

Kohtuasi C-430/04

Finanzamt Eisleben

versus

Feuerbestattungsverein Halle eV

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Kuues käibemaksudirektiiv – Võimalus tugineda artikli 4 lõike 5 teisele lõigule – Eraõigusliku maksukohustuslase tegevus, mille puhul ta konkureerib ametivõimuga – Avalik-õiguslik isik – Maksukohustuse kohaldamata jätmise tegevuse puhul, mida teostatakse ametivõimuna

Euroopa Kohtu otsus (teine koda), 8. juuni 2006

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Institutsioonide aktid – Direktiivid – Vahetu õigusmõju – Ulatus*

(EÜ artikli 249 kolmas lõik)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslased*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 4 lõike 5 teine lõik)

1. Üksikisikud võivad asjaomase liikmesriigi vastu siseriiklikku kohtusse pöördumisel tugineda direktiivi sätetele, mis näivad sisu poolest olevat tingimusteta ja piisavalt täpsed, kõikidel juhtudel, kui direktiivi täielik kohaldamine ei ole tõhusalt tagatud, st mitte ainult selle direktiivi ülevõtmata jätmise või nõuetekohaselt ülevõtmata jätmise korral, vaid ka siis, kui meetmeid, mis selle direktiivi nõuetekohaselt üle võtavad, ei kohaldata nii, et saavutatakse sellega ettenähtud eesmärk.

(vt punkt 29)

2. Eraõiguslik isik, kes konkureerib avalik-õigusliku organisatsiooniga ning kes väidab, et sellele organisatsioonile jäetakse maksukohustus kohaldamata või sellele kohaldub liiga madal maksukoormus tegevuse puhul, mida teostatakse ametivõimuna, võib siseriiklikus kohtus toimuv asjaomase eraõigusliku isiku ja siseriikliku maksuhalduri vahelises vaidluses tugineda nõukogu kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 4 lõike 5 teisele lõigule. Kuna need organisatsioonid ja tegevused, mille puhul jäetakse maksukohustus kohaldamata, on selgelt määratletud kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 5, siis vastab see sätte vahetu õigusmõju tingimustele.

(vt punktid 30, 32 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

8. juuni 2006(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Võimalus tugineda artikli 4 lõike 5 teisele lõigule – Eraõigusliku maksukohustuslase tegevus, mille puhul ta konkureerib ametivõimuga – Avalik-õiguslik isik – Maksukohustuse kohaldamata jätmise tegevuse puhul, mida teostatakse ametivõimuna

Kohtuasjas C-430/04,

mille esemeks on EÜ asutamislepingu artikli 234 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 8. juuli 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. oktoobril 2004, menetluses

Finanzamt Eisleben

versus

Feuerbestattungsverein Halle eV,

menetluses osales:

Lutherstadt Eisleben,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud J. Makarczyk (ettekandja), R. Schintgen, G. Arestis ja J. Klučka,

kohtujurist: A. Tizzano,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Feuerbestattungsverein Halle eV, esindaja: *Rechtsanwalt* C. Ramme,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Gross,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 4 lõike 5 teise lõigu tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Finanzamt Eisleben'i (edaspidi „Finanzamt”) ja Feuerbestattungsverein Halle eV (edaspidi „Feuerbestattungsverein”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetlusse kaasatud kohaliku omavalitsusüksuse Lutherstadt Eisleben'i kohta käiva maksualase teabe avaldamisest keeldumist.

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 esimese ja teise lõigu kohaselt:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad aga sellist tegevust või tehinguid teostavad, käsitatakse neid maksukohustuslasena seoses tegevuse ja tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.”

Siseriiklikud õigusnormid

4 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) § 1 lõike 1 punkt 1 näeb ette:

„1) Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

1. ettevõtja majandustegevuse raames sooritatud riigisisised tasulised tehingud. Maksustamine ei ole välistatud, kui tehing tehti õigus- või haldusakti alusel või kui seda loetakse tehtuks tulenevalt õigusnormist [...]”

5 Käibemaksuseaduse § 2 lõike 1 ja 3 kohaselt:

„1) ettevõtja on isik, kes tegutseb oma nimel kas majandus- või kutsetegevuse valdkonnas[...] [...]”

3) avalik-õiguslikel isikutel on õigus tegutseda majandus- ja kutsetegevuse valdkonnas ainult oma majandus- ning põllumajandus- või metsandusettevõtete kaudu.”

6 1977. aasta maksuseadustiku (Abgabenordnung 1977, edaspidi „AO”) § 30 näeb ette:

„1) Ametiisikud peavad hoidma maksusaladust.

2) Ametiisik rikub maksusaladuse hoidmise kohustust, kui ta ilma loata avaldab või kasutab ära [...]”

