

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 8. júna 2006 \*

Vo veci C-430/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 8. júla 2004 a doručený Súdnemu dvoru 7. októbra 2004, ktorý súvisí s konaním:

**Finanzamt Eisleben**

proti

**Feuerbestattungsverein Halle eV,**

za účasti:

**Lutherstadt Eisleben,**

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia J. Makarczyk (spravodajca), R. Schintgen, G. Arestis a J. Klučka,

\* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: A. Tizzano,  
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Feuerbestattungsverein Halle eV, v zastúpení: C. Ramme, Rechtsanwalt,
- Komisia Európskych spoločenských, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Gross, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude predjednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na prejudiciálne konanie sa týka výkladu článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov 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 Eisleben (ďalej len „Finanzamt“) a Feuerbestattungsverein Halle eV (ďalej len „Feuerbestattungsverein“) vo veci odmietnutia poskytnúť daňové informácie týkajúce sa obce Lutherstadt Eisleben, ktorá je ďalším účastníkom v konaní pred vnútroštátnym súdom.

## Právny rámec

### *Šiesta smernica*

- 3 Podľa článku 4 ods. 5 prvého a druhého pododseku šiestej smernice:

„Štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za osoby podliehajúce dani [zdaniteľné osoby — *neoficiálny preklad*] 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 osoby podliehajúce dani [zdaniteľné osoby — *neoficiálny preklad*] v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani [ich nezdaňovanie — *neoficiálny preklad*] viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.“

*Vnútroštátna právna úprava*

4 § 1 ods. 1 bod 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) stanovuje:

„1) Dani z obratu podliehajú nasledujúce plnenia:

1. Dodávky tovaru a iné poskytnutia služieb uskutočnené podnikateľom v rámci jeho podnikania, za odplatu a na území štátu. Zdanenie nevyklučuje skutočnosť, že plnenie je uskutočnené na základe právneho alebo správneho aktu, alebo že sa takéto plnenie považuje za uskutočnené na základe ustanovenia zákona...“

5 Podľa § 2 ods. 1 a 3 zákona o dani z obratu:

„1. Podnikateľom je ten, kto samostatne vykonáva priemyselnú, obchodnú činnosť alebo činnosť súvisiacu s výkonom povolania...“

...

3. Právnické osoby verejného práva môžu vykonávať živnostenskú činnosť alebo činnosť pri výkone povolania len v rámci svojich prevádzkarní priemyselného alebo obchodného charakteru... alebo poľnohospodárskych či lesníckych prevádzok.“

- 6 § 30 zákonníka o daniach z roku 1977 (Abgabenordnung 1977, ďalej len „AO“) stanovuje:

„1) Verejní zamestnanci musia dodržiavať daňové tajomstvo.

2) Verejný zamestnanec porušuje daňové tajomstvo, ak poskytne alebo použije bez oprávnenia...

1. informácie o finančnej situácii inej osoby

a) o ktorých sa dozvedel v rámci správneho konania, finančného auditu alebo súdneho konania v daňových veciach...

alebo

2. priemyselné alebo obchodné tajomstvo inej osoby, o ktorom sa dozvedel v jednom z konaní uvedených v bode 1...

4) Zverejnenie informácií získaných za podmienok podľa odseku 2 je oprávnené, pokiaľ

1. slúži na účely vyšetrovania v zmysle odseku 2 bod 1 písm. a)..."

7 § 40 daňového poriadku (Finanzgerichtsordnung) stanovuje:

„1. Žalobou je možné sa domáhať zrušenia správneho aktu (žaloba o zrušenie), ako aj nariadenia prijatia správneho aktu, ktorý bol odmietnutý alebo nebol prijatý (žaloba na uloženie povinnosti), alebo iného rozhodnutia.

2. Pokiaľ nie je zákonom ustanovené inak, žaloba je prípustná iba ak žalobca dokáže, že jeho práva boli porušené predmetným správnym aktom alebo odmietnutím či neprijatím správneho aktu, prípadne odmietnutím iného konania alebo nekonaním.“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

- 8 Feuerbestattungsverein je verejnoprospešné združenie, ktoré prevádzkuje krematórium v meste Halle. Feuerbestattungsverein podal žiadosť na Finanzamt, v ktorej žiadal informácie týkajúce sa daňového identifikačného čísla, pod ktorým Finanzamt vydal posledné rozhodnutie o zdanení voči obci Lutherstadt Eisleben, takisto prevádzkujúcej krematórium, a tiež dátumu prijatia tohto rozhodnutia. V tejto žiadosti Feuerbestattungsverein tvrdil, že prípadné nezdaňovanie Lutherstadt Eisleben daňou z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) by jej umožnilo poskytovať kremačné služby za výhodnejšie ceny, ako sú ceny účtované Feuerbestattungsverein.
- 9 Finanzamt pripomenul, že je povinný dodržiavať daňové tajomstvo a rozhodnutím z 25. júna 1998 odmietol poskytnúť Feuerbestattungsverein požadované informácie.

