JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GIUSEPPE TESAURO
20 päivänä maaliskuuta 1997 *

1. Nyt käsiteltävissä ennakkoratkaisupyynnöissä yhteisöjen tuomioistuimelta pyydetään jälleen ratkaisua siitä, onko kaikista Ranskan merentakaisten departementtien (jäljempänä DOM) eli Martiniquen, Guadeloupen, Réunionin ja Guayanan alueelle tuotavista tavaroista kannettava octroi de mer -vero (jäljempänä merivero) laillinen.

Yhteisöjen tuomioistuin on jo tutkinut tätä kysymystä asiassa Legros ym.,[1] yhdistetyissä asioissa Lancry ym.[2] ja asiassa Cadi Surgelés ym.[3] antamissaan tuomioissa. Muistutettakoon, että ensin mainitussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin luokitteli tuolloin voimassa olleen meriveron tullia vaikutukseltaan vastaavaksi maksuksi. Yhdistetyissä asioissa Lancry ym. antamassaan tuomiossa se julisti aluksi pätemättömäksi 22.12.1989 tehdyn neuvoston päätöksen 89/688/ETY (jäljempänä päätös)[4] 4 artiklan, jossa annettiin lupa pitää päätöstä tehtäessä voimassa ollut meriverojärjestelmä väliaikaisesti edelleen voimassa. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kyseistä veroa oli pidettävä tullia vaikutukseltaan vastaavana maksuna, vaikka se kannettiin tavaroista, jotka olivat *peräisin* ja lähtöisin toiselta Ranskan tasavallan alueelta, niiden saapuessa DOM:ien alueelle, eli myös puhtaasti valtionsisäisessä tilanteessa.

Lopuksi yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Cadi Surgelés ym. antamassaan tuomiossa, että meriveron soveltaminen tuotaessa DOM:eihin tavaroita, jotka olivat lähtöisin kolmansista maista, joiden kanssa yhteisöllä ei ollut kauppasopimusta, oli ristiriidassa perustamissopimuksen kanssa.

Réunionin (asia C-212/96) ja Pariisin (yhdistetyt asiat C-37/96 ja C-38/96) tuomioistuimet tuovat käsiteltäväksi meriveroa koskevan ongelman, jonka aiheuttaa 16.7.1992 annettu kansallinen laki nro 92-676 (jäljempänä laki), jolla edellä mainittu päätös 89/688/ETY pannaan täytäntöön. Kyseisessä päätöksessä Ranskan tasavalta velvoitettiin muuttamaan merivero veroksi, jota sovelletaan erotuksetta kaikkiin tuotteisiin, vaikkakin päätöksessä sallittiin Ranskan myöntävän verovapautuksia paikallisille tuotteille tietyn ajanjakson aikana.

Asiaa koskeva lainsäädäntö, tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

2. On aluksi huomautettava, että DOM:t ovat kiinteä osa Ranskan tasavaltaa ja yhteisön tullialuetta. Perustamissopimuksen soveltamisesta departementteihin määrätään

* Alkuperäinen kieli: italia.

1 — Asia C-163/90, Legros ym., tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4625).

2 — Yhdistetyt asiat C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 ja C-411/93, Lancry ym., tuomio 9.8.1994 (Kok. 1994, s. I-3957).

3 — Asia C-126/94, Cadi Surgelés ym., tuomio 7.11.1996 (Kok. 1996, s. I-5647).

4 — Ranskan merentakaisten departementtien meriverojärjestelmästä 22 päivänä joulukuuta 1989 tehty neuvoston päätös 89/688/ETY (EYVL L 399, s. 46).

227 artiklan 2 kohdan erityissäännöissä, joissa todetaan seuraavaa:

"Tämän sopimuksen voimaantulosta Ranskan merentakaisiin departementteihin sovelletaan niitä tämän sopimuksen yleis- ja erityismääräyksiä, jotka koskevat:

— tavaroiden vapaata liikkuvuutta;

— maataloutta, 40 artiklan 4 kohtaa lukuun ottamatta;

— palvelujen vapauttamista;

— kilpailusääntöjä;

— edellä 109 h, 109 i ja 226 artiklassa tarkoitettuja suojatoimenpiteitä;

— toimielimiä.

