

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS
2006 m. birželio 8 d. *

Byloje C-430/04

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2004 m. liepos 8 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. spalio 7 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Eisleben

prieš

Feuerbestattungsverein Halle eV,

dalyvaujant

Lutherstadt Eisleben,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai J. Makarczyk (pranešėjas), R. Schintgen, G. Arestis ir J. Klučka,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas A. Tizzano,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Feuerbestattungsverein Halle eV*, atstovaujamos advokato C. Ramme,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir K. Gross,

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos aiškinimu.

- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Finanzamt Eisleben* (toliau – *Finanzamt*) ir *Feuerbestattungsverein Halle eV* (toliau – *Feuerbestattungsverein*) dėl atsisakymo atskleisti su Lutherstadt Eisleben vietos valdžios institucija, kuri yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo į bylą įtraukta šalis, susijusių mokestinę informaciją.

Teisinis pagrindas

Šeštoji direktyva

- 3 Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies pirmąją ir antrąją pastraipas:

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

Tačiau kai jie vykdo tokią veiklą ar sandorius, jie turi būti laikomi apmokestinamuoju asmeniu tokios veiklos ar sandorių atžvilgiu, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškraipytų konkurenciją.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinė teisė

- 4 Įstatymo dėl apyvartos mokesčio (Umsatzsteuergesetz) 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą numato:

„1) Apyvartos mokesčiu yra apmokestinami šie sandoriai:

1. Prekių tiekimas ir kitos paslaugos, kurias verslininkas už atlygį teikia nacionalinėje teritorijoje vykdydamas savo verslą. Neatsisakoma apmokestinti dėl to, kad sandoris yra vykdomas remiantis teisiniu ar administraciniu aktu, arba dėl to, kad jis laikomas vykdomu pagal teisės nuostatą <...>“

- 5 Pagal Įstatymo dėl apyvartos mokesčio 2 straipsnio 1 ir 3 dalis:

„1) Verslininkas – tai asmuo, savarankiškai vykdamas pramoninę, prekybinę ar profesinę veiklą <...>

<...>

3) Viešosios teisės reguliuojami juridiniai asmenys pramoninę, prekybinę ar profesinę veiklą vykdo, tik kai įmonė yra pramoninio ar prekybinio pobūdžio <...> ir žemės ūkio ar miškininkystės ūkio atveju.“

- 6 1977 m. Mokesčių kodekso (Abgabenordnung 1977, toliau – MK) 30 straipsnis numato:

„1) Pareigūnai privalo saugoti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą.

2) Pareigūnas pažeidžia informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą, jei jis be leidimo atskleidžia ar naudojami <...>:

1. kito asmens mokestine situacija

- a) apie kurią jis sužinojo per administracinę procedūrą, atliekant finansinį auditą ar per teismo procesą mokesčių srityje <...>

arba

2. kito asmens pramonine ar komercine paslaptimi, kurią jis sužinojo atliekant 1 punkte nurodytas procedūras ar per teismo procesą <...>

4) Vis dėlto 2 dalyje nurodytomis aplinkybėmis gautą informaciją galima atskleisti, jei

1. tai padeda procedūros ar teismo proceso 2 dalies 1 punkto a papunkčio prasme eigai <...>“

7 Mokestinių ginčų teisenos kodekso (Finanzgerichtsordnung) 40 straipsnis numato:

„1) Pareiškiant ieškinį gali būti siekiama panaikinti administracinį aktą (ieškinys dėl panaikinimo) bei siekiama, kad būtų nurodyta priimti administracinį aktą, kurį buvo atsisakyta priimti ar kuris nebuvo priimtas (ieškinys dėl įpareigojimo) arba siekiama, kad būtų atlikti kiti veiksmai.

2) Nepažeidžiant kitų teisinių nuostatų, ieškinys yra priimtinas tik tuo atveju, jei ieškovas tvirtina, kad administraciniu aktu arba atsisakymu administracinį aktą priimti ar jo nepriėmimu, arba atsisakymu atlikti kitą veiksmą ar jo neatlikimu buvo pažeistos ieškovo teisės.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 *Feuerbestattungsverein* yra pripažinta viešoji asociacija, kuri eksploatuoja krematoriumą Halle mieste. Ji pateikė prašymą *Finanzamt* suteikti informaciją, susijusią su mokesčių mokėtojo identifikacijos numeriu, pagal kurį *Finanzamt* priėmė paskutinį sprendimą dėl Lutherstadt Eisleben vietos valdžios institucijos, taip pat eksploatuojančios krematoriumą, apmokestinimo, bei nurodyti datą, kada minėtas sprendimas buvo priimtas. Šiame prašyme *Feuerbestattungsverein* tvirtino, kad galimas Lutherstadt Eisleben neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) leistų šiai vietos valdžios institucijai kremavimo paslaugas teikti palankesnėmis nei jos taikomos kainos.

