

Sag C-430/04

Finanzamt Eisleben

mod

Feuerbestattungsverein Halle eV

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

»Sjette momsdirektiv – spørgsmålet om, hvorvidt artikel 4, stk. 5, andet afsnit, kan påberåbes – virksomhed, som udøves af en privat afgiftspligtig i konkurrence med en offentlig myndighed – offentligretligt organ – fritagelse for afgiftspligten for så vidt angår virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed«

Domstolens dom (Anden Afdeling) af 8. juni 2006

Sammendrag af dom

1. *Institutionernes retsakter – direktiver – direkte virkning – rækkevidde*

(Art. 249, stk. 3, EF)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftspligtige personer*

(Rådets direktiv 77/388, art. 4, stk. 5, andet afsnit)

1. Ved de nationale domstole kan borgerne over for den pågældende medlemsstat påberåbe sig bestemmelser i et direktiv, der ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, i alle tilfælde, hvor det ikke effektivt er sikret, at direktivet anvendes fuldt ud, dvs. ikke blot i tilfælde, hvor direktivet ikke er gennemført eller ikke er gennemført korrekt, men også i tilfælde, hvor de nationale foranstaltninger, hvorved direktivet er gennemført korrekt, ikke anvendes på en sådan måde, at der fremkaldes det med direktivet tilsigtede resultat.

(jf. præmis 29)

2. En privat afgiftspligtig, der konkurrerer med et offentligretligt organ, og som påberåber sig, at dette organ for så vidt angår virksomhed, som organet udøver i sin egenskab af offentlig myndighed, ikke pålægges merværdiafgift eller pålægges en for lav afgift, kan påberåbe sig artikel 4, stk. 5, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter for en national ret i forbindelse med en tvist mellem en privatperson og de nationale skattemyndigheder. Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, opfylder kriterierne for umiddelbar anvendelighed, idet de organer og den virksomhed, for hvilke der bliver tale om afgiftsfritagelse, klart er fastlagt i bestemmelsen.

(jf. præmis 30 og 32 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

8. juni 2006 (*)

»Sjette momsdirektiv – spørgsmålet om, hvorvidt artikel 4, stk. 5, andet afsnit, kan påberåbes – virksomhed, som udøves af en privat afgiftspligtig i konkurrence med en offentlig myndighed – offentligretligt organ – fritagelse for afgiftspligten for så vidt angår virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed«

I sag C-430/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 8. juli 2004, indgået til Domstolen den 7. oktober 2004, i sagen:

Finanzamt Eisleben

mod

Feuerbestattungsverein Halle eV,

procesdeltager:

Lutherstadt Eisleben,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne J. Makarczyk (refererende dommer), R. Schintgen, G. Arestis og J. Klučka,

generaladvokat: A. Tizzano

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Feuerbestattungsverein Halle eV ved Rechtsanwalt C. Ramme

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og K. Gross, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes

uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 5, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Finanzamt Eisleben (herefter »Finanzamt«) og Feuerbestattungsverein Halle eV (herefter »Feuerbestattungsverein«) angående et afslag på at afgive skatteoplysninger vedrørende Lutherstadt Eisleben-kommune, der er adciteret for den forelæggende ret.

Retsforskrifter

Sjette direktiv

3 Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første og andet afsnit, har følgende ordlyd:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.«

De nationale bestemmelser

4 § 1, stk. 1, nr. 1, i lov om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz) bestemmer:

»1) Omsætningsafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende, der optræder i denne egenskab. Afgiften kan også pålignes, hvis omsætningen foregår på grundlag af lovbestemt påbud eller påbud fra en myndighed, eller omsætningen i henhold til en lovbestemmelse anses for at være sket [...]«

5 § 2, stk. 1 og 3, i lov om merværdiafgift har følgende ordlyd:

»1) Den, der udøver en erhvervsmæssig virksomhed på selvstændig vis, anses for erhvervsdrivende [...].

[...]

3) Offentligretlige juridiske personer anses kun for at udøve erhvervsmæssig virksomhed inden for rammerne af deres næringsvirksomheder [...] og deres landbrugs- eller skovbrugsbedrifter.«

6 § 30 i lov om afgifter af 1977 (Abgabenordnung 1977, herefter »AO«) bestemmer:

»1) Offentligt ansatte skal sikre fortrolighed i skatteforhold.

