

Vec C-102/08

Finanzamt Düsseldorf-Süd

proti

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof)

„Šiesta smernica o DPH – článok 4 ods. 5 druhý a štvrtý pododsek – Možnosť členských štátov považovať činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom, ktoré sú oslobodené od dane na základe článku 13 a 28 šiestej smernice, za činnosti orgánov verejnej moci – Spôsoby vykonania – Právo na odpoveď – Výrazné narušenie hospodárskej súťaže“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné osoby – Orgány riadiace sa verejným právom – Nezdanenie činností vykonávaných v postavení verejných orgánov*

(Smernica Rady 77/388, článok 4 ods. 5 štvrtý pododsek)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Zdaniteľné osoby – Orgány riadiace sa verejným právom – Nezdanenie činností vykonávaných v postavení verejných orgánov*

(Smernica Rady 77/388, článok 4 ods. 5 druhý pododsek)

1. Členské štáty musia prijať výslovné ustanovenie na to, aby mohli uplatňovať možnosť stanovenú v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, podľa ktorej sa určité činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodené od dane podľa článkov 13 alebo 28 tejto smernice považujú za činnosti orgánu verejnej moci.

V tejto súvislosti majú členské štáty možnosť zvoliť si normatívnu techniku, ktorá sa im zdá byť najvhodnejšia. Môžu sa tak napríklad obmedziť na prebratie formulácie použitej v šiestej smernici alebo výrazu, ktorý je jej rovnocenný, do vnútroštátneho právneho poriadku, alebo zostaviť zoznam činností orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodených od dane podľa článkov 13 alebo 28 šiestej smernice, ktoré sú považované za činnosti orgánu verejnej moci. Výkonný orgán môže byť totiž zákonným ustanovením splnomocnený na spresnenie činností orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodených od dane podľa článkov 13 a 28 šiestej smernice, ktoré sa považujú za činnosti orgánu verejnej moci, pod podmienkou, že tieto vykonávacie rozhodnutia majú nespochybniteľnú záväznú silu, zodpovedajú požiadavkám konkrétnosti, presnosti, ako aj jasnosti, vyžadovaným s cieľom zaručiť istotu právnych situácií a môžu podliehať preskúmaniu vnútroštátnymi súdmi.

(pozri body 56 – 58, bod 1 výroku)

2. Článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať tak, že orgány riadiace sa verejným

právom musia byť považované za zdaniteľné osoby pri činnostiach alebo plneniach, ktoré vykonávajú ako orgány verejnej moci, nielen ak by ich nepodliehanie dani v zmysle prvého alebo štvrtého pododseku uvedeného ustanovenia viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ujmu ich súkromných konkurentov, ale tiež, ak by viedlo k takémuto výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ich vlastnú ujmu.

(pozri bod 76, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 4. júna 2009 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 4 ods. 5 druhý a štvrtý pododsek – Možnosť členských štátov považovať činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom, ktoré sú oslobodené od dane na základe článku 13 a 28 šiestej smernice, za činnosti orgánov verejnej moci – Spôsoby vykonania – Právo na odpoveď – Výrazné narušenie hospodárskej súťaže“

Vo veci C-102/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 20. decembra 2007 a doručený Súdnemu dvoru 5. marca 2008, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Düsseldorf-Süd

proti

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

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka a A. Arabadjiev (spravodajca),

generálny advokát: M. Poiares Maduro,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. januára 2009,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, v zastúpení: U. Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, a A. Cordewener, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan a M. MacGrath, splnomocnení zástupcovia, ako aj N.

Travers, BL,

– Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca, so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 5 druhého a štvrtého pododseku šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Düsseldorf-Süd (ďalší úrad Düsseldorf-Süd, ďalej len „Finanzamt“) a SALIX Grundstücksvermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (ďalej len „Salix“), ktorý sa týka práva na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe v rámci výstavby budovy následne prenajatej orgánu riadiacemu sa verejným právom, ktorý ju čiastočne dáva do dlhodobého podnájmu tretím osobám – platiteľom DPH.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa znenia článku 2 šiestej smernice DPH podliehajú „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 Článok 4 ods. 5 šiestej smernice stanovuje:

„Štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Ak sa zúčastňujú takýchto činností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.

V každom prípade sa budú tieto orgány považovať za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v Prílohe D za predpokladu, že sa neuskutočnia v takom malom rozsahu, že sú zanedbateľné.

Členské štáty môžu považovať činnosti týchto orgánov, ktoré sú oslobodené od daní na základe článku 13 alebo 28, za činnosti, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány.“

5 Podľa článku 13 B písm. b) prvého pododseku šiestej smernice členské štáty oslobodia „prenajímanie nehnuteľného majetku s výnimkou... prenajímaní[a]... priestorov na parkovanie vozidiel.“

6 Článok 13 C tej istej smernice vyhradzuje členským štátom možnosť poskytnúť zdaniteľným osobám právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch, ak ide o prenájom a lízing

nehnuteľností a tiež im umožní obmedziť rozsah práva na voľbu, ako aj určiť podrobnosti, keď sa môže toto právo uplatniť.

