YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)
8 päivänä kesäkuuta 2006 *

Asiassa C-430/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 8.7.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 7.10.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Eisleben

vastaan

Feuerbestattungsverein Halle eV,

Lutherstadt Eislebenin

osallistuessa asian käsittelyyn,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit J. Makarczyk (esittelevä tuomari), R. Schintgen, G. Arestis ja J. Klučka,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Feuerbestattungsverein Halle eV, edustajanaan Rechtsanwalt C. Ramme,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Gross,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa.

2 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa muutoksenhakijana on Finanzamt Eisleben (jäljempänä Finanzamt) ja vastapuolena Feuerbestattungsverein Halle eV (jäljempänä Feuerbestattungsverein) ja joka koskee sitä, että vastaaja oli kieltäytynyt toimittamasta Lutherstadt Eislebenin kunnan, joka on kutsuttu kuultavaksi ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen, verotietoja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen."

Kansallinen lainsäädäntö

4 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1) Liikevaihtoveroa on maksettava seuraavista liiketoimista:

1. Elinkeinonharjoittajan elinkeinotoiminnassaan maan alueella vastikkeellisesti suorittamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista. Verollisuus ei poistu siksi, että liiketoimi suoritetaan lain tai viranomaisen määräyksen perusteella tai se katsotaan suoritetun lain säädöksen nojalla. – –"

5 Liikevaihtoverolain 2 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"1) Elinkeinonharjoittaja on henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti liike- tai ammattitoimintaa. – –

– –

3) Julkisoikeudelliset oikeushenkilöt harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa ainoastaan siltä osin kuin tällaista toimintaa harjoitetaan niiden – – liikeyritysten taikka maa- tai metsätalousyritysten puitteissa – –."

6 Vuoden 1977 verolain (Abgabenordnung 1977, jäljempänä AO) 30 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1) Viranomaisen on säilytettävä verosalaisuus.

2) Viranomainen loukkaa verosalaisuutta, jos se ilmaisee tai käyttää hyväkseen luvatta

1. jotakin toista koskevia olosuhteita

   a) jotka ovat tulleet viranomaisen tietoon hallintomenettelyssä, laskujen tarkastamismenettelyssä tai veroasioiden tuomioistuinmenettelyssä

   tai

2. vieraan yritys- tai liikesalaisuuksia, jotka ovat tulleet sen tietoon jossakin 1 kohdassa mainituista menettelyistä – –

4) 2 momentin mukaan saadun tiedon ilmaiseminen on sallittua siltä osin kuin

1. se palvelee 2 momentin 1 kohdan a – – kohdassa tarkoitetun menettelyn toimeenpanoa – –."

7 Veroprosessilain (Finanzgerichtsordnung) 40 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1) Kanteella voidaan vaatia hallintopäätöksen kumoamista – – (riitauttamiskanne) sekä velvoittamista tekemään sellainen hallintotoimi, josta on kieltäydytty tai jonka tekeminen on laiminlyöty (velvoittamiskanne), tai muuta suoritusta.

2) Jollei muuta ole säädetty, kanne otetaan tutkittavaksi vain, jos kantaja väittää, että sen oikeuksia on loukattu hallintotoimella tai sillä, että hallintotoimen tekemisestä on kieltäydytty tai että hallintotoimen tekeminen on lyöty laimin, tai muulla suorituksella."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Feuerbestattungsverein on yleishyödyllinen yhdistys, joka pitää krematoriota Hallen kaupungissa. Se oli esittänyt Finanzamtille hakemuksen, jossa se pyytää tietoja siitä, millä numerolla ja minä päivänä Lutherstadt Eislebeniä, kuntaa, joka myös pitää krematoriota, koskeva viimeisin liikevaihtoveropäätös oli tehty. Tietojensaantipyynnössään Feuerbestattungsverein vetosi siihen, että Lutherstadt Eislebenin jättäminen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle antaisi kyseiselle kunnalle mahdollisuuden tarjota polttohautauspalveluja Feuerbestattungsvereinin hintoja edullisemmilla hinnoilla.

9 Finanzamt kieltäytyi 25.6.1998 tekemällään päätöksellä antamasta Feuerbestattungsvereinin pyynnöllään vaatimia tietoja.