2) En offentligt ansat tilsidesætter fortroligheden i skatteforhold, hvis han ubeføjet giver oplysning om eller udnytter

1. en andens økonomiske situation,

a) som han har fået kendskab til under en administrativ procedure, en revisionsprocedure eller en skattesag for domstolene [...]

eller

2. en andens drifts- eller forretningshemmelighed, som han har fået kendskab til under en procedure som nævnt under nr. 1 [...]

4) Det er tilladt at give oplysning om de forhold, som den offentligt ansatte har fået kendskab til i henhold til stk. 2, såfremt

1. dette tjener til at gennemføre en procedure som omhandlet i stk. 2, nr. 1, litra a) [...]

7 § 40 i regulativ for Finanzgericht (Finanzgerichtsordnung) bestemmer:

»1) Ved stævning kan der nedlægges påstand om ophævelse [...] af en administrativ afgørelse (»Anfechtungsklage«), om idømmelse af pligt til at udstede en forvaltningsakt, som er blevet afvist eller ikke er blevet udstedt (»Verpflichtungsklage«), eller om en anden ydelse.

2) Såfremt intet andet bestemmes i loven, kan sagen kun antages til realitetsbehandling, hvis sagsøgeren gør gældende, at hans rettigheder er blevet krænket som følge af den forvaltningsakt, der er blevet udstedt, som følge af at det er blevet afvist eller undladt at udstede en forvaltningsakt, eller som følge af at en anden ydelse er blevet afvist eller ikke er blevet gennemført.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Feuerbestattungsverein er en almennyttig forening, der driver et krematorium i byen Halle. Foreningen anmodede Finanzamt om oplysninger om det skattemummer, hvorunder Finanzamt havde truffet den seneste afgiftsavgørelse vedrørende Lutherstadt Eisleben, idet denne kommune også drev et krematorium, samt om, hvornår denne afgørelse var truffet. Feuerbestattungsverein gjorde i anmodningen gældende, at hvis Lutherstadt Eisleben eventuelt ikke var pligtig at svare merværdiafgift (herefter »moms«), ville dette gøre det muligt for kommunen at udbyde sine ligbrændingstjenester til en lavere pris end den, foreningen kunne tilbyde.

9 Ved afgørelse af 25. juni 1998 afviste Finanzamt at give Feuerbestattungsverein de ønskede oplysninger, idet myndigheden henviste til sin forpligtelse til at sikre fortrolighed i skatteforhold.

10 Da Feuerbestattungsvereins klage over afslaget var forgæves, anlagde foreningen sag ved Finanzgericht, der ophævede afgørelsen og pålagde Finanzamt at træffe en ny afgørelse vedrørende anmodningen om oplysninger. Finanzgericht henviste bl.a. til AO's § 30, stk. 4, nr. 1, og § 30, stk. 2, nr. 1, litra a), hvorefter det er tilladt at videregive oplysninger om forhold, der er opnået kendskab til under en administrativ procedure, såfremt dette tjener til at gennemføre en skattesag ved domstolene. Finanzgericht har også fastslået, at en eventuel sag anlagt af Feuerbestattungsverein til prøvelse af de afgørelser vedrørende omsætningsafgift, der er truffet over for Lutherstadt Eisleben, kan antages til realitetsbehandling, idet foreningen vil kunne gøre

gældende, at den manglende eller for lave momsopkrævning hos nævnte kommune tilsidesætter foreningens rettigheder.

11 Finanzamt har iværksat revisionsanke af Finanzgerichts dom ved Bundesfinanzhof. Sidstnævnte ret fandt, at spørgsmålet om, hvorvidt Feuerbestattungsverein som privat erhvervsdrivende kan påberåbe sig, at det er ulovligt, at der – sådan som foreningen formoder – enten ikke opkræves nogen afgift eller for lav en afgift hos Lutherstadt Eisleben, kun kan besvares på grundlag af en fortolkning af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit.

12 Ifølge den forelæggende ret er betingelserne i AO's § 30, stk. 4, nr. 1, vedrørende muligheden for at afgive omlysninger, der i princippet skal behandles fortroligt, opfyldt i denne sag.

13 Den forelæggende ret har desuden anført, at den konkurrencesag i henhold til Finanzgerichtsordnungs § 40, stk. 1, som Feuerbestattungsverein har til hensigt at anlægge, kun kan antages til realitetsbehandling, hvis sagsøgeren i en sådan sag kan godtgøre, at hans rettigheder er blevet krænket som følge af en forvaltningsakt, der er blevet udstedt, eller som følge af en forvaltningsakt eller en anden ydelse, der er blevet afvist eller ikke er blevet udstedt eller præsteret. Der kan ifølge den forelæggende ret kun foreligge en krænkelse af en rettighed hos en tredjemand, som skattegælden ikke påhviler, hvis den omstændighed, at der ikke beskattes eller beskattes for lavt, strider mod en regel, der ikke udelukkende er blevet udstedt i samfundets interesse, men også har til formål at beskytte hensynet til tredjemænd, som den pågældende skattegæld ikke påhviler.