Ne edellytykset, joilla muita tämän sopimuksen määräyksiä sovelletaan, vahvistetaan kahden vuoden kuluessa tämän sopimuksen voimaantulosta neuvoston yksimielisesti komission ehdotuksesta tekemin päätöksin.

Yhteisön toimielimet huolehtivat tässä sopimuksessa määrättyjen menettelyjen ja erityisesti 226 artiklan mukaisesti siitä, että näiden alueiden taloudellinen ja sosiaalinen kehitys tehdään mahdolliseksi."

3. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Hansen antamassaan tuomiossa, [5] 227 artiklan 2 kohdassa erotellaan siis ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetut määräykset, joihin sisältyvät muun muassa tavaroiden vapaata liikkuvuutta ja kilpailua koskevat määräykset, joita sovelletaan välittömästi perustamissopimuksen voimaantulosta lähtien, ja "muut" määräykset, joiden soveltamisessa DOM:eihin oli edettävä vaiheittain. Kyseisessä määräyksessä neuvostolle annetaan mahdollisuus antaa viimeksi mainittujen osalta sääntöjä, jotka on mukautettu Ranskan alueen kyseisten osien erityisvaatimuksiin.

4. Neuvosto käytti sille annettua mahdollisuutta ja toteutti tiettyjä toimenpiteitä DOM:ien kehityksen tukemiseksi. [6] Erityi-

5 — Asia 148/77, Hansen, tuomio 10.10.1978 (Kok. 1978, s. 1787).

6 — Ks. erityisesti Ranskan merentakaisten departementtien syrjäisestä sijainnista ja saariasemasta johtuvia valinnaisia erityistoimenpiteitä koskevasta ohjelmasta (Poséidom) 22 päivänä joulukuuta 1989 tehty neuvoston päätös 89/687/ETY (EYVL L 399, s. 39).

sesti edellä mainitussa päätöksessä 89/688/ETY neuvosto otti huomioon meriveron merkityksen DOM:ien taloudellisen ja sosiaalisen kehityksen tukemisessa, mutta koska se katsoi myös, että voimassa olleen järjestelmän uudistaminen oli tarpeen, jotta merentakaiset departementit sitoutettaisiin täydellisesti sisämarkkinoiden toteuttamisprosessiin, se velvoitti päätöksen 1 artiklassa Ranskan viranomaiset muuttamaan viimeistään 31.12.1992 mennessä meriverojärjestelmän sellaiseksi järjestelmäksi, jota sovelletaan erotuksetta DOM:eihin tuotuihin tuotteisiin ja siellä valmistettuihin tuotteisiin.

Päätöksen 2 artiklan 2 kohdassa määrätään, että jokaisen merentakaisen departementin toimivaltaiset viranomaiset vahvistavat perusverokannan, joka voi olla erilainen eri tavararyhmissä. Verokannan eriyttäminen ei kuitenkaan saa johtaa siihen, että "yhteisöstä tuotavia tavaroita aletaan syrjiä tai että syrjintää jatketaan" *.

Päätöksen 2 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jotta otettaisiin huomioon merentakaisten departementtien erityisen vaikea tilanne ja jotta perustamissopimuksen 227 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut päämäärät voitaisiin saavuttaa, paikallinen tuotanto voidaan vapauttaa verosta osittain tai kokonaan taloudellisten tarpeiden mukaisesti niin, että vero voidaan 3 artiklassa määrättyjen edellytysten mukaisesti jättää kantamatta korkeintaan kymmenenä vuonna alkaen kyseisen verojärjestelmän käyttöön ottamisesta. Verosta vapauttamisella on edistettävä taloudellisen toiminnan kehittymistä tai säilymistä merentakaisissa departementeissa, ja se on liitettävä jokaisen merentakaisen departementin taloudellisen ja sosiaalisen kehityksen suunnitteluun yhteisön tukikehyksen mukaisesti, eikä sillä saada muuttaa kaupan edellytyksiä yhteisön edun vastaisesti.

