JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
L. A. GEELHOED
18 päivänä syyskuuta 2003 [1]

I Johdanto

1. VAT and Duties Tribunal on esittänyt esillä olevassa asiassa viisi ennakkoratkaisukysymystä. Kaksi ensimmäistä kysymystä koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä kuudes direktiivi), tulkintaa. [2] Kysymykset koskevat etenkin direktiivin 27 ja 33 artiklan tulkintaa.

2. Muut kolme kysymystä perustuvat oletukseen, jonka mukaan ainoastaan tiettyjä, tarkkaan määritettyjä taloudellisia toimintoja koskeva valikoiva korkeampi verokanta voi aiheuttaa kilpailun vääristymistä, jolloin on sovellettava EY 87 ja EY 88 artiklaa. Kysymykset koskevat tarkemmin EY 87 artiklan 1 kohdassa kuvatun jäsenvaltioiden väliseen kauppaan vaikuttamista koskevan ehdon sisältöä (kysymykset 3 ja 4) sekä kyseisen verotustoimenpiteen ilmoittamatta jättämisen vaikutuksia (kysymys 5).

3. Viimeisten kolmen kysymyksen taustalla oleva asiayhteys antaa aihetta tarkastella tarkemmin EY 87 ja EY 88 artiklan soveltamisalaa erityismääräyksinä (lex specialis), joiden tarkoituksena on estää ja poistaa yhteisön markkinoiden kilpailusuhteiden vääristymät silloin, kun ne johtuvat valtiontuista. Mikäli pääasian kiistan aiheena olevia valikoivia verotustoimenpiteitä ei ole mahdollista pitää valtiontukina, niistä aiheutuvat vääristymät on nimittäin mahdollista poistaa ainoastaan soveltamalla harvoin käytettyjä EY 96 ja EY 97 artiklaa, jotka muodostavat EY 87 ja EY 88 artiklaan sovellettavan yleismääräyksen (lex generalis).

4. Tämä ongelmanasettelu, jonka myös komissio tunnustaa kirjallisissa huomautuksissaan, tekee esillä olevasta asiasta juridisesti merkittävämmän kuin mitä esitettyjen kysymysten perusteella saattaisi ensi näkemältä arvioida.

1 — Alkuperäinen kieli: hollanti.
2 — EYVL L 145, s. 1.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Kansallinen lainsäädäntö*

5. Vuoden 1994 Value Added Tax Actin (kansallinen arvonlisäverolaki) 31 §:ssä ja sen liitteessä 9 olevassa 2 ryhmässä säädetään, että vakuutuspalvelujen ja niihin liittyvien palvelujen suoritukset on Yhdistyneessä kuningaskunnassa kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaisesti vapautettu arvonlisäverosta.

6. Vuoden 1994 Finance Actilla (kansallinen verolaki) otettiin käyttöön vakuutusmaksuvero, joka kannetaan vakuutuksenantajan perimistä vakuutusmaksuista. Alun perin tämä vero laskettiin yleisen 2,5 prosentin suuruisen verokannan mukaan. Vuoden 1997 Finance Actilla yleinen 2,5 prosentin verokanta nostettiin 4 prosenttiin ja otettiin käyttöön uusi korkeampi, 17,5 prosentin suuruinen verokanta.

7. Yleistä verokantaa sovelletaan yleisesti. Korkeampaa verokantaa, jonka suuruus veron voimaan tullessa vastasi Yhdistyneen kuningaskunnan yleistä arvonlisäverokantaa, sovelletaan nykyään ainoastaan kodinkoneista, autoista ja matkoista suoritettaviin vakuutusmaksuihin.

8. Matkavakuutuksiin sovelletaan korkeampaa verokantaa, jos vakuutus on matkatoimiston myymä; vakuutuksenantajan suoraan myymään matkavakuutukseen sovelletaan yleistä verokantaa. Court of Appeal of England and Wales on asiassa R v Commissioners of Customs and Exice, ex parte Lunn Poly Limited and another [1999] STC 350 antamassaan tuomiossa katsonut, että matkavakuutuksiin sovellettavat erilaiset verokannat olivat EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontuki.

9. Tämän Divisional Courtin aiemman päätöksen vahvistavan tuomion jälkeen Commissioners of Customs & Excise antoi 24.4.1998 liiketoimintaa koskevan kirjelmän (Business Brief), jossa todettiin, että lainvastaisen valtiontuen oikaisukeino oli tuen takaisinperintä, joka voitaisiin toteuttaa tässä tapauksessa soveltamalla taannehtivasti korkeampaa verokantaa yleisen verokannan mukaisesti myytyihin matkavakuutuksiin. Matkavakuutuksiin on sovellettu korkeampaa verokantaa 1.8.1998 alkaen.

10. Kodinkoneiden osalta korkeampaa verokantaa sovelletaan ainoastaan silloin, kun vakuutuksenantaja on sidoksissa koneen toimittajaan, kun koneen toimittaja on järjestänyt vakuutuksen tai kun vakuutusyhtiö maksaa toimittajalle provision. Vakuutusasiamiehen tai vakuutusyhtiöiden suoraan myymiin vastaaviin vakuutuksiin sovelletaan yleistä verokantaa.

11. Korkeamman verokannan käyttöönoton syyksi ilmoitettiin hintajärjestelyn estäminen. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset katsovat, että kodinkoneiden toimittajat saivat etua vakuutuspalveluja koskevasta arvonlisäverovapautuksesta muuntelemalla koneiden ja niihin liittyvien vakuutusten hintoja.

13. Kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetään, että neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

B *Yhteisön oikeus*

12. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

a) vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnat, mukaan lukien näihin liiketoimiin liittyvät vakuutuksenvälittäjän ja vakuutusasiamiehen palvelujen suoritukset;

— —"

14. Kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa säädetään vielä, että direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutussopimusveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja ja yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, jos nämä verot, tullit ja maksut eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muita, erityisesti voimassa oleviin valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta, liikkuvuudesta ja tarkastuksista annettuihin yhteisön säännöksiin sisältyviä yhteisön säännöksiä.

15. Pääasian kaikki kantajat ovat Yhdistyneessä kuningaskunnassa perustettuja ja toimivia yhtiöitä, jotka tarjoavat kodinkoneiden vakuutuspalveluja tai niihin liittyviä palveluja. Toiset niistä ovat vakuutusyhtiöitä (Thorn-ryhmään kuuluva Consumer

Electronics Company Ltd, Homecare Ltd ja Pinnacle Insurance Plc) ja toiset kodinkoneiden vuokraus- ja vähittäismyyntiyhtiöitä, jotka toimivat veronalaisten vakuutusten välittäjinä (Gil Insurance Ltd, UK Consumer Electronics Ltd ja Direct Vision Rentals Ltd, jotka kaikki kuuluvat Granada-ryhmään).

16. Pääasian vastaaja on Commissioners of Customs & Excise, jonka tehtäviin kuuluu vakuutusmaksuista kannettavan veron ja arvonlisäveron hallinnointi, kantaminen ja palauttaminen Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

17. Kantajat ovat maksaneet korkeamman verokannan mukaan lasketun veron sellaisten vakuutusten vakuutusmaksuista, jotka on myyty kodinkoneen myynnin tai vuokrauksen yhteydessä. Edellä kohdassa 8 mainitun Court of Appealin asiassa Lunn Poly antaman tuomion jälkeen kantajat vaativat Commissioners of Customs & Excisea palauttamaan kantajien maksamat määrät. Nämä vaatimukset hylättiin, ja kantajat nostivat kanteen VAT and Duties Tribunalissa.

