

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 8. junija 2006*

V zadevi C-430/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 8. julija 2004, ki je na Sodišče prispela 7. oktobra 2004, v postopku

Finanzamt Eisleben

proti

Feuerbestattungsverein Halle eV,

ob udeležbi

Lutherstadt Eisleben,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, J. Makarczyk (poročevalec),
R. Schintgen, G. Arestis in J. Klučka, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: A. Tizzano,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Feuerbestattungsverein Halle eV C. Ramme, odvetnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in K. Gross, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi odločeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Ta tožba je bila vložena v okviru spora med Finanzamt Eisleben (v nadaljevanju: Finanzamt) in Feuerbestattungsverein Halle eV (v nadaljevanju: Feuerbestattungsverein) glede zavrnitve razkritja davčnih podatkov v zvezi z občino Lutherstadt Eisleben, ki je bila udeležena v postopku v glavni stvari pred predložitvenim sodiščem.

Pravni okvir

Šesta direktiva

- 3 Člen 4(5), prvi in drugi pododstavek, Šeste direktive določa:

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.“

Nacionalna ureditev

4 Člen 1(1), točka 1, zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz) določa:

„1. Predmet prometnega davka so te transakcije:

(1) Dobave in druge storitve, ki jih podjetnik v okviru svojega podjetja opravi za plačilo na nacionalnem ozemlju. Transakcije, ki so opravljene na podlagi zakonskega ali upravnega akta ali ki veljajo za opravljene na podlagi zakonske določbe, so prav tako obdavčljive [...]“

5 Člen 2(1) in (3) zakona o prometnem davku določa:

„1. Podjetnik je oseba, ki neodvisno opravlja obrtno, gospodarsko ali poklicno dejavnost [...]

[...]

3. Pravne osebe javnega prava opravljajo obrtne, gospodarske ali poklicne dejavnosti samo v okviru svojih ustanov obrtne ali gospodarske narave [...] in svojih kmetijskih ali gozdarskih podjetij.“

- 6 Člen 30 davčnega zakonika iz leta 1977 (Abgabenordnung 1977, v nadaljevanju: AO) določa:

„1. Javni uslužbenci morajo spoštovati davčno tajnost.

2. Javni uslužbenec krši davčno tajnost, če brez dovoljenja razkrije ali izkoristi [...]

(1) finančni položaj tretjega,

(a) s katerim je bil seznanjen v okviru upravnega postopka, postopka finančne revizije ali davčnega sodnega postopka [...],

ali

(2) industrijsko ali gospodarsko tajnost tretje osebe, s katero je bil seznanjen v okviru postopkov iz točke 1 [...]

4. Razkritje informacij, ki so bile pridobljene v okoliščinah iz odstavka 2, je dovoljeno, če

(1) je namenjeno vodenju postopka v smislu odstavka 2, točka 1(a) [...]"

7 Člen 40 zakona o davčnem postopku (Finanzgerichtsordnung) določa:

„1. V okviru tožbe se lahko zahteva razglasitev ničnosti upravnega akta (tožba za razglasitev ničnosti) in naložitev sprejetja zavrnenega ali nesprejetega akta (tožba za izpolnitev), ali naj se opravi drugo dejanje.

2. Če druge zakonske določbe ne določajo drugače, je tožba dopustna le, če tožeča stranka trdi, da so ji bile z zakonskim aktom ali z zavrnitvijo ali nesprejetjem upravnega akta ali z zavrnitvijo ali opustitvijo drugega dejanja kršene pravice.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 8 Feuerbestattungsverein je neprofitno društvo, ki upravlja krematorij v mestu Halle. Pri Finanzamt je vložilo prošnjo, naj se mu razkrije davčna identifikacijska številka, pod katero je ta izdal zadnjo davčno odločbo Lutherstadt Eisleben, občini, ki prav tako upravlja krematorij, in datum sprejetja omenjene odločbe. V tej prošnji Feuerbestattungsverein navaja, da bi morebitna obravnava Lutherstadt Eisleben, kot da ni davčni zavezanec za davek na dodatno vrednost (v nadaljevanju: DDV), tej občini omogočala, da ponuja storitve upepeljevanja mrličev po ugodnejši ceni, kot jih lahko ponuja sama.
- 9 Finanzamt je z odločbo z dne 25. maja 1998 zavrnil predložitev zelenih informacij Feuerbestattungsverein z navedbo, da mora spoštovati davčno tajnost.