10 Feuerbestattungsvereinin tähän päätökseen kohdistama oikaisuvaatimus hylättiin, minkä vuoksi se nosti kanteen Finanzgerichtissä, joka kumosi päätöksen ja määräsi Finanzamtin tekemään uuden päätöksen kyseisen tietojensaantipyynnön osalta. Finanzgericht viittasi tässä yhteydessä AO:n 30 §:n 4 momentin 1 kohtaan ja 2 momentin 1 kohdan a kohtaan, joiden mukaan hallintomenettelyssä saatujen tietojen antaminen on sallittua siltä osin kuin se palvelee oikeudenkäyntimenettelyä veroasioissa. Se totesi myös, että Feuerbestattungsvereinin mahdollinen kanne Lutherstadt Eislebenin verotuspäätöksistä pitäisi tutkia, koska tämä yhdistys voisi perustellusti väittää kärsineensä vahinkoa siitä, että kyseinen kunta on jätetty arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle tai että vero on kannettu liian alhaisena tältä paikalliselta julkisyhteisöltä.

11 Finanzamt teki Revision-valituksen Finanzgerichtin tuomiosta Bundesfinanzhofiin. Tämä tuomioistuin katsoo, että vastaus kysymykseen, onko Feuerbestattungsvereinillä yksityisen yrittäjän ominaisuudessa valtuus vedota lainvastaisuuteen, joka koskee sitä, että Lutherstadt Eisleben on väitetysti jätetty verovelvollisuuden ulkopuolelle tai että tähän kuntaan kohdistettu verotus on ollut liian alhainen, edellyttää kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisen alakohdan tulkintaa.

12 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan kyseessä olevassa tapauksessa täyttyvät AO:n 30 §:n 4 momentin 1 kohdassa säädetyt edellytykset, jotka koskevat mahdollisuutta antaa tietoja, joita lähtökohtaisesti koskee verosalaisuus.

13 Lisäksi Bundesfinanzhof toteaa, että veroprosessilain 40 §:n 1 momentissa tarkoitettu kanne, jonka Feuerbestattungsverein on aikeissa nostaa kilpailuoikeuden alalla, voidaan tutkia ainoastaan siinä tapauksessa, että kantaja esittää näytön siitä,

että hallintotoimella on loukattu sen oikeuksia joko siksi, että hallintotoimen tai jonkin muun toimen tekemisestä on kieltäydytty tai sen tekeminen on laiminlyöty. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan siitä, että jonkin muun sellaisen henkilön oikeuksia, johon kyseessä oleva verovelka ei kohdistu, olisi loukattu, voi olla kysymys ainoastaan siinä tapauksessa, että verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen tai liian alhainen verottaminen loukkaisi yleisen edun turvaamiseksi annettua säännöstä, joka tämän lisäksi suojaa tiettyjen sellaisten kolmansien etuja, joihin kyseessä oleva verovelka ei kohdistu.

14 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on jo hyväksytty se, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaan vedotaan julkisoikeudellisten yhteisöjen oikeuksien turvaamiseksi, minkä perusteella ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että ei ole suljettu pois, että tällä säännöksellä on tarkoitettu suojattavan myös yksityisiä kilpailijoita, koska julkisoikeudellisten yhteisöjen jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle saattaisi johtaa huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Tämä tuomioistuin myöntää, että toinenkin tulkinta tästä oikeuskäytännöstä on mahdollinen: 4 artiklan 5 kohdalla pyritään turvaamaan ainoastaan arvonlisäveron objektiivinen neutraalisuus eikä tarjoamaan mahdollisuutta siihen, että yksityiset kilpailijat johtaisivat siitä omia oikeuksia.

15 Bundesfinanzhof on edellä esitetyn johdosta päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Voiko yksityinen verovelvollinen, joka kilpailee julkisoikeudellisen yhteisön kanssa ja joka väittää, että tällaisen yhteisön jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle tai sen liian alhainen verottaminen on lainvastaista, vedota direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 5 kohdan toiseen alakohtaan?"

Ennakkoratkaisukysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

16 Feuerbestattungsverein katsoo, että Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen on vastattava myöntävästi.

17 Euroopan yhteisöjen komissio esittää, että julkisoikeudellisen yhteisön jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä samanaikaisesti: toiminnan harjoittajan on oltava julkisoikeudellinen yhteisö ja sen on harjoitettava toimintaa viranomaisen ominaisuudessa (asia C-446/98, Fazenda Pública, tuomio 14.12.2000, Kok. 2000, s. I-11435, 15 kohta). Vastatakseen esitettyyn kysymykseen se hyväksyy Bundesfinanzhofin implisiittisen ajatuksen, jonka mukaan kyseessä olevassa pääasiassa Lutherstadt Eisleben toimii viranomaisen ominaisuudessa pitäessään krematoriota ja että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaa voidaan soveltaa.