Jokaisen merentakaisen departementin toimivaltaiset viranomaiset ilmoittavat verovapautusjärjestelmänsä komissiolle, joka ilmoittaa niistä jäsenvaltioille ja joka esittää niistä edellä mainittujen perusteiden mukaisesti näkemyksensä kahden kuukauden määräajassa. Jos komissio ei ole ilmaissut näkemystään tässä ajassa, järjestelmä katsotaan hyväksytyksi." [7]

5. Ranskan tasavalta pani päätöksen nimenomaisesti täytäntöön edellä mainitulla lailla nro 92-676. Lain 1 §:ssä säädetään, että Guadeloupen, Guayanan, Martiniquen ja Réunionin alueilla kannetaan meriveroksi kutsuttua veroa tavaroiden tuonnista alueelle,

* Tässä ja jäljempänä ratkaisuehdotuksessa esitetyt lainaukset päätöksestä on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

7 — Kuten jo edellä huomautin, yhteisöjen tuomioistuin julisti 4 artiklan mitättömäksi edellä alaviitteessä 2 mainituissa yhdistetyissä asioissa Lancry ym. antamassaan tuomiossa siltä osin kuin siinä annettiin Ranskan tasavallan pitää tuolloin voimassa ollut meriverojärjestelmä voimassa 31.12.1992 saakka.

vastikkeellisista tavarantoimituksista, joita suorittavat siellä tuotantotoimintaa, maataloutta ja kaivosteollisuutta harjoittavat henkilöt, sekä vastikkeellisista tavarantoimituksista, joita suorittavat henkilöt, jotka ostavat tavaraa viedäkseen sen maasta tai myydäkseen sen edelleen kolmansille, jotka ovat velvollisia suorittamaan meriveroa.

Alueneuvostot (conseil régional) voivat vapauttaa verosta tiettyjä aloja varten tarkoitettujen tuotteiden ja raaka-aineiden vastikkeellisen tuonnin ja toimitukset.

6. Nyt käsiteltävät asiat koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa päätöksen ja sen kansallisen lain kannalta, jolla päätös pantiin täytäntöön. Asiassa C-212/96 esitetään tarkemmin sanoen kysymys päätöksen pätevyydestä, kun taas yhdistetyissä asioissa C-37/96 ja C-38/96 tuodaan esiin ongelma kansallisen lainsäädännön, jolla päätöstä sovelletaan, yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa.

Ilmeisistä metodologisista syistä pidän välttämättömänä tutkia ongelma-aluetta kokonaisuutena tarkastelemalla peräkkäin päätöstä koskevaa kysymystä (I) ja kansallista lainsäädäntöä koskevaa kysymystä (II).

I Päätöksen 89/688/ETY pätevyys (asia C-212/96)

7. Tribunal administratif de Saint-Denis'ssä (Réunionin saari) käsiteltävänä olevassa asiassa kantaja on vaatinut kyseistä tuomioistuinta kumoamaan 11.12.1992 tehdyn Conseil régional de la Réunionin päätöksen, jossa hyväksyttiin tässä departementissa sovellettavat meriveron verokannat ja vapautettiin tällä saarella valmistetut tavarat meriverosta. Pääasian kantaja esittää, että jos päätöksen 89/688/ETY katsotaan olevan perustamissopimuksen mukainen, alueneuvoston päätöksessä ei noudateta päätöksen 89/688/ETY tarkoitusta eikä sanamuotoa.

Koska Tribunal administratif de Saint-Denis de la Réunion on katsonut, että asian ratkaiseminen edellyttää arviota siitä, onko päätös 89/688/ETY *yhteensopiva perustamissopimuksen* kanssa, se on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Onko neuvoston päätös 89/688/ETY, jossa sallitaan meriveron kantaminen tuoduista tuotteista ja merentakaisissa departementeissa toimivien yritysten valmistamista tavaroista, EY:n perustamissopimuksen ja erityisesti sen 9, 12 ja 13 artiklan mukainen, kun päätöksessä annetaan mahdollisuus vapauttaa paikalliset yritykset verosta sillä ainoalla edellytyksellä, että ne myötävaikuttavat taloudellisen toiminnan kehittämiseen tai säilyttämiseen?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko päätöksen 89/688/ETY katsoa sallivan — kun otetaan huomioon EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan toinen kohta — sellaisen verotuksellisen erottelun, jolla pyritään perustamissopimuksen ja johdetun oikeuden mukaisiin taloudellisiin tavoitteisiin ja joka on perusteltu merentakaisille departementeille ominaisten taloudellisten olojen