

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

30 päivänä maaliskuuta 2006 \*

Asiassa C-451/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte d'appello di Milano (Italia) on esittänyt 15.10.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 27.10.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl**

vastaan

**Giuseppe Calafiori,**

**Pubblico Ministeron** osallistuessa asian käsittelyyn,

\* Oikeudenkäyntikieli: italia.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Malenovský, S. von Bahr (esittelevä tuomari), A. Borg Barthet ja U. Löhmus,

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,  
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.5.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl, edustajinaan avvocato F. Capelli ja avvocato M. Valcada,
- Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato D. Del Gaizo,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja V. Di Bucci,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.6.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### **tuomion**

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee kilpailua koskevilta osin EY 4, EY 10, EY 82, EY 86 ja EY 98 artiklan, sijoittautumisoikeutta ja palvelujen tarjoamisen vapautta koskevilta osin EY 43, EY 48 ja EY 49 artiklan sekä valtiontukien osalta EY 87 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastapuolina ovat Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl -niminen yhtiö (jäljempänä ADC Servizi) ja notaari G. Calafiori ja jossa on kyse siitä, että notaari ei ole suostunut kirjaamaan Milanon yritysrekisteriin mainitun yhtiön yhtiökokouksen tekemää päätöstä yhtiön yhtiöjärjestyksen muuttamisesta.

### **Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt**

- 3 Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt, sellaisina kuin ne ennakkoratkaisupyyntöä ilmenevät, voidaan tiivistää seuraavalla tavalla.
- 4 Määrättyjen vero-oikeudellisten neuvonta- ja avustuspalvelujen tarjoaminen varataan 9.7.1997 annetulla asetuksella (decreto legislativo) nro 241, sellaisena kuin se on täydennettynä 28.12.1998 annetulla asetuksella (decreto legislativo) nro 490 (jäljempänä asetus nro 241/97), yksinomaan veroneuvontakeskuksille (Centro di Assistenza Fiscale, jäljempänä CAF); tällaisia palveluja ovat muun muassa palkansaajien ja heihin rinnastettavien henkilöiden vuotuisiin veroilmoituksiin liittyvät palvelut.

- 5 Asetuksen nro 241/97 34 §:n 4 momentissa annetaan CAF:ille yksinomainen toimivalta yksinkertaistetun vero-ilmoituksen (730-lomake) laatimiseen, mihin kuuluu se, että verovelvolliselle annetaan jäljennös täytetystä veroilmoituksesta sekä taulukosta, josta veron määräytyminen ilmenee, se, että veron perimisestä vastaaville työnantajille ilmoitetaan veroilmoituksen lopputulos, jotta ne voivat tarkistaa veron tulon lähteellä, ja se, että veroilmoitukset lähetetään verohallinnolle.
- 6 Asetuksen nro 241/97 35 §:n 2 momentin b kohdassa annetaan CAF:ille lisäksi toimivalta tarkistaa, että ilmoituksessa ilmoitetut tiedot vastaavat sen liitteissä olevia tietoja.
- 7 CAF:t on perustettava pääomayhtiömuodossa ja niiden on saatava toiminnalleen valtiovarainministeriön lupa. Niitä voivat perustaa vain asetuksen nro 241/97 32 ja 33 §:ssä mainitut oikeussubjektit. Näitä ovat muun muassa työnantajajärjestöt ja työntekijäjärjestöt sekä niiden valtuuttamat alueelliset järjestöt, joissa on vähintään 50 000 jäsentä, sellaiset veron perimisestä vastaavat työnantajat, joilla on vähintään 50 000 työntekijää, sekä vielä sellaiset työntekijäjärjestöt, jotka ovat perustaneet työntekijöiden etuja edistäviä kannatusyhdistyksiä (istituti di patronato) ja joilla on vähintään 50 000 jäsentä. Tiettyjen asetuksessa nro 241/97 mainittujen oikeussubjektien on mahdollista perustaa CAF:iä vain siinä tapauksessa, että ne ovat sijoittautuneet Italiaan.
- 8 Lisäksi asetuksen nro 241/97 33 §:n 2 momentissa säädetään, että CAF:ien on nimettävä yksi tai useampi vero-oikeudellisen avun vastuuhenkilö, joiden on oltava sellaisia henkilöitä, jotka on merkitty taloustieteellisen korkeakoulututkinnon suorittaneiden henkilöiden rekisteriin tai kirjanpitäjänä toimivien ammatinharjoittajien rekisteriin.

