YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

21 päivänä heinäkuuta 2005 *

Asiassa C-349/03,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 7.8.2003,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

jota tukee:

Espanjan kuningaskunta, asiamiehenään N. Díaz Abad, prosessiosoite Luxemburgissa,

väliintulijana,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

vastaan

Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, asiamiehinään K. Manji ja R. Caudwell, avustajanaan D. Wyatt, QC, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, A. Rosas, R. Silva de Lapuerta ja A. Borg Barthet sekä tuomarit R. Schintgen, N. Colneric (esittelevä tuomari), S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, M. Ilešič, J. Malenovský ja J. Klučka,

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

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.3.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio vaatii kanteessaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole

Gibraltarin alueella soveltanut jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 6.12.1979 annetulla neuvoston direktiivillä 79/1070/ETY (EYVL L 331, s. 8) 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 muutettu direktiivi 77/799).

2 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 4.12.2003 antamalla määräyksellä Espanjan kuningaskunta hyväksyttiin väliintulijaksi tukemaan komission vaatimuksia.

3 Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta vaatii, että komission kanne hylätään ja että se velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Gibraltarin alueen osittainen sulkeminen yhteisön oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle

4 Tanskan kuningaskunnan, Irlannin sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan liittymisehdoista ja sopimusten mukautuksista tehdyn asiakirjan (EYVL 1972, L 73, s. 14; jäljempänä liittymisasiakirja) 28 artiklassa määrätään 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."

5 Gibraltarin alue on liittymisasiakirjan 29 artiklan, yhdessä sen liitteessä I olevan I osan 4 kohdan nojalla suljettu yhteisön tullialueen ulkopuolelle.

Direktiivi 77/799 ja sen muutokset

6 Alkuperäisessä muodossaan direktiivi 77/799 koski jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäistä apua välittömien verojen alalla. Se annettiin ETY:n perustamissopimuksen 100 artiklan (josta on muutettuna tullut EY:n perustamissopimuksen 100 artikla, josta puolestaan on tullut EY 94 artikla) nojalla.

7 Direktiivin 77/799 soveltamisalaa laajennettiin direktiivillä 79/1070 ulottamalla se arvonlisäveroihin. Se annettiin ETY:n perustamissopimuksen 99 artiklan (jota muutettiin Euroopan yhtenäisasiakirjalla ja josta on muutettuna tullut EY:n perustamissopimuksen 99 artikla, josta puolestaan on tullut EY 93 artikla) ja ETY:n perustamissopimuksen 100 artiklan nojalla.

8 Direktiivin 79/1070 johdanto-osan ensimmäisen perustelukappaleen mukaan "veropetokset ja veron kiertäminen aiheuttavat taloudellisia menetyksiä sekä asianmukaisen verotuksen periaatteen rikkomisia sekä voivat vääristää tervettä kilpailua; siten ne haittaavat yhteismarkkinoiden moitteetonta toimintaa".

9 Kyseisen direktiivin johdanto-osan toisessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"— — näiden toimien torjumiseksi tehokkaammin, yhteisössä toimivien veroviranomaisten välistä yhteistyötä olisi vahvistettava yhteisten periaatteiden ja sääntöjen mukaisesti".

10 Tuon saman direktiivin johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"— — [jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten] — — keskinäinen apu olisi ulotettava koskemaan myös välillisiä veroja näiden oikean määräämisen ja kantamisen varmistamiseksi".

11 Direktiivin 79/1070 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"— — keskinäisen avun ulottaminen on osoittautunut erityisen tarpeelliseksi ja kiireelliseksi arvonlisäveron osalta sen kulutukseen kohdistuvan yleisveron ominaisuuden ja sen aseman yhteisöjen omien voimavarojen järjestelmässä vuoksi".

12 Direktiivin 79/1070 2 artiklan mukaan jäsenvaltioiden oli saatettava voimaan tuon direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset viimeistään 1 päivänä tammikuuta 1981.

