

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
12 päivänä syyskuuta 2000 *

Asiassa C-358/97,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet H. Michard ja B. Doherty, prosessiosoite Luxemburgissa c/o oikeudellisen yksikön virkamies C. Gómez de la Cruz, Centre Wagner, Kirchberg,

kantajana,

vastaan

Irlanti, asiamiehenään Chief State Solicitor M. A. Buckley, jota avustavat Deputy Revenue Solicitor D. Sherlock, T. McCann, SC, ja D. Moloney, BL, prosessiosoite Luxemburgissa Irlannin suurlähetystö, 28 route d'Arlon,

vastaajana,

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Irlanti ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska vastoin jä-

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

senvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 2 artiklaa ja 4 artiklan 1, 2 ja 5 kohtaa se ei ole kantanut arvonlisäveroa tiemaksuista, joita peritään maksullisten teiden ja siltojen käytöstä Irlannissa ja koska se tämän direktiivin rikkomisen vuoksi ei ole tulouttanut komissiolle vastaavia määriä omina varoina viivästyskorkoineen,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat J. C. Moitinho de Almeida (esittelevä tuomari), L. Sevón ja R. Schintgen sekä tuomarit P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, V. Skouris ja F. Macken,

julkisasiamies: S. Alber,

kirjaaja: johtavat hallintovirkamiehet D. Louterman-Hubeau ja H. A. Rühl,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan asianosaisten 23.11.1999 pidetyssä istunnossa, jossa komissiota edustivat H. Michard ja B. Doherty sekä Irlantia T. McCann ja B. Hunt, BL, esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.1.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 21.10.1997 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan toteamaan, että Irlanti ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen mukaisia velvoitteitaan, koska vastoin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklaa ja 4 artiklan 1, 2 ja 5 kohtaa se ei ole kantanut arvonlisäveroa tiemaksuista, joita peritään maksullisten teiden ja siltojen käytöstä Irlannissa, ja koska se tämän direktiivin rikkomisen vuoksi ei ole tulouttanut komissiolle vastaavia määriä omina varoina viivästyskorikoineen.

Asiaan sovellettava lainsäädäntö

2 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista.”

3 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1, 2 ja 5 kohdassa todetaan seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Talou-

dellisenä toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaanti-tarkoituksessa.

— —

5. Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Edellä tarkoitettuja yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D luetelluista liiketoimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Jäsenvaltiot voivat pitää edellä tarkoitettujen yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonnisäverosta 13 tai 28 artiklan nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa.”

4 On kiistatonta, että tienkäyttömahdollisuuden tarjoamista tiemaksua vastaan ei mainita kuudennen direktiivin liitteessä D.

5 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:

— —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus lukuun ottamatta

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoitustoimintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

2. alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten;

3. pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta;

4. säilytyslokeroiden vuokrausta.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.

— — ”

- 6 Arvonlisäverosta kertyvien omien varojen lopullisesta yhdenmukaisesta kantomennettelystä 29 päivänä toukokuuta 1989 annetun neuvoston asetuksen (ETY, Euratom) N:o 1553/89 (EYVL L 155, s. 9), jolla korvattiin 1.1.1989 lukien jäsenvaltioiden rahoitusosuuksien korvaamisesta yhteisöjen omin varoin 21 päivänä huhtikuuta 1970 tehdyn päätöksen soveltamisesta arvonlisäverosta kertyvien omien varojen osalta 19 päivänä joulukuuta 1977 annettu neuvoston asetus (ETY, Euratom, EHTY) N:o 2892/77 (EYVL L 336, s. 8), sellaisena kuin se oli viimeksi muutettuna 20.12.1985 annetulla neuvoston asetuksella N:o 3735/85 (EYVL L 356, s. 1), 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverovarot lasketaan soveltamalla päätöksen 88/376/ETY, Euratom mukaisesti vahvistettua yhdenmukaista verokantaa tämän asetuksen mukaisesti määritettyyn perusteeseen.”

7 Asetuksen N:o 1553/89 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverovarojen peruste määritetään jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna direktiivillä 84/386/ETY, 2 artiklassa tarkoitettujen verollisten liiketoimien perusteella, lukuun ottamatta liiketoimia, jotka on vapautettu verosta mainitun direktiivin 13—16 artiklan mukaisesti.”