18. Kantajat ovat vaatineet Tribunalissa palautettavaksi maksamansa, vakuutusmaksuihin sovellettavan korkeamman verokannan mukaan lasketut määrät ja perustelevat vaatimustaan seuraavilla syillä:

— korkeampi verokanta oli erityistoimenpide, jolla poikettiin kuudennen direktiivin säännöksistä ja jolle oli siis tarpeen 27 artiklan nojalla saada etukäteen lupa, jota ei ole pyydetty eikä saatu

— korkeampi verokanta on luonteeltaan sen tyyppinen liikevaihtovero, jota kuudennen direktiivin 33 artiklassa ei sallita

— yleisen verokannan ja korkeamman verokannan välinen ero on EY 87 artiklassa tarkoitettu valtiontuki, jota ei ole EY 88 artiklan 3 kohdan vaatimuksesta huolimatta ilmoitettu Euroopan komissiolle.

19. Commissioners of Customs & Excise on kiistänyt nämä väitteet pääasiassa. Se myöntää, ettei poikkeamislupaa ole kuudennen direktiivin 27 artiklan perusteella pyydetty eikä saatu ja ettei Euroopan komissiolle ole EY 88 artiklan 3 kohdan mukaisesti ilmoitettu aikomuksesta ottaa

käyttöön vakuutusmaksuihin sovellettava korkeampi verokanta. Se myöntää, että jos kuudetta direktiiviä on rikottu, kantajilla on oikeus saada palautetuksi maksamansa verot, mutta väittää, että jos vakuutusmaksuja koskevan yleisen verokannan ja korkeamman verokannan välistä eroa on pidettävä valtiontukena, erotuksen palauttaminen ei ole asianmukainen korvaus.

20. Edellä esitetyn vuoksi VAT and Duties Tribunal on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle viisi ennakkoratkaisukysymystä.

Ennakkoratkaisukysymykset

"1) Onko kuudennen direktiivin 27 artiklaa tulkittava siten, että neuvoston olisi pitänyt antaa ennakkolupa vakuutusmaksuihin sovellettavan korkeamman verokannan käyttöön ottamiselle tilanteessa, jossa tällä verolla pyrittiin kiertämään direktiivin 13 artiklassa säädetty vakuutusten verovapaus, jossa sen verokanta oli vahvistettu yleisen arvonlisäverokannan suuruiseksi, jossa sitä säännellään samalla tavoin kuin arvonlisäveroa ja jossa sen piti yhdessä arvonlisäveron kanssa muodostaa erottamaton kokonaisuus ja jossa ei ole kyse vilpillisestä menettelystä eikä veronkierrosta?

2) Onko kuudennen direktiivin 33 artiklaa tulkittava siten, että sen vastaista on menettely, jossa jäsenvaltio ottaa käyttöön sellaisen vakuutusmaksuveron, joka lasketaan suoritettujen palvelujen perusteella, joka on tietty prosenttimäärä suoritettujen palvelujen hinnoista, joka arvonlisäveron tavoin vyörytetään kuluttajalle, joten verorasitus on kuluttajalla, jota sovelletaan koko Yhdistyneen kuningaskunnan alueella mutta jota ei yleisesti sovelleta kaikkiin tavaroita ja palveluja koskeviin liiketoimiin?

3) Onko EY 87 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tuen voidaan katsoa vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan vain, jos sillä on tai sillä saattaa olla huomattava vaikutus jäsenvaltioiden väliseen kauppaan? Jos kysymykseen vastataan myöntävästi, millä perusteilla voidaan päättää, onko jollakin toimella tällainen vaikutus?

4) Onko EY 87 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tuen on katsottava vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, jos tästä tuesta aiheutuu, 1) että jossakin jäsenvaltiossa toimivat kauppiaat vähentävät muista jäsenvaltioista tuomiensa tavaroiden määrää tai 2) että tietty määrä jäsenvaltiossa kuluttajille kodinkoneita vuokraavan kauppiaan tekemiä vuokrasopimuksia irtisanotaan ja että viimeksi mainittu hankkiutuu eroon näistä koneista toisessa jäsenvaltiossa tai 3) että jäsenvaltiossa toimivat vakuutusyhtiöt, jotka tarjoavat vakuutuksia myytäville kodinkoneille, joutuvat epäsuotuisaan kilpailuasemaan niihin yhtiöihin nähden, jotka myyvät suoraan vakuutuksia ja joista muutamat ovat muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yhtiöiden tytäryhtiöitä?

Yhteisöjen tuomioistuimessa käytävä menettely

21. Kysymykset on esitetty 24.7.2001 tehdyllä päätöksellä, joka saapui yhteisöjen tuomioistuimeen 6.8.2001. Kirjallisia huomautuksia ovat jättäneet pääasian kantajat, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio. Osapuolet tarkensivat kantojaan 19.6.2002 pidetyssä suullisessa käsittelyssä. Myös Alankomaiden hallitus esitti kantansa tässä käsittelyssä.

III Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

5) Jos vakuutusmaksuihin sovellettavaa korkeampaa vakuutusmaksuverokantaa on kysymyksiin 3 ja 4 annettavien vastausten valossa pidettävä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena, onko EY 88 artiklaa tulkittava siten, että jos komissiolle ei ole ilmoitettu aikomuksesta myöntää tällainen tuki, sitä lainsäädäntöä, jolla tuki on otettu käyttöön, ei pidä soveltaa ja että tämän lainsäädännön perusteella maksetut verot on palautettava?"

22. Ensimmäiset kaksi kysymystä liittyvät vakuutusmaksuveron käyttöönottoon. Vero otettiin käyttöön vuonna 1994, ja verokanta oli alun perin 2,5 prosenttia. Vuonna 1997 verokanta nostettiin 4 prosenttiin ja vuonna 1999 edelleen 5 prosenttiin. Vuonna 1997 otettiin käyttöön myös uusi korkeampi vakuutusmaksuverokanta. Tätä 17,5 prosentin suuruista verokantaa ei ole myöhemmin muutettu. Korkeamman verokannan tarkoituksena on torjua hintajärjestely ("value shifting"), joka on eräs veron kiertämisen muoto.

23. Esitän ennen näiden kysymysten käsittelyä lyhyen kuvauksen niiden taustasta.

24. Kun kuluttajat haluavat saada käyttöönsä melko kalliita kodinkoneita, esimerkiksi av-laitteita, pesukoneita ja vastaavia, he voivat joko vuokrata koneet tai ostaa ne. Yhdistyneessä kuningaskunnassa monet kuluttajat valitsivat alun perin vuokrauksen. Ajan mittaan koneiden ostaminen on kuitenkin tullut yleisemmäksi vaihtoehdoksi.[3] Muutos liittyy yleiseen elintason nousuun ja tuotteiden laadun paranemiseen. Televisiovastaanottimien markkinoiden kehittyminen on hyvä esimerkki tästä muutoksesta. Kun televisiovastaanottimet tulivat ensi kertaa markkinoille Yhdistyneessä kuningaskunnassa 1960-luvulla, ne olivat käytettävissä oleviin tuloihin nähden kalliita ja lisäksi teknisesti heikkolaatuisia, joten niitä oli korjattava usein. Tämän vuoksi kuluttajat pitivät vuokraamista selvästi hyvänä vaihtoehtona. Myöhemmin laitteiden hinnat laskivat ja niiden tekninen luotettavuus parani huomattavasti. Näin ollen sekä ostamista helpottavien kulutusluottojen kehittymisen myötä kuluttajat alkoivat pitää ostamista vastaanottimen vuokrausta parempana vaihtoehtona. Kuluttajakäyttäytyminen on kehittynyt samaan tapaan myös muiden kodinkoneiden osalta.

