

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2006. június 8. *

A C-430/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2004. október 7-én érkezett, 2004. július 8-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Eisleben**

és

a **Feuerbestattungsverein Halle eV**

között,

a **Lutherstadt Eisleben**

részvételével

folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, J. Makarczyk (előadó), R. Schintgen, G. Arestis és J. Klučka bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: A. Tizzano,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Feuerbestattungsverein Halle eV képviseletében C. Ramme Rechtsanwalt,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozik

- 2 E kérelmet a Finanzamt Eisleben (a továbbiakban: Finanzamt) és a Feuerbestattungsverein Halle eV (a továbbiakban: Feuerbestattungsverein) között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelynek tárgya a kérdést előterjesztő bíróság előtt perbehívott Lutherstadt Eisleben önkormányzat adózását érintő információk nyilvánosságra hozatalának elutasítása.

Jogi háttér

A hatodik irányelv

- 3 A hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első és második albekezdése szerint:

„Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek és közintézmények nem minősülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be.

Ha azonban ilyen tevékenységeket, illetve értékesítéseket végeznek, akkor ezeket illetően adóalanyként minősülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné.”

A nemzeti szabályozás

- 4 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja előírja:

„1) A forgalmi adó hatálya alá tartoznak az alábbi ügyletek:

1. A vállalkozó által vállalkozása keretében ellenszolgáltatás fejében, belföldön teljesített termékértékesítések és egyéb szolgáltatások. Az adóztatást nem zárja ki az a körülmény, hogy az ügyletet jogszabályi vagy hatósági aktus alapján végzik, vagy az, hogy az ügylet valamely jogszabályi rendelkezés alapján minősül teljesítettnek [...]”

- 5 A forgalmi adóról szóló törvény 2. §-ának (1) és (3) bekezdése szerint:

„1) Vállalkozó az, aki önállóan ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet végez.
[...]

[...]

3) A közjogi jogi személyek kizárólag a saját ipari vagy kereskedelmi jellegű intézményük [...] és mezőgazdasági vagy erdészeti vállalkozásuk keretében végezhetnek ipari, kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet.”

- 6 Az adózás rendjéről szóló törvény (1977. évi Abgabenordnung, a továbbiakban: AO) 30. §-a előírja:

1) A hivatali alkalmazottakat az adótitokra vonatkozóan titoktartási kötelezettség terheli.

2) A hivatali alkalmazott megsérti az adótitkot, ha felhatalmazás nélkül nyilvánosságra hozza vagy felhasználja [...]

1. a más személy körülményeire vonatkozó olyan információt,

a) amely az adóügyet érintő közigazgatási, könyvvizsgálati vagy bírósági eljárás során jutott a tudomására [...]

vagy

2. az olyan üzemi vagy üzleti titkot, amely az 1. pontban említett bármely eljárás során jutott a tudomására [...]

4) A 2) bekezdés szerint megszerzett információk nyilvánosságra hozatala megengedett, amennyiben

1. az a 2) bekezdés 1. pontjának a) alpontja szerinti eljárás lefolytatását szolgálja [...]

7 A pénzügyi perrendtartás (Finanzgerichtsordnung) 40. cikke így rendelkezik:

1) Kereset útján kérelmezhető valamely közigazgatási jogi aktus megsemmisítése (megsemmisítés iránti kereset), valamint az elutasított vagy elmulasztott közigazgatási jogi aktus meghozatalára (marasztalási kereset) vagy más cselekményre kötelezés.

2) Ha törvény ettől eltérően nem rendelkezik, a kereset kizárólag abban az esetben fogadható el, ha a felperes arra hivatkozik, hogy a közigazgatási jogi aktus, vagy a közigazgatási jogi aktus meghozatalának vagy valamely más cselekmény megtételének elutasítása vagy elmulasztása megsértette a jogait.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 8 A Feuerbestattungsverein olyan elismert közhasznú szervezet, amely Halle városában krematóriumot üzemeltet. A Feuerbestattungsverein kérelmet nyújtott be a Finanzamthoz, és tájékoztatást kért arról, hogy mikor és milyen szám alatt fogadták el a szintén krematóriumot üzemeltető Lutherstadt Eisleben önkormányzattal szemben az utolsó adóhatározatot. E kérelemben a Feuerbestattungsverein úgy érvelt, hogy az a körülmény, hogy a Lutherstadt Eisleben esetleg nem minősül a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) alanyának, lehetővé teszi ezen önkormányzat számára, hogy a halotthamvasztási szolgáltatást a Feuerbestattungsverein által alkalmazottnál kedvezőbb áron kínálja.
- 9 A Finanzamt arra hivatkozva, hogy köteles az adótitok megtartására, 1998. június 25-i határozatában elutasította a kért információknak a Feuerbestattungsvereinnal való közlését.