Vnútroštátna právna úprava

7 § 2 ods. 1 a 3 zákona o dani z obratu z roku 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565) v znení z roku 1995 (ďalej len „UStG“) bol formulovaný takto:

„1. Za podnikateľa sa považuje osoba, ktorá samostatne vykonáva priemyselnú, obchodnú alebo podnikateľskú činnosť. Podnik zahŕňa všetky priemyselné, obchodné alebo podnikateľské činnosti podnikateľa. Za priemyselnú, obchodnú alebo podnikateľskú činnosť sa považuje akákoľvek sústavná činnosť vykonávaná na dosiahnutie príjmu, aj keď je vykonávaná bez úmyslu dosiahnuť zisk, alebo ak združenie osôb vykonáva činnosť iba vo vzťahu ku svojim členom.

...

3. Právnické osoby, ktoré sa spravujú verejným právom, vykonávajú priemyselnú, obchodnú alebo podnikateľskú činnosť len v rámci svojich obchodných alebo podnikateľských prevádzok (§ 1 ods. 1 bod 6 a § 4 Körperschaftsteuergesetz) a poľnohospodárskych alebo lesníckych prevádzok...”

8 § 4 ods. 12 písm. a) UStG stanovoval, že medzi obratmi uvedenými v § 1 ods. 1 bode 1 až 3 UStG sú oslobodené „prenájom a lízing nehnuteľností, na ktoré sa uplatňujú ustanovenia občianskeho práva týkajúce sa nehnuteľností a práva týkajúce sa výsad štátu súvisiacich s užívaním nehnuteľností a pozemkov“.

9 V súlade s § 9 ods. 1 UStG „podnikateľ môže zaobchádzať s plnením, ktoré je podľa § 4... bodu 12... oslobodené od dane, ako so zdaniteľným plnením, ak je uvedené plnenie vykonané v prospech iného podnikateľa a pre potreby jeho podniku“.

10 Podľa § 9 ods. 2 UStG je vzdanie sa oslobodenia od dane možné „iba v rozsahu, v akom príjemca plnenia používa, alebo zamýšľa používať uvedenú nehnuteľnosť výlučne na účely vykonávania plnení, ktoré nevylučujú odpočet dane na vstupe. Podnikateľovi prislúcha preukázať splnenie týchto podmienok“.

11 §1 ods. 1 bod 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, s. 637) v znení účinnom v roku 1995 (ďalej len „KStG“) stanovuje, že „priemyselné alebo obchodné prevádzky“ právnických osôb riadiacich sa verejným právom, ktoré sú riadené zo štátneho územia alebo majú sídlo na štátnom území, v celom rozsahu podliehajú dani z príjmu právnických osôb.

12 § 4 KStG stanovoval:

„1. Bez ohľadu na ustanovenia odseku 5 sú priemyselnými alebo obchodnými prevádzkami právnických osôb riadiacich sa verejným právom v zmysle § 1 ods. 1 bodu 6 všetky prevádzky, ktoré slúžia na výkon trvalej hospodárskej činnosti s cieľom dosiahnuť zisku, okrem poľnohospodárstva a lesníctva, a ktoré sa v rámci súhrnu činnosti právnickej osoby hospodársky odlišujú; úmysel dosiahnuť zisk a účasť na všeobecných hospodárskych vzťahoch sa nevyžadujú.

2. Priemyselná a obchodná prevádzka, ktorá je sama právnickou osobou riadiacou sa verejným právom, tiež v celom rozsahu podlieha dani ako zdaniteľná osoba.

...

4. Prenájom nehnuteľností zo strany takýchto prevádzok sa považuje za prislúchajúci priemyselným a obchodným prevádzkam.

5. Súčasťou priemyselných alebo obchodných prevádzok nie sú prevádzky, ktoré slúžia prevažne výkonu verejnej moci (správne prevádzky). Existencia zaväzovacej právomoci alebo monopolu nie je postačujúca pre kvalifikovanie prevádzky ako správnej prevádzky.“

13 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v režime dane z príjmu právnických osôb sa dlhodobý prenájom nehnuteľného majetku nepovažuje za činnosť, ktorá patrí medzi činnosti „priemyselnej alebo obchodnej prevádzky“. Toto posúdenie vyplýva podľa jedného názoru z právnej fikcie § 4 ods. 4 KStG a podľa iného názoru z § 14 daňového zákonníka z roku 1977 (Abgabenordnung 1977) v znení účinnom v roku 1995 (ale len „AO“).

14 § 14 AO uvádza, že „komerčným prevádzkovaním je nezávislá trvalá činnosť, ktorá umožňuje dosiahnuť zisk alebo iné hospodárske výhody a ktorá presahuje rámec správy majetku. Úmysel dosiahnuť zisk sa nevyžaduje. Spravidla ide o správu majetku, ak je majetok zhodnotený, napríklad ak je kapitálový majetok investovaný a vytvára úroky alebo ak je nehnuteľný majetok prenajatý alebo daný na lízing.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Dňa 20. marca 1995 Salix, spoločnosť zameriavajúca sa na prenájom nehnuteľného majetku, uzavrela s Industrie- und Handelskammer Offenbach (obchodnou a priemyselnou komorou Offenbach, ale len „IHK“), orgánom riadiacim sa verejným právom, „zmluvu o lízingu nehnuteľností“. Touto zmluvou sa Salix zaväzoval dať IHK k dispozícii na dobu 27 rokov administratívnu budovu s podzemnou garážou, ktorá mala byť postavená.