1. kellegi finantsseisundit

a) mis on talle teatavaks saanud haldusmenetluse, finantsauditi või maksualase kohtumenetluse raames [...]

või

2. kellegi tootmis- või ärisaladust, mis on talle teatavaks saanud punktis 1 nimetatud menetluste raames [...]

4) Lõikes 2 toodud asjaoludel kogutud teavet võib siiski avaldada

1. kui see aitab kaasa lõike 2 punkti 1 alapunkti a mõistes menetluse teostamisele [...]"

7 Maksualase kohtumenetluse seadustiku (Finanzgerichtsordnung) § 40 sätestab:

„1) Kaebuse raames võib taotleda haldusakti tühistamist (tühistamiskaebus) ning ettekirjutuse tegemist sellise haldusakti, mille väljaandmisest on keeldutud või mis on välja andmata jäetud, väljaandmiseks (kohustamiskaebus) või muu toimingu sooritamiseks.

2) Kui seadus ei näe teistmoodi ette, on kaebus vastuvõetav ainult siis, kui kaebuse esitaja väidab, et tema õigusi on rikutud haldusakti või haldusakti väljaandmisest keeldumise või välja andmata jätmisega, või muu toimingu sooritamise keeldumise või selle sooritamata jätmisega.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Feuerbestattungsverein on heategevusühing, mis haldab Halle linnas krematooriumi. See ühing esitas Finanzamt'ile taotluse, milles palus teavet samuti krematooriumi haldava kohaliku omavalitsusüksuse Lutherstadt Eisleben'i kohta tehtud viimase maksuotsuse viitenumbri ja selle otsuse tegemise kuupäeva kohta. Feuerbestattungsverein väitis selles taotluses, et kui Lutherstadt Eisleben'ile jäetaks maksukohustus kohaldamata, siis annaks see sellele kohalikule omavalitsusüksusele võimaluse pakkuda tuhastamisteenuseid Feuerbestattungsverein'i hindadega võrreldes soodsamalt.

9 Tuletades meelde, et tal on kohustus hoida maksusaladust, keeldus Finanzamt 25. juuni 1998. aasta otsusega taotletud teabe Feuerbestattungsverein'ile andmisest.

10 Kuna Feuerbestattungsverein'i vaie selle otsuse peale jäeti rahuldamata, esitas viimane kaebuse Finanzgericht'ile, kes tühistas nimetatud otsuse ning tegi Finanzamt'ile ettekirjutuse teha teabenõude kohta uus otsus. Finanzgericht viitas eelkõige AO § 30 lõike 4 punktile 1 ja lõike 2 punkti 1 alapunktile a, mille kohaselt võib haldusmenetluse raames kogutud teavet siiski avaldada, kui see aitab kaasa maksualase kohtumenetluse teostamisele. Kohus leidis samuti, et Feuerbestattungsverein'i võimalik kaebus Lutherstadt Eisleben'i suhtes võetud maksuotsuste peale oleks vastuvõetav, kuna see ühing võib väita, et tema õigusi on nimetatud kohaliku omavalitsusüksusele käibemaksukohustuse kohaldamata jätmise või sellele kohalduva liiga madala maksukoormusega rikutud.

11 Finanzamt esitas Finanzgericht'i otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhof'ile. Viimane leidis, et vastus küsimusele, kas Feuerbestattungsverein'il kui eraõiguslikul ettevõtjal on õigus tugineda Lutherstadt Eisleben'i suhtes maksukohustuse väidetavalt kohaldamata jätmise või sellele kohalikule omavalitsusüksusele kohalduva liiga madala maksukoormuse ebaseaduslikkusele, eeldab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu tõlgendamist.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on käesoleval juhul täidetud AO § 30 lõike 4 punktis 1 toodud tingimused, mis puudutavad põhimõtteliselt maksusaladusega hõlmatud teabe avaldamise võimalust.

13 Lisaks väidab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksualase kohtumenetluse seadustiku § 40 lõikes 1 nimetatud kaebus, mida Feuerbestattungsverein soovib konkurentsi osas esitada, on vastuvõetav ainult siis, kui sellise kaebuse esitaja tõendab, et tema õigusi on haldusakti või haldusakti väljaandmisest keeldumise või välja andmata jätmisega, või muu toimingu sooritamise keeldumise või selle sooritamata jätmisega rikutud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates oleks kolmanda isiku, keda maksuvõlg ei puuduta, õigusi rikutud ainult siis, kui maksukohustuse kohaldamata jätmine või liiga madal maksukoormus rikuks üldistes huvides võetud õigusnormi, mis näeks lisaks ette kolmandate isikute, keda maksuvõlg ei puuduta, huvide kaitse.