13 Direktiivin 77/799 soveltamisalaa laajennettiin uudelleen direktiivillä 92/12 saattamalla kivennäisöljyjen, alkoholin ja alkoholijuomien sekä valmistetun tupakan valmistevero sen piiriin. Direktiivi 92/12 perustuu on ETY:n perustamissopimuksen 99 artiklaan, sellaisena kuin se on Euroopan yhtenäisasiakirjassa.

14 Direktiivin 92/12 johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"— — sisämarkkinoiden toteuttaminen ja toiminta edellyttävät tavaroiden vapaata liikkuvuutta, valmisteveron alaiset tavarat mukaan luettuina".

15 Tuon direktiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi valmisteverosaatavan syntyperusteen on oltava sama kaikissa jäsenvaltioissa.

16 Muutetun direktiivin 77/799 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin mukaisesti vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen, sekä kaikkia tietoja, jotka liittyvät seuraavien välillisten verojen määräämiseen:

— arvonlisäverot,

— kivennäisöljyjen valmisteverot,

— alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverot,

— valmistetun tupakan valmisteverot."

17 Tuon direktiivin 8 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä ei velvoiteta järjestämään selvityksiä tai antamaan tietoja, jos sen jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan toimivaltainen viranomainen ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja tämän valtion omiin tarpeisiin."

18 Direktiivin 92/12 31 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden oli saatettava tämän direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset voimaan viimeistään 1.1.1993.

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

19 Koska komissio katsoi, ettei Yhdistynyt kuningaskunta ollut ilmoittanut sille niistä toimenpiteistä, jotka se oli toteuttanut saattaakseen muutetun direktiivin 77/799 Gibraltarin alueen osalta voimaan kansallisessa oikeusjärjestyksessään, se pani vireille EY 226 artiklassa tarkoitetun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn ja kehotti tätä jäsenvaltiota esittämään huomautuksensa. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset ilmoittivat tuolloin komissiolle ne

toimenpiteet, jotka ne olivat toteuttaneet välittömiä veroja koskevalla 1.10.1997 voimaan tulleella vuoden 1997 asetuksella nro 26, jolla muutettiin tuloverosta annettua asetusta (Income Tax (Amendment) (nro 2) Ordinance 1997). Yhdistynyt kuningaskunta katsoi kuitenkin, että koska Gibraltar ei kuulu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän eikä valmisteveroja koskevien yhdenmukaistettujen sääntöjen alaisuuteen, kyseisen direktiivin näihin veroihin liittyviä säännöksiä ei sovelleta tuolla alueella. Lähetettyään ensin täydentävän virallisen huomautuksen komissio lähetti 27.6.2002 perustellun lausunnon kehottaen kyseistä valtiota toteuttamaan sen noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa sen tiedoksiantamisesta. Koska komissio katsoi, että Yhdistyneen kuningaskunnan kyseisen lausunnon johdosta esittämät huomautukset osoittivat perustellussa lausunnossa mainitun jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen olevan edelleen olemassa, se päätti nostaa nyt esillä olevan kanteen.

Kanne

Asianosaisten ja muiden osapuolten lausumat

20 Komissio myöntää, että Gibraltarin alue kuuluu liittymisasiakirjan 28 artiklan nojalla liikevaihtoverojen yhdenmukaistamissääntöjen soveltamisalan ulkopuolelle, ja se lähtee nyt esillä olevassa oikeudenkäynnissä siitä, ettei myöskään valmisteverojen yhdenmukaistamista koskevia yhteisön oikeuden säännöksiä sovelleta tuolla alueella.

21 Se väittää kuitenkin, että muutetun direktiivin 77/799 jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäistä apua arvonlisäverojen ja valmisteverojen alalla koskevat säännökset ovat osa niitä yhteisön oikeuden säännöksiä, jotka ovat sovellettavissa Gibraltarilla.

22 Kyseisellä direktiivillä on otettu käyttöön järjestelmä jäsenvaltioiden veroviranomaisten välistä tietojen vaihtoa varten, jotta nämä voisivat paremmin valvoa kansallisen lainsäädännön noudattamista. Sen tavoitteena on yksinomaan helpottaa niiden tietojen vaihtoa, joita tarvitaan määrättäessä ja kannettaessa veroja kunkin jäsenvaltion verojärjestelmän mukaisesti, torjua näin veropetoksia, välttää pääomanliikkeiden vääristyminen ja pitää yllä tervettä kilpailua. Direktiiviin 77/799 direktiiveillä 79/1070 ja 92/12 tehdyt muutokset eivät millään tavoin vaikuta jäsenvaltioiden vero-oikeuteen sellaisenaan. Kyse ei ole arvonlisäveroja tai valmisteveroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamistoimenpiteestä.