14 I lyset af Domstolens praksis, hvori det allerede er fastslået, at offentligretlige organer kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 4, stk. 5, med henblik på beskyttelse af deres rettigheder, har den forelæggende ret således anført, at man ikke kan udelukke, at denne bestemmelse også har til formål at beskytte private konkurrenter, for så vidt som den omstændighed, at man behandler offentligretlige organer som fritaget for afgiftspligt, vil kunne føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. Den forelæggende ret har imidlertid også erkendt, at man kunne forestille sig en anden fortolkning af denne retspraksis, hvorefter formålet med artikel 4, stk. 5, blot er at tilvejebringe momsneutralitet, uden at private konkurrenter kan udlede egne rettigheder heraf.

15 Bundesfinanzhof har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan en privat afgiftspligtig, der konkurrerer med et offentligretligt organ, og som gør gældende, at den omstændighed, at organet ikke pålægges afgift eller pålægges en for lav afgift, er ulovlig, påberåbe sig artikel 4, stk. 5, andet afsnit, i direktiv 77/388/EØF?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indlæg for Domstolen

16 Feuerbestattungsverein har anført, at det af den forelæggende ret forelagte spørgsmål skal besvares bekræftende.

17 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at den omstændighed, at et offentligretligt organ ikke pålægges afgift, indebærer, at to kumulative betingelser er opfyldt, nemlig at et offentligretligt organ har udøvet virksomhed, og at virksomheden er blevet udøvet af det offentligretlige organ i dets egenskab af offentlig myndighed (dom af 14.12.2000, sag C-446/98, Fazenda Pública, Sml. I, s. 11435, præmis 15). Kommissionen støtter med henblik på besvarelsen af det forelagte spørgsmål den forelæggende rets implicitte teori om, at Lutherstadt Eisleben, for så vidt som den driver et krematorium, i hovedsagen handler som offentlig

myndighed, og at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, finder anvendelse.

18 Efter en henvisning til retspraksis vedrørende principperne for påberåbelse af fællesskabsdirektiver (dom af 16.6.1966, sag 57/65, Lütticke, Sml. 1965-1968, s. 199, org.ref.: Rec. s. 293, af 4.12.1974, sag 41/74, Van Duyn, Sml. s. 1337, og af 22.6.1989, sag 103/88, Fratelli Costanzo, Sml. s. 1839) har Kommissionen anført, at en skatteretlig bestemmelse ikke blot bør kunne påberåbes af en skattekreditor eller af den beskattede person, men også uden for det tosidede forhold, der består mellem sidstnævnte og skattemyndighederne, af tredjemand, der berøres af anvendelsen af en sådan bestemmelse, når bestemmelsen har direkte virkning.

19 Kommissionen har herved gjort gældende, at en sag, der er anlagt i overensstemmelse med fællesskabsrettens retssikkerhedsprincip, bør antages til realitetsbehandling, også selv om de nationale procesregler ikke foreskriver dette i et sådant tilfælde (dom af 3.12.1992, sag C-97/91, Oleificio Borelli, Sml. I, s. 6313, præmis 13).

20 Kommissionen har derfor foreslået, at det forelagte spørgsmål besvares med, at en privat afgiftspligtig, der konkurrerer med et offentligretligt organ, og som gør gældende, at den omstændighed, at organet ikke pålægges afgift eller pålægges en for lav afgift, er ulovlig, kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit.

Domstolens svar

21 Det bemærkes indledningsvis, at det fremgår forelæggelsesafgørelsen, at Feuerbestattungsverein konkurrerer med en kommune, der er et offentligretligt organ, som udøver økonomisk virksomhed i sin egenskab af offentlig myndighed.

22 Med udgangspunktet i et postulat om, at Lutherstadt Eisleben kommune, hvis den ikke pålægges moms, ville kunne udbyde tjenesteydelser til lavere priser end dem, som Feuerbestattungsverein kan tilbyde, har sidstnævnte anmodet afgiftsmyndighederne, dvs. Finanzamt, om oplysninger herom. Tvisten i hovedsagen vedrører således Finanzamts afslag på til en privatperson, i det foreliggende tilfælde Feuerbestattungsverein, at afgive fortrolige oplysninger vedrørende nævnte kommune.