25. Alun perin vuokrauksen hallitsemilla markkinoilla oli eräitä erityispiirteitä. Vuokrasopimukseen sisältyi tavallisesti asiakkaan velvollisuus pitää laite kunnossa ja sitä vastaava vuokranantajayhtiön velvollisuus huoltaa laitteet asianmukaisesti. Nämä kustannukset otettiin huomioon vuokrasummassa. Tällaisen järjestelmän etu vuokranantajan kannalta on se, että laitteet pysyvät hyvässä kunnossa vuokrauksen aikana, jolloin ne on helppo vuokrata uudelleen vuokrasopimuksen päätyttyä. Kuluttajan kannalta vuokratun laitteen käyttövarmuus on taattu.

26. Myöhemmin kodinkoneiden toimittajat alkoivat tarjota myydyille kodinkoneille palvelusopimuksia, jolloin syntyi samantapainen järjestelmä. Ostaja saa palvelusopimuksen avulla varmuuden laitteen käytettävyydestä. Tällaisiin myynti- ja vuokrasopimuksiin liittyvien lisäsopimusten mukaan toimittajat sitoutuivat korjaamaan särkyneen ostolaitteen kiinteää tai vuosittaista maksua vastaan.

27. Tällaisiin palvelusopimuksiin perustuvaa palvelujen tarjoamista pidettiin arvon-

3 — Vuonna 1968 kuluttajien Yhdistyneessä kuningaskunnassa hankkimista televisiovastaanottimista vuokrattiin 67,5 prosenttia, mutta vuonna 1998 niitä vuokrattiin enää 8,1 prosenttia. Vastaavasti vuonna 1979 kuvanauhureista vuokrattiin 69,6 prosenttia, mutta vuonna 1998 vuokrattujen kuvanauhureiden osuus oli laskenut 4,4 prosenttiin.

lisävelvollisena, ja siihen sovellettiin 17,5 prosentin yleistä verokantaa. Koska kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdan mukaan vakuutuksista ei peritä arvonlisäveroa, monet suuret toimittajat muuttivat nämä palvelusopimukset luonteeltaan vakuutussopimuksiksi, kun vuonna 1994 otettiin käyttöön huomattavasti arvonlisäveroa alhaisempi vakuutusmaksuvero. Toimittajat perustivat tätä varten oman vakuutusyhtiön tai toimivat vakuutusyhtiön välittäjänä ja saivat tällöin provision jokaisesta tehdystä vakuutussopimuksesta.

28. Pääasian kiistan kantajat alkoivat myös tarjota vakuutussopimuksiksi muotoiltuja palvelusopimuksia. Esimerkiksi Granada, joka on Yhdistyneen kuningaskunnan suurimpia kodinkoneiden toimittajia, perusti GIL-nimisen yrityksen, jonka välityksellä se pystyi tarjoamaan vakuutussopimuksia vuokraus- ja myyntiasiakkailleen. Vuokrauksen yhteydessä tällaisen sopimuksen tekeminen oli jopa pakollista. Jos näin käyttöön saaduissa laitteissa oli vikoja, GIL teetti tarvittavat korjaukset Granadan huoltopalvelulla, joka toimitti tarvittavan työn ja varaosat.

29. Vuonna 1994 kodinkoneiden mekaanisen rikkoutumisen varalle annettavista vakuutuksista 85–90 prosenttia myytiin vuokra- tai vähittäismyyntiliikkeiden kautta (niin sanotut liitännäisvakuutukset). Vain pieni osa vakuutuksista myytiin suoraan asiakkaille.

30. Samana vuonna laaditussa kertomuksessa arvioidaan, että laajennettujen takuiden (palvelu- ja vakuutussopimukset) vuosittaisen myynnin arvo oli 400 miljoonaa Englannin puntaa, mistä valtaosa syntyi vakuutussopimuksista.

31. Commissioners of Customs & Excise totesi, että se menetti arvonlisäverotuloja tämän veronkierron muodon vuoksi. Tästä seurasi, että Yhdistyneen kuningaskunnan verolainsäädännössä otettiin käyttöön vakuutusmaksuveron korkeampi, 17,5 prosentin verokanta, jota sovelletaan vain niin sanottuihin liitännäisvakuutuksiin eli silloin, kun vakuuttaja on sidoksissa laitteen toimittajaan.

32. Tämän korkeamman verokannan käyttöönotto vaikutti merkittävästi osapuolten toimintaan markkinoilla. Useimmat toimittajat alkoivat taas tarjota toimittamilleen laitteille tavallisia palvelusopimuksia. Siltä osin kuin vakuutussopimuksia ei ollut vielä

tehty, niin sanottujen ensivakuutussopimusten markkinaosuus kasvoi huomattavasti. Toimittajiin sidoksissa olevat vakuutusyhtiöt purkivat kiinteät sidokset. Myös pääasian kantajat katsoivat joutuvansa muuttamaan toimintaansa tältä osin.

Osapuolten näkemykset

33. Pääasian kiistan osapuolten sekä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission huomautukset keskittyvät ensimmäisten kahden kysymyksen osalta kahteen näkökohtaan. Ne koskevat ensinnäkin korkeamman vakuutusmaksuverokannan välillisen veron luonnetta ja toiseksi siihen liittyviä seurauksia kuudennen direktiivin 27 ja 33 artiklan tulkinnan ja soveltamisen kannalta.

34. Pääasian kantajien näkemykset voidaan koota seuraavasti:

— kaksi ensimmäistä kysymystä koskevat vain korkeampaa vakuutusmaksuverokantaa, eivät yleistä verokantaa. Korkeampi vakuutusmaksuverokanta koskee vain vakuutuksia, jotka liittyvät suoraan arvonlisäverovelvollisiin tavaroiden toimituksiin. Verokannan tarkoituksena oli estää arvonlisäveron kiertäminen. Koska tällä tarkoituksella ei ollut vaikutusta yleistä verokantaa määritettäessä, kysymykset eivät kantajien mukaan koske yleistä verokantaa

— koska korkeampi vakuutusmaksuverokanta muodostaa yhdessä kodinkoneiden toimittamiseen liittyvistä palvelusopimuksista kannettavan arvonlisäveron kanssa erottamattoman kokonaisuuden ja koska nämä verot ovat keskenään vaihdannaisia, korkeampaa vakuutusmaksuverokantaa on pidettävä kuudennen direktiivin 33 artiklassa kiellettynä liikevaihtoverona

