

Byla C-102/08

Finanzamt Düsseldorf-Süd

prieš

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – 4 straipsnio 5 dalies antroji ir ketvirtoji pastraipos – Valstybių narių teisės viešosios teisės subjekto veiklą, atleistą nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 13 ir 28 straipsnius, laikyti veikla, kurią jos vykdo kaip valdžios institucijos – Taikymo tvarka – Teisė ? atskaitė – Labai iškreipta konkurencija“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamieji asmenys – Viešosios teisės subjektas – Veiklos, vykdomos kaip viešosios teisės subjekto, neapmokestinimas*

(Tarybos direktyvos Nr. 77/388 4 straipsnio 5 dalies ketvirtoji pastraipa)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamieji asmenys – Viešosios teisės subjektas – Veiklos, vykdomos kaip viešosios teisės subjekto, neapmokestinimas*

(Tarybos direktyvos Nr. 77/388 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa)

1. Valstybės narės turi priimti aiškias nuostatas, kad galėtų pasinaudoti Šeštosios direktyvos 77/388 d-l valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta teise, pagal kurią atitinkama viešosios teisės subjektų veikla, kuri pagal šios direktyvos 13 ar 28 straipsnius yra atleista nuo mokesčių, būtų laikoma veikla, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos.

Šiuo klausimu valstybės narės gali pasirinkti, į jų nuomone, labiausiai tinkamą teisės aktų leidybos metodiką. Taigi, pavyzdžiui, jos gali vien perkelti į nacionalinę teisės aktų šeštojoje direktyvoje vartotą formulotę ar į atitinkantį pasakymą arba sudaryti viešosios teisės subjektų veiklos, pagal Šeštosios direktyvos 13 ar 28 straipsnius atleistos nuo mokesčių, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos, rėšį sėrašė. Iš tiesų vykdomajai institucijai įstatymo nuostata gali leisti apibrėžti viešosios teisės subjektų veiklos, kuri pagal Šeštosios direktyvos 13 ar 28 straipsnius yra atleista nuo mokesčių ir kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos, rėšis su sėlyga, kad jos sprendimai d-l taikymo bus neginėtinais privalomi, atitiks reikalavimą, pagal kurį turės būti specifiniai, tikslūs ir aiškūs tam, kad užtikrinti teisinės situacijos aiškumą, ir juos galės peržiūrėti nacionaliniai teismai.

(žr. 56–58 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d-l valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa turi būti aiškinama taip, kad viešosios teisės subjektus reikia laikyti apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, ne tik, kai į neapmokestinimas pagal šios nuostatos pirmąją ar

ketvirtąją pastraipą labai iškreiptą konkurenciją ir taip apsunkintą privačią konkurentų padėtį, bet ir kai iškreiptą konkurenciją ji pačią nenaudai.

(žr. 76 punktą, rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. birželio 4 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – 4 straipsnio 5 dalies antroji ir ketvirtoji pastraipos – Valstybių narių teisė viešosios teisės subjekto veiklą, atleistą nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 13 ir 28 straipsnius, laikyti veikla, kurią jos vykdo kaip valdžios institucijos – Taikymo tvarka – Teisė ? atskaitė – Labai iškreipta konkurencija“

Byloje C-102/08

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

Finanzamt Düsseldorf-Süd

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG*, atstovaujamos *Wirtschaftsprüfer/Steuerberater U. Prinz*, ir *Rechtsanwalt A. Cordewener*,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan ir M. MacGrath bei *BL N. Travers*,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

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

priima šį

Sprendimas

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

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

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

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

4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalyje skelbiama:

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

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

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

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

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

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

Nacionalinės teisės aktai

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

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

<...>

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

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

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

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

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

12 KStG 4 straipsnyje nustatyta:

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

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

<...>

4. Tokios ?mon?s nuoma laikoma susijusia su pramon?s ir komercine ?mone.

5. Pramon?s ir komercin?ms ?mon?ms nepriskiriamos ?mon?s, kuri? svarbiausia u?duotis yra viešosios valdžios funkcij? vykdymas (administracinio pob?džio ?mon?s). Tam, kad administracinio pob?džio ?mon? b?t? laikoma viešosios valdžios funkcijas vykdan?ia ?mone, nepakanka prievartos arba monopolin? teisi?.

