

Lieta C-102/08

Finanzamt Düsseldorf/Süd

pret

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sest? PVN direkt?va – 4. panta 5. punkta otr? un ceturt? da?a – Dal?bvalstu ties?bas uzskat?t publisko ties?bu subjektu darb?bas, kas atbr?votas atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. un 28. pantam, par darb?b?m, kur?s tie iesaist?s k? valsts iest?des – ?stenošanas noteikumi – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Noz?m?gi konkurences trauc?jumi

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a maks?t?ji – Publisko ties?bu subjektu – T?du darb?bu neaplikšana ar nodokli, kas veiktas valsts iest?des status?*

(Padomes Direkt?vas 77/388 4. panta 5. punkta ceturt? da?a)

2. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Nodok?a maks?t?ji – Publisko ties?bu subjektu – T?du darb?bu neaplikšana ar nodokli, kas veiktas valsts iest?des status?*

(Padomes Direkt?vas 77/388 4. panta 5. punkta otr? da?a)

1. Lai var?tu atsaukties uz Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 4. panta 5. punkta ceturtaj? da?? paredz?taj?m ties?b?m uzskat?t publisko ties?bu subjektu darb?bas, kas ir atbr?votas no nodok?a saska?? ar š?s direkt?vas 13. vai 28. pantu, par darb?b?m, kur?s t?s iesaist?s k? valsts iest?des, dal?bvalst?m ir j?paredz tieši izteikta ties?bu norma.

Šaj? sakar? dal?bvalst?m ir ties?bas izv?l?ties normat?vos instrumentus, kas t?m š?iet vispiem?rot?kie. T?d?j?di t?s var, piem?ram, vai nu valsts tiesiskaj? regul?jum? p?r?emt Sestaj? direkt?v? izmantoto formul?jumu vai tam l?dzv?rt?gu izteicienu, vai ar? apstiprin?t publisko ties?bu subjektu darb?bu, kas ir atbr?votas atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. vai 28. pantam un kas tiek uzskat?tas par darb?b?m, kur?s tie iesaist?s k? valsts iest?des, sarakstu. Likuma norm? var tikt at?auts izpildu iest?dei preciz?t publisko ties?bu subjektu darb?bas, kas atbr?votas no nodok?iem saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. vai 28. pantu un kas uzskat?mas par darb?b?m, kur?s t?s iesaist?s k? valsts iest?des, ar nosac?jumu, ka šiem l?mumiem par piem?rošanu piem?t neapstr?dams saistošs sp?ks, kas atbilst precizit?tes, noteikt?bas, k? ar? skaidr?bas pras?b?m, kas ir noteiktas, lai garant?tu juridisko situ?ciju noteikt?bu un t?s var?tu tikt p?rbaud?tas valsts ties?s.

(sal. ar 56.–58. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma

nodokšiem, 4. panta 5. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka publisko tiesību subjekti ir jāuzskata par nodokļu maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, ne tikai tad, ja to uzskatīšana par nodokļu nemaksātāju atbilstoši minētās tiesību normas pirmajai vai ceturtajai daļai radītu nozīmīgus konkurences traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi privātiem konkurentiem, bet arī tad, ja tas radītu šāds traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi pašam publisko tiesību subjektam.

(sal. ar 76. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2009. gada 4. jūnijā (*)

Sestā PVN direktīva – 4. panta 5. punkta otrā un ceturtā daļa – Dalībvalstu tiesības uzskatīt publisko tiesību subjektu darbības, kas atbrīvotas atbilstoši Sestās direktīvas 13. un 28. pantam, par darbībām, kurās tie iesaistās kā valsts iestādes – ģeņerāļa noteikumi – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Nozīmīgi konkurences traucējumi

Lieta C-102/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 20. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 5. martā, tiesvedībā

Finanzamt Düsseldorf/Süd

pret

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

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši A. Ō'Kēfs [*A. Ó Caoimh*], H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], J. Kluška [*J. Kluška*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referenti),

ģenerālvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],

sekretāre L. Hjēleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ģemotvārā rakstveida procesu un 2009. gada 21. janvārā tiesas sēdī,

ģemotvārā atbildē, ko sniedza:

– *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG* vārdā – U. Princs [*U. Prinz*], *Wirtschaftsprüfer/Steuerberater*, un A. Kordeveners [*A. Cordewener*], *Rechtsanwalt*,

- Vācijas valdības vārdā – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,
 - Ārijas vārdā – D. O'Hagans [*D. O'Hagan*] un M. Makgrats [*M. MacGrath*], pārstāvji, kā arī N. Traverss [*N. Travers*], *BL*,
 - Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis,
- ņemot vērā pēc enerģētiskās uzskaites prasības izstrādāt lietu bez enerģētiskās secinājumiem,
- pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EKK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 4. panta 5. punkta otrās un ceturtnās daļas interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *Finanzamt Düsseldorf/Süd* (Düsseldorfas Dienvidu Finanšu pārvaldi, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) un *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG* (turpmāk tekstā – “*Salix*”) par tiesību mērķu atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas ir samaksājama priekšnodokļa, būvniecībai, kas pēc tam ir iznomāta publiskai iestādei, kura savukārt tās daļu nodeva apakšrādīt uz ilgu termiņu trešām personām, kas ir maksātāji.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. pantam PVN ir jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rādītājs”.

4 Sestās direktīvas 4. panta 5. punktā ir noteikts:

“Valstis, reģionāls un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbību vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darījumu sakarā ievieca nodokļu, iemaksas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādas darbības vai darījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darījumiem, ja to uzlikšana par personām, kas nav nodokļu maksātāji, radītu nozīmīgus konkurences traucējumus.