— korkeampi vakuutusmaksuverokanta täyttää erityisessä käyttöyhteydessään käytännössä kaikki arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet: vero määräytyy suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta, ja se peritään viime kädessä asiakkaalta. Sillä, että arvonlisävero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa ja aiemmat verot vähennetään maksettavasta verosta, ei kantajien mukaan ole yhtä paljon merkitystä esillä olevassa asiassa, koska tässä tapauksessa ketjussa on uudelleenvakuutusta lukuun ottamatta vain yksi vaihe eli vakuutuksenantajan

ja vakuutuksenottajan välinen liiketapahtuma. Arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista ja korkeampaa vakuutusmaksuverokantaa sovelletaan sen sijaan vain tiettyihin liiketoimiin, mutta arvonlisäveron ja korkeamman vakuutusmaksuverokannan yhteisvaikutuksen vuoksi kyseessä on käytännössä yleinen vero, joka kannetaan kaikista kodinkoneisiin liittyvistä liiketoimista, joista kannetaan myös arvonlisävero

— direktiivin 33 artiklalla pyritään estämään sellaisten maksujen ja verojen käyttöönotto, jotka rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja kohdistuvat liiketoimiin liikevaihtoveron tavoin ja vaarantavat täten yhteisön arvonlisäverojärjestelmän toimintaa. Koska kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdan säännöksen, jossa vakuutukset vapautetaan arvonlisäverosta, vaikutus tällöin mitätöityy, tämä riittää osoitukseksi yhteisön arvonlisäverojärjestelmän toiminnan vaarantumisesta

— arvonlisäveron kiertämisen estämiseksi tarkoitetun korkeamman vakuutusmaksuverokannan käyttöönottoa varten kuudennen direktiivin 27 artiklassa säädetään lupamenettelystä. Koska Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei ole hakenut lupaa eikä sillä näin ollen voi olla edellä tarkoitettua lupaa, korkeamman verokannan soveltaminen vakuutusmaksuihin on kuudennen direktiivin 27 artiklan vastaista.

35. Yhdistyneen kuningaskunnan ja komission näkemykset ovat joitakin yksityiskohtia lukuun ottamatta keskenään samanlaiset:

— vakuutusmaksuveroa ei yleisen eikä korkeamman verokannan osalta ole mahdollista pitää mahdollisesti kuudennen direktiivin 33 artiklan vastaisena liikevaihtoverona

— vakuutusmaksuvero ei täytä eräitä liikevaihtoveron keskeisiä ominaispiirteitä, jotka on määritetty yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Veroa ei kanneta yleisesti tavaroiden ja palvelujen vaihdannasta, eikä sitä myöskään kanneta kussakin tuotanto- ja jakeluvaiheessa. Se kannetaan vain vakuutussopimuksista ja vain kertaluontoisesti

— kuudennen direktiivin 33 artiklassa annetaan jäsenvaltioille erityisesti oikeus pysyttää voimassa tai ottaa käyttöön vakuutussopimuksia koskevia veroja, jotka eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja. Esillä olevassa asiassa ei ole kyse liikevaihtoverosta

— mikäli vakuutusmaksuvero ei ole liikevaihtovero, sen kantaminen ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan kanssa, jossa vakuutukset vapautetaan arvonlisäverosta. Näin ollen myöskään direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua, etukäteen myönnettyä lupaa ei tarvita. Lupasäännös koskee ainoastaan arvonlisäveroa

— pääasian kiistan kantajien näkemystä, jonka mukaan ensimmäinen kysymys koskisi vain vakuutusmaksuveron korkeampaa verokantaa, ei voida hyväksyä. On mahdotonta väittää, että saman veron yksi verokanta on direktiivin vastainen ja toinen ei.

Asian arviointi

36. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission tapaan haluan aloittaa käsittelemällä toista kysymystä. Siihen annettu vastaus vaikuttaa myös ensimmäisen kysymyksen vastaukseen.

Kuudennen direktiivin 33 artikla: vakuutusmaksuveron oikeudellinen luonne

37. Huomautan aluksi, että en ole samaa mieltä kantajien kanssa siitä, että kysymykset koskisivat vain vakuutusmaksuveron korkeampaa verokantaa.

38. Vaikka onkin sinänsä totta, että pääasian kiistan kysymykset liittyvät lähinnä korkeampaan verokantaan ja vaikka Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja kantajat ovat samaa mieltä siitä, että korkeamman verokannan erityisenä tarkoituksena oli estää arvonlisäveron kiertäminen kodinkoneiden vuokraus- ja myyntisopimuksiin liittyvien, vakuutussopimuksiksi naamioitujen palvelusopimusten osalta, asia koskee kuitenkin yhdentyyppistä veroa, jossa sovelletaan kahta verokantaa. Näin ollen arvioitaessa vakuutusmaksuveroa kuudennen direktiivin 33 artiklan kannalta on tarkasteltava kyseistä veroa kokonaisuutena ja sen kaikkien ominaispiirteiden kannalta. Arviointi voi johtaa vain kahdenlaiseen lopputulokseen: joko vakuutusmaksuveroa on pidettävä peiteltynä arvonlisäverosäännöksenä ja näin ollen kuudennen direktiivin säännösten vastaisena, tai sillä ei ole arvonlisäveron ominaispiirteitä, jolloin vero on sallittu. Molemmissa tapauksissa ratkaisu koskee sekä yleistä että korkeampaa verokantaa.

39. Sitä, onko vakuutusmaksuveroa pidettävä arvonlisäverona, on arvioitava kuudennen direktiivin 33 artiklan soveltamisalan perusteella.

40. Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin useita kertoja todennut, että kyseisellä artiklalla pyritään estämään se, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta vaarannetaan jäsenvaltion verotoimenpiteillä, jotka rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja jotka kohdistuvat liiketoimiin arvonlisäveron tavoin. [4] Tällaisina on pidettävä ainakin verotoimenpiteitä, joilla on arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet. [5] Direktiivin 33 artiklassa jätetään jäsenvaltioille mahdollisuus ottaa käyttöön tiettyjä verotoimenpiteitä, joihin kuuluvat myös vakuutussopimuksista kannettavat verot, joita ei ole erikseen mainittu kyseisessä artiklassa, edellyttäen kuitenkin, että verot eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja. [6]

41. Arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet voidaan esittää seuraavasti: arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroiden ja palvelujen vaihdannasta; vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa; vero määräytyy suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta ja veron määrä lasketaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisästä siten, että kunkin liiketoimen perusteella maksettavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen perusteella maksettu vero.

42. Vakuutusmaksuveron osalta on selvää, että vero määräytyy suhteellisena osuutena palvelun hinnasta ja että veron maksaa viime kädessä kuluttaja. Veroa ei kuitenkaan kanneta yleisesti tavaroiden ja palveluiden vaihdannasta, sillä se koskee vain tiettyä palvelua eli vakuutusten tarjoamista. Väitteillä, jotka perustuvat tämän veron kantamiseen koko Yhdistyneen kuningaskunnan alueella tai vakuutusalan taloudelliseen merkitykseen, ei ole merkitystä sen toteamisen kannalta, että vakuutusmaksuvero ei ole yleinen käyttövero. Jo pelkästään tästä syystä on todettava, että kyseinen vero ei ole kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtovero.

