JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ANTONIO TIZZANO

10 päivänä maaliskuuta 2005 [1]

I Johdanto

1. Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut 8.8.2003 yhteisöjen tuomioistuimessa EY 226 artiklaan perustuvan kanteen, jossa se vaatii todettavaksi, että Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se ole soveltanut jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/799/ETY, [2] sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä direktiivi 77/799 tai vain direktiivi), [3] kokonaisuudessaan Gibraltarin alueella.

II Sovellettavat oikeussäännöt

A *Asian kannalta merkitykselliset perustamissopimuksen määräykset*

2. Aivan aluksi mieliin on palautettava ne perustamissopimuksen artiklat, jotka tilanteen mukaan yhdessä tai erikseen ovat nyt tarkasteltavina olevien direktiivien oikeudellinen perusta, toisin sanoen ETY:n perustamissopimuksen 99 ja 100 artikla (joista on muutettuina tullut EY 93 ja EY 94 artikla).

3. Ensin mainitussa artiklassa (joka kuului otsikon "veroja ja maksuja koskevat määräykset" alaisuuteen), sellaisena kuin se oli kyseisten direktiivien antamisajankohtana, määrättiin seuraavaa: "Komissio tutkii, millä tavoin eri jäsenvaltioiden liikevaihtoveroja, kulutusveroja ja muita välillisiä veroja koskeva lainsäädäntö on mahdollista yhdenmukaistaa yhteismarkkinoiden etu huomioon ottaen — — ".

1 — Alkuperäinen kieli: italia.

2 — EYVL L 336, s. 15.

3 — Direktiiviä 77/799 on muutettu jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla annetun direktiivin muuttamisesta 6 päivänä joulukuuta 1979 annetulla neuvoston direktiivillä 79/1070/ETY (EYVL L 331, s. 8) (jäljempänä direktiivi 79/1070) ja valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1) (jäljempänä direktiivi 92/12).

Komissio esittää ehdotuksia neuvostolle, joka tekee päätöksen yksimielisesti — — .[4]

4. Otsikon "lainsäädännön lähentäminen" alaisuuteen kuuluneessa 100 artiklassa määrättiin puolestaan, että "neuvosto antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta direktiivejä jäsenvaltioiden sellaisten lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä, jotka suoraan vaikuttavat yhteismarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan".[5]

5. Lopuksi katson aiheelliseksi palauttaa mieliin 100 a artiklan tai pikemminkin sen tilalle viimeksi tulleen määräyksen eli EY 95 artiklan, jonka tulkinnalla, vaikka sillä ei suoranaisesti olisikaan merkitystä nyt esillä olevassa asiassa, voidaan jäljempänä nähtävin tavoin selvittää nyt esillä olevan asian kannalta hyödyllisiä seikkoja. Tuon määräyksen 1 kohdassa määrätään, että "neuvosto toteuttaa — — sisämarkkinoiden toteuttamista ja toimintaa koskevat toimenpiteet jäsenvaltioiden lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämiseksi", ei yksimielisesti, vaan yhteispäätösmenettelyssä. Saman artiklan 2 kohdassa määrätään kuitenkin, että "mitä 1 kohdassa määrätään, ei sovelleta veroja — — koskeviin säännöksiin tai määräyksiin".

B *Direktiivi 77/799*

6. Koska "jäsenvaltioiden rajojen yli ulottuvat veropetokset ja veron kiertäminen aiheuttavat taloudellisia menetyksiä sekä asianmukaisen verotuksen periaatteen rikkomisia sekä voivat vääristää pääomien liikkuvuutta ja kilpailun edellytyksiä haitaten siten yhteismarkkinoiden toimintaa",[6] neuvosto antoi ETY:n perustamissopimuksen 100 artiklan nojalla direktiivin 77/799. Sillä pyritään vahvistamaan "yhteisössä toimivien veroviranomaisten välistä yhteistyötä"[7] ja siinä säädetään, että jäsenvaltioiden on "vaihdettava keskenään yksittäistapauksia koskevia tietoja" ja "tehtävä näiden tietojen saamiseksi tarvittavat selvitykset".[8]

7. Edellä mainitun direktiivin 1 artiklan 1 kohdan alkuperäisessä versiossa säädettiin erityisesti, että "jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin

4 — Nykyisin EY 93 artiklassa määrätään sitä vastoin seuraavaa: "Neuvosto antaa yksimielisesti komission ehdotuksesta sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi 14 artiklassa mainitussa määräajassa."