8 Yhteisöjen omista varoista tehdyn päätöksen 88/376/ETY, Euratom soveltamisesta 29 päivänä toukokuuta 1989 annetun neuvoston asetuksen (ETY, Euratom) N:o 1552/89 (EYVL L 155, s. 1), jota sovellettiin 1.1.1989 lukien ja jolla kumottiin jäsenvaltioiden rahoitusosuuksien korvaamisesta yhteisöjen omin varoin 21 päivänä huhtikuuta 1970 tehdyn neuvoston päätöksen soveltamisesta 19 päivänä joulukuuta 1977 annettu neuvoston asetus (ETY, Euratom, EHTY) N:o 2891/77 (EYVL L 336, s. 1), sellaisena kuin se oli viimeksi muutettuna 30.6.1988 annetulla neuvoston asetuksella N:o 1990/88 (EYVL L 176, s. 1), 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on hyvitetävä omat varat 10 artiklassa määriteltyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti tilille, joka on avattu tätä tarkoitusta varten komission nimissä kyseisen jäsenvaltion valtionvarainhallinnossa tai sen nimeämässä laitoksessa.”

9 Asetuksen N:o 1552/89 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Asianomaisen jäsenvaltion on maksettava kaikista tämän asetuksen 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulle tilille tehtävien tuloutusten viivästyksistä korkoa, jonka korkokanta on kyseisen jäsenvaltion rahamarkkinoilla eräpäivänä lyhyen aikavälin rahoitukseen sovellettava korkokanta kahdella pisteellä korotettuna. Kor-

kokantaan lisätään 0,25 pistettä kutakin viivästyskuukautta kohden. Korotettua korkokantaa sovelletaan koko viivästyksen ajalta.”

Asian käsittelyn vaiheet ennen oikeudenkäyntiä

Kuudenteen direktiiviin liittyvä menettely

- 10 Komissio lähetti Irlannin viranomaisille 3.3.1987 kirjeen, jossa se toi esiin tiemaksuihin liittyvän arvonlisävero-ongelman. Nämä vastasivat 14.12.1987 päivätyllä kirjeellä.

- 11 Komissio ilmoitti Irlannin hallitukselle 20.4.1988 päivätyllä kirjeellä katsovansa, että Dublinissa sijaitsevan East Link -nimisen sillan käytöstä perittävien tiemaksujen jättäminen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle oli kuudennen direktiivin 2 ja 4 artiklan vastaista. Se vaati perustamissopimuksen 169 artiklan mukaisesti Irlannin hallitusta esittämään kahden kuukauden kuluessa asiaa koskevat huomautuksensa.

- 12 Irlannin viranomaiset vastasivat 17.10.1988, että kyseiset tiemaksut olivat kuudennessa direktiivissä tarkoitettua kiinteän omaisuuden vuokraa ja että ne olivat tästä syystä vapaat arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan nojalla.

- 13 Koska komissio ei pitänyt Irlannin viranomaisten selityksiä tyydyttävänä, se toimitti Irlannin hallitukselle 19.10.1989 päivätyllä kirjeellä perustellun lausunnon, jossa se ennen kaikkea totesi sen, että Irlanti ei ollut noudattanut kuudennen

direktiivin mukaisia velvoitteitaan. Tästä syystä se kehotti tätä jäsenvaltiota toteuttamaan kahden kuukauden kuluessa tarpeelliset toimenpiteet näiden velvoitteiden noudattamiseksi.

- 14 Irlannin viranomaiset toistivat 12.10.1990 päivätyssä kirjeessä oman näkemyksensä ja vetosivat lisäksi puolustukseen kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaan.

Omien varojen järjestelmään liittyvä menettely

- 15 Komissio kiinnitti 27.11.1987 päivätyssä kirjeessään Irlannin viranomaisten huomion siihen, että arvonlisävero, joka oli kannettava East Linkin sillan tiemaksuista, oli otettava huomioon laskettaessa yhteisölle sen budjettiin yhteisöjen omien varojen järjestelmän perusteella suoritettavia määriä.
- 16 Irlannin viranomaiset ilmoittivat 22.4.1988 päivätyssä vastauksessaan, että koska niiden mukaan East Linkin sillan tiemaksuista ei kuulunut kantaa arvonlisäveroa, niiden ei tarvinnut tehdä tiemaksujen osalta suoritusta arvonlisäverosta kertyviin omiin varoihin.
- 17 Komissio osoitti 31.1.1989 Irlannin hallitukselle virallisen huomautuksen yhteisöjen omiin varoihin liittyvän säännösten rikkomisen vuoksi. Komissio vaati Irlannin viranomaisia myös laatimaan laskelmia, joiden perusteella voitaisiin määrittää niiden arvonlisäverosta kertyvien omien varojen määrä, joita ei ollut suoritettu tilivuosilta 1984—1986, ja suorittamaan komissiolle nämä määrät viivästyskorkoineen 31.3.1988 lukien. Komissio vaati niin ikään, että vuodesta 1987 lähtien laadittaisiin vuosittaiset laskelmat, joiden perusteella voitaisiin

määrittää kultakin vuodelta tuloutettavien omien varojen määrä, ja että nämä määrät suoritettaisiin komissiolle viimeistään seuraavan vuoden elokuun viimeisenä arkipäivänä, tilanteen mukaan viivästyskorkojen kanssa tai ilman.