43. Vakuutusmaksuverolla ei ole myöskään eräitä muita arvonlisäverojärjestelmän tyypillisiä ominaispiirteitä. Toisin kuin arvonlisäveroa, vakuutusmaksuveroa ei kanneta tuotanto- ja jakeluprosessin jokaisessa vaiheessa, eikä sitä kanneta arvon-

4 — Ks. asia 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985 (Kok. 1985, s. 3759, Kok. Ep. VIII, s. 361).

5 — Ks. asia C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992 (Kok. 1992, s. I-2217, Kok. Ep. XII, s. I-43).

6 — Ks. mm. asia C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-5053). Ks. myös asia C-437/97, EWK ja Wein & Co., tuomio 9.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1157).

lisästä. Vero kannetaan vakuutusmaksusta vain kerran eli vakuutussopimuksen tekemisen yhteydessä. Näin ollen on loogista, että myöskään edellisten liiketoimien veroja ei vähennetä.

44. Pääasian kiistan kantajat ovat pyrkineet osoittamaan, että vakuutusmaksuveroa olisi pidettävä arvonlisäveron kaltaisena liikevaihtoverona siksi, että mikäli arvonlisäveroa kannettaisiin vakuutuksista, se olisi mahdollista kantaa samoin vain yhdessä vaiheessa eli vakuutussopimuksen laatimisen yhteydessä. Tämä peruste on kestämätön, koska siinä sekoitetaan arvonlisäveron oikeudelliset ominaispiirteet, joiden vuoksi arvonlisästä kannetaan veroa tuotantoketjun kussakin vaiheessa, tietyn prosessin ominaispiirteiden kanssa, jossa tässä tapauksessa on vain yksi vaihe. Pidän oikeana komission huomautusta, jonka mukaan kantajien näkemyksestä seuraisi, että kaikkia vain yhdessä vaiheessa kannettavia vakuutusveroja olisi tällöin pidettävä liikevaihtoverona.

45. Koska vakuutusmaksuverojärjestelmällä ei ole liikevaihtoveron ominaispiirteitä, se ei vakuutuksista kannettavana verona — joka on erityisesti sallittu kuudennen direktiivin 33 artiklan nojalla — yleisesti estä arvonlisäverojärjestelmän toimintaa. Näin ollen 33 artikla ei estä vakuutusmaksuveron kantamista.

Kuudennen direktiivin 27 artiklan soveltaminen

46. Kansallinen tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään selvittää, olisiko ennen vakuutusmaksuveron korkeamman verokannan käyttöönottoa pitänyt noudattaa 27 artiklan mukaista menettelyä.

47. Direktiivin 27 artiklassa annetaan jäsenvaltiolle mahdollisuus neuvoston luvalla ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Kantajat väittävät, että vakuutusmaksuveron korkeampi verokanta on tällainen direktiivistä ja erityisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdasta poikkeava erityistoimenpide, koska se mitätöi 13 artiklassa tarkoitetun vakuutussopimusten arvonlisäverovapautuksen eräiden vakuutuspalvelujen tarjoamisen osalta eli niiden palvelujen osalta, joihin sovelletaan korkeampaa verokantaa.

48. Toisen kysymyksen vastauksesta seuraa, että en kannata tätä näkemystä. Jos kerran vakuutusmaksuvero (tai sen korkeampi verokanta) ei ole liikevaihtovero, niin sen kantaminen ei ole vakuutuspalvelujen arvonlisäverovapautuksen vastaista. Näin ollen veroa ei ole mahdollista pitää poikkeavana erityistoimenpiteenä.

49. Totean vielä lisäksi, että vakuutuspalvelut on vapautettu arvonlisäverosta, mutta niistä on mahdollista periä muita välillisiä veroja. Jäsenvaltiot saavat vapaasti ottaa käyttöön vakuutussopimuksia koskevia välillisiä veroja. Kuten jo edellisessä kysymyksessä totesin, tämä käy erityisesti ilmi kuudennen direktiivin 33 artiklasta. Ainoastaan liikevaihtoveron kantaminen on kiellettyä. Koska jäsenvaltioilla on oikeus kantaa vakuutussopimuksista veroa, ne voivat myös päättää vapaasti tällaisen veron verokannoista, jotka voivat myös vaihdella, kunhan toiminta ei ole EY:n perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten vastaista eikä kyseessä ole kielletty valtiontuki. Sillä, että esillä olevassa asiassa korkeampi vakuutusmaksuverokanta on samansuuruinen kuin arvonlisäverokanta, ei ole merkitystä. Toisin sanoen mielestäni ei ole olemassa syitä, joiden vuoksi Yhdistynyt kuningaskunta ei saisi käyttää useita erisuuruisia verokantoja omien sisämarkkinoidensa vääristymien oikaisemiseksi.

50. Kantajat viittaavat lisäksi asioissa Belgia I [7] ja II [8] annettuihin tuomioihin. Niiden taustalla olevat tosiseikat eroavat kuitenkin nyt esillä olevasta asiasta. Ensimmäisessä asiassa Belgia käytti arvonlisäveron määräytymisperusteena uusien henkilöautojen luettelohintaa auton todellisuudessa sovitun hinnan asemesta. Yhteisön tuomioistuin katsoi, että käytäntö oli kuudennen direktiivin vastainen. Tämän jälkeen Belgian lainsäätäjä muutti asiaa koskevaa lainsäädäntöä mutta otti samalla käyttöön uudet säännöt, joiden käyttöönoton tarkoituksena oli mukauttaa uutta verojärjestelmää siten, että tilanne tosiasiassa säilyisi muuttumattomana. Tämä toteutettiin erityisen laskentajärjestelmän avulla. Säännösten lisätiedoista kävi myös ilmi, että kyseessä oli yhteisöjen tuomioistuimen tuomiosta johtuva korjaustoimenpide ja että arvonlisäveron kantaminen ja rekisteröintiveron kantaminen liittyivät selvästi toisiinsa. Tämän jälkeen yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa Belgia II antamassaan tuomiossa, että rekisteröintivero ja arvonlisävero muodostivat erottamattoman kokonaisuuden. Esillä olevassa asiassa vakuutusveromaksujärjestelmä on täysin arvonlisäverosta erillinen järjestelmä. Asiaan ei vaikuta se, että korkeamman verokannan käyttöönoton tarkoituksena on estää eräs veronkierron muoto.

7 — Asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984 (Kok. 1984, s. 1861).

8 — Asia 391/85, komissio v. Belgia, tuomio 4.2.1988 (Kok. 1988, s. 579).

IV Valtiontukea koskevat kysymykset

Esihuomautuksia

51. Sekä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus että komissio ovat kirjallisissa huomautuksissaan todenneet epäilevänsä, seuraako pääasian kiistan tosiseikoista EY:n perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontuki.

52. Tutkittuani tarkemmin ennakkoratkaisua koskevaa päätöstä ja erityisesti perusteluita, jotka kansallinen tuomioistuin esittää tämän ratkaisuehdotuksen 8 kohdassa mainitun Court of Appealin asiassa R v. Commissioners of Customs and Excise, ex parte Lunn Poly Limited annetun tuomion perusteella, katson, että tätä asiaa on syytä analysoida tarkemmin.

53. Jos analyysin jälkeen käy ilmi, että tosiseikkojen perusteella on mahdollista tehdä sellainen johtopäätös, että kyseessä ei ole valtiontuki, esillä olevassa asiassa esitetyt kysymykset muuttuvat luonteeltaan hypoteettisiksi. Tällöin on puolestaan arvioitava, täyttävätkö kysymykset tutkittavaksi ottamiselle asetetut edellytykset.