5 — Nykyisin voimassa oleva EY 94 artikla on muutoin samansisältöinen, mutta siinä edellytetään Euroopan parlamentin ja talous- ja sosiaalikomitean kuulemista.

6 — Ensimmäinen perustelukappale.

7 — Neljäs perustelukappale.

8 — Viides perustelukappale.

mukaisesti vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tuloja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen".

8. Tätä säännöstä on sittemmin muutettu ETY:n perustamissopimuksen 99 ja 100 artiklan nojalla annetulla direktiivillä 79/1070 sisällyttämällä sen soveltamisalaan myös arvonlisäveroa koskevat tiedot.[9] Siihen on myöhemmin ETY:n perustamissopimuksen 99 artiklan nojalla annetulla direktiivillä 92/12 lisätty kivennäisöljyjen, alkoholin ja alkoholijuomien sekä valmistetun tupakan valmisteverot.[10]

9. Muistutan lopuksi, että jäsenvaltioiden piti täytäntöönpanna direktiivi 77/799 alkuperäisessä muodossaan viimeistään 1.1.1979. Mainitut muutokset piti saattaa voimaan viimeistään 1.1.1981 ja 1.1.1993.

C *Gibraltaria koskevat säännökset*

10. Tämän jälkeen on aluksi kuvattava, miltä osin yhteisön oikeutta sovelletaan Gibraltarin alueella, jotta voitaisiin päättää, pitikö direktiivi 77/779 saattaa siellä voimaan, ja jos piti, miten.

11. Espanjan kuningas luovutti Gibraltarin Ison-Britannian kruunulle vuonna 1713 tehdyn Utrechtin sopimuksen X artiklalla, ja se on vuodesta 1830 ollut nk. Crown Colony (British Overseas Territory). Kuten tiedämme, kaupungin oikeudellista asemaa säännellään vuoden 1969 Gibraltar Constitution Orderilla, jonka johdanto-osassa se saa määritelmän "part of Her Majestys dominions". Siirtomaa-alueen itsehallintoon liittyvät oikeudet on suurimmaksi osaksi siirretty sen demokraattisesti valituille paikallisille toimielimille, mutta ulkosuhteisiin, maanpuolustukseen ja yleiseen turvallisuuteen liittyvä toimivalta kuuluu kruunulle.

12. Perustamissopimuksen 4 artiklassa, jossa määrätään sen alueellinen soveltamisala, määrätään, että "tämän sopimuksen määräyksiä sovelletaan niihin Euroopassa sijaitseviin alueisiin, joiden suhteista ulkovaltoihin huolehtii jäsenvaltio". Tästä seuraa, että Gibraltarilla sovelletaan lähtökohtaisesti yhteisön oikeutta.

13. Tästä periaatteesta on kuitenkin säädetty poikkeuksia kyseisen alueen erityislaatuisen aseman huomioon ottamiseksi. Tarkoitan tietysti liittymisehdoista ja sopimusten mukautuksista tehdyn asiakirjan 28 artiklaa, joka on Tanskan kuningaskunnan, Irlannin, Norjan kuningaskunnan sekä Ison-Britan-

9 — Direktiivin 79/1070 1 artiklan 2 kohdan a alakohta (ks. alaviite 3).

10 — Direktiivin 92/12 30 artiklan 2 kohdan a alakohta (ks. alaviite 3).

nian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan liittymisestä Euroopan yhteisöihin tehtyjen asiakirjojen osa (jäljempänä vuoden 1972 liittymisasiakirja tai liittymisasiakirja). [11]

14. Tuossa määräyksessä määrätään, kuten tiedämme, seuraavaa:

"Yhteisön toimielinten antamia säädöksiä, jotka koskevat ETY:n perustamissopimuksen liitteessä II mainittuja tuotteita ja yhteisön toteuttaman yhteisen maatalouspolitiikan johdosta yhteisöön tuotaessa erityissäännösten alaisia tuotteita, samoin kuin *säädöksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta* ei sovelleta Gibraltarilla, ellei neuvosto yksimielisesti komission ehdotuksesta toisin päätä." [12]

15. Liittymisasiakirjan 29 ja 30 artiklan ja sen liitteiden I ja II mukaan Gibraltar ei myöskään kuulu yhteisön tullialueeseen, ja tämän vuoksi sitä kohdellaan ulkopuolisena maana tavaroiden tuonnissa ja viennissä.