- 18 Irlannin viranomaiset vastasivat 4.10.1989 päivätyllä kirjeellä tähän viralliseen huomautukseen.
- 19 Komissio ei pitänyt Irlannin hallituksen antamaa vastausta tyydyttävänä, joten se katsoi tämän tuomion 13 kohdassa mainitussa 19.10.1989 päivätyssä perustellussa lausunnossa Irlannin rikkoneen myös omiin varoihin liittyvää yhteisön säännöstöä.
- 20 Omien varojen osalta Irlannin hallitus vastasi perusteltuun lausuntoon 23.5.1990 päivätyllä kirjeellä.
- 21 Koska komissio ei pitänyt Irlannin hallituksen perusteltuun lausuntoon antamia vastauksia tyydyttävinä, se nosti nyt käsiteltävän kanteen, joka koskee sekä väitettyä kuudennen direktiivin säännösten rikkomista että tämän rikkomisen vaikutuksia yhteisöjen omien varojen tuloutuksiin.

Asiakysymys

- 22 Komissio katsoo kanteessaan Irlannin yhtäältä rikkoneen kuudennen direktiivin säännöksiä, kun se ei ole saattanut arvonlisäveron alaisiksi tiemaksuja, joita peritään teiden ja siltojen käytöstä, ja toisaalta se katsoo Irlannin rikkoneen

yhteisöjen omien varojen järjestelmään liittyvää säännöstöä, kun se ei ole tulouttanut yhteisölle arvonlisäverosta kertyviä omia varoja osana sitä arvonlisäveroa, joka olisi pitänyt kantaa kyseisistä tiemaksuista.

Ensimmäinen kanneperuste

- 23 Komission mukaan tienkäyttömahdollisuuden tarjoaminen tienkäyttäjän suorittamaa tiemaksua vastaan on kuudennen direktiivin 2 ja 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Tätä toimintaa on pidettävä palvelun suorittamisena, johon verovelvollinen on ryhtynyt hyödyntäessään omaisuutta jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla.
- 24 Vaikka, kuten tilanne on Irlannissa, tätä toimintaa harjoittavat yksityiset yritykset erityissäännösten mukaisesti, ei tämä komission mukaan siltikään merkitse sitä, etteikö tämä toiminta kuuluisi kuudennen direktiivin soveltamisalaan.
- 25 Komissio korostaa tältä osin, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan julkisoikeudelliset yhteisöt jäävät verovelvollisten piiriin ulkopuolelle vain sellaisen toiminnan osalta, jota ne harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa, tai sellaisten liiketoimien osalta, joita ne suorittavat tässä ominaisuudessa. Tilanne ei ole tällainen riidanalaisen toiminnan osalta, sillä se ei kuulu julkisen vallan tyyppisiin vastualueisiin, joita ei missään tapauksessa voida delegoida yksityisille oikeushenkilöille, ja sääntöä julkisoikeudellisten yhteisöjen verovapaudesta on tulkittava suppeasti.

- 26 Edellisessä kohdassa mainitun säännöksen mukaiseen poikkeukseen voidaan myös joka tapauksessa vedota vain siinä tapauksessa, että riidanalaista toimintaa harjoittaa julkisoikeudellinen yhteisö.
- 27 Heti aluksi on todettava, että kuudennessa direktiivissä säädetään arvonlisäveron erittäin laajasta soveltamisalasta, koska veronalaisiksi säädetään 2 artiklassa tavaroiden maahantuonnin lisäksi maan alueella suoritettut vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset ja koska lisäksi 4 artiklan 1 kohdassa määritellään verovelvolliseksi jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta (asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987, Kok. 1987, s. 1471, 6 kohta).
- 28 Taloudellisen toiminnan käsite määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa siten, että siihen sisältyy kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta. Taloudellisena toimintana pidetään muun muassa liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.
- 29 Näitä määritelmiä tarkasteltaessa havaitaan, että taloudellisen toiminnan käsitteen soveltamisala on laaja ja objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (em. asia komissio v. Alankomaat, tuomion 8 kohta).
- 30 Koska taloudellisen toiminnan käsitteen soveltamisala on laaja, on todettava, että siltä osin kuin irlantilaisyritykset tarjoavat tienkäyttömahdollisuuden tienkäyt-

täjän suorittamaa tiemaksua vastaan, ne harjoittavat kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa.