- 9 Kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetään, että CAF:ille varatuista palveluista maksetaan niille valtion varoista korvausta, jonka määräksi on määrätty alun perin 25 000 Italian liiraa (ITL) jokaisesta täytetystä ja edelleen välitetystä ilmoituksesta ja jota määrää on myöhemmin korotettu noin 14 euroon.

## **Pääasia**

- 10 ADC Servizin, joka on sijoittautunut Milanoon, toimialana oli laskentatoimeen ja hallintoon liittyvä avustaminen ja neuvonta.
- 11 Edellä mainitun yhtiön ylimääräinen yhtiökokous päätti 25.2.2003 hyväksyä uuden yhtiöjärjestyksen, jossa otettaisiin huomioon se, että yhtiö tarjosi myös yrityksille, työntekijöille ja näihin rinnastettaville henkilöille sekä eläkeläisille suunnattuja vero-oikeudellisia avustuspalveluja.
- 12 Pöytäkirjaa pitänyt notaari G. Calafiori kieltäytyi kirjaamasta tätä päätöstä Milanon yritysrekisteriin sillä perusteella, että yhtiöjärjestyksen muutos, jossa tälle yhtiölle annettiin mahdollisuus tarjota mainittuja vero-oikeudellisia avustuspalveluja, oli hänen mukaansa asetuksen nro 241/97 34 §:n vastainen.
- 13 ADC Servizi vaati Tribunale di Milanoa määräämään, että mainittu päätös on kirjattava Milanon yritysrekisteriin. Mainittu tuomioistuim hylkäsi kanteen 15.5.2003 antamallaan määräyksellä.

- 14 ADC Servizi valitti tästä määräyksestä Corte d'appello di Milanoon sillä perusteella, että asetuksen nro 241/97 säännökset olivat EY:n perustamissopimuksen vastaisia, koska niissä varattiin CAF:ille yksinoikeus määrättyihin vero-oikeudellisiin neuvonta- ja avustuspalveluihin.
- 15 Corte d'appello di Milano katsoo, että sen käsiteltävänä olevan riidan ratkaisuun liittyy yhteisön oikeuden tulkintaa koskevia kysymyksiä.
- 16 Se toteaa ensinnäkin, että palkansaajat, eläkeläiset ja heihin rinnastettavat henkilöt ohjataan kääntymään CAF:ien puoleen myös sellaisissa kysymyksissä, joita ei kyseessä olevassa lainsäädännössä ole varattu niiden hoidettavaksi, millä on kilpailua vääristävä vaikutus näillä markkinoilla. Näin ollen näin luotu järjestelmä on sen mukaan EY 10, EY 81, EY 82 ja EY 86 artiklan vastainen.
- 17 Corte d'appello di Milano toteaa tämän jälkeen, että veroilmoituksen laatimisen ja esittämisen varaaminen vain tietyille oikeussubjekteille, jotka täyttävät tarkat edellytykset, estää sekä kansallista talouden toimijaa että myös johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta toimijaa tarjoamasta palvelujaan ja voi olla EY 43, EY 48 ja EY 49 artiklassa kielletty rajoitus.
- 18 Lopuksi edellä mainitun kansallisen tuomioistuimen mukaan tämän tuomion 9 kohdassa mainittu korvaus, jota valtion varoista voidaan maksaa ainoastaan CAF:ille, vaikuttaa kuuluvan EY 87 ja EY 88 artiklassa asetetun kiellon piiriin.