18 Komissio viittaa oikeuskäytäntöön, joka koskee mahdollisuutta vedota yhteisön direktiiveihin (asia 57/65, Lütticke, tuomio 16.6.1966, Kok. 1966, s. 293, Kok. Ep. I, s. 243; asia 41/74, Van Duyn, tuomio 4.12.1974, Kok. 1974, s. 1337, Kok. Ep. II, s. 395 ja asia 103/88, Fratelli Costanzo, tuomio 22.6.1989, Kok. 1989, s. 1839, Kok. Ep. X, s. 95), ja toteaa sen perusteella, että silloin kun verosäännöksellä on välittömiä oikeusvaikutuksia, on veronsaajan tai verovelvollisen lisäksi myös sellaisten kolmansien voitava vedota siihen, joita tämän säännöksen soveltaminen koskee, yli sen kahdenvälisen suhteen, joka vallitsee verovelvollisen ja verohallinnon välillä.

19 Komissio väittää tältä osin, että yhteisön oikeudessa voimassa olevan oikeussuojan periaatteen mukaisesti nostettu kanne pitäisi tutkia, vaikka kansallisissa menettelysäännöksissä ei säädettäisi tällä tavoin vastaavanlaisen tilanteen varalta (asia C-97/91, Oleificio Borelli, tuomio 3.12.1992, Kok. 1992, s. I-6313, Kok. Ep. XIII, s. I-215, 13 kohta).

20 Tällä perusteella se katsoo, että esitettyyn kysymykseen pitäisi vastata, että yksityinen verovelvollinen, joka kilpailee julkisoikeudellisen yhteisön kanssa ja joka väittää, että tällaisen laitoksen jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle tai liian alhainen verottaminen on lainvastaista, voi vedota direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toiseen alakohtaan.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

21 Aluksi todettakoon, että ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Feuerbestattungsverein kilpailee kunnan kanssa, joka on elinkeinotoimintaa viranomaisen ominaisuudessa harjoittava julkisoikeudellinen yhteisö.

22 Feuerbestattungsverein on lähtenyt siitä olettamuksesta, että Lutherstadt Eislebenin kunta pystyy ilman arvonlisäverovelvollisuutta tarjoamaan palveluja Feuerbestattungsvereinin hintoja edullisemmilla hinnoilla, ja saattanut asian verohallinnon eli Finanzamtin käsiteltäväksi esittämällä tätä koskevan tietojensaantipyynnön. Pääasiassa on siis kyse siitä, että Finanzamt on kieltäytynyt antamasta yksityiselle henkilölle eli Feuerbestattungsvereinille tietoja, jotka kuuluvat tätä kuntaa koskevan verosalaisuuden piiriin.

23 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymys koskee näin ollen sitä, voiko yksityinen verovelvollinen, joka kilpailee julkisoikeudellisen yhteisön kanssa, vedota kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toiseen alakohtaan väittääkseen, että sen oikeuksia loukataan sillä, että tämä julkisoikeudellinen yhteisö jää verovelvollisuuden ulkopuolelle tai että siihen kohdistettu verotus on liian alhainen.

24 Tämän osalta on heti alkuun palautettava mieliin, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisella alakohdalla pyritään suojaamaan veron neutraalisuuden periaatetta, jonka vastaista on muun muassa se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4427, 41 kohta), ja tässä säännöksessä otetaan huomioon tilanne, jossa julkisoikeudellinen yhteisö harjoittaa julkisoikeudellisena oikeussubjektina eli sitä erityisesti koskevien oikeussääntöjen alaisena toimintaa tai suorittaa liiketoimia, joita niiden kanssa kilpaillen voivat myös suorittaa yksityiset henkilöt yksityisoikeudellisten oikeussääntöjen alaisina tai hallinnollisen toimiluvan perusteella (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat 231/87 ja 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomio 17.10.1989, Kok. 1989, s. 3233, Kok. Ep. X, s. 215, 22 kohta).