54. Käsittelen seuraavaksi ensin lyhyesti EY 96 ja EY 97 artiklan välistä suhdetta ja toisaalta EY 87 ja EY 88 artiklan välistä suhdetta, joiden kaikkien artiklojen tarkoituksena on poistaa yhteisön markkinoilla mahdollisesti esiintyviä vääristymiä. Aihetta tähän antaa komission kanta, jonka se esittää ennen viidenteen kysymykseen liittyviä huomautuksiaan.

55. Komission mukaan on olemassa kahdenlaista valtiontukea:

— "klassinen valtiontuki" tarkoittaa erityistä etua tai erityistä verotuksellista poikkeusta. Perinteinen korjauskeino on "edun poistaminen" siten, että jäsenvaltio perii myönnetyn tuen edunsaajalta takaisin korkoineen. Toinen vaihtoehto on tuen myöntäminen kaikille, mikä ei kuitenkaan ole usein mahdollista budjettisyistä

— toinen tukityyppi on sellainen, jossa toimialan tiettyyn osaan kohdistetaan erityinen veronmaksuvelvollisuus. Täl-

laisesta tuesta syntynyt etu poistetaan poistamalla erityismaksu. Tältä osin olisi mahdollista päättää, että kannettu erityismaksu maksettaisiin takaisin yrityksille, joilta se on peritty, jolloin kilpailutilanne muihin yrityksiin nähden palautuisi ennalleen. Kantajat ehdottavat juuri tätä ratkaisua. Periaatteessa olisi mahdollista myös tehdä erityismaksusta yleinen vero, jolloin tuki perittäisiin takaisin kaikilta niiltä, jotka ovat saaneet siitä etua.

Vääristymistä

56. Komissio lisää vielä, että toisen tukityypin osalta on käytettävissä kaksi vaihtoehtoa. Yhteisöjen tuomioistuin voi ensinnäkin kieltää jälkimmäisen ratkaisun käytön periaatteessa kaikissa tapauksissa. Komission mukaan tämä kanta on esitetty asiassa Banks [9] annetussa tuomiossa. Toinen vaihtoehto on sallia tällaisen ratkaisun käyttö, mikä lähestymistapa seuraa komission mukaan loogisesti asiassa Ferring [10] annetun tuomion ensimmäisestä osasta.

57. Kuten seuraavassa esitän, komissio lähtee käsittääkseni jatkuvasti siitä käsityksestä, että tapaukset, joita se pitää "toisentyyppisenä tukena", ovat EY 87 artiklassa tarkoitettuja tukia. Tällaisesta käsityksestä seuraa, että EY 87 artiklan aineellinen soveltamisala muuttuu laajemmaksi kuin perustamissopimuksen systematiikan kannalta voidaan pitää vastuullisena.

58. ETY-sopimuksen syntymistä edeltäneissä neuvotteluissa käsiteltiin paljon taloudellista vääristymän käsitettä. Käydyn keskustelun vaikutus käy ilmi niin sanotusta Spaakin raportista, jonka otteen komissio on liittänyt kirjallisten huomautustensa mukaan.

59. Vääristymän käsitettä koskevat keskustelut keskittyivät etenkin yhteismarkkinoiden muodostamisen mahdollisiin vaikutuksiin kansallisille talouksille ja kansalliselle talouspolitiikalle.

60. Taloudellisten sisärajojen poistuessa jäsenvaltiot menettivät myös osan keinoista, joiden avulla ne pystyvät poista-

9 — Asia C-390/98, Banks, tuomio 20.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6117).

10 — Asia C-53/00, Ferring, tuomio 22.11.2001 (Kok. 2001, s. I-9067).

maan valtioiden välisten taloudellisten suhteiden epätasapainotilanteita.

61. Vääristymiä voi esiintyä talousjärjestelmien välillä useilla eri tasoilla. Makrotasolla niin sanotut globaalit vääristymät ilmenevät esimerkiksi liian korkeana työvoimakustannus- ja hintatasona, mikä ilmenee maksutaseen rakenteellisena alijäämänä ja kasvavana työttömyytenä. Päinvastaisessa tilanteessa maksutase taas on huomattavasti ylijäämäinen, jolloin työmarkkinoilla on liian suuri jännite ja hinnat ovat vaarassa alkaa nousta.

62. Tällaisten globaalien vääristymien poistamiseksi yhteismarkkinoilta jäsenvaltioiden on periaatteessa käytettävä makroekonomisia ja, EMU-järjestelmän syntymiseen saakka, rahapoliittisia keinoja. Näihin liittyvät yhteisön toimivallat olivat luonteeltaan lähinnä kevyesti ohjaavia. Ne perustuivat ETY-sopimuksen 103–109 artiklaan. Tässä tarkoitetut toimivallat on nyt enimmäkseen korvattu finanssi- ja talouspolitiikan osalta EY 99 ja EY 104 artiklalla sekä EMU-järjestelmässä yhtenäistetyn rahapolitiikan osalta EY 105–EY 111 artiklalla.

63. Taloudellisten sisärajojen poistumisen vuoksi tulivat mahdollisiksi myös taloudellisen välitason etenkin toimialakohtaiset epätasapainotilat. Ne johtuvat yleensä lainsäädäntöjärjestelmien eroista. Näin esimerkiksi verotusjärjestelmä, joka maassa A painottaa voimakkaasti työvoimatekijää ja maassa B suhteessa enemmän pääomatekijää, voi yhteismarkkinoilla vaikuttaa syvästi kilpailusuhteisiin. Tämäntapaiset *yleiset* vääristymät — jotka voivat periaatteessa johtua kaikista yritysten markkinoilla toimintaan liittyvistä julkisen vallan toimenpiteistä — voivat ajan mittaan häiritä vakavasti yhteismarkkinoiden kohdentamisprosesseja (eli yhteismarkkinoiden toimintaa). Osaksi tästä syystä alkuperäisen ETY-sopimuksen 100 artiklassa määrättiin lainsäädännön yhdenmukaistamisen mahdollisuudesta. Yhteismarkkinoiden sosiaalis-taloudellisen, taloudellisen ja verotuslainsäädännön ilmiselvä lähentyminen ei johdu ainoastaan lainsäädännön yhtenäistämistoimenpiteistä. Siihen ovat johtaneet myös kansallisten lainsäätäjien itsenäiset toimenpiteet. Tätä "spontaania" lähentymistä on tapahtunut etenkin välittömien verojen alueella, jolla yhteisön on ollut vaikeaa käyttää toimivaltaansa.

64. Lopuksi epätasapainotilanteita voi esiintyä myös yhden valtion sisäisten talou-

ksien välillä ja sisällä toimialojen sisällä, jolloin puhutaan erityisistä vääristymistä. Ne johtuvat tietyistä valtiovallan toimenpiteistä, jotka lisäävät erityisiä velvoitteita tietyille tuotteille tai yrityksille tai antavat niille erityisiä etuja. Erityisiä velvoitteita ovat usein valtiovallan väliintulot, joita nykyisissä hallintotieteissä sanotaan erityisiksi käyttäytymiseen vaikuttaviksi maksuiksi. Niitä käytetään yhä useammin ympäristöpolitiikassa ja aluesuunnittelussa. Ne ovat tavallaan erityisetujen tai valtiontukien käänteistoimenpiteitä, jotka vaikuttavat markkinaosapuolten toimintaan pikemminkin lisärasitteiden kuin kannusteiden kautta.