23 Den forelæggende ret ønsker derfor nærmere bestemt oplyst, om en privat afgiftspligtig, der konkurrerer med et offentligretligt organ, kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, med henblik på at gøre gældende, at den formodede manglende eller for lave momsopkrævning hos dette organ tilsidesætter den private afgiftspligtiges rettigheder.

24 Herved bemærkes for det første, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, har til formål at sikre overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet, der bl.a. er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (dom af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 41), og at der med denne bestemmelse er taget hensyn til den situation, hvor offentligretlige organer som offentligretlige retssubjekter, dvs. på grundlag af deres særlige retlige status, udøver virksomhed eller foretager transaktioner, der også kan udøves af konkurrerende private erhvervsdrivende på privatretligt grundlag eller på koncessionsbasis (jf. i denne retning dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 22).

25 Denne bestemmelse foreskriver en undtagelse fra reglen om afgiftsfritagelse for offentligretlige organer for så vidt angår former for virksomhed eller transaktioner, de udfører i deres egenskab af offentlig myndighed i det omfang, hvori afgiftsfritagelse for dem vil føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning (dommen i sagen Comune di Carpaneto Piacentino

m.fl., præmis 22).

26 Hvis momsfrigtagelsen for den pågældende virksomhed førte til konkurrencefordrejning i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnits forstand, ville Lutherstadt Eislebens drift af et krematorium derfor være afgiftspligtig i medfør af denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 8.3.2001, sag C-276/98, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 1699, præmis 28).

27 Det påhviler den forelæggende ret at foretage en vurdering af de økonomiske omstændigheder, der i givet fald kan begrunde en undtagelse fra reglen om offentligretlige organers fritagelse for afgiftspligt.

28 Det følger for det andet af fast retspraksis, at der i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger kan støttes ret på ubetingede og tilstrækkeligt præcise bestemmelser i et direktiv over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, ligesom private kan påberåbe sig bestemmelser, der efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til den pågældende medlemsstat (jf. bl.a. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 25, og af 20.5.2003, forenede sager C-465/00, C-138/01 og C-139/01, Österreichischer Rundfunk m.fl., Sml. I, s. 4989, præmis 98).

29 Ved de nationale domstole kan borgerne følgelig over for den pågældende medlemsstat påberåbe sig bestemmelser i et direktiv, der ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, i alle tilfælde, hvor det ikke effektivt er sikret, at direktivet anvendes fuldt ud, dvs. ikke blot i tilfælde, hvor direktivet ikke er gennemført eller ikke er gennemført korrekt, men også i tilfælde, hvor de nationale foranstaltninger, hvorved direktivet er gennemført korrekt, ikke anvendes på en sådan måde, at der fremkaldes det med direktivet tilsigtede resultat (dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 27).

30 Domstolen har allerede fastslået, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, opfylder kriterierne for umiddelbar anvendelighed, idet de organer og den virksomhed, for hvilke der bliver tale om afgiftsfrigtagelse, klart er fastlagt i bestemmelsen (dommen i sagen Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., præmis 31 og 33).

31 Da de i denne doms præmis 28 og 29 nævnte betingelser er opfyldt, kan en privat afgiftspligtig, der konkurrerer med et offentligretligt organ, og som påberåber sig, at dette organ for så vidt angår virksomhed, som organet udøver i sin egenskab af offentlig myndighed, ikke pålægges moms eller pålægges en for lav afgift, derfor påberåbe sig sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, for en national ret i forbindelse med en tvist som den i hovedsagen omhandlede mellem en privatperson og de nationale skattemyndigheder.

32 Det præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at en privat afgiftspligtig, der konkurrerer med et offentligretligt organ, og som påberåber sig, at dette organ for så vidt angår virksomhed, som organet udøver i sin egenskab af offentlig myndighed, ikke pålægges moms eller pålægges en for lav afgift, kan påberåbe sig sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, for en national ret i forbindelse med en tvist som den i hovedsagen omhandlede mellem en privatperson og de nationale skattemyndigheder.

Sagens omkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

En privat afgiftspligtig, der konkurrerer med et offentligretligt organ, og som påberåber sig, at dette organ for så vidt angår virksomhed, som organet udøver i sin egenskab af offentlig myndighed, ikke pålægges merværdiafgift eller pålægges en for lav afgift, kan påberåbe sig artikel 4, stk. 5, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, for en national ret i forbindelse med en tvist som den i hovedsagen omhandlede mellem en privatperson og de nationale skattemyndigheder.

Underskrifter

* Processprog: tysk.