## Ennakkoratkaisukysymykset

19 Näillä perusteilla Corte d'appello di Milano päätti keskeyttää asian käsittelyn ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko EY 4, EY 10, EY 82, EY 86 ja EY 98 artiklaa tulkittava siten, että niiden vastaista on [asetuksen nro 241/97] ja tuloverolain kodifikaation (22.12.1986 annettu DPR [Decreto del Presidente della Repubblica, tasavallan presidentin asetus] nro 917) ja 30.12.1991 annetun lain nro 413 kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jolla määrättyt vero-oikeudelliset neuvontapalvelut varataan yksinomaisesti yhdelle oikeussubjektien ryhmälle – – CAF:ille – – ja kielletään alan muita talouden toimijoita, vaikka niillä onkin pätevyys harjoittaa vero-oikeudellista ja kirjanpidollista neuvontatoimintaa (korkeakoulututkinnon suorittaneet kirjanpitäjät, tilintarkastajat, asianajajat ja työvoima-asiantuntijat), tarjoamasta samanlaisin edellytyksin ja tavoin CAF:ille varattuja palveluja?
- 2) Onko EY 43, EY 48 ja EY 49 artiklaa tulkittava siten, että niiden vastaista on [asetuksen nro 241/97] ja tuloverolain kodifikaation (22.12.1986 annettu DPR nro 917 – –) ja 30.12.1991 annetun lain nro 413 kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jolla määrättyt vero-oikeudelliset neuvontapalvelut varataan yksinomaisesti yhdelle oikeussubjektien ryhmälle, CAF:ille, ja kielletään alan muita taloudellisia toimijoita, vaikka niillä onkin pätevyys harjoittaa vero-oikeudellista ja kirjanpidollista neuvontatoimintaa (korkeakoulututkinnon suorittaneet kirjanpitäjät, tilintarkastajat, asianajajat ja työvoima-asiantuntijat), tarjoamasta samanlaisin edellytyksin ja tavoin CAF:ille varattuja palveluja?

- 3) Onko EY 87 artiklaa tulkittava siten, että [asetuksessa nro 241/97] ja erityisesti sen 38 §:ssä, jonka mukaan CAF:t saavat valtion varoista korvauksen mainitun asetuksen 34 §:n 4 momentissa ja 37 §:n 2 momentissa tarkoitetuista palveluista, säädetyn kaltaista toimenpidettä on pidettävä valtioneuvon tukena?”

### Ensimmäinen kysymys

- 20 Aluksi on todettava, että EY 4 ja EY 98 artiklassa määritellään yhteisön järjestelmään kuuluvan talouspolitiikan peruseriaatteet ja luodaan se asiayhteys, johon EY 82 ja EY 86 artiklassa esitetyt kilpailua koskevat säännöt kuuluvat. Näin ollen se, että kansallinen tuomioistuin on viitannut EY 4 ja EY 98 artiklaan, ei edellytä EY 82 ja EY 86 artiklan tulkintaa koskevasta vastauksesta erillistä vastausta.
- 21 Näin ollen on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään, ovatko EY 82 ja EY 86 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jollainen on kyseessä pääasiassa ja jossa varataan CAF:ille yksinoikeus tarjota määrättyjä vero-oikeudellisia neuvonta- ja avustuspalveluja.
- 22 Tältä osin on todettava, että EY 82 artiklan mukaan yhden tai useamman yrityksen määräävän aseman väärinkäyttö yhteismarkkinoilla tai niiden merkittävällä osalla on kiellettyä.
- 23 On täsmennettävä myös, ettei pelkästään määräävän markkina-aseman luominen myöntämällä erityis- tai yksinoikeuksia EY 86 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla ole sellaisenaan EY 82 artiklan kanssa ristiriidassa. Jäsenvaltio rikkoo näihin



kahteen määräykseen sisältyviä kieltoja vain siinä tapauksessa, että yritys syyllistyy määrävän markkina-aseman väärinkäyttöön pelkästään käyttämällä sille myönnettyjä erityis- tai yksinoikeuksia tai että nämä oikeudet ovat omiaan johtamaan tilanteeseen, jossa yritys käyttää asemaansa tällä tavoin väärin (ks. asia C-475/99, *Ambulanz Glöckner*, tuomio 25.10.2001, Kok. 2001, s. I-8089, 39 kohta).

- 24 Näin ollen on selvitettävä sen lisäksi, onko kansallisessa lainsäädännössä myönnetty CAF:ille EY 86 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja erityis- tai yksinoikeuksia, myös, onko tällaisesta lainsäädännöstä voinut seurata määrävän markkina-aseman väärinkäyttö.
- 25 On kuitenkin todettava, että riippumatta siitä, onko CAF:ille myönnetty kansallisessa lainsäädännössä tällaisia erityis- tai yksinoikeuksia, yhteisöjen tuomioistuinten ei ennakkoratkaisupyynnössä eikä kirjallisissa huomautuksissa ole esitetty sellaisia tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, joiden perusteella se voisi arvioida, täyttyvätkö edellytykset sille, että EY 82 artiklassa tarkoitettu määrävä markkina-asema on olemassa tai että sitä on käytetty väärin.
- 26 Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin ei voi antaa hyödyllistä vastausta ensimmäiseen kysymykseen.