13 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pelno mokes?io sistemoje ilgalaik? nekilnojamojo turto nuoma nepriskirtina „pramon?s ar komercin?s ?mon?s“ veiklai. Šis vertinimas išplaukia iš KStG 4 straipsnio 4 dalies ir iš 1977 m. Mokes?i? kodekso 1977 (Abgabenordnung 1977, toliau – AO) 1995 m. ?sigaliojusios redakcijos 14 straipsnio.

14 AO 14 straipsnyje skelbiama, kad „komercin? eksploatacija yra nepriklausoma nuolatin? veikla, leidžianti gauti pelno ar kitos ekonomin?s naudos, ir yra platesn? nei turto valdymas. Ketinimas gauti pelno n?ra b?tinas. Pagal bendr? taisykl? turto valdymas egzistuoja tuo atveju, kai turtas eksploatuojamas, pavyzdžiui, kapitalas yra investuojamas ir gaunamos pal?kanos ar nekilnojamas turtas yra išnuomojamas.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 1995 m. kovo 20 d. nekilnojamojo turto nuomos bendrov? *Salix* sudar? „nekilnojamojo turto lizingo sutart?“ su Ofenbacho Pramon?s ir prekybos r?mais (*Industrie- und Handelskammer Offenbach*, toliau – *IHK*), viešosios teis?s subjektu. Šia sutartimi ji ?sipareigojo 27 m. išnuomoti *IHK* administracin? pastat? su požeminiu garažu, kurie tur?jo b?ti pastatyti.

16 Taip pa?iais metais *Salix* pastat? š? pastat? ir perdav? j? *IHK*. Pastarieji dal? biur? u?m? patys, o dal? ilgam laikui pernuomojo tretiesiems asmenims, apyvartos mokes?io mok?tojams. Dal? požeminio garažo *IHK* taip pat pasiliko sau, dal? pernuomojo ilgam laikui biur? nuomininkams, o dal? trumpam laikui už atlyg? išnuomojo asmenims, nesusijusiems su pastatu.

17 Tam, kad gal?t? atskaityti pirkimo PVM už pastato statyb? ir susijus? su *IHK* pernuomota pastato dalimi, *Salix* pagal UStG 9 straipsnio 1 dal? atsisak? nuomos sandori? atleidimo nuo mokes?io, numatyto UStG 4 straipsnio 12 dalies a punkte. Ji tvirtino, kad šis atsisakymas suteikia jai teis? ? atskait?, nes ji išnuomojo pastat? kito verslininko, t. y. *IHK*, reikm?ms; šis savo ruožtu iš dalies j? naudojo sandoriams, kuri? atžvilgiu suteikiama teis? ? pirkimo mokes?io atskait?.

18 Ta?iau atlikus *Salix* mokestin? patikrinim? mokes?i? inspektorius jai neleido taikyti atskait? pastato dalies, pernuomosotos ilgam laikui, atžvilgiu, nes *IHK* pernuomodamas neveik? kaip „verslininkas“ UStG 9 straipsnio 1 dalies prasme.

19 Šiuo atžvilgiu mokes?i? inspektorius teig?, kad iš UStG 2 straipsnio 3 dalies pirmojo sakinio matyti, jog viešasis juridinis asmuo gali veikti kaip verslininkas tik per „pramon?s ar komercin? ?mon?“, kaip apibr?žta KStG 1 straipsnio 1 dalies 6 punkte ir 4 straipsnyje.

20 Mokes?i? inspektoriaus teigimu, šios nuostatos prasme tik trumpalaik? nuoma gali b?ti laikoma veikla, vykdoma per „pramon?s ar komercin? ?mon?“; ilgalaik? nuoma, kaip paprastas „turto valdymas“, nepriskiriama šiai veiklai.