65. Alkuperäisessä ETY-sopimuksessa oli kaksi keinoa erityisten vääristymien poistamiseksi. Silloin, kun vääristymät johtuivat julkisen vallan "rasittavista" toimenpiteistä (termiä rasittava on tulkittava tässä pelkkää taloudellista rasitetta laajempana; myös erityiset ympäristöä koskevat vaatimukset voivat olla hyvin "rasittavia"), noudatettiin ETY-sopimuksen 101 ja 102 artiklan menettelyä (joista on tullut EY 96 ja EY 97 artikla). Valtion tuista seuraavia vääristymiä varten, joiden siis voidaan katsoa aiheutuvan valtion suorittamista tukitoimenpiteistä, ETY-sopimuksen 92, 93 ja 94 artiklassa (joista on tullut EY 87, EY 88 ja EY 89 artikla) määrättiin yhteisöjen erityisestä toimivallasta. Toimivallalle on ominaista tiukka määräyksenanto, huomattavasti raskaampi valvontamenetelmä ja laajasti kuvattu komission täytäntöönpano- ja valvontavalta.

66. EY 96 ja EY 97 artiklan menettelyn ja toisaalta EY 87–EY 89 artiklan menettelyn välisistä suurista eroista aiheutuu kaksi keskenään täysin päinvastaista soveltamiskäytäntöä. Ensiksi mainittuja artikloja nimittäin sovelletaan vain vähän tai ei lainkaan, kun taas jälkimmäiset määräykset ovat laajan hallintokäytännön ja yhä laajemman ja yksityiskohtaisemman yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perustana.

67. Viimeksi mainittu ei kuitenkaan muuta sitä, että sopimuksen syntyhistorian ja systematiikan kannalta tarkasteltuna EY 87–EY 89 artiklaa on pidettävä väliintulokeinon eli valtion tuen erityisen laadun vuoksi EY 96 ja EY 97 artiklan yleismääräysten poikkeuksina. Tämän vuoksi on oltava erityisen varovainen määritettäessä tueksi maksujen eroavaisuuksia, jotka aiheutuvat siitä, että tietyn toimialan eräälle taloudelliselle toiminnolle määrätään erityismaksu.

Erityismaksu vai valtion tuki?

68. Erityisvääristymät johtuvat yleensä yleisen säännöstön asiallisesti tai henkilöllisesti rajoitetusta poikkeuksesta. Poikkeus voi olla joko erityismaksu tai erityisetu, jolla on rahallinen arvo ja joka tulee suoraan tai välillisesti valtion maksettavaksi.

69. Näiden erityistoimenpiteiden tarkoituksena on yleensä vaikuttaa suunnatusti markkinaosapuolten toimintaan. Näin ollen niistä seuraavia vääristymiä ei pidä aina pitää kielteisinä.

70. Sellaisista autoista, joissa ei ole katalysaattoria, kannettava valikoiva maksu aiheuttaa automarkkinoiden kilpailutilanteen vääristymän, jonka tarkoituksena on vaikeuttaa tällaisten autojen tuotantoa ja myyntiä. Tällainen vääristymä voi olla oikeutettu ympäristöpoliittisista syistä. Päinvastoin taas erityistukitoimenpide esimerkiksi tiettyjen investointien tueksi heikommin kehittyneillä alueilla aiheuttaa vääristymän, josta on haittaa paremmin kehittyneille alueille. Tällainen vääristymä puolestaan voi olla oikeutettu melko yleisesti hyväksyttyjen aluepoliittisten syiden perusteella.

71. EY 87 ja EY 96 artiklan sanamuodosta käy ilmi, että yhteismarkkinoiden erityiset vääristymät eivät välttämättä ole kiellettyjä. EY 96 artiklassa määrätään erityisesti komission harkintavallasta sen osalta, ryhtyykö se toimenpiteisiin tietyn vääristymän suhteen: "— — vääristymään, joka on poistettava". EY 87 artiklan 2 ja 3 kohdassa luetellaan pakollisia tai harkinnanvaraisia poikkeuksia artiklan 1 kohdan yleisestä kiellosta.

72. Koska EY:n perustamissopimuksessa määrätään hyvin erilaisista juridisista seurauksista yhtäältä erityismaksuista ja toisaalta valtion tuista seuraaville vääristymille, tukityypit on määritettävä tarkasti.

73. Tällöin on pyrittävä löytämään kunkin vääristymän alkuperäinen syy: johtuuko vääristymä maksusta vai onko kyseessä valtion tuki? Ajatusmalli, jossa erityismaksun aiheuttamaa vääristymää pidettäisiin yleissäännön mukaisten markkinaosapuolten eduksi annettuna tukena, olisi peri-

aatteessa virheellinen sekä juridisesti, taloudellisesti että poliittisesti.

74. Juridisesti ajatus olisi virheellinen siksi, että yleissäännös, joka ei ole valtion tuki, voisi muuttua valtion tueksi vain tekemällä säännökseen asiallisesti tai henkilöllisesti rajoitettu, valikoiva korotus, jolloin etua syntyisi niille markkinaosapuolille, joihin sovelletaan yleissääntöä. Tällöin ensinnäkin valtion tuen myöntämistä koskevan kiellon aineellinen soveltamisala laajenisi huomattavasti perustamissopimuksen laatijoiden käsitystä laajemmaksi ja toisaalta EY 96 ja EY 97 artiklan soveltamisala kutistuisi.

75. Laadultaan ja vaikutukseltaan yleisen kansallisen toimenpiteen tulkitseminen valtion tueksi aiheuttaisi myös taloudellisesti kielteisiä seurauksia. Yleisten säännösten alaisuuteen kuuluvien markkinaosapuolten maksutasoa saatettaisiin joutua nostamaan takautuvasti samalle tasolle kuin markkinaosapuolilla, joihin sovelletaan erityissäännöstä. Tällainen suureen joukkoon markkinaosapuolia tai yleisesti kuvattuun toimialajoukkoon kohdistuva, yleinen maksutason nosto voi olla taloudellisesti haitallista. Lisäksi tällainen virheellisesti valtion tueksi arvioidun yleissäännöksen muutos johtaa lähes väistämättä uusiin yleisiin yhteismarkkinoiden vääristymiin. Näin ollen jouduttaisiin suoraan ojasta allikkoon.

76. Poliittisesti tarkasteltuna tällaisesta käsittelytavan muutoksesta voi seurata rajoituksia jäsenvaltioiden mahdollisuuksiin käyttää erityismaksuja ohjauskeinona myös silloin, kun niiden käyttö olisi täysin oikeutettua eikä käytön seurauksena mitenkään voisi olla EY 96 ja EY 97 artiklan soveltaminen. Edellä 70 kohdassa annetun esimerkin avulla esitettynä tilanne olisi sellainen, että jos tarkoitetun erityismaksun kantamista ympäristöä kuormittavista autoista pidettäisiin valtion tukena ympäristöystävällisempien autojen tuotannolle ja myynnille, jälkimmäisten autojen alhaisempi verotaso pitäisi nostaa samalle tasolle kuin saastuttavammilla autoilla, jolloin jäsenvaltio ei enää pystyisi käyttämään tätä hallintakeinoa yleisesti hyväksytyn tavoitteen saavuttamiseksi. Tällaisen päinvastaisen tuloksen seuraukset voivat olla vieläkin vakavammat, koska esimerkissä mainitun yleisen alhaisemman verokannan määrittäminen valtion tueksi veisi jäsenvaltiolta sille yhteisön perustamissopimuksen mukaisesti kuuluvan toimivallan.