## **Toinen kysymys**

- 27 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, ovatko EY 43 ja EY 49 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jollaisesta pääasiassa on kyse ja jossa CAF:ille varataan yksinoikeus tarjota määrättyjä vero-oikeudellisia neuvonta- ja avustuspalveluja.

- 28 Aluksi on todettava, että Italian hallitus väittää, että tämä kysymys on jätettävä tutkimatta, koska kaikki pääasiassa kyseessä olevien palvelujen osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion rajojen sisäpuolelle.
- 29 Tältä osin on todettava, että vastaus voi kuitenkin olla ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle hyödyllinen erityisesti tilanteessa, jossa Italian kansalaisella on nyt kyseessä olevan kaltaisessa menettelyssä kansallisen oikeuden nojalla oltava samat oikeudet kuin jonkin toisen jäsenvaltion kansalaisella yhteisön oikeuden perusteella samanlaisessa tilanteessa (ks. asia C-250/03, Mauri, määräys 17.2.2005, Kok. 2005, s. I-1267, 21 kohta).
- 30 Näin ollen on arvioitava sitä, ovatko perustamissopimuksen määräykset, joista tulkintaa on pyydetty, esteenä sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, jollainen pääasiassa on kyseessä, jos sitä sovellettaisiin muissa jäsenvaltioissa asuviin henkilöihin.
- 31 Aluksi on todettava, että EY 43 ja EY 49 artiklassa veloitetaan poistamaan sijoittautumisvapauden ja palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitukset ja että tällaisina rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään näiden vapauksien käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. erityisesti asia C-439/99, komissio v. Italia, tuomio 15.1.2002, Kok. 2002, s. I-305, 22 kohta).
- 32 Tältä osin ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että asetuksella nro 241/97 annetaan CAF:ille yksinomainen toimivalta tarjota verovelvollisille määrättyjä vero-oikeudellisia neuvonta- ja avustuspalveluja ja erityisesti yksinkertaistetun veroilmoituksen laatimiseen liittyviä vero-oikeudellisia avustuspalveluja palkansaajille ja heihin rinnastettaville henkilöille.