14 Euroopa Kohtu praktikas on juba leitud, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 5 saab avalik-õiguslike organisatsioonide õiguste kaitsmiseks tugineda ning selle valguses leidis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ei saa välistada, et see õigusnorm on samuti mõeldud eraõiguslike konkurentide kaitsmiseks selles osas, milles avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. Siiski möönab eelotsusetaotluse esitanud kohus ka seda, et nimetatud kohtupraktikat on võimalik tõlgendada teisiti, st et artikli 4 lõike 5 eesmärgiks on käibemaksustamise objektiivne neutraalsus, ilma et eraõiguslikel konkurentidel tekiks sellest õigusi.

15 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas eraõiguslik maksukohustuslane, kes konkureerib avalik-õigusliku organisatsiooniga ning kes väidab, et viimasele maksukohustuse kohaldamata jätmine või sellele kohalduv liiga madal maksukoormus on ebaseaduslik, võib tugineda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 4 lõike 5 teisele lõigule?”

Eelotsuse küsimus

Euroopa Kohtule esitatud märkused

16 Feuerbestattungsverein leiab, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele peab vastama jaatavalt.

17 Euroopa Ühenduste Komisjon väidab, et avalik-õiguslikule organisatsioonile maksukohustuse kohaldamata jätmine eeldab, et on täidetud kaks kumulatiivset tingimust, st tegevuse teostaja peab olema avalik-õigusliku organisatsioon ning viimane teostab seda tegevust ametivõimuna (14. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas: C-446/98 Fazenda Pública, EKL 2000, lk I-11435, punkt 15). Esitatud küsimusele vastates nõustub komisjon eelotsusetaotluse esitanud kohtu kaudse oletusega, mille kohaselt käesolevas kohtuasjas tegutseb Lutherstadt Eisleben krematooriumi hallates ametivõimuna ning et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teine lõige on kohaldatav.

18 Komisjon viitab kohtupraktikale, mis puudutab ühenduse direktiividele toetumisele kohalduvaid põhimõtteid (16. juuni 1966. aasta otsus kohtuasjas 57/65: Lütticke, EKL 1966, lk 293; 4. detsembri 1974. aasta otsus kohtuasjas 41/74: Van Duyn, EKL 1974, lk 1337, ja 22. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 103/88: Fratelli Costanzo, EKL 1989, lk 1839) ning leiab, et kui maksusätetel on vahetu õigusmõju, siis peavad sellele saama toetuda mitte ainult maksusaaja või maksumaksja, vaid ka kolmandad isikud, keda selle sätte kohaldamine puudutab, väljaspool

maksumaksja ning maksuhalduri vahelist kahepoolset suhet.

19 Selles osas väidab komisjon, et ühenduse õiguses kehtiva tõhusa õiguskaitse põhimõttega kooskõlas esitatud kaebus peab olema vastuvõetav, isegi kui siseriiklikud menetlusnormid seda vastaval juhul ette ei näe (3. detsembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-97/91: Oleificio Borelli, EKL 1992, lk. I-6313, punkt 13).

20 Selle alusel teeb komisjon ettepaneku vastata esitatud küsimusele nii, et eraõiguslik maksukohustuslane, kes konkureerib avalik-õigusliku organisatsiooniga ning kes väidab, et viimasele maksukohustuse kohaldamata jätmine või sellele kohalduv liiga madal maksukoormus on ebaseaduslik, võib tugineda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teisele lõigule.

Euroopa Kohtu vastus

21 Esialgu tuleb sedastada, et eelotsusetaotlusest tuleneb, et Feuerbestattungsverein konkureerib kohaliku omavalitsusüksusega, mis on ametivõimuna majandustegevusega tegelev avalik-õiguslik organisatsioon.

22 Feuerbestattungsverein lähtus eeldusest, et kohalik omavalitsusüksus Lutherstadt Eisleben, millele käibemaksukohustust ei kohaldata, võib teenuseid pakkuda Feuerbestattungsverein'i hindadega võrreldes soodsamalt ning esitas maksuhaldurile ehk Finanzamt'ile sellekohase teabenõude. Põhikohtuasi puudutab Finanzamt'i keeldumist avaldada eraõiguslikule isikule, ehk siinkohal Feuerbestattungsverein'ile, nimetatud kohalikkude omavalitsusüksust puudutavat maksusaladusega hõlmatud teavet.

23 Seega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, kas eraõiguslik maksukohustuslane, kes konkureerib avalik-õigusliku organisatsiooniga, võib tugineda direktiivi kuuenda artikli 4 lõike 5 teisele lõigule väitmaks, et sellele avalik-õiguslikule organisatsioonile eeldatavalt maksukohustuse kohaldamata jätmine või sellele kohalduv liiga madal maksukoormus rikub tema õigusi.

