YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

19 päivänä syyskuuta 2002 *

Asiassa C-101/00,

jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa, jossa valittajina ovat

tulliasiamies ja

Antti Siilin,

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan (josta on muutettuna tullut EY 90 artiklan ensimmäinen kohta) tulkinnasta sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) tulkinnasta, sellaisena kuin tämä direktiivi on

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47),

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit S. von Bahr, A. La Pergola, M. Wathelet (esittelevä tuomari) ja C. W. A. Timmermans,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Siilin, edustajanaan oikeustieteen kandidaatti P. Snell,

— Suomen hallitus, asiamiehinään T. Pynnä ja E. Bygglin,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja I. Koskinen,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Siilinin, Suomen hallituksen ja komission 12.9.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.10.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Korkein hallinto-oikeus on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 15.3.2000 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.3.2000, EY 234 artiklan nojalla kuusi ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan (josta on muutettuna tullut EY 90 artiklan ensimmäinen kohta) tulkinnasta sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) tulkinnasta, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi), tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa asiassa, jossa valittajina ovat Antti Siilin ja tulliasiamies (Tullihallituksen edustajana); valitusten kohteena on Uudenmaan lääninoikeuden päätös Siilinin ja Suomen tullihallinnon välisessä oikeusriidassa, joka koskee Siilinin toisesta

jäsenvaltiosta hankkiman ja Suomen tasavaltaan tuoman käytetyn auton verotusta.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Asiassa merkitykselliset kansalliset säännökset sisältyvät 29.12.1994 annettuun autoverolakiin (1482/1994), sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoden 1998 osalta (jäljempänä autoverolaki), ja arvonlisäverolakiin (1501/1993), sellaisena kuin se on muutettuna laeilla N:o 1483/1994, 1486/1994 ja 1767/1995 (jäljempänä arvonlisäverolaki).

4 Autoverolain 1 §:n mukaan henkilöautoista ja tiettyihin muihin ajoneuvoluokkiin kuuluvista ajoneuvoista on maksettava autovero ennen ajoneuvon rekisteröintiä tai käyttöönottoa. Tieliikennelaissa (267/81) säädetään niistä perusteista, joiden mukaisesti ratkaistaan, mihin ajoneuvoluokkaan ajoneuvo kuuluu.

5 Autoverolain 6 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Autoveroa suoritetaan auton verotusarvon määrä vähennettynä 4 600 markalla. Veron määrä on kuitenkin aina vähintään 50 prosenttia auton verotusarvosta."

6 Autoverolain 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Käytettynä maahan tuodusta ajoneuvosta kannetaan vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna kuitenkin 0,5 prosentin määrällä siitä jokaista täyttä kalenterikuukautta kohden, laskettuna ajankohdasta, jona ajoneuvo on ollut 6 kuukautta rekisterissä tai käytössä, veroilmoituksen antamisen ajankohtaan. Jos ajoneuvon ensimmäistä rekisteröintiajankohtaa tai ensimmäisen käyttöönoton ajankohtaa ei voida luotettavasti selvittää, käytössäoloaika luetaan valmistusvuoden päättymisestä. Veroa alennetaan vain 150 ensimmäiseltä käyttökuukaudelta.

Jos vastaavaa uutta ajoneuvoa ei voida osoittaa, vero määrätään teknisiltä ja muilta ominaisuuksiltaan lähinnä vastaavan uuden ajoneuvon verosta. — —

— —

Mitä tässä pykälässä säädetään, ei sovelleta ajoneuvoihin, joiden valmistumisvuoden päättymisestä on — — kulunut 25 vuotta tai enemmän."

7 Autoverolain 10 §:ssä säädetään, että ajoneuvoa pidetään maahan tuotaessa käytettynä, jos ajoneuvolla on luotettavan selvityksen mukaan ajettu enemmän kuin 10 000 kilometriä ja ajoneuvo on ollut ulkomailla rekisteröitynä kauemmin kuin 6 kuukautta.

8 Autoverolain 11 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Maahan tuodun ajoneuvon verotusarvon perustana on ajoneuvon hankinta-arvo verovelvolliselle vähennettynä 16 §:ssä mainituilla määrillä.

Maahan tuodun ajoneuvon hankinta-arvo on:

1) Euroopan yhteisön tullikoodeksin (Euroopan yhteisöjen neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92)[EYVL L 302, s. 1; jäljempänä tullikoodeksi] mukaan muuna kuin yhteisötavarana maahan tuodun ajoneuvon tullikoodeksissa ja Euroopan yhteisöjen neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 2454/93 tullikoodeksin soveltamisesta [EYVL L 253, s. 1; jäljempänä soveltamisasetus] tarkoitettu tullausarvo; sekä

2) yhteisötavarana tuodun ajoneuvon arvo, joka on määritelty noudattaen soveltuvin osin, mitä 1 kohdassa säädetään.

Verotusarvoon tulee sisältyä ajoneuvosta verovelvolliselle välittömästi tai välillisesti ennen verotusta aiheutuneet kaikki kustannukset toimitettuna Suomeen tai verovelvollisen ensimmäiseen varastoon Suomessa sekä tulli, jos sitä on ajoneuvosta suoritettava.

Maassa valmistetun ajoneuvon verotusarvo on ajoneuvon valmistajan ollessa verovelvollinen ajoneuvon valmistuskustannusten perusteella määritettävä ajoneuvon hinta valmistuspaikalla.

— — "

9 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että komissio on esittänyt Suomen tasavallalle virallisen huomautuksen siitä autoverolakiin sisältyvästä verosääntelystä, jota sovelletaan vuoden 1998 osalta eli jota sovelletaan myös pääasian oikeudenkäynnissä. Suomen hallitus on vastannut komissiolle 29.6.1998, että sen tarkoituksena oli antaa syksyn 1998 kuluessa tarvittavat esitykset komission arvostelemien autoverolain säännösten muuttamisesta.

10 Autoverolain muuttamisesta annettu laki N:o 1160/1998 on tullut voimaan 15.1.1999, ja sillä on erityisesti muutettu käytettyihin ajoneuvoihin sovellettavaa kuukausikohtaista vähennysprosenttia. Kun vähennysprosentti oli aiemmin 0,5 prosenttia vastaavan tai lähinnä vastaavan uuden ajoneuvon verosta, muutoksen jälkeen vähennysprosenttina on 0,6 prosenttia kultakin ensimmäiseltä sadalta käyttökuukaudelta ja sen jälkeisiltä sadalta käyttökuukaudelta 0,9 prosenttia kunkin edellisen kuukauden loppuun lasketusta jäännösarvosta ja sitten 0,4 prosenttia tällaisesta jäännösarvosta. Tätä uutta laskentatapaa ei kuitenkaan sovelleta tässä korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa asiassa, ja siksi sillä ei ole merkitystä ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaessa.

11 Autoverolain 5 §:n mukaan se, joka on velvollinen suorittamaan autoveron, on velvollinen suorittamaan myös autoverosta arvonlisäveroa sen määräisenä kuin arvonlisäverolaissa säädetään; autoverosta suoritettava arvonlisävero on siis tietty prosentuaalinen osuus autoverosta.

12 Arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten

— —

4) autoverosta autoverolain mukaan suoritetun arvonlisäveron."

13 Arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 4 kohtaa sovellettiin vain vuoden ajan. Se kumottiin 29.12.1995 annetulla lailla N:o 1767/1995, joka tuli voimaan 1.1.1996.

14 Arvonlisäverolain 102 b §:ssä säädetään seuraavaa:

"Autoverosta kannetun arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on maksuunpanopäätös, josta käy selville suoritettavan veron määrä."

15 Arvonlisäverolain 141 §:n 5 kohdasta ilmenee, että 102 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuun veroon liittyvät vähennykset kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tällainen vero on maksettu.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Siilin osti 2.3.1998 Saksasta autoliikkeestä 7 350 Saksan markalla (DEM) Mercedes Benz -merkkisen, 190 2.0 Diesel -mallisen henkilöauton. Auto oli käyttöönotettu 13.11.1986, ja sillä oli ajettu noin 180 000 kilometriä. Autossa oli lisävarusteina automaattivaihteisto ja mekaaninen kattoluukku.

17 Siilin toi auton Suomeen 20.4.1998 ja teki siitä autoveroilmoituksen Helsingin piiritullikamarille.

18 Piiritullikamari määräsi 20.4.1998 tekemällään päätöksellä (jäljempänä verotuspäätös) Siilinin suoritettavaksi autoveroa 46 288 Suomen markkaa (FIM) ja autoverosta suoritettavaa arvonlisäveroa (22 prosentin verokannan mukaisesti) 10 183 FIM eli yhteensä 56 471 FIM.