- 33 Siltä osin kuin on kyse palvelujen tarjoamisen vapaudesta, mainitunlainen kansallinen lainsäädäntö estää täysin muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden talouden toimijoiden pääsyn kyseessä olevien palvelujen markkinoille, koska se varaa nämä palvelut CAF:ille.
- 34 Sijoittautumisvapaudesta on todettava, että koska mainitunlaisella lainsäädännöllä rajataan mahdollisuus CAF:ien perustamiseen tietyille oikeussubjekteille, jotka täyttävät tiukat edellytykset ja joista joillakin, kuten toimitetuista tiedoista ilmenee, on oltava kotipaikka Italiassa, se on omiaan vaikeuttamaan sitä, että muista jäsenvaltioista peräisin olevat talouden toimijat käyttävät oikeuttaan sijoittautua Italiaan tarjotakseen kyseessä olevia palveluja, tai jopa kokonaan estämään sen, että ne käyttävät tätä oikeuttaan.
- 35 Näin ollen se, että CAF:ille on annettu yksinomainen toimivalta tarjota määrättyjä vero-oikeudellisia neuvonta- ja avustuspalveluja, on EY 43 ja EY 49 artiklassa lähtökohtaisesti kielletty sijoittautumisvapauden ja palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus.
- 36 Sellaiset kansallisen lainsäädännön säännökset, joilla rajataan mahdollisuus perustaa CAF:iä tietyille oikeussubjekteille, jotka ovat jo sijoittautuneet Italiaan, ovat syrjiviä. Tällaiset säännökset voidaan perustella ainoastaan EY 46 ja EY 55 artiklassa määrättyillä yleiseen järjestykseen tai turvallisuuteen taikka kansanterveyteen liittyvillä syillä, joihin ei käsiteltävänä olevassa asiassa ole vedottu (asia C-263/99, komissio v. Italia, tuomio 29.5.2001, Kok. 2001, s. I-4195, 15 kohta).
- 37 Sitä vastoin kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön säännökset, joita sovelletaan kaikkiin henkilöihin tai yrityksiin, jotka harjoittavat toimintaa vastaanottavan jäsenvaltion alueella, voivat olla perusteltuja, kun ne ovat perusteltuja yleiseen etuun liittyvistä pakottavista syistä, kunhan ne ovat omiaan takaamaan niillä tavoiteltavan päämäärän toteutumisen ja kunhan niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (ks. asia C-79/01, Payroll ym., tuomio 17.10.2002, Kok. 2002, s. I-8923, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 38 Tältä osin on todettava, että kyseessä olevien palvelujen kohderyhmän suojeluun liittyvä yleinen etu verrattuna siihen vahinkoon, joka kohderyhmään kuuluville henkilöille voisi aiheutua siitä, että palveluja antaisivat sellaiset henkilöt, joilla ei ole tarvittavia ammatillisia tai eettisiä valmiuksia, voi oikeuttaa sijoittautumisvapauden ja palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisen (ks. vastaavasti asia C-76/90, Säger, tuomio 25.7.1991, Kok. 1991, s. I-4221, 15–17 kohta).
- 39 Kuten julkisasiamies on kuitenkin ratkaisuehdotuksensa 49 kohdassa korostanut, jotkin CAF:ille varatuista palveluista ovat luonteeltaan keskeisiltä osin yksinkertaisia eivätkä ne edellytä erityisiä ammatillisia valmiuksia: näitä ovat veroilmoituksen ja taulukon, josta veron määräytyminen ilmenee, jäljennöksen antaminen asianosaisille, veroilmoitusten toimittaminen verohallinnolle sekä veroilmoituksen lopputuloksesta ilmoittaminen työnantajille, jotka vastaavat veron perimisestä.
- 40 On selvää, että näiden palvelujen luonteella ei voida perustella sitä, että niitä saavat tarjota vain erityiset ammatilliset valmiudet omaavat henkilöt.
- 41 Vaikka jotkin CAF:ille varatut tehtävät eli muun muassa veroilmoituksessa ja sen liitteissä ilmoitettujen tietojen vastaavuuden tarkistaminen sitä vastoin ovat monimutkaisempia, ne yhteisöt, joilla on lupa perustaa CAF:iä, eivät kuitenkaan vaikuta tarjoavan takeita erityisestä ammattipätevyydestä näiden tehtävien suorittamisessa.
- 42 Kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, CAF:t nimeävät asetuksen nro 241/97 33 §:n 2 momentin mukaan näiden tehtävien suorittamisesta vastaavat henkilöt sellaisten henkilöiden joukosta, jotka on merkitty taloustieteellisen korkeakoulututkinnon suorittaneiden henkilöiden rekisteriin tai kirjanpitäjänä toimivien ammatinharjoittajien rekisteriin, eli sellaisten alan ammattilaisten joukosta, jotka eivät omista nimissään voi tarjota CAF:ille varattuja palveluja.

- 43 Kun nämä seikat otetaan huomioon, ei vaikuta siltä, että asetuksen nro 241/97 säännökset, joilla CAF:ille annetaan yksinoikeus määrättyjen vero-oikeudellisten neuvonta- ja avustuspalvelujen tarjoamiseen, soveltuisivat tämän tuomion 38 kohdassa mainitun yleisen edun turvaamiseen.
- 44 Italian hallitus on istunnossa esittänyt, että EY 45 artiklan ensimmäisen alakohdan ja EY 55 artiklan, joiden mukaan sijoittautumisvapautta ja palvelujen tarjoamisen vapautta ei sovelleta toimintaan, joka liittyy julkisen vallan käyttöön, sanamuodon nojalla kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on joka tapauksessa oikeutettua.
- 45 Tältä osin on todettava, että koska EY 45 ja EY 55 artikla ovat poikkeuksia sijoittautumisvapauden pääsäännöstä, niitä on tulkittava siten, että niiden ulottuvuus rajoittuu siihen, mikä on ehdottoman välttämätöntä niiden etujen turvaamiseksi, joita jäsenvaltiot voivat kyseisten määräysten nojalla suojella (asia 147/86, komissio v. Kreikka, tuomio 15.3.1988, Kok. 1988, s. 1637, Kok. Ep. IX, s. 445, 7 kohta ja asia C-114/97, komissio v. Espanja, tuomio 29.10.1998, Kok. 1998, s. I-6717, 34 kohta).
- 46 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan näissä artikloissa määrätty poikkeus on siten rajoitettava koskemaan vain sellaisia toimintoja, jotka sellaisenaan liittyvät välittömästi ja nimenomaisesti julkisen vallan käyttöön (asia 2/74, Reyners, tuomio 21.6.1974, Kok. 1974, s. 631, Kok. Ep. II, s. 311, 45 kohta; asia C-42/92, Thijssen, tuomio 13.7.1993, Kok. 1993, s. I-4047, 8 kohta; em. asia komissio v. Espanja, tuomio 29.10.1998, 35 kohta ja asia C-283/99, komissio v. Italia, tuomio 31.5.2001, Kok. 2001, s. I-4363, 20 kohta).
- 47 On todettava, että veroilmoituksessa olevien tietojen ja vero-ilmoituksen liitteissä olevien tietojen vastaavuuden tarkistaminen, vaikka verohallinto sen tosiasiaa joskus harvoin kyseenalaistaakin, ei välittömästi ja nimenomaisesti liity julkisen vallan käyttöön, vaan se on toimenpide, jonka tarkoituksena on valmistella tai helpottaa verohallinnolle kuuluvien tehtävien hoitamista.