16 V tom istom roku Salix ukončil výstavbu predmetnej budovy a dal ju k dispozícii IHK. IHK ako kancelárií vylenila pre vlastné potreby a zvyšné kancelárie dala do dlhodobého podnájmu tretím zdaniteľným osobám podliehajúcim dani z obratu. Pokiaľ ide o podzemné garáže, IHK tiež vylenila ako parkovacích miest pre vlastné potreby, ďalšiu ako dala do dlhodobého podnájmu podnajícom kancelárskych priestorov a zostávajúcu ako krátkodobu a za odplatu poskytovala osobám bez akéhokoľvek vzťahu k predmetnej budove.

17 S cieľom odpísať DPH zaplatenej na vstupe v rámci výstavby budovy a týkajúcej sa časti, ktorú IHK dala do podnájmu, Salix sa za uplatnenia § 9 ods. 1 UStG vzdal oslobodenia činností prenájmu uvedených v § 4 ods. 12 písm. a) UStG. Zastával názor, že toto vzdanie sa mu dávalo právo na predmetný odpis, keďže prenajímal budovu pre potreby podniku iného podnikateľa, a to IHK, ktorá ju používala s cieľom na plnenia zakladajúce právo na odpis dane zaplatenej na vstupe.

18 Pri príležitosti daňovej kontroly vykonanej u Salix však daňový kontrolór odmietol tento odpis za časť budovy, ktorá bola daná do dlhodobého podnájmu, z dôvodu, že pri tomto podnájme IHK nekonala v postavení „podnikateľa“ v zmysle § 9 ods. 1 UStG.

19 V tej súvislosti daňový kontrolór poznamenal, že z § 2 ods. 3 prvej vety UStG vyplýva, že právnické osoby riadiace sa verejným právom môžu konať v postavení podnikateľa iba v rámci „priemyselnej alebo obchodnej prevádzky“, tak ako je definovaná v § 1 ods. 1 bode 6 a § 4 KStG.

20 Podľa daňového kontrolóra, keďže v zmysle uvedených ustanovení mohol byť za činnosť vykonávanú v rámci „priemyselnej alebo obchodnej prevádzky“ považovaný iba samotný

krátkodobý prenájom, dlhodobý prenájom ako jednoduchá „správa majetku“ nepatrí pod uvedenú ?innos?.

21 V dôsledku toho Finanzamt vydal 20. apríla 2001 zmenený da?ový výmer DPH za rok 1995 zamietajúci odpo?et DPH, ktorú Salix zaplatil na vstupe v rámci výstavby budovy a vz?ahujúcej sa na ?as? budovy, ktorá bola daná do dlhodobého podnájmu zo strany IHK.

22 Da?ové orgány príslušné pre zda?ovanie IHK však nezastávali rovnaký názor. Potvrdili, že IHK má postavenie podnikate?a pri všetkých svojich ?innostiach podnájmu, ako aj platnos? jej vzdania sa oslobodenia od dane týkajúceho sa týchto ?inností.

23 V nadväznosti na zamietnutie námietky podanej proti zmenenému da?ovému výmeru sa Salix obrátil na Finanzgericht Düsseldorf (Súd pre da?ové spory Düsseldorf).

24 Finanzgericht Düsseldorf vyhovel žalobe podanej zo strany Salix. Hoci zastával názor, že IHK nevykonávala svoje ?innosti dlhodobého podnájmu v postavení podnikate?a v zmysle nemeckého da?ového práva, prijal záver, že IHK mala by? napriek tomu považovaná za takto konajúcu ako zdanite?ná osoba, ?iže ako „podnikate?“, v zmysle výkladu vnútroštátneho práva v súlade s § 4 ods. 5 druhým a štvrtým pododsekom šiestej smernice.

25 Finanzgericht Düsseldorf zastával názor, že pokia? by IHK bola odoprená možnos? rozhodnú? sa v prospech podliehania dani, a v dôsledku toho odpo?íta? DPH zaplatenú na vstupe, odmietnutie priznania jej postavenia podnikate?a by ju priviedlo v porovnaní s jej súkromnými konkurentmi na relevantnom trhu do nevýhodného postavenia. To by pritom mohlo vytvára? „výrazné narušenie hospodárskej sú?aže“, ktorému má predchádza? ?lánok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice.

26 Finanzamt podal opravný prostriedok pred Bundesfinanzhof, ktorým navrhuje zruši? rozsudok Finanzgericht Düsseldorf a zamietnu? žalobu Salix. Na podporu svojho opravného prostriedku uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že predmetný pojem „výrazné narušenie hospodárskej sú?aže“ smeruje výlu?ne k ochrane súkromného sektoru hospodárstva, a to súkromných podnikov – zdanite?ných osôb, proti konkurencii orgánov riadiacich sa verejným právom, ktoré nie sú zdanite?nými osobami. V dôsledku toho by uplat?ovanie tohto ustanovenia aj v prospech orgánov riadiacich sa verejným právom bolo v rozpore s cie?om tohto ustanovenia.