Katrā ziņā šīs iestādes uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz D pielikumā uzskaitītajām darbībām, ja tās neveic tik niecīgā apmērā, ka ir nenozīmīgas.

Dalībvalstis var uzskatīt tās šo organizāciju darbības, kuras atbrīvo no nodokļiem saskaņā ar 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts.”

5 Atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta pirmajai daļai dalībvalstīs atbrīvo no nodokļa “nekustamo īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, izņemot: [...] telpu un zemes gabalu izīrēšanu transportlīdzekļu novietošanai”.

6 Atbilstoši šīs direktīvas 13. panta C daļai dalībvalstīs var dot nodokļa maksājumiem tiesības izvēlēties nodokli par nekustamo īpašuma izīrēšanu vai iznomāšanu darījumiem, izvēlēties uzlikt nodokli un gan ierobežot izvēles tiesību apjomu, gan noteikt to īstenošanas noteikumus.

Valsts tiesiskais regulējums

7 1993. gada apgrozījuma nodokļa likuma (*Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, 565. lpp.*), ar grozījumiem, kas ir stājušies spēkā 1995. gadā (turpmāk tekstā – “*UStG*”), 2. panta 1. un 3. punkts bija izteikti šādi:

“1. Persona, kas patstāvīgi veic uzņēmējdarbību vai profesionālu darbību, ir uzņēmējs. Uzņēmums aptver visu uzņēmēja uzņēmējdarbību vai profesionālo darbību. Ar uzņēmējdarbību vai profesionālo darbību tiek saprasta jebkura pastāvīga darbība, kas tiek veikta, lai gūtu ienākumus, pat tad, ja nav nodoma iegūt peļņu vai ja personu grupa savu darbību veic tikai attiecībā uz tās daļbniekiem.

[..]

3. Publisko tiesību juridiskās personas veic uzņēmējdarbību vai profesionālo darbību tikai to komercuzņēmumu (*Körperschaftsteuergesetz* [Likums par sabiedrību nodokli] 1. panta 1. punkta 6) apakšpunkts un 4. pants) un to lauksaimniecības vai mežsaimniecības uzņēmumu ietvaros [..].”

8 *UStG* 4. panta 12. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka *UStG* 1. panta 1. punkta 1)–3) apakšpunktā norādīto darījumu vidū no nodokļa ir atbrīvota “to nekustamo īpašumu izīrēšana un iznomāšana, kuriem tiek piemērotas civiltiesību normas par nekustamo īpašumu, un tiesības, kas attiecas uz valsts priekšrocību nekustamo īpašumu un zemju lietošanu”.

9 Saskaņā ar *UStG* 9. panta 1. punktu “uzņēmējs var uzskatīt darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši 4. panta [..] 12. punktam [..], par apliekamu ar nodokli tiktāl, ciktāl minētā darbība ir veikta cita uzņēmēja labā un tādā uzņēmuma vajadzībām”.

10 Atbilstoši *UStG* 9. panta 2. punktam ir atļauts atteikties no atbrīvojuma “tikai tad, ja pakalpojuma saņēmējs minēto nekustamo īpašumu lieto vai ir paredzējis lietot vienīgi tādā darbībā veikšanai, kas neizslēdz priekšnodokļa samaksāto nodokļa atskaitēšanu. Uzņēmējam ir jāpierāda, ka šie nosacījumi ir ievēroti”.

11 Likuma par sabiedrību nodokli (*Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, 637. lpp.*), ar grozījumiem, kas stājušies spēkā 1995. gadā, (turpmāk tekstā – “*KStG*”) 1. panta 1. punkta 6) apakšpunktā ir paredzēts, ka publisko juridisko personu, kuru vadība vai sēdeklis atrodas valsts teritorijā, “komercuzņēmumi” maksā sabiedrību nodokli pilnā apmērā.

12 *KStG* 4. pants bija noteikts:

“1. Ievērojot 5. punkta noteikumus, publisko tiesību juridisko personu komercuzņēmumi 1. panta 1. punkta 6) apakšpunkta izpratnē ir visi nodibinājumi, kas tiek izmantoti ilgstošai saimnieciskai darbībai ienākumu gūšanai, izņemot lauksaimniecību un mežsaimniecību, un kas no saimnieciskā viedokļa atšķiras no kopējās juridiskās personas darbības. Nodoms gūt peļņu

un piedalīšanās vispārējā ekonomikas apritē nav obligāta.

2. Valsts uzņēmums maksā nodokļus pilnā apmērā ar to, ja tas pats ir publisko tiesību juridiska persona.

[..]

4. Šāda uzņēmuma iznomāšana ir uzskatāma par uzņēmējdarbību.

5. Iestādes, kas galvenokārt paredzētas publiskās varas īstenošanai (administratīvas iestādes), nav uzskatāmas par komercuzņēmumiem. Lai pieņemtu, ka pastāv administratīvā iestāde, nepietiek ar piespiedu varas vai monopola esamību.”

13 No iesniegtajās lūguma izriet, ka saistībā ar nodokļu uzlikšanu sabiedrībā mēģinājuma iznomāšana uz ilgu laiku ir uzskatāma par “uzņēmējdarbību”. Šis vērējams noteikti izriet no KStG 4. panta 4. punkta un – atbilstoši citam viedoklim – no 1977. gada Nodokļu noteikumu (*Abgabenordnung 1977*), ar grozījumiem, kas stājās spēkā 1995. gadā, 14. panta (turpmāk tekstā – “AO”).