- 10 Ker pritožba Feuerbestattungsverein proti tej odločbi ni bila uspešna, je ta vložil tožbo pri Finanzgericht, ki je omenjeno odločbo razglasil za nično in naložil Finanzamt, naj ponovno odloči o prošnji v zvezi s predložitvijo informacij. Finanzgericht se je skliceval predvsem na določbe člena 30(4), točka 1, in (2), točka 1(a), AO, v skladu s katerim je razkritje informacij, pridobljenih v okviru upravnega postopka, dovoljeno, če je namenjeno vodenju davčnega sodnega postopka. Prav tako je ugotovilo, da bi bila morebitna tožba Feuerbestattungsverein proti odločbam o obdavčitvi Lutherstadt Eisleben dopustna, ker to društvo lahko zatrjuje, da so mu kršene pravice zaradi obravnavanja omenjene občine, kot da ni davčna zavezanka za DDV, ali zaradi prenizke obdavčitve te občine.
- 11 Finanzamt je pri Bundesfinanzhof vložil zahtevo za „Revision“ (revizijo) zoper sodbo Finanzgericht. Bundesfinanzhof meni, da je za razrešitev vprašanja, ali se Feuerbestattungsverein kot zasebno podjetje lahko sklicuje na nezakonitost morebitnega obravnavanja Lutherstadt Eisleben, kot da ni davčna zavezanka, ali prenizke obdavčitve te občine, potrebna razlaga člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive.
- 12 Predložitveno sodišče meni, da so v tej zadevi izpolnjeni pogoji iz člena 30(4), točka 1, AO, ki se nanašajo na možnost razkritja informacij, ki jih načeloma varuje davčna tajnost.
- 13 Med drugim navaja, da tožba iz člena 40(1) zakona o davčnem postopku, ki jo želi vložiti Feuerbestattungsverein glede konkurence, ni dopustna, razen če tožeča stranka predloži dokaz, da so bile z upravnim aktom, z zavrnitvijo ali nesprejetjem

takega akta ali z zavrnitvijo ali opustitvijo drugega dejanja kršene njene pravice. Predložitveno sodišče meni, da se kršitev pravic tretjega, ki ni udeležen v davčnem dolgu, upošteva le, če obravnavanje osebe, kot da ni davčni zavezanec, ali prenizka obdavčitev krši pravilo, ki ni bilo sprejeto zgolj v splošnem interesu, vendar želi varovati tudi interese posameznih tretjih oseb, ki niso udeležene v zadevnem davčnem dolgu.

- 14 Ob upoštevanju sodne prakse Sodišča, ki je priznalo, da se je mogoče sklicevati na člen 4(5) Šeste direktive v korist oseb javnega prava, da bi se varovale njihove pravice, predložitveno sodišče ugotavlja, da prav tako ni mogoče izključiti, da je ta določba namenjena tudi varovanju zasebnih konkurentov, če bi obravnavala, kot da osebe javnega prava niso davčne zavezanke, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. Kljub temu to sodišče prav tako priznava, da je mogoča drugačna razlaga omenjene sodne prakse, v skladu s katero želi omenjeni člen 4(5) zgolj zagotoviti objektivno nevtralnost DDV, ne da bi zasebni konkurenti na njegovi podlagi lahko pridobili lastne pravice.
- 15 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali se lahko zasebni davčni zavezanec, ki je v konkurenci z osebo javnega prava in ki oporeka zakonitost obravnavanja te, kot da ni davčna zavezanka, ali njene prenizke obdavčitve, sklicuje na člen 4(5), drugi pododstavek, Direktive 77/388/EGS?“