21 Tod?l 2001 m. balandžio 20 d. *Finanzamt* pri?m? pranešim? apie PVM perskai?iavim? už 1995 m., kuriuo nebuvo leidžiama *Salix* atskaityti pirkimo PVM už pastato statyb? ir susijusio su *IHK* ilgam laikui pernuomota pastato dalimi.

22 Ta?iau mokes?i? institucijos, atsakingos už *IHK* apmokestinim?, buvo kitos nuomon?s. Jos

patvirtino, kad *IHK* veik? kaip verslininkas visos pernuomojimo veiklos atžvilgiu ir kad atleidimo nuo mokes?io atsisakymas šios veiklos atžvilgiu galioja.

23 Atmetus skund? d?l pranešimo apie mokes?io perskai?iavim? *Salix* pateik? skund? *Finanzgericht Düsseldorf* (Diusseldorfo finans? teismas).

24 *Finanzgericht Düsseldorf* patenkino *Salix* skund?. *Finanzgericht Düsseldorf*, tvirtindamas, kad *IHK* nevykd? pernuomojimo ilgam laikui sandori? kaip verslininkas Vokietijos mokes?i? teis?s prasme, vis d?lto nusprend?, kad *IHK* šiuo atveju veik? kaip apmokestinamasis asmuo ir tod?l kaip „verslininkas“ pagal nacionalin?s teis?s, atitinkan?ios Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antr?j? ir ketvirt?j? pastraipas, išaiškinim?.

25 *Finanzgericht Düsseldorf* nuomone, neleidžiant *IHK* pasirinkti apmokestinimo ir tod?l atskaityti pirkimo PVM, atsisakymas j? pripažinti kaip verslinink? diskriminuot? j? priva?i? konkurent? atitinkamoje rinkoje atžvilgiu. Tai gal?t? „labai iškreipt? konkurencij?“, o to siekiama išvengti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antr?ja pastraipa.

26 *Finanzamt*, pateikusi apeliacin? skund? *Bundesfinanzhof*, prašo panaikinti *Finanzgericht Düsseldorf* sprendim? ir atmesti *Salix* skund?. Paremdama apeliacin? skund? ji teigia, kad iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog s?voka „labai iškreipt? konkurencij?“ siekiama apsaugoti tik privat? ekonomikos sektori?, t. y. priva?ias apmokestinamas ?mones, nuo viešosios teis?s neapmokestinam? subjekt? konkurencijos. Tod?l šios nuostatos taikymas taip pat ir viešosios teis?s subjekt? naudai prieštaraut? šios nuostatos tikslui.

27 *Bundesfinanzhof* pirmiausia laikosi nuomon?s, kad valstyb?s nar?s gali pasinaudoti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta teise viešosios teis?s subjekt? veikl?, pagal šios direktyvos 13 ar 28 straipsn? atleisti nuo mokes?io, laikyti veikla, vykdoma kaip valdžios institucij?, tik jei priimta aiški ?statymin? nuostata šiuo klausimu.

28 Šiuo klausimu iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad kalbant apie viešosios teis?s subjekt?, vykdan?i? nekilnojamojo turto nuom?, apmokestinim?, Vokietijoje n?ra priimta jokia aiški ?statymin? nuostata. Pagrindin?je byloje ši? subjekt?, sudaran?i? tokius sandorius, apmokestinimas priklauso tik nuo s?vokos „turto valdymas“ išaiškinimo. Ta?iau šios s?vokos n?ra taikytinuose teis?s aktuose, t. y. nei UStG 2 straipsnio 3 dalyje, nei KStG 1 straipsnio 1 dalies 6 punkte, nei 4 straipsnyje, nei ?statyminiame leidime, kur? šios nuostatos suteikia administratoriui.

29 Antra, *Bundesfinanzhof* svarsto, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtosios pastraipos taikymas pagrindin?je byloje negalimas, nes pats *IHK*, o ne jo privat?s konkurentai patirt? labai iškreipt? konkurencij? šios nuostatos antrosios pastraipos prasme, jeigu šie pernuomojimo ilgam laikui sandoriai b?t? laikomi neapmokestinamais.

