

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MACIEJ SZPUNAR

8 päivänä syyskuuta 2016 (1)

Asia C-344/15

National Roads Authority

vastaan

The Revenue Commissioners

(Ennakkoratkaisupyyntö – Appeal Commissioners (tulli- ja veroasioiden muutoksenhakuelin, Irlanti))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 13 artiklan 1 kohta – Verovelvolliset – Julkisoikeudellisten yhteisöjen viranomaisen ominaisuudessa harjoittama toiminta tai suorittamat liiketoimet – Maksullisten tieosuuksien rakentaminen ja hallinnointi – Kilpailun vääristyminen

Johdanto

1. Saattaa tuntua, että julkisoikeudellisten yhteisöjen viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan arvonlisäverotuksessa ei ole mieltä. Se nimittäin aiheuttaa huomattavia hallinnollisia vaikeuksia ilman näkyvää vaikutusta julkiseen talouteen, lukuun ottamatta rahavarojen siirtämistä yhdeltä tililtä toiselle. Kaksi olennaista syytä puoltaa kuitenkin tällaista verotusta, silloin kun julkisoikeudellisten yksiköiden toiminta muistuttaa luonteeltaan tavallista taloudellista toimintaa.
2. Ensinnäkin arvonlisäveron yleistä sovellettavuutta koskeva periaate edellyttää, että mahdollisuuksien mukaan kaiken taloudellisen toiminnan on oltava tämän veron alaista. Toiseksi taas, jos julkisoikeudelliset yksiköt harjoittavat toimintaa samoin periaattein, kuin sitä harjoittavat tai voivat harjoittaa yksityiset toimijat, mutta maksamatta arvonlisäveroa, aiheutuu erilaisia kilpailun vääristymiä.(2)
3. Siksi myös unionin lainsäätäjä sääti julkisoikeudellisten yksiköiden harjoittaman toiminnan verottamisesta silloin, kun tällaisen verottamisen puuttuminen vääristäisi kilpailua. Tätä periaatetta on käsitelty jo useissa unionin tuomioistuimen ratkaisuissa, mutta kuitenkin se edelleen aiheuttaa käytännössä vaikeuksia. Käsiteltävän asian pohjalta voidaan tutkia eräitä näistä epäilyksistä ja täydentää aiempaa oikeuskäytäntöä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

4. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(3) 13 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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 kantaisivat 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.

Julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.”

Irlannin lainsäädäntö

5. Pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä voimassa oleva Irlannin lainsäädännön säännös oli direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan täytäntöönpaneva vuoden 1972 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1972) 8 §:n 2A momentti.

6. National Roads Authority, pääasian valittaja (jäljempänä NRA), perustettiin vuoden 1993 tielaille (Roads Act 1993, jäljempänä tielaki) riippumattomana viranomaisena, joka on toimivaltainen kansallisten teiden rakentamista ja hallinnointia koskevissa asioissa. Kyseisen lain 17 §:n 1 momentin mukaan sen tehtävänä on varmistaa turvallinen ja toimiva kansallinen tieverkko.

7. Tielain 56 ja 57 §:n mukaan NRA:lla on ”tieviranomaisena” kansallisten teiden osalta oikeus ottaa käyttöön maksujärjestelmä valituilla valtakunnallisilla teillä. Mainitun lain 61 §:n nojalla sillä on myös oikeus antaa tiemaksujärjestelmään liittyviä täytäntöönpanomääräyksiä.

8. Tielain 58 §:n mukaan NRA:lla on oikeus kerätä tiemaksuja, joiden määrän se itse vahvistaa antamissaan täytäntöönpanomääräyksissä. Kuitenkin tämän lain 63 §:n mukaan NRA voi antaa näiden maksujen keräämisen kolmannelle osapuolelle sopimuksen perusteella. Maksujen keräämisoikeuden ohella näissä sopimuksissa asetetaan sopimuksen voimassaoloaikana kyseisille kolmansille osapuolille rakentamista ja kunnossapitoa, maksun kohteena olevan tien rakentamisen ja kunnossapidon rahoitusta sekä hallinnointia koskevia velvoitteita.

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Yksityiset toimijat ylläpitävät useimpia Irlannin maksullisia valtakunnallisia tieosuuksia NRA:n kanssa tehdyn sopimuksen perusteella. Kuitenkin kaksi tällaista tietä, nimittäin Westlink Toll Road (osa Dublinin kehätietä) ja Dublin Tunnel (tunneli, joka yhdistää Dublinin kaupungin ja sataman), ovat NRA:n hallinnoimia, ja se myös kerää niillä maksut.(4) On hyödyllistä todeta, että vuoden 2008 elokuuhun asti Westlink Toll Roadia ylläpiti yksityinen toimija NRA:n kanssa tehdyn sopimuksen perusteella. Kyseinen toimija ei kuitenkaan halunnut kantaa tiemaksujärjestelmän muutoksen kustannuksia, minkä johdosta NRA päätti sopimuksen sen kanssa ja otti tien suoraan hallintaansa.