- 10 Mivel a Feuerbestattungsverein fellebbezése ezen elutasító határozattal szemben eredménytelen maradt, keresetet nyújtott be a Finanzgerichthez, amely megsemmisítette az említett határozatot, és a Finanzamtot az információkérés tekintetében új eljárás lefolytatására utasította. A Finanzgericht különösen az AO 30. §-a (4) bekezdésének 1. pontjára és 2. pontjának a) alpontjára hivatkozott, miszerint a közigazgatási eljárás során megszerzett információk nyilvánosságra hozatala megengedett, amennyiben az adóügyet érintő bírósági eljárás lefolytatását szolgálja. Azt is megállapította, hogy a Feuerbestattungsvereinnak a Lutherstadt Eislebenet érintő adóhatározatokkal szembeni jogorvoslati kérelme elfogadható lenne, mivel ezen egyesület hivatkozhat arra, hogy jogai sérültek azon okból, hogy az említett önkormányzat nem minősül HÉA-alanynak, vagy túlzottan alacsony mértékű e területi önkormányzat adóztatása.
- 11 A Finanzamt a Bundesfinanzhof előtt felülvizsgálati eljárást indított a Finanzgericht ítéletével szemben. A Finanzamt úgy véli, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének értelmezését igényli az a kérdés, hogy vajon a Feuerbestattungsverein mint magánvállalkozás hivatkozhat-e a Lutherstadt Eisleben adóalanyisága állítólagos hiányának, vagy ezen önkormányzat túlzottan alacsony mértékű adóztatásának jogellenességére.
- 12 A kérdést előterjesztő bíróság megítélése szerint a jelen esetben teljesültek az AO 30. §-a (4) bekezdésének 1. pontjában szereplő feltételek a fő szabály szerint az adótitok körébe tartozó információk nyilvánosságra hozatalát illetően.
- 13 Továbbá úgy érvel, hogy a pénzügyi perrendtartás 40. §-ának (1) bekezdésében foglalt kereset, amelyet a Feuerbestattungsverein versenyjogi ügyben szándékozik benyújtani, kizárólag abban az esetben fogadható el, ha a felperes bizonyítja, hogy a

közigazgatási jogi aktus, vagy a közigazgatási jogi aktus meghozatalának vagy valamely más cselekmény megtételének elutasítása vagy elmulasztása megsértette a jogait. A kérdést előterjesztő bíróság megítélése szerint az adójogviszonyban nem részes harmadik személy jogainak sérelme kizárólag abban az esetben lehetséges, ha az adóalanyiség hiánya vagy a túlzottan alacsony mértékű adóztatás olyan jogszabályt sért, amelyet nem kizárólag a köz érdekében fogadtak el, hanem egyes, az adójogviszonyban nem részes harmadik személyek érdekeinek védelmére is irányul.

- 14 Így a Bíróság ítélkezési gyakorlata fényében, amely a közintézmények érdekében azok jogainak megóvása céljából már elismerte a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdésére való hivatkozás lehetőségét, a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy nem tűnik kizártnak, hogy e rendelkezés a magánjogi versenytársak védelmére is irányul, amennyiben a közintézmények nem adóalanyként való kezelése jelentős versenytorzulást eredményezhetne. Azonban e bíróság is elismeri, hogy lehetséges az említett ítélkezési gyakorlat más olvasata is, miszerint e 4. cikk (5) bekezdése kizárólag a HÉA objektív semlegességének biztosítására irányul anélkül, hogy a magánjogi versenytársak arra saját jogokat alapozhatnának.
- 15 E körülmények között a Bundesfinanzhof az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„Hivatkozhat-e a 77/388/EGK irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésére a közintézménnyel versenyben álló magánjogi adóalany, amely úgy érvel, hogy jogellenes az előbbi adóalanyiségének hiánya vagy túlzottan alacsony mértékű adóztatása?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről*A Bíróság elé terjesztett észrevételek*