11 — EYVL 1972, L 73, s. 1.

12 — Kursivointi tässä.

III Tosiseikat ja oikeudenkäynti

16. Koska komissio ei ollut saanut Yhdistyneeltä kuningaskunnalta ilmoitusta siitä, että direktiiviä 77/799 sovellettiin Gibraltarin alueella, se lähetti 7.4.1997 tuon jäsenvaltion hallitukselle virallisen huomautuskirjeen ja pyysi tätä asiaa koskevia tietoja.

17. Yhdistynyt kuningaskunta ilmoitti 6.6. ja 7.10.1997 päivätyillä kirjeillä antaneensa säännökset, jotka olivat tarpeen sen varmistamiseksi, että direktiiviä 77/799 sovellettaisiin Gibraltarilla 1.10.1997 lähtien välittömiin veroihin. Se totesi, ettei sillä sitä vastoin ollut velvollisuutta menetellä samalla tavoin arvonlisäveron ja valmisteverojen osalta, koska ne ovat välillisiä veroja.

18. Komissio vastasi tähän vastaukseen 18.7.2001 päivätyllä lisähuomautuskirjeellä ja totesi, että päinvastoin direktiiviä 77/799 piti soveltaa Gibraltarilla myös arvonlisäveroon ja valmisteveroihin.

19. Yhdistynyt kuningaskunta kiisti tämän väitteen 13.11.2001 toteamalla, ettei direktiiviä voida soveltaa Gibraltarilla, koska sillä annetaan EY 93 artiklassa tarkoitetut "säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja

muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta" eikä tällaisia säännöksiä liittymisasiakirjan 28 artiklan mukaan sovelleta Gibraltarilla.

20. Koska komissio kuitenkin katsoi, ettei direktiivillä 77/799 yhdenmukaisteta kansallista verolainsäädäntöä, se pitäytyi kannassaan ja lähetti 26.6.2002 perustellun lausunnon, jossa Yhdistyneelle kuningaskunnalle asetettiin kahden kuukauden pituinen määräaika näiden toimenpiteiden toteuttamista varten.

21. Yhdistynyt kuningaskunta pyysi 15.8.2002 päivätyllä kirjeellä, että edellä mainittua määräaikaa pidennettäisiin kahdella kuukaudella, ja antoi 13.9.2002 vastauksensa ja toisti pääasiallisesti jo aiemmin esittämänsä väitteet.

22. Koska nämä lausumat eivät vakuuttaneet komissiota, se nosti nyt esillä olevan kanteen.

23. Yhteisöjen tuomioistuimen presidentti hyväksyi 4.12.2003 antamallaan määräyksellä työjärjestyksen 93 artiklan 1 kohdan nojalla Espanjan kuningaskunnan (jäljempänä Espanja) komission vaatimuksia tukevaksi väliintulijaksi.

24. Koska kukaan asianosaisista ei vaatinut tulla kuulluksi istunnossa, yhteisöjen tuomioistuin on työjärjestyksen 44 a artiklan nojalla päättänyt ratkaista asian suullista käsittelyä pitämättä.

IV Oikeudellinen analyysi

25. Kuten jo on todettu, komissio moittii Yhdistynyttä kuningaskuntaa siitä, että se on soveltanut direktiiviä 77/799 Gibraltarilla vain välittömiin veroihin, vaikka sen olisi pitänyt soveltaa sitä myös arvonlisäveroon ja valmisteveroihin.

26. Se toteaa, että Gibraltar on liittymisasiakirjan 28 artiklalla suljettu jäsenvaltioiden liikevaihtoveroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamistoimenpiteiden soveltamisalan ulkopuolelle, ja myöntää myös sen, etteivät valmisteverojen yhdenmukaistamista koskevat yhteisön säännöt nyt esillä olevassa asiassa koske Gibraltaria, joka ei kuulu yhteisön tullialueeseen.