Vprašanje za predhodno odločanje*Stališča, predložena Sodišču*

- ¹⁶ Feuerbestattungsverein meni, da je na vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, treba odgovoriti pritrdilno.
- ¹⁷ Komisija Evropskih skupnosti navaja, da se osebo javnega prava lahko obravnava, kot da ni davčna zavezanka, če sta izpolnjena dva kumulativna pogoja, namreč da javna oseba opravlja dejavnosti in da jih opravlja kot organi oblasti (sodba z dne 14. decembra 2000 v zadevi Fazenda Pública, C-446/98, Recueil, str. I-11435, str. 15). Za odgovor na postavljeno vprašanje priznava implicitno predpostavko predložitvenega sodišča, v skladu s katero v postopku v glavni stvari Lutherstadt Eisleben, kolikor upravlja krematorij, deluje kot organ oblasti, in da se lahko uporabi člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive.
- ¹⁸ Komisija je po tem, ko je opozorila na sodno prakso glede načel, ki urejajo sklicevanje na direktive Skupnosti (sodbe z dne 16. junija 1966 v zadevi Lütticke, 57/65, Recueil, str. 293; z dne 4. decembra 1974 v zadevi Van Duyn, 41/74, Recueil, str. 1337, in z dne 22. junija 1989 v zadevi Fratelli Costanzo, 103/88, Recueil, str. 1839), ugotovila, da se lahko, kadar ima davčna določba neposredni učinek, nanjo sklicuje ne le davčni dolžnik ali obdavčena oseba, ampak tudi – od koder obstaja dvojni odnos med njo in davčnim organom - tretje osebe, na katere se nanaša uporaba te določbe.

- 19 Komisija v zvezi s tem trdi, da bi morala biti tožba, vložena v skladu z načelom pravnega varstva, ki je del prava Skupnosti, dopustna, čeprav nacionalna postopkovna pravila tega v podobnem primeru ne predvidevajo (sodba z dne 3. decembra 1992 v zadevi *Oleificio Borelli*, C-97/91, Recueil, str. I-6313, točka 13).
- 20 Predlaga, naj se na postavljeno vprašanje odgovori tako, da se zasebni davčni zavezanec, ki je v konkurenci z osebo javnega prava in ki oporeka zakonitost obravnavanja te, kot da ni davčna zavezanka, ali njene prenizke obdavčitve, lahko sklicuje na člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive.

Odgovor Sodišča

- 21 Uvodoma je treba opozoriti, da iz predložitvene odločbe izhaja, da je Feuerbestattungsverein v konkurenci z občino, ki je oseba javnega prava, ki opravlja gospodarsko dejavnost kot organ oblasti.
- 22 Glede na dejstvo, da lahko občina Lutherstadt Eisleben, ki ni obravnavana kot davčna zavezanka za DDV, ponuja storitve po ugodnejših cenah kot Feuerbestattungsverein, je ta pri davčnem organu, to je Finanzamt, vložilo prošnjo za predložitev informacij o tej zadevi. Spor v glavni stvari se prav tako nanaša na zavrnitev Finanzamt, da bi posamezniku, to je Feuerbestattungsverein, razkril informacije, ki so varovane kot davčna tajnost, v zvezi z omenjeno občino.

- 23 Tako se predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se zasebni davčni zavezanec, ki je v konkurenci z osebo javnega prava, lahko sklicuje na člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, da bi navedel, da so mu s tem, da se domnevno obravnava, da ta ni davčna zavezanica, ali je prenizko obdavčena, kršene pravice.
- 24 V zvezi s tem je treba, prvič, spomniti, da želi člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive zagotoviti spoštovanje načela davčne nevtralnosti, ki nasprotuje predvsem temu, da bi bile podobne storitve, ki so druga drugi konkurenčne, z vidika DDV obravnavane različno (sodba z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točka 41), in da ta določba predvideva položaj, v katerem osebe javnega prava opravljajo kot javnopravne osebe, to pomeni v okviru zanje veljavne pravne ureditve, dejavnosti in transakcije, ki jih lahko prav tako opravljajo v konkurenci z njimi posamezniki na podlagi zasebnega prava ali upravnih koncesij (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 1989 v združenih zadevah Comune di Carpaneto Piacentino in drugi, 231/87 in 129/88, Recueil, str. 3233, točka 22).
- 25 Omenjena določba določa odstopanje od pravila, da se osebe javnega prava ne obravnavajo kot davčne zvezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, če bi obravnava, kot da niso davčne zvezanke, povzročila znatno izkrivljanje konkurence (zgoraj navedena sodba Comune di Carpaneto Piacentino in drugi, točka 22).
- 26 Če bi obravnavanje zadevne gospodarske dejavnosti, kot da ni obdavčljiva z DDV, povzročilo izkrivljanje konkurence v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, bi bilo upravljanje krematorija Lutherstadt Eisleben obdavčljivo na podlagi