24 Selles osas tuleb esiteks meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu eesmärgiks on kaitsta neutraalse maksustamise põhimõtet, millega on eelkõige vastuolus omavahel konkureerivate samalaadsete teenuste osutamiste erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast (26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk. I-4427, punkt 41) ja et see säte peab silmas olukorda, mille puhul avalik-õiguslikud organisatsioonid teostavad avaliku õiguse subjektidena ehk neile omases õiguslikus raamistikus tegevust või tehinguid, mida nendega konkureerides võivad eraõiguse sätete või halduskontsessiooni alusel samuti teostada eraõiguslikud isikud (vt selle kohta 17. oktoobri 1989. aasta otsus liidetud kohtuasjades 231/87 ja 129/88: Comune di Carpaneto Piacentino jt, EKL 1989, lk. 3233, punkt 22).

25 Nimetatud säte teeb erandi avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamata jätmisest tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena osas, milles selline maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist (eespool viidatud kohtuotsus Comune di Carpaneto Piacentino jt, punkt 22).

26 Seega kui asjaomase majandustegevuse puhul tooks käibemaksukohustuse kohaldamata jätmine kaasa konkurentsi moonutamist kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu mõttes, siis on Lutherstadt Eisleben'i poolt krematooriumi haldamine sama sätte kohaselt maksustatav (vt selle kohta 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-276/98: komisjon vs. Portugal, EKL 2001, lk. I-1699, punkt 28).

27 Siseriikliku kohtu ülesandeks on hinnata, kas käesolevas asjas on tegemist majanduslike asjaoludega, mis õigustavad erandi tegemist avalik-õiguslikele organisatsioonidele maksukohustuse kohaldamise jätmisest.

28 Teiseks, vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale saab seoses ühenduse õigusega vastuolus oleva liikmesriigi sättega või siis, kui direktiivi sätte sisaldab õigust, mille rikkumise puhul on üksikisikutel võimalik liikmesriigi vastu kohtusse pöörduda, tugineda direktiivi sätetele, mille sisu on tingimusteta ja piisavalt täpne, kui liikmesriik on jätnud ettenähtud tähtaja möödudes meetmed võtmata (vt eelkõige 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81: Becker, EKL 1982, lk 53, punkt 25, ja 20. mai 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-465/00, C-138/01 ja C-139/01: Österreichischer Rundfunk jt, EKL 2003, lk I-4989, punkt 98).

29 Seega võivad üksikisikud asjaomase liikmesriigi vastu siseriiklikku kohtusse pöördumisel tugineda direktiivi sätetele, mis näivad sisu poolest olevat tingimusteta ja piisavalt täpsed, kõikidel juhtudel, kui direktiivi täielik kohaldamine ei ole tõhusalt tagatud, st mitte ainult selle direktiivi ülevõtmata jätmise või nõuetekohaselt ülevõtmata jätmise korral, vaid ka siis, kui meetmeid, mis selle direktiivi nõuetekohaselt üle võtavad, ei kohaldata nii, et saavutatakse sellega ettenähtud eesmärk (11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer, EKL 2002, lk I-6325, punkt 27).

30 Euroopa Kohus on juba leidnud, et kuna need organisatsioonid ja tegevused, mille puhul jäetakse maksukohustus kohaldamata, on selgelt määratletud kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 5, siis vastab see sätte vahetu õigusmõju tingimustele (eespool viidatud kohtuotsus Comune di Carpaneto Piacentino jt, punktid 31 ja 33).

31 Seetõttu, kuna käesoleva kohtuotsuse punktides 28 ja 29 toodud tingimused on täidetud, siis eraõiguslik isik, kes konkureerib avalik-õigusliku organisatsiooniga ning kes väidab, et sellele organisatsioonile jäetakse maksukohustus kohaldamata või sellele kohaldub liiga madal maksukoormus tegevuse puhul, mida teostatakse ametivõimuna, võib siseriiklikus kohtus tugineda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teisele lõigule sellises isiku ja siseriikliku maksuhalduri vahelises vaidluses nagu põhikohtuasjas.

32 Eeltoodu valguses tuleb esitatud küsimusele vastata, et eraõiguslik isik, kes konkureerib avalik-õigusliku organisatsiooniga ning kes väidab, et sellele organisatsioonile jäetakse maksukohustus kohaldamata või sellele kohaldub liiga madal maksukoormus tegevuse puhul, mida teostatakse ametivõimuna, võib siseriiklikus kohtus tugineda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teisele lõigule sellises isiku ja siseriikliku maksuhalduri vahelises vaidluses nagu põhikohtuasjas.

Kohtukulud

33 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Eraõiguslik isik, kes konkureerib avalik-õigusliku organisatsiooniga ning kes väidab, et sellele organisatsioonile jäetakse maksukohustus kohaldamata või sellele kohaldub liiga madal maksukoormus tegevuse puhul, mida teostatakse ametivõimuna, võib siseriiklikus kohtus tugineda nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõike 5 teisele lõigule sellises isiku ja siseriikliku maksuhalduri vahelises vaidluses nagu põhikohtuasjas.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.