9 1998 m. birželio 25 d. sprendimu *Finanzamt*, primindama, kad ji turi saugoti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą, atsisakė *Feuerbestattungsverein* suteikti jos prašomą informaciją.

- 10 Kadangi *Feuerbestattungsverein* skundas dėl šio sprendimo atsisakyti suteikti informaciją nebuvo patenkintas, ji pateikė ieškinį *Finanzgericht*, kuris panaikino minėtą sprendimą ir įpareigojo *Finanzamt* priimti naują sprendimą dėl prašymo suteikti informaciją. *Finanzgericht* rėmėsi būtent MK 30 straipsnio 4 dalies 1 punkto ir 2 dalies 1 punkto a papunkčio nuostatomis, pagal kurias per administracinę procedūrą gautos informacijos atskleidimas yra galimas tiek, kiek jis padeda teismo proceso mokesčių srityje eigai. Jis taip pat konstatavo, kad galimas *Feuerbestattungsverein* ieškinys dėl sprendimų apmokestinimo Lutherstadt Eisleben būtų priimtinas, nes ši asociacija galėtų tvirtinti, jog jos teisės buvo pažeistos dėl minėtos vietos valdžios institucijos neapmokestinimo PVM arba per mažo šio teritorinio subjekto apmokestinimo.
- 11 *Finanzamt* pareiškė ieškinį *Bundesfinanzhof* dėl *Finanzgericht* sprendimo peržiūrėjimo. *Bundesfinanzhof* mano, kad norint atsakyti į klausimą, ar *Feuerbestattungsverein*, kaip privatus verslininkas, gali pasiremti tariamu Lutherstadt Eisleben neapmokestinimo ar šios vietos valdžios institucijos apmokestinimo mažesniu tarifu neteisėtumu, reikia išaiškinti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąją pastraipą.
- 12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šiuo atveju MK 30 straipsnio 4 dalies 1 punkte nurodytos sąlygos dėl galimybės atskleisti informaciją, kurią iš esmės apima informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumo principas, yra įvykdytos.
- 13 Be to, jis tvirtina, kad mokesčių ginčų teisenos kodekso 40 straipsnio 1 dalyje nurodytas ieškinys, kurį *Feuerbestattungsverein* nori pareikšti konkurencijos srityje, yra priimtinas, tik jei tokio ieškinio pareiškėjas pateikia įrodymus, kad adminis-

traciniu aktu, atsisakymu jį priimti ar jo nepriėmimu, arba atsisakymu atlikti kitą veiksmą ar jo neatlikimu buvo pažeistos jo teisės. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, su mokestine skola nesusijęs trečiųjų asmenų teisių pažeidimas gali atsirasti, tik jei neapmokestinimas arba per mažas apmokestinimas pažeidžia normą, priimtą ne tik siekiant bendro intereso, bet kuri taip pat skirta apsaugoti tam tikrų trečiųjų asmenų interesus, nesusijusius su nagrinėjama mokestine skola.

- 14 Taigi atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo praktiką, kurioje jis jau yra pripažinęs, kad viešosios teisės subjektai, siekdami apsaugoti savo teises, gali pasiremti Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalimi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad negalima atmesti galimybės, jog ši nuostata būtų skirta apsaugoti taip pat ir privačius konkurentus, nes viešosios teisės subjektų neapmokestinimas galėtų labai iškraipyti konkurenciją. Vis dėlto šis teismas taip pat pripažįsta, kad minėtą Teisingumo Teismo praktiką galima suprasti ir kitaip, būtent kad 4 straipsnio 5 dalis skirta tik užtikrinti PVM objektyvų neutralumą, nesuteikiant privatiems konkurentams savų teisių.