te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 2001 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-276/98, Recueil, str. I-1699, točka 28).

- 27 Nacionalno sodišče mora opraviti presojo ekonomskih okoliščin, ki bi utemeljile, odvisno od primera, izjemo od pravila, da se osebe javnega prava ne obravnavajo kot davčne zavezanke.
- 28 Drugič, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se lahko posamezniki sklicujejo na nepogojne in dovolj natančne določbe direktive, če izvedbeni ukrepi niso bili sprejeti v rokih, proti vsem nacionalnim določbam, ki niso skladne z direktivo ali če opredeljujejo pravice, na katere se lahko posamezniki sklicujejo proti zadevni državi članici (glej predvsem sodbi z dne 19. januarja 1982 v zadevi Becker, 8/81, Recueil, str. 53, točka 25, in z dne 20. maja 2003 v združenih zadevah Österreichischer Rundfunk in drugi, C-465/00, C-138/01 in C-139/01, Recueil, str. I-4989, točka 98).
- 29 Tako se lahko posamezniki pred nacionalnim sodiščem proti zadevni državi članici sklicujejo na določbe direktive, ki se po vsebini zdijo nepogojne in dovolj natančne, vedno, kadar popolna uporaba teh ni učinkovito zagotovljena, torej ne le v primeru, ko direktiva ni bila prenesena ali je bila nepravilno prenesena, vendar tudi v primeru, ko se nacionalni ukrepi, ki so pravilno prenesli omenjeno direktivo, ne uporabljajo tako, da bi se zagotovil cilj direktive (sodba z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 27).
- 30 Sodišče je že razsodilo, da če so dejavnosti in osebe, za katere velja pravilo, da se ne obravnavajo kot davčne zavezanke, jasno določene s členom 4(5) Šeste direktive, ta

določba izpolnjuje merila za neposredni učinek (zgoraj navedena sodba Comune di Carpaneto Piacentio in drugi, točki 31 in 33).

31 Ko so izpolnjeni pogoji iz točk 28 in 29 te sodbe, se lahko posameznik, ki je v konkurenci z osebo javnega prava in oporeka obravnavanju te, kot da ni davčna zavezanka za DDV, ali njeni prenizki obdavčitvi v zvezi z dejavnostmi, ki jih ta opravlja kot organ oblasti, pred nacionalnim sodiščem sklicuje na člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive v okviru spora, kot je ta v postopku v glavni stvari, med posameznikom in nacionalno davčno upravo.

32 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da se lahko posameznik, ki je v konkurenci z osebo javnega prava in ki oporeka obravnavanju te, kot da ni davčna zavezanka za DDV, ali njeni prenizki obdavčitvi v zvezi z dejavnostmi, ki jih ta opravlja kot organ oblasti, pred nacionalnim sodiščem sklicuje na člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive v okviru spora, kot je ta v postopku v glavni stvari, med posameznikom in nacionalno davčno upravo.

Stroški

33 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Posameznik, ki je v konkurenci z osebo javnega prava in oporeka obravnavanju te, kot da ni davčna zavezanka za DDV, ali njeni prenizki obdavčitvi, se lahko v zvezi z dejavnostmi, ki jih ta opravlja kot organ oblasti, pred nacionalnem sodiščem sklicuje na člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, v okviru spora, kot je ta v postopku v glavni stvari, med posameznikom in nacionalno davčno upravo.

Podpisi