19 Piiritullikamari laski veron määrän vertaamalla Siilinin tuomaa käytettyä ajoneuvoa samanmerkkiseen mutta eri malliseen (C 220 D) autoon, jota pidettiin teknisiltä ominaisuuksiltaan Siilinin autoa lähinnä vastaavana autona. Tämän viiteauton veroton listahinta uutena oli Saksassa 41 000 DEM. Piiritullikamari

lisäsi tähän hintaan 2 200 DEM automaattivaihteiston perusteella ja 1 680 DEM kattoluukun perusteella. Verotusarvoksi vahvistettiin näin 44 980 DEM eli 136 851 FIM. Tästä määrästä vähennettiin autoverolain mukaisesti kiinteänä perusvähennyksenä 4 600 FIM sekä ikävähennyksenä 65 prosenttia eli 85 963 FIM.

20 Siilin maksoi 21.4.1998 piiritullikamarille autoveron ja siihen liittyvän arvonlisäveron. Sen jälkeen hän haki Uudenmaan lääninoikeudessa muutosta verotuspäätökseen.

21 Siilin esitti Uudenmaan lääninoikeudessa, että hänen maahan tuomastaan autosta määrätty autovero on suurempi kuin Suomen markkinoilla jo olevan, aikoinaan Suomessa uutena rekisteröidyn ja ialtään, ominaisuuksiltaan ja kunnoltaan samanlaisen auton arvoon sisältyvä autoverosta jäljellä oleva määrä. Kannettu vero on näin ollen Siilinin mukaan syrjivä ja perustamissopimuksen 95 artiklan vastainen. Tukeutuen asiassa C-345/93, Nunes Tadeu, 9.3.1995 annettuun tuomioon (Kok. 1995, s. I-479) ja asiassa C-375/95, komissio vastaan Kreikka, 23.10.1997 annettuun tuomioon (Kok. 1997, s. I-5981) Siilin esitti, että auton arvon aleneminen ei voi olla lineaarista ja että arvo alenee yli viisi prosenttia vuodessa.

22 Lisäksi Siilinin mukaan autoverosta suoritettava arvonlisävero on ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa, joten tällaista veroa ei tulisi kantaa.

23 Siilin vaati siis Uudenmaan lääninoikeudessa, että verotuspäätös kumotaan autoverosta suoritettavan arvonlisäveron osalta. Lisäksi hän vaati, että autoveron osalta asia palautetaan piiritullikamariin, jotta autovero määrättäisiin niin, ettei

se ylitä sitä autoverosta jäljellä olevaa määrää, joka sisältyy Suomen markkinoilla jo olevan, aikoinaan Suomessa uutena rekisteröidyn sekä iältään, ominaisuuksiltaan ja kunnoltaan samanlaisen auton arvoon.

24 Piiritullikamari esitti Uudenmaan lääninoikeudessa, että Siilinin valitus hylättäisiin sillä perusteella, että autovero ja autoverosta suoritettava arvonlisävero on määrätty Suomen lainsäädännön mukaisesti.

25 Uudenmaan lääninoikeus totesi 3.6.1999 tekemässään päätöksessä, että on autoverolain 7 §:n mukaista, että Siilinin autosta kannetaan sitä teknisiltä ja muilta ominaisuuksiltaan lähinnä vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna autoverolaissa säädetyllä tavalla.

26 Uudenmaan lääninoikeus totesi kuitenkin, että asiassa on kyse toisesta jäsenvaltiosta Suomeen tuodusta käytetystä autosta ja että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Nunes Tadeu katsonut olevan perustamissopimuksen 95 artiklan vastaista, että jäsenvaltio kantaa toisesta jäsenvaltiosta tuoduista autoista veron, mikäli ajoneuvon arvon todellista alenemista huomioon ottamatta laskettu veron määrä on suurempi kuin tässä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen samanlaisten käytettyjen ajoneuvojen arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä.

27 Uudenmaan lääninoikeus katsoi päätöksessään, että piiritullikamari ei ollut autoveroa laskiessaan selvittänyt Siilinin ajoneuvon arvon todellista alenemista eikä sitä, ylittääkö Siilinin ajoneuvon osalta vahvistettu autoveron määrä Suomessa jo rekisteröidyn, samaa merkkiä ja vuosimallia olevan käytetyn auton

arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän. Tämän vuoksi lääninoikeus kumosi verotuspäätöksen autoveron osalta ja palautti autoveron määräämistä varten asian piiritullikamariin uudelleen käsiteltäväksi.

28 Lisäksi Uudenmaan lääninoikeus totesi, että autoverosta suoritettavan arvonlisäveron kantaminen ei ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin vastaista, koska tällainen arvonlisävero ei ole keskeisiltä ominaisuuksiltaan tässä direktiivissä tarkoitettu arvonlisävero tai saman direktiivin 33 artiklassa kielletty liikevaihtovero.

29 Koska Uudenmaan lääninoikeus oli kuitenkin jo päättänyt kumota verotuspäätöksen mahdollisesti liian suureksi vahvistetun autoveron osalta, se totesi, että autoverosta suoritettu arvonlisävero on myös saattanut muodostua liian suureksi. Tämän vuoksi se kumosi verotuspäätöksen myös autoverosta suoritetun arvonlisäveron osalta ja palautti asian tältäkin osin piiritullikamariin uudelleen käsiteltäväksi.

30 Korkeimpaan hallinto-oikeuteen on tehty tästä Uudenmaan lääninoikeuden päätöksestä kaksi valitusta.

31 Tulliasiamies on vaatinut valituksessaan, että korkein hallinto-oikeus kumoaa Uudenmaan lääninoikeuden päätöksen sekä autoveroa että autoverosta suoritettavaa arvonlisäveroa koskevilta osin. Siilin on puolestaan valittanut tästä päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen ainoastaan autoverosta suoritetta-

van arvonlisäveron osalta. Siilin on vaatinut, että lääninoikeuden päätös kumotaan tältä osin ja että vahvistetaan, ettei autoverosta, joka on kannettu hänen Suomeen tuomastaan autosta, ole suoritettava arvonlisäveroa.

32 Tässä tilanteessa korkein hallinto-oikeus on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"Autovero

1. Autoverolain 11 §:n mukaan autoveroa määrättäessä yhteisötavarana maahan tuodusta ajoneuvosta on ajoneuvon verotusarvon perustana ajoneuvon hankinta-arvo verovelvolliselle. Hankinta-arvona käytetään soveltuvin osin ajoneuvon tullikoodeksissa ja sen soveltamisasetuksessa tarkoitettua tullausarvoa.

Voidaanko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen [95 artiklaa] tulkita niin, että tällainen kansallinen säännös autoveron perusteena olevan verotusarvon määrittelystä ei ole syrjivä, kun otetaan erityisesti huomioon ajoneuvon verotusarvon muodostuminen erisuuruiseksi siitä riippuen, missä kaupan vaiheessa (kaupan portaassa) ajoneuvon maahantuoja toimii eli toimiiko tuoja tukkuportaassa, vähittäisportaassa vai kuluttajana?

2. Autoverolain 7 §:n 1 momentin mukaan käytettynä maahantuodusta ajoneuvosta kannettavan autoveron perusteena käytetään vastaavan uuden ajoneuvon veroa säännöksessä määritellyllä tavalla alennettuna. Sellaisena kuin säännös oli laissa 1482/1994 käytettynä maahantuodusta ajoneuvosta kannettiin vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna 0,5 prosentin määrällä jokaista täyttä kalenterikuukautta kohden, laskettuna ajankohdasta, jona ajoneuvo oli ollut 6 kuukautta rekisterissä tai käytössä, ja veroa alennettiin vain 150 ensimmäiseltä käyttökuukaudelta. Nykyisin voimassa olevan lain 1160/1998 mukaan käytettynä maahan tuodusta ajoneuvosta kannetaan vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna 0,6 prosentin määrällä käyttökuukautta kohden kultakin ensimmäiseltä sadalta käyttökuukaudelta ja tämän jälkeisiltä sadalta käyttökuukaudelta 0,9 prosentin määrällä käyttökuukautta kohden veron kunkin edellisen kuukauden loppuun lasketusta jäännösarvosta sekä edelleen tuon jälkeisiltä käyttökuukausilta 0,4 prosenttia veron kunkin edellisen kuukauden loppuun lasketusta jäännösarvosta. Käyttökuukausiksi luetaan ajoneuvon ensimmäisestä käyttöönotosta tai rekisteröinnistä kuluneet täydet kalenterikuukaudet.