77. Edellä esitetyn perusteella on todettava, että erityismaksusta johtuvia erityisiä vääristymiä ei koskaan saa pitää valtion tukena yleissäännöksen alaisuuteen kuuluville osapuolille. Asiaan liittyy vielä kaksi muuta seurausta: mikäli vääristymä on poistettava yhteismarkkinoiden edun

vuoksi, yhteisön on poistettava tuon kyseisen vääristymän aiheuttaja — eli erityismaksu — ja käytettävä sitä varten EY 96 ja EY 97 artiklan mukaista toimivaltaansa ja yhteisö ei saa käyttää EY 87 ja EY 88 artiklan mukaista toimivaltaansa.

Pääasian kiistan tosiseikat

78. Kun edellä esitettyä päättelyä sovelletaan 24–32 kohdassa esitettyihin pääasian kiistan tosiseikkoihin, on todettava seuraavaa.

79. Vakuutusmaksuveron käyttöönottoa vuonna 1994 ja 2,5 prosentin yleisellä verokannalla, joka myöhemmin korotettiin 4:ään ja sitten 5 prosenttiin, on pidettävä yleisenä verotustoimenpiteenä, joka koskee periaatteessa kaikkia vakuutussopimuksia.

80. Muiden tavaroiden ja palvelujen toimittamiseen sovelletaan yleistä arvonlisäveroa, jonka verokanta on 17,5 %. Vakuutusmaksuveron ja arvonlisäveron verokantojen eron vuoksi on houkuttelevaa naamioida tiettyjen palvelujen tarjoaminen vakuutussopimukseksi.

81. Kodinkonemarkkinoilla tästä seurasi, että toimittajat alkoivat tarjota koneiden vuokra- ja myyntisopimuksiin liittyviä palvelusopimuksia vakuutussopimuksina, jotka tehtiin toimittajiin sidoksissa olevien vakuutusyhtiöiden kanssa.

82. Tästä aiheutui kahdenlaisia seurauksia. Ensinnäkin valtaosa tavallisista palvelusopimuksista hävisi, mistä seurasi Yhdistyneen kuningaskunnan valtiontaloudelle vahinkoa arvonlisäverotulon menettämisen vuoksi. Toiseksi näillä vakuutusmarkkinoiden osamarkkinoilla ensivakuutussopimukset — joissa vakuutusasiakas tekee sopimuksen suoraan vakuutusyhtiön kanssa — enimmäkseen korvattiin liitännäisvakuutuksilla, joiden välittäjänä toimi kodinkoneiden toimittaja.

83. Tämä markkinatilanteen muutos johtuu suoraan vakuutusmaksuveron ja arvonlisäveron verokantojen erosta. Tätä eroa

pystyivät hyödyntämään toimittajat, jotka toimittivat vakuutussopimuksiksi naamioituja, päätuotteeseen liitettyjä lisäpalveluja.

84. Korkeampaa vakuutusmaksuverokantaa on pidettävä erityisenä verotustoimenpiteenä, joka on asiallisesti rajoitettu koskemaan vain tietynlaisia vakuutussopimuksia. Sitä on soveltamisalansa ja vaikutuksensa vuoksi pidettävä säätelevänä maksuna, jolla pyritään vähentämään tällaisten sopimusten laatimisen houkuttelevuutta. Se vaikutti markkinatilanteeseen toivotulla tavalla: perinteiset palvelusopimukset, joista kannetaan arvonlisäveroa, palasivat käyttöön ja ensivakuutusten osuus lisävakuutussopimusten pienentyneillä markkinoilla kasvoi jälleen.

85. Kuten kahden ensimmäisen kysymyksen ehdotetusta vastauksesta käy ilmi, tämä toimenpide ei ollut kuudennen direktiivin vastainen. Niin kauan kuin neuvosto ei vahvista komission ehdotuksesta EY 96 tai EY 97 artiklaan perustuvia muunlaisia toimenpiteitä, niitä on pidettävä oikeutettuina. Siitä, että komissio ei ole toiminut, voidaan päätellä, että tämän erityisen verotustoimenpiteen jäsenvaltioiden väliseen kauppaan mahdollisesti aiheuttamia vääristymiä ei pidetty riittävän vakavina, jotta erityistoimenpidettä vastaan olisi ollut oikeutettua toimia.

86. Edellä esitetystä seuraa, että tätä erityistä verotustoimenpidettä ei ole mitenkään mahdollista pitää valtion tukena, eikä siitä näin ollen voi seurata sitä, että Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen pitäisi kumota takautuvasti tämä oikeutetusti toteutettu ja vaikutukseltaan oikeutettu erityinen verotustoimenpide.

87. Edellä esitetystä seuraa samoin, että mahdollisten EY 96 ja EY 97 artiklaan perustuvien korjausten on kohdistuttava erityisen vääristymän syyhyn eli itse erityiseen verotustoimenpiteeseen eikä yleiseen vakuutusmaksuverokantaan, jonka erityispoikkeus korkeampi verokanta on.

88. Katson näin ollen, että pääasian kiistan tosiseikkojen tarkastelun perusteella EY 87 ja EY 88 artiklan soveltamista ei voida pitää mahdollisena. Näin ollen VAT and Duties Tribunalin kysymykset 3, 4 ja 5 perustuvat yhteisön oikeuden virheelliseen tulkintaan.

89. Edellä esitetty huomioon ottaen kysymyksiin 3, 4 ja 5 ei ole tarpeen vastata.

VI Ratkaisuehdotus

90. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa VAT and Duties Tribunalin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

— Kysymys 2: jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan vastaista ei ole menettely, jossa jäsenvaltio ottaa käyttöön sellaisen vakuutusmaksuveron, joka lasketaan suoritettujen palvelujen perusteella, joka on tietty prosenttimäärä suoritettujen palvelujen hinnoista, joka arvonlisäveron tavoin vyörytetään kuluttajalle, joten verorasitus on kuluttajalla, jota sovelletaan koko Yhdistyneen kuningaskunnan alueella mutta jota ei yleisesti sovelleta kaikkiin tavaroita ja palveluja koskeviin liiketoimiin.

— Kysymys 1: korkeamman verokannan käyttöönotto kuudennen direktiivin 33 artiklan mukaiseen vakuutusmaksuveroon ei ole toimenpide, joka edellyttää direktiivin 27 artiklassa tarkoitettua neuvoston lupaa.

— Kysymykset 3, 4 ja 5: näihin kysymyksiin ei ole tarpeen vastata, koska erityistä verotustoimenpidettä, jolla otetaan käyttöön asiallisesti rajoitettu korkeampi verokanta, ei voida pitää EY 87 ja EY 88 artiklassa tarkoitettuna valtion tukena.