25 Tässä säännöksessä säädetään poikkeuksesta verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisestä julkisoikeudellisten yhteisöjen viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta siltä osin kuin tällainen verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen saattaisi johtaa huomattavaan kilpailun vääristymiseen (em. yhdistetyt asiat Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomion 22 kohta).

26 Tästä seuraa, että jos kyseisen toiminnan verottomuus johtaisi kilpailun vääristymiseen kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla, Lutherstadt Eislebenin krematorion pitäminen olisi verollista tämän saman

säännöksen perusteella (ks. vastaavasti asia C-276/98, komissio v. Portugali, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1699, 28 kohta).

27 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida se, vallitsevatko asiassa sellaiset taloudelliset olosuhteet, jotka voisivat olla omiaan perustelemaan poikkeuksen sääntöön, jonka mukaan julkisoikeudellinen yhteisö jätetään verovelvollisuuden ulkopuolelle.

28 Tämän jälkeen todettakoon, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikissa tapauksissa, joissa direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä ja joissa direktiivin täytäntöönpanotoimia ei ole toteutettu määräajassa, näihin säännöksiin voidaan vedota kaikkia sellaisia kansallisia oikeussääntöjä vastaan, jotka eivät ole direktiivin säännösten mukaisia, tai siltä osin kuin niissä määritellään oikeuksia, joihin yksityiset voivat vedota suhteessa kyseessä olevaan jäsenvaltioon (ks. mm. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 25 kohta ja yhdistetyt asiat C-465/00, C-138/01 ja C-139/01, Österreichischer Rundfunk ym., tuomio 20.5.2003, Kok. 2003, s. I-4989, 98 kohta).

29 Edellä esitetystä seuraa, että yksityiset oikeussubjektit voivat kansallisessa tuomioistuimessa perustellusti vedota kyseistä jäsenvaltiota vastaan sisältönsä puolesta ehdottomiin ja riittävän täsmällisiin direktiivin säännöksiin kaikissa niissä tapauksissa, joissa direktiivin täysimääräistä soveltamista ei ole tehokkaasti varmistettu, eli ei ainoastaan silloin, kun direktiiviä ei ole pantu täytäntöön tai kun se on pantu täytäntöön virheellisesti, vaan myös silloin, kun direktiivi on tosin pantu täytäntöön asianmukaisesti, mutta kyseisiä kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä ei sovelleta siten, että direktiivillä tavoiteltu tulos saavutettaisiin (asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, Kok. 2002, s. I-6325, 27 kohta).

30 Yhteisöjen tuomioistuin on aiemmin jo todennut, että koska ne yhteisöt ja toiminnat, joita verovelvollisuuden ulkopuolelle jättäminen koskee, on selvästi

määritelty kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa, vastaa tämä säännös välitöntä oikeusvaikutusta koskevia edellytyksiä (em. yhdistetyt asiat Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomion 31 ja 33 kohta).

31 Koska näin ollen tämän tuomion 28 ja 29 kohdassa mainitut edellytykset täyttyvät esillä olevassa asiassa, yksityinen, joka kilpailee julkisoikeudellisen yhteisön kanssa ja joka väittää, että tämän yhteisön jättäminen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle tai sen liian alhainen verottaminen sellaisen toiminnan osalta, jota se harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa, voi perustellusti vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toiseen alakohtaan pääasian kaltaisessa asiassa, jossa yksityinen ja valtion verohallinto ovat vastakkain.

32 Edellä esitetyn perusteella asiassa esitettyyn kysymykseen on vastattava, että yksityinen, joka kilpailee julkisoikeudellisen yhteisön kanssa ja joka viittaa tämän yhteisön jättämiseen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle tai sen liian alhaiseen verottamiseen sellaisen toiminnan osalta, jota se harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa, voi perustellusti vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toiseen alakohtaan pääasian kaltaisessa asiassa, jossa yksityinen ja valtion verohallinto ovat vastakkain.

Oikeudenkäyntikulut

33 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yksityinen, joka kilpailee julkisoikeudellisen yhteisön kanssa ja joka viittaa tämän yhteisön jättämiseen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle tai sen liian alhaiseen verottamiseen sellaisen toiminnan osalta, jota se harjoittaa viranomaisen ominaisuudessa, voi perustellusti vedota kansallisessa tuomioistuimessa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 5 kohdan toiseen alakohtaan pääasian kaltaisessa asiassa, jossa yksityinen ja valtion verohallinto ovat vastakkain.

Allekirjoitukset