30 Iš ties? *Bundesfinanzhof* mano, kad jei Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos tikslas yra apsaugoti privat? ekonomin? sektori? nuo viešosios teis?s subjekt? neapmokestinamos veiklos, neatmetama galimyb?, kad šie subjektai taip pat turi gal?ti pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta konkurencijos išlyga. Šiuo atveju reikia pasteb?ti, kad antrosios pastraipos tekste, pagal kuri? svarbu, kiek iškreipiama konkurencija, o ne jos auka, n?ra numatyta joki? šios konkurencijos išlygos apribojim?. Ta?iau *Bundesfinanzhof* tvirtina, kad kiekvien? iš priešing? aiškinim? galima pagr?sti Teisingumo Teismo praktika.

31 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar valstybės narės gali valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kitos viešosios teisės subjektai, kurie pagal <...> Šeštosios <...> direktyvos <...> 13 straipsnį yra atleisti nuo mokesčio, veikti pagal šios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtąjį pastraipą „laikyti“ veikla, kuri jos vykdo kaip valdžios institucijos, tik tuomet, kai šiuo klausimu priima aiški statyminė nuostata?“

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

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

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

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

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

34 Savo ruožtu Vokietijos vyriausybė mano, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtosios pastraipos perkėlimas reikalauja priimti statyminę nuostatą, bet nebūtinai aiškią. Iš tiesų, kalbant apie šioje nuostatoje numatytos teisės perkėlimą, pakaktų, kad statymą leidžiantis ketinimas būtų aiškiai matyti iš taikytinų statyminių nuostatų remiantis pripažintais teisės aiškinimo būdais. Tačiau, priešingai nei teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, gyvendinant šią nuostatą buvo priimtose statyminės nuostatos.

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

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

Teisingumo Teismo vertinimas

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

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

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

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

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

42 Iš tiesų kiekviena valstybė narė privalo įgyvendinti direktyvas taip, kad atitinkamą valstybės narės sistemą asmenų interesus būtų visiškai įvykdyti Bendrijos teisės aktų

leidžjo nustatyt? teisini? situacij? aiškumo ir tikrumo reikalavimai. Dėl to direktyvos nuostatos turi būti įgyvendinamos nustatant neginėjimus ?pareigojimus ir konkrečiai, apibrėžtai bei aiškiai (2001 m. spalio 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Airij?*, C-354/99, Rink. p. I-7657, 27 punktą ir nurodyta teismo praktika).

43 Konkrečiai kalbant, vien administracin? praktika, kuri? administratorius gali keisti ir kuri nėra tinkamai paskelbta, neturi būti laikoma tinkamu EB sutarties nustatyt? ?sipareigojim? vykdymu (žr. 1996 m. kovo 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C-334/94, Rink. p. I-1307, 30 punkt? ir 1997 m. kovo 13 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C-197/96, Rink. p. I-1489, 14 punkt?).

44 Nors prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti, ar šio sprendimo 40–43 punktuose nurodytos perk?limo s?lygos yra ?vykdytos pagrindin?je byloje, nepaisant to, Teisingumo Teismas gali šiam teismui duoti nauding? atsakym? su b?tinomis nuorodomis (žr., be kita ko, 2008 m. liepos 1 d. Sprendimo *MOTOE*, C-49/07, Rink. p. I-0000, 30 punkt? ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Magoora*, C-414/07, Rink. p. I-0000, 33 punkt?).

45 Šioje byloje iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nutarties matyti, kad pagal Vokietijos mokes?i? teis? *IHK* galimyb? pasirinkti teis? priklauso vien nuo klausimo, ar viešosios teis?s subjekto vykdoma nekilnojamojo turto nuoma yra verslininko veikla, vykdoma per pramon?s ar komercin? ?mon?, o gal tai tik turto valdymas.

46 Šiuo atveju iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim?, kaip buvo priminta šio sprendimo 28 punkte, matyti, kad svarbiausios turto valdymo s?vokos nėra taikytinuose teis?s aktuose, t. y. nei UStG, nei KStG, nei ?statyminiame leidime, kur? šios nuostatos suteikia administratoriui.