- 48 Sama koskee myös muita asetuksen nro 241/97 34 ja 35 §:ssä mainittuja tehtäviä, jotka ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnösään maininnut, eli veroilmoituksen ja taulukon, josta veron määräytyminen ilmenee, jäljennöksen antamista verovelvolliselle sekä veroilmoituksen lopputuloksesta ilmoittamista veron perimisestä vastaaville työnantajille ja ilmoitusten toimittamista verohallinnolle.
- 49 Näin ollen on todettava, että sellaiset CAF:ille varatut toiminnot, joita ennakkoratkaisupyynnö koskee, eivät kuulu EY 45 ja EY 55 artiklassa määrätyn poikkeuksen soveltamisalaan.
- 50 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, toiseen kysymykseen on vastattava, että EY 43 ja EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jollainen on kyseessä pääasiassa ja jossa CAF:ille varataan yksinoikeus määrättyjen vero-oikeudellisten neuvonta- ja avustuspalvelujen tarjoamiseen.

### **Kolmas kysymys**

- 51 Aluksi on todettava, että kolmannessa kysymyksessään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa asetuksen nro 241/97 38 §:n säännöksiin, jotka koskevat CAF:ille maksettavaa palkkiota, saman asetuksen 34 §:n 4 momentin säännöksiin, jotka koskevat CAF:ien tarjoamia vero-oikeudellisia avustuspalveluja, ja mainitun asetuksen 37 §:n 2 momentin säännöksiin, jotka koskevat muiden yhteisöjen tarjoamia vero-oikeudellisia avustuspalveluja.

- 52 Mainitun tuomioistuimen päätöksen perustelut koskevat kuitenkin ainoastaan CAF:ille maksettavaa palkkiota.
- 53 Näin ollen kolmannen kysymyksen tarkastelu on rajattava CAF:ille asetuksen nro 241/97 34 §:n 4 momentin ja 38 §:n 1 momentin nojalla maksettavaan palkkioon.
- 54 Näin ollen on todettava, että kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko senkaltainen palkkio, jonka CAF:t asetuksen nro 241/97 34 §:n 4 momentin ja 38 §:n 1 momentin mukaan veroilmoituksen laatimisesta ja eteenpäin toimittamisesta saavat, EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontuki.
- 55 Aluksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokitteleminen tueksi edellyttää, että kaikki kyseisessä määräyksessä tarkoitetut edellytykset täyttyvät (ks. asia C-142/87, Belgia v. komissio, ns. Tubemeuse-tapaus, tuomio 21.3.1990, Kok. 1990, s. I-959, Kok. Ep. X, s. I-387, 25 kohta; yhdistetyt asiat C-278/92–C-280/92, Espanja v. komissio, tuomio 14.9.1994, Kok. 1994, s. I-4103, 20 kohta; asia C-482/99, Ranska v. komissio, tuomio 16.5.2002, Kok. 2002, s. I-4397, 68 kohta ja asia C-280/00, Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomio 24.7.2003, Kok. 2003, s. I-7747, 74 kohta).
- 56 Ensinnäkin kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide. Kyseisen toimenpiteen on toiseksi oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua.