- 10 Keďže sťažnosť proti uvedenému rozhodnutiu o odmietnutí nebola úspešná, Feuerbestattungsverein podal žalobu na Finanzgericht, ktorý toto rozhodnutie zrušil a nariadil Finanzamt znovu rozhodnúť o žiadosti o poskytnutie informácií. Finanzgericht sa odvolal najmä na ustanovenia § 30 ods. 4 bodu 1 a odseku 2 bodu 1 písm. a) AO, podľa ktorých poskytnutie informácií získaných v rámci správneho konania je oprávnené, pokiaľ slúži na vyšetrovanie v súdnom konaní v daňových veciach. Finanzgericht rovnako konštatoval, že prípadná žaloba Feuerbestattungsverein proti rozhodnutiam o zdanení prijatým voči Lutherstadt Eisleben by bola prijateľná, pretože toto združenie by mohlo tvrdiť, že jeho práva sú porušené z dôvodu nezdaňovania Lutherstadt Eisleben DPH alebo príliš nízkeho zdaňovania, ktorému táto obec podlieha.
- 11 Finanzamt podal opravný prostriedok „Revision“ proti rozsudku Finanzgericht na Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof sa domnieva, že otázka, či Feuerbestattungsverein ako súkromný podnikateľ je oprávnený odvolávať sa na nezákonnosť namietaného nezdaňovania Lutherstadt Eisleben alebo príliš nízkeho zdaňovania, ktorému táto obec podlieha, vyžaduje výklad článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice.
- 12 Podľa vnútroštátneho súdu sú v tomto prípade podmienky uvedené v § 30 ods. 4 bodu 1 AO, týkajúce sa možnosti poskytnúť informácie v zásade chránené daňovým tajomstvom, splnené.
- 13 Okrem toho vnútroštátny súd tvrdí, že žaloba uvedená v § 40 ods. 1 daňového poriadku, ktorú Feuerbestattungsverein zamýšľa podať vo veci hospodárskej súťaže, je prípustná iba ak žalobca dokáže, že jeho práva boli porušené správnym aktom

alebo odmietnutím či neprijatím správneho aktu, prípadne odmietnutím iného konania alebo nekonaním. Porušenie práv tretej osoby, ktorej sa daňový dlh nedotýka, možno podľa vnútroštátneho súdu brať do úvahy iba vtedy, ak nezdanenie alebo príliš nízke zdanenie porušuje predpis prijatý nielen vo verejnom záujme, ale ktorý má tiež ochraňovať záujmy určitých tretích osôb, ktorých sa predmetný daňový dlh nedotýka.

- 14 Vo svetle judikatúry Súdneho dvora, ktorý už uznal možnosť odvolať sa na článok 4 ods. 5 šiestej smernice v záujme verejnoprávných organizácií a ochrany ich práv, vnútroštátny súd konštatuje, že je možné, aby toto ustanovenie bolo určené rovnako na ochranu súkromných konkurentov, keďže nezdaňovanie verejnoprávných organizácií by viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže. V každom prípade tento vnútroštátny súd rovnako uznáva, že je možné uvažovať o odlišnom výklade tejto judikatúry, podľa ktorého uvedený článok 4 ods. 5 smeruje iba k zabezpečeniu objektívnej neutrality DPH bez toho, aby z neho mohli súkromní konkurenti odvodzovať svoje vlastné práva.
- 15 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Môže sa zdaniteľná osoba, ktorá je v konkurenčnom vzťahu s organizáciou verejného práva a ktorá namieta nezákonnosť toho, že predmetná verejnoprávna organizácia nie je zdaňovaná alebo podlieha veľmi nízkemu zdaneniu, odvolávať na článok 4 ods. 5 druhý pododsek smernice 77/388/EHS?“