- 31 Taloudellisen toiminnan käsitteen objektiivisuuden vuoksi sillä, että edellisessä kohdassa tarkoitettu toiminta on laissa annettujen ja säänneltyjen tehtävien hoitamista yleisen edun vuoksi, ei ole merkitystä. Kuudennen direktiivin 6 artiklassa säädetäänkin nimenomaisesti, että tietyt lain nojalla hoidettavat toimenpiteet kuuluvat arvonlisäverojärjestelmän piiriin (em. asia komissio v. Alankomaat, tuomion 10 kohta).
- 32 Lisäksi on korostettava, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan (ks. mm. asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988, Kok. 1988, s. 1443, 12 kohta ja asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997, Kok. 1997, s. I-5577, 12 kohta) suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välinen suora yhteys on edellytyksenä sille, että kyseistä palvelua voidaan pitää siinä merkityksessä vastikkeellisena kuin kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetaan.
- 33 Kuten komissio on perustellusti todennut, tienkäyttömahdollisuuden tarjoaminen tiemaksua vastaan vastaa tätä määritelmää. Tien käyttäminen näet edellyttää tiemaksun suorittamista, ja tiemaksu määräytyy muun muassa ajoneuvoluokan ja ajetun etäisyyden perusteella. Siten suoritettun palvelun ja saadun rahamääräisen vastikkeen välillä on sellainen suora yhteys, jota oikeuskäytännössä on edellytetty.
- 34 Näin ollen tienkäyttömahdollisuuden tarjoaminen tiemaksua vastaan merkitsee kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vastikkeellista palvelujen suoritusta.

- 35 Tästä syystä on selvitettävä, koskeeko kyseisiä toimijoita kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu vapautus verovelvollisuudesta siltä osin kuin kyse on tienkäyttömahdollisuuden tarjoamisesta tiemaksua vastaan, kuten Irlannin hallitus väittää.
- 36 Kyseisen säännöksen ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että julkisoikeudellisia yhteisöjä ei pidetä verovelvollisina sellaisen toiminnan osalta, jota ne harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa.
- 37 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, tämän säännöksen tarkastelu osoittaa, kun otetaan huomioon direktiivin tavoitteet, että kahden edellytyksen on täytyttävä samanaikaisesti, jotta verovelvollisuuden ulkopuolelle jäämistä koskevaa sääntöä voidaan soveltaa: toiminnan harjoittajan on oltava julkisoikeudellinen yhteisö ja toimintaa on harjoitettava viranomaisen ominaisuudessa (ks. mm. asia C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, tuomio 25.7.1991, Kok. 1991, s. I-4247, 18 kohta).
- 38 Viimeksi mainitun edellytyksen osalta yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä (yhdistetyt asiat 231/87 ja 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomio 17.10.1989, Kok. 1989, s. 3233, 16 kohta; asia C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomio 15.5.1990, Kok. 1990, s. I-1869, 8 kohta ja asia C-247/95, Marktgemeinde Welden, tuomio 6.2.1997, Kok. 1997, s. I-779, 17 kohta) ilmenee, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu viranomaisen ominaisuudessa harjoitettu toiminta on sellaista toimintaa, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä, eikä se sisällä sellaista toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat.
- 39 Tämän oikeuskäytännön valossa on hylättävä tämän tuomion 26 kohdassa esitetty komission väite, jonka mukaan julkisoikeudellinen yhteisö toimii ”viranomaisen ominaisuudessa” vain sellaisten toimintojen osalta, jotka kuuluvat

viranomaisten hoidettaviksi viranomaisen käsitettä suppeasti tulkiten ja joihin ei kuulu tienkäyttömahdollisuuden tarjoaminen tiemaksua vastaan.

- 40 Komissio, jonka oikeudellista lähestymistapaa yhteisöjen tuomioistuin ei siis hyväksy, ei ole näyttänyt toteen eikä edes pyrkinyt näyttämään toteen, että kyseiset taloudelliset toimijat toimisivat tässä tapauksessa samoilla edellytyksillä kuin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettu yksityinen taloudellinen toimija. Sitä vastoin Irlanti on pyrkinyt osoittamaan, että kyseistä toimintaa harjoittivat nämä taloudelliset toimijat sellaisen oikeudellisen järjestelmän piirissä, joka koski kyseisessä oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla niitä erityisesti.
- 41 Tästä syystä on todettava, että komissio ei ole esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seikkoja, joiden perusteella yhteisöjen tuomioistuin voisi todeta väitetyt jäsenyysselvoitteiden noudattamatta jättämisen siltä osin kuin kysymys on edellytyksestä, joka koskee toiminnan harjoittamista viranomaisen ominaisuudessa.
- 42 Kuten tämän tuomion 37 kohdassakin on todettu, kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa säädetty verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskeva sääntö edellyttää kuitenkin sen lisäksi, että toimintaa harjoitetaan viranomaisen ominaisuudessa, myös sitä, että tätä toimintaa harjoittaa julkisoikeudellinen yhteisö.
- 43 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että yksityisen oikeussubjektin harjoittama toiminta ei ole arvonlisäverosta vapaa yksinomaan sen perusteella, että se muodostuu viranomaisten valtaoikeuksiin kuuluvan toiminnan harjoittamisesta (em. asia komissio v. Alankomaat, tuomion 21 kohta ja em. asia Ayuntamiento de Sevilla, tuomion 19 kohta). Tämän perusteella yhteisöjen tuomioistuin katsoi edellä mainitussa asiassa Ayuntamiento de Sevilla antamansa tuomion 20 kohdassa, että kun kunnallinen viranomainen antaa verojen perimisen itsenäisen kolmannen osapuolen tehtäväksi, kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaan sisältyvää poikkeusta ei sovelleta. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Alankomaat annetun tuomion 22 kohdassa, että jos olisi katsottava, että notaarit ja haas-