47 Nors Vokietijos vyriausyb? teigia, kad AO 14 straipsnyje numatyta turto valdymo s?voka atskirta nuo verslininko veiklos, reikia priminti, kad iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog tokia situacija, kaip antai pagrindin?je byloje, tiesiogiai nepatenka ? 14 straipsnio taikymo srit?.

48 Iš ties?, viena vertus, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabrėž?, kad taikytinuose teis?s aktuose nėra atskirtas turto valdymas nuo verslininko veiklos. Kita vertus, jis aiškiai nurodo, kad tiek, kiek šis skirtumas, nepaisant nieko, taikomas pelno mokes?io sistemoje, šis vertinimas išplaukia tik iš išvados, kuri iš dalies pagr?sta AO 14 straipsniu, o iš dalies – KStG 4 straipsnio 4 dalimi.

49 Galiausiai iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad, priešingai nei *Finanzamt*, mokes?i? administratorius, kompetentingas nagrin?ti *IHK* prašym? dėl pirkimo PVM atskaitos, nusprend?, jog ilgalaik? nuoma taip pat yra verslininko veikla, kuri galiausiai suteikia teis? ? atskait?. Todėl reikia konstatuoti, kad egzistuoja dvi skirtingos administracin?s praktikos.

50 Be to, iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad, kiek tai susij? su viešosios teis?s subjektais, vykdan?iais nekilnojamojo turto nuom?, Vokietijoje nėra priimta aiškos ?statymin?s nuostatos.

51 Šiuo atžvilgiu reikia pabrėžti, jog Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta, kad valstyb?s nar?s turi teis?, o ne pareig? viešosios teis?s subjekt? veikl?, kuri pagal Šeštosios direktyvos 13 ar 28 straipsnius yra atleista nuo mokes?io, laikyti veikla, kuri? jie vykdo kaip valdžios institucijos. Todėl neprivaloma ši? nuostat? perkelti ? nacionalin? teis?.

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

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

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

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

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

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

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

Dėl antrojo klausimo

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

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

60 *Salix*, Vokietijos vyriausybė ir Komisija pastebėjo, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos tekstas apima visus atvejus, kurie „labai iškreiptų konkurenciją“, neatsižvelgiant į aukas. Tačiau šių subjektų neapmokestinimas, nesuteikiant jiems teisės

atskaityti pirkimo PVM, taip pat iškreiptą konkurenciją neapmokestinamojo asmens nenaudai. Kadangi konkurencija būtų iškreipta, nepaisant to, ar tai būtų naudinga viešosios teisės subjektams, ar ji privatiems konkurentams, reikia konstatuoti, kad fiskalinio neutralumo principas, PVM srityje tai yra vienodo požiūrio principo išraiška, būtų pažeistas. Iš tiesų toks aiškinimas suderinamas su pačios konkurencijos apsauga, neatsižvelgiant į kiekvieno atskiro nagrinėjamo subjekto padėtį.

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

Teisingumo Teismo vertinimas

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

63 Tačiau net jei šie subjektai vykdo tokia veikla kaip valdžios institucijos, pagal 4 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą jie turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, jeigu ji traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptą konkurenciją.

64 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi pirmiausia nustatyti, ar *IHK* vykdoma nuoma yra viešosios teisės subjekto, vykdančio veiklą kaip valdžios institucija, veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmosios ar ketvirtosios pastraipos prasme. Tik tokiu atveju yra taikytina 4 straipsnio 5 dalies ketvirtoji pastraipa (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Fazenda Pública* 43 punktą ir 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, Rink p. I-0000, 30–32 punktus).

65 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jos vykdo, ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, „jeigu ji traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptą konkurenciją“.

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

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

68 Todėl Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa neturėtų būti aiškinama

siaurai (žr. min?to sprendimo *Isle of Wight Council* ir kt. 60 punkt?).