14 AO 14. pants ir noteikts, ka “saimnieciska izmantošana ir neatkarīga pastāvīga darbība, kas ļauj gūt peļņu vai citas ekonomiskas priekšrocības un kas pārsniedz mēģinājuma pārvērtēšanu. Nodoms gūt peļņu nav prasīts. Principā mēģinājuma pārvērtēšana ir tad, ja mēģinājums ir veiksmīgi izmantots, piemēram, ja kapitālmēģinājums ir ieguldīts un rada procentus vai nekustamais mēģinājums ir iznomāts vai nodots rentā”.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

15 1995. gada 20. martā *Salix*, nekustamo mēģinājumu izveidošanas sabiedrība, nosūdzēja “nekustamo mēģinājuma nomas līgumu” ar *Industrie- und Handelskammer Offenbach* (Ofenbahas Rūpniecības un tirdzniecības palāta, turpmāk tekstā – “IHK”), publisko tiesību iestādi. Ar šo līgumu tika apņemts iznomāt IHK uz 27 gadiem būvobjektu administratīvu ēku, aprakotus ar apakšzemes autostāvvietu.

16 Tajā pašā gadā *Salix* pabeidza minēto ēku un nodeva to IHK rīcībā. Tā pārņēma daļu biroju savā lietošanā un atlikušos birojus nodeva ilgtermiņa apakšnomā trešām personām, kas ir apgrozījuma nodokļa maksātājas. Ar to daļu no apakšzemes autostāvvietas stāvvietām IHK rezervēja pašas lietošanai, tās daļu nodeva ilgtermiņa apakšnomā biroju nomniekiem un atlikušās stāvvietas īstermiņā un par atlīdzību nodeva to personu rīcībā, kas nav saistītas ar šo ēku.

17 Lai varētu atskaitīt PVN, kas samaksāts priekšnodoklī, būvobjektu ēku, un kas attiecas uz IHK apakšnomā nodoto ēkas daļu, *Salix* atteicās, piemērojot UStG 9. panta 1. punktu, no UStG 4. panta 12. punkta a) apakšpunktā paredzētā nomas darījumu atbrīvojuma. Tā apgalvoja, ka šis atteikums tai rada tiesības uz minēto atskaitēšanu, jo tās iznomā ēku cita uzņēmuma, proti, IHK, uzņēmuma vajadzībām, kas, savukārt, to lieto daļēji tādā darbībā, kas rada tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto nodokli.

18 Tomēr, veicot *Salix* nodokļu pārbaudi, nodokļu inspektors tai atteica atskaitījumu par ēkas daļu, kas ir nodota apakšnomā, tādēļ, ka, veicot šo apakšnomu, IHK nerīkojis kā “uzņēmums” UStG 9. panta 1. punkta izpratnē.

19 Šajā sakarā nodokļu inspektors atgādāja, ka no UStG 2. panta 3. punkta pirmā teikuma izriet, ka publiskas juridiskas personas var darboties kā uzņēmumi tikai “valsts uzņēmuma” ietvaros, kas ir definēti KStG 1. panta 1. punkta 6) apakšpunktā un 4. pantā.

20 Nodokļu inspektors uzskata, ka tikai štermiņa normu var uzskatīt par darbību, kas notikusi "valsts uzņēmuma" ietvaros minēto tiesību normu izpratnē, ilgtermiņa noma neattiecas uz šo uzņēmējdarbību, jo tā ir vienkārša "pašuma pārvaldīšana".

21 Tā rezultātā *Finanzamt* 2001. gada 20. aprīlī izdeva labotu paziņojumu par PVN apmēru 1995. gadam, liedzot *Salix* PVN, kas samaksāts priekšnodoklī, bēvājot ūku, un kas attiecas uz *IHK* ilgtermiņa apakšnomā nodoto ūkas daļu, atskaitīšanu.

22 Tomēr par nodokļu uzlikšanu *IHK* atbildīgajam nodokļu iestādei bija cits viedoklis. Tās apstiprināja gan *IHK* uzņēmēja raksturu attiecībā uz visām apakšnomas darbībām, gan tās atteikuma no šo darbību atbrīvojuma spēkā esamību.

23 Pēc sēdzes, ko tā iesniedza par laboto paziņojumu par nodokli, noraidīšanas, *Salix* vērsās *Finanzgericht Düsseldorf* (Düsseldorfas Finanšu tiesa).

24 *Finanzgericht Düsseldorf* apmierināja *Salix* iesniegto prasību. Uzskatot, ka *IHK* nav veikusi šos ilgtermiņa apakšnomas darījumus kā uzņēmējs Vācijas nodokļu tiesību izpratnē, *Finanzgericht Düsseldorf* secināja, ka tomēr ir jāuzskata, ka *IHK* šajā sakarā ir darbojusies kā nodokļu maksātājs un tāpēc kā "uzņēmējs" atbilstoši valsts tiesību normu interpretācijai saskaņā ar Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otro un ceturto daļu.

25 *Finanzgericht Düsseldorf* uzskatīja, ka, atēmot *IHK* iespeju maksāt nodokli un lūdz ar to atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, atteikums atzīt to par uzņēmēju nostāda to nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar tās privātajiem konkurentiem attiecīgajos tirgos. Tas varētu radīt "nozīmīgus konkurences traucējumus", kurus novērst bija Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otro daļas uzdevums.

26 Apelācijas sēdzes laikā *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] *Finanzamt* lūdz atcelt *Finanzgericht Düsseldorf* spriedumu un *Salix* prasību noraidījumu. Savu apelāciju *Finanzamt* pamato ar to, ka no Tiesas judikatūras izrietot, ka minētais jūdziens "nozīmīgi konkurences traucējumi" ir vērsti tikai uz ekonomikas privātā sektora, tas ir, privātu nodokļu maksātāju uzņēmumu, aizsardzību pret publisko tiesību subjektiem, kas nav nodokļu maksātāji. Tādējādi šīs tiesību normas piemērošana ar publisko tiesību subjektu interesēs būtu pretrunā šīs tiesību normas mērķim.

