането цели да освободи търговеца изцяло от тежестта на дължимото или заплатено ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Ето защо общата система по ДДС гарантира неутралитет по отношение на данъчната тежест на цялата икономическа дейност независимо от целите и резултатите от нея, при условие че самите посочени дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. по-конкретно Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Abbey National, C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 24, Решение от 21 април 2005 г. по дело HE, C-25/03, Recueil, стр. I-3123, точка 70, както и Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 48).

72 От горепосоченото следва, че правото на приспадане по принцип се прилага по цялата верига от доставки на стоки и услуги, извършени от данъчнозадължени лица, действащи в това качество за нуждите на икономическата дейност на други данъчнозадължени лица (вж. в този смисъл Решение от 12 януари 2006 г. по дело Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 52, както и Решение по дело Kittel и Recolta Recycling, посочено по-горе, точка 45).

73 Не може да се изключи обаче, че като не допуска посоченото право на приспадане на ДДС, третирането на публичноправните субекти, които осъществяват определени дейности или доставки като данъчнонезадължени лица, може да даде отражение по веригата от доставки на стоки и услуги във вреда на данъчнозадължените лица, действащи в частния сектор.

74 Всъщност по делото в главното производство, както бе изтъкнато в точки 17—21 от настоящото решение, третирането на ІНК като данъчнонезадължено лице възпрепятства Salix — частноправно юридическо лице — да се възползва от правото на приспадане на заплатеното по получени доставки ДДС.

75 От гореизложеното следва, че член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива се отнася и за нарушението на конкуренцията, което е във вреда на публичноправните субекти.

76 При тези условия следва да се отговори на втория въпрос, че член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че публичноправните субекти трябва да се считат за данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или доставките, които осъществяват като органи на държавната власт не само когато третирането им като данъчнонезадължени лица по силата на първата или четвъртата алинея от посочената разпоредба би довело до значително нарушаване на конкуренцията във вреда на частноправните им конкуренти, но и когато би довело до такова нарушаване в тяхна собствена вреда.

По съдебните разноски

77 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) **Държавите членки трябва да предвидят изрична разпоредба, за да могат да се позоват на възможността, предвидена в член 4, параграф 5, четвърта алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, според която освободените по силата на член 13 или на член 28 от тази директива определени дейности на публичноправните субекти се считат за дейности на органи на държавната власт.**

2) **Член 4, параграф 5, втора алинея от Шеста директива 77/388 трябва да се тълкува в смисъл, че публичноправните субекти трябва да се считат за данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или доставките, които осъществяват като органи на държавната власт не само когато третирането им като данъчнонезадължени лица по силата на първата или четвъртата алинея от посочената разпоредба би довело до значително нарушаване на конкуренцията във вреда на частноправните им конкуренти, но и когато би довело до такова нарушаване в тяхна собствена вреда.**

Подписи