Voidaanko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen [95 artiklaa] tulkita niin, että tämäntyyppinen kansallinen verosäännös ei ole syrjivä, kun otetaan erityisesti huomioon, että

— lähtökohtana on vastaavan uuden auton vero,

— aikaisemmin voimassa olleen säännöksen mukaan autoveroa alennettiin vasta kuuden kuukauden määräajan jälkeen ja

— sekä aikaisemman että nykyisen säännöksen mukaan veroa alennetaan selostetuin tavoin lineaarisesti?

3. Onko kansallisessa verosäännöksessä määriteltyjen laskentaperusteiden lisäksi aina selvitettävä ajoneuvon yksilölliset ominaisuudet sen varmistamiseksi, että autoveron kantaminen ei johda yksittäisessä tapauksessa perustamissopimuksen [95 artiklan] vastaiseen syrjintään?

Autoverolle suoritettava arvonlisävero

4. Voidaanko [kuudetta] arvonlisäverodirektiiviä tulkita niin, että autoverolain 5 §:n 1 momentissa ja arvonlisäverolain 1 §:n 5 momentissa tarkoitettu autoverolle suoritettava arvonlisäveroksi nimitetty vero on arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu arvonlisävero, kun otetaan huomioon, että vero kansallisten säännösten mukaan kannetaan yksinomaan autoveron perusteella?

5. Jos vastaus kohdassa 4 esitettyyn kysymykseen on kielteinen, voidaanko tämän kaltaista veroa kuitenkin pitää sellaisena verona tai maksuna, jonka kantaminen on [kuudennen] arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan mukaan sallittua?

6. Jos tällaisia kansallisia verosäännöksiä ei pidetä [kuudennen] arvonlisäverodirektiivin vastaisina, voidaanko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen [95 artiklaa] tulkita niin, että nämä verosäännökset eivät ole artiklassa tarkoitetuin tavoin syrjiviä?"

Autoveroa koskevat ennakkoratkaisukysymykset

33 Kolmella ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä halutaan selvittää, onko perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta esteenä sille, että jäsenvaltio kantaa toisesta jäsenvaltiosta tuoduista käytetyistä ajoneuvoista sellaisen veron, joka on ominaispiirteiltään pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan autoveron kaltainen.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

34 Ensimmäisellä kysymyksellään korkein hallinto-oikeus tiedustelee, onko perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin käytettyihin ajoneuvoihin verojärjestelmää, jossa tullikoodeksissa ja sen soveltamisasetuksessa määritellyn tullausarvon pohjalta määritettävä verotusarvo muodostuu erisuuruiseksi siitä riippuen, missä kaupan vaiheessa ajoneuvon maahantuoja toimii.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

35 Siilin esittää aluksi, että uusia ajoneuvoja tuovat Suomeen käytännössä ainoastaan merkkimaahantuojat, koska merkkimaahantuojan kuluttajiin soveltama hinta on huomattavasti alempi kuin se hinta, jonka yksityishenkilö maksaa tuodessaan suoraan auton Suomeen. Yksityishenkilön maksamaan hintaan sisältyy myyntimaan jakeluteiden myyntikatteet, jotka ovat keskimäärin noin 30 prosenttia hankintahinnasta.

36 Siilinin mukaan Suomen markkinoilla jo olevan käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä on pienempi kuin yksityishenkilön tuomasta käytetystä ajoneuvosta kannettava vero sen vuoksi, että autoverotuksessa otetaan huomioon se kaupan vaihe, jolla ajoneuvon maahantuoja toimii.

37 Siilin esittää siis, että merkkimaahantuojan tuomasta uudesta autosta kannettava autovero lasketaan tämän maahantuojan maksamasta todellista ostohinnasta ja että tämä vero lisätään hintaan myytäessä uusi auto kuluttajalle; veron osuus hinnasta on siten 26—30 prosenttia. Laskettaessa merkkimaahantuojan Suomeen tuoman uuden auton autoveroa laskentaperusteena ei näin ollen käytetä uuden auton kuluttajahintaa, johon sisältyy piirimyyjän myyntikate (joka on Siilinin mukaan yleensä 25 prosenttia myyntihinnasta) ja tiettyjä muita eriä.

38 Kun sitä vastoin lasketaan yksityishenkilön maahan tuomasta käytetystä autosta maksettavaksi tulevaa veroa, verotusarvo määräytyy sen hinnan perusteella, jolla vastaava uusi auto olisi myyty kuluttajalle. Tämän laskentatavan ja edellisessä tuomion kohdassa kuvaillun, merkkimaahantuojan tuomaan uuteen ajoneuvoon sovellettavan laskentatavan erilaisuudesta johtuen käytetyn auton verotusarvo muodostuu suuremmaksi kuin uuden auton verotusarvo, ja maahan tuotujen käytettyjen ajoneuvojen vero on Siilinin mukaan 40—70 prosenttia siitä hinnasta, jonka kuluttaja maksaa ostaessaan Suomesta vastaavan käytetyn auton.

39 Se, että Suomen viranomaiset määrittävät maahan tuodun käytetyn auton verotusarvon tämän auton tullausarvon perusteella ja ottamalla huomioon sen, missä kaupan vaiheessa maahantuoja toimii, johtaa Siilinin mukaan käytännössä siihen, että tällaisen auton autoveron osuus on vähintäänkin kaksinkertainen ver-

rattuna merkkimaahantuojan Suomeen uutena tuomista ja sittemmin käytettyinä Suomen markkinoilla myydyistä autoista kannetun autoveron osuuteen.

40 Suomen hallitus toteaa sitä vastoin, että perustamissopimuksen 95 artikla ei ole esteenä autoveron kaltaiselle verolle, jota Suomessa kannetaan objektiivisten kriteerien mukaisesti sekä uusista että käytetyistä ajoneuvoista (asia 319/81, komissio v. Italia, tuomio 15.3.1983, Kok. 1983, s. 601; asia 106/84, komissio v. Tanska, tuomio 4.3.1986, Kok. 1986, s. 833, Kok. Ep. VIII, s. 507 ja asia 196/85, komissio v. Ranska, tuomio 7.4.1987, Kok. 1987, s. 1597, Kok. Ep. IX, s. 65).

41 Autoveroa ei voida Suomen hallituksen mukaan pitää perustamissopimuksen 95 artiklan vastaisena siksi, että autojen verotusarvon määrittämisessä otetaan huomioon kyseinen kaupan porras. Sekä uuden että käytetyn auton verotusarvo määräytyy Euroopan yhteisön tullilainsäädännön mukaisesti. Uuden auton verotusarvo määräytyy pääsääntöisesti tullikoodeksin 29 artiklassa säädetyn menetelmän mukaisesti, eli verotusarvona on tavaran oma kauppa-arvo. Suomen hallituksen mukaan kauppa-arvon käyttäminen verotusarvona voi johtaa siihen, että kahden keskenään samanlaisenkin uuden ajoneuvon verotusarvo voi muodostua erilaiseksi maksetun kauppahinnan ja kaupan portaan tason mukaan. Niissä tilanteissa, joissa autoverovelvollisena on kuluttaja, käytetyn auton verotusarvon määrittämisessä on yleisimmin sovellettu erilaisista tullikoodeksin 31 artiklassa tarkoitetuista menetelmistä sitä menetelmää, jossa verotusarvona käytetään vastaavan uuden ajoneuvon alinta verotonta hintaa kuluttajalle joko käytetyn ajoneuvon ostomaassa tai Suomen markkinoilla.

42 Komissio esittää, että jos kaksi edellytystä täyttyy, perustamissopimuksen 95 artikla ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa verojärjestelmää, jossa toisesta jäsenvaltiosta tuodun käytetyn auton autoveron määrä lasketaan sen

veron pohjalta, joka viiteautona käytettävästä uudesta autosta kannettaisiin käytetyn auton verotushetkellä, ja että autoveroa vähennetään ajoneuvon iän perusteella laissa säädetyllä tavalla.

43 Ensinnäkin viiteauton on oltava täysin identtinen maahan tuodun käytetyn auton kanssa, eli sen on oltava malliltaan ja tyypiltään sekä muilta ominaisuuksiltaan samanlainen kuin maahan tuotu auto. Jos tällaista autoa ei enää pidetä kaupan maahan tuodun käytetyn auton verotushetkellä, viiteauto ei voi olla muu kuin merkiltään ja tyypiltään identtinen auto, joka on ollut aikaisemmin kaupan. Viiteauton arvoa voidaan tällöin komission mukaan mahdollisesti korjata ottamalla huomioon inflaatio.