- 16 A Feuerbestattungsverein úgy véli, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdésre igenlő választ kell adni.
- 17 Az Európai Közösségek Bizottsága úgy érvel, hogy ahhoz, hogy a közintézmény ne minősüljön adóalanynak, két feltételnek kell együttesen teljesülnie, mégpedig a közintézménynek tevékenységet kell végeznie és e tevékenységet hatóságként kell folytatnia (a C-446/98. sz., Fazenda Pública ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-11435. o.] 15. pontja). Az előterjesztett kérdések megválaszolása érdekében a Bizottság elismeri a kérdést előterjesztő bíróság implicit feltételezését, miszerint az alapügyben a Lutherstadt Eisleben a krematórium fenntartása során hatóságként jár el, és alkalmazandó a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése.
- 18 Miután emlékeztet a közösségi irányelvekre való hivatkozás lehetőségét szabályozó elvekre vonatkozó ítélkezési gyakorlatra (a 57/65. sz. Lütticke-ügyben 1966. június 16-án hozott ítélet [EBHT 1966., 293. o.]; a 41/74. sz. Van Duyn-ügyben 1974. december 4-én hozott ítélet [EBHT 1974., 1337. o.] és a 103/88. sz., Fratelli Costanzo ügyben 1989. június 22-én hozott ítélet [EBHT 1989., 1839. o.]), a Bizottság úgy ítéli meg, ha valamely adórendelet közvetlen hatályú, akkor arra nem kizárólag az adóbevételre jogosult vagy az adóalany hivatkozhat, hanem – az utóbbi és az adóhatóság között fennálló kétoldalú viszonyon túl – az e rendelkezés alkalmazása során érintett harmadik személy is.

- 19 E tekintetben a Bizottság úgy érvel, hogy még akkor is feltétlenül elfogadható a jogvédelem közösségi jogi elvével összhangban benyújtott kereset, ha hasonló esetben a nemzeti eljárási szabályok azt nem írják elő (a C-97/91. sz., Oleificio Borelli ügyben 1992. december 3-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-6313. o.] 13. pontja).
- 20 Ennélfogva a Bizottság azt javasolja, hogy az előterjesztett kérdést a Bíróság úgy válaszolja meg, hogy az a közintézménnyel versenyben álló magánjogi adóalany, amely azt állítja, hogy jogellenes az előbbi adóalanyiségének hiánya vagy ezen intézmény túlzottan alacsony mértékű adóztatása, hivatkozhat a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésére.

A Bíróság válasza

- 21 Először is rögzíteni kell, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Feuerbestattungsvereine versenyben áll az önkormányzattal, amely olyan közintézmény, amely hatóságként folytat gazdasági tevékenységet.
- 22 Abból kiindulva, hogy Lutherstadt Eisleben önkormányzata, mint nem HÉA-alany, a szolgáltatásait a Feuerbestattungsvereine által alkalmazottnál kedvezőbb áron kínálhatja, utóbbi e tárgyban információkéréssel fordult az adóhatósághoz, mégpedig a Finanzamt-hoz. Az alapügy tehát arra vonatkozik, hogy az utóbbi elutasította az említett önkormányzatra vonatkozó, adótitok körébe tartozó információk kiadását egy magánjogi jogalany részére, amely jelen esetben a Feuerbestattungsvereine.

- 23 Ennélfogva a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a közintézménnyel versenyben álló magánjogi adóalany hivatkozhat-e a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésére annak megállapítása érdekében, hogy sérültek a jogai e szervezet adóalanyiségának állítólagos hiánya és a túlzottan alacsony mértékű adóztatása miatt.
- 24 E tekintetben elsősorban arra kell emlékeztetni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése arra irányul, hogy biztosítsa az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását, amellyel ellentétes többek között az, ha hasonló, és ezért egymással versengő szolgáltatásokat a HÉA szempontjából eltérően kezelnek (a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 41. pontja) és e rendelkezés arra az esetre vonatkozik, amikor a közintézmények, mint a közjog alanyai – a kifejezetten rájuk vonatkozó jogi szabályozás keretében – folytatnak olyan tevékenységeket és kötnek olyan ügyleteket, amelyeket a velük versengő magánjogi jogalanyok is végezhetnek a magánjog hatálya alatt, vagy közigazgatási koncesszió alapján (lásd ebben az értelemben a 231/87. és 129/88. sz., Comune di Carpaneto Piacentino és társai egyesített ügyekben 1989. október 17-én hozott ítélet [EBHT 1989., 3233. o.] 22. pontját).
- 25 Az említett rendelkezés eltérést fogalmaz meg azon szabály alól, miszerint a közintézmények nem minősülnek adóalanyoknak a hatóságként végzett tevékenységeik és ügyleteik vonatkozásában, amennyiben az adóalanyiség ezen hiánya a verseny jelentős torzulásával járna (a fent hivatkozott Comune di Carpaneto Piacentino és társai ügyben hozott ítélet 22. pontja).
- 26 Következésképpen, ha az a körülmény, hogy a szóban forgó gazdasági tevékenység nem tartozik a HÉA alá, a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében a verseny jelentős torzulását eredményezné, a Lutherstadt Eisleben általi krematórium-üzemeltetés adóköteles lenne ugyanezen rendelkezés

alapján (lásd ebben az értelemben a C-276/98. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1699. o.] 28. pontját).