27 Po prvé Bundesfinanzhof tvrdí, že ?lenské štáty môžu uplat?ova? možnos?, uvedenú v ?lánku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice, považova? ?innosti orgánov riadiacich sa verejným právom za ?innosti orgánov verejnej moci oslobodené podľa ?lánkov 13 a 28, iba ak je v tomto význame prijaté výslovné zákonné ustanovenie.

28 V tejto súvislosti z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že pokia? ide o podliehanie orgánov riadiacich sa verejným právom dani a o prenájom nehnute?ností, v Nemecku nebolo prijaté žiadne výslovné zákonné ustanovenie. V konaní vo veci samej podliehanie týchto orgánov dani, ak vykonávajú takéto ?innosti, závisí výlu?ne od výkladu pojmu „správa majetku“. Tento pojem sa pritom neuvádza v relevantnej legislatíve, a to ani v § 2 ods. 3 UStG, ani v § 1 ods. 1 bode 6 KStG, ani v § 4 KStG, ani v zákonom splnomocnení, ktoré tieto ustanovenia ude?ujú správnym orgánom.

29 Po druhé sa Bundesfinanzhof pýta, či uplatnenie článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice je v konaní vo veci samej vylúčené z dôvodu skutočnosti, že samotná IHK na rozdiel od niektorého z jej súkromných konkurentov môže utpieť ujmu z dôvodu výrazného narušenia hospodárskej súťaže v zmysle druhého pododseku uvedeného ustanovenia, pokiaľ by jej činnosti dlhodobého podnájmu boli považované za nezdaniteľné.

30 Bundesfinanzhof zastáva názor, že hoci prvotným cieľom článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice je chrániť súkromný sektor hospodárstva voči nezdaniteľným činnostiam orgánov riadiacich sa verejným právom, nevylučuje to, aby výhrada hospodárskej súťaže uvedená v tomto ustanovení mohla byť takisto v prospech týchto orgánov. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že žiadne obmedzenie tejto výhrady hospodárskej súťaže sa v znení predmetného druhého pododseku, ktorý sa týka vzniku výrazného narušenia hospodárskej súťaže, neuvádza a to bez ohľadu na to, kto by bol ich obeťou. Bundesfinanzhof zastáva názor, že každý z dvoch odporujúcich si výkladov môže nájsť oporu v judikatúre Súdneho dvora.

31 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môžu členské štáty za uplatnenia článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice... ‚považovať‘ činnosti štátnych orgánov, orgánov regionálnej a miestnej správy a iných orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodené od dane podľa článku 13 tej istej smernice za činnosti orgánov verejnej moci, len v tom prípade, keď je prijaté výslovné zákonné ustanovenie v tomto zmysle?

2. Predpokladá pojem ‚výrazné narušenie hospodárskej súťaže‘ v zmysle spojených ustanovení štvrtého a druhého pododseku článku 4 ods. 5 šiestej smernice... nevyhnutne, že nepodliehanie orgánu riadiaceho sa verejným právom dani by viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže v neprospech konkurujúcich súkromných zdaniteľných osôb, alebo pokrýva tiež hypotézu, za ktorej by nepodliehanie orgánu riadiaceho sa verejným právom dani vytváralo výrazné narušenie hospodárskej súťaže na jeho vlastnú ujmu?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

32 Svojou prvou otázkou sa Bundesfinanzhof pýta, či členské štáty môžu uplatňovať možnosť, uvedenú v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice, považovať za činnosti orgánov verejnej moci činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom, ktoré sú podľa článku 13 alebo 28 tejto smernice oslobodené od dane, iba ak je prijaté výslovné zákonné ustanovenie v tomto zmysle.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

33 Salix zastáva názor, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že s cieľom uplatňovania možnosti uvedenej v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice členské štáty musia prijať zákonné predpisy, ktoré sa výslovne týkajú tejto možnosti. Členské štáty sú povinné v rámci prebratia smerníc Spoločenstva zvoliť si záväzné normatívne nástroje vnútroštátneho práva s cieľom stanoviť presný zákonný rámec, jednoznačný a jasne pochopiteľný pre všetky podnikateľské subjekty. Dodáva, že tieto predpisy však môžu obsahovať postúpenie podriadených vykonávacích právomocí na správne orgány.

34 Nemecká vláda zastáva názor, že prebratie článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej

smernice si vyžaduje prijatie zákonného ustanovenia, ale že toto nemusí byť nevyhnutne výslovné. Pokiaľ ide o prebratie možnosti stanovenej v uvedenom ustanovení, je postačujúce, aby úmysel zákonodarcu mohol byť jasne vydedukovaný zo zákonných ustanovení uplatniteľných prostredníctvom uznaných právnych metód výkladu. V rozpore s údajmi vnútroštátneho súdu zákonné ustanovenia na prebratie uvedeného ustanovenia boli prijaté.

35 Írsko uvádza, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ členské štáty preberajú smernicu do svojho vnútroštátneho právneho poriadku, musia dosiahnuť ciele stanovené touto smernicou, hoci majú voľnosť zvoliť si formu prostriedkov vhodných na dosiahnutie tohto cieľa. V konaní vo veci samej uvedená vláda zastáva názor, že nemecká právna úprava, ktorá jasne rozlišuje medzi správou majetku a komerčnými činnosťami, poskytuje dostatočne spoľahlivý právny základ na uplatnenie článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice, z čoho vyplýva, že absencia výslovných ustanovení je irelevantná.