- 57 Ensimmäinen edellytys täyttyy, koska asetuksen nro 241/97 38 §:n 1 momentissa säädetty palkkio maksetaan valtion varoista.
- 58 Toisesta edellytyksestä on todettava, että asetuksen nro 241/97 38 §:n 1 momentin nojalla CAF:ille voidaan maksaa suuria rahamääriä ja että muista jäsenvaltioista peräisin olevilla talouden toimijoilla voisi olla lupa perustaa CAF:iä, joille näitä rahamääriä voitaisiin maksaa. Näin ollen kyseessä oleva toimenpide voi vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.
- 59 Kolmannesta ja neljännessä edellytyksestä on todettava, että tukina pidetään sellaisia toimenpiteitä, jotka muodossa tai toisessa ovat omiaan suosimaan yrityksiä suoraan tai välillisesti tai joita on pidettävä sellaisena taloudellisena etuna, jota edunsaaja-yritys ei olisi saanut tavanomaisten markkinoilla sovellettavien ehtojen mukaan (em. asia Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomion 84 kohta).
- 60 Sitä vastoin siltä osin kuin valtion toimenpidettä on pidettävä korvauksena, joka on vastike edunsaajayritysten suorittamista sellaisista palveluista, jotka johtuvat julkisen palvelun velvoitteiden täyttämisestä, siten, että kyseiset yritykset eivät todellisuudessa saa taloudellista etua ja että kyseinen toimenpide ei näin ollen aseta kyseisiä yrityksiä edullisempaan kilpailutilanteeseen suhteessa niiden kilpailijayrityksiin, tällaiseen toimenpiteeseen ei sovelleta EY 87 artiklan 1 kohtaa (em. asia Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomion 87 kohta).
- 61 Jotta tällaista korvausta ei tietyssä konkreettisessa tapauksessa luokiteltaisi valtiontueksi, tiettyjen edellytysten on kuitenkin täyttyttävä (em. asia Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomion 88 kohta).



- 62 Ensinnäkin edunsaajajärityksen tehtäväksi on tosiasiasa annettava julkisen palvelun velvoitteiden täyttäminen ja nämä velvoitteet on määriteltävä selvästi (em. asia Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomion 89 kohta).
- 63 Tältä osin ei ole poissuljettua se, että jäsenvaltio voisi katsoa CAF:iän asetuksen nro 241/97 34 §:n 4 momentin nojalla palkansaajille ja heihin rinnastettaville henkilöille tarjoamien vero-oikeudellisten avustuspäalvelujen, joiden tarkoituksena on auttaa verovelvollisia täyttämään verotukseen liittyvät velvoitteensa ja helpottaa verohallinnolle kuuluvien tehtävien hoitamista, olevan julkisia palveluja.
- 64 Toiseksi ne parametrit, joiden perusteella korvaus lasketaan, on etukäteen vahvistettava objektiivisesti ja läpinäkyvästi, jotta vältettäisiin sellaisen taloudellisen edun sisältyminen korvaukseen, joka olisi omiaan suosimaan edunsaajajäritystä suhteessa sen kilpailijajärityksiin (em. asia Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomion 90 kohta).
- 65 Tältä osin on selvää, että korvaus, jonka määräksi on säädetty noin 14 euroa jokaiselta laaditulta ja verohallinnolle välitetyltä veroilmoitukselta, on omiaan täyttämään tämän edellytyksen.
- 66 Kolmanneksi korvaus ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen, jotta voidaan kattaa kaikki ne kustannukset tai osa niistä kustannuksista, joita julkisen palvelun velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa, kun otetaan huomioon kyseisestä toiminnasta saadut tulot ja kyseisten velvoitteiden täyttämistä saatava kohtuullinen voitto (em. asia Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomion 92 kohta).