- 15 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį klausimą:

„Ar privatus apmokestinamasis asmuo, konkuruojantis su viešosios teisės subjektu ir tvirtinantis, kad pastarojo neapmokestinimas arba per mažas apmokestinimas yra neteisėtas, gali remtis Direktyvos 77/388/EEB 4 straipsnio 5 dalies antrąja pastraipa?“

Dėl prejudicinio klausimo*Teisingumo Teismui pateiktos pastabos*

- 16 *Feuerbestattungsverein* mano, kad į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą reikia atsakyti teigiamai.
- 17 Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad viešosios teisės subjekto neapmokestinimas reikalauja, kad būtų įvykdytos dvi kumuliatyvinės sąlygos, t. y. veikla turi būti vykdoma viešosios įstaigos ir šią veiklą pastaroji turi vykdyti kaip valdžios institucija (2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Fazenda Pública*, C-446/98, Rink. p. I-11435, 15 punktas). Siekdama atsakyti į pateiktą klausimą ji pripažįsta netiesioginę prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prielaidą, pagal kurią, pagrindinėje byloje eksploatuodama krematoriumą Lutherstadt Eisleben veikia kaip valdžios institucija ir kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa yra taikytina.
- 18 Primindama Teisingumo Teismo praktiką dėl rėmimosi Bendrijos direktyvomis principo (1966 m. birželio 16 d. Sprendimas *Lütticke*, 57/65, Rink. p. 293; 1974 m. gruodžio 4 d. Sprendimas *Van Duyn*, 41/74, Rink. p. 1337 ir 1989 m. birželio 22 d. Sprendimas *Fratelli Costanzo*, 103/88, Rink. p. 1839), Komisija mano, kad jei mokestinė nuostata turi tiesioginį poveikį, ja turi būti galima remtis ne tik mokestiniam skolininkui ar apmokestintam asmeniui, tačiau ir su tokios nuostatos taikymu susijusiems tretiesiems asmenims, nepriklausantiems dvišaliams santykiams tarp pastarojo ir mokesčių administratoriaus.

- 19 Šiuo atžvilgiu Komisija tvirtina, kad remiantis Bendrijos teisės teisinės apsaugos principu pateiktas ieškinys turi būti priimtinas, net jei nacionalinės proceso taisyklės panašiais atvejais to nenumato (1992 m. gruodžio 3 d. Sprendimo *Oleificio Borelli*, C-97/91, Rink. p. I-6313, 13 punktas).
- 20 Todėl ji siūlo į pateiktą klausimą atsakyti taip, kad privatus apmokestinamasis asmuo, konkuruojantis su viešosios teisės subjektu ir tvirtinantis, kad pastarojo neapmokestinimas arba per mažas apmokestinimas yra neteisėtas, gali remtis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąja pastraipa.

Teisingumo Teismo atsakymas

- 21 Pirmiausia reikia nurodyti, kad iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog *Feuerbestattungsverein* konkuruoja su vietos valdžios institucija, kuri yra viešosios teisės subjektas, vykdamas ekonominę veiklą kaip valdžios institucija.
- 22 Kaip atsparos tašką nurodydama teiginį, kad Lutherstadt Eisleben vietos valdžios institucija, neapmokestinama PVM, gali teikti paslaugas palankesnėmis nei *Feuerbestattungsverein* taikomos kainos, pastaroji kreipėsi į mokesčių administratorių, t. y. *Finanzamt* su prašymu suteikti informaciją šiuo klausimu. Ginčas pagrindinėje byloje taip pat susijęs su pastarosios atsisakymu atskleisti privačiam asmeniui, šiuo atveju *Feuerbestattungsverein*, informaciją, kuriai taikomas informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumo principas, apie šią vietos valdžios instituciją.

- 23 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar privatus apmokestinamasis asmuo, konkuruojantis su viešosios teisės subjektu, gali remtis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąja pastraipa, norėdamas įrodyti, kad dėl šio subjekto neapmokestinimo ar per mažo apmokestinimo buvo pažeistos jo teisės.
- 24 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti, pirma, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antroji pastraipa skirta užtikrinti fiskalinio neutralumo principą, kuris draudžia būtent tai, kad panašūs vienas su kitu konkuruojantys paslaugų teikimai PVM požiūriu būtų traktuojami skirtingai (2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello, C-498/03*, Rink. p. I-4427, 41 punktas), ir kad ši nuostata numato situaciją, kai viešosios teisės reguliuojama organizacija veikia kaip viešosios teisės subjektas, tai yra veikdama jos teisiniam statusui būdingose ribose vykdo veiklą ar sudaro sandorius, kurią konkuruodamas su ja privatus asmuo tai pat gali vykdyti ar kuriuos jis gali sudaryti veikdamas pagal privatinės teisės normas arba pagal administracines koncesijas (žr. šiuo klausimu 1989 m. spalio 17 d. Sprendimo *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.*, 231/87 ir 129/88, Rink. p. 3233, 22 punktą).
- 25 Minėta nuostata numato viešosios teisės subjekto neapmokestinimo už jo, kaip viešosios valdžios institucijos, vykdomą veiklą ir sudaromus sandorius taisyklės išimtį, jei toks neapmokestinimas labai iškraipytų konkurenciją (minėto sprendimo *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* 22 punktas).
- 26 Todėl jei nagrinėjamos ekonominės veiklos neapmokestinimas PVM iškraipytų konkurenciją Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrosios pastraipos prasme, Lutherstadt Eisleben krematoriumo eksploatavimas turėtų būti apmokestinamas