69 Tre?ia, kalbant apie Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos tikslus, kuriuos, be kita ko, nurodo Airija, niekas nerodo, kad šia nuostata siekiama užtikrinti, jog viešosios teis?s subjektai patirt? labai iškreiptos konkurencijos, atsiradusios d?l j? neapmokestinimo pagal šios nuostatos pirm?j? ir ketvirt?j? pastraipas, pasekmes.

70 Ketvirta, reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sud?tin? PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ja naudojamosi iš karto vis? pirkimo sandoriams tenkan?i? mokes?i? atžvilgiu (žr., be kita ko, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Supergaz*, C?62/93, Rink. p. I?1883, 18 punkt?; 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C?110/98–C?147/98, Rink. p. I?1577, 43 punkt?; taip pat 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C?439/04 ir C?440/04, Rink. p. I?6161, 47 punkt?).

71 Iš ties? atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslinink? nuo bet kokios jo ekonomin?s veiklos atveju mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralum?, neatsižvelgiant ? jos tiksl? ar rezultat?, su s?lyga, kad pati ši veikla iš principo b?t? apmokestinama PVM (žr., be kita ko, 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C?408/98, Rink. p. I?1361, 24 punkt?; 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C?25/03, Rink. p. I?3123, 70 punkt?; taip pat min?to sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 48 punkt?).

72 Iš to matyti, kad iš esm?s teis? ? atskait? taikytina visoje apmokestinamojo asmens vykdomo prek? tiekimo ir paslaug? teikimo grandin?je kit? apmokestinam?j? asmen? ekonomin?s veiklos tikslais (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C?354/03, C?355/03 ir C?484/03, Rink. p. I?483, 52 punkt?; taip pat min?to sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling* 45 punkt?).

73 Ta?iau netur?t? b?ti atmetama galimyb?, kad viešosios teis?s subjekto, vykdan?io tam tikr? veikl?, ar sudaran?io tam tikrus sandorius, kurie kliudo teisei ? PVM atskait?, neapmokestinimas gali tur?ti ?takos prek? tiekimo ir paslaug? teikimo grandinei priva?iame sektoriuje veikian?io apmokestinamojo asmens nenaudai.

74 Iš ties? pagrindin?je byloje, kaip priminta šio sprendimo 17–21 punktuose, *IHK* neapmokestinimas neleido *Salix*, priva?iam juridiniam asmeniui, pasinaudoti teise ? pirkimo PVM atskait?.

75 Iš viso to, kas min?ta, matyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrojoje pastraipoje taip pat numatyti konkurencijos iškreipimai viešosios teis?s subjekto nenaudai.

76 Šiomis aplinkyb?mis ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad viešosios teis?s subjektus reikia laikyti PVM apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kuri? jie vykdo, ar sandori?, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, ne tik jeigu j? neapmokestinimas pagal šios nuostatos pirm?j? ar ketvirt?j? pastraipas labai iškreipt? konkurencij? ir taip apsunkint? priva?i? konkurent? pad?t?, bet ir iškreipt? konkurencij? j? pa?i? nenaudai.

D?l bylin?jimosi išlaid?

77 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

1. Valstyb?s nar?s turi priimti aiški? nuostat?, kad gal?t? pasinaudoti 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies ketvirtojoje pastraipoje numatyta teise, pagal kuri? atitinkama viešosios teis?s subjekt? veikla, kuri pagal šios direktyvos 13 ar 28 straipsnius yra atleista nuo mokes?io, b?t? laikoma veikla, kuri? jie vykdo kaip valdžios institucijos.

2. Šeštosios direktyvos 77/388 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa turi b?ti aiškinama taip, kad viešosios teis?s subjektus reikia laikyti PVM apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kuri? jie vykdo, ar sandori?, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, ne tik jeigu j? neapmokestininimas pagal šios nuostatos pirm?j? ar ketvirt?j? pastraipas labai iškreipt? konkurencij? ir taip apsunkint? priva?i? konkurent? pad?t?, bet ir iškreipt? konkurencij? j? pa?i? nenaudai.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.