36 Komisia Európskych spoločenstiev zastáva názor, že rešpektovanie všeobecných zásad práva Spoločenstva si vyžaduje, aby prebratie smerníc Spoločenstva bolo vykonávané prostredníctvom jasných, formálnych ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré majú priamy účinok vo vzťahu k osobám, ktoré musia byť predmetom oficiálneho uverejnenia a nemôžu byť zmenené podľa voľby správnych orgánov. V dôsledku toho musia členské štáty zaviesť legislatívne alebo správne ustanovenia. V konaní vo veci samej sa výslovné a určité ustanovenie ukazuje o to viac potrebné, že ide o určenie pôsobnosti výnimky zo zásady, že každá osoba vykonávajúca nezávisle niektorú z podnikateľských činností uvedených v článku 4 ods. 2 šiestej smernice podlieha dani.

Posúdenie Súdnyim dvorom

37 Na úvod treba poznamenať, že z článku 13 B písm. b) prvého pododseku šiestej smernice vyplýva, že činnosť prenájmu priestorov na parkovanie vozidiel sa neuvádza medzi činnosťami oslobodenými od dane. V dôsledku toho takáto činnosť nemôže byť podľa článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice stotožňovaná s činnosťou vykonávanou v postavení orgánu verejnej moci v zmysle prvého pododseku tohto ustanovenia v prípade, ak samotná táto činnosť nezodpovedá tejto podmienke (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. decembra 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Zb. s. I-11435, bod 44).

38 Je však potrebné upresniť, že pojem „prenájom nehnuteľného majetku“, ktorý je predmetom oslobodenia uvádzaného článkom 13 B písm. b) šiestej smernice nevyhnutne zahŕňa okrem prenájmu majetku, ktorý predstavuje hlavný predmet toho prenájmu, tiež prenájom všetkého majetku – príslušenstva, ktoré k nemu prislúcha. Preto nemôže byť vylúčené takto uvedené oslobodenie od dane pre prenájom priestorov na parkovanie vozidiel, pokiaľ je tento prenájom úzko spojený s prenájomom budovy určenej na iné používanie, v tom zmysle, že oba prenájmy vytvárajú jedno hospodárske plnenie (rozsudok z 13. júla 1989, Henriksen, 173/88, Zb. s. 2763, body 14 a 15).

39 V konaní vo veci samej vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby prípadne so zohľadnením všetkých relevantných okolností overil, či dlhodobý podnájom čiastočne priestorov na podzemné parkovanie vozidiel zo strany IHK pre dlhodobých nájomcov kancelárií nachádzajúcich sa v tej istej budove je súčasťou jediného hospodárskeho plnenia v zmysle judikatúry uvedenej v predchádzajúcom bode. Ak by nešlo o taký prípad, podnájom priestorov na parkovanie vozidiel zo strany IHK by v žiadnom prípade nemohol byť podľa článku 4 ods. 5 štvrtého pododseku šiestej smernice stotožňovaný s činnosťou vykonávanou v postavení orgánu verejnej moci v zmysle prvého pododseku tohto ustanovenia.

40 Pokiaľ ide o otázku, či členské štáty môžu uplatňovať možnosť stanovenú v článku 4 ods. 5

štvrtom pododseku šiestej smernice, iba ak predtým prijali výslovné zákonné ustanovenie v tomto zmysle, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora prebratie smernice do vnútroštátneho práva si nevyžaduje nevyhnutne formálne a doslovné prebratie jej ustanovení do výslovnej a špecifickej právnej normy a môže sa uspokojiť so všeobecným právnym kontextom, pokiaľ tento skutočne zabezpečí plné uplatnenie smernice dostatočne jasným a presným spôsobom (rozsudky z 28. februára 1991, Komisia/Nemecko, C-131/88, Zb. s. I-825, bod 6; z 15. novembra 2001, Komisia/Taliansko, C-49/00, Zb. s. I-8575, bod 21, ako aj z 28. apríla 2005, Komisia/Taliansko, C-410/03, Zb. s. I-3507, bod 60).

41 Na účely splnenia požiadavky právnej istoty je mimoriadne dôležité, aby v prípade, keď táto smernica smeruje k vytváraniu práv pre jednotlivcov, boli nositelia týchto práv schopní rozpoznať všetky svoje práva a mohli ich prípadne uplatňovať pred vnútroštátnymi súdmi (pozri už citované rozsudky Komisia/Nemecko, bod 6; z 15. novembra 2001, Komisia/Taliansko, body 21 a 22, ako aj z 28. apríla 2005, Komisia/Taliansko, bod 60).

42 Každý členský štát je povinný vykonávať ustanovenia smernice spôsobom plne zodpovedajúcim potrebám jasnosti a určitosti právnych situácií uložených zákonodarcom Spoločenstva v záujme dotknutých osôb usadených v členských štátoch. Na tento účel musia byť ustanovenia smernice vykonané tak, aby bola ich záväznosť nespochybniteľná a aby sa zachovala ich konkrétnosť, presnosť a jasnosť (pozri rozsudok z 18. októbra 2001, Komisia/Írsko, C-354/99, Zb. s. I-7657, bod 27 a citovaná judikatúra).