- 27 A nemzeti bíróság feladata, hogy elvégezze azon gazdasági körülmények értékelését, amelyek adott esetben igazolják a közintézmények adóalanyiségének hiányát előíró szabály alóli kivételt.
- 28 Másodsorban állandó ítélkezési gyakorlat, hogy amikor az irányelv rendelkezései tartalmi szempontból feltétlenek és kellően pontosak, e rendelkezésekre hivatkozni lehet az előírt határidőn belül meghozott végrehajtási intézkedések hiányában minden olyan nemzeti rendelkezéssel szemben, amely nem felel meg az irányelv rendelkezéseinek, illetve akkor is, ha az irányelv rendelkezései olyan jogokat határoznak meg a magánjogi jogalanyok részére, amelyeket azok az érintett tagállammal szemben érvényesíthetnek (lásd különösen a 8/81. sz. Becker-ügyben 1982. január 19-én hozott ítélet [EBHT 1982., 53. o.] 25. pontját és a C-465/00., C-138/01. és C-139/01. sz., Österreichischer Rundfunk és társai egyesített ügyekben 2003. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-4989. o.] 98. pontját).
- 29 Ezért a magánjogi jogalanyok megalapozottan hivatkozhatnak a nemzeti bíróság előtt az érintett tagállammal szemben valamely irányelv azon rendelkezéseire, amelyek tartalmi szempontból feltétlenek és kellően pontosnak tűnnek, minden olyan esetben, amikor az irányelv teljes körű alkalmazása ténylegesen nem biztosított, azaz nem pusztán az ezen irányelv átültetésének hiánya vagy annak hiányos átültetése esetén, hanem akkor is, ha az említett irányelvet helyesen átültető nemzeti intézkedéseket nem úgy alkalmazzák, hogy az általa előírt eredményt elérje (a C-62/00. sz., Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6325. o.] 27. pontja).
- 30 A Bíróság már megállapította, mivel a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése egyértelműen meghatározza azokat az intézményeket és tevékenységeket, amelyekre

az adóalanyiség hiányát előíró szabály vonatkozik, e rendelkezés megfelel a közvetlen hatály feltételeinek (a fent hivatkozott Comune di Carpaneto Piacentino és társai ügyben hozott ítélet 31. és 33. pontja).

- 31 Következésképpen, mivel teljesültek a jelen ítélet 28. és 29. pontjában hivatkozott feltételek, a közintézménnyel versenyben álló olyan magánjogi jogalany, aki vitatja, hogy ezen intézmény nem minősül HÉA-alanynak vagy vitatja ez utóbbi túlzottan alacsony mértékű adóztatását az utóbbi hatóságként folytatott tevékenységeire vonatkozóan, megalapozottan hivatkozhat a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésére a magánjogi jogalany és a nemzeti adóhatóság közötti olyan jogvitában, mint amely az alapügyben felmerült.
- 32 A fentiek alapján azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy a közintézménnyel versenyben álló olyan magánjogi jogalany, aki vitatja, hogy ezen intézmény nem minősül HÉA-alanynak vagy vitatja az utóbbi túlzottan alacsony mértékű adóztatását a hatóságként folytatott tevékenységeire vonatkozóan, megalapozottan hivatkozhat a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésére a magánjogi jogalany és a nemzeti adóhatóság közötti olyan jogvitában, mint amely az alapügyben felmerült.

A költségekről

- 33 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A közintézménnyel versenyben álló olyan magánjogi jogalany, aki vitatja, hogy ezen intézmény nem minősül a hozzáadottérték-adó alanyának vagy vitatja az utóbbi túlzottan alacsony mértékű adóztatását a hatóságként folytatott tevékenységeire vonatkozóan, megalapozottan hivatkozhat a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottérték-adó rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésére a magánjogi jogalany és a nemzeti adóhatóság közötti olyan jogvitában, mint amely az alapügyben felmerült.

Aláírások