27. Komission mukaan tosiasia on kuitenkin se, ettei direktiivillä millään tavoin yhdenmukaisteta liikevaihtoveroja tai valmisteveroja koskevaa lainsäädäntöä. Sillä pyritään sitä vastoin sen perustelukappaleissa ilmoitetun

tavoitteen mukaisesti jäsenvaltioiden välisen yhteistyön toteuttamiseen veropetosten ja veron kiertämisen torjumiseksi, ja tässä tarkoituksessa siinä säädetään vain, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on otettava käyttöön tietojenvaihtojärjestelmä.

28. Komission mukaan tämän vahvistaa se seikka, että tietojenvaihtojärjestelmä on alun perin koskenut vain välittömiä veroja, joita ei yhteisön tasolla ole yhdenmukaistettu. Yhteistyön ala on direktiiveillä 79/1070 ja 92/12 laajennettu koskemaan arvonlisäveroa ja valmisteveroja, mutta niillä ei ole muutettu kyseisen järjestelmän tarkoitusta eikä siis vaikutettu jäsenvaltioiden aineelliseen verooikeuteen. Näidenkään muutosten jälkeen direktiiviä 77/799 ei sovelleta verokantaan, veron määräytymisperusteeseen tai kansallisten verojärjestelmien perustaan eikä kyseisten verojen kantojärjestelmiin.

29. Sitä paitsi jäsenvaltioiden arvonlisäveroja valmisteverolainsäädännön yhdenmukaistaminen on komission mukaan tavoite, joka on täysin erillinen ja täysin erotettavissa tavoitteesta, joka koskee veropetosten ja veron kiertämisen torjumista toimivaltaisten kansallisten viranomaisten välisellä yhteistyöllä. Näin ollen se vapautus, joka Gibraltarille on myönnetty ensin mainitun tavoitteen toteuttamiseksi annetuista yhteisön säännöistä, ei voi koskea myös toiseksi mainitun tavoitteen noudattamista koskevia sääntöjä.

30. Komissio lisää, että vaikka arvonlisävero ja valmisteverot eivät koske Gibraltaria, sen veroviranomaisten antamat tiedot voivat olla erittäin hyödyllisiä näiden verojen asianmukaiseksi määrittämiseksi muualla yhteisössä. Toisaalta valtaosassa tapauksista tiedot kulkevat vain yhteen suuntaan eli Gibraltarilta muille yhteisön alueille, joilla kyseisiä veroja sovelletaan. Vaikka myös yhteistyöllä saadaan aikaan jonkinlaista yhdenmukaistumista, se tapahtuu kuitenkin vain tietojen saajien kohdalla eikä siis Gibraltarilla.

31. Komissio väittää lopuksi, että "rajatapauksessa" tietojenvaihtojärjestelmän soveltamista Gibraltariin voitaisiin perustella EY 10 artiklassa määrätyllä yhteistyövelvollisuudella.

32. Väliintulija Espanjan kuningaskunta, joka on kehitellyt samanlaisia lausumia kuin komissio, korostaa erityisesti, että Gibraltarille myönnettyjä poikkeuksia tulkittaessa on pidettävä mielessä, että tuon alueen asemasta on päätetty sellaisena historiallisena ajankohtana, jona jäsenvaltioiden taloudelliset järjestelmät eivät olleet niin yhdentyneitä kuin

nykyisin. Espanja täsmentää, että, toisin kuin Yhdistynyt kuningaskunta, se on täytäntöönpannut direktiivin 77/799 kokonaisuudessaan myös niillä alueillaan, joilla kyseisiä välillisiä veroja ei sovelleta.

33. Yhdistynyt kuningaskunta vastaa näihin moitteisiin vakuuttavammin lausumin, minkä yritän osoittaa seuraavalla tarkastelulla.

34. Aluksi on syytä puhdistaa kenttä niistä väitteistä, joilla joko ei ole oikeudellista luonnetta tai jotka eivät välittömästi koske juuri nyt tutkittavana olevaa kysymystä.