27 Pirmkārt, *Bundesfinanzhof* sliecas uzskatīt, ka dalībvalstis var atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturto daļu paredzētajām tiesībām par publiskas iestādes darbību uzskatīt to publisko tiesību subjekta darbību, kas ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši šīs direktīvas 13. vai 28. pantam, tikai tad, ja par šo jautājumu ir pieņemts skaidri izteikts tiesiskais regulējums.

28 Šajā sakarā no iesniedzējtiesas lūmuma izriet, ka Vācijā nav pieņemts skaidri izteikts tiesiskais regulējums par publisko tiesību subjektu, kas nodarbojas ar ūku izrīšanu un iznomāšanu, aplikšanu ar nodokļiem. Pamata lietā minēto subjektu aplikšana ar nodokļiem, ja tie veic šādas darbības, ir atkarīga vienīgi no jūdziena "pašuma pārvalde" interpretācijai. Šis jūdziens nav minēts atbilstošajos likumdošanas aktos, proti, ne *UStG* 2. panta 3. punktā, ne *KStG* 1. panta 1. punkta 6) apakšpunktā, ne *KStG* 4. pantā, ne ar deleģētajās pilnvarās, kuras šajās normās ir uzticētas administrācijai.

29 Otrkārt, *Bundesfinanzhof* šaubās par to, vai Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturto daļas piemērošana pamata lietā nav pieļaujama tādēļ, ka drīzāk pati *IHK*, kā viens no tās privātajiem konkurentiem, varētu ciest no nozīmīgiem konkurences traucējumiem minētās

tiesību normas otrās daļas izpratnē, ja šīs ilgtermiņa apakšnoma tiktu uzskatīta par neapliekamu ar nodokli.

30 *Bundesfinanzhof* uzskata, ka, ja Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrās daļas galvenais mērķis ir aizsargāt ekonomikas privāto sektoru pret publisko tiesību subjektu, kas nav apliekami ar nodokli, darbību, kas tomēr neizslēdz, ka šie subjekti var arī gūt labumu no šajās normās garantētās konkurences. Šajā sakarā tādējādi, ka minētās otrās daļas tekstā nav minēts neviens šīs konkurences garantijas ierobežojums, kas attiektos uz nozīmīgu konkurences traucējumu rašanos, neatkarīgi no tā, kas būtu to upuris. Tomēr *Bundesfinanzhof* apgalvo, ka ikvienai no abām pretējām interpretācijām varētu atrast pamatojumu Tiesas judikatūrā.

31 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai dalībvalstis, piemērojot Sestās direktīvas [..] 4. panta 5. punktu, valsts, federālo zemju, vietējo pašvaldību un citu publisko tiesību subjektu darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 13. pantu, var “uzskatīt” par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes, ja dalībvalstis ir pieņēmušas šādu skaidri izteiktu tiesisko regulējumu?

2) Vai jūdziens “nozīmīgi konkurences traucējumi” Sestās direktīvas [..] 4. panta 5. punkta ceturts daļas nozīmē, aplūkojot to kopā ar šo panta otro daļu, neprotami nozīmē, ka publisko tiesību subjekta uzskatīšana par nodokļu nemaksātāju radītu nozīmīgus konkurences traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi konkurētspējīgiem privātiem nodokļu maksātājiem, vai arī tas attiecas arī uz iespēju, ka publisko tiesību subjekta uzskatīšana par nodokļu nemaksātāju radītu nozīmīgus konkurences traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi pašam publisko tiesību subjektam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

32 Ar šo pirmo jautājumu *Bundesfinanzhof* jautā, vai dalībvalstis var atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām uzskatīt publisko tiesību subjektu darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes, tikai tad, ja dalībvalstis ir pieņēmušas šādu skaidri izteiktu tiesisko regulējumu.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

33 *Salix* apgalvo, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai varētu atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām, dalībvalstīm ir jāpieņem tiesiskais regulējums, kurā šīs iespēja ir skaidri paredzēta. Dalībvalstīm, transponējot Kopienas direktīvas, ir jāizvairās saistoši dalībvalsts normatīvie instrumenti, kas radītu precīzus likumiskus ietvarus, kuri būtu neprotami un skaidri saprotami visiem tirgus dalībniekiem. Tādēļ piebilst, ka šie akti varētu tomēr ietvert pakārtoti izpildes pilnvaru deleģēšanu administrācijai.

34 Vācijas valdība uzskata, ka Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturts daļas transpozīcija prasa pieņemt tiesisku regulējumu, bet tam nav obligāti jābūt skaidri izteiktam. Minētajā tiesību normā paredzētās iespējas transpozīcijai pietiekot ar to, ka likumdevēja nodomu var skaidri secināt no piemērojamā tiesiskā regulējuma, izmantojot atzītas juridiskās interpretācijas metodes. Pretēji iesniedzējtiesas norādēm ir pieņemts tiesiskais regulējums minētās tiesību normas transpozīcijai.

35 Trijā apgalvo, ka no pastāvīgās Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstīm, to valsts tiesiskajā iekārtā transponējot direktīvu, ir jāsasniedz šajā direktīvā paredzētie mērķi, paturot iespēju brīvi izvēlēties piemērotu formu un līdzekļus rezultāta sasniegšanai. Pamata lietā šā valdība apgalvo, ka Vācijas valdība, skaidri nošķirot pašuma pārvaldīšanu un uzņēmējdarbību, ir radījusi drošu juridisku pamatu Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtais daļas piemērošanai, tādējādi nav nozīmēs tam, ka nav skaidri izteiktu tiesību normu.