pagal tą pačią nuostatą (žr. šiuo klausimu 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-276/98, Rink. p. I-1699, 28 punktą).

- 27 Nacionalinis teismas turi įvertinti ekonomines sąlygas, tam tikrais atvejais galinčias pateisinti viešosios teisės subjekto neapmokestinimo taisyklės išimtį.
- 28 Antra, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką besąlyginėmis ir pakankamai tiksliais direktyvos nuostatomis gali remtis privatūs asmenys, jei per nustatytą terminą nebuvo imtasi įgyvendinimo priemonių dėl direktyvos neatitinkančių nacionalinių nuostatų arba jei šios priemonės apibrėžia teises, kuriomis privatūs asmenys gali remtis atitinkamos valstybės narės atžvilgiu (žr., be kita ko, 1982 m. sausio 19 d. Sprendimo *Becker*, 8/81, Rink. p. 53, 25 punktą ir 2003 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Österreichischer Rundfunk ir kt.*, C-465/00, C-138/01 ir C-139/01, Rink. p. I-4989, 98 punktą).
- 29 Todėl privatūs asmenys nacionaliniame teisme prieš atitinkamą valstybę narę gali remtis direktyvos nuostatomis, kurios, atsižvelgiant į jų turinį, yra besąlyginės ir pakankamai tikslios, visais atvejais, kai nėra tinkamai užtikrintas visiškas jos taikymas, t. y. ne tik tuomet, kai ši direktyva neperkelta ar netinkamai perkelta, tačiau ir tais atvejais, kai nacionalinės priemonės, kurios tinkamai perkelia minėtą direktyvą, nėra taikomos taip, kad būtų pasiekti šios direktyvos tikslai (2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, Rink. p. I-6325, 27 punktą).
- 30 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog kadangi subjektai ir veikla, kurioms taikoma neapmokestinimo taisyklė, yra aiškiai apibrėžti Šeštosios direktyvos

4 straipsnio 5 dalyje, ši nuostata atitinka tiesioginio veikimo kriterijus (minėto sprendimo *Comune di Carpaneto Piacentino ir kt.* 31 ir 33 punktai).

- 31 Todėl kadangi šio sprendimo 28 ir 29 punktuose nurodytos sąlygos yra įvykdytos, privatus asmuo, konkuruojantis su viešosios teisės subjektu ir ginčijantis veiklos, pastarojo vykdomos kaip viešosios valdžios institucijos, neapmokestinimą arba per mažą apmokestinimą PVM, nacionaliniame teisme nagrinėjant tokį ginčą kaip pagrindinėje byloje tarp privataus asmens ir nacionalinio mokesčių administratoriaus, gali remtis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąja pastraipa.
- 32 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad privatus asmuo, konkuruojantis su viešosios teisės subjektu ir ginčijantis veiklos, pastarojo vykdomos kaip viešosios valdžios institucijos, neapmokestinimą arba per mažą apmokestinimą PVM, nagrinėjant tokį ginčą kaip pagrindinėje byloje tarp privataus asmens ir nacionalinio mokesčių administratoriaus, gali remtis Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies antrąja pastraipa.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

Privatus asmuo, konkuruojantis su viešosios teisės subjektu ir ginčijantis veiklos, kurią pastarasis vykdo kaip viešosios valdžios institucija, neapmokestinimą arba per mažą apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu, nagrinėjant tokį ginčą kaip pagrindinėje byloje tarp privataus asmens ir nacionalinio mokesčių administratoriaus, gali remtis 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 4 straipsnio 5 dalies antrąja pastraipa.

Parašai.