JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

21 päivänä syyskuuta 2006 [1]

1. Wojewódzki Sąd Administracyny w Warszawie (Varsovan alueellinen hallintotuomioistuin) tiedustelee nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisupyynnössään, onko EY 25, EY 28 ja EY 90 artiklan ja neuvoston direktiivin 92/12/ETY [2] 3 artiklan 3 kohdan kanssa yhteensopivaa se, että jäsenvaltio kantaa henkilöajoneuvoista valmisteveron,

– joka kannetaan aina ajoneuvoa hankittaessa siitä riippumatta, missä se oli ennen kuin se ensimmäistä kertaa rekisteröitiin tässä jäsenvaltiossa

– joka kannetaan verokannan mukaan, joka määritellään ajoneuvon iän ja moottorin iskutilavuuden mukaan, muista jäsenvaltioista maahantuoduista käytetyistä ajoneuvoista, mutta ei sellaisista ajoneuvoista, jotka on jo rekisteröity kyseisessä jäsenvaltiossa, joista se on jo kannettu ennen niiden ensimmäistä rekisteröintiä ja joiden luovutushintaan se lopulta vaikuttaa

– jonka vuoksi henkilöillä, jotka hankkivat toisesta jäsenvaltiosta ajoneuvon, on velvollisuus esittää maahantuonnin jälkeen viiden päivän kuluessa yksinkertaistettu ilmoitus tulliviranomaiselle.

Mikäli näiden määräysten ja säännösten kanssa ilmenee ristiriitoja, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta ratkaisemaan, pitäisikö asiassa annettavan tuomion oikeusvaikutuksia jollakin tavoin ajallisesti rajoittaa.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25 päivänä helmikuuta 1992 annettu direktiivi 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1).

Asiaa koskeva yhteisön lainsäädäntö

Perustamissopimuksen määräykset ja lainsäädäntö

2. EY 23 artiklassa[3] määrätään seuraavaa:

"1. Yhteisön perustana on tulliliitto, joka käsittää kaiken tavaroiden kaupan ja merkitsee, että vienti- ja tuontitullit sekä kaikki vaikutukseltaan vastaavat maksut ovat kiellettyjä jäsenvaltioiden välillä ja että toteutetaan yhteinen tullitariffi suhteessa kolmansiin maihin.

2. – – 25 artiklan – – määräyksiä sovelletaan jäsenvaltioista peräisin oleviin tuotteisiin sekä sellaisiin kolmansista maista tuleviin tuotteisiin, jotka ovat jäsenvaltioissa vapaassa vaihdannassa."

3. EY 25 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Tuonti- ja vientitullit tai vaikutukseltaan vastaavat maksut ovat kiellettyjä jäsenvaltioiden välillä. Tämä koskee myös fiskaalisia tulleja."

4. EY 28 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden väliset tuonnin määrälliset rajoitukset ja kaikki vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet ovat kiellettyjä."

5. EY 90 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille.

Jäsenvaltiot eivät liioin määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille sellaisia sisäisiä maksuja, joilla välillisesti suojellaan muuta tuotantoa."

3 – EY 23, EY 25, EY 28 ja EY 90 artiklan kiellot sisältyivät aikaisemmin EY:n perustamissopimuksen 9, 12, 30 ja 95 artiklaan, joihin viitataan aikaisemmassa oikeuskäytännössä. Käytän yhdenmukaisuuden vuoksi jäljempänä kuitenkin aina nykyistä numerointia.

6. Direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdan mukaan direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla kivennäisöljyihin, alkoholiin, alkoholijuomiin ja valmistettuun tupakkaan. Direktiivin 3 artiklan 3 kohdassa säädetään muista tuotteista merkityksellisiltä osin seuraavaa:

"Jäsenvaltiot saavat edelleen ottaa käyttöön tai pitää voimassa muihin kuin 1 kohdassa mainittuihin tuotteisiin kohdistuvia veroja, jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

– –"

Oikeuskäytäntö

7. Yhteisöjen tuomioistuin on tutkinut edellä mainittuja perustamissopimuksen määräyksiä useaan otteeseen erityisesti siltä osin kuin kyse on toisista jäsenvaltioista tuoduista moottoriajoneuvoista kannettavista kansallisista veroista.

8. Yhteisöjen tuomioistuin on ensinnäkin katsonut, että EY 28 artiklassa tarkoitettua määrällisten rajoitusten kieltoa ei sovelleta muissa perustamissopimuksen erityismääräyksissä tarkoitettuihin kaupan esteisiin, kuten EY 25 ja EY 90 artiklassa tarkoitettuihin vaikutuksiltaan tullia vastaaviin tai veronluonteisiin kaupan esteisiin. [4] Kahden jälkimmäisen artiklan määräyksiä ei myöskään sovelleta päällekkäin, eli vero tai maksu ei voi kuulua samanaikaisesti molempien käsitteiden alaan. [5]

9. Tältä osin ajoneuvojen rekisteröintiveron, jota ei kanneta jäsenvaltion rajan ylittämisen johdosta vaan ajoneuvon ensirekisteröinnin yhteydessä tässä jäsenvaltiossa, on katsottava kuuluvan yleisen sisäisen tavaroiden verotusjärjestelmän piiriin, jolloin sitä on tarkasteltava EY 90 artiklan kannalta. [6]

10. Siltä osin kuin on kysymys käytettyjen ajoneuvojen verotuksesta EY 90 artiklan kannalta viittaan asiassa Nádasdi vähän aikaa

4 – Ks. yhdistetyt asiat C-78/90–C-83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest ym., tuomio 11.3.1992 (Kok. 1992, s. I-1847, 20 kohta) ja asia C-383/01, De Danske Bilimportører, tuomio 17.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6065, 32 kohta).

5 – Ks. esim. asia C-387/01, Weigel, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4981, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 – Ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia De Danske Bilimportører (tuomion 34 kohta) ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Weigel (tuomion 65 kohta).

sitten antamani ratkaisuehdotuksen 4–22 kohtaan,[7] jossa olen esittänyt tiivistetysti yhteisöjen tuomioistuimen asian kannalta merkityksellisimmät ratkaisut.[8]

11. Kyseisestä oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, että jotta kansallinen vero, joka kannetaan vain kerran kustakin autosta, kun ne rekisteröidään ensi kertaa jäsenvaltiossa, voisi olla EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa yhteensopiva siltä osin kuin se vaikuttaa käytettyihin autoihin, se on laskettava siten, että vältetään toisista jäsenvaltioista peräisin olevien käytettyjen autojen syrjintä. Tällainen vero ei siten saa rasittaa käytettyinä maahan tuotuja autoja enemmän kuin se verosta jäljellä oleva osuus, joka on jäljellä sellaisen samanlaisen auton hinnassa, joka on ensirekisteröity samassa jäsenvaltiossa jo aikaisemmin.

12. Näissä tuomioissaan yhteisöjen tuomioistuin lisäksi täsmensi muun muassa, että kun arvioidaan veron yhteensopivuutta EY 90 artiklan kanssa, on otettava huomioon veron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt; se, että ympäristönsuojeluun liittyvän päämäärän tavoitteleminen ei vapauta jäsenvaltiota tarpeesta välttää syrjintää; se, että arvon alentumista ei tarvitse arvioida erikseen kussakin tapauksessa, vaan se voi perustua asteikkoihin tai taulukkoihin, joissa käytetään asianmukaisia perusteita, jotta saadaan hyvä arvio arvon alentumisesta; ja se, että auton omistajalla täytyy olla mahdollisuus riitauttaa tällaisten asteikkojen tai taulukkojen soveltaminen sellaisissa tapauksissa, että niissä ei oteta huomioon yksittäisen ajoneuvon todellisia ominaisuuksia.

13. On selvää, että uusien ajoneuvojen verotus kuuluu EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan soveltamisalalle ainoastaan silloin, kun jäsenvaltiossa on kotimaista tuotantoa. (Nyt käsiteltävän asian osalta voidaan todeta, että Puolassa on tällaista tuotantoa.) Jos verotuksella ei syrjitä avoimesti toisista jäsenvaltioista maahantuotuja ajoneuvoja, mikä olisi selvästi tämän määräyksen vastaista, esille saattaa silti tulla kysymys siitä, onko se rakenteeltaan sellainen, että sillä on välillisesti syrjiviä tai suojaavia vaikutuksia.

14. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, ettei verotusjärjestelmän voida katsoa olevan vaikutuksiltaan syrjivä vain siitä syystä, että maahantuodut tuotteet, etenkin kun kysymys on muista jäsenvaltioista tapahtuvasta maahantuonnista, kuuluvat kaikkein ankarimmin verotettavaan luokkaan, edellyttäen, että veroero ei vaikuta muista jäsenvaltioista maahantuotujen ajo-

7 – Asia C-290/05, Nádasdi, 13.7.2006 annettu ratkaisuehdotus (asia on vireillä yhteisöjen tuomioistuimessa).

8 – Asia C-47/88, komissio v. Tanska, tuomio 11.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4509); asia C-345/93, Nunes Tadeu, tuomio 9.3.1995 (Kok. 1995, s. I-479); asia C-375/95, komissio v. Kreikka, tuomio 23.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5981); asia C-393/98, Gomes Valente, tuomio 22.2.2001 (Kok. 2001, s. I-1327); asia C-101/00, tulliasiamies ja Siilin, tuomio 19.9.2002 (Kok. 2002, s. I-7487) ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Weigel.

neuvojen myyntiin kansallista ajoneuvotuotantoa suosivasti. [9]

15. EY 90 artiklan toisessa kohdassa kielletään sellaiset sisäiset maksut, joiden tarkoituksena on "sellaisten tuotteiden välillinen suojeleva verokohtelu, jotka, vaikkeivat ne ole samanlaisia kuin kotimaiset tuotteet [EY 90] artiklan ensimmäisen kohdan mukaisessa merkityksessä, kuitenkin kilpailevat tiettyjen kotimaisten tuotteiden kanssa edes osittain, välillisesti tai mahdollisesti". [10] Autot ovat "samanlaisia", jos ne joutuvat tällaiseen kilpailutilanteeseen ominaisuuksiensa ja sen, millaisiin tarpeisiin ne vastaavat, vuoksi. Kahden mallin välinen kilpailu riippuu siitä, missä määrin ne vastaavat tiettyihin muun muassa vaatimuksiin, jotka koskevat hintaa, kokoa, mukavuutta, suorituskykyä, polttoaineenkulutusta, kestävyyttä, luotettavuutta ja niin edelleen koskeviin vaatimuksiin. [11] Näyttäisi kuitenkin siltä, ettei missään asiassa ole katsottu eikä edes väitetty, että maahantuotujen moottoriajoneuvojen verotuksella suojellaan välillisesti muiden tuotteiden kuin moottoriajoneuvojen tuotantoa.

9 – Ks. esim. asia C-113/94, Casarin, tuomio 30.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4203, 17 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 – Yhdistetyt asiat C-367/93–C-377/93, Roders, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2229, 38 kohta).

11 – Asia C-421/97, Tarantik, tuomio 15.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3633, 28 kohta).

Asiaa koskeva kansallinen lainsäädäntö

16. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan valmisteverosta annetun Puolan lain [12] 80 §:n nojalla valmistevero on kannettava henkilöajoneuvoista, joita ei ole kotimaassa rekisteröity tieliikennelain mukaisesti. Verovelvollisia ovat henkilöt, jotka luovuttavat tällaisen ajoneuvon ennen kuin se on ensimmäistä kertaa rekisteröity Puolassa, maahantuojat ja henkilöt, jotka hankkivat yhteisöstä ajoneuvon. Ilmaisulla "yhteisönsisäinen hankinta" tarkoitetaan ajoneuvon hankkimista toisesta jäsenvaltiosta ja tuomista Puolaan, ja sen katsotaan tapahtuvan Puolan hallituksen ja komission esittämien huomautusten mukaan lain 2 §:n nojalla silloin, kun ajoneuvo tuodaan Puolaan, eikä silloin, kun ajoneuvo hankitaan. Suullisessa käsittelyssä ilmeni lisäksi, että puolalainen henkilöajoneuvojen valmistaja olisi velvollinen maksamaan veron rekisteröidessään ajoneuvon omiin nimiinsä ennen sen luovutusta, jolloin veroa ei tarvitsisi käytännössä enää tämän jälkeen suorittaa.

17. Saman lain 81 §:n mukaan henkilöillä, jotka hankkivat yhteisöstä ajoneuvon, on velvollisuus esittää viiden päivän kuluessa yhteisönsisäisestä hankinnasta yksinkertaistettu ilmoitus toimivaltaiselle tulliviranomai-

12 – Ustawa o Podatku Akcyzowym, 23.1.2004 (Dziennik Ustaw, nro 29, 257 kohta).

selle ja maksaa valmistevero viimeistään silloin, kun kyseinen ajoneuvo rekisteröidään kotimaassa.

18. Valmisteverosta annetun lain 75 §:n mukaan verokanta on, ellei toisin ole säädetty, 65 prosenttia veron perusteesta, joka on 10 §:n mukaan pääasiallisesti maksettu tai maksettava kauppahinta. Tätä prosenttiosuutta voidaan kuitenkin muuttaa ministeriön asetuksella.

19. Tällainen asetus annettiin vuonna 2004.[13] Tämän asetuksen 7 §:n mukaan, luettuna yhdessä sen liitteiden 1 ja 2 kanssa, verokanta on 13,6 prosenttia veron perusteesta niiden henkilöajoneuvojen osalta, joiden moottorin iskutilavuus ylittää 2 000 kuutiosenttimetriä, ja 3,1 prosenttia veron perusteesta muiden ajoneuvojen osalta.

20. Kun henkilöajoneuvo luovutetaan, tuodaan maahan tai hankitaan yhteisöstä kahden vuoden kuluttua sen valmistusvuodesta (joka lasketaan ensimmäiseksi kalenterivuodeksi), tähän prosenttiosuuteen lisätään määrä, joka on ilmaistu muodossa (12 x (W-2)) %, jossa W on ajoneuvon ikä vuosina, laskettuna valmistusvuodesta siihen vuoteen saakka, jolloin verotettava tapahtuma tapahtuu. Verokanta ei voi kuitenkaan koskaan nousta yli valmisteverosta annetun lain 75 §:ssä säädetyn 65 prosentin.

21. Tällä perusteella ymmärrän asian siten, että kaikkien ajoneuvojen, sekä maahantuotujen että Puolassa valmistettujen, valmisteverokanta on 13,6 prosenttia tai 3,1 prosenttia myyntihinnasta uutena tai jälleenmyyntihinnasta valmistusvuonna tai sitä seuraavana vuonna niiden moottorin iskutilavuuden mukaan.

22. Tämän jälkeen verokanta nousee 12 prosenttiyksikköä joka vuosi. Viidentenä vuonna lisäys on siten 36 prosenttiyksikköä eli 12 kertaa (5 miinus 2 = 3), joka lisätään joko 3,1 prosenttiin tai 13,6 prosenttiin moottorin iskutilavuuden mukaan, eli yhteensä 39,1 prosenttia tai 49,6 prosenttia senhetkisestä jälleenmyyntihinnasta. Kuudentena vuonna se nousee samanlaisen laskutoimituksen nojalla 51,1 prosenttiin tai 62,6 prosenttiin kyseisestä hinnasta, ja 65 prosentin katto saavutetaan seitsemäntenä tai kahdeksantena vuonna tapauksen mukaan.

23. Ymmärrän tämän jälleen niin, että sitä sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin ajoneuvoihin, sekä maahantuotuihin että Puolassa valmistettuihin. Näyttäisi kuitenkin järkevältä olettaa, että käytännössä kaikki jälkimmäiseen ryhmään kuuluvat ajoneuvot (lukuun ottamatta niitä, joita ei ole myyty kotimaan markkinoilla vaan jotka on viety ulkomaille, jolloin ne eivät missään tapauksessa kuulu Puolan valmisteverotuksen pii-

13 – Rozporządzenie Ministra Finansów w Sprawie Obniżenia Stawek Podatku Akcyzowego (valmisteverokannan alentamisesta 22.4.2004 annettu valtiovarainministeriön asetus; Dziennik Ustaw, nro 87, 825 kohta; jäljempänä vuoden 2004 asetus).

riin) on rekisteröity ennen niiden valmistusvuotta seuraavan vuoden päättymistä joko siksi, että ne on todennäköisimmin myyty siihen mennessä, tai poikkeuksellisesti siksi, että valmistaja on rekisteröinyt ne omiin nimiinsä välttyäkseen ylimääräisiltä veroilta.

Pääasian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisupyyntö

24. Brzeziński, pääasian kantaja, teki kesäkuussa 2004 ilmoituksen vuonna 1989 valmistetun Volkswagen Golf II -merkkisen henkilöajoneuvon yhteisönsisäisestä hankinnasta, ja rekisteröidäkseen ajoneuvon Puolaan hän maksoi valmisteveroa 855 Puolan zlotya (PLN). [14]

25. Hän vaati kuitenkin myöhemmin tämän valmisteveron palauttamista. Hän katsoi, että sen maksamisvelvollisuus rikkoi EY 23, EY 25 ja EY 90 artiklaa. Tulliviranomainen hylkäsi veron palauttamista koskevan vaatimuksen sillä perusteella, että "– – veropolitiikka on kansallisen suvereniteetin symboli ja osa maan talouspolitiikkaa". Brzeziński valitti tästä kielteisestä päätöksestä, mutta hänen valituksensa hylättiin pääasiallisesti sillä perusteella, että asiaa koskevat Puolan säännökset ovat sitovia ja yhteisön asiaa koskevan perussäännöksen, direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan, mukaisia.

26. Brzeziński vaatii nyt kanteellaan tulliviranomaisen päätöksen kumoamista ja maksetun veron palauttamista.

27. Kansallinen tuomioistuin on epävarma yhteisön oikeuden eri säännösten oikeasta soveltamisesta tällaisessa tilanteessa ja on näin ollen esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [EY] 25 artikla, jonka mukaan tuonti- ja vientitullit tai vaikutukseltaan vastaavat maksut ovat kiellettyjä jäsenvaltioiden välillä, esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa [valmisteverosta annetun Puolan lain] 80 §:ää, jonka mukaan valmistevero kannetaan aina ajoneuvoa hankittaessa siitä riippumatta, missä se oli ennen kuin se ensimmäistä kertaa rekisteröitiin tässä jäsenvaltiossa?

14 – Noin 200 euroa senhetkisen vaihtokurssin mukaan. Koska auto oli 15 vuotta vanha, on täytynyt soveltaa korkeinta verokantaa (65 %), jolloin voidaan laskea, että auton (ilmoitettu) hinta oli 1 315 PLN eli noin 300 euroa.

2) Sallitaanko [EY] 90 artiklan ensimmäisessä kohdassa, jonka mukaan jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille välittömästi tai välillisesti minkäänlaisia korkeampia sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille, se, että jäsenvaltio kantaa muista jäsenvaltioista maahantuoduista käytetyistä ajoneuvoista valmisteveron, vaikka samanaikaisesti tällaista valmisteveroa ei kanneta luovutettaessa Puolassa jo rekisteröityjä käytettyjä ajoneuvoja, kun tämä valmistevero valmisteverosta annetun Puolan lain 80 §:n mukaan kannetaan kaikista ajoneuvoista, jotka rekisteröidään tässä valtiossa?

3) Sallitaanko [EY] 90 artiklan toisessa kohdassa, jonka mukaan jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille sellaisia sisäisiä maksuja, joilla välillisesti suojellaan muuta tuotantoa, se, että kyseinen jäsenvaltio kantaa valmisteveron sellaisen verokannan mukaan, jonka prosenttiosuus vaihtelee ajoneuvon iän ja moottorin iskutilavuuden mukaan ja joka on julkaistu [vuoden 2004 asetuksessa], kun kotimaassa myytävästä käytetystä ajoneuvosta ennen sen siellä tapahtuvaa ensimmäistä rekisteröintiä kannettava vero lasketaan samanlaisen kaavan mukaan ja kun tämä vero lopulta vaikuttaa kyseisen ajoneuvon hintaan sitä edelleen luovutettaessa?

4) Onko [EY] 28 artikla, jonka mukaan jäsenvaltioiden väliset tuonnin määrälliset rajoitukset ja kaikki vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet ovat kiellettyjä, kun sitä tarkastellaan yhdessä [direktiivin 92/12] 3 artiklan 3 kohdan kanssa, esteenä sille, että jäsenvaltio pitää voimassa valmisteverosta annetun Puolan lain 81 §:n, jonka mukaan henkilöillä, jotka hankkivat yhteisönsisäisesti ajoneuvon, jota ei ole rekisteröity kyseisessä valtiossa tieliikennelain säännösten mukaisesti, on velvollisuus tehdä ajoneuvon maahantuonnin jälkeen viiden päivän kuluessa yhteisönsisäisestä hankinnasta yksinkertaistettu ilmoitus toimivaltaiselle tulliviranomaiselle?"

28. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää lisäksi yhteisöjen tuomioistuinta lausumaan tuomion ajallisista vaikutuksista, jos sillä voi olla vaikutuksia valtion budjettiin.

29. Puolan hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia, ja ne molemmat sekä Brzeziński olivat edustettuina suullisessa käsittelyssä.

Oikeudellinen arviointi

Alustava toteamus

30. Direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan ohella kansallisen tuomioistuimen esittämät ennakkoratkaisukysymykset koskevat kolmea perustamissopimuksen määräystä, EY 25, EY 28 ja EY 90 artiklaa.

31. Kuten olen huomauttanut edellä,[15] yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella on kuitenkin selvää, että kansallista toimenpidettä, jonka väitetään rajoittavan yhteisön sisäistä kauppaa, voidaan arvioida samanaikaisesti vain yhden näistä kolmesta määräyksestä kannalta. EY 28 artikla soveltuu silloin, kun kyseinen toimenpide ei ole veronluonteinen, EY 25 artikla silloin, kun toimenpide liittyy tulleihin tai kyseessä on muu yhteisönsisäisen rajan ylitykseen liittyvä veronluonteinen toimenpide, ja EY 90 artikla silloin, kun kyseessä on sisäinen veronluonteinen toimenpide.

32. Näiden perustamissopimuksen määräysten toisensa poissulkeva soveltamisala on näin ollen muistettava ennakkoratkaisukysymyksiä tarkasteltaessa.

Ensimmäinen kysymys

33. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko valmisteveroa, joka kannetaan aina ajoneuvoa hankittaessa siitä riippumatta, missä se oli ennen kuin se ensimmäistä kertaa rekisteröitiin tässä jäsenvaltiossa, pidettävä sellaisena EY 25 artiklassa tarkoitettuna tuontitullina tai vaikutukseltaan vastaavana maksuna, jotka on tämän artiklan nojalla kielletty jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

34. Kyseisen maksun nimike ei ole "tuontitulli" vaan "valmistevero".

35. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön[16] perusteella on selvää, että yksipuolisesti asetettu vero tai maksu, jonka perusteena on valtion rajan ylittäminen, on EY 25 artiklassa tarkoitettu vaikutukseltaan vastaava maksu, jos se ei ole varsinainen tulli; asia on näin riippumatta veron tai maksun nimikkeestä ja kantamistavasta. Vero tai maksu, joka kuuluu sellaisten sisäisten verojen yleiseen järjestelmään, jotka kohdistuvat tuoteryhmiin järjestelmällisesti objektiivisin kriteerein, joita sovelletaan riippumatta näiden tuotteiden alkuperästä, kuuluu EY 90 artiklan soveltamisalaan.

15 – Ks. edellä 8 kohta.

16 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Weigel, tuomion 64 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

36. Ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitetun valmisteveron perusteena ei ole valtion rajan ylittäminen, koska se kannetaan myös samanlaisista kotimaassa valmistetuista tavaroista. Sitä on näin ollen pidettävä sisäisenä verona, joka kohdistuu tuoteryhmiin järjestelmällisesti objektiivisin kriteerein, joita sovelletaan riippumatta näiden tuotteiden alkuperästä.

37. Näin ollen tällainen vero ei kuulu EY 25 artiklan soveltamisalaan. Toisella ja kolmannella kysymyksellä tiedustellaan, voidaanko tällaista sisäistä veroa pitää yhteensopivana EY 90 artiklan kanssa.

Toinen kysymys

38. Toisella kysymyksellä tiedustellaan lähinnä, onko valmisteveroa, joka kannetaan muista jäsenvaltioista maahantuoduista käytetyistä ajoneuvoista mutta ei luovutettaessa kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjä ajoneuvoja (joista se on jo kannettu ennen niiden ensimmäistä rekisteröintiä), pidettävä EY 90 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuna muiden jäsenvaltioiden tuotteille määrättynä korkeampana sisäisenä maksuna kuin mitä sovelletaan samankaltaisiin kotimaisiin tuotteisiin.

39. Tätä kysymystä on tarkasteltava kyseisen veron kantamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen perusteella.[17] Olen esittänyt nämä säännöt edellä 16–21 kohdassa.

40. Tätä kysymystä on myös tarkasteltava yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella – johon olen viitannut edellä 10–14 kohdassa – jossa arvioidaan EY 90 artiklan kannalta kertaluonteisia kansallisia veroja, joita sovelletaan uusiin ja käytettyihin ajoneuvoihin, sekä kyseisessä jäsenvaltiossa valmistettuihin että toisista jäsenvaltioista maahantuotuihin. Tämän oikeuskäytännön mukaan tällainen vero on laskettava siten, että vältetään toisista jäsenvaltioista peräisin olevien käytettyjen autojen syrjintä. Se ei siten saa rasittaa käytettyinä maahan tuotuja autoja enemmän kuin se verosta jäljellä oleva osuus, joka on jäljellä sellaisen samanlaisen auton hinnassa, joka on ensirekisteröity samassa jäsenvaltiossa jo aikaisemmin.

41. Tässä yhteydessä täytyy pitää mielessä, että moottoriajoneuvojen käypä arvo laskee ajan kuluessa. Yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti lähtenyt siitä, että kun uuden ajoneuvon hintaan sisältyy tietty veron osuus, niin myös sen jälleenmyynti-

17 – Edellä alaviitteessä 8 mainitut asiat komissio v. Tanska (tuomion 18 kohta) ja komissio v. Kreikka (tuomion 19 kohta).

hinnassa on arvonalennuksen jälkeen jäljellä suhteellisesti sama veron osuus. Verosta tulee osa ajoneuvon pääoma-arvoa. Se muodostaa yhä saman osan tästä arvosta arvonalennuksen jälkeen.

42. Jos uuden ajoneuvon myyntihinnasta siten esimerkiksi 50 prosenttia muodostuu myyjän saamasta korvauksesta (kulut plus voitto) ja 50 prosenttia verosta, sen arvo tietyn ajan kuluttua arvonalennuksen jälkeen – esimerkiksi 60 prosenttia sen hinnasta uutena – muodostuu vastaavasti samassa suhteessa myyjän korvauksesta jäljellä olevasta osuudesta ja verosta jäljellä olevasta osuudesta. Tämä periaate pitää paikkansa riippumatta myyjän hinnan ja veron suhteellisista osuuksista. Laskutoimitukseen liittyvät vaikeudet eivät johdu näiden osuuksien (joiden välinen suhde pysyy muuttumattomana) määrittämisestä, vaan pikemminkin ajoneuvon arvossa tietyn ajan kuluttua tapahtuneen alennuksen osuuden määrittämisestä. Tämä osuus riippuu tekijöistä, jotka vaihtelevat muun muassa merkkien, mallien ja yksittäisten ajoneuvojen välillä.

43. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että arvonalennus voidaan ottaa huomioon paitsi kutakin ajoneuvoa koskevan arvioinnin tai asiantuntijalausunnon myös arvioperusteisten asteikkojen avulla, jotka perustuvat sellaisiin kriteereihin kuin ajoneuvon ikä, ajokilometrimäärä, yleinen kunto, käyttövoima, merkki ja malli. Tällaisissa asteikoissa voidaan tukeutua autoalan lehtiin tai luetteloihin, joista ilmenevät käytettyjen ajoneuvojen keskihinnat kansallisilla markkinoilla, tai autoalalla viitteenä käytettävistä keskimääräisistä käyvistä hinnoista. [18]

44. Minusta vaikuttaa siltä, että asiaa ei ole näillä lausumilla tarkasteltu lopullisesti ja tyhjentävästi. Muillakin menetelmillä voidaan päästä asianmukaiseen lopputulokseen. Tältä osin on selvää, että Puolan henkilöajoneuvoja koskevan valmisteveron laskennassa otetaan huomioon arvonalennus, koska se perustuu siihen todelliseen hintaan, joka kyseisen liiketoimen yhteydessä on ilmoitettu maksetuksi.

45. Laskutoimitusta koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan [19] maksettavaksi tuleva veron määrä on kuitenkin 3,1 prosenttia tai 13,6 prosenttia ajoneuvon hinnasta moottorin iskutilavuuden mukaan valmistusvuonna ja sitä seuraavana vuonna ja nousee kummassakin tapauksessa 12 prosenttiyksikköä jokaisena seuraavana kalenterivuonna 65 prosentin kattoon asti, joka saavutetaan seitsemäntenä vuonna niiden ajoneuvojen osalta, joiden moottorin iskutilavuus ylittää 2 000 kuutiosenttimetriä, ja kahdeksantena vuonna muiden ajoneuvojen osalta. Tämä prosenttiosuus lasketaan aina kauppahinnasta kyseisenä ajankohtana.

46. Näin ollen ajoneuvoja, jotka myydään uutena (eli niiden ensimmäiselle ostajalle), kohdellaan valmistusvuonna ja sitä seuraavana vuonna samalla tavalla riippumatta siitä, onko ne valmistettu Puolassa vai toisessa jäsenvaltiossa.

18 – Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Gomes Valente, tuomion 24 ja 25 kohta.

19 – Ks. edellä 18 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

47. Lisäksi käytettyjä ajoneuvoja, jotka on tuotu Puolaan valmistusvuonna tai sitä seuraavana vuonna, koskeva verokanta (3,1 prosenttia tai 13,6 prosenttia kauppahinnasta) on sama kuin verosta jäljellä oleva osuus (3,1 prosenttia tai 13,6 prosenttia myyjän korvauksesta) vastaavan ajoneuvon arvossa, josta valmistevero kannettiin uutena Puolassa ja joka on sittemmin myyty käytettynä Puolassa.

48. Nämä kaksi tilannetta näyttäisivät olevan täysin EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan mukaisia, koska toisista jäsenvaltioista tuotujen uusien tai käytettyjen ajoneuvojen verotus ei ylitä Puolasta peräisin olevien uusien tai käytettyjen ajoneuvojen verotusta.

49. Sellaisten ajoneuvojen, jotka on myyty käytettyinä niiden valmistusvuotta seuraavan vuoden päättymisen jälkeen ja joista vero kannettiin uutena Puolassa, arvossa verosta jäljellä oleva osuus pysyy 3,1 prosenttina tai 13,6 prosenttina (moottorin iskutilavuuden mukaan) myyjän korvauksesta, josta on vähennetty arvonalennus. Sitä vastoin toisista jäsenvaltioista tuoduista käytetyistä ajoneuvoista kannettava vero nousee vuosittain 65 prosenttiin saakka.

50. Näin ollen siltä osin kuin tämä verokanta ylittää sen verosta jäljellä olevan osuuden, joka on jäljellä sellaisen käytetyn ajoneuvon arvossa, josta vero on kannettu uutena Puolassa, muista jäsenvaltioista tuoduille käytetyille ajoneuvoille määrätty kansallinen vero on korkeampi kuin samanlaisille kotimaisille tuotteille määrätty vero. Se on näin ollen EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan vastainen. [20]

51. Puolan hallitus on esittänyt kolme seikkaa, joiden nojalla voidaan sen mukaan perustella käytettyä laskentatapaa. Tarkastelen näitä seikkoja lyhyesti siitä huolimatta, että perustamissopimuksen ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön nojalla EY 90 artiklan vastaista syrjivää verotusta ei voida mitenkään perustella. [21]

52. Puolan hallitus korostaa ensinnäkin ympäristönsuojeluun liittyviä tavoitteita, jotka kuuluvat Euroopan yhteisön perustavanlaatuisiin tavoitteisiin ja jotka on vahvistettu EY 2 artiklassa. Vanhat autot saastuttavat yleensä enemmän kuin uudet, ja tämän vuoksi on perusteltua ehkäistä niiden hankkimista porrastetulla verotuksella.

20 – Voidaan lisäksi todeta, että epäyhdenvertainen kohtelu pahentuu entisestään, jos maahantuodun ajoneuvon arvoon ja siten sen ostohintaan sisältyy samantapainen verosta jäljellä oleva osuus, joka on kannettu toisessa jäsenvaltiossa.

21 – Toisin kuin esimerkiksi tilanteessa, jossa sovelletaan EY 28 artiklaa, jolloin syrjinnän perusteleminen on mahdollista EY 30 artiklan tai Cassis de Dijon -tapaukseen perustuvan oikeuskäytännön nojalla (asia 120/78, Rewe-Zentral, tuomio 20.2.1979, Kok. 1979, s. 649, Kok. Ep. IV, s. 403).

53. Kuten muistutin asiassa Nádasdi antamassani ratkaisuehdotuksessa, [22] EY 90 artiklan tarkoituksena on kieltää kaikki sisäinen verotus, joka muiden seikkojen pysyessä ennallaan rasittaa enemmän toisista jäsenvaltioista peräisin olevia tuotteita kuin samanlaisia kotimaisia tuotteita. Vero ei jää tämän kiellon soveltamisalan ulkopuolelle pelkästään sen vuoksi, että sillä pyritään sen perustavoitteen eli tulojen saamisen lisäksi suosimaan ympäristöystävällisiä tuotteita tai tapoja. Päinvastoin, mikäli verolla pyritään tällaiseen tavoitteeseen, on sen toteuduttava siten, että sillä ei rasiteta kotimaisia tuotteita vähemmän kuin toisista jäsenvaltioista tuotuja tuotteita.

54. Toiseksi Puolan hallitus viittaa seikkaan, joka on mainittu myös ennakkoratkaisupyynnössä, nimittäin uskomukseen tai epäilykseen, jonka mukaan useissa ellei jopa kaikissa tapauksissa viranomaisille ilmoitettu ostohinta on todellista ostohintaa selvästi alhaisempi. Se huomauttaa, että laskennan perusteeksi otettua ajoneuvon alentunutta arvoa ei määritellä kaavan avulla, jota voitaisiin arvostella siksi, että siinä ei oteta huomioon todellista arvonalennusta. Perusteeksi on otettu objektiivisesti se hinta, joka liiketoimelle on ilmoitettu. On kuitenkin perusteltua, että vero kannetaan korkeamman verokannan mukaisesti, koska tällöin saadaan tasattua hinnan, joka oletetaan ilmoitetun keinotekoisen alhaiseksi, vaikutuksia.

55. Tämä perustelu ei vaikuta mielestäni asianmukaiselta tässä yhteydessä. Jotta tällainen lähestymistapa olisi EY 90 artiklaa koskevan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen, täytyisi voida olettaa, että toisesta jäsenvaltiosta hankitun ajoneuvon ostohinta ilmoitetaan järjestelmällisesti täsmällisesti valmistusvuonna ja sitä seuraavana vuonna mutta sen jälkeen järjestelmällisesti liian alhaiseksi joka vuosi enenevissä määrin ja että ilmoitettu hinta saavuttaa alimman tasonsa noin seitsemän vuoden kuluttua. Mielestäni tällaista oletusta ei voida kohtuullisesti tehdä. On tietenkin aivan mahdollista, että hintoja ilmoitetaan liian alhaisiksi, sillä todellisia ostohintoja ei pystytä tarkistamaan. Tämän ongelman ratkaisemiseksi on kuitenkin kehitettävä objektiivinen keino ajoneuvon todellisen arvon arvioimiseksi tai ainakin hyvän arvion saamiseksi tästä arvosta, joka voidaan tarvittaessa riitauttaa.

56. Kolmanneksi Puolan hallituksen esittämien tietojen mukaan toisista jäsenvaltioista hankittuja käytettyjä ajoneuvoja koskevan valmisteveron käyttöön ottamisen jälkeen toukokuussa 2004 tällaisten hankintojen määrä nousi heti huomattavasti. Se katsoo näin ollen, että kysymys ei selvästikään voi olla tällaisten hankintojen syrjinnästä EY 90 artiklassa kielletyllä tavalla.

57. Tämän artiklan mukaisessa kiellossa ei kuitenkaan ole kysymys käytännön vaikutuksista saati aste-eroista. EY 90 artiklassa

22 – Mainittu edellä alaviitteessä 7, ratkaisuehdotuksen 66 kohta.

määrätään varsin selkeästi, että jäsenvaltiot eivät saa määrätä "muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille". Toisin kuin EY 28 artiklassa, tässä artiklassa ei mainita vaikutuksia, joita näillä maksuilla voi olla jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "vero- tai maksujärjestelmää voidaan pitää [EY 90] artiklan kanssa yhteensopivana ainoastaan, jos on osoitettu, ettei sen perusteella missään tapauksessa ole mahdollista kantaa maahantuoduista tuotteista korkeampia veroja tai maksuja kuin kotimaisista tuotteista ja ettei järjestelmä siis missään tapauksessa ole vaikutuksiltaan syrjivä". [23]

58. Näin ollen en Puolan hallituksen esittämien perustelujen nojalla muuta näkemystäni, jonka mukaan kyseinen valmistevero ei ole EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa yhteensopiva siltä osin kuin toisista jäsenvaltioista tuoduista käytetyistä ajoneuvoista kannettavan veron määrä on korkeampi kuin vastaavan käytetyn ajoneuvon, josta vero kannettiin uutena Puolassa, arvossa verosta jäljellä oleva osuus.

23 – Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia komissio v. Kreikka, tuomion 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. On esimerkiksi aivan mahdollista, että ilman riidanalaista valmisteveroa käytettyjen ajoneuvojen hankinnat toisista jäsenvaltioista olisivat lisääntyneet vielä enemmän.

Kolmas kysymys

59. Kolmannella kysymyksellä tiedustellaan lähinnä, kielletäänkö EY 90 artiklan toisessa kohdassa sellainen valmistevero, joka kannetaan muista jäsenvaltioista maahantuoduista käytetyistä ajoneuvoista sellaisen verokannan mukaan, joka vaihtelee ajoneuvon iän ja moottorin iskutilavuuden mukaan, mutta ei kyseisessä jäsenvaltiossa myytävistä käytetyistä ajoneuvoista (joista se on jo kannettu samanlaisen kaavan mukaan ennen niiden siellä tapahtunutta ensimmäistä rekisteröintiä ja joiden jälleenmyyntihintaan tämä vero lopulta vaikuttaa).

60. EY 90 artiklan toisessa kohdassa kielletään sellaiset sisäiset maksut, joiden tarkoituksena on sellaisten kotimaisten tuotteiden välillinen suojelu, jotka, vaikkeivät ne ole samanlaisia kuin maahantuodut tuotteet ensimmäisen kohdan mukaisessa merkityksessä, kuitenkin kilpailevat niiden kanssa. [24]

61. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkoittamassa arvioinnissa on kuitenkin kysymys kansallisilla markkinoilla jo olevien käytettyjen ajoneuvojen ja muista jäsenvaltioista hankittujen käytettyjen ajoneuvojen välisestä vertailusta. Nämä kaksi tuoteryhmää ovat selvästi samanlaisia EY

24 – Ks. edellä 15 kohta.

90 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetulla tavalla, joten kyseistä veroa on arvioitava tämän kohdan perusteella.

62. Koska ennakkoratkaisupyynnön tai yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjen huomautusten perusteella veron tarkoituksena ei ole suojella välillisesti mitään erilaisia kotimaisia tuotteita, jotka kilpailevat henkilöajoneuvojen kanssa, pidän kansallisen tuomioistuimen toisen kysymyksen yhteydessä EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan nojalla suoritettua arviointia riittävänä. [25]

Neljäs kysymys

63. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään lähinnä, onko EY 28 artiklan ja/tai direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan kanssa yhteensopivaa se, että oikeussubjektilla, joka hankkii toisesta jäsenvaltiosta henkilöajoneuvon, on velvollisuus esittää ilmoitus ajoneuvon maahantuonnin jälkeen viiden päivän kuluessa "yhteisönsisäisestä hankinnasta".

64. Aluksi on todettava, että tämä kysymys näyttäisi jossain määrin perustuvan Brzezińskin virheelliseen olettamaan kyseisen viiden päivän määräajan alkamisajankohdasta.

65. Ennakkoratkaisupyynnön perusteella Brzeziński oli todennut kansallisessa tuomioistuimessa, että hän oli joutunut lyhentämään oleskeluaan ulkomailla ja palaamaan takaisin Puolaan, jotta hän pystyi tekemään ilmoituksen viiden päivän kuluessa kyseisen ajoneuvon hankinnasta Saksassa, mikä esti häntä saattamasta siellä loppuun muita suunnittelemiaan hankkeita.

66. Puolan hallitus ja komissio ovat kuitenkin kirjallisissa huomautuksissaan yhtä mieltä siitä, että valmisteverosta annetussa laissa tarkoitetun "yhteisönsisäisen hankinnan" katsotaan tapahtuvan silloin, jolloin ajoneuvo tuodaan Puolaan. Brzeziński ei kiistänyt tätä näkemystä suullisessa käsittelyssä eikä esittänyt muita huomautuksia tämän kysymyksen osalta.

67. Siltä osin kuin kysymys perustuu tähän virheelliseen olettamaan, on mahdollista, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei enää tarvitse siihen vastausta. Mielestäni on tästä huolimatta parempi tarkastella tätä kysymystä, jolla saattaa silti olla merkitystä kansallisessa oikeudenkäynnissä jossain toisessa suhteessa.

25 – Ks. niin ikään edellä 15 kohta.

68. EY 28 artiklassa kielletään tuonnin määrälliset rajoitukset ja kaikki vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet – lukuun ottamatta veronluonteisia toimenpiteitä – jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdassa rajoitetaan oikeutta kantaa veroja (muiden tuotteiden kuin kivennäisöljyjen, alkoholin, alkoholijuomien ja valmistetun tupakan osalta) siten, että nämä verot eivät saa aiheuttaa rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

69. Se, millä perusteella ilmoitusta koskevaa vaatimusta on arvioitava, riippuu näin ollen siitä, onko sitä pidettävä muuna kuin veronluonteisena ja valmisteverosta, josta asiassa on pääasiallisesti kysymys, riippumattomana toimenpiteenä (jolloin EY 28 artikla olisi asian kannalta merkityksellinen) vai muodollisuutena, joka johtuu tämän veron kantamisesta (jolloin direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohta olisi asian kannalta merkityksellinen).

70. Komissio katsoo, että ilmoituksella pyritään hankkimaan tietoa maahantuotujen ajoneuvojen lukumäärästä ja valmisteverona maksettavista määristä, ja tätä kantaa vahvistaa Puolan hallituksen suullisessa käsittelyssä esittämä lomake. Komissio päättelee – tällä perusteella mielestäni asianmukaisesti – että ilmoitusta koskeva vaatimus on sitova muotovaatimus, joka liittyy erottamattomasti veron maksamiseen. Näin ollen EY 28 artikla ei voi olla merkityksellinen asian kannalta.

71. Direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohta saattaa kuitenkin olla merkityksellinen, jos vaatimusta pidetään "rajojen ylitykseen liittyvänä muodollisuutena", joka johtuu valmisteveron kantamisesta.

72. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että verovelvolliselle ei aiheudu kielteisiä seurauksia siitä, ettei ilmoitusta esitetä viiden päivän määräajan kuluessa. Ainoa olennainen vaatimus on, että vero on maksettava ennen ajoneuvon ensirekisteröintiä.

73. Sekä komissio että Puolan hallitus huomauttavat, että ilmoitusta ei tarvitse tehdä samalla hetkellä, kun ajoneuvo ylittää Puolan rajan. Jos ilmoituksen esittämistä kuitenkin vaaditaan, mielestäni tarkalla ajankohdalla ei ole merkitystä, kun arvioidaan sitä, onko vaatimus rajojen ylitykseen liittyvä muodollisuus. Tärkeämpää on se, että se liittyy siihen hetkeen, jolloin raja ylitetään, eikä ostohetkeen, kuten Brzeziński on ilmeisesti luullut.

74. Komissio toteaa lisäksi kirjallisissa huomautuksissaan, että valmisteveroa, johon ilmoitus erottamattomasti liittyy, ei kanneta sen vuoksi, että ajoneuvo ylittää rajan, vaan objektiivisen perusteen eli sen Puolassa tapahtuvan ensirekisteröinnin nojalla.

75. Puolan hallituksen edustaja selvitti kuitenkin suullisessa käsittelyssä, että valmisteveroa ja siten myös ilmoitusta koskevaa vaatimusta sovelletaan kaikkiin henkilöajoneuvoihin, jotka tuodaan maahan, myös niihin, joita ei rekisteröidä tieliikenteessä käytettäviksi – esimerkiksi ajoneuvoihin, jotka on tarkoitettu näyttelyssä esillepantaviksi, yksityisillä kiinteistöillä tieverkoston ulkopuolella käytettäviksi tai hajotettaviksi varaosiksi ja niin edelleen.

76. Puolan hallituksen yhteisöjen tuomioistuimen pyynnöstä esittämien lomakkeiden perusteella on niin ikään selvää, että Puolassa valmistettujen ajoneuvojen osalta täytyy tehdä samankaltainen (joskaan ei samanlainen) ilmoitus, joka liittyy valmisteveron maksamiseen.

77. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjen tietojen perusteella näyttäisi näin ollen siltä, että valmisteveroa tulee maksaa kaikista Puolassa valmistetuista ja Puolaan tuoduista henkilöajoneuvoista, että ilmoitus tulee tehdä toimivaltaiselle viranomaiselle molemmissa tapauksissa ja että ilmoitus on tehtävä ensimmäisessä tapauksessa siinä yhteydessä, kun ajoneuvo myydään ensimmäistä kertaa Puolassa ja jälkimmäisessä tapauksessa siinä yhteydessä, kun ajoneuvo tuodaan Puolan alueelle.

78. Näin ollen ilmoitusta koskevaa vaatimusta ei ole mielestäni pidettävä jälkimmäisessä tapauksessa direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna rajojen ylitykseen liittyvänä muodollisuutena. Kun vero on sinänsä oikeudellisesti sallittu – ja nyt esillä olevassa asiassa ei mielestäni ole kyseenalaistettu periaatteessa Puolan valmisteveron lainmukaisuutta, vaan ainoastaan sen laskentatavan lainmukaisuus vanhojen ajoneuvojen osalta –, jäsenvaltioita ei voi estää vaatimasta verovelvollisilta tietoja, joiden perusteella heitä verotetaan. Kantaani tukee kansallisen tuomioistuimen toteamus, jonka mukaan viiden päivän määräajan noudattamatta jättämisestä ei aiheudu mitään seuraamuksia.

Tuomion ajallisten vaikutusten mahdollinen rajoittaminen

79. Edellä esitetyn perusteella Puolan valmisteveron kaltaisen veron kantaminen on EY 90 artiklan vastaista siltä osin kuin toisista jäsenvaltioista tuoduista käytetyistä ajoneuvoista kannettavan veron määrä on korkeampi kuin vastaavan käytetyn ajoneuvon, josta vero kannettiin uutena Puolassa, arvossa verosta jäljellä oleva osuus. Yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että yksityisillä oikeussubjekteilla on oikeus saada takaisin kansalliset verot ja maksut, jotka on kannettu yhteisön oikeuden säännösten vastaisesti. [26]

26 – Ks. esim. asia C-26/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

80. Tämän mukaisesti ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta lausumaan tuomion ajallisten rajoitusten mahdollisesta rajoittamisesta. Puolan hallitus on puoltanut tällaista rajoittamista sekä kirjallisissa huomautuksissaan että suullisessa käsittelyssä.

81. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka yhteisöjen tuomioistuin antaa yhteisön oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tuomioistuimet siis voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua sääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota. [27]

82. Yhteisöjen tuomioistuin on viimeksi lausunut tuomioiden ajallisten vaikutusten rajoittamista koskevasta oikeuskäytännöstään seuraavaa:

"Yhteisöjen tuomioistuin voi ainoastaan poikkeustapauksissa joutua yhteisön oikeusjärjestykseen olennaisesti kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltamalla rajoittamaan asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota säännökseen, jota se on tulkinnut vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi – –.

Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ennakkoratkaisupyynnön johdosta annetusta tuomiosta jäsenvaltiolle mahdollisesti aiheutuvat taloudelliset seuraukset eivät sellaisenaan oikeuta rajoittamaan kyseisen tuomion ajallisia vaikutuksia – –.

Yhteisöjen tuomioistuin on tullut tällaiseen tulokseen vain hyvin täsmällisesti määritetyissä olosuhteissa, kun vaarana olivat vakavat taloudelliset seuraukset, jotka aiheutuivat erityisesti vilpittömässä mielessä perustettujen sellaisten oikeussuhteiden lukuisuudesta, jotka perustuivat pätevästi voimassa olevana pidettyyn säännöstöön, ja kun oli ilmeistä, että objektiivinen ja huomattava epäselvyys – johon oli mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenvaltioiden tai Euroopan yhteisöjen komission toiminta – yhteisön säännösten ulottuvuudesta oli saanut yksityiset ja kansalliset viranomaiset toimimaan yhteisön säännösten vastaisesti – –." [28]

27 – Ks. esim. asia C-402/03, Skov, tuomio 10.1.2006 (Kok. 2006, s. I-199, 50 kohta).

28 – Asia C-423/04, Richards, tuomio 27.4.2006 (Kok. 2006, s. I-3585, 40–42 kohta).

83. Näin ollen täytyy arvioida ensinnäkin, onko toisista jäsenvaltioista tuotuja ajoneuvoja koskevan valmisteveron laskentatapa hyväksytty ja sitä sovellettu vilpittömässä mielessä tilanteessa, jossa on vallinnut objektiivinen ja huomattava epäselvyys [29] EY 90 artiklan vaikutuksista, johon on mahdollisesti myötävaikuttanut myös muiden jäsenvaltioiden tai komission toiminta, ja toiseksi, aiheutuisiko määräyksen vastaisesti kannetun veron palauttamisesta vakavia taloudellisia seurauksia Puolalle.

84. Ensimmäisen näkökohdan osalta Puolan hallitus toteaa, että koska yhteisöjen tuomioistuimen asiaa koskeva oikeuskäytäntö ei ole täydellistä ja yksiselitteistä, on aivan mahdollista, että yhteisöjen tuomioistuin ei arvioisi samalla tavalla sellaista perustetta, jota jäsenvaltio pitää objektiivisena perusteena erilaisiin tuotteisiin sovellettavalle porrastetulle verotukselle. [30] Se myös korostaa, että komissio sai yksityiskohtaiset tiedot valmisteverosta silloin, kun se otettiin käyttöön 1.5.2004, mutta että se ilmoitti kuitenkin Puolan hallitukselle kantansa, jonka mukaan vero ei ole yhteisön oikeuden mukainen, vasta 13.7.2005, jolloin kansallinen tuomioistuin oli jo päättänyt pyytää ennakkoratkaisua nyt esillä olevassa asiassa.

85. On mielestäni vaikea hyväksyä sitä, että yhteisöjen tuomioistuimen asiaa koskeva oikeuskäytäntö olisi epäselvää. Tuomioista, joita olen käsitellyt asiassa Nádasdi antamani ratkaisuehdotuksen 4–22 kohdassa ja esittänyt tiivistetysti edellä 11 ja 12 kohdassa, käy nimittäin selvästi ilmi, miten yhteisöjen tuomioistuin on tarkastellut maahantuotuja käytettyjä ajoneuvoja koskevan kertaluonteisen veron verokannan ja kotimaisen käytetyn ajoneuvon arvossa verosta jäljellä olevan osuuden välistä suhdetta. On riittävästi tuomioita, joiden perusteella voidaan muodostaa tiettyjä yhdenmukaisia periaatteita, eikä tapa, jolla toisista jäsenvaltioista maahantuotuja käytettyjä ajoneuvoja koskeva Puolan valmistevero lasketaan, ole näiden periaatteiden mukainen.

86. Mielestäni myöskään komission toiminnan ei voida katsoa mitenkään myötävaikuttaneen siihen epäselvyyteen, joka Puolan hallituksen mukaan asiassa on ollut. Komission ei selvästikään voida edellyttää vastaavan välittömästi jokaista uutta toimenpidettä koskevaan ilmoitukseen, jonka yksityiskohdat saattavat edellyttää huolellisia tutkimuksia. Näin on vielä suuremmalla syyllä sellaisessa tilanteessa, jossa yhteisö on laajentunut

29 – Ks. asiassa C-228/05, Stradasfalti, 22.6.2006 antamani ratkaisuehdotus (87–89 kohta, asia on vireillä yhteisöjen tuomioistuimessa), jossa esitetään tiettyjä epäilyksiä tämän perusteen muotoilun tarkoituksenmukaisuudesta.

30 – Ks. esim. asia C-213/96, Outokumpu, tuomio 2.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1777, 30 kohta).

15 jäsenvaltiosta 25:een ja kymmenen uutta jäsenvaltiota ovat oletettavasti ilmoittaneet lukuisista uusista täytäntöönpanotoimista lyhyessä ajassa. Tällaisessa tilanteessa komission ei voida katsoa myötävaikuttaneen mihinkään epäselvyyteen siksi, ettei se vastannut 14 kuukaudessa, vaikka tämä olisikin valitettavaa ihanteellisessa tilanteessa – toisin kuin esimerkiksi silloin, jos komissio olisi väliaikaisesti vakuuttanut toimenpiteen olevan yhteensopiva. Joka tapauksessa pelkästään se, ettei komissio ole aloittanut jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa menettelyä tiettyyn ajankohtaan mennessä, ei ole peruste tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamiselle. [31]

87. Toisen näkökohdan osalta Puolan hallitus on esittänyt lukuja, joiden mukaan henkilöajoneuvoista 1.5.2004–30.4.2006 kannettu valmistevero muodostaa yhteensä 1,16 prosenttia vuoden 2006 arvioiduista tuloista. [32]

88. Se ei ole kuitenkaan esittänyt eriteltyjä lukuja, joiden perusteella olisi mahdollista arvioida sitä, kuinka suuri osuus tästä kokonaismäärästä saatettaisiin joutua palauttamaan. Täytyy erityisesti pitää mielessä se, että kaikista ajoneuvoista (mukaan lukien maahantuoduista ajoneuvoista) niiden valmistusvuotta seuraavan vuoden loppuun mennessä kannettu vero on täysin yhteisön oikeuden mukainen. Tätä veroa ei tarvitse palauttaa miltään osin. Lisäksi niistä ajoneuvoista, jotka on tuotu maahan tämän ajankohdan jälkeen, kannetun veron palauttamista voidaan vaatia vain osittain. Lisäksi voidaan käytännössä olettaa, että kaikki ne, joilla olisi oikeus vaatia palauttamista, eivät esitä tätä vaatimusta. Lisäksi Puolan viranomaisilla on mahdollisuus muuttaa henkilöajoneuvoja koskevan valmisteveron laskentatapaa siten, että aiheutuneet menetykset saadaan tietyn ajan kuluessa kerättyä takaisin.

89. Näissä olosuhteissa en katso, että yhteisöjen tuomioistuimelle on esitetty näyttöä oikeuskäytännössä tarkoitetuista vakavista taloudellisista seurauksista, joiden perusteella tuomion ajallisia vaikutuksia tulisi rajoittaa. Nyt esillä olevassa asiassa ei ole viitteitä asiassa EKW 9.3.2000 annettua tuomiota [33] mukaillen sellaisesta, että jos tuomion ajallisia vaikutuksia ei rajoiteta, tällä "järkytettäisiin taannehtivasti Puolan valtion rahoitusjärjestelmän perusteita".

31 – Ks. edellä alaviitteessä 29 mainitussa asiassa Stradasfalti antamani ratkaisuehdotuksen 93 kohta.

32 – Annettujen lukujen ja laskelmieni mukaan kokonaismäärä muodostaa itse asiassa noin 0,69 prosenttia koko kahden vuoden ajanjakson tuloista.

33 – Asia C-437/97, EKW, tuomio 9.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1157, 59 kohta).

Ratkaisuehdotus

90. Edellä esitetyn perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi antaa Wojewódzki Sąd Administracyny w Warszawien esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavat vastaukset:

1) Valmisteveroa, joka kannetaan sekä toisista jäsenvaltioista maahantuoduista tavaroista että samanlaisista kotimaassa valmistetuista tavaroista, ei ole pidettävä EY 25 artiklassa kiellettynä tuontitullina tai vaikutukseltaan vastaavana maksuna.

2) Valmistevero, joka kannetaan jäsenvaltiossa kaikista uusista tai käytetyistä henkilöajoneuvoista niiden alkuperästä riippumatta, on EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan mukainen siltä osin kuin kotimaisiin ja toisista jäsenvaltioista maahantuotuihin ajoneuvoihin sovelletaan samaa verokantaa. Se ei kuitenkaan ole tämän määräyksen mukainen, jos ja siltä osin kuin toisista jäsenvaltioista tuoduista käytetyistä ajoneuvoista kannettavan veron määrä on korkeampi kuin vastaavan käytetyn ajoneuvon, josta vero kannettiin kyseisessä jäsenvaltiossa ennen sen siellä tapahtunutta ensimmäistä rekisteröintiä, arvossa verosta jäljellä oleva osuus.

3) Tällaista veroa on arvioitava ainoastaan EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan eikä sen toisen kohdan perusteella, jos muita kotimaisia tuotteita, jotka kilpailevat henkilöajoneuvojen kanssa, ei ole.

4) Vaatimusta, jonka mukaan tavarat, jotka ovat jäsenvaltiossa valmisteveron alaisia, on ilmoitettava asianomaiselle viranomaiselle viiden päivän kuluessa siitä, kun ne on tuotu kyseisen jäsenvaltion alueelle, jotta kyseiset viranomaiset voivat kantaa niistä veron, ei ole pidettävä EY 28 artiklassa tarkoitettuna tuonnin määrällisenä rajoituksena tai vaikutukseltaan vastaavana toimenpiteenä. Silloin kun vastaava vaatimus kohdistuu samanlaisiin kotimaassa valmistettuihin tavaroihin, sitä ei ole myöskään pidettävä neuvoston direktiivin 92/12/ETY 3 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna rajojen ylitykseen liittyvänä muodollisuutena.