temiehet julkisia tehtäviä Alankomaissa hoitaessaan käyttävät julkista valtaa niille annetun valtuutuksen nojalla, kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettua vapautusta ei kuitenkaan sovellettaisi heihin, koska he eivät hoida näitä tehtäviä julkisoikeudellisena yhteisönä, ottaen huomioon sen, että he eivät kuulu viranomaisorganisaatioon, vaan harjoittavat itsenäistä taloudellista toimintaa vapaan ammatin harjoittajina.

- 44 Tässä tapauksessa on kiistatonta, että Irlannissa tienkäyttömahdollisuuden tarjoamista tiemaksua vastaan harjoittavat yksityisoikeudelliset taloudelliset toimijat. Tästä syystä kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettua vapautusta ei voida soveltaa.
- 45 Irlannin hallitus katsoo kuitenkin, että tienkäyttömahdollisuuden tarjoaminen maksua vastaan on joka tapauksessa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua ”kiinteän omaisuuden vuokrausta”, joten kyseinen palvelu olisi kyseisen säännöksen perusteella vapaa arvonlisäverosta.
- 46 Koska arvonlisävero on tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta kannettava vero, Irlannin hallituksen mukaan on pohdittava sitä, mitä maksun vastikkeeksi lähinnä saadaan. Kun maksetaan tiemaksu, pääasiallinen siitä koituva etu on oikeus saada maksullinen tie käyttöönsä, joten kyseinen toiminta kuuluu 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltamisalaan.
- 47 Toisin kuin komissio väittää, kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukainen vuokrauksen käsite ei Irlannin hallituksen mukaan edellytä yksinoikeutena myönnetyn hallintaoikeuden olemassaoloa. Vaatimus kyseiseen tiettyyn omaisuuteen kohdistuvan käyttöoikeuden kestosta täyttyy, koska sovittu ajanjakso on se, jonka kuljettaja tarvitsee ajaakseen tietyn matkan mak-

sullisella tiellä tai ylittääkseen tietyn sillan. Säännöksessä käytetyllä vuokrauksen käsitteellä tarkoitetaan toisaalta lyhytaikaisempaa (letting, location), toisaalta pitkäaikaisempaa (leasing, affermage) vuokrausta.

- 48 Irlannin hallitus katsoo, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukainen lyhytaikaisen vuokrauksen (letting) käsite sisältää, kuten Irlannin oikeudenkin mukaan, maa-alueen läpikulku- tai käyttöoikeuden myöntämisen. Sen mielestä komissio on laiminlyönyt ottaa asianmukaisesti huomioon lyhytaikaisen vuokrauksen käsitteen (short-term lettings) ja keskittynyt virheellisesti omaisuuden pitkäaikaiseen vuokraukseen (leasing of property).
- 49 Jo kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan systematiikasta johtuu Irlannin hallituksen mukaan, että toisin kuin komissio väittää, kiinteän omaisuuden vuokraukseen ei aina liity perinteistä omistaja/vuokralainen-suhdetta. Tässä säännöksessä luetellaan neljä liiketoiminnan alaa, jotka ovat poikkeuksia säännöksen mukaisesta vapautuksesta, joten luetellut liiketoiminnan alat — joihin kuuluu alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten — ovat itsessään kiinteän omaisuuden vuokrausmuotoja.
- 50 Irlannin hallitus katsoo, että auton paikoitus maksua vastaan on hyvin samankaltaista toimintaa kuin se, josta suoritetaan tiemaksu. Näiden samankaltaisuuksien ja sen vuoksi, että kuudennen direktiivin mukaan kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsite sisältää nimenomaisesti pysäköintimaksuja vastaan tarjotut palvelut, on järkevää katsoa, että sama pätee myös tiemaksuja vastaan tarjottuihin palveluihin.
- 51 Heti aluksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa mainitut vapautukset ovat yhteisön oikeuden omia käsitteitä (ks. mm. asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 11 kohta; asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen,

tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2341, 18 kohta ja asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 21 kohta). Ne on siis määriteltävä yhteisön tasolla.

- 52 Yhteisöjen tuomioistuin on myös vakiintuneesti katsonut, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska vapautukset poikkeavat pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta (ks. mm. em. asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 19 kohta; em. asia Bulthuis-Griffioen, tuomion 19 kohta; em. asia SDC, tuomion 20 kohta ja asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-4947, 12 kohta).
- 53 Tältä osin on todettava, ettei kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan sanamuoto anna mitään selvennystä käsitteen ”kiinteän omaisuuden vuokraus” (”letting” tai ”leasing”) ulottuvuuteen.
- 54 Kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”kiinteän omaisuuden vuokraus” on käsitteenä sinänsä tietyssä mielessä laajempi kuin kansallisissa lainsäädännöissä. Kyseisen säännöksen mukaan verovapauden ulkopuolelle jää esimerkiksi majoitussopimus (”hotellialalla harjoitettava — — majoitustoiminta”), jota tietyissä kansallisissa oikeuksissa ei pidetä vuokrasopimuksena, koska hotellinpitäjän tarjoamat palvelut ovat ensi sijalla ja koska asiakkaat käyttäessään kiinteistöä ovat hotellinpitäjän valvonnan alaisia.
- 55 Käsitettä ”kiinteän omaisuuden vuokraus” on kuitenkin tulkittava suppeasti muissa kuin niissä erityistapauksissa, jotka on mainittu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa. Kuten tämän tuomion 52 artiklassa on todettu, kiinteän omaisuuden vuokraus on poikkeus kyseisen direktiivin mukaisesta yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä.

- 56 Näin ollen tämän käsitteen piiriin ei voida sisällyttää sopimuksia, joiden erityispiirteenä on nyt käsiteltävän asian tapaan se, että osapuolten välisessä sopimuksessa ei ole otettu huomioon kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden kestoa, joka on vuokrasopimuksen olennainen osa.
- 57 Kun on kyseessä tienkäyttömahdollisuuden tarjoaminen, käyttäjää kiinnostaa mahdollisuus ajaa tietty välimatka nopeasti ja turvallisemmin. Osapuolet eivät ota huomioon tien käytön kestoa esimerkiksi hinnassa.
- 58 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että Irlanti ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 2 ja 4 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole kantanut arvonlisäveroa tiemaksuista, joita peritään maksullisten teiden ja siltojen käytöstä tienkäyttäjille suoritettavan palvelun vastineeksi, vaikka sen olisi pitänyt kantaa se, ottaen huomioon että palvelua ei tarjoa kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu julkisoikeudellinen yhteisö.

Toinen kanneperuste

- 59 Komissio muistuttaa, että arvonlisäverosta kertyvien omien varojen kantomenettelyä koskevat säännöt sisältyvät asetukseen N:o 1553/89, jolla korvattiin 1.1.1989 asetus N:o 2892/77, sellaisena kuin se oli muutettuna.
- 60 Se korostaa tältä osin, että kun verovelvollinen tekee kuudennen direktiivin 2 ja 4 artiklan soveltamisalaan kuuluvan liiketoimen, loppukäyttäjä, jolle tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan, on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, ja

että vastaavasti arvonlisäverosta kertyvien omien varojen tulouttamista koskevia säännöksiä sovelletaan sen jäsenvaltion osalta, jossa arvonlisävero on kannettu.

- 61 Komissio katsoo, että jos kuudetta direktiiviä on rikottu ja arvonlisäverosta kertyvien omien varojen määräytymisperuste on siis kaventunut, yhteisölle tuloutettaviin omiin varoihin on lisättävä siihen veroon liittyvien omien varojen määrä, joka olisi pitänyt kantaa, sillä muuten aiheutuisi taloudellista vahinkoa, joka olisi korvattava bruttokansantuotteeseen perustuvilla suorituksilla. Direktiivin rikkomisesta seuraisi näin ollen taloudellista vahinkoa muille jäsenvaltioille, millä siten loukattaisiin yhdenvertaisuusperiaatetta.
- 62 Viivästyskorkojen maksamisen osalta komissio muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen mukaan asetuksen N:o 1552/89 11 artiklassa tarkoitetut viivästyskorot on maksettava ”kaikista viivästyksistä”, ja ne on maksettava riippumatta siitä, mistä syystä tulouttaminen komissiolle on viivästynyt (ks. esim. asia 54/87, komissio v. Italia, tuomio 22.2.1989, Kok. 1989, s. 385, 12 kohta).
- 63 Komissio katsoo antaneensa Irlannin hallitukselle riittävästi aikaa yhteisön oikeuden vastaisen oikeustilan korjaamiseksi, ja se on muistuttanut tätä siitä, että Irlannin on maksettava 31.3.1988 alkaen viivästyskorkoa niiden arvonlisäverosta kertyvien omien varojen osalta, joita Irlanti ei ole tulouttanut sen vuoksi, että tiemaksuista ei ole kannettu arvonlisäveroa.
- 64 On muistettava, että asetuksen N:o 1553/89 1 artiklan mukaan arvonlisäverosta kertyvät omat varat lasketaan soveltamalla yhdenmukaista verokantaa saman asetuksen mukaisesti määritettyyn perusteeseen ja että asetuksen 2 artiklan 1 kohdan mukaan tämä peruste määritetään kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettujen verollisten liiketoimien perusteella.

- 65 Siltä osin kuin tiemaksuista Irlannissa ei ole kannettu arvonlisäveroa, vastaavia määriä ei ole otettu huomioon määriteltäessä arvonlisäverosta kertyvien omien varojen perustetta, joten Irlanti on myös rikkonut vastaavassa määrin yhteisöjen omien varojen järjestelmää.
- 66 Komission vaatimat viivästyskorot perustuvat asetuksen N:o 1552/89 11 artiklaan. Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, viivästyskorot on maksettava riippumatta siitä, mistä syystä tulouttaminen komissiolle on viivästynyt (ks. mm. em. asia komissio v. Italia, tuomion 12 kohta).
- 67 Irlannin hallitus kuitenkin väittää, että asetuksen N:o 1553/89 9 artiklassa ja asetuksen N:o 1552/89 11 artiklassa annetaan komissiolle oikeus vaatia täydentävien maksujen suorittamista ja viivästyskorjoja vain, jos yhteisön oikeuden rikkominen on johtanut riittämättömään tuloutukseen yhteisöjen omiin varoihin. Sen mielestä tilanne ei ole tässä tapauksessa sellainen.
- 68 Ensinnäkin Irlannin maksuosuutta yhteisöjen omiin varoihin ja sen perusteella laskettavaa joka vuosi maksettavaa kokonaismäärää vähennettiin vuodesta 1988 lähtien yhteisöjen omista varoista 24 päivänä kesäkuuta 1988 tehdyn neuvoston päätöksen 88/376/ETY (EYVL L 185, s. 24) ja Euroopan yhteisöjen omista varoista 31 päivänä lokakuuta 1994 tehdyn päätöksen 94/728/EY, Euratom (EYVL L 293, s. 9) mukaisesti. Jos toisaalta vuosien 1985—1987 osalta maksamatta jäänyt määrä Irlannin maksuosuudesta yhteisöjen omiin varoihin oli 39 686 Irlannin punttaa (IEP), Irlanti vaatii, että tätä määrää kompensoidaan sen vuoden 1984 maksuosuuden ylimäärällä, joka on sen mukaan 90 820 IEP, jolloin erotus olisi 51 134 IEP Irlannin hyväksi.

- 69 Tältä osin on vain todettava, että vaikka, kuten komissio on myöntänyt istunnossa, kuudennen direktiivin asianmukaisen soveltamisen taloudellisia seurauksia on arvioitava tätä tuomiota täytäntöönpannaessa, nämä seuraukset eivät voi missään tapauksessa saattaa kyseenalaiseksi tämän tuomion 65 kohdassa esitettyä toteamusta, jonka mukaan Irlanti ei ole noudattanut yhteisöjen omien varojen järjestelmään liittyvää säännöstöä tiettyjen teiden käytöstä perittävien tiemaksujen osalta.
- 70 On kuitenkin pohdittava sitä, vaikuttaako perustellun lausunnon tiedoksiantamisen ja nyt käsiteltävän kanteen vireillepanon välillä kulunut yli seitsemän vuoden aika siihen, missä laajuudessa Irlannin on tarvittaessa tuloutettava jälkikäteen maksuja yhteisöjen omien varojen järjestelmään liittyvän säännösten perusteella.
- 71 Vaikka kuudennessa direktiivissä (asia C-85/97, SFI, tuomio 19.11.1998, Kok. 1998, s. I-7447, 25 kohta) ja yhteisöjen omiin varoihin liittyvässä säännöstössä ei mainitakaan aikaa, jonka kuluessa arvonlisäverosaatava vanhenisi, perustavanlaatuinen oikeusvarmuuden vaatimus voi kuitenkin olla esteenä sille, että komissio voisi jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa menettelyssä, jossa vaaditaan jälkikäteistuloutusta yhteisöjen omiin varoihin, viivyttää loputtomiin päätöstä aloittaa oikeudenkäynti (ks. vastaavasti asia 57/69, ACNA v. komissio, tuomio 14.7.1972, Kok. 1972, s. 933, 32 kohta).
- 72 Tältä osin on muistettava, että asetuksen N:o 1553/89 7 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltioiden on toimitettava komissiolle selvitys, josta ilmenee arvonlisäveroista kertyvien omien varojen perusteen kokonaismäärä edellisenä kalenterivuotena ja johon kyseisen asetuksen 1 artiklassa tarkoitettua yhdenmukaista verokantaa on sovellettava arvonlisäverosta kertyvien omien varojen määrittämiseksi.

73 Asetuksen N:o 1553/89 9 artiklan 1 kohdan mukaan 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin ja aiempia varainhoitovuosia koskeviin selvityksiin tehtävät kaikki oikaisut tehdään yhteisymmärryksessä asianomaisen jäsenvaltion ja komission kesken. Jollei jäsenvaltio anna suostumustaan, komissio toteuttaa tämän asetuksen moitteettoman soveltamisen kannalta tarpeellisiksi katsomansa toimenpiteet tarkasteltuaan asiaa uudelleen.

74 Kyseisen asetuksen 9 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vuosittaista selvitystä ei enää oikaista neljännen tiettyä varainhoitovuotta seuraavan vuoden heinäkuun 31 päivän jälkeen, ellei kyse ole komission tai asianomaisen jäsenvaltion ennen tätä eräpäivää tiedoksi antamista kohdista.”

75 Vaikka tässä säännöksessä ei tarkoitetaakaan tilannetta, jossa on aloitettu perustamissopimuksen 169 artiklassa tarkoitettu jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely, se ilmentää kuitenkin varainhoitoon liittyviä oikeusvarmuuden vaatimuksia, koska siinä säädetään, että sen jälkeen kun neljä varainhoitovuotta on kulunut, oikaisut eivät enää ole mahdollisia.

76 On katsottava, että samojen oikeusvarmuusnäkökohtien perusteella voidaan analogisesti soveltaa kyseiseen säännökseen sisältyvää oikeussääntöä, kun komissio päättää aloittaa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn arvonlisäverosta kertyvien omien varojen tulouttamiseksi jälkikäteen.

77 Näin ollen komissio, joka on päättänyt nostaa nyt käsiteltävän kanteen vasta 21.10.1997, voi perustellusti vaatia vasta varainhoitovuodesta 1994 lähtien, että arvonlisäverosta kertyvät omat varat on tuloutettava jälkikäteen niille kertyneine viivästyskorkeineen.

- 78 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että Irlanti ei ole noudattanut asetusten N:o 1553/89 ja N:o 1552/89 mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole tulouttanut komissiolle arvonlisäverosta kertyvinä omina varoina viivästyskorkeineen sitä arvonlisäveroa vastaavia määriä, joka olisi pitänyt kantaa maksullisten teiden ja siltojen käytöstä perittävistä tiemaksuista.

Oikeudenkäyntikulut

- 79 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, veloitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Irlannin velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja Irlanti on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

- 1) Irlanti ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuu-

dennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 ja 4 artiklan sekä arvonlisäverosta kertyvien omien varojen lopullisesta yhdenmukaisesta kantomenetelystä 29 päivänä toukokuuta 1989 annetun neuvoston asetuksen (ETY, Euratom) N:o 1553/89 ja yhteisöjen omista varoista tehdyn päätöksen 88/376/ETY, Euratom soveltamisesta 29 päivänä toukokuuta 1989 annetun neuvoston asetuksen (ETY, Euratom) N:o 1552/89 mukaisia velvoitteitaan, koska se ei ole kantanut arvonlisäveroa tiemaksuista, joita peritään maksullisten teiden ja siltojen käytöstä tienkäyttäjille suoritetun palvelun vastikkeeksi, vaikka sen olisi pitänyt kantaa se, ottaen huomioon että palvelua ei tarjoa edellä mainitun direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu julkisoikeudellinen yhteisö, ja koska se toisaalta ei ole tulouttanut Euroopan yhteisöjen komissiolle arvonlisäverosta kertyvinä omina varoina viivästyskorkoineen sitä arvonlisäveroa vastaavia määriä, joka olisi pitänyt kantaa edellä mainituista tiemaksuista.

2) Irlanti velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón	
Schintgen	Kapteyn	Gulmann	Puissochet
Jann	Ragnemalm	Skouris	Macken

Julistettiin Luxemburgissa 12 päivänä syyskuuta 2000.

R. Grass

kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias

presidentti