10. Sekä yksityisten toimijoiden että NRA:n ylläpitämien teiden käyttäjiltä perittyihin maksuihin lisätään arvonlisävero. NRA haki kuitenkin Revenue Commissionersilta (toimivaltainen veroviranomainen) kyseisen veron palauttamista vuoden 2010 heinä- ja elokuulta maksujen osalta kahdesta kansallisesta tiestä, joita se hallinnoi suoraan, ja väitti hakemuksessaan, että direktiivin 2002/112 13 artiklan 1 kohdan täytäntöönpanevien säännösten perusteella se ei julkisoikeudellisena yksikkönä ole arvonlisäverovelvollinen. Revenue Commissionersin kieltäytyttyä palauttamasta arvonlisäveroa NRA valitti tästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

11. Koska kyseinen tuomioistuin oli epävarma direktiivin 2006/112 säännösten oikeasta tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos julkisoikeudellinen yksikkö harjoittaa toimintaa, jossa mahdollistetaan tienkäyttö tiemaksun maksamista vastaan, ja jos sen jäsenvaltiossa on yksityisiä toimijoita, jotka keräävät tiemaksuja eri maksullisilla tieosuuksilla kyseisen julkisoikeudellisen yksikön kanssa kansallisen lainsäädännön mukaisesti tekemänsä sopimuksen perusteella, onko neuvoston direktiivin 2006/112 13 artiklan [1 kohdan] toista alakohtaa tulkittava siten, että kyseisen julkisoikeudellisen yksikön on katsottava kilpailevan kyseisten yksityisten toimijoiden kanssa, jolloin julkisoikeudellisen yksikön kohtelemisen verovelvollisuuden ulkopuolelle jäävänä henkilönä katsotaan johtavan huomattavaan kilpailun vääristymiseen siitä huolimatta, ettei a) julkisoikeudellisen yksikön ja kyseisten yksityisten toimijoiden välillä ole eikä voi olla tosiasiallista kilpailua ja b) ettei ole näyttöä sellaisesta realistisesta mahdollisuudesta, että jokin yksityinen toimija voisi tulla markkinoille rakentamaan ja ylläpitämään maksullista tieosuutta, joka kilpailisi julkisoikeudellisen yksikön ylläpitämän maksullisen tieosuuden kanssa?

2) Jos tällaista oletamaa ei sovelleta, mihin toimiin olisi ryhdyttävä sen määrittämiseksi, onko kyseessä neuvoston direktiivin 2006/112 13 artiklan [1 kohdan] toisessa alakohdassa tarkoitettu huomattava kilpailun vääristyminen?”

12. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 6.7.2015. Kirjallisia huomautuksia esittivät pääasian osapuolet ja Euroopan komissio. Samat asianosaiset sekä Puolan ja Saksan hallitukset osallistuivat 25.5.2016 pidettyyn istuntoon.

Asian tarkastelu

13. Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisukysymyksissä, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suoraan päätöksessään ilmaisemana lähtökohtana on, että kerätessään tiemaksuja NRA toimii direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna viranomaisena. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mielestä NRA:n voidaan mahdollisesti katsoa olevan verovelvollinen ainoastaan siksi, että sen toiminnan jättäminen verotuksen ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Siksi myös ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyysi unionin tuomioistuinta tulkitsemaan direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa, pitäen sen 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan sovellettavuutta itsestään selvänä. En ole kuitenkaan täysin vakuuttunut siitä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lähtökohta on oikea. Tämän johdosta haluaisin aluksi käsitellä hieman tätä kysymystä.(5)

Tiemaksujen kerääminen viranomaisen toimintana

14. Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä tai yksiköitä ei pidetä verovelvollisina, mutta näin on ainoastaan

”viranomaisen ominaisuudessa harjoitetun toiminnan osalta”. Siten herää kysymys, toimivatko NRA:n kaltaiset yhteisöt viranomaisen ominaisuudessa kerätessään maksuja yleisillä teillä ajamisesta.

15. Tuntuu selvältä, että asianmukaisen julkisen infrastruktuurin, kuten tieinfrastruktuurin, olemassaolon ja toiminnan varmistaminen on viranomaisten tehtävä, minkä vuoksi tämän tehtävän toteuttamisesta vastuussa olevat toimijat toimivat juuri viranomaisen ominaisuudessa. Samanaikaisesti kuitenkin unionin tuomioistuin piti tuomioiden sarjassa tienkäyttömahdollisuuden tarjoamista tiemaksua vastaan unionin oikeuden arvonlisäveroa koskevissa säännöksissä tarkoitettuna vastikkeellisena palvelujen suorituksena.(6) Tämä on selitettävä erityisesti siten, että kun tällaisia maksuja kerätään ajamisesta määrätyillä tieosuuksilla eikä yleisesti maan koko tieverkon tai kaikkien määrätyn luokan teiden käytöstä, niin kyseessä ovat tavallista korkealuokkaisemmat (esim. moottoritiet) tai vaativassa maastossa kulkevat (esim. tunnelit, huomattavan pitkät sillat) tiet. Yleensä tällaisissa tapauksissa on myös vaihtoehto samoihin paikkoihin johtavien maksuttomien teiden muodossa. Tällaisen tien käyttömahdollisuuden tarjoaminen ylittää viranomaisten tieinfrastruktuurin varmistamista koskevan tehtävän ja muistuttaa kaupallisesti suoritettavaa palvelua.(7)

16. Näissä samoissa tuomioissa unionin tuomioistuin sen sijaan hylkäsi komission väitteen, jonka mukaan viranomaisen käsitettä nykyisen direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa(8) tarkoitettua merkityksessä pitäisi tulkita suppeasti eli niin, että se rajoittuu tehtäviin, jotka kuuluvat viranomaisten hoidettaviksi, mikä sulkee pois tienkäyttömahdollisuuden tarjoamisen tiemaksua vastaan.(9) Tällainen unionin tuomioistuimen näkemys tuntuu ymmärrettävältä, kun otetaan huomioon, että unionin oikeuden arvonlisäveroa koskevien säännösten mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa.(10) Siten direktiivin 2006/112 13 artiklassa jätetään verotuksen ulkopuolelle liiketoiminta; ei olisi nimittäin mieltä sulkea pois toimintaa, joka ei luonteeltaan ole sellaista.(11)

17. Unionin tuomioistuin muistutti, että sen oikeuskäytännön mukaan viranomaisen ominaisuudessa harjoitettu toiminta on sellaista toimintaa, jota julkisoikeudelliset yksiköt harjoittavat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä, eikä se sisällä sellaista toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat.(12)

18. Hylätessään komission näkemyksen unionin tuomioistuin hyväksyi implisiittisesti, että tiemaksun keräämistä voidaan kohdella sekä viranomaistoimintana että yksityisten toimijoiden liiketoimintana jopa jäsenvaltioissa, joissa nämä kaksi tiemaksujärjestelmää ovat olemassa rinnakkain.(13) En katso kuitenkaan, että näistä tuomioista tulisi päätellä, että julkisoikeudellinen yksikkö kerätessään tiemaksuja toimii aina direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna viranomaisen ominaisuudessa.

19. Mainitut tuomiot annettiin jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskevissa menettelyissä. Kuten unionin tuomioistuin totesi, komissio ei näyttänyt toteen eikä edes pyrkinyt näyttämään toteen, että julkisoikeudelliset yksiköt tietyissä vastaajina olevissa jäsenvaltioissa keräisivät tiemaksuja toimien samoilla edellytyksillä kuin yksityiset toimijat.(14) Tässä tilanteessa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä koskevan menettelyn kontradiktorisen luonteen vuoksi unionin tuomioistuimella ei ollut muuta mahdollisuutta kuin todeta, että vastaajina olleet jäsenvaltiot eivät jättäneet noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, kun ne eivät ole kantaneet arvonlisäveroa julkisoikeudellisten yksiköiden perimistä tiemaksuista.

20. Mielestäni tämä ei kuitenkaan tarkoita, että nykyistä direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, että tiemaksuja keräävät julkisoikeudelliset yksiköt toimivat aina viranomaisen ominaisuudessa. Tätä kysymystä on tarkasteltava erikseen

kunkin tapauksen osalta, soveltaen perustetta, jonka mainitsin edellä 17 kohdassa. Muistutan, että kyseisen perusteen mukaan on määritettävä, toimiiko julkisoikeudellinen yksikkö sitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän perusteella vai toimiiko se noudattaen yleisiä periaatteita, joita sovelletaan tai voidaan soveltaa myös yksityisiin toimijoihin.

21. Nyt käsiteltävän asian osalta todettakoon, että sen määrittäminen, toimiiko tiemaksuja keräävä julkisoikeudellinen yksikkö sitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän perusteella vai noudattaen yleisiä periaatteita, kuuluu kansallisille tuomioistuimille. Haluan kuitenkin kiinnittää huomiota seuraaviin kysymyksiin.

22. Kuten ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista ilmenee, NRA on perustettu tielain nojalla, jolla säädetään myös sen toimintaperiaatteista. Kyseisen lain säännösten mukaan NRA:lla on oikeus ottaa käyttöön ylläpitämillään kansallisilla teillä maksujärjestelmä. Sillä on myös oikeus antaa tällaisen maksujärjestelmän toimintaa sääteleviä täytäntöönpanomääräyksiä. Se voi myös itse kerätä nämä maksut tai hankkia niiden keräämisen yksityiseltä toimijalta.(15)

23. Voisi siis tuntua selvältä, että kerätessään tiemaksuja NRA toimii sitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä ja että epäilemättä tielain säännökset ovat tällainen järjestelmä. On kuitenkin muistettava, että yksityiset toimijat, jotka ylläpitävät maksullisia tieosuuksia NRA:n kanssa tehdyn sopimuksen perusteella, toimivat tämän saman lain ja NRA:n antamien täytäntöönpanomääräyksiä nojalla. Myös itse NRA:ta sitovat sen kerätessä näitä tiemaksuja sen omat kyseiseen maksujärjestelmään (eli maksujärjestelmään tietyllä valtakunnallisen tien osuudella) sovellettavat täytäntöönpanomääräykset samalla tavalla kuin yksityisiä toimijoita.

24. On siis mahdollista, että NRA toimii viranomaisena ainoastaan silloin, kun se päättää maksujärjestelmän käyttönotosta tietyllä tieosuudella ja antaa tätä järjestelmää koskevia täytäntöönpanomääräyksiä. Sitä vastoin kerätessään kyseisiä maksuja se toimii samoin periaattein kuin yksityinen toimija. Tällöin direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyä poikkeusta ei voitaisi soveltaa. Mielestäni ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pitäisi tarkastella uudelleen edellä esitettyjen huomioiden perusteella lähtökohtaansa, jonka mukaan NRA kerätessään tiemaksuja toimii viranomaisen ominaisuudessa ja sen johdosta edellä mainittu poissulkeminen koskee sitä. Jos tämän uuden tarkastelun tuloksena ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoisi, että NRA ei toimi viranomaisena tiemaksuja kerätessään, tulisi ennakkoratkaisukysymyksistä nyt käsiteltävässä asiassa turhia.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

25. Esittäessään nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisukysymykset, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa tulkittava siten, että silloin, kun jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaan tiemaksuja voivat kerätä ja tosiasiallisesti keräävät sekä julkisoikeudelliset yksiköt että yksityiset toimijat, julkisoikeudellisia yksiköjä tulisi kohdella arvonlisäverovelvollisina huomattavan kilpailun vääristymisen johdosta, vaikka ei ole realistista mahdollisuutta, että tieosuuksien, joilla maksut kerää julkisoikeudellinen yksikkö, ja tieosuuksien, joilla maksut kerää yksityinen toimija, välillä on suoraa kilpailua.

26. Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan oikea tulkinta edellyttää tämän säännöksen asettamista yhteisen arvonlisäverojärjestelmän muodostamaan asiayhteyteen. Tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa. Muistutankin, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön(16) mukaan tienkäyttömahdollisuuden tarjoaminen tiemaksua vastaan on liiketoimintaa. Tätä toimintaa harjoittava toimija on siis lähtökohtaisesti verovelvollinen. Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisina ei

kuitenkaan tule pitää julkisoikeudellisia yhteisöjä tai yksiköitä, jotka toimivat viranomaisen ominaisuudessa. Edellä mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön(17) mukaan taas julkisoikeudellisen yksikön viranomaisen ominaisuudessa harjoittamaa toimintaa on toimijaa erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä harjoitettu toiminta. Tämän poissulkemisen lähtökohtana on, että julkisoikeudellisen yksikön toimintaa harjoitetaan omanlaisensa monopolin perusteella – koska se kuuluu toimijaa erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piiriin, niin lähtökohtaisesti sitä eivät voi harjoittaa muut toimijat, etenkin yksityiset toimijat. Näin ollen ei myöskään aiheudu kilpailun vääristymisen uhkaa, koska kilpailu on lähtökohtaisesti suljettu pois.

27. Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa rajoitetaan kuitenkin tämän kohdan ensimmäiseen alakohtaan sisältyvää säännöstä säätämällä paluusta yleiseen liiketoiminnan verotuksen periaatteeseen, jos julkisoikeudellisen yhteisön tai yksikön harjoittaman toiminnan jättäminen verottamatta aiheuttaa huomattavaa kilpailun vääristymistä. Loogisesti toista alakohtaa tulisi soveltaa silloin, kun julkisoikeudellisen yksikön harjoittama toiminta, vaikka sitä harjoitetaan niitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä, ei ole monopoli, eli sitä voivat harjoittaa myös muut toimijat, erityisesti yksityiset. Tällöin nimittäin olettaa kilpailun vääristymisen puuttumisesta ei sovelleta.

28. Tämän logiikan mukaisesti unionin tuomioistuimen suuri jaosto totesi toiminnasta, jossa oli kyse julkisoikeudellisten yhteisöjen vastiketta vastaan tapahtuvasta pysäköintipalvelujen tarjoamisesta, että kilpailun vääristyminen, jonka on aiheuttanut julkisoikeudellisten yksiköiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle, on arvioitava kyseessä olevan liiketoimen lajin näkökulmasta eikä tiettyjen markkinoiden näkökulmasta tai siltä kannalta, millä todennäköisyydellä kilpailun vääristymistä tietyillä markkinoilla voi tosiasiaa aiheutua.(18)

29. Unionin tuomioistuin lausui näin kahdesta syystä. Ensinnäkin sen mielestä direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava saman kohdan nykyisen kolmannen alakohdan säännöksen valossa. Viimeksi mainitun mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina siltä osin kuin ne harjoittavat yhtä nykyisin direktiivin liitteessä I luetelluista liiketoimien ryhmistä riippumatta siitä, voiko käytännössä tässä yhteydessä nimenomaisilla markkinoilla aiheutua kilpailun vääristymistä vai ei. Samoin siis direktiivin 2006/112 nykyisen 13 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa on tulkittava siten, että se koskee liiketoimien lajeja sellaisinaan, ei tilannetta eri markkinoilla.(19)

30. Toiseksi unionin tuomioistuimen mielestä myös verotuksen neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteet estävät sellaisen direktiivin 2006/112 nykyisen 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan tulkinnan, jonka mukaan kilpailun vääristymisen aiheutumisen mahdollisuutta on tarkasteltava nimenomaisten markkinoiden tilanteeseen nähden. Tämä johtaisi nimittäin paitsi siihen, että julkisoikeudellisia yksiköitä ja yksityisiä toimijoita kohdellaan eri tavalla, myös siihen, että tiettyjä julkisoikeudellisia yksiköitä kohdellaan keskenään eri tavalla siten, että toisia voitaisiin saman liiketoimen ryhmän osalta pitää verovelvollisina ja toisia ei. Se taas loukkaisi arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta.(20) Lisäksi tällainen tulkinta edellyttäisi, että eri markkinoilla laadittaisiin monimutkaisia taloudellisia arvioita, joiden tulokset voisivat sitä paitsi muuttua ajan myötä, mikä olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa.(21)

31. Vastoin NRA:n käsiteltävässä asiassa esittämiin huomautuksiin sisältyviä toteamuksia katson, että tätä unionin tuomioistuimen toteamusta on tulkittava siten, että sillä otetaan käyttöön olettaa kilpailun vääristymisen aiheutumisesta. Unionin tuomioistuin on todennut selvästi, että nykyisen direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan kolmas alakohta perustuu oletamaan kilpailun vääristymisen aiheutumisesta silloin, kun julkisoikeudelliset yksiköt harjoittavat yhtä direktiivin nykyisessä liitteessä I luetelluista toiminnoista.(22) Seuraavaksi unionin tuomioistuin on todennut, että tietyissä jäsenvaltioissa voi olla muuta toimintaa, jota ei ole lueteltu direktiivin liitteessä ja jota

harjoittavat rinnakkain julkiset elimet ja yksityiset toimijat. Juuri niihin sovelletaan nykyistä direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa.(23) Lopuksi unionin tuomioistuin on todennut, että nämä molemmat säännökset (toisin sanoen nykyinen 13 artiklan 1 kohdan toinen ja kolmas alakohta) noudattavat samaa logiikkaa.(24)

32. Mielestäni tätä unionin tuomioistuimen päättelyä ei voida tulkita muutoin kuin siten, että jos jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaan tiettyä liiketoimintaa harjoittaa julkisoikeudellinen yksikkö sitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä mutta samanaikaisesti sitä harjoittaa tai voivat harjoittaa myös yksityiset toimijat yleisten periaatteiden mukaisesti, on oletettava, että kilpailutilanne on vääristynyt, riippumatta tosiasiallisesta tilanteesta nimenomaisilla markkinoilla. Tämä edellyttää, että julkisoikeudellisia yksiköitä pidetään direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan nojalla verovelvollisina tämän toiminnan osalta.

33. Edellä mainitussa tuomiossa ratkaisu nojasi unionin oikeuden julkisoikeudellisten yksikköjen harjoittaman toiminnan verottamista koskevien säännösten tarkasteluun, ei asiaa koskeneen konkreettisen toiminnan erityiseen luonteeseen, toisin sanoen pysäköintipaikkojen tarjoamiseen maksua vastaan. En näin ollen näe mitään syytä olla soveltamatta tätä ratkaisukäytäntöä myös muihin liiketoimiin, esimerkiksi toimintaan, jossa on kyse tienkäyttömahdollisuuden tarjoamisesta tiemaksua vastaan. Jos tällaista toimintaa harjoittaa ainoastaan julkisoikeudellinen yksikkö tai julkisoikeudelliset yksiköt niitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä eli monopolin perusteella, ei ole vaarana kilpailun vääristymisen aiheutuminen. Tätä toimintaa harjoittavia julkisoikeudellisia yksiköitä ei tarvitse siten pitää verovelvollisina. Jos sen sijaan tiemaksuja voivat kerätä myös yksityiset toimijat, kuten on Irlannissa, tällaista toimintaa ei koske julkisoikeudellisen yksikön monopoli, minkä johdosta oletetaan kilpailun vääristyneen, ja siten veroa on kannettava myös julkisoikeudellisten yksikköjen suorittamista liiketoimista. Tältä osin on merkityksentöntä, että tieosuudet, joilla maksuja keräävät julkisoikeudelliset yksiköt, eivät ole kilpailusuhteessa niihin tieosuuksiin nähden, joilla näitä maksuja keräävät yksityiset toimijat. Olennaista tässä näet on harjoitetun liiketoiminnan yhtenevyys, ei tilanne nimenomaisilla markkinoilla eli nimenomaisella tieosuudella tai nimenomaisia paikkakuntia yhdistävillä teillä.

34. Eräillä näkökohdilla, joihin viitattiin edellä mainitussa vastikkeellista pysäköintipalvelujen tarjoamista Yhdistyneen kuningaskunnan useissa kunnissa koskevassa tuomiossa, voi tietenkin olla pienempi merkitys nyt käsiteltävässä asiassa, joka koskee sellaisen toimijan, jolla on valtakunnallinen toimivalta, tarjoamaa vastikkeellista tienkäyttömahdollisuutta. Ensinnäkään ei näet ole eri julkisoikeudellisten yksiköiden erilaista kohtelua koskevaa ongelmaa, koska tällaisia toimijoita keskuselimenä on määritelmän mukaisesti vain yksi. Toiseksi tieosuuden kilpailun vääristymistä tai vääristymättä jäämistä koskevan kysymyksen tarkastelu tuntuu vähemmän monisyiseltä tieosuuden kuin pysäköintipaikkojen osalta. Tieinfrastruktuuri myös yleensä muuttuu vähemmän ajan myötä kuin pysäköintipaikkojen lukumäärä ja sijainti. Oikeusvarmuuden näkökulmasta päätös tienkäyttömahdollisuuden tarjoamista koskevan toiminnan verottamisesta tai jättämisestä verovelvollisuuden ulkopuolelle voi siis herättää vähemmän epäilyksiä.

35. Toisaalta unionin oikeuden säännösten tulkinnan ei kuitenkaan pitäisi riippua viranomaisten rakenteesta eri jäsenvaltioissa, vaan tulkinnan pitäisi olla yleisluonteinen ja sovellettavissa koko unionin alueella. On siis mahdollista, että ne samat ongelmat, joihin unionin tuomioistuin kiinnitti huomiota sellaisen toiminnan osalta, joka perustuu pysäköintipalvelujen tarjoamiseen, voivat tietyissä jäsenvaltioissa esiintyä myös tienkäyttömahdollisuuden tarjoamisessa. Lisäksi jo jopa käsiteltävässä asiassa käyty keskustelu siitä, kilpaileeko – ja kuinka laajasti – Westlink Toll Roadiksi sanottu maksullinen tieosuus, joka on osa Dublinin läntistä kehätietä, tämän kaupungin itäisen kehätien kanssa, osoittaa, että myöskään tieinfrastruktuurin osalta potentiaalisen kilpailun vääristymisen tarkastelu ei aina ole yksinkertaista ja selvää.

36. On olemassa kuitenkin vielä lisäperustelu, joka mielestäni puoltaa sellaista direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan tulkintaa, jonka mukaan kilpailun vääristymistä on tarkasteltava suhteessa kyseisen liiketoiminnan luonteeseen eikä suhteessa markkinoiden tilanteeseen.

37. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin piti ratkaisupyynnössään vakiintuneena käytäntönä, että käytännössä ei ole mahdollisuutta kilpailun olemassaoloon sellaisten tieosuuksien, joilla NRA kerää tiemaksun, ja olemassa olevien tai tulevien muiden tieosuuksien välillä, joilla maksuja voisivat mahdollisesti kerätä yksityiset toimijat. Näin todetessaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin otti huomioon kuitenkin ainoastaan mahdollisen tieosuuksien välisen kilpailun niiden käyttäjien näkökulmasta ja katsoi, ettei voida puhua tällaisesta kilpailusta. Tämän perusteella kyseinen päätelmä on tietenkin perusteltu, sillä kuljettaja, joka haluaa ajaa paikasta A paikkaan B, ei aja sen sijasta paikkaan C ainoastaan siksi, että maksaisi silloin alhaisemmat tiemaksut.

38. Tienkäyttömahdollisuuden maksua vastaan tarjoavat yksityiset toimijat ovat kuitenkin palveluntarjoajia paitsi näiden tieosuuksien käyttäjiin nähden, mutta myös sellaisiin viranomaisiin nähden kuin NRA Irlannissa, jotka antavat niille tämän tehtävän. Tieinfrastruktuurihan on julkista infrastruktuuria, jonka rakentaminen ja ylläpito ovat viranomaisten tehtäviä. Nämä viranomaiset voivat antaa kyseisen tehtävän suorittamisen yksityisille toimijoille käyttäjiltä perittävien maksujen keräämisoikeutta vastaan. Tällöin yksityiset toimijat ovat viranomaisiin nähden palveluntarjoajia. Tässä yhteydessä ei ole merkitystä sillä, että korvaus kyseisestä palvelusta ei ole etukäteen määritetty hinta vaan oikeus kerätä maksuja tieosuuden käyttäjiltä.

39. Päätös maksullisen tieosuuden hallinnoinnin antamisesta yksityiselle toimijalle riippuu joukosta erilaisia seikkoja. Yksi niistä on epäilemättä yksityisen toimijan keräämän maksun suuruus. Toisaalta kyseisen yksityisen toimijan näkökulmasta kerättävien maksujen suuruus on myös yksi keskeisimmistä seikoista, kun tehdään päätös toiminnan aloittamisesta, koska suuruus määrää toiminnan kannattavuuden.

40. Jos viranomainen voi samanaikaisesti valita, antaako se tieosuuksien hallinnoimisen ja maksujen keräämisen yksityiselle toimijalle vai harjoittaako se tätä toimintaa itse, se on automaattisesti kilpailusuhteessa niihin yksityisiin toimijoihin nähden, jotka voisivat harjoittaa tätä toimintaa. Tällöin julkisoikeudellisen yksikön harjoittaman toiminnan jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle ja samanaikainen toiminnan verottaminen silloin, jos sitä harjoittaisi yksityinen toimija, aiheuttaa väistämättä kilpailun vääristymisen. Kun maksujen määrä on käyttäjille sama, toiminnasta tulee nimittäin kannattavampaa, kun sitä harjoittaa julkisoikeudellinen yksikkö, kuin jos sitä harjoittaa yksityinen toimija, jonka on käyttäjiltä perimistään maksusta tilitettävä valtiolle maksettava arvonlisävero. Tällainen ero kannattavuudessa ei voi olla vaikuttamatta viranomaisen päätökseen tieosuuden hallinnoinnin antamisesta yksityiselle toimijalle, ja jo pelkästään tämä vaikutus riittää kilpailun vääristymisen toteutukseen.

41. Tämä päätelmä pätee vielä paremmin silloin, kun viranomainen – jolla on oikeus tehdä päätös tieosuuden hallinnoinnin ja maksujen keräämisen mahdollisesta antamisesta yksityiselle toimijalle – voi, kuten on NRA:n tapauksessa, määrittää näiden maksujen enimmäismäärän käyttäjille. Silloin yksityiset toimijat ovat selvästi epäedullisemmassa tilanteessa, koska niiden on katettava etukäteen määritettyjen rajojen mukaisista maksuista paitsi omat kustannuksensa ja asianmukainen tuotto, myös arvonlisävero.

42. Tämä vastaa Puolan hallituksen istunnossa esittämään näkemykseen, jonka mukaan yksityisen toimijan mahdollisuus tulla sellaisille markkinoille kuin tienkäyttömahdollisuuden tarjoaminen tiemaksua vastaan on täysin teoreettinen siksi, että se riippuu viranomaisen päätöksestä. Juuri tämä tilanne – jossa siis kyseinen viranomainen tekee päätökset yksityisten toimijoiden päästämisestä markkinoille ja samanaikaisesti itse harjoittaa toimintaa näillä markkinoilla, tosin eri olosuhteissa, sillä ilman verovelvollisuutta – on kilpailun vääristymistä, joka on perusteena direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan soveltamiselle.

43. Tätä päätelmää ei kyseenalaista myöskään NRA:n istunnossa esittämä ja Saksan hallitus tukema väite, jonka mukaan julkisoikeudellisen yksikön viranomaisen ominaisuudessa suorittamalla maksujen keräämisellä on eri tarkoitus kuin ainoastaan tulojen saaminen, siis esimerkiksi liikenteen vähentäminen nimenomaisella tieosuudella tai sen ohjaaminen toiselle reitille. Sivumennen sanottuna, tämä väite sinällään on ristiriidassa väitteen kanssa, jonka mukaan eri tieosuuksien välillä ei ole ollenkaan kilpailua.

44. Ensinnäkin julkisoikeudellisen yksikön harjoittaman toiminnan verottaminen tai verottamatta jättäminen aina kulloisenkin toiminnan tarkoituksen mukaan olisi täysin ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa. Tiemaksujen käyttöä tavoitteet voivat tosiaan olla erilaisia. Joskus kyse on liikenteen rajoittamisesta, toisinaan tieosuuden rakentamiskustannusten siirtämisestä yksityiselle toimijalle myöhempää maksujen keräämisoikeutta vastaan tällä tieosuudella, joskus varojen saamisesta muiden julkisten teiden rakentamista ja ylläpitoa varten. Nämä tavoitteet voivat olla olemassa itsenäisesti tai yhdessä, ja ne voivat myös muuttua aikaa myöten, jos esimerkiksi tieosuuden rakentamiseen tehdyt investoinnit maksavat itsensä takaisin mutta sen maksut pysytetään vastedeskin. Se ei siis ole peruste, jonka perusteella voitaisiin varmasti ja periaatetasolla päättää, pitäisikö toiminnan olla veronalaista.

45. Toiseksi muiden kuin ainoastaan tulojen saamisen tavoitteiden toteuttaminen ei sulje pois maksujen keräämisen antamista yksityiselle toimijalle. Viime kädessä tienkäyttäjän näkökulmasta on yhdentekevää, kuka tien maksut kerää. Tienkäyttäjät saadaan siis käyttäytymään halutusti maksut keräävästä toimijasta riippumatta.

46. Viimein kolmanneksi direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa liiketoimintaa, ”riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Koska siis, kuten tiedetään,⁽²⁵⁾ tienkäyttömahdollisuuden tarjoaminen tiemaksua vastaan on tässä säännöksessä tarkoitettua taloudellista toimintaa, tämän toiminnan tarkoitus ja tulokset eivät ole sopiva peruste ratkaista sitä, onko tällaista toimintaa harjoittavaa toimijaa pidettävä verovelvollisena.

47. Siten katson, että aina, kun kansallisen oikeuden mukaan julkisoikeudellinen yksikkö voi antaa määrätyn toiminnan harjoittamisen yksityisille toimijoille mutta voi myös harjoittaa tätä toimintaa itsenäisesti, on oletettava kilpailun vääristyvän, jos kyseinen toiminta jätetään verovelvollisuuden ulkopuolelle silloin, kun sitä harjoittaa julkisoikeudellinen yksikkö, ja toimintaa verotetaan, kun sitä harjoittaa yksityinen toimija.

48. Tämä ei tarkoita, kuten Saksan hallitus ehdotti istunnossa, että tässä tapauksessa kaikkea

viranomaisten maksua vastaan harjoittamaa toimintaa pitäisi verottaa, koska teoriassa se voitaisiin antaa yksityisten toimijoiden hoidettavaksi. Unionin tuomioistuin on tosin lausunut, että arvioitaessa mahdollisuutta kilpailun vääristymisen aiheutumiseen on otettava huomioon paitsi tämänhetkinen kilpailu myös potentiaalinen kilpailu.(26) Samalla unionin tuomioistuin on kuitenkin täsmentänyt, että ainoastaan yksityisen toimijan hypoteettista mahdollisuutta harjoittaa kyseistä toimintaa ei voida samaistaa potentiaaliseen kilpailuun, koska tämän mahdollisuuden on oltava todellinen eikä täysin teoreettinen.(27)

49. Tätä periaatetta on tulkittava yhdessä periaatteen kanssa, jonka mukaan kilpailun vääristymistä on tulkittava kyseessä olevan toiminnan luonteen eikä markkinoiden tilanteen näkökulmasta. Jos siis – kuten esimerkiksi on Saksassa – ainoastaan viranomaiset (tai kolmas niiden nimissä ja niiden lukuun) keräävät tiemaksuja eikä yksityisillä toimijoilla ole todellista mahdollisuutta harjoittaa tätä toimintaa, ei ole olemassa siis potentiaalistakaan kilpailua, minkä vuoksi ei myöskään ole mahdollisuutta kilpailun vääristymiseen. Sen sijaan sellaisessa tilanteessa kuin Irlannissa, missä paitsi oikeudessa säädetään mahdollisuudesta antaa maksujen kerääminen yksityisille toimijoille, myös käytännössä useimmiten on näin, koska NRA kerää maksuja vain poikkeuksellisesti eli kahdella tieosuudella, on mielestäni selvää, että yksityisten toimijoiden mahdollisuutta harjoittaa toimintaa ei voida pitää täysin teoreettisena.

50. Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan toinen alakohta edellyttää myös, että julkisoikeudellisen yksikön verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisestä johtuva kilpailun vääristyminen oli huomattavaa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tätä määritelmää on tulkittava direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaisesti siten, että julkisyhteisöjen jääminen verovelvollisuuden ulkopuolelle voidaan sallia vain tapauksissa, joissa tämä johtaa vain merkitykseltään vähäiseen kilpailun vääristymiseen.(28)

51. Sen toteaminen, onko kilpailun vääristyminen yksittäistapauksessa enemmän kuin vähäistä, on tosiseikkoja koskeva toteamus, joka kuuluu tietenkin kansallisille viranomaisille ja tuomioistuimille. Totean ainoastaan, että kilpailun vääristymisen vähäisen luonteen toteaminen ei aseta kyseenalaiseksi olettaa tällaisesta vääristymisestä vaan ainoastaan mahdollistaa julkisoikeudellisen yksikön jättämisen verovelvollisuuden ulkopuolelle tästä vääristymästä *huolimatta*.