23 Gibraltarin veroviranomaisilta peräisin olevat tiedot saattavat olla hyödyllisiä, jopa välttämättömiä, arvonlisäverojen tai valmisteverojen asianmukaiseksi määrittämiseksi muilla yhteisön alueilla, vaikka näitä veroja ei sovelletakaan Gibraltarilla.

24 Voidaan jopa väittää, että EY 10 artiklalla edellytetään keskinäisen tietojenvaihtojärjestelmän ulottamista Gibraltarille.

25 Koska direktiivi 92/12 koskee lähes yksinomaan valmisteveroja koskevan aineellisen lainsäädännön yhdenmukaistamista, se perustuu väistämättä ETY:n perustamissopimuksen 99 artiklaan. Pelkästään se seikka, että jokin säännös on annettu toimenpiteellä, joka on keskeisiltä osiltaan aineellinen yhdenmukaistamistoimi, ei tee siitä yhdenmukaistamissäännöstä. Direktiivi 79/1070 puolestaan olisi pitänyt perustaa ETY:n perustamissopimuksen 100 artiklaan. Oikeudellinen perusta, johon on vedottu direktiivin 77/799 soveltamisalan laajentamiseksi koskemaan arvonlisäveroja ja valmisteveroja, ei voi missään tapauksessa määrittää keskinäiseen apuun liittyvien toimenpiteiden kohtelua liittymisasiakirja 28 artikla huomioon ottaen.

26 Espanjan hallitus katsoo, että vaikka yhteisö olisikin halunnut, että tietyt alueet eri syistä kuuluisivat välillisten verojen yhdenmukaistamisen ulkopuolelle, ja vaikka se olisi sen hyväksynyt, sen tarkoituksena ei ollut se, että näistä alueista tulisi petoksiin soveltuvia paikkoja muiden jäsenvaltioiden vahingoksi siitä syystä, että yksi niistä kieltäytyy antamasta toiselle jotakin näistä alueista koskevia tietoja. Tällaisella tilanteella estettäisiin luultavasti aineellinen yhdenmukaistaminen niillä muilla alueilla, joilla yhdenmukaistaminen on tapahtunut.

27 Gibraltarin taloudellinen todellisuus on muuttunut kuten myös sen vaikutusvalta sisämarkkinoiden toiminnan eri osa-alueisiin. Koska täytäntöönpanon laiminlyönti vahingoittaa erityisesti Espanjan kuningaskuntaa, olemassa on riittävät todisteet sen toteennäyttämiseksi, että muutetun direktiivin 77/799 soveltamatta jättämisestä Gibraltarilla aiheutuu vahinkoa jäsenvaltioille. Tämä peruste äärimmilleen vietynä johtaa EY 10 artiklassa määrättyyn jäsenvaltioiden väliseen yhteistyövelvollisuuteen.

28 Voidaan havaita tiettyä kehitystä sen yhteistyön käsitteessä ja merkityksessä, jota veroviranomaisten on keskenään harjoitettava tietoja vaihtamalla torjuakseen tehokkaammin petokset ja veronkierron. Jatkossa on mahdollista tehdä erottelu sen mukaan, liittyykö yhteistyötoimenpide verotuksen yhdenmukaistamistavoitteeseen vai liittyykö se pelkästään toimeen, jolla ei ole tällaista ulottuvuutta ja jolla vain määrätään jäsenvaltioiden välisen yhteistyön säännöt.

29 Vaikka Espanjassa onkin alueita, joilla ei sovelleta arvonlisäveroa tai jotka eivät kuulu tulliunioniin, Espanjan kuningaskunta ei ole sitä mieltä, että direktiiviä 77/799,

sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 79/1070 tai direktiivillä 92/12, ei pitäisi soveltaa näillä alueilla.

30 Espanjan hallitus esittää loppupäätelmänään, ettei se, että tietyt alueet on suljettu yhdenmukaistettujen arvonlisäverojen ja valmisteverojen soveltamisalan ulkopuolelle, merkitse sitä, että ne on automaattisesti suljettu muutetun direktiivin 77/799 soveltamisalan ulkopuolelle. Kyseisen direktiivin tavoitteena on yleinen maantieteellinen sovellettavuus.

31 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että kanne ei ole perusteltu. Direktiivin 77/799 mukaisen järjestelmän ulottamista direktiivillä 79/1070 arvonlisäveroihin ja direktiivillä 92/12 valmisteveroihin, ei voida soveltaa Gibraltarilla.

32 Siltä osin kuin muutettu direktiivi 77/799 koskee keskinäistä apua arvonlisäverojen alalla, sillä yhdenmukaistetaan "jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö" liittymisasiakirjan 28 artiklassa tarkoitetuin tavoin, ja näin ollen sitä ei sovelleta Gibraltarilla. Kyseisen määräyksen sanamuodolle on annettava normaali merkityssisältö.

33 Direktiiviä ei sovelleta Gibraltarilla siltäkään osin kuin se koskee keskinäistä apua valmisteverojen alalla. Tämä johtuu siitä, että Gibraltar on suljettu yhteisön tullialueen ulkopuolelle, ja siitä, että niitä EY:n perustamissopimuksen määräyksiä, joilla pyritään varmistamaan tavaroiden vapaa liikkuvuus sisämarkkinoilla, ei sovelleta Gibraltarilla. Direktiivin 92/12 johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale yhdessä eräiden muiden perustelukappaleiden kanssa osoittavat, että tuon direktiivin tavoitteena on taata tavaroiden vapaa liikkuvuus.

34 On mahdotonta tehdä ero arvonlisäverojen ja valmisteverojen määrämistä ja kantamista koskevaan keskinäiseen apuun liittyvien tavoitteiden ja itse arvonlisäveroja ja valmisteveroja koskevien säännösten yhdenmukaistamistavoitteen välillä. Arvonlisäverojen ja valmisteverojen määrääminen ja kantaminen, jotka ovat kiinteästi yhteydessä kyseisessä direktiivissä säädettyyn keskinäiseen apuun, ovat erottamattomasti sidoksissa niiden taustalla oleviin veroihin ja maksuihin, jotka on vahvistettava ja kannettava. Verojärjestelmän hallinnoinnin tehokkuus on tärkeä tekijä päätettäessä tosiasiallisesta verokannasta, eikä sitä käytännössä voida erottaa jäsenvaltioiden veronkantokyvystä.

35 Direktiivin 77/799 soveltamisalan laajentamiset direktiiveillä 79/1070 ja 92/12 perustuvat ETY:n perustamissopimuksen 99 artiklaan, jossa määrätään välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin se on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi. Niillä oikeudellisilla perusteluilla, joihin on vedottu haluttaessa ulottaa keskinäinen apu arvonlisäveroihin ja valmisteveroihin, ei voida ratkaista tämän oikeudenkäynnin riidanalaisia kysymyksiä, mutta ne ovat tämän asian taustalla ja ne on otettava huomioon.

36 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-338/01, komissio vastaan neuvosto, 29.4.2004 antamansa tuomion (Kok. 2004, s. I-4829) 67 kohdassa todennut, 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 sekä välittömiä ja välillisiä veroja koskevia vapautuksia määrittelevien säännösten ja määräysten lisäksi verojen perintään liittyvät yksityiskohtaiset säännöt. Nämä samat toteamukset soveltuvat nyt esillä olevaan asiaan.

37 Yhdistyneen kuningaskunnan näkemys on viimeaikaisesta yhteisön verolainsäädännöstä, jossa arvonlisäveroalan yhteistyötoimenpiteitä pidetään verotuksen yhdenmukaistamistoimenpiteinä, ilmenevän lähestymistavan mukainen (ks. hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla sekä asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta 7 päivänä lokakuuta 2003 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1798/2003 (EUVL L 264, s. 1) johdanto-osan kolmas perustelukappale).

38 EY 10 artiklan käyttäminen päättelyn perustana sellaisen seurauksen välttämiseksi, joka muutoin seuraisi liittymisasiakirjan 28 artiklan soveltamisesta, ei ole EY 10 artiklan sanamuodon eikä tarkoituksen mukaista.

39 Niillä Espanjan kuningaskunnan esittämillä seikoilla, jotka koskevat kyseisten Espanjan alueiden oikeudellista tilannetta, ei ole merkitystä nyt esillä olevassa asiassa.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

Alustavia huomioita

40 Oikeudenkäyntiä edeltäneen menettelyn ja kannekirjelmässä esitettyjen perustelujen valossa nyt esillä oleva kanne on ymmärrettävä siten, että se koskee muutetun direktiivin 77/799 soveltamatta jättämistä vain arvonlisäverojen ja valmisteverojen osalta.

Toimivaltaisten viranomaisten keskinäinen apu arvonlisäverojen alalla

41 Perustamissopimusta sovelletaan EY 299 artiklan 4 kohdan nojalla Gibraltariin, koska viimeksi mainittu on kruununsiirtomaa, jonka suhteista ulkovaltoihin Yhdistynyt kuningaskunta huolehtii. Liittymisasiakirjan nojalla perustamissopimuksen tiettyjä määräyksiä ei kuitenkaan sovelleta Gibraltariin (ks. asia C-30/01, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 23.9.2003, Kok. 2003, s. I-9481, 47 kohta), ja nämä poikkeukset on otettu käyttöön tuon alueen erityisen oikeudellisen aseman ja erityisesti sen aseman vuoksi, joka sillä on vapaasatamana.

42 Liittymisasiakirjan 28 artiklan mukaan yhteisön toimielinten antamia säädöksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ei sovelleta Gibraltarilla, ellei Euroopan unionin neuvosto yksimielisesti komission ehdotuksesta toisin päätä.

43 Koska kyseisellä määräyksellä poiketaan periaatteesta, jonka mukaan yhteisön oikeutta on sovellettava yhteisön alueella, sitä on tulkittava tavalla, jolla sen soveltamisalaa rajoitetaan siihen, mikä on ehdottoman välttämätöntä tällä määräyksellä Gibraltarille annettujen etujen turvaamiseksi. Lisäksi sitä on luettava huomioimalla EY 10 artiklan ensimmäisen kohdan toinen virke, jonka mukaan jäsenvaltioilla on velvollisuus helpottaa yhteisön päämäärän toteuttamista (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat 194/85 ja 241/85, komissio v. Kreikka, tuomio 25.2.1988, Kok. 1988, s. 1037, 20 kohta).

44 Liittymisasiakirjan 28 artiklassa tarkoitettuina yhteisön toimielinten antamina säädöksinä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ei näin ollen voida pitää säännöksiä ja määräyksiä, joissa rajoitutaan säätämään jäsenvaltioiden välisestä yhteistyöstä ja joissa annetaan kunkin niistä käyttää omia tutkimus- ja tietojenvälitystapojaan.

45 Muutetulla direktiivillä 77/799 ei mennä tämän pidemmälle, mikä ilmenee muun muassa sen 8 artiklan 1 kohdasta, jossa viitataan kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä tai hallinnollisessa käytännössä tietojenvaihdolle asetettuihin rajoihin.

46 On siis pääteltävä, ettei muutettu direktiivi 77/799 arvonlisäveroja koskevilta osiltaan ole liittymisasiakirjan 28 artiklassa tarkoitettu säädös "jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta".

47 Tämän arvioinnin kanssa ristiriidassa ei ole arviointi, jonka yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt edellä mainitussa asiassa komissio vastaan neuvosto antamassaan tuomiossa, jossa annetaan tulkinta EY 95 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulle käsitteelle "veroja koskevat säännökset tai määräykset", mutta ei liittymisasiakirjan 28 artiklassa tarkoitetulle käsitteelle "säädökset yhdenmukaistamisesta".

48 Asetuksen N:o 1798/2003 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa, johon Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on vedonnut, todetaan tosin, että "sisämarkkinoiden toteuttamiseksi suoritettuihin verotuksen yhdenmukaistamistoimenpiteisiin olisi sen vuoksi sisällyttävä yhteisen järjestelmän luominen jäsenvaltioiden välistä tietojenvaihtoa varten, jonka mukaisesti jäsenvaltioiden hallintoviranomaisten on autettava toisiaan ja toimittava komission kanssa yhteistyössä tavaroiden ja palvelujen myynnistä, tavaroiden yhteisöhankinnasta sekä tavaroiden maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi".

49 Liittymisasiakirjan 28 artiklan kaltaista primaarioikeuden määräystä ei kuitenkaan voida tulkita johdetun oikeuden säädöksen perustelukappaleen valossa. Edellä mainittu kolmas perustelukappale on lisäksi vain yksi osatekijä yhteisön lainsäätäjän EY 93 artiklan perusteella antamassa asetuksessa, eikä se, toisin kuin liittymisasiakirjan 28 artikla, ole poikkeussäännös. Kyseisellä perustelukappaleella ei siis voida asettaa kyseenalaiseksi yhteisöjen tuomioistuimen tämän tuomion 46 kohdassa esittämää arviointia.

50 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että muutettua direktiiviä 77/799 sovelletaan arvonlisäveroja koskevilta osiltaan Gibraltarilla.

Toimivaltaisten viranomaisten keskinäinen apu valmisteverojen alalla

51 Tältä osin on syytä muistuttaa, että liittymisasiakirjan 29 artiklan mukaan, kun sitä luetaan yhdessä sen liitteessä I olevan I osan 4 kohdan kanssa, Gibraltar on suljettu

yhteisön tullialueen ulkopuolelle. Kuten liittymisasiakirjan 28 artiklaakin, tätäkin poikkeusta on tulkittava suppeasti.

52 Nyt esillä olevan asian ratkaisemiseksi ei ole tarpeen päättää, tarkoittaako Gibraltarin sulkeminen yhteisön tullialueen ulkopuolelle sitä, ettei niitä direktiivin 92/12 säännöksiä, jotka liittyvät valmisteveroja koskevan aineellisen lainsäädännön yhdenmukaistamiseen, sovellettaisi Gibraltarilla.

53 Vaikka näet oletettaisiinkin, ettei näitä säännöksiä sovelleta tuolla alueella, kyseinen ulkopuolelle sulkeminen ei kuitenkaan missään tapauksessa aiheuta sitä, että Gibraltar välttyisi muutetussa direktiivissä 77/799 säädetyltä toimivaltaisten viranomaisten keskinäiseltä avustamisvelvollisuudelta valmisteverojen alalla. Se, että Gibraltarin viranomaisilla on tällainen velvollisuus, ei nimittäin vaikuta siihen, ettei säännöksiä, joilla nämä verot sellaisinaan määrätään yhdenmukaistettaviksi, mahdollisesti sovelleta tuolla alueella.

54 Näin ollen muutettua direktiiviä 77/799 sovelletaan valmisteveroja koskevilta osiltaan Gibraltarilla.

55 Kaiken edellä esitetyn perusteella komission kannetta on pidettävä perusteltuna.

56 On siis todettava, että Yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole Gibraltarin alueella soveltanut muutettua direktiiviä 77/799 arvonlisäverojen ja valmisteverojen alalla.

Oikeudenkäyntikulut

57 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut, että Yhdistynyt kuningaskunta velvoitettaisiin korvaamaan sen oikeudenkäyntikulut ja koska Yhdistynyt kuningaskunta on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut. Saman työjärjestyksen 69 artiklan 4 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan asiassa väliintulijana esiintyneen Espanjan kuningaskunnan on vastattava omista oikeudenkäyntikuluistaan.

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

1) **Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole Gibraltarin alueella soveltanut arvonlisäverojen ja valmisteverojen alalla jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/799/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 6.12.1979 annetulla neuvoston direktiivillä 79/1070/ETY ja valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY.**

2) **Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

3) **Espanjan kuningaskunta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.**

Allekirjoitukset