43 Konkrétne samotná správna prax, ktorú môžu správne orgány zmeniť podľa vlastného uváženia a ktorá nie je adekvátne známa, sa nemôže považovať za platný výkon povinností podľa Zmluvy ES (pozri rozsudky zo 7. marca 1996, Komisia/Francúzsko, C-334/94, Zb. s. I-1307, bod 30, a z 13. marca 1997, Komisia/Francúzsko, C-197/96, Zb. s. I-1489, bod 14).

44 Hoci posudzovať, či sú splnené podmienky prebratia uvedené v bodoch 40 až 43 tohto rozsudku, prislúcha vnútroštátnemu súdu, Súdny dvor mu však s cieľom poskytnutia užitočnej odpovede môže dať všetky informácie, ktoré považuje za nevyhnutné (pozri najmä rozsudky z 1. júla 2008, MOTOE, C-49/07, Zb. s. I-4863, bod 30, a z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, Zb. s. I-10921, bod 33).

45 V prejednávacom prípade z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa nemeckého daňového práva závisí možnosť IHK rozhodnúť sa pre podliehanie dani výlučne od otázky, či prenájom nehnuteľností orgánom riadiacim sa verejným právom je považovaný za podnikateľskú činnosť vykonávanú v rámci priemyselnej alebo obchodnej prevádzky, alebo za činnosť, ktorá patrí do jednoduchej správy majetku.

46 V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež vyplýva, ako bolo poznamenané v bode 28 tohto rozsudku, že rozhodujúci pojem správy majetku sa v relevantnej legislatíve, a teda ani v UStG, ani v KStG, ani v zákonom splnomocnení, ktoré tieto ustanovenia udeľujú správny orgánom, neuvádza.

47 V rozsahu, v akom nemecká vláda poznamenáva, že § 14 AO stanovuje pojem správy majetku a odlišuje ju od podnikateľských činností, je potrebné uviesť, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že situácia, akou je situácia v konaní vo veci samej, nepatrí priamo do pôsobnosti tohto § 14.

48 Vnútroštátny súd na jednej strane upresnil, že rozlišovanie medzi správou majetku a podnikateľskými činnosťami sa v relevantnej legislatíve neuvádza. Na druhej strane vnútroštátny súd výslovne uviedol, že v rozsahu, v akom sa toto rozlišovanie považuje za uplatniteľné v režime dane z príjmov právnických osôb, toto posúdenie vyplýva iba z dedukcie, ktorá nachádza svoj

základ s?asti v § 14 AO a s?asti v § 4 ods. 4 KStG.

49 Nakoniec z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že na rozdiel od Finanzamt zastávali da?ové orgány príslušné pre rozhodovanie o žiadosti IHK smerujúcej k odpo?tu DPH zaplatenej na vstupe názor, že dlhodobý prenájom je rovnako podnikateľskou ?innos?ou, ktorá v kone?nom dôsledku dáva právo na odpo?et. Je teda nutné konštatova?, že existuje rozchádzajúca sa správna prax.

50 Z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania navyše vyplýva, že pokia? ide o podliehanie orgánov riadiacich sa verejným právom, ktoré vykonávajú ?innosti prenájmu a lízingu nehnute?ností, dani, v Nemecku nebolo prijaté žiadne výslovné ustanovenie.

51 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazni?, že ?lánok 4 ods. 5 štvrtý pododsek šiestej smernice stanovuje, že ?lenské štáty majú možnos? a nie povinnos? považova? ?innosti orgánov riadiacich sa verejným právom, ktoré sú oslobodené od daní na základe ?lánku 13 alebo 28 šiestej smernice, za ?innosti, ktorých sa zú?ast?ujú ako orgány verejnej moci. V dôsledku toho prebratie tohto ustanovenia do vnútroštátneho práva nie je povinné.

52 Z toho vyplýva, že ?lenské štáty na to, aby mohli uplatni? možnos? uvedenú týmto ustanovením, musia v tomto smere vykona? vo?bu.

53 Musí by? tiež poznamenané, že uvedená možnos? umož?uje ?lenským štátom uplat?ova? na tieto ?innosti výnimku stanovenú ?lánkom 4 ods. 5 prvým pododsekom šiestej smernice zo všeobecného pravidla uvedeného v ?lánku 2 bode 1 a ?lánku 4 ods. 1 a 2 tejto smernice, pod?a ktorého v zásade každá hospodárska ?innos? podlieha DPH.

54 Ke?že ?lánok 4 ods. 5 štvrtý pododsek šiestej smernice stanovuje výnimku z jednej zo všeobecných zásad stanovených touto smernicou, toto ustanovenie je potrebné vyklada? reštriktívne.

55 Za týchto okolností je potrebné konštatova?, že s cie?om uplat?ova? možnos? uvedenú v ?lánku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice musia ?lenské štáty vykona? v tomto smere špecifickú vo?bu. Musia teda stanovi?, že ur?ité ?innosti orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodené pod?a ?lánkov 13 a 28 šiestej smernice sa považujú za ?innosti orgánu verejnej moci.