35. Ensimmäisen seikan osalta muistutan, että tämä kysymys liittyy siihen, ovatko arvonlisäveroa ja valmisteveroja koskevat yhteisön säännöt sovellettavissa Gibraltarilla. Sitä on siis tutkittava, kuten Yhdistynyt kuningaskunta perustellusti huomauttaa, sille ominaisissa puitteissa eli määrittämällä liittymisasiakirjassa määrättyjen poikkeusten soveltamisala, eikä tähän arviointiin vaikuta millään tavoin se hyöty, jota jäsenvaltiot saattavat saada siitä, että tuolla alueella sovelletaan direktiivillä käyttöön otettua tietojenvaihtojärjestelmää.

36. Toisaalta en ollenkaan usko, että EY 10 artiklalla, johon komissio on vedonnut, olisi merkitystä nyt esillä olevassa asiassa. Kuten tiedämme, tuon artiklan tämän asian kannalta merkityksellisessä osassa määrätään seuraavaa: "Jäsenvaltiot toteuttavat kaikki yleis- ja erityistoimenpiteet, jotka ovat aiheellisia tästä sopimuksesta tai yhteisön toimielinten säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttämisen varmistamiseksi. Ne helpottavat yhteisön päämäärän toteuttamista."

37. En ymmärrä, mitä merkitystä tällä määräyksellä voisi olla nyt esillä olevassa asiassa. Kahdesta ratkaisuvaihtoehdosta on nimittäin valittava joko se vaihtoehto, jonka mukaan direktiivissä säädettyyn, nyt tutkittavana olevaan välillisiä veroja koskevaan tietojenvaihtojärjestelmään ei sovelleta Gibraltarille myönnettyjä poikkeuksia, ja näin ollen Yhdistyneellä kuningaskunnalla on EY 249 artiklan, luettuna yhdessä EY 299 artiklan 4 kohdan kanssa, velvollisuus täytäntöönpanna direktiivi kokonaisuudessaan tuolla alueella ilman, että EY 10 artiklasta tarvitsee etsiä lisätukea, tai vaihtoehto, jonka mukaan mainittu järjestelmä kuuluu näiden poikkeusten soveltamisalaan, jolloin myöskään edellytyksiä tuon määräyksen soveltamiselle ei ole.

38. Ensimmäinen kysymys nyt esillä olevaa asiaa ratkaistaessa on juuri se, sovelletaanko direktiivin 77/799 arvonlisäveroa koskevaa osaa myös Gibraltarilla vai onko se sellainen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamista koskeva säädös, jota

liittymisasiakirjan 28 artiklan mukaan ei sovelleta tuolla alueella.

39. Minusta näyttää siltä, että useat eri perusteet puhuvat toiseksi mainitun vaihtoehdon puolesta.

40. Ensiksi muistutan, että direktiivi 77/799 perustui ETY:n perustamissopimuksen alkuperäiseen 100 artiklaan (ks. edellä 4 kohta), joka salli direktiivien antamisen sellaisten kansallisten "lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä, jotka suoraan vaikuttavat yhteismarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan". [13] Kun yhteisön lainsäätäjä sitten päätti ulottaa alun perin vain välittömiä veroja koskeneen tietojenvaihtojärjestelmän myös arvonlisäveroon, se perusti tätä koskevan säädöksen (juuri direktiivi 77/1070) ETY:n perustamissopimuksen 99 artiklaan, jossa tuolloin määrättiin, että "komissio tutkii, millä tavoin eri jäsenvaltioiden liikevaihtoveroja, kulutusveroja ja muita välillisiä veroja koskeva lainsäädäntö on mahdollista *yhdenmukaistaa*", ja esittää asiaa koskevia ehdotuksia neuvostolle. [14]

41. Tällaisten oikeudellisten perustojen valitseminen on mielestäni selvä osoitus siitä, että sekä välittömiä että välillisiä veroja koskeva tietojenvaihto on eräs tapa yhdenmukaistaa tai lähentää asian kannalta merkitykselliset kansalliset lait, asetukset tai hallinnolliset määräykset.

42. Toisaalta minun on Yhdistyneen kuningaskunnan tavoin todettava, ettei tietojenvaihto ole tavoite sinänsä, vaan se on keino, jolla pyritään tehostamaan kansallisia verojärjestelmiä ja niiden kykyä kantaa tosiasiallisesti maksettaviksi kuuluvat verot.

43. Tämä näyttää vahvistetun myös direktiivin 77/799 kuudennessa perustelukappaleessa, jonka mukaan "jäsenvaltioiden olisi — — vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat olla hyödyksi tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisessa määräämisessä", ja direktiivin 79/1070 kolmannessa perustelukappaleessa, jonka mukaan "tämä keskinäinen apu olisi ulotettava koskemaan myös välillisiä veroja näiden *oikean määräämisen ja kantamisen* varmistamiseksi". [15]

44. Olipa kyse sitten välittömistä veroista, joiden tunnusmerkistöstä ei ole annettu yhteisön säädöksiä, tai arvonlisäverosta, jonka tunnusmerkistö sitä vastoin on yhden-

13 — Kursivointi tässä.

14 — Kursivointi tässä.

15 — Kursivointi tässä.

mukaistettu, [16] tietojenvaihtojärjestelmän käyttöönottaminen näyttää minusta kuitenkin yhdenmukaistamistoimelta, koska sillä pyritään tehostamistarkoituksessa yhdenmukaistamaan verojen, olivatpa ne välittömiä tai välillisiä, määräämistä ja kantamista koskevat säännöt.

45. Se seikka, että myös veron tunnusmerkistöön vaikuttamattomat toimenpiteet voivat olla yhdenmukaistamistoimien kohteena, näyttää lisäksi vahvistetun eräässä yhteisöjen tuomioistuimen tuoreessa tuomiossa, jossa asianosaisina olivat komissio ja neuvosto. [17]

46. Tuossa asiassa riidan kohteena oli keskinäisestä avunannosta Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston rahoitusjärjestelmään kuuluvista toimista johtuvien saatavien sekä maatalousmaksujen ja tullien perinnässä sekä arvonlisäverosta ja tietyistä valmisteveroista annetun direktiivin 76/308/ETY muuttamisesta 15 päivänä kesäkuuta 2001 annetun neuvoston direktiivin 2001/44/EY (jäljempänä direktiivi 2001/44) oikeudellisen perustan valinta. [18]

47. Komission mielestä neuvosto oli erehtynyt perustaessaan direktiivin EY 93 ja EY 94 artiklaan, vaikka oikea oikeudellinen perusta olisi ollut EY 95 artikla (ks. edellä 3–5 kohta).

48. Kuten edellä on jo todettu, neuvosto valtuutetaan sekä EY 93 että EY 94 artiklalla antamaan yksimielisesti säännökset kansallisten lainsäädäntöjen yhdenmukaistamisesta (ensin mainitussa "liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön" osalta; toiseksi mainitussa "jäsenvaltioiden sellaisten lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten" osalta, "jotka suoraan vaikuttavat yhteismarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan"). EY 95 artiklan 1 kohdassa sitä vastoin otetaan käyttöön yhteispäätösmenettely sisämarkkinoiden toteuttamista ja toimintaa koskevien toimenpiteiden toteuttamiseksi "jäsenvaltioiden lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämiseksi". Tuon artiklan 2 kohdassa täsmennetään kuitenkin, ettei 1 kohdan määräyksiä "sovelleta veroja — — koskeviin säännöksiin tai määräyksiin".

49. Edellä mainitussa asiassa komissio tämän poikkeuksen välttääkseen väitti, että direktiiviä 2001/44 ei sovelleta "veroja koskeviin säännöksiin tai määräyksiin". Näin oli sen mukaan siitä syystä, että tuon käsitteen alaan pitää sisällyttää yksinomaan sellaisia aineellisia säännöksiä, joilla yksilöidään verovelvolliset henkilöt, verolliset liiketoimet, veron määräytymisperuste, verokanta ja

16 — Ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

17 — Asia C-338/01, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4829).

18 — EYVL L 175, s. 17.

vapautukset sekä verojen kantamis- ja takaisinperintätavat. Direktiivi ei koskenut tällaisia seikkoja eikä sillä, edelleen komission mukaan, millään tavoin yhdenmukaistettu tai lähennetty jäsenvaltioiden aineellista verooikeutta.

50. Tuossa asiassa antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi komission näkemyksen ja katsoi, että neuvosto oli toiminut asianmukaisesti valitessaan EY 93 ja EY 94 artiklan direktiivin 2001/44 oikeudelliseksi perustaksi.

51. Siltä osin, ettei perustamissopimuksella anneta mitään tietoja siitä, miten ilmaisua "veroja koskevat säännökset tai määräykset" olisi tulkittava, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että koska tämä ilmaisu on luonteeltaan yleinen, se "kattaa kyseisten verojen tai maksujen lajeja erottelematta kaikkien verotusta koskevien alojen lisäksi kaikki tätä alaa koskevat näkökohdat riippumatta siitä, onko kyse aineellisista vai menettelyllisistä säännöistä". [19]

52. Yhteisöjen tuomioistuin täsmensi tämän lisäksi myös, "ettei minkäänlaisten verojen perintää koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä voida erottaa siitä verotusjärjestelmästä, johon ne liittyvät", [20] ja päätteli tästä, että "EY 95 artiklan 2 kohdan ilmaisua veroja koskevat säännökset tai määräykset on tulkittava niin, että ne kattavat verovelvollisia henkilöitä, verollisia liiketoimia, veron määräytymisperustetta, verokantaa ja välittömiä ja välillisiä veroja koskevia vapautuksia määrittelevien säännösten lisäksi verojen perintään liittyvät yksityiskohtaiset säännöt". [21]

53. Tästä on siis pääteltävä, että yhteistyöjärjestelmä, jolla pyritään helpottamaan toisessa jäsenvaltiossa syntyneiden verovelkojen perintää, voi olla juuri EY 95 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen säännösten tai määräysten yhdenmukaistamistoimenpide. Tämä ei tietenkään voi nyt esillä olevassa yksittäistapauksessa olla vaikuttamatta myös direktiivillä 77/799 säädettyyn arvonlisäveroa koskevaan tietojenvaihtojärjestelmään.

54. Tämän päätelmän lisäperusteluksi viittaan vielä hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7 päivänä lokakuuta 2003 annettuun neuvoston asetukseen (EY) N:o 1798/2003. [22] Tuon asetuksen kolmannessa perustelukappaleessa todetaan nimittäin, että *"sisämarkkinoiden toteuttamiseksi suoritettuihin verotuksen yhdenmukaistamistoimenpiteisiin olisi sen vuoksi sisällyttävä yhteisen järjestelmän luominen jäsenvaltioi-*

19 — Em. asia komissio v. neuvosto, tuomion 63 kohta.
20 — Ibidem, 66 kohta.
21 — Ibidem, 67 kohta.
22 — EUVL L 264, s. 1.

den välistä tietojenvaihtoa varten, jonka mukaisesti jäsenvaltioiden hallintoviranomaisten on autettava toisiaan ja toimittava komission kanssa yhteistyössä tavaroiden ja palvelujen myynnistä, — — kannettavan arvonlisäveron moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi — — ".[23]

55. Kun siis otetaan huomioon, että tietojenvaihto on sekin eräs tapa yhdenmukaistaa/lähentää tähän liittyvä kansallinen lainsäädäntö, Yhdistyneen kuningaskunnan menettely, kun se tässä asiassa vetoaa liittymisasiakirjan 28 artiklassa määrättyyn poikkeukseen (ks. edellä 13 ja 14 kohta), vaikuttaa minusta perustellulta, koska kyse on nimenomaan "jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamista" koskevista säädöksistä.

56. Siihen, ettei Yhdistynyt kuningaskunta ole esittänyt tätä samaa väitettä välittömiä veroja koskevan tietojenvaihdon osalta, on mielestäni olemassa liiankin ilmeinen selitys. Liittymisasiakirjan edellä mainitussa 28 artiklassa määrättyä poikkeusta ei nimittäin sovelleta tällaisiin veroihin eikä tähän poikkeukseen siis oikeudellisen perustan puuttuessa voida vedota.

57. Edellä esitetyn valossa katson siis, että liittymisasiakirjan 28 artiklassa määrätyllä poikkeuksella sallitaan se, ettei Yhdistynyt kuningaskunta arvonlisäveron osalta sovella Gibraltarin alueella direktiivillä 77/799 säädettyä tietojenvaihtojärjestelmää.

58. Tämän tultua todetuksi on vielä tutkittava, voidaanko sama päätelmä tehdä valmisteveroja koskevasta tietojenvaihdosta.

59. Tältä osin on syytä lähteä liikkeelle komissionkin ainakin nyt esillä olevassa asiassa hyväksymästä olettamasta, jonka mukaan valmisteveroalan yhdenmukaistettuja sääntöjä ei sovelleta Gibraltarilla, koska se ei kuulu yhteisön tullialueeseen.

60. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että "Gibraltarin jättäminen yhteisön tullialueen ulkopuolelle merkitsee sitä, ettei siihen sovelleta tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä eikä johdetun yhteisön oikeuden sellaisia säännöksiä, joiden tarkoituksena on tavaroiden vapaan liikkuvuuden osalta varmistaa jäsenvaltioiden lakien, asetusten ja

23 — Kursivointi tässä.

hallinnollisten määräysten lähentäminen EY 94 ja EY 95 artiklan mukaisesti". [24]

61. Samaa ajatuksenkulkua pitää mielestäni voida noudattaa, kuten Yhdistynyt kuningaskunta korostaa, myös EY 93 artiklaan (tai sitä edeltäneeseen ETY:n perustamissopimuksen 99 artiklaan) perustuvien niiden yhteisön säädösten osalta, joilla pyritään "kulutusveroja" (valmisteveroja) koskevien kansallisten lainsäädäntöjen yhdenmukaistamiseen sen estämiseksi, etteivät jäsenvaltiot pidä voimassa sellaisia toisistaan eroavia lainsäädäntöjä, joilla estettäisiin tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

62. Juuri tällainen säädös on direktiivi 92/12, joka, kuten sen ensimmäisestä ja neljännestä perustelukappaleesta ilmenee, on annettu, jotta valmisteverosaatava syntyisi samojen perusteiden mukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi, joka edellyttää "tavaroiden vapaata liikkuvuutta, valmisteveron alaiset tavarat mukaan luettuina".

63. Tämän yhdenmukaistamisen toteuttamiseksi direktiivillä 92/12 on muun muassa laajennettu direktiivissä 77/799 säädetyn tietojenvaihtojärjestelmän soveltamisalaa ulottamalla se valmisteveroihin.

64. Katson, että, aivan kuten ei edellä todetuin tavoin arvonlisäveronkaan osalta, myöskään valmisteverojen osalta ei voida tehdä sellaista erottelua, jonka komissio yrittää tehdä tällaisten välillisten verojen, joita lisäksi ei sovelleta Gibraltarilla, perusteita koskevien yhdenmukaistamistoimien ja sellaisten toimien välillä, joilla rajoittaudutaan säätämään jäsenvaltioiden veroviranomaisten välisestä yhteistyöjärjestelmästä ja joita näin sovelletaan tuolla alueella, koska niitä ei ole yhdenmukaistettu.

65. Myös tältä osin voidaan mutatis mutandis esittää ajatusrakennelma, joka on analoginen edellä arvonlisäverosta esitetyn kanssa (ks. edellä 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat), ja näin hyväksyä käsitteen "kulutusveroja [valmisteveroja] koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamistoimenpiteet" tulkitseminen siten, että siihen sisältyvät myös tietojenvaihtojärjestelmään liittyvät toimenpiteet.

66. Edellä lausutun perusteella voin siis todeta, ettei Yhdistyneellä kuningaskunnalla ollut velvollisuutta soveltaa Gibraltarin alueella direktiivissä 77/799 säädettyä tieto-

24 — Asia C-30/01, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 23.9.2003 (Kok. 2003, s. I-9481, 59 kohta).

jenvaihtojärjestelmää, myöskään valmisteverojen osalta.

67. Edellä esitettyjen seikkojen valossa ehdotan, että komission kanne hylättäisiin.

V Oikeudenkäyntikulut

68. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan nojalla ja sen näkemykseni perusteella, jonka mukaan kanne on hylättävä, katson, että komissio on velvoitettava korvaamaan Yhdistyneen kuningaskunnan oikeudenkäyntikulut. Espanjan on sitä vastoin työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan nojalla vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan.

VI Ratkaisuehdotus

69. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisisi asian seuraavasti:

1) Kanne hylätään.

2) Komissio velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

3) Espanjan kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.