36 Eiropas Kopienu Komisijas viedoklis ir, ka saskaņā ar Kopienu tiesību vispārīgiem principiem Kopienu direktīvu transpozīcijai ir jānotiek, pieņemot skaidras, noteiktas tiesību normas, kam ir tieša iedarbība uz pilsoņiem, kas ir oficiāli izsludinātas un nevar tikt grozītas pēc administrācijas vēlmēm. Līdz ar to dalībvalstīm ir jāparedz likumdošanas vai reglamentējošas tiesību normas. Pamata lietā skaidras un precīzi noteiktas tiesību normas izrādās daudz nepieciešamākas nekā atbrīvojuma no visu personu, kas pastāvīgi veic vienu no Sestās direktīvas 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, principa piemērošanas jomas noteikšana.

Tiesas vērtējums

37 Vispirms ir jāatgādina, ka no Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta pirmās daļas izriet, ka stāvietu iznomāšana transportlīdzekļu novietošanai nav darbība, kas atbrīvota no nodokļa. Līdz ar to šāda darbība atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajai daļai nevar tikt pielīdzināta darbībai, kurā iestāde iesaistās kā valsts iestāde, šīs normas pirmās daļas izpratnē gadījumā, ja tā pati neatbilst šim nosacījumam (skat. šajā sakarā 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-446/98 *Fazenda Pública, Recueil*, I-11435. lpp., 44. punkts).

38 Tomēr ir jāprecizē, ka jādziens “nekustamo pašumu iznomāšana”, kas ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunktu, obligāti ietver ne tikai lietu iznomāšanu, kas ir galvenais šīs normas priekšmets, bet arī visas tās blakus lietas, kas to papildina. Tādējādi no paredzētā atbrīvojuma nevar izslēgt stāvietu iznomāšanu transportlīdzekļu novietošanai, ja šā iznomāšana ir cieši saistīta ar nekustamo pašuma, kas paredzēts citai lietošanai, iznomāšanu, tādēļ nozīmē, ka šīs divas normas veido vienotu saimniecisku darījumu (1989. gada 13. jūlija spriedumu lietā 173/88 *Henriksen, Recueil*, 2763. lpp., 14. un 15. punkts).

39 Pamata lietā iesniedzējtiesai vajadzības gadījumā ir jāpārbauda, ​​ņemot vērā visus atbilstošos apstākļus, vai tas, ka *IHK* nodeva daļu no stāvietu, kas paredzētas, lai pazemē novietotu transportlīdzekļus, ilgtermiņa apakšnomāšanā pašam kļūst esošo biroju ilgtermiņa nomniekiem, ir vienota saimnieciska darījuma iepriekšējā punktā minētās judikatūras izpratnē daļa. Ja tas tā nebūtu, stāvietu nodošana apakšnomāšanā, ko veic *IHK*, katrā ziņā atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajai daļai nevarētu tikt pielīdzināta darbībai, kurā iestāde iesaistās kā valsts iestāde, šīs tiesību normas pirmās daļas izpratnē.

40 Attiecībā uz jautājumu, vai dalībvalstis var atsaukties uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām, ja tās ir pieņēmušas tieši izteiktas likumdošanas normas šajā sakarā, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, direktīvu transponējot valsts tiesībās, tieši izteiktas un specifiskas tiesību normas formāli un saturiski nav obligāti jāpārņem šie noteikumi, bet var iztikt ar vispārīgu tiesisku formulējumu, ja tas efektīvi nodrošina direktīvas pilnīgu un pietiekami skaidru un precīzu piemērošanu (1991. gada 28. februāra spriedums lietā C-131/88 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-825. lpp., 6. punkts; 2001. gada 15. novembra spriedums lietā C-49/00 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-8575. lpp., 21. punkts, kā arī 2005. gada 28. aprīļa spriedums lietā C-410/03 Komisija/Itālija (Krājums, I-3507. lpp., 60. punkts).

41 Lai tiktu izpildītas tiesiskās drošības prasības, ir jāpašī svarīgi, lai tad, ja šā direktīva rada tiesības indivīdiem, personas, kam ir piešķirtas šīs tiesības, būtu informētas par visām savām tiesībām un vajadzības gadījumā varētu uz tām atsaukties valsts tiesī (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija, 6. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Itālija, 21. un 22. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Itālija, 60. punkts).

42 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru katrā dalībvalstī ir pienākums direktīvu izpildīt tādā veidā, kas pilnībā atbilst Kopienas likumdevēja noteiktajām prasībām par tiesisko situāciju skaidrību un noteiktību, ņemot vērā attiecīgo dalībvalsts esošo personu intereses. Šajā nolūkā direktīvas noteikumi ir jāsteno tā, lai to saistošais spēks būtu neapstrīdams, kā arī nodrošinot vajadzīgo pārskatu, precizitāti un skaidrību (2001. gada 18. oktobra spriedums lietā C-354/99 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-7657. lpp., 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Jāpašī vienkrāsa administratīvā prakse, ko var grozīt administrācija un kas nav atbilstoši publicēta, nevar tikt uzskatīta par EK līguma noteikto pienākumu derīgu izpildi (skat. 1996. gada 7. marta spriedumu lietā C-334/94 Komisija/Frāncija, *Recueil*, I-1307. lpp., 30. punkts; 1997. gada 13. marta spriedumu lietā C-197/96 Komisija/Frāncija, *Recueil*, I-1489. lpp., 14. punkts).

44 Iesniedzējtiesai ir gan jānovērt, vai pamata lietā ir izpildīti transpozīcijas nosacījumi, kas izklāstīti šā sprieduma 40.–43. punktā, tomēr Tiesa var, lai sniegtu šai tiesai lietderīgu atbildi, tai sniegt norādes, ko tādā uzskata par nepieciešamām (skat. itā jāpašī 2008. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-49/07 *MOTOE*, Krājums, I-4863. lpp., 30. punkts, un 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-414/07 *Magoora*, Krājums, I-0000. lpp., 33. punkts).

45 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lūmuma izriet, ka atbilstoši Vācijas nodokļu tiesībām tas, vai *IHK* var izvēlēties maksāt vai nemaksāt nodokļus, ir atkarīgs tikai no tā, vai tas, ka publisko tiesību subjekti iznomā tās, ir jāuzskata par uzņēmējdarbību, kuru tas veic kā valsts uzņēmums, vai arī tā ir vienkrāsa pārsuma pārvaldīšana.

46 Šajā sakarā no iesniedzējtiesas lūmuma izriet arī, ka tas ir atgādīti šā sprieduma 28. punktā, ka piemērojamos likumdošanas aktos, tas ir, ne *UStG*, ne *KStG*, ne šājs normās likumdevēja administrācijai deleģētās tiesības, nav minēti galīgie pārsuma pārvaldes jēdzieni.

47 Tādā kā Vācijas valdība uzskata, ka AO 14. pants ir paredzēti pārsuma pārvaldes jēdzieni un tas tiek nošķirts no uzņēmējdarbības, tomēr ir jānorāda, ka no iesniedzējtiesas lūmuma izriet, ka pamata lietā aplūkots situācija tieši neietilpst šā 14. panta piemērošanas jomā.

48 Iesniedzējtiesa, pirmkārt, precīzā, ka piemērojamos likumdošanas aktos nav nošķirta pārsuma pārvaldīšana un uzņēmējdarbība. Otrkārt, tā ir tieši norādījusi, ka, ciklā šā nošķiršana tomēr tiek uzskatīta par piemērojamu sabiedrību nodokļa jomā, šīs vērtējums attiecībā uz dažiem gadījumiem ir neapšaubāmi balstīti uz AO 14. pantu, bet pārējos gadījumos – uz *KStG* 4. panta 4. punktu.

49 Visbeidzot, no iesniedzējtiesas lūmuma izriet, ka – pretēji *Finanzamt* apgalvotajam – nodokļu administrācija, kas ir kompetenta lemt par *IHK* līgumu atskaitīt priekšnodokļa samaksāto PVN, uzskatīja, ka ilgtermiņā noma arī ir uzņēmējdarbība, kas galā rada atskaitīšanas tiesības. Tādā ir jākonstatē, ka pastāv dažāda administratīvā prakse.

50 Turklīt no iesniedzītīesas līmuma izriet, ka attiecīb? uz publisko tiesību subjektu, kas izr? un iznom? ?kas, aplikšanu ar nodokīem V?cij? nav pieēmts nek?ds tieši izteikts tiesisks regulējums.

51 Šaj? sakar? ir j?uzsver, ka Sest?s direktivas 4. panta 5. punkta ceturtaj? da?? ir paredzēts, ka dalībvalstīm ir tiesības un nevis pienākums uzskatīt publisko tiesību subjektu darbības, kuras atbrīvotas no nodokīem saska?? ar Sest?s direktivas 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts. Līdz ar to š? tiesību norma nav obligāti j?transponē valsts tiesībās.

52 No minēt? izriet, ka, lai varētu izmantot šaj? tiesību norm? paredzētās tiesības, dalībvalstīm ir j?izvēlas atsaukties uz tām.

53 Ir ar? j?norāda, ka minētās tiesības atļauj dalībvalstīm atsaukties attiecīb? uz šīm darbībām uz Sest?s direktivas 4. panta 5. punkta pirmaj? da?? paredzēto atbrīvojumu no vispārīg? noteikuma, kas noteikts šīs direktivas 2. panta 1. punkt? un 4. panta 1. un 2. punkt?, saska?? ar kuru princip? par jebkuru saimniecisku darbību ir j?maks? PVN.

54 T? kā Sest?s direktivas 4. panta 5. punkta ceturtaj? da?? ir paredzēts izņēmums no viena no šaj? direktīv? noteiktajiem vispārīgajiem noteikumiem, š? tiesību norma ir j?interpret? sašaurināti.

55 Šādos apstākļos ir j?uzskata, ka dalībvalstis var atsaukties uz Sest?s direktivas 4. panta 5. punkta ceturtaj? da?? paredzētajām tiesībām, ja tās šaj? sakar? ir izdarījušas ?pašu izvēli. Tādējādi tām ir j?paredz, ka noteiktas publisko tiesību subjektu darbības, kas ir atbrīvotas atbilstoši Sest?s direktivas 13. vai 28. pantam, tiek uzskatītas par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes.

56 Šaj? sakar? ir j?preciz?, ka dalībvalstīm ir tiesības izvēlēties normatīvos instrumentus, kas tām šīet vispiemērotākie. Tādējādi tās var, piemēram, vai nu valsts tiesiskaj? regulējum? pārēmt Sestaj? direktīv? izmantoto formulējumu vai tam līdzvērtīgu izteicienu, vai ar? apstiprināt publisko tiesību subjektu darbību, kas ir atbrīvotas atbilstoši Sest?s direktivas 13. vai 28. pantam un kas tiek uzskatītas par darbībām, kurās tie iesaistās kā valsts iestādes, sarakstu (skat. šaj? sakar? 1989. gada 17. oktobra spriedumu apvienotajās lietās 231/87 un 129/88 *Comune di Carpaneto Piacentino* u.c., *Recueil*, 3233. lpp., 18. punkts).

57 Likuma norm? var tikt atļauts izpildu iestādei precizēt publisko tiesību subjektu darbības, kas atbrīvotas no nodokīem saska?? ar Sest?s direktivas 13. vai 28. pantu un kas uzskatītas par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes, ar nosacījumu, ka šiem lēmumiem par piemērošanu piemīt neapstrīdams saistošs spēks, kas atbilst precizitātes, noteiktības, kā ar? skaidrības prasībām, kas ir noteiktas, lai garantētu juridisko situāciju noteiktību un tās varētu tikt pārbaudītas valsts tiesās (skat. p?c analoģijas iepriekš minēto spriedumu liet? *Fazenda Pública*, 35. punkts).

58 ?emot vēr? iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir j?atbild, ka, lai varētu atsaukties uz Sest?s direktivas 4. panta 5. punkta ceturtaj? da?? paredzētajām tiesībām uzskatīt publisko tiesību subjektu darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saska?? ar šīs direktivas 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes, dalībvalstīm ir j?paredz tieši izteikta tiesību norma.

Par otro jautājumu

59 Ar otro jautājumu *Bundesfinanzhof* b?b? jaut?, vai Sest?s direktivas 4. panta 5. punkta

otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka publisko ties?bu subjekti ir j?uzskata par nodok?u maks?t?jiem attiec?b? uz darb?b?m vai dar?jumiem, kuros tie iesaist?s k? valsts iest?des, ne tikai tad, ja to uzskat?šana par nodok?u nemaks?t?ju atbilstoši min?t?s ties?bu normas pirmajai vai ceturtajai da?ai rad?tu noz?m?gus konkurences trauc?jumus, kas b?tu nelabv?l?gi priv?tiem konkurentiem, bet ar? tad, ja tas rad?tu š?dus trauc?jumus, kas b?tu nelabv?l?gi pašam publisko ties?bu subjektam.

Tiesai iesniegtie apsv?rumi

60 *Salix*, V?cijas vald?ba un Komisija apgalvo, ka Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punkta otr?s da?as teksts attiecas uz visiem “noz?m?gajiem konkurences trauc?jumiem” bez izš?ir?bas, neatkar?gi no t?, kas ir upuris. Šo subjektu neaplikšana ar nodokli, tiem liedzot ties?bas atskait?t priekšnodokli? samaks?to PVN, var?tu rad?t ar? konkurences trauc?jumus, kas ir nelabv?l?gi nodok?u nemaks?t?jam. Ja konkurence ir izkrop?ota, vai nu publisko ties?bu subjektu interes?s vai to priv?to konkurentu interes?s ir j?uzskata, ka ir p?rk?pts nodok?u neitralit?tes princips, kas PVN jom? ir vienl?dz?gas attieksmes principa izpausme. Š?da interpret?cija k? t?da iek?aujas konkurences aizsardz?bas sist?m?, ne?emot v?r? konkr?t? individu?l? uz??m?ja subjekt?v?s ?paš?bas.

61 Turpretim ?rija uzskata, ka, lai gan Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punkta otraj? da?? nav tuv?k preciz?ts “noz?m?gu konkurences trauc?jumu” j?dziens, min?tais 4. panta 5. punkts ir paredz?ts, lai izsl?gtu publisko ties?bu subjektus no Sest?s direkt?vas piem?rošanas jomas. Kopien? likumdev?ja nodoms nekad nav bijis ?aut publisko ties?bu subjektiem pašiem atsaukties uz šo iz??mumu, lai ieg?tu ar nodok?iem apliekamu uz??m?ju statusu attiec?b? uz to darb?bu. Turkl?t š?da interpret?cija iztukšotu r?c?bas br?v?bas, kas dal?bvalst?m ir pieš?irta min?t?s normas ceturtaj? da??, saturu, un turkl?t b?tu pretrun? š?s pašas normas otraj? da?? nor?d?tajam m?r?im, kas saska?? ar Tiesas judikat?ru ir aizsarg?t priv?tos konkurentus no publisko ties?bu subjektu darb?bas.

Tiesas v?rt?jums

62 Vispirms ir j?atg?dina, ka atbilstoši Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punkta pirmajai da?ai publisko ties?bu subjekti netiek uzskat?ti par PVN maks?t?jiem par saimnieciska rakstura darb?b?m vai dar?jumiem, kuros tie iesaist?s k? valsts iest?des, un ka atbilstoši š?s ties?bu normas ceturtajai da?ai dal?bvalstis var uzskat?t šo subjektu darb?bas, kas ir atbr?votas no nodok?a atbilstoši min?t?s direkt?vas 13. vai 28. pantam, par darb?b?m, kur?s tie iesaist?s k? valsts iest?des.

63 Tom?r pat tad, ja šie subjekti iesaist?s š?d?s darb?b?s k? valsts iest?des, tie ir j?uzskata par nodok?u maks?t?jiem saska?? ar 4. panta 5. punkta otro da?u, ja to neaplikšanas ar nodokli gad?jum? rodas noz?m?gi konkurences trauc?jumi.

64 T?d?j?di iesniedz?jtiesai vispirms ir j?nosaka, vai *IHK* izdar?t? iznom?šana ir darb?ba, ko veic publisko ties?bu subjekts, kas taj? iesaist?s k? valsts iest?de Sest?s direkt?vas 4. panta 5. punkta pirm?s vai ceturt?s da?as izpratn?. Tas t? ir tikai tad, ja ir piem?rojama 4. panta 5. punkta otr? da?a (skat. šaj? noz?m? iepriekš min?to spriedumu liet? *Fazenda Pública*, 43. punkts, un 2008. gada 16. septembra spriedumu liet? C?288/07 *Isle of Wight Council* u.c., Kr?jums, I?7203. lpp., 30.–32. punkts).

65 Pirmkārt, ir jāatgādina, ka atbilstoši Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrajai daļai publisko tiesību subjekti ir jāuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, “ja to uzliedz par personām, kas nav nodokļu maksātāji, radītu nozīmīgu konkurences traucējumu”.

66 Tātad Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrās daļas tekstā nav precizētas personas, kuru aizsardzībai pret nozīmīgiem konkurences traucējumiem, ko radījusi publisko tiesību subjektu neaplikšana ar nodokli, tas ir paredzēts.

67 Otrkārt, ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā daļa, paredzot izņēmumu no publisko tiesību subjektu neaplikšanas ar nodokli par darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, ir vērsta uz vispārīgā noteikuma atjaunošanu, kas noteikts šīs direktīvas 2. panta 1. punktā un 4. panta 1. un 2. punktā, saskaņā ar kuru princips par jebkuru saimniecisku darbību ir jāmaksā PVN (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Isle of Wight Council* u.c., 38. punkts).

68 Līdz ar to Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā daļa nav jāinterpretē šauri (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Isle of Wight Council* u.c., 60. punkts).

69 Treškārt, attiecībā uz Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrās daļas mērķiem, uz kuriem atsaucas 4. paša rīja, nekas nenorāda, ka šīs tiesību norma būtu vērsta uz to, lai nodrošinātu, ka nozīmīgi konkurences traucējumi, ko varētu radīt publisko tiesību subjektu neaplikšana ar nodokli atbilstoši minētās tiesību normas pirmajai vai ceturtajai daļai, radītu tiem nelabvēlīgas sekas.

70 Ceturtkārt, ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 17. un turpmākajos pantos paredzētās atskaitēšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un princips nevar tikt ierobežots. Tās ir izlietojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš (tostarp skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā *C-62/93 BP Supergaz, Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts, un 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās no *C-110/98* līdz *C-147/98 Gabalfrisa* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts, kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās *C-439/04* un *C-440/04 Kittel* un *Recolta Recycling*, Krājums, I-6161. lpp., 47. punkts).

71 Atskaitēšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no to mērķa vai rezultātiem, ar noteikumu, ka šīm darbībām princips ir piemērojams PVN (tostarp skat. 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā *C-408/98 Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 24. punkts; 2005. gada 21. aprīļa spriedumu lietā *C-25/03 HE*, Krājums, I-3123. lpp., 70. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 48. punkts).

72 No tā izriet, ka atskaitēšanas tiesības princips ir piemērojams visā preču un pakalpojumu piegādes ķēdē, ko veic nodokļu maksātāji, kas kā tādā darbojas citu nodokļu maksātāju saimnieciskās darbības vajadzībām (skat. šajā nozīmē 2006. gada 12. janvāra spriedumu apvienotajās lietās *C-354/03*, *C-355/03* un *C-484/03 Optigen* u.c., Krājums, I-483. lpp., 52. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 45. punkts).

73 Nevar tikt izslēgtas, ka publisko tiesību subjekta, ka veic noteiktas darbības vai darījums, kas ir šādi minētajām tiesībām atskaitētais PVN, neaplikšana ar nodokli var izraisīt sekas preču

un pakalpojumu piegādes??d?, kaitējot nodokļu maksātājiem, kas darbojas privāti sfērā.

74 Pamata lietā, k? tas ir norādīts š? sprieduma 17.–21. punktā, nodokļu neuzlikšana *IHK* traucēja *Salix*, privāto tiesību juridiskai personai, iegūt tiesības atskaitīt priekšnodokli? samaksāto PVN.

75 No visa iepriekš minētā izriet, ka Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā daļa attiecas arī uz konkurences traucējumiem, kas ir nelabvēlīgi publisko tiesību subjektiem.

76 Šādos apstākļos uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 4. panta 5. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka publisko tiesību subjekti ir jāuzskata par nodokļu maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, ne tikai tad, ja to uzskatīšana par nodokļu nemaksātāju atbilstoši minētās tiesību normas pirmajai vai ceturtajai daļai radītu nozīmīgus konkurences traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi privātiem konkurentiem, bet arī tad, ja tas radītu šādus traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi pašam publisko tiesību subjektam.

Par tiesīšanu? s izdevumiem

77 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem š? tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un t? lemj par tiesīšanu? s izdevumiem. Tiesīšanu? s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesīšanu? s izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (treš? palāta) nospriež:

1) **lai varētu atsaukties uz Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direktīvas 77/388/EEK par to, k? saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 4. panta 5. punkta ceturtajā daļā paredzētajām tiesībām uzskatīt publisko tiesību subjektu darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 13. vai 28. pantu, par darbībām, kurās tās iesaistās kā valsts iestādes, dalībvalstīm ir jāparedz tieši izteikta tiesību norma;**

2) **Sestās direktīvas 77/388 4. panta 5. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka publisko tiesību subjekti ir jāuzskata par nodokļu maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tie iesaistās kā valsts iestādes, ne tikai tad, ja to uzskatīšana par nodokļu nemaksātāju atbilstoši minētās tiesību normas pirmajai vai ceturtajai daļai radītu nozīmīgus konkurences traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi privātiem konkurentiem, bet arī tad, ja tas radītu šādus traucējumus, kas būtu nelabvēlīgi pašam publisko tiesību subjektam.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – v?cu.