56 V tejto súvislosti je potrebné upresni?, že ?lenské štáty majú možnos? zvoli? si normatívnu techniku, ktorá sa im zdá by? najvhodnejšia. Môžu sa tak napríklad obmedzi? na prebratie formulácie použitej v šiestej smernici alebo výrazu, ktorý je jej rovnocenný, do vnútroštátneho právneho poriadku, alebo zostavi? zoznam ?inností orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodených od dane pod?a ?lánkov 13 alebo 28 šiestej smernice, ktoré sa považujú za ?innosti orgánu verejnej moci (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a i., 231/87 a 129/88, Zb. s. 3233, bod 18).

57 Výkonný orgán môže by? zákonným ustanovením splnomocnený na spresnenie ?inností orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodených od dane pod?a ?lánkov 13 a 28 šiestej smernice, ktoré sa považujú za ?innosti orgánu verejnej moci, pod podmienkou, že tieto vykonávacie rozhodnutia majú nespochybniteľnú záväznú silu, zodpovedajú požiadavkám konkrétnosti, presnosti, ako aj jasnosti, vyžadovaným s cie?om zaru?i? istotu právnych situácií a môžu podlieha? preskúmaniu vnútroštátnymi súdmi (pozri analogicky rozsudok Fazenda Pública, už citovaný, bod 35).

58 Vzh?adom na vyššie uvedené je na prvú otázku potrebné odpoveda? tak, že ?lenské štáty musia prija? výslovné ustanovenie na to, aby mohli uplat?ova? možnos? stanovenú v ?lánku 4

ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice, podľa ktorej sa určité činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodené od dane podľa článkov 13 alebo 28 tejto smernice považujú za činnosti orgánu verejnej moci.

O druhej otázke

59 Svojou druhou otázkou sa Bundesfinanzhof v podstate pýta, či sa článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice má vykladať tak, že orgány riadiace sa verejným právom musia byť považované za zdaniteľné osoby pri činnostiach alebo plneniach, ktoré vykonávajú ako orgány verejnej moci, nielen ak by ich nepodliehanie dani v zmysle prvého alebo štvrtého pododseku uvedeného ustanovenia viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ujmu ich súkromných konkurentov, ale tiež, ak by viedlo k takémuto výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ich vlastnú ujmu.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

60 Salix, nemecká vláda a Komisia poznamenávajú, že znenie článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice uvádza bez rozlíšenia všetky „výrazné narušenia hospodárskej súťaže“, bez ohľadu na to, kto bol ich obeť. Nepodliehanie týchto orgánov dani, ktoré ich vylučuje z práva na odpoveď DPH zaplatenej na vstupe, by tiež mohlo viesť k narušeniu hospodárskej súťaže na ujmu nezdaniteľnej osoby. Preto ak je hospodárska súťaž narušená, či už v prospech orgánov riadiacich sa verejným právom alebo v prospech ich súkromných konkurentov, je potrebné konštatovať, že zásada daňovej neutrality, ktorá je v oblasti DPH vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania, je porušená. Takýto výklad zapadá do logiky ochrany hospodárskej súťaže ako takej, bez zohľadnenia osobného postavenia predmetného individuálneho subjektu.

61 Naopak Írsko uvádza, že hoci znenie článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice nešpecifikuje pojem „výrazné narušenie hospodárskej súťaže“, uvedený článok 4 ods. 5 smeruje k vylúčeniu orgánov riadiacich sa verejným právom z pôsobnosti šiestej smernice. Úmyslom zákonodarcu Spoločenstva nikdy nebolo umožniť orgánom riadiacim sa verejným právom, aby sa samy dovoľávali tejto výnimky s cieľom získať pre svoje činnosti postavenie zdaniteľných podnikateľov. Okrem toho takýto výklad by zbavil právomoc posúdenia priznanú členským štátom štvrtým pododsekom uvedeného ustanovenia jej podstaty a navyše by bol v rozpore s cieľom, ktorý sleduje druhý pododsek toho istého ustanovenia, ktorým je v súlade s judikatúrou Súdného dvora cieľ ochrany súkromných konkurentov v činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom.

Posúdenie Súdnym dvorom

62 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 4 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice sa orgány riadiace sa verejným právom nepovažujú za zdaniteľné osoby na účely DPH vzhľadom na činnosti alebo hospodárske plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci a ktoré podľa štvrtého pododseku toho istého ustanovenia členské štáty môžu považovať za činnosti orgánov verejnej moci, činnosti ktorých sú oslobodené od dane podľa článkov 13 alebo 28 uvedenej smernice.

63 Predsa však, ak aj tieto orgány vykonávajú takéto činnosti v ich postavení orgánov verejnej moci, musia byť považované za zdaniteľné osoby v súlade s článkom 4 ods. 5 druhým pododsekom v rozsahu, v akom by ich nepodliehanie dani viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže.

64 Vnútroštátnemu súdu teda v prvom rade prislúcha určiť, či činnosť prenájmu IHK predstavuje činnosť vykonávanú orgánom riadiacim sa verejným právom, ktorý koná ako orgán verejnej moci v zmysle článku 4 ods. 5 prvého alebo štvrtého pododseku šiestej smernice. Iba v

prípade, ak je to tak, uplatní sa ?lánok 4 ods. 5 druhý pododsek (pozri v tomto zmysle rozsudky Fazenda Pública, už citovaný, bod 43, a zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i., C?288/07, Zb. s. I?7203, body 30 až 32).

65 Po prvé treba pripomenúť, že podľa znenia ?lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice orgány riadiace sa verejným právom, pokiaľ vykonávajú ?innosti alebo plnenia ako orgány verejnej moci, sa musia v súvislosti s týmito ?innosťami alebo plneniami považovať za zdaniteľné osoby, „keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže“.

66 Znenie ?lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice teda nespresuje osoby, ktoré má v úmysle chrániť pred týmto výrazným narušením hospodárskej súťaže spôsobeným nepodliehaním orgánov riadiacich sa verejným právom dani.

67 Po druhé treba pripomenúť, že ?lánok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice, ktorý stanovuje výnimku z nepodliehania týchto orgánov riadiacich sa verejným právom dani za ?innosti alebo plnenia, ktoré vykonávajú ako orgány verejnej moci, smeruje k znovunastoleniu všeobecnej zásady uvedenej v ?lánku 2 bode 1 a ?lánku 4 ods. 1 a 2 tejto smernice, podľa ktorej každá ?innosť hospodárskej povahy v zásade podlieha DPH (pozri rozsudok Isle of Wight Council a i., už citovaný, bod 38).

68 V dôsledku toho ?lánok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice nemôže byť vykladaný reštriktívne (pozri rozsudok Isle of Wight Council a i., už citovaný, bod 60).

69 Po tretie, pokiaľ ide o ciele ?lánku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice, na ktoré odkazuje najmä Írsko, nič nenaznačuje, že by toto ustanovenie malo za cieľ zabezpečiť, aby orgány riadiace sa verejným právom znášali dôsledky výrazných narušení hospodárskej súťaže, ktoré by podľa prvého alebo štvrtého pododseku uvedeného ustanovenia mohlo spôsobiť ich nepodliehanie dani.

70 Po štvrté treba pripomenúť, že právo na odpodet uvedené v ?lánku 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne pre všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Zb. s. I?1883, bod 18; z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C?110/98 až C?147/98, Zb. s. I?1577, bod 43, ako aj zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C?439/04 a C?440/04, Zb. s. I?6161, bod 47).

71 Režim odpodet má za cieľ úplne zbaviť podnikateľá bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych ?inností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych ?inností, bez ohľadu na účely a výsledky týchto ?inností, pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C?408/98, Zb. s. I?1361, bod 24; z 21. apríla 2005, HE, C?25/03, Zb. s. I?3123, bod 70, ako aj Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 48).

72 Z toho vyplýva, že právo na odpodet sa v zásade uplatňuje v celom reťazci dodávania tovarov a poskytovania služieb vykonávaných zdaniteľnými osobami, ktoré ako také konajú pre potreby hospodárskych ?inností iných zdaniteľných osôb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. januára 2006, Optigen a i., C?354/03, C?355/03 a C?484/03, Zb. s. I?483, bod 52, ako aj Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 45).

73 Nemožno pritom vylúčiť, že nepodliehanie dani orgánu riadiaceho sa verejným právom vykonávajúceho určité ?innosti a plnenia, ktoré bráni uvedenému právu na odpodet DPH, by mohlo spôsobovať narušenia fungovania reťazca dodávania tovarov a poskytovania služieb, na

ujmu zdaniteľných osôb pôsobiacich v súkromnom sektore.

74 V konaní vo veci samej, ako bolo poznamenané v bodoch 17 až 21 tohto rozsudku, nepodliehanie IHK dani bráni, aby Salix, právnická osoba zriadená podľa súkromného práva, využívala právo odpisu DPH zaplatenej na vstupe.

75 Z vyššie uvedeného vyplýva, že článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice sa týka tiež narušení hospodárskej súťaže na ujmu orgánov riadiacich sa verejným právom.

76 Za týchto okolností treba na druhú otázku odpovedať, že článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice sa má vykladať tak, že orgány riadiace sa verejným právom musia byť považované za zdaniteľné osoby pri činnostiach alebo plneniach, ktoré vykonávajú ako orgány verejnej moci, nielen ak by ich nepodliehanie dani v zmysle prvého alebo štvrtého pododseku uvedeného ustanovenia viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ujmu ich súkromných konkurentov, ale tiež, ak by viedlo k takémuto výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ich vlastnú ujmu.

O trovách

77 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Ľinské štáty musia prijať výslovné ustanovenie na to, aby mohli uplatňovať možnosť stanovenú v článku 4 ods. 5 štvrtom pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, podľa ktorej sa určité činnosti orgánov riadiacich sa verejným právom oslobodené od dane podľa článkov 13 alebo 28 tejto smernice považujú za činnosti orgánu verejnej moci.**

2. **Článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice 77/388 sa má vykladať tak, že orgány riadiace sa verejným právom musia byť považované za zdaniteľné osoby pri činnostiach alebo plneniach, ktoré vykonávajú ako orgány verejnej moci, nielen ak by ich nepodliehanie dani v zmysle prvého alebo štvrtého pododseku uvedeného ustanovenia viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ujmu ich súkromných konkurentov, ale tiež, ak by viedlo k takémuto výraznému narušeniu hospodárskej súťaže na ich vlastnú ujmu.**

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.