## O prejudiciálnej otázke

### *Pripomienky predložené Súdnemu dvoru*

- 16 Feuerbestattungsverein považuje za vhodné odpovedať na otázku položenú vnútroštátnym súdom kladne.
- 17 Komisia Európskych spoločenstiev tvrdí, že nezdaňovanie organizácie verejného práva znamená, že boli kumulatívne splnené obe podmienky, teda ide o výkon činností verejnoprávnou organizáciou a zároveň sa táto organizácia uvedených činností zúčastňuje ako verejný orgán (rozsudok zo 14. decembra 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Zb. s. I-11435, bod 15). Komisia v záujme odpovedať na položenú otázku pripúšťa hypotézu uvádzanú vnútroštátnym súdom, podľa ktorej v danom prípade Lutherstadt Eisleben pri prevádzkovaní krematória koná ako organizácia verejného práva a článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice je uplatniteľný.
- 18 Pripomínajúc judikatúru týkajúcu sa zásad možnosti odvolať sa na smernice Spoločenstva (rozsudky zo 16. júna 1966, Lütticke, 57/65, Zb. s. 293; zo 4. decembra 1974, Van Duyn, 41/74, Zb. s. 1337, a z 22. júna 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Zb. s. 1839), Komisia usudzuje že, pokiaľ daňové ustanovenie má priame účinky, musí byť možné sa naň odvolávať nielen daňovému veriteľovi alebo zdaniteľnej osobe, ale tiež tretími osobami mimo dvojstranného vzťahu existujúceho medzi zdaniteľnou osobou a daňovým úradom, ktorých sa uplatnenie takéhoto ustanovenia týka.

- 19 V tomto ohľade Komisia uvádza, že žaloba podaná v súlade so zásadou právnej ochrany zakotvenou v práve Spoločenstva musí byť prijateľná, aj keď to vnútroštátne procesné pravidlá v rovnakom prípade nestanovujú (rozsudok z 3. decembra 1992, *Oleificio Borelli*, C-97/91, Zb. s. I-6313, bod 13).
- 20 Následne Komisia navrhuje odpovedať na položenú otázku v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá je v konkurenčnom vzťahu s organizáciou verejného práva a ktorá namieta nezákonnosť toho, že predmetná verejnoprávna organizácia nie je zdaňovaná alebo podlieha veľmi nízkemu zdaneniu, sa môže odvolávať na článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice.

### *Odpoveď Súdneho dvora*

- 21 Na úvod je potrebné pripomenúť, že ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu *Feuerbestattungsverein* je v konkurenčnom vzťahu s obcou, ktorá je organizáciou verejného práva vykonávajúcou hospodársku činnosť, ktorej sa zúčastňuje ako verejný orgán.
- 22 Vychádzajúc z postulátu, že obec *Lutherstadt Eisleben* nepodliehajúca DPH by mohla poskytovať služby za výhodnejšie ceny, ako sú ceny účtované *Feuerbestattungsverein*, tento sa obrátil na daňový úrad, v tomto prípade *Finanzamt*, so žiadosťou o informácie v tejto veci. Spor vo veci samej sa teda týka odmietnutia *Finanzamt* poskytnúť jednotlivcovi, konkrétne *Feuerbestattungsverein*, informácie týkajúce sa uvedenej obce chránené daňovým tajomstvom.

- 23 Vnútroštátny súd sa preto v zásade pýta, či sa zdaniteľná osoba, ktorá je v konkurenčnom vzťahu s verejnoprávnou organizáciou, môže odvolávať na článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice, tvrdiac, že jej práva sú porušené z dôvodu nezdaňovania uvedenej verejnoprávnej organizácie alebo jej príliš nízkeho zdaňovania.
- 24 V tomto ohľade je potrebné na prvom mieste pripomenúť, že článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice má zabezpečiť dodržiavanie zásady daňovej neutrality, ktorá okrem iného vylučuje, aby bolo z hľadiska DPH odlišne zaobchádzané s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú (rozsudok z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 41), a že toto ustanovenie zohľadňuje situáciu, v ktorej sa verejnoprávne organizácie ako subjekty verejného práva zúčastňujú v rámci osobitného právneho režimu činností alebo plnení, ktorých sa v konkurencii s týmito organizáciami môžu zúčastniť aj osoby v režime súkromného práva alebo na základe koncesií (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a i., 231/87 a 129/88, Zb. s. 3233, bod 22).
- 25 Uvedené ustanovenie zakotvuje výnimku z pravidla nezdaňovania organizácií verejného práva vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa tieto zúčastňujú ako verejné orgány v tých prípadoch, kde by ich zdaňovanie viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže (rozsudok Comune di Carpaneto Piacentino a i., už citovaný, bod 22).
- 26 Ak by nezdanenie predmetnej hospodárskej činnosti DPH malo za následok narušenie voľnej súťaže v zmysle článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice, prevádzkovanie krematória obcou Lutherstadt Eisleben by malo byť podľa

rovnakého ustanovenia zdanené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. marca 2001, Komisia/Portugalsko, C-276/98, Zb. s. I-1699, bod 28).