44 Toiseksi komission mukaan näin määritetty autovero ei saa olla suurempi kuin tuontijäsenvaltiossa jo rekisteröityjen vastaavien käytettyjen autojen arvoon sisältyvä autoverosta jäljellä oleva määrä.

45 Komission mukaan perustamissopimuksen 95 artikla on sitä vastoin esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa sellaista verojärjestelmää, jossa eri kaupan vaiheet otetaan huomioon, jos tämän seurauksena maahan tuodun käytetyn auton veron määrä poikkeaa jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen käytettyjen autojen arvoon sisältyvän, autoverosta jäljellä olevan määrän keskiarvosta.

46 Komission mukaan ennakkoratkaisun kannalta on merkitystä asiassa C-68/96, Grundig Italiana, 17.6.1998 annetulla tuomiolla (Kok. 1998, s. I-3775), vaikka se ei koskenutkaan autoalaa vaan audiovisuaalisista ja foto-optisista tuotteista Italiassa kannettua veroa. Kyseisen tuomion 16 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin

totesi, että perustamissopimuksen 95 artiklaan sisältyvää syrjintäkieltoa rikotaan, jos määritettäessä veroa tuotteen arvon perusteella huomioon otetaan ainoastaan maahan tuotujen tuotteiden osalta sellaisia tekijöitä, jotka nostavat tuotteen arvoa vastaavaan kotimaiseen tuotteeseen verrattuna.

47 Komissio katsoo, että maahan tuodun käytetyn auton hankinta-arvoa ja näin ollen verotusarvoa määritettäessä maahantuojan kaupan vaihe on edellä mainitussa asiassa Grundig Italiana tarkoitettu tekijä, ja sen huomioon ottaminen on näin ollen perustamissopimuksen 95 artiklan vastaista, koska tämä johtaa aiheettomaan maahan tuodun käytetyn auton arvon korottamiseen, mikä on vastoin syrjintäkiellon periaatetta.

48 Komissio on myös esittänyt asian suullisessa käsittelyssä laskuesimerkin, jolla se pyrkii osoittamaan, että autoverolla on maahan tuotuja käytettyjä ajoneuvoja syrjivä vaikutus. Maksettuaan Saksassa 3 758 euroa vastaavan rahamäärän käytetyn auton kauppahintana Siilinin täytyi maksaa Suomessa 7 785,08 euroa vastaava rahamäärä autoverona ja 1 712,64 euroa vastaava rahamäärä autoverosta suoritettavana arvonlisäverona. Kokonaisuudessaan auto maksoi siis hänelle 13 255,74 euroa. Siilinin autoa vastaavan, Suomessa uutena rekisteröidyn käytetyn auton keskihinta Suomen markkinoilla olisi ollut tosiseikkojen tapahtuma-aikana 9 500 euroa, mikä ilmenee todistuksesta, jonka Auto-Data Oy on antanut 21.4.1998 Siilinin auton arvosta. Komissio on viitannut Siilinin esittämään "Henkilöauton hinnanmuodostus" -otsikoituun asiakirjaan, joka on hänen yhteisöjen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin antamansa kirjallisen vastauksen liitteenä ja jossa olevat tiedot ovat peräisin Autoalan Tiedotuskeskukselta, ja komissio toteaa tämän asiakirjan perusteella, että 1.1.1997 autovero oli 29,28 prosenttia auton vähittäismyyntihinnasta. Tämän perusteella komissio päättelee, että Siilinin autoa vastaavan käytetyn ajoneuvon arvoon eli 9 500 euroon sisältyvä autoverosta jäljellä oleva määrä oli korkeintaan 2 850 euroa. Siilin on siis joutunut maksamaan yli 13 000 euroa maahan tuomastaan käytetystä autosta, vaikka hän olisi maksanut Suomen markkinoilta ostetusta samanlaisesta autosta vain 9 500 euroa.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

49 Aluksi on syytä todeta, että autoverolaissa viitataan tullikoodeksiin ja sen soveltamisasetukseen käytetyn ajoneuvon verotusarvon määrittämiseksi eri kaupan vaiheissa. Näin ollen — kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 60 kohdassa — se, että verotusarvo on erilainen eri kaupan vaiheissa, johtuu tullausarvoa koskevien yhteisön säännösten soveltamisesta.

50 Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut tältä osin, että pelkkä viittaaminen tullikoodeksiin verotusarvon määrittämiseksi ei sinänsä ole perustamissopimuksen vastaista (ks. asia C-228/98, Dounias, tuomio 3.2.2000, Kok. 2000, s. I-577, 45 kohta).

51 Edelleen on syytä palauttaa mieleen se, mitä yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään todennut maahan tuotujen käytettyjen ajoneuvojen verotuksesta.

52 Perustamissopimuksen 95 artiklalla on tarkoitus taata valtionsisäisen verotuksen täydellinen neutraalius, kun on kyse kotimaan markkinoilla jo olevien ja maahan tuotavien tuotteiden välisestä kilpailusta (ks. vastaavasti asia C-47/88, komissio v. Tanska, tuomio 11.12.1990, Kok. 1990, s. I-4509, 9 kohta ja em. asia Nunes Tadeu, tuomion 18 kohta).

53 Erittäin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäistä kohtaa rikotaan, jos maahan tuodusta tuotteesta kannettava vero ja samanlaisesta kotimaisesta tuotteesta kannettava vero lasketaan

eri tavalla ja erilaisten yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti niin, että maahan tuotuun tuotteeseen, vaikka vain joissakin tapauksissa, kohdistuu suurempi vero (ks. em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 20 ja 29 kohta; asia C-213/96, Outokumpu, tuomio 2.4.1998, Kok. 1998, s. I-1777, 34 kohta ja asia C-393/98, Gomes Valente, tuomio 22.2.2001, Kok. 2001, s. I-1327, 21 kohta).

54 Perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan vastaista on erityisesti se, että maahan tuoduista käytetyistä autoista kannetaan vero sellaisen arvon pohjalta, joka on suurempi kuin tämän auton todellinen arvo, mistä seuraa, että maahan tuotuja käytettyjä autoja verotetaan raskaammin kuin samanlaisia kotimarkkinoilta hankittavissa olevia käytettyjä autoja (ks. vastaavasti em. asiassa komissio v. Tanska 11.12.1990 annetun tuomion 22 kohta). Tämän vuoksi käytettyjen ajoneuvojen verotuksessa on otettava huomioon näiden ajoneuvojen arvon todellinen aleneminen.

55 Yhteisöjen tuomioistuin on tämän mukaisesti todennut, että perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan vastaisena on pidettävä sitä, että jäsenvaltio kantaa toisesta jäsenvaltiosta tuoduista käytetyistä autoista veron, mikäli ajoneuvon arvon todellista alenemista huomioon ottamatta laskettu veron määrä on suurempi kuin vastaavien tässä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen käytettyjen ajoneuvojen arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä (ks. em. asia Nunes Tadeu, tuomion 20 kohta ja em. asia Gomes Valente, tuomion 23 kohta).

56 On myös syytä muistuttaa, että arvioitaessa samanlaisuutta, johon perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisessä kohdassa oleva kielto perustuu, on tutkittava, onko kyseisillä tuotteilla toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja vastaavatko ne kuluttajien samoihin tarpeisiin (ks. asia C-265/99, komissio v. Ranska, tuomio 15.3.2001, Kok. 2001, s. I-2305, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaiselle ajoneuvojen verojärjestelmälle on ominaista eri kaupan vaiheiden huomioon ottaminen, koska jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon osalta autovero voi olla maksettu jo

silloin, kun ajoneuvo oli uusi, virallisen maahantuojan maksaman ajoneuvon ostohinnan perusteella eli ottamatta huomioon virallisen maahantuojan ja mahdollisten tukku- ja vähittäismyyjien myyntikatetta, kun taas yksityishenkilöiden maahan tuomista käytetyistä ajoneuvoista maksettavaksi tuleva autovero lasketaan sen ostohinnan pohjalta, jonka kuluttaja maksaisi vastaavasta uudesta ajoneuvosta ja joka on yleensä korkeampi kuin virallisen maahantuojan maksama hinta.

58 Kun tutkitaan sitä, onko tällainen verojärjestelmä yhteensopiva perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, on tarkastettava, ettei maahan tuoduista käytetyistä ajoneuvoista kannettavan veron määrä ole suurempi kuin jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn auton arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä. Tämä edellyttää sitä, että verotusarvo, joka näissä molemmissa tilanteissa lasketaan uuden ajoneuvon arvon perusteella, on määritettävä näiden molempien vertailukohteiden osalta samalla tavalla ja ottamatta huomioon eri kaupan vaiheita.