Ratkaisuehdotus

52. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Appeal Commissionersin (tulli- ja veroasioiden muutoksenhakuelin, Irlanti) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 13 artiklan 1 toista alakohtaa on tulkittava siten, että silloin, kun jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaan tiemaksuja voivat kerätä ja tosiasiallisesti keräävät sekä julkisoikeudelliset yksiköt että yksityiset toimijat, julkisoikeudellisia yksiköjä tulisi kohdella arvonlisäverovelvollisina huomattavan kilpailun vääristymisen vuoksi, vaikka ei olisi realistista mahdollisuutta, että tieosuuksien, joilla maksut kerää julkisoikeudellinen yhteisö, ja tieosuuksien, joilla maksut kerää yksityinen toimija, välillä on suoraa kilpailua.

1 – Alkuperäinen kieli: puola.

2– Ks. julkisasiamies J. Kokottin ratkaisuehdotus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C?520/14, EU:C:2015:855, 22–27 kohta).

3– EUVL 2006, L 347, s. 1.

4– Kuten ennakkoratkaisupyyntöistä käy ilmi, NRA hankkii maksujen keräämiseen liittyvät tekniset ratkaisut kolmansilta osapuolilta, mutta se tapahtuu kuitenkin eri periaattein kuin tielain 63 §:n perusteella tehdyissä hallinnointisopimuksissa, joten tiemaksuista saatavat tulot maksetaan NRA:lle.

5– Kattavuuden vuosi on vielä todettava, että direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan soveltaminen pääasian menettelyssä on pois suljettu, koska tiemaksujen kerääminen ei kuulu tämän direktiivin liitteessä I mainittuihin liiketoimien ryhmiin. Erityisesti se ei kuulu tavaraj- ja henkilökuljetusten alan toimintaan (liite I, 3 ja 5 kohta) – ks. tuomio 12.9.2000, komissio v. Irlanti (C-358/97, EU:C:2000:425, 4 kohta).

6– Ks. tuomio 12.9.2000, komissio v. Ranska (C-276/97, EU:C:2000:424, 36 kohta); tuomio 12.9.2000, komissio v. Irlanti (C-358/97, EU:C:2000:425, 34 kohta); tuomio 12.9.2000, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-359/97, EU:C:2000:426, 46 kohta) ja tuomio 12.9.2000, komissio v. Alankomaat (C-408/97, EU:C:2000:427, 30 kohta).

7– Ks. vastaavasti julkisasiamies S. Alberin ratkaisuehdotus komissio v. Alankomaat (C-408/97, EU:C:2000:43, 52 kohta).

8– Mainitut tuomiot annettiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) nojalla. Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohtaa vastasi kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohta.

9– Ks. tuomio 12.9.2000, komissio v. Ranska (C-276/97, EU:C:2000:424, 41 kohta); tuomio 12.9.2000, komissio v. Irlanti (C-358/97, EU:C:2000:425, 39 kohta); tuomio 12.9.2000, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-359/97, EU:C:2000:426, 51 kohta) ja tuomio 12.9.2000, komissio v. Alankomaat (C-408/97, EU:C:2000:427, 36 kohta).

10– Ks. direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohta.

11– Ks. tuomio 16.7.2009, komissio v. Irlanti (C-554/07, EU:C:2009:464, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12– Ks. tuomio 12.9.2000, komissio v. Ranska (C-276/97, EU:C:2000:424, 40 kohta); tuomio 12.9.2000, komissio v. Irlanti (C-358/97, EU:C:2000:425, 38 kohta); tuomio 12.9.2000, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-359/97, EU:C:2000:426, 50 kohta) ja tuomio 12.9.2000, komissio v. Alankomaat (C-408/97, EU:C:2000:427, 35 kohta).

13– Ks. erityisesti tuomio 12.9.2000, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-359/97, EU:C:2000:426, 56 ja 57 kohta).

14– Ks. tuomio 12.9.2000, komissio v. Ranska (C-276/97, EU:C:2000:424, 42 kohta); tuomio 12.9.2000, komissio v. Irlanti (C-358/97, EU:C:2000:425, 40 kohta); tuomio 12.9.2000, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-359/97, EU:C:2000:426, 52 kohta) ja tuomio 12.9.2000, komissio v. Alankomaat (C-408/97, EU:C:2000:427, 37 kohta).

15– Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 6–8 kohta.

16– Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta.

- 17– Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 17 kohta.
- 18– Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 31–40 kohta ja tuomiolauselman 1 kohta).
- 19– Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 38–40 kohta).
- 20– Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 42–45 kohta).
- 21– Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 47–51 kohta).
- 22– Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 35 kohta).
- 23– Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 36 ja 37 kohta).
- 24– Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 38 kohta). Ks. myös julkisasiamies M. Poiares Maduron ratkaisuehdotus Isle of Wight Council ym., (C?288/07, EU:C:2008:345, 18 ja 19 kohta).
- 25– Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.
- 26– Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 60–63 kohta).
- 27– Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 64 kohta).
- 28– Tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505, 76 kohta ja tuomiolauselman 3 kohta).