- 27 Na posúdenie hospodárskych okolností odôvodňujúcich prípadnú výnimku z pravidla nezdaňovania organizácií verejného práva je príslušný vnútroštátny súd.
- 28 Na druhom mieste vyplýva z ustálenej judikatúry, že ak nie sú v stanovených lehotách prijaté vnútroštátne normy na ich uplatnenie, jednotlivci sa môžu odvolávať na nepodmienečné a dostatočne presné ustanovenia smernice voči každému vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré nie je v súlade so smernicou, alebo ak tieto ustanovenia smernice definujú práva, ktorých sa jednotlivci môžu dovolávať voči dotknutému členskému štátu (pozri najmä rozsudky z 19. januára 1982, Becker, 8/81, Zb. s. 53, bod 25, a z 20. mája 2003, Österreichischer Rundfunk a i., C-465/00, C-138/01 a C-139/01, Zb. s. I-4989, bod 98).
- 29 Jednotlivci sú preto oprávnení odvolávať sa pred vnútroštátnym súdom proti dotknutému členskému štátu na ustanovenia smernice, ktoré sa zdajú z pohľadu ich obsahu ako nepodmienečné a dostatočne presné, a to vo všetkých prípadoch, kde nie je účinne zaručené dôsledné uplatňovanie tejto smernice, teda nielen v prípade jej neprebratia alebo nesprávneho prebratia, ale aj v prípade, ak sa vnútroštátne predpisy správne preberajúce dotknutú smernicu neuplatňujú tak, aby zabezpečili účel smernice (rozsudok z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 27).
- 30 Súdny dvor už rozhodol, že pokiaľ sú nezdaňované organizácie a činnosti jasne definované článkom 4 ods. 5 šiestej smernice, toto ustanovenie spĺňa kritériá

priameho účinku (rozsudok Comune di Carpaneto Piacentino a i., už citovaný, body 31 a 33).

- 31 Pokiaľ sú splnené podmienky uvedené v bodoch 28 a 29 tohto rozsudku, môže sa jednotlivец, ktorý je v konkurenčnom vzťahu s organizáciou verejného práva a ktorý namieta skutočnosť, že predmetná verejnoprávna organizácia nie je zdaňovaná alebo podlieha veľmi nízkemu zdaneniu vzhľadom na činnosti, ktorých sa zúčastňuje ako verejný orgán, odvolávať pred vnútroštátnym súdom na článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice v rámci sporu, ako je ten vo veci samej, medzi jednotlivcom a vnútroštátnym daňovým úradom.
- 32 Vo svetle predchádzajúceho je vhodné odpovedať na položenú otázku, že jednotlivец, ktorý je v konkurenčnom vzťahu s organizáciou verejného práva a ktorý namieta skutočnosť, že predmetná verejnoprávna organizácia nie je zdaňovaná DPH alebo podlieha veľmi nízkemu zdaneniu vzhľadom na činnosti, ktorých sa zúčastňuje ako verejný orgán, je oprávnený odvolávať sa na článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice v rámci sporu, ako je ten vo veci samej, medzi jednotlivcom a vnútroštátnym daňovým úradom.

## O trovách

- 33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (druhá komora) rozhodol takto:

**Jednotlivec, ktorý je v konkurenčnom vzťahu s organizáciou verejného práva a ktorý namieta skutočnosť, že predmetná verejnoprávna organizácia nie je zdaňovaná daňou z pridanej hodnoty alebo podlieha veľmi nízkemu zdaneniu vzhľadom na činnosti, ktorých sa zúčastňuje ako verejný orgán, je oprávnený odvolávať sa na článok 4 ods. 5 druhý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v rámci sporu, ako je ten vo veci samej, medzi jednotlivcom a vnútroštátnym daňovým úradom.**

Podpisy