59 Koska näin ei välttämättä ole pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevassa verojärjestelmässä, on mahdollista, että — mikä ilmenee komission yhteisöjen tuomioistuimelle esittämistä laskelmista, joiden paikkansapitävyyttä Suomen hallitus ei ole kiistänyt — Siilinin kaltaisen yksityishenkilön maahan tuomasta käytetystä ajoneuvosta kannettava vero, joka lasketaan sen myyntihinnan perusteella, jonka kuluttaja maksaisi vastaavasta uudesta ajoneuvosta, on suurempi kuin se verosta jäljellä oleva määrä, joka sisältyy kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon. Näin on esimerkiksi siinä tilanteessa, että viimeksi mainitusta ajoneuvosta on kannettu vero silloin, kun ajoneuvo oli uusi, ja veron määräytymisessä on tällöin otettu huomioon sellainen kaupan vaihe, jossa ajoneuvon arvo oli pienempi.

60 Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisessa verojärjestelmässä ei siis suljeta täysin pois sitä mahdollisuutta, että maahan tuoduista käytetyistä ajoneuvoista kannetaan joissain tilanteissa vero, jonka määrä on suurempi kuin kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen samanlaisten ajoneuvojen arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä.

61 Näin ollen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin käytettyihin ajoneuvoihin verojärjestelmää, jossa verotusarvo määritetään tullikoodeksissa ja sen soveltamisasetuksessa määritellyn tullausarvon perusteella, mutta se on esteenä sille, että verotusarvo muodostuu erisuuruiseksi kaupan vaiheesta riippuen, kun tästä voi seurata ainakin tietyissä tilanteissa, että maahan tuodusta käytetystä ajoneuvosta kannettavan veron määrä ylittää tässä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

62 Toisella kysymyksellään korkein hallinto-oikeus haluaa selvittää, onko perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin käytettyihin ajoneuvoihin verojärjestelmää, jossa näistä ajoneuvoista kannettava vero on

— ajoneuvon rekisteröintiä tai käyttöönottoa välittömästi seuraavan kuuden kuukauden ajan yhtä suuri kuin vastaavan uuden ajoneuvon vero ja

— seitsemännestä käyttökuukaudesta 150. käyttökuukauteen asti vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna lineaarisesti 0,5 prosentin määrällä jokaista täyttä kalenterikuukautta kohden.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

63 Todettuaan, että sellainen maahan tuotujen käytettyjen ajoneuvojen verojärjestelmä, jossa otetaan huomioon se kaupan vaihe, jossa maahantuoja toimii, on ristiriidassa perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa, Siilin esittää, että autoverolain 7 §:ssä säädetyllä kuukausikohtaisella autoveron alentamisella on vain vähäinen merkitys arvioitaessa jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn vastaavan käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvää verosta jäljellä olevaa osuutta. Näillä veronalennuksilla ei nimittäin Siilinin mukaan voida poistaa syrjintää, koska uudella ajoneuvolla, jota käytetään vertailuautona maahan tuodun käytetyn auton veron laskennassa, ja virallisen merkkimaahantuojan tuomalla vastaavalla uudella ajoneuvolla on jo lähtöjään erilainen verotusarvo.

64 Siilin muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, ettei tällaista veroa saada alentaa lineaarisesti (em. asia komissio v. Kreikka, tuomion 22 kohta), ja Siilinin mukaan tästä johtuen autoverolain 7 §:ssä säädetyt veronalennukset ovat perustamissopimuksen 95 artiklan vastaisia.

65 Siilin väittää edellä mainitun asiassa Nunes Tadeu annetun tuomion perusteella, että maahan tuodun käytetyn auton vero on laskettava vastaavasta autosta ensirekisteröinnin yhteydessä suoritetun veron perusteella ja että tätä veroa on alennettava samassa suhteessa kuin tämän käytetyn auton arvo on todellisuudessa vähentynyt.

66 Siilin väittää siis, että autoverolla on maahan tuotuja käytettyjä autoja syrjivä vaikutus, minkä vuoksi se on perustamissopimuksen 95 artiklan vastainen.

67 Suomen hallituksen mukaan arvioitaessa sitä, onko autovero sopusoinnussa perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa, ratkaisevaa ei sinänsä ole se, että käytetyn ajoneuvon vero lasketaan vastaavan uuden ajoneuvon veron pohjalta. Suomen hallituksen mukaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että olennaista asiassa on, että kaikissa tapauksissa ikävähennykset vastaavat ajoneuvojen todellista arvon alenemista.

68 Suomen hallitus väittää, että käytännössä ajoneuvojen hinnat alenevat Suomen markkinoilla varsin lineaarisesti, minkä vuoksi yhteisön oikeuden perusteella ei voida saattaa kyseenalaiseksi niitä autoverolain 7 §:ssä säädettyjä vähennyksiä, joita sovelletaan maahan tuotujen käytettyjen autojen arvon määrittämiseen.

69 Komissio esittää, että perustamissopimuksen 95 artikla on esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa verojärjestelmää, jossa

— viiteauton veronalennus lasketaan todellisesta auton arvon alenemisesta poiketen lineaarisesti tai

— käytetyn auton arvon alenemisessa todellisesta auton arvon alenemisesta poiketen rajataan pois ne kuusi ensimmäistä kuukautta, joiden aikana auto on ollut käytössä tai rekisterissä tai

— käytetyn auton verotuksessa ei oteta huomioon kunkin auton erityispiirteitä ja tämä johtaa siihen, että käytetylle autolle määrättävän veron määrä ylittää käytettyä autoa vastaavan jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn käytetyn auton arvoon sisältyvän autoverosta jäljellä olevan määrän.

70 Komission mukaan käytännön olosuhteita vastaavana ei siis voida pitää sitä, että auton arvon alenemista ei oteta huomioon rekisteröintiä tai käyttöön ottamista välittömästi seuraavan kuuden kuukauden ajalta. Vastaavasti verojärjestelmä, jossa tämän kuuden kuukauden ajanjakson päättymisen jälkeen viiteauton (teoreettista) veroa alennetaan lineaarisesti, on perustamissopimuksen 95 artiklan vastainen, sillä siinä ei voida ottaa huomioon auton todellista arvon alenemista.

71 Komissio myöntää, että ajoneuvon todellista arvon alenemisen määrää ei voida määritellä yleispätevästi, vaan se riippuu monesta tekijästä, jotka saattavat vaihdella valtion, autotyypin tai automallin mukaan. Koska Siilinin auto on tuotu Suomen tasavaltaan vuonna 1998, viiteauton arvon todellisen alenemisen määrittämisessä on tarkasteltava olosuhteita, jotka vallitsivat tässä jäsenvaltiossa kyseisenä ajankohtana.

72 Komissio muistuttaa tältä osin, että Suomen hallitus on viitannut vuonna 1998 tehtyyn selvitykseen, joka koskee noin 30 henkilöautomallin keskimääräistä kuukausittaista arvon alenemista Suomen markkinoilla. Kesäkuussa 1998 Suomen hallitus muun muassa esitti Suomen eduskunnalle, että selvityksen perusteella autoverolakia oli muutettava, jotta ajoneuvon veron aleneminen ajoneuvon iän kasvaessa vastaisi mahdollisimman täsmällisesti Suomen markkinoilta saatuja

havaintoja arvojen alenemisesta. Komissio ihmettelee näin ollen sitä, että Suomen hallitus on nyt käsiteltävänä olevassa asiassa puolustanut huhtikuussa 1998 määrättyä veroa ja väittänyt, että kyseisenä ajankohtana voimassa ollut veron alentamista koskeva järjestelmä on sopusoinnussa perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

73 Toiseen kysymykseen vastaamiseksi on ensinnäkin tutkittava, onko perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta esteenä sille, että maahan tuodun käytetyn ajoneuvon verotusarvon määrittämisessä otetaan kansallisen sääntelyn mukaan lähtökohdaksi uuden ajoneuvon arvo.

74 Tältä osin on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ajoneuvon, jota käytetään viiteajoneuvona laskettaessa maahan tuodusta käytetystä ajoneuvosta kannettavaa veroa, on oltava samanlainen kuin viimeksi mainittu ajoneuvo.

75 Autojen kaltaiset tuotteet ovat perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetulla tavalla samanlaisia, jos ne ovat keskenään kilpailutilanteessa ominaisuuksiensa ja sen, millaisiin tarpeisiin ne vastaavat, vuoksi, ja kahden automallin välisen kilpailun aste riippuu siitä, missä määrin ne vastaavat erilaisiin muun muassa hintaa, kokoa, mukavuutta, suorituskykyä, kulutusta, kestävyyttä ja luotettavuutta koskeviin vaatimuksiin (em. asiassa komissio v. Ranska 15.3.2001 annetun tuomion 43 kohta).