- 67 Neljänneksi korvaus olisi määritettävä tarkastelemalla sellaisia kustannuksia, joita hyvin johdetulle ja asetettujen julkisen palvelun velvoitteiden täyttämisen kannalta riittäväillä resursseilla varustetulle keskivertoyritykselle aiheutuisi kyseisten velvoitteiden täyttämisestä, kun otetaan huomioon toiminnasta saadut tulot ja kyseisten velvoitteiden täyttämisestä saatava kohtuullinen voitto (em. asia *Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg*, tuomion 93 kohta).
- 68 Kahden viimeksi mainitun edellytyksen, jotka koskevat kyseessä olevan palkkion tasoa, tarkastelu edellyttää pääasian tosiseikkojen arviointia.
- 69 Tältä osin on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa arvioida pääasian tosiseikkoja tai soveltaa tulkitsemiaan yhteisön säännöksiä kansallisiin toimenpiteisiin tai tilanteisiin, koska nämä kysymykset kuuluvat kansallisen tuomioistuimen yksinomaiseen toimivaltaan (ks. asia 13/68, *Salgoil*, tuomio 19.12.1968, Kok. 1968, s. 661, 672, Kok. Ep. I, s. 365; asia 51/74, *Van der Hulst*, tuomio 23.1.1975, Kok. 1975, s. 79, Kok. Ep. II, s. 437, 12 kohta; asia C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, tuomio 8.2.1990, Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 11 kohta; yhdistetyt asiat C-175/98 ja C-177/98, *Lirussi ja Bizzaro*, tuomio 5.10.1999, Kok. 1999, s. I-6881, 38 kohta ja asia C-282/00, *RAR*, tuomio 15.3.2003, Kok. 2003, s. I-4741, 47 kohta).
- 70 Kansallisen tuomioistuimen asiana on siten pääasian tosiseikkojen valossa arvioida, onko asetuksen nro 241/97 38 §:n 1 momentissa säädetty palkkio EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontuki.
- 71 Tältä osin on todettava myös, että kansallisella tuomioistuimella ei ole toimivaltaa arvioida, ovatko tukitoimenpiteet tai tukijärjestelmä yhteensopivia yhteismarkkinoiden kanssa. Tällainen arviointi kuuluu Euroopan yhteisöjen komission yksinomaiseen toimivaltaan, jonka käyttämistä yhteisöjen tuomioistuin valvoo (ks. asia C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, tuomio

21.11.1991, Kok. 1991, s. I-5505, Kok. Ep. XI, s. I-495, 14 kohta; asia C-39/94, SFEI ym., tuomio 11.7.1996, Kok. 1996, s. I-3547, 42 kohta ja asia C-295/97, Piaggio, tuomio 17.6.1999, Kok. 1999, s. I-3735, 31 kohta).

- 72 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, kolmanteen kysymykseen on vastattava, että toimenpide, jolla jäsenvaltio säätää korvauksen maksamisesta valtion varoista tietyille yrityksille, joiden tehtävänä on verovelvollisten avustaminen veroilmoitusten laatimisessa ja niiden välittämisessä verohallinnolle, on katsottava EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi, jos
- korvauksen taso ylittää sen, mikä on tarpeen, jotta voidaan kattaa kaikki ne kustannukset tai osa niistä kustannuksista, joita julkisen palvelun velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa, kun otetaan huomioon kyseisestä toiminnasta saadut tulot ja kyseisten velvoitteiden täyttämisestä saatava kohtuullinen voitto, ja
  - korvausta ei ole määritetty tarkastelemalla sellaisia kustannuksia, joita hyvin johdetulle ja asetettujen julkisen palvelun velvoitteiden täyttämisen kannalta riittäväillä resursseilla varustetulle keskivertoyritykselle aiheutuisi kyseisten velvoitteiden täyttämisestä, kun otetaan huomioon toiminnasta saadut tulot ja kyseisten velvoitteiden täyttämisestä saatava kohtuullinen voitto.

## Oikeudenkäyntikulut

- 73 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) EY 43 ja EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jollainen on kyseessä pääasiassa ja jossa veroneuvontakeskuksille varataan yksinoikeus määrättyjen vero-oikeudellisten neuvonta- ja avustuspalvelujen tarjoamiseen.
  
- 2) Toimenpide, jolla jäsenvaltio säättää korvauksen maksamisesta valtion varoista tietyille yrityksille, joiden tehtävänä on verovelvollisten avustaminen veroilmoitusten laatimisessa ja niiden välittämisessä verohallinnolle, on katsottava EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtioneuoksi, jos
  - korvauksen taso ylittää sen, mikä on tarpeen, jotta voidaan kattaa kaikki ne kustannukset tai osa niistä kustannuksista, joita julkisen palvelun velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa, kun otetaan huomioon kyseisestä toiminnasta saadut tulot ja kyseisten velvoitteiden täyttämisestä saatava kohtuullinen voitto, ja
  
  - korvausta ei ole määritetty tarkastelemalla sellaisia kustannuksia, joita hyvin johdetulle ja asetettujen julkisen palvelun velvoitteiden täyttämisen kannalta riittävillä resursseilla varustetulle keskivertoyritykselle aiheutuisi kyseisten velvoitteiden täyttämisestä, kun otetaan huomioon toiminnasta saadut tulot ja kyseisten velvoitteiden täyttämisestä saatava kohtuullinen voitto.

Allekirjoitukset