

Sprawa C-102/08

Finanzamt Düsseldorf-Süd

przeciwko

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Bundesfinanzhof)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 4 ust. 5 akapity drugi i czwarty – Prawo państw członkowskich do uznania za działalność podejmowaną przez władze publiczne działalności instytucji prawa publicznego zwolnionej na podstawie art. 13 i 28 szóstej dyrektywy – Sposób wykonania – Prawo do odliczenia – Znaczenie zakazów konkurencji

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatnicy – Podmioty prawa publicznego – Brak opodatkowania działalności wykonywanej w charakterze władzy publicznej*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 4 ust. 5 akapit czwarty)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatnicy – Podmioty prawa publicznego – Brak opodatkowania działalności wykonywanej w charakterze władzy publicznej*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 4 ust. 5 akapit drugi)

1. Państwa członkowskie muszą przewidzieć wyraźny przepis, aby mogły powoływać się na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, uprawnienie, w świetle którego to określona działalność instytucji prawa publicznego zwolniona na podstawie art. 13 lub 28 tej dyrektywy będzie uznawana za działalność władz publicznych.

W tym względzie państwa członkowskie mają prawo wyboru techniki legislacyjnej, która wydaje się im najbardziej właściwa. Mogą się one zatem na przykład ograniczyć do przeniesienia do prawa krajowego sformułowania zawartego w szóstej dyrektywie lub równoważnego wyrażenia, albo mogą ustanowić wykaz działalności instytucji prawa publicznego zwolnionych na podstawie art. 13 lub 28 szóstej dyrektywy jako działalność władzy publicznej. W istocie organ władzy wykonawczej może zostać upoważniony przez przepis ustawowy do określenia działalności instytucji prawa publicznego zwolnionych na podstawie art. 13 lub 28 szóstej dyrektywy uznawanych za działalność władzy publicznej, pod warunkiem że jego decyzje wykonawcze mają bezwzględnie moc wiążącą, odpowiadają wymogom szczególności, precyzji i jasności koniecznym dla zagwarantowania pewności sytuacji prawnych i mogą podlegać kontroli sądów krajowych.

(por. pkt 56–58; pkt 1 sentencji)

2. Artykuł 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji

ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że instytucje prawa publicznego uważa się za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne nie tylko, gdy wykluczenie ich z kategorii podatników na podstawie akapitów pierwszego lub czwartego wspomnianego przepisu prowadzioby do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść ich konkurentów prywatnych, lecz również gdy prowadzioby ono do takich zakłóceń na niekorzyść ich samych.

(por. pkt 76; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 4 czerwca 2009 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 4 ust. 5 akapit drugi i czwarty – Prawo państw członkowskich do uznania za działalność podejmowaną jako władze publiczne działalność instytucji prawa publicznego zwolnionej na podstawie art. 13 i art. 28 szóstej dyrektywy – Sposób wykonania – Prawo do odliczenia – Znaczące zakłócenia konkurencji

W sprawie C-102/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 20 grudnia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 marca 2008 r., w postępowaniu

Finanzamt Düsseldorf-Süd

przeciwko

SALIX Grundstücksvermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Ó Caoimh, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 stycznia 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu SALIX Grundstücksvermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, przez U. Prinza, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater oraz A. Cordewenera, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego, przez M. Lumma oraz C. Blaschkego, działających w

charakterze pełnomocników,

– w imieniu Irlandii, przez D. O'Hagana oraz M. MacGratha, działających w charakterze pełnomocników, oraz N. Traversa, BL,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 5 akapit drugi i czwarty szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 zwanej dalej: „szósta dyrektywa”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Finanzamt Düsseldorf-Süd (organ podatkowy w Düsseldorf-Süd zwany dalej „Finanzamt”) a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (zwaną dalej: „Salix”) w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego w ramach budowy budynku wynajętego następnie instytucji prawa publicznego, która z kolei częściowo podnajęła go na długi okres czasu trzeciemu podatnikowi podatku VAT.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej „podlega dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje”.

4 Artykuł 4 ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, które podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, skądki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

W każdym przypadku organy te są uważane za podatników w związku z rodzajami działalności wymienionymi w załączniku D, chyba że są prowadzone na tak niewielką skalę, iż są bez znaczenia.

Państwa członkowskie mogą uznać działalność tych organów, zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28, za działalność, którą organy te podejmują jako władza publiczna”.

5 Zgodnie z art. 13 B lit. B) akapit pierwszy szóstej dyrektywy państwa członkowskie

zwalniaj? „najem lub dzier?aw? nieruchomo?ci z wyj?tkiem: [...]wynajmu miejsc parkingowych”.

6 Artyku? 13 C tej samej dyrektywy zapewnia pa?stwowi cz?onkowi mo?liwo?? nadania podatnikom, w stosunku do najmu i dzier?awy nieruchomo?ci, prawa wyboru w zakresie opodatkowania oraz pozwala im ograniczy? zakres tego prawa wyboru i ustali? szczegó?y korzystania z niego.

Uregulowania krajowe

7 Artyku? 2 ust. 1 i 3 ustawy o podatku obrotowym z 1993 r (Umsatzsteuergesetz 1993 r. BGBl. 1993 I, s. 565) w brzmieniu obowi?zuj?cym w 1995 r. (zwanej dalej „UStG”) stanowi? co nast?puje:

„1. Za przedsi?biorc? uwa?any jest ten, kto wykonuje w sposób samodzielny dzia?alno?? przemys?ow?, handlow? lub zawodow?. Przedsi?biorstwo obejmuje ca?o?? dzia?alno?ci przemys?owej, handlowej lub zawodowej przedsi?biorcy. Za dzia?alno?? przemys?ow?, handlow? lub zawodow? uwa?a si? ka?d? sta?? dzia?alno?? prowadzon? dla uzyskania dochodów, chocia?by przy braku zamiaru osi?gni?cia zysku lub gdy grupa osób wykonuje dzia?alno?? tylko na rzecz jej cz?onków.

[...]

3. Osoby prawne prawa publicznego wykonuj? dzia?alno?? przemys?ow?, handlow? lub zawodow? wy??cznie w ramach nale??cych do nich zak?adów przemys?owych lub handlowych (art. 1 ust. 1 pkt 6, art. 4 Körperschaftsteuergesetz) oraz nale??cych do nich gospodarstw rolnych b?d? le?nych [...]”.

8 Artyku? 4 ust 12 lit. a) UStG stanowi?, ?e z obrotów wskazanych w art. 1 ust. 1 pkt 1 – 3 UStG wy??czone s? „najem i dzier?awa nieruchomo?ci, oraz praw, do których stosuj? si? przepisy prawa cywilnego dotycz?ce nieruchomo?ci i prerogatyw pa?stwa dotycz?cych korzystania z nieruchomo?ci budowlanych i gruntowych”.

9 Zgodnie z art. 9 ust. 1 UStG „przedsi?biorca mo?e potraktowa? jako podlegaj?c? opodatkowaniu transakcj?, która zgodnie z art. 4 pkt 12 jest zwolniona od podatku, je?eli transakcja ta dokonana zosta?a na rzecz innego przedsi?biorcy i na potrzeby jego przedsi?biorstwa”.

10 Na mocy art. 9 ust. 2 zdanie pierwsze UStG zrzeczenie si? zwolnienia by?o dozwolone jedynie „w zakresie w jakim osoba uprawniona do ?wiadczenia wykorzystywa?a b?d? przewidywa?a wykorzystanie nieruchomo?ci do celów dokonania transakcji niewykluczaj?cych odliczenia podatku naliczonego. Do przedsi?biorcy nale?y udowodnienie spe?nienia tych warunków”.

11 Artyku? 1 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku od osób prawnych (Körperschaftsteuergesetz BGBl. 1991 I, s. 637) w brzmieniu obowi?zuj?cym w 1995 r. (zwanej dalej „KStG”) przewidywa?, ?e „zak?ady przemys?owe lub handlowe” osób prawnych prawa publicznego maj?cych zarz?d lub siedzib? na terytorium kraju podlegaj? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

12 Artyku? 4 KStG stanowi?:

„1. Zak?ady przemys?owe lub handlowe osób prawnych prawa publicznego w rozumieniu art 1 ust. 1 pkt 6 to, z zastrze?eniem ust. 5, wszystkie instytucje, które s?u?? trwa?ej dzia?alno?ci gospodarczej w celu uzyskiwania dochodów poza sektorem rolnym i le?nym oraz które wyró?niaj?

si? gospodarczo z ca?ej dzia?alno?ci takiej osoby prawnej. Zamiar osi?gni?cia zysku oraz uczestnictwo w ogólnym obrocie gospodarczym nie s? wymagane.

2. Zak?ad przemys?owy lub handlowy b?d?cy osob? prawn? prawa publicznego równie? podlega nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu.

[...]

4. Dzier?awa takiego zak?adu przedsi?biorstwa uwa?ana jest za obj?t? zak?adem przemys?owym lub handlowym.

5. Zak?adami przemys?owymi lub handlowymi nie s? zak?ady, które s?u?? g?ównie wykonywaniu w?adzy publicznej (zak?ady w?adzy publicznej). Dla uznania zak?adu za zak?ad w?adzy publicznej nie wystarczaj? same prawa do zastosowania przymusu ani prawa monopolowe”.

13 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e w systemie podatku od osób prawnych, d?ugoterminowy najem maj?tku nieruchomego nie jest uznawany za obj?ty dzia?alno?ci? „zak?adu przemys?owego lub handlowego”. Wniosek ten wynika cz??ciowo z fikcji prawnej zawartej w. 4 KStG a cz??ciowo z art. 14 ordynacji podatkowej z 1977 r. (Abgabenordnung 1977), w brzmieniu obowi?zuj?cym w 1995 r. (zwanej dalej „AO”).

14 Artyku? 14 AO przewidywa?, ?e zak?ad przemys?owy stanowi samodzielny trwa?? dzia?alno?? pozwalaj?c? osi?ga? zyski lub inne korzy?ci gospodarcze i nie mie?ci si? w ramach zarz?du maj?tkiem. Zamiar osi?gni?cia zysku nie jest wymagany. Zasadniczo zarz?d maj?tkiem ma miejsce, gdy maj?tek jest wykorzystywany, przyk?adowo w przypadku zainwestowania kapita?u daj?cego odsetki lub najmu lub dzier?awy maj?tku nieruchomego.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

15 W dniu 20 marca 1995 r. Salix, spó?ka zajmuj?ca si? wynajmem nieruchomo?ci, zawar?a „umow? leasingu nieruchomo?ci” z Industrie? und Handelskammer Offenbach (izb? przemys?owo?handlow? w Offenbach zwan? dalej „IHK”) b?d?c? instytucj? prawa publicznego. W umowie tej zobowi?za?a si? ona do udost?pnienia IHK w 27?letnim okresie najmu, planowanego do wzniesienia budynku administracyjnego z podziemnym gara?em.

16 W tym samym roku Salix uko?czy?a ten budynek i udost?pni?a go IHK. Ta ostatnia wykorzystywa?a cz??? budynku dla swoich celów, za? pozosta?e powierzchnie biurowe podnajmowa?a d?ugoterminowo podatnikom podatku od warto?ci dodanej. W odniesieniu do podziemnego gara?u IHK równie? zachowa?a cz??? miejsc parkingowych do w?asnego u?ytku, cz??? podnajmowa?a d?ugoterminowo najemcom powierzchni biurowej, za? pozosta?e udost?pni?a krótkoterminowo odp?atnie innym osobom.

17 Aby móc odliczy? podatek VAT naliczony w zwi?zku ze wzniesieniem budynku i dotycz?cy cz??ci nieruchomo?ci podnajmowanej IHK, na podstawie art. 9 ust. 1 UStG Salix zrezygnowa?a z przewidzianego w art. 4 ust. 12 lit. a) UStG, zwolnienia z podatku od warto?ci dodanej swoich transakcji najmu. Uwa?a?a ona, ?e zrzeczenie to uprawnia?o j? do wspomnianego odliczenia, gdy? wynajmowa?a ona budynek na potrzeby przedsi?biorstwa innego przedsi?biorcy, a mianowicie IHK, które korzysta?o z niego w cz??ci do zawierania transakcji daj?cych mu uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego.

18 Jednak?e w ramach kontroli podatkowej przeprowadzonej w Salix kontroler odmówi? uznania tego odliczenia dla cz??ci budynku podnajmowanej d?ugoterminowo uzasadniaj?c, ?e

dokonuj?c tego podnajmu IHK nie dzia?a?a jako „przedsibiorca” w rozumieniu art. 9 ust. 1 UStG.

19 W tym wzgl?dzie kontroler wskaza?, ?e z art. 2 ust. 3 zdanie pierwsze UStG wynika, ?e osoby prawne prawa publicznego mog? dzia?a? jako przedsibiorcy jedynie w ramach „zak?adu przemys?owego lub handlowego” w rozumieniu art. 1 ust 1 pkt 6 i art. 4 KStG.

20 Wed?ug kontrolera jedynie najem kr?tkoterminowy m?g? zosta? uznany za dzia?alno?? w ramach „zak?adu przemys?owego lub handlowego” w rozumieniu wspomnianych przepis?w, podczas gdy najem d?ugoterminowy, jako zwyk?y „zarz?d maj?tkiem” nie wchodzi? w zakres wspomnianej dzia?alno?ci.

21 W konsekwencji Finanzamt wyda? w dniu 20 kwietnia 2001 r. rektyfikuj?c? decyzj? o podatku VAT za rok 1995, w kt?rej odmowi? uznania odliczenia przez Salix podatku VAT naliczonego w zwi?zku ze wzniesieniem budynku i dotycz?cego cz??ci nieruchomo?ci podnajmowanej IHK.

22 Organy finansowe w?a?ciwe dla opodatkowania IHK, nie podzieli?y jednak zdania Finanzamt. Potwierdzi?y one przymiot przedsibiorcy IHK w odniesieniu do jej dzia?alno?ci dotycz?cej podnajmu, jak r?wnie? zgodnie? z prawem zrzeczenia si? przez IHK zwolnienia z podatku tej dzia?alno?ci.

23 W nast?pstwie oddalenia wniesionego przez Salix odwo?ania od zmienionej decyzji podatkowej, wnios?a ona skarg? do Finanzgericht D?usseldorf (s?d do spraw podatkowych w D?usseldorfie).

24 Finanzgericht D?usseldorf uwzgl?dni? skarg? wniesion? przez Salix. Stwierdza?c, ?e IHK nie dokona?a transakcji d?ugoterminowego podnajmu jako przedsibiorca w rozumieniu niemieckiego prawa podatkowego, Finanzgericht D?usseldorf uzna?, ?e IHK powinna jednak?e by? uwa?ana za dzia?aj?c? w tym wzgl?dzie jako podatnik a co za tym idzie jako „przedsibiorca”, stosownie do wyk?adni prawa krajowego w zgodzie z art. 4 ust. 5 akapit drugi i czwarty sz?stej dyrektywy.

25 Zdaniem Finanzgericht D?usseldorf, pozbawiaj?c IHK mo?liwo?ci wyboru opodatkowania i w konsekwencji odliczenia naliczonego podatku VAT, odmowa uznania jej przymiotu przedsibiorcy sytuowa?aby j? w niekorzystnej pozycji w stosunku do jej prywatnych konkurent?w na danych rynkach. To za? mog?oby wywo?a? „znacz?ce zak??cenia konkurencji”, kt?rym ma zapobiega? art. 4 ust. 5 akapit drugi sz?stej dyrektywy.

26 W odwo?aniu do Bundesfinanzhof Finanzamt wnosi o uchylenie wyroku Finanzgericht D?usseldorf oraz oddalenie skargi Salix. W uzasadnieniu odwo?ania Finanzamt podnosi, ?e z orzecznictwa Trybuna?u wynika, i? wspomniane poj?cie „znacz?cych zak??ce? konkurencji” ma na celu wy??cznie ochron? sektora prywatnego gospodarki, a mianowicie prywatnych przedsibiorstw b?d?cych podatnikami przed konkurencj? nieb?d?cych podatnikami instytucji prawa publicznego. W konsekwencji, zastosowanie tego przepisu na korzy?? r?wnie? instytucji prawa publicznego by?oby sprzeczne z jego celem.

27 W pierwszej kolejno?ci Bundesfinanzhof sk?ania si? ku stwierdzeniu, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? powo?ywa? si? na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit 4 sz?stej dyrektywy, prawo do uznania za dzia?alno?? w?adzy publicznej dzia?alno?ci instytucji prawa publicznego zwolnionych na podstawie art. 13 lub art. 28 tej dyrektywy, jedynie gdy przyj?to wyra?ny przepis ustawowy w tym zakresie.

28 W tym wzgl?dzie z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e w odniesieniu do

opodatkowania instytucji prawa publicznego wykonujących działalność polegającą na dzierżawie i najmie nieruchomości, w Niemczech nie przyjąto żadnego wyraźnego przepisu ustawowego. W postępowaniu przed sądem krajowym opodatkowanie wspomnianych instytucji, gdy dokonują one takich transakcji zależy wyjącznie od wykładni pojęcia „zarządu majątkiem”. Pojęcie to jednak nie jest obecne w stosownym ustawodawstwie a mianowicie ani w art. 2 ust 3 UStG ani w art. 1 ust. 1 pkt 6 KStG, ani w art. 4 KStG ani nawet w ustawowym upoważnieniu dla administracji.

29 W drugiej kolejności Bundesfinanzhof zastanawia się czy zastosowania art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy nie wyklucza w toku postępowania okoliczności, że znaczące zakłócenie konkurencji w rozumieniu akapitu drugiego tego przepisu wystąpiłoby raczej na niekorzyść samego IHK, niż jednego z jej konkurentów prywatnych, jeżeli transakcje podnajmu długoterminowego uznane byłyby za niepodlegające opodatkowaniu.

30 Bundesfinanzhof uważa, bowiem że chociaż głównym celem art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy jest ochrona sektora prywatnego gospodarki przed nieopodatkowaniem działalności instytucji prawa publicznego nie wyklucza to, aby te instytucje mogły również korzystać z zastrzeżenia dotyczącego konkurencji przewidzianego w tym przepisie. Sąd ten zwraca w tym względzie uwagę, że z brzmienia rzeczzonego drugiego akapitu nie wynika jakiegokolwiek ograniczenie tego zastrzeżenia, które wiążąby się z wystąpieniem znaczących zakłóceń konkurencji, niezależnie od tego, u kogo te zakłócenia wystąpiły. Bundesfinanzhof uważa jednak, że dla każdej z przeciwstawnych wykładni można znaleźć uzasadnienie w orzecznictwie Trybunału.

31 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1 Czy państwa członkowskie mogą „uznać” działalność krajowych, regionalnych i lokalnych organów władzy i innych instytucji prawa publicznego, które zwolnione są z podatku na podstawie art. 13 szóstej dyrektywy [...], za działalność, którą podejmują jako władze publiczne zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit czwarty tej dyrektywy, jedynie wtedy, kiedy przyjmą wyraźne ustawowe regulacje w tym zakresie?

2 Czy „znaczące zakłócenie konkurencji” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit czwarty w związku z akapitem drugim szóstej dyrektywy [...] może zachodzić jedynie w sytuacji, gdy wykluczenie instytucji prawa publicznego z kategorii podatników prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść konkurujących podatników prywatnych, czy też także w sytuacji, gdy wykluczenie instytucji prawa publicznego z kategorii podatników prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść jej samej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

32 W pierwszym pytaniu Bundesfinanzhof dąży do ustalenia czy państwa członkowskie mogą powoływać się na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapicie czwartym szóstej dyrektywy uprawnienie do uznania za działalność władzy publicznej działalność instytucji prawa publicznego zwolnionych na podstawie art. 13 lub art. 28 tej dyrektywy jedynie, gdy przyjmą wyraźny przepis ustawowy w tym względzie.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

33 Salix uważa, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż aby móc powołać się na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapicie czwartym szóstej dyrektywy uprawnienie, państwa

członkowskie muszą przyjąć akty ustawodawcze wyrażające to uprawnienie. Państwa członkowskie są bowiem zobowiązane przy dokonywaniu transpozycji dyrektyw wspólnotowych do wyboru właściwych instrumentów normatywnych prawa krajowego, celem ustanowienia precyzyjnych ram prawnych pozbawionych dwuznaczności i łatwo rozpoznawalnych dla wszystkich przedsiębiorców. Dodaje ona, że akty te mogą jednak zawierać przekazanie związanych z tym uprawnieniami wykonawczych administracji.

34 Rząd niemiecki ze swej strony uważa, że transpozycja art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy wymaga przyjęcia przepisu ustawowego, lecz nie musi on być koniecznym wyrażeniem. W odniesieniu bowiem do transpozycji uprawnienia przewidzianego we wspomnianym przepisie wystarczającym jest, aby zamiar ustawodawcy mógł być jasno wywiedziony z przepisów ustawowych przy użyciu uznanych metod wykładni prawnej. Wbrew jednak temu co wskazuje sąd krajowy przepisy ustawowe są ujemnie transpozycji tego przepisu zostały przyjęte.

35 Irlandia wskazuje, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że państwa członkowskie przy transpozycji dyrektywy do ich krajowych porządków prawnych, powinny osiągnąć cele przewidziane przez tę dyrektywę mając jednocześnie swobodę wyboru odpowiedniej formy i środków dla osiągnięcia tego rezultatu. W sprawie przed sądem krajowym rząd ten ocenia, że niemieckie uregulowanie, dokonując jasnego rozróżnienia między zarzdem majątkiem a transakcjami handlowymi, zapewnia wystarczająco pewną podstawę prawną stosowania art. 4 ust 5 akapit piąty szóstej dyrektywy, przez co brak wyrażonych przepisów nie ma tu znaczenia.

36 Komisja Wspólnot Europejskich jest zdania, że poszanowanie ogólnych zasad prawa wspólnotowego wymaga, aby transpozycja dyrektyw wspólnotowych dokonywała się przy użyciu jasnych, formalnych, mających bezpośredni skutek względem obywateli, podlegających urzędowej publikacji, oraz niepodlegających zmianie z woli administracji przepisów prawa krajowego. W konsekwencji państwa członkowskie powinny przewidywać przepisy o charakterze ustawowym lub rozporządzeniowym. W postępowaniu przed sądem krajowym, wyrażony i ściśle zdefiniowany przepis ustawowy byłby tym bardziej potrzebny, że chodzi o określenie zakresu stosowania odstąpienia od zasady opodatkowania każdej osoby prowadzącej samodzielnie jedną z działalności gospodarczych wspomnianych w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy.

Ocena Trybunału

37 Tytułem wstępu należy zauważyć, że z art. 13 B lit. b) akapit pierwszy szóstej dyrektywy wynika, że działalność polegająca na wynajmie miejsc parkingowych nie ma porównania do działalności zwolnionej. W konsekwencji działalność taka nie może zostać zrównana na mocy art. 4 ust. 5 akapit 4 szóstej dyrektywy z działalnością podejmowaną jako wada publiczna w rozumieniu akapitu pierwszego tego przepisu, w przypadku gdy sama w sobie nie spełnia ona tej przesłanki (zob. podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/98 Fazenda Pública, Rec. s. I 11435, pkt 44).

38 Należy jednak uściślić, że „najem nieruchomości” będący przedmiotem zwolnienia przewidzianego w art. 13 B lit. b) szóstej dyrektywy musi obejmować, poza najmem nieruchomości stanowicej rzecz gówną również najem pomieszczeń przynależnych. Ze zwolnienia zatem nie może być wykluczony wynajem miejsc parkingowych, gdy wynajem ten jest ściśle związany z najmem nieruchomości przeznaczonych do innego użytku jeżeli obydwa stanowi jednorodną transakcję gospodarczą. (wyrok z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie 173/88 Henriksen, Rec. s. 2763 pkt 14 i 15).

39 W postępowaniu przed sądem krajowym do tego sądu należy sprawdzenie w razie potrzeby i przy uwzględnieniu wszystkich istotnych okoliczności czy długioterminowy podnajem przez IHK

czy ci miejsc parkingowych długoterminowym najemcom powierzchni biurowych znajdujących się w tym samym budynku jest czy ci? jednolitej transakcji gospodarczej w rozumieniu orzecznictwa wskazanego w poprzednim punkcie. Jeżeli bowiem nie ma to miejsca podnajem przez IHK miejsc parkingowych nie mógłby w żadnym wypadku zostać zrównany na mocy art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy z działano?ci? wykonywan? jako w?adza publiczna w rozumieniu pierwszego akapitu tego przepisu.

40 Jeżeli chodzi o odpowied? na pytanie czy pa?stwa cz?onkowskie mog? powo?ywa? si? na przewidziane w art. 4. ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy uprawnienie, jedynie gdy uprzednio przyj??y wyra?ny przepis ustawowy o tym znaczeniu, nale?y przypomnie? ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u transpozycja dyrektywy do prawa krajowego niekoniecznie wymaga formalnego i dos?ownego przeniesienia jej przepisów do wyra?nej i szczególnej normy prawnej, a ogólny kontekst prawny mo?e by? wystarczaj?cy, o ile faktycznie zapewnia on pe?ne stosowanie dyrektywy w sposób wystarczaj?co jasny i ?cis?y (wyroki z dnia 28 lutego 1991 r. w sprawie C?131/88 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I 825, pkt 6, z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie C?49/00 Komisja przeciwko W?ochom, Rec. s. I 8575, pkt 21 i 22 oraz z dnia 28 kwietnia 2005 r. w sprawie C?410/03 Komisja przeciwko W?ochom Zb.Orz. s. I 3507, pkt 60).

41 Szczególnie wa?nym dla spe?nienia wymogu pewno?ci prawa jest, aby w przypadku gdy dyrektywa ma na celu nadanie praw jednostkom, beneficjenci mogli w pe?ni korzysta? ze swoich praw i, w razie potrzeby, powo?ywa? si? na nie przed s?dami krajowymi (zob. ww. wyroki w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 6, z dnia 15 listopada 2001 r. Komisja przeciwko W?ochom pkt 21 i 22 oraz z dnia 28 kwietnia 2005 r. Komisja przeciwko W?ochom pkt 60).

42 Ka?de pa?stwo cz?onkowskie ma bowiem obowi?zek przyj?? taki sposób wykonania dyrektyw, który wyra?nie odpowiada wymogom jasno?ci i pewno?ci sytuacji prawnych, jakie narzuca prawodawca wspólnotowy w interesie zamieszka?ych czy posiadaj?cych swoj? siedzib? w pa?stwach cz?onkowskich zainteresowanych osób. W tym celu przepisy dyrektywy winny by? wdra?ane z niekwestionowan? moc? wi???c?, jak równie? z wymagan? specyficzno?ci?, precyzj? i jasno?ci? (wyrok z dnia 18 pa?dziernika 2001 r. w sprawie C?354/99 Komisja przeciwko Irlandii Rec. s. I 7657, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W szczególno?ci zwyk?a praktyka administracyjna, która z natury mo?e by? dowolnie zmieniana przez administracj? i nie jest odpowiednio znana, nie mo?e by? postrzegana jako wa?ne wykonanie obowi?zków wynikaj?cych z traktatu WE (zob. wyroki z dnia 7 marca 1996 r. w sprawie C?334/94, Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I?1307 pkt 30, oraz z dnia 13 marca 1997 r. w sprawie C?197/96 Komisja przeciwko Francji Rec. s. I 1489, pkt 14).

44 Chocia? to do s?du krajowego nale?y ocena czy warunki transpozycji przedstawione w pkt 40 i 43 niniejszego wyroku zosta?y spe?nione w zawis?ej przed nim sprawie, Trybuna? mo?e w celu udzielenia s?dowi krajowemu przydatnej odpowiedzi, udzieli? mu wszelkich wskazówek, które uzna za niezb?dne (zob. w szczególno?ci wyroki z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawie C?49/07 MOTOE, Zb.Orz. s. I?4863, pkt 30, oraz z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C?414/07 Magoora, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 33).

45 W niniejszym przypadku z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e na mocy niemieckiego prawa podatkowego, mo?liwo?? wyboru opodatkowania, jak? ma IHK zale?y wy??cznie od odpowiedzi na pytanie czy najem nieruchomości przez instytucje prawa publicznego jest uwa?any za działano?? przedsi?biorcy wykonywan? w ramach zak?adu przemys?owego lub handlowego czy za wchodz?c? w zakres zwyk?ego zarz?du maj?tkiem.

46 W tym wzgl?dzie z postanowienia odsy?aj?cego wynika równie?, jak wskazano w pkt 28 niniejszego wyroku, ?e rozstrzygaj?ce poj?cie zarz?du maj?tkiem nie jest obecne w stosownym

ustawodawstwie a mianowicie ani w UStG ani w KStG, ani nawet w ustawowym upoważnieniu dla administracji.

47 W zakresie w jakim rzód niemiecki zwraca uwag?, że art. 14 AO zawiera pojęcie zarzdu majtkiem i odrónia je od dziaalnooci przedsi biorcy nale y zauwa y? jednak, że jak wynika to z postanowienia odsy aj?cego, sytuacje takie jak ta w post powaniu przed s dem krajowym nie s? obj?te bezpo rednio zakresem stosowania art. 14.

48 S d krajowy z jednej strony bowiem u ci?li?, że rozró nienie pomi dzy zarz dem majtkiem a dziaalnooci? przedsi biorcy nie jest obecne w maj?cym zastosowanie ustawodawstwie. Z drugiej strony wyra nie wskaza? on, że w zakresie w jakim rozró nienie to jest jednak uznawane za maj?ce zastosowanie w systemie podatku od osób prawnych twierdzenie owo wynika jedynie z wnioskowania, które ponadto znajduje podstaw? cz?ciowo w art. 14 AO a cz?ciowo w art. 4 ust. 4 KStG.

49 Z postanowienia odsy aj?cego wynika wreszcie, że odmiennie ni? Finanzamt, organ podatkowy w a?ciwy do rozpoznania wniosku IHK zmierzaj?cego do odliczenia naliczonego podatku VAT uzna?, że d?ugoterminowy najem jest równie? dziaalnooci? przedsi biorcy, z któr? ostatecznie wi?e si? prawo do odliczenia. Nale y wobec tego stwierdzi? wyst powanie rozbie?nych praktyk administracyjnych.

50 Ponadto z postanowienia odsy aj?cego wynika, że w Niemczech nie przyj?to ?adnego wyra nego przepisu ustawowego w odniesieniu do opodatkowania instytucji prawa publicznego wykonuj?cych dziaalno?? dzier?awy i najmu nieruchomo ci.

51 W tym wzgl?dzie nale y podkre?li?, że art. 4 ust. 5 akapit 4 szóstej dyrektywy przewiduje, że pa stwa cz onkowskie maj? prawo a nie obowi?zek uznania dziaalnooci instytucji prawa publicznego za zwolnion? na podstawie art. 13 lub 28 szóstej dyrektywy jako b?d?c? dziaalnooci? w adzy publicznej. W konsekwencji transpozycja tego przepisu do prawa krajowego nie jest obowi?zkowa.

52 Wynika z tego, że w celu skorzystania z uprawnienia przewidzianego przez ten przepis, pa stwa cz onkowskie s? zobowi?zane dokona? wyboru powo?ywania si? na to uprawnienie.

53 Nale y tak?e stwierdzi?, że wspomniane uprawnienie zezwala pa stwom cz onkowskim na powo?ywanie si?, w zakresie tej dziaalnooci, na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy odst?pstwo od ogólnej zasady wyra onej w art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, w ?wietle której ka?da dziaalno?? o charakterze gospodarczym zasadniczo podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

54 Jednak?e, jako że art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy przewiduje odst?pstwo od jednej z zasad ogólnych zawartych w tej dyrektywie, przepis ten nale y interpretowa? w sposób ?cis?y.

55 W tych okoliczno ciach uzna? nale y, że aby mog?y one powo a? si? na uprawnienie przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy, pa stwa cz onkowskie dokona? musz? szczególnego wyboru w tym zakresie. Musz? one przewidzie?, że okre?lona dziaalno?? instytucji prawa publicznego zwolniona na podstawie art. 13 lub 28 szóstej dyrektywy b?dzie uznawana za dziaalno?? w adzy publicznej.

56 W tym wzgl?dzie nale y u ci?li?, że pa stwa cz onkowskie maj? prawo wyboru techniki legislacyjnej, która wydaje si? im najbardziej w a?ciwa. Mog? si? one zatem na przyk?ad ograniczy? do przeniesienia do prawa krajowego sformu owania zawartego w szóstej dyrektywie

lub równoważnego wyrażenia, albo mogą ustanowić wykaz działalności instytucji prawa publicznego zwolnionych na podstawie art. 13 lub 28 szóstej dyrektywy jako działalność w sferze publicznej (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 1989 r. w sprawach połączonych 231/87 i 129/88 Comune di Carpaneto Piacentino i in., Rec. s. 3233, pkt 18).

57 Organ w sferze wykonawczej może zostać upoważniony przez przepis ustawowy do określenia działalności instytucji prawa publicznego zwolnionych na podstawie art. 13 lub 28 szóstej dyrektywy uznawanych za działalność w sferze publicznej pod warunkiem, że jego decyzje wykonawcze mają bezwzględnie moc wiążącą, odpowiadającą wymogom szczegółowości, precyzji i jasności koniecznym dla zagwarantowania pewności sytuacji prawnych i mogą podlegać kontroli sądów krajowych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Fazenda Pública, pkt 35).

58 W związku z powyższym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że państwa członkowskie muszą przewidzieć wyraźny przepis, aby mogły powoływać się na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy prawo, według którego to określona działalność instytucji prawa publicznego zwolniona na podstawie art. 13 lub art. 28 tej dyrektywy będzie uznawana za działalność w sferze publicznej.

W przedmiocie pytania drugiego

59 Swym drugim pytaniem Bundesfinanzhof dąży do ustalenia czy art. 4 ust. 5 akapit drugi należy interpretować w ten sposób, że instytucje prawa publicznego powinny być uważane za podatników w zakresie działalności, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako w sferze publicznej, nie tylko gdy wykluczenie ich z kategorii podatników na mocy akapitu pierwszego lub czwartego tego przepisu prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść ich konkurentów prywatnych, lecz także w sytuacji gdy prowadzi do takich zakłóceń na niekorzyść ich samych.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

60 Salix, rzędk niemiecki oraz Komisja zwracają uwagę, że brzmienie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy odnosi się do „wszystkich znaczących zakłóceń konkurencji” niezależnie od tego, u kogo te zakłócenia wystąpią. Jednakże wykluczenie tych instytucji z kategorii podatników wyłącza ich uprawnienie do odliczenia naliczonego podatku VAT, mogłoby również prowadzić do zakłóceń konkurencji na niekorzyść wykluczonych instytucji. Gdy konkurencja jest zakłócana, czy to na korzyść instytucji prawa publicznego czy to ich konkurentów prywatnych powinno się uznać, że naruszona zostaje zasada neutralności podatkowej, będąca wyrazem zasady równego traktowania na gruncie podatku VAT. Taka interpretacja wynika z logiki ochrony konkurencji jako takiej bez uwzględnienia subiektywnej cechy indywidualnego podmiotu.

61 Irlandia zwraca natomiast uwagę, że nawet jeżeli brzmienie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy nie określa dokładniej pojęcia „znaczących zakłóceń konkurencji” to wspomniany art. 4 ust. 5 zmierza do wyłączenia instytucji prawa publicznego z zakresu szóstej dyrektywy. Zamiarem prawodawcy wspólnotowego nie mogło nigdy być umożliwienie instytucjom prawa publicznego powoływania się na ten wyjątek celem uzyskania statusu podmiotów podlegających opodatkowaniu w związku z ich działalnością. Ponadto taka interpretacja pozbawiałaby treść swobodę uznania przyznaną państwom członkowskim w akapicie czwartym tego przepisu, oraz byłaby sprzeczna z celem realizowanym przez akapit drugi tego samego przepisu, którym jest, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, ochrona konkurentów prywatnych przed działalnością instytucji prawa publicznego.

Ocena Trybunału

62 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że na mocy art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników podatku VAT w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami o charakterze gospodarczym, które zawierają jako władze publiczne oraz że na mocy akapitu czwartego tego samego przepisu, państwa członkowskie mogą uznać działalność tych instytucji, zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28 tej dyrektywy, za działalność, którą instytucje te podejmują jako władza publiczna.

63 Jednakże nawet gdy instytucje te wykonują taką działalność jako władza publiczna, zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit drugi, są uważane za podatników w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji.

64 Do sądu krajowego należy zatem ustalenie w pierwszej kolejności czy działalność IHK polegająca na wynajmie stanowi działalność podejmowaną przez instytucję prawa publicznego działającą jako władza publiczna w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy lub czwarty szóstej dyrektywy. Artykuł 4 ust. 5 akapit drugi znajduje zastosowanie jedynie w takim przypadku (zob. podobnie wyrok w ww. sprawie Fazenda Pública pkt 43 oraz wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council i in. dotychczas niepublikowany w Zbiorze, pkt 30–32).

65 Po pierwsze należy przypomnieć, że stosownie do art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy instytucje prawa publicznego, jeżeli podejmują działalność i dokonują transakcji są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji „w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji”.

66 Brzmienie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy nie wskazuje zatem osób, których ochronę przed znaczącymi zakłóceniami konkurencji wywołanymi przez wykluczenie instytucji prawa publicznego z kategorii podatników, ma on na celu.

67 Po drugie należy przypomnieć, że art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy przewidująco odstąpienie od wykluczenia instytucji prawa publicznego z kategorii podatników w związku z działalnością, jaką podejmują lub transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, zmierza do przywrócenia zasady ogólnej ustanowionej w art. 2 pkt 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, zgodnie z którą rodzaj działalności mającej charakter gospodarczy jest co do zasady opodatkowany podatkiem VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Isle of Wight Council i in., pkt 38).

68 W konsekwencji art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy nie powinien być interpretowany w sposób ścisły (zob. ww. wyrok w sprawie Isle of Wight Council i in., pkt 60).

69 Po trzecie w odniesieniu do celów art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, do których nawiązuje w szczególności Irlandia, nic nie wskazuje, aby przepis ten dotyczył do zapewnienia, że instytucje prawa członkowskiego mają ponosić konsekwencje znaczących zakłóceń konkurencji, jakie mogłyby spowodować wykluczenie ich, na mocy pierwszego lub czwartego akapitu wspomnianego przepisu, z kategorii podatników.

70 Po czwarte należy przypomnieć, że przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy prawo do odliczenia stanowi integralną część systemu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergaz, Rec. s. I 1883, pkt 18, z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C 110/98 do C 147/98 Gabalfriśa i in., Rec. s. I 1577, pkt 43, oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C 439/04 i C 440/04, Kittel i Recolta Recykling Zb.Orz. s. I 6161, pkt 47).

71 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążenia podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciążenia podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT (zob. w szczególności wyroki z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 *Abbey National*, Rec. s. I-1361, pkt 24, z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 *HE*, Zb.Orz. s. I-3123, pkt 70, oraz ww. wyrok w sprawie *Kittel i Recolta Recycling* pkt 48).

72 Wynika z tego, że prawo do odliczenia ma zasadniczo zastosowanie w całym łańcuchu dostaw towarów i usług świadczonych przez podatników, którzy jako tacy występują dla potrzeb gospodarczych innych podatników (zob. podobnie wyroki z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 *Optigen i in.* Zb.Orz. s. I 483, pkt 52, oraz ww. wyrok w sprawie *Kittel i Recolta Recycling* pkt 45).

73 Nie można jednak wykluczyć, że wykluczenie z kategorii podatników instytucji prawa publicznego podejmujących pewną działalność i zawierających pewne transakcje, które stoi na przeszkodzie wspomnianemu prawu do odliczenia podatku VAT może spowodować następstwa w łańcuchu dostaw towarów i usług świadczonych, na niekorzyść podatników działających w sektorze prywatnym.

74 Jak bowiem zauważono w pkt 17-21 niniejszego wyroku, w sprawie przed sądem krajowym wykluczenie LHK z kategorii podatników, przeszkodziło Salix, osobie prawnej prawa prywatnego, w skorzystaniu z prawa odliczenia naliczonego podatku VAT.

75 Z powyższego wynika, że art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy dotyczy również zakłóceń konkurencji na niekorzyść instytucji prawa publicznego.

76 W tych okolicznościach na drugie pytanie odpowiedzieć należy, że art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować tak, że instytucje prawa publicznego uważa się za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne nie tylko, gdy wykluczenie ich z kategorii podatników na mocy akapitów pierwszego lub czwartego wspomnianego przepisu prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść ich konkurentów prywatnych, lecz również gdy prowadzi ono do takich zakłóceń na niekorzyść ich samych.

W przedmiocie kosztów

77 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) Państwa członkowskie muszą przewidzieć wyraźny przepis, aby mogły powoływać się na przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, uprawnienie, w świetle którego to określona działalność instytucji prawa publicznego zwolniona na podstawie art. 13 lub 28 tej dyrektywy będzie uznawana za działalność w sferze publicznej.

2) Artykuł 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że instytucje prawa publicznego uważa się za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako w sferze publicznej nie tylko, gdy wykluczenie ich z kategorii podatników na podstawie akapitów pierwszego lub czwartego wspomnianego przepisu prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji na niekorzyść ich konkurentów prywatnych, lecz również gdy prowadzi ono do takich zakłóceń na niekorzyść ich samych.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.