76 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 71 kohdassa, viiteajoneuvona on oltava sellainen ajoneuvo, joka on ominaispiirteiltään mahdollisimman samanlainen maahan tuodun ajoneuvon kanssa, mikä merkitsee sitä, että huomioon on otettava ajoneuvon malli, tyyppi ja muut ominaispiirteet, kuten käyttövoima ja varustus.

77 Toiseksi on tutkittava, onko perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta esteenä sille, että maahan tuotujen käytettyjen ajoneuvojen verotusta koskevan kansallisen sääntelyn mukaan veroa alennetaan lineaarisesti ja että veroa aletaan alentaa vasta sen jälkeen, kun ensimmäiset kuusi kuukautta on kulunut ajoneuvon rekisteröinnistä tai käyttöön ottamisesta.

78 Tältä osin on syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on jo edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Kreikka antamansa tuomion 22 kohdassa todennut, että autojen arvo alenee vuodessa yleensä huomattavasti enemmän kuin 5 prosenttia, että arvon aleneminen ei ole lineaarista etenkään ensimmäisinä vuosina, jolloin se on huomattavasti voimakkaampaa kuin myöhemmin, ja että tämä ilmiö jatkuu ajoneuvon neljännen käyttövuoden jälkeenkin. Tähän on lisättävä, että ajoneuvon arvon aleneminen alkaa heti sen ostamisen tai käyttöön ottamisen jälkeen.

79 Näin ollen on katsottava, että verojärjestelmä, jossa maahan tuodusta käytetystä ajoneuvosta kannetaan vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna 0,5 prosentin määrällä kuukautta kohden siitä ajankohdasta lukien, jolloin ajoneuvo on ollut kuusi kuukautta rekisterissä tai käytössä, ei ole yhteensopiva perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisestä kohdasta johtuvien vaatimusten kanssa, koska tällaisessa verojärjestelmässä ei oteta huomioon käytetyn ajoneuvon todellista arvon alenemista.

80 Näin ollen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta on esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin käytettyihin ajoneuvoihin verojärjestelmää, jossa näistä ajoneuvoista kannettava vero on

— ajoneuvon rekisteröintiä tai käyttöönottoa välittömästi seuraavan kuuden kuukauden ajan yhtä suuri kuin vastaavan uuden ajoneuvon vero ja

— seitsemännestä käyttökuukaudesta 150. käyttökuukauteen asti vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna lineaarisesti 0,5 prosentin määrällä jokaista täyttä kalenterikuukautta kohden,

koska tällaisessa verojärjestelmässä ei oteta huomioon ajoneuvon todellista arvon alenemista ja koska tällaisesta verojärjestelmästä voi seurata ainakin tietyissä tilanteissa, että näin määrättävän veron määrä ylittää tässä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

81 Kolmannella kysymyksellään korkein hallinto-oikeus haluaa selvittää, edellytetäänkö perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisessä kohdassa, että tilanteessa, jossa jäsenvaltio soveltaa muista jäsenvaltioista tuotuihin käytettyihin ajoneuvoihin verojärjestelmää, jossa ajoneuvojen todellinen arvon aleneminen määritellään yleisesti ja abstraktisti tiettyjen kansallisessa oikeudessa mää-

ritettyjen kriteerien perusteella, on aina selvitettävä jokaisen ajoneuvon yksilölliset ominaisuudet sen varmistamiseksi, että kannettavan veron määrä ei koskaan ole suurempi kuin jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

82 Suomen hallituksen mukaan ajoneuvojen arvon alenemisen huomioon ottamiseksi ei ole tarpeen, että arvon aleneminen määritellään ajoneuvokohtaisen yksilöllisen arvioinnin perusteella. Lakiin perustuva laskentamenetelmä on tältä osin riittävä, kun siinä säädetyt arviointiperusteet ovat objektiivisia ja kun sillä ei ole haitallista vaikutusta sisämarkkinoiden toimintaan. Suomen hallituksen mukaan perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta ei siis ole esteenä sille, että Suomessa autoveron alennus lasketaan autojen keskimääräisen arvon alenemisen perusteella.

83 Komissio viittaa edellä mainitussa asiassa Gomes Valente annettuun tuomioon, josta ilmenee, että arvon alenemisen laskeminen yleisten kriteerien perusteella ei ole ristiriidassa perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, jos tällainen menetelmä ei ole millään tavalla vaikutuksiltaan syrjivä ja jos maahan tuotujen käytettyjen ajoneuvojen omistajat voivat riitauttaa oikeusteitse sen, miten yleisiin kriteereihin perustuvaa laskentamenetelmää on sovellettu heidän ajoneuvoihinsa.

84 Komissio väittää, että näiden edellytysten noudattamiseksi on välttämätöntä, että veron laskennassa käytettävät kriteerit ovat julkisia, mutta näin ei ole pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan verojärjestelmän osalta. Suomen viranomaiset eivät ole julkistaneet niiden selvitysten tuloksia, joihin ne ovat tukeutuneet määrittäessään maahan tuotujen käytettyjen ajoneuvojen verotusarvoa ja ikävähennystä, eivätkä ole toimittaneet näitä tietoja niitä pyytäneille henkilöille.

Mikään virallinen tai oikeudenkäyntiaineistoon kuuluva asiakirja ei komission mukaan osoita, että Suomen markkinoita koskevat selvitykset olisivat objektiivisia ja tieteellisesti luotettavia. Lisäksi Suomen verohallinto on kieltäytynyt luovuttamasta tietoja, joiden avulla voidaan laskea uusien ajoneuvojen autoveron määrä ja Suomessa jo rekisteröityjen käytettyjen autojen arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

85 Edellä mainitussa asiassa Gomes Valente annetun tuomion 26 kohdasta ilmenee, että jotta maahan tuotujen käytettyjen autojen verojärjestelmä, jossa otetaan huomioon ajoneuvojen todellinen arvon aleneminen yleisten kriteerien perusteella, olisi sopusoinnussa perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, on huolehdittava siitä, että järjestelmä ei ole millään tavalla vaikutuksiltaan syrjivä, kun otetaan huomioon tällaiseen järjestelmään luonnostaan kuuluvat kohtuulliset likimääräisyydet.

86 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on jo maininnut ne arvon alenemiseen liittyvät tekijät, jotka voidaan ottaa huomioon, jotta maahan tuotuja käytettyjä ajoneuvoja koskeva arvioperusteinen laskentamenetelmä kuvastaisi tarkkaan ajoneuvon arvon todellista alenemista ja jotta voitaisiin parhaiten saavuttaa se maahan tuotujen käytettyjen ajoneuvojen verottamista koskeva tavoite, ettei vero ole koskaan suurempi kuin vastaavien tässä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen käytettyjen ajoneuvojen arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä, kun huomioon otetaan kaikkiin tällaisiin verojärjestelmiin luonnostaan kuuluvat kohtuulliset likimääräisyydet (ks. em. asia Gomes Valente, tuomion 28 kohta).

87 Jotta tällainen verojärjestelmä olisi sopusoinnussa perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, edellytyksenä on joka tapauksessa, että ajoneuvojen arvon alenemisen määrittämiseen sovelletussa arvioperusteisessa laskentamenetelmässä käytetyt kriteerit julkistetaan.

88 Lisäksi edellytyksenä on se, että maahan tuodun käytetyn ajoneuvon omistaja voi riitauttaa arvioperusteisen laskentamenetelmän soveltamisen hänen ajoneuvoonsa osoittaakseen, että laskentamenetelmän soveltaminen johtaa siihen, että kannettava vero on suurempi kuin kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen samanlaisten käytettyjen ajoneuvojen arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä (em. asia Gomes Valente, tuomion 32 kohta).

89 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kun jäsenvaltio soveltaa muista jäsenvaltioista tuotuihin käytettyihin ajoneuvoihin verojärjestelmää, jossa ajoneuvojen todellinen arvon aleneminen määritellään yleisesti ja abstraktisti tiettyjen kansallisessa oikeudessa määritettyjen kriteerien perusteella, perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisessä kohdassa edellytetään sitä, että verojärjestelmä ei ole millään tavalla vaikutuksiltaan syrjivä, kun otetaan huomioon tällaiseen järjestelmään luonnostaan kuuluvat kohtuulliset likimääräisyydet. Tämän vaatimuksen täyttämiseksi on ensinnäkin julkistettava ne kriteerit, joihin tällainen ajoneuvojen arvon alenemista koskeva arvioperusteinen laskentamenetelmä perustuu, ja toiseksi toisesta jäsenvaltiosta tuodun käytetyn ajoneuvon omistajalla on oltava oikeus riitauttaa arvioperusteisen laskentamenetelmän soveltaminen hänen ajoneuvoonsa, mikä voi merkitä sitä, että tämän ajoneuvon yksilölliset ominaisuudet on selvitettävä sen varmistamiseksi, että kannettavan veron määrä ei ole suurempi kuin samanlaisen jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä.

Arvonlisäveroa koskevat ennakkoratkaisukysymykset

90 Neljännellä, viidennellä ja kuudennella kysymyksellään korkein hallinto-oikeus haluaa selvittää, onko autoverosta suoritettava arvonlisäveroksi kutsuttu vero kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu arvonlisävero ja onko tämä vero yhteensopiva tämän direktiivin 33 artiklan sekä perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa.

Neljäs ja viides ennakkoratkaisukysymys

91 Neljännellä ja viidennellä kysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, korkein hallinto-oikeus tiedustelee, onko pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltainen vero, jota kansallisessa oikeudessa kutsutaan autoverosta suoritettavaksi arvonlisäveroksi, kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu arvonlisävero ja onko se yhteensopiva saman direktiivin 33 artiklan kanssa.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

92 Siilinin ja komission mukaan autoverosta suoritettava vero on kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu arvonlisävero. Siilinin mukaan tällä verolla on samat ominaisuudet kuin arvonlisäverolla. Se on esimerkiksi arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan vähennyskelpoinen vero. Lisäksi se on luonteeltaan yleinen.

93 Selittämättä yksityiskohtaisemmin näkemystään komissio esittää, että autoverosta suoritettava vero, sellaisena kuin sen ominaisuudet on kuvailtu ennakkoratkaisupyynnössä, täyttää kaikki arvonlisäveroa koskevat kriteerit. Komissio korostaa sitä, että tämä Suomessa kannettava vero, josta on säädetty joulukuussa 1994 autoverolain 5 §:ssä, on nimenomaisesti sisällytetty arvonlisäverolakiin ja että vuonna 1994 annetuissa lakiesityksissä on korostettu sitä, että tämä vero on arvonlisävero ja että sen tarkoituksena on saada kuluttaja maksamaan suoraan ulkomailta tuomastaan autosta autoveron lisäksi arvonlisäveroa.

94 Komissio lisää, että autoverosta suoritettavaa veroa koskevasta lakiesityksestä ilmenee selvästi, että verolla pyrittiin kompensoimaan verotulojen menetykset, joita aiheutui siitä, että Suomen tasavallan liityttyä Euroopan unioniin tulleja ei enää kannettu muista jäsenvaltioista tuotavista tavaroista. Oli arvioitu, että jos autoverosta suoritettavaa veroa ei kannettaisi, arvonlisäveron tuotto voisi vähetä useita satoja miljoonia Suomen markkoja.

95 Komission mukaan autoverosta suoritettavan veron kantaminen on ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja erityisesti sen 2 artiklan ja 7 artiklan 1 kohdan, luettuna yhdessä sen 10 artiklan kanssa, ja 28 a artiklan kanssa. Ensinnäkin tämä vero on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan vastainen, koska sitä ei kanneta tässä säännöksessä tarkoitetusta verotettavasta tapahtumasta. Veroa ei nimittäin kanneta 2 artiklassa tarkoitetulla tavalla sen johdosta, että verovelvollinen olisi suorittanut Suomen alueella liiketoimen tai että tavara olisi tuotu maahan. Edelleen veroa ei kanneta siksi, että tavara olisi saapunut yhteisön alueelle tai tuotu Suomeen. Kysymys ei myöskään ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 a artiklassa säädetystä arvonlisäverosta, joka kannetaan tavaroiden yhteisöhankinnasta.

96 Suomen hallitus väittää, että nimestään huolimatta kyseinen autoverosta suoritettava arvonlisäverokannan suuruinen vero ei ole kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu arvonlisävero eikä se ole tämän direktiivin 33 artiklan vastainen.

97 Näin on Suomen hallituksen mukaan siksi, että tämä autoverolaissa säädetty ja tähän lakiin sisältyvien laskentaperusteiden mukaisesti laskettava vero kannetaan arvonlisäverosta riippumatta. Suomen hallituksen mukaan tällä verolla ei ennen kaikkea ole arvonlisäveron keskeisiä piirteitä. Autoverosta suoritettava vero ei

erityisesti ole soveltamisalaltaan yleinen, ja verotettavana tapahtumana on ainoastaan autoveron suorittaminen, joten se kannetaan ainoastaan kerran, eikä sitä kanneta tavaroiden tai palvelujen arvonlisästä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

98 Aluksi on syytä tuoda esiin se, että tarkasteltaessa sitä, onko kyseessä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu arvonlisävero, keskeistä ei ole se, mikä nimi kansalliselle verolle on annettu sitä koskevassa lainsäädännössä, vaan se, onko tällä kansallisella verolla kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetut arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet.

99 Yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet seuraavasti: Arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita tai palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy suhteellisena osuutena siitä hinnasta, jonka verovelvollinen saa toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena; vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa vähittäismyynti mukaan lukien; kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisten liiketoimien yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että vero jää lopulta kuluttajan maksettavaksi (ks. yhdistetyt asiat C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, Pelzl ym., tuomio 8.6.1999, Kok. 1999, s. I-3319, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

100 On kuitenkin katsottava, että korkeimman hallinto-oikeuden kuvaileman kaltaisella, autoverosta suoritettavalla verolla ei ole näitä ominaispiirteitä.

101 Näin on ensinnäkin siksi, että autoverosta suoritettava vero ei ole yleinen vero, koska sen tarkoituksena ei ole kattaa kaikkia kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettavia liiketoimia (ks. vastaavasti asia C-208/91, Beaulande, tuomio 16.12.1992, Kok. 1992, s. I-6709, 16 kohta ja asia C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997, Kok. 1997, s. I-5053, 17 kohta). Autoverolain 5 §:stä, luettuna yhdessä sen 1 §:n kanssa, nimittäin ilmenee, että autoverosta suoritettava vero koskee todellisuudessa vain rajoitettua tavararyhmää eli tiettyjä ajoneuvoja. Sitä ei siis kanneta yleisesti tavaroita tai palveluja koskevista liiketoimista. Lisäksi verotettavana tapahtumana on yksinomaan autoveron kantaminen tällaisia ajoneuvoja rekisteröitäessä tai käyttöön otettaessa.

102 Toiseksi autoverosta suoritettavan veron määrää ei lasketa suhteellisena osuutena tavaroiden hinnasta. Veron määrä määräytyy vain välillisesti ajoneuvon hinnan perusteella. Kuten Suomen hallitus on esittänyt, tämän veron perusteena ei nimittäin ole ajoneuvon arvo vaan autoveron määrä, joka sinänsä lasketaan ajoneuvon hinnan perusteella.

103 Kolmanneksi ja viimeiseksi autoverosta suoritettavaa veroa ei ole suoritettava jokaisessa tuotanto- ja jakeluportaassa, mikä kuitenkin on välttämätön edellytys sille, että veroa pidettäisiin arvonlisäverona (ks. asia 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985, Kok. 1985, s. 3759, Kok. Ep. VIII, s. 361, 15 kohta; asia C-347/90, Bozzi, tuomio 7.5.1992, Kok. 1992, s. I-2947, 12 kohta ja asia C-437/97, EKW ja Wein & Co, tuomio 9.3.2000, Kok. 2000, s. I-1157, 49 kohta), vaan tämä vero on suoritettava ainoastaan autoveroa kannettaessa. Tämä vero ei myöskään kohdistu tuotanto- ja jakeluketjun tietyn vaiheen arvonlisään vaan kokonaisarvoon.

104 Tässä vaiheessa on tutkittava, onko autoverosta suoritettava vero ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan kanssa.

105 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan vastaista on pitää voimassa tai ottaa käyttöön rekisteröintimaksuja tai muuntyyppisiä veroja tai maksuja, jotka ovat keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonlisäveron kaltaisia. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että tällä säännöksellä ei estetä veron voimassapitämistä tai käyttöönottamista, jos sillä ei ole jotakin arvonlisäveron keskeistä ominaispiirrettä (ks. em. asia EKW ja Wein & Co, tuomion 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

106 Koska autoverosta suoritettavalla verolla ei ole kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun arvonlisäveron keskeisiä ominaispiirteitä, se ei ole saman direktiivin 33 artiklan vastainen.

107 Neljänteen ja viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltainen vero, jota kansallisessa oikeudessa kutsutaan autoverosta suoritettavaksi arvonlisäveroksi, ei ole kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu arvonlisävero, ja se on yhteensopiva saman direktiivin 33 artiklan kanssa.

Kuudes ennakkoratkaisukysymys

108 Kuudennella kysymyksellään korkein hallinto-oikeus haluaa tietää, onko perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisen autoverosta suoritettavan veron kantamiselle.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

109 Suomen hallitus esittää, että autoverosta suoritettava vero on yhteensopiva perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa, koska se kohdistuu samalla tavalla kaikkiin ajoneuvoihin.

110 Komission mukaan autoverosta suoritettavaa veroa on pidettävä EY 23 ja EY 25 artiklan vastaisena tullia vaikutukseltaan vastaavana maksuna. Näin on komission mukaan siksi, että tämä vero käytännössä estää muita kuin arvonlisäverovelvollisia tuomasta Suomeen uusia ja käytettyjä autoja.

111 Jos yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoisi, ettei autoverosta suoritettava vero ole tullia vaikutukseltaan vastaava maksu, komissio esittää, että kyseisellä verolla on syrjiviä vaikutuksia maahan tuotujen käytettyjen ajoneuvojen vahingoksi, koska arvonlisäverovelvollinen saa arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 4 kohdan nojalla vähentää autoverosta suoritetun veron verollisessa liiketoiminnassaan, kun taas käytännössä yksityinen kuluttaja, joka on hankkinut käytetyn auton toisesta jäsenvaltiosta, ei saa tehdä vähennystä. Tällainen kuluttaja on näin ollen epäedullisemmassa asemassa kuin jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon ostaja, jonka ei tarvitse maksaa autoveroa eikä autoverosta suoritettavaa veroa sen vuoksi, että ne on maksettu jo silloin, kun ajoneuvo oli vielä uusi. Autoverosta suoritettava vero on siis komission mukaan yhteensopimaton perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa, koska sitä ei kanneta jäsenvaltiossa jo rekisteröidyistä käytetyistä autoista, joista autovero on jo maksettu, vaan toisesta jäsenvaltiosta tuoduista käytetyistä autoista.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

112 Tarkasteltaessa sitä, onko autoverosta suoritettavan veron kaltainen vero yhteensopiva perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, on syytä ottaa huomioon se, että tämä vero, samoin kuin autovero, jonka pohjalta se lasketaan, kannetaan vain kerran eli ennen auton rekisteröintiä tai käyttöönottoa Suomessa.Tämän vuoksi tätä veroa ei ole enää suoritettava käytetystä autosta, josta se on jo kannettu silloin, kun se rekisteröitiin tai otettiin käyttöön uutena autona, silloisen arvonsa perusteella.

113 On siis hylättävä se komission argumentti, jonka mukaan autoverosta suoritettava vero on perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan vastainen siksi, että sitä ei kanneta jäsenvaltiossa jo rekisteröidyistä käytetyistä ajoneuvoista vaan ainoastaan toisesta jäsenvaltiosta tuoduista käytetyistä ajoneuvoista. Merkitystä ei ole myöskään sillä, että tällainen vero voidaan vähentää verollisen liiketoiminnan yhteydessä.

114 Koska autoverolain 5 §:ssä säädetty vero suoritetaan nimenomaisesti autoverosta, ensin mainitun veron yhteensopivuutta perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa on arvioitava samalla tavalla kuin itse autoveronkin. Näin ollen autoverosta suoritettavan veron kaltainen vero on tämän perustamissopimuksen määräyksen vastainen silloin, kun tällaisen maahan tuodusta käytetystä ajoneuvosta kannettavan veron määrä ylittää kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän.

115 Siitä, onko tätä veroa pidettävä tullia vaikutukseltaan vastaavana maksuna, on syytä todeta, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan, johon on viimeksi

viitattu asiassa C-234/99, Nygård, 23.4.2002 annetussa tuomiossa (Kok. 2002, s. I-3657, 17 kohta), vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskevia määräyksiä ja syrjivää sisäistä verotusta koskevia määräyksiä ei sovelleta päällekkäin, eli sama vero tai maksu ei voi perustamissopimuksen järjestelmässä kuulua samanaikaisesti molempien käsitteiden alaan.

116 Koska autoverosta suoritettava vero on syrjivä sisäinen vero siltä osin kuin maahan tuodusta käytetystä ajoneuvosta tällaisena verona kannettava määrä ylittää kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän, sitä ei voida samanaikaisesti pitää tullia vaikutukseltaan vastaavana maksuna.

117 Kuudenteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta on esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisen autoverosta suoritettavan veron kantamiselle siltä osin kuin toisesta jäsenvaltiosta tuodusta käytetystä ajoneuvosta tällaisena verona kannettava määrä ylittää kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän.

Oikeudenkäyntikulut

118 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Suomen hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut korkeimman hallinto-oikeuden 15.3.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta (josta on muutettuna tullut EY 90 artiklan ensimmäinen kohta) ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin käytettyihin ajoneuvoihin verojärjestelmää, jossa verotusarvo määritetään yhteisön tullikoodeksista 12 päivänä lokakuuta 1992 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 2913/92 ja tietyistä yhteisön tullikoodeksista annetun asetuksen N:o 2913/92 soveltamista koskevista säännöksistä 2 päivänä heinäkuuta 1993 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 2454/93 määritellyn tullausarvon perusteella, mutta se on esteenä sille, että verotusarvo muodostuu erisuuruiseksi kaupan vaiheesta riippuen, kun tästä voi seurata ainakin tietyissä tilanteissa, että maahan tuodusta käytetystä ajoneuvosta kannettavan veron määrä ylittää tässä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän.**

2) **Perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta on esteenä sille, että jäsenvaltio soveltaa toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin käytettyihin ajoneuvoihin verojärjestelmää, jossa näistä ajoneuvoista kannettava vero on**

   — ajoneuvon rekisteröintiä tai käyttöönottoa välittömästi seuraavan kuuden kuukauden ajan yhtä suuri kuin vastaavan uuden ajoneuvon vero ja

— seitsemännestä käyttökuukaudesta 150. käyttökuukauteen asti vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna lineaarisesti 0,5 prosentin määrällä jokaista täyttä kalenterikuukautta kohden,

koska tällaisessa verojärjestelmässä ei oteta huomioon ajoneuvon todellista arvon alenemista ja koska tällaisesta verojärjestelmästä voi seurata ainakin tietyissä tilanteissa, että näin määrättävän veron määrä ylittää tässä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän.

3) Kun jäsenvaltio soveltaa muista jäsenvaltioista tuotuihin käytettyihin ajoneuvoihin verojärjestelmää, jossa ajoneuvojen todellinen arvon aleneminen määritellään yleisesti ja abstraktisti tiettyjen kansallisessa oikeudessa määritettyjen kriteerien perusteella, perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisessä kohdassa edellytetään, että verojärjestelmä ei ole millään tavalla vaikutuksiltaan syrjivä, kun otetaan huomioon tällaiseen järjestelmään luonnostaan kuuluvat kohtuulliset likimääräisyydet. Tämän vaatimuksen täyttämiseksi on ensinnäkin julkistettava ne kriteerit, joihin tällainen ajoneuvojen arvon alenemista koskeva arvioperusteinen laskentamenetelmä perustuu, ja toiseksi toisesta jäsenvaltiosta tuodun käytetyn ajoneuvon omistajalla on oltava oikeus riitauttaa arvioperusteisen laskentamenetelmän soveltaminen hänen ajoneuvoonsa, mikä voi merkitä sitä, että tämän ajoneuvon yksilölliset ominaisuudet on selvitettävä sen varmistamiseksi, että kannettavan veron määrä ei ole suurempi kuin samanlaisen jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä.

4) Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltainen vero, jota kansallisessa oikeudessa kutsutaan autoverosta suoritettavaksi arvonlisäveroksi, ei ole jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste —

17 päivänä toukokuuta 1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, tarkoitettu arvonlisävero, ja se on yhteensopiva saman direktiivin 33 artiklan kanssa.

5) Perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäinen kohta on esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisen autoverosta suoritettavan veron kantamiselle siltä osin kuin toisesta jäsenvaltiosta tuodusta käytetystä ajoneuvosta tällaisena verona kannettava määrä ylittää kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän.

Jann von Bahr La Pergola

Wathelet Timmermans

Julistettiin Luxemburgissa 19 päivänä syyskuuta 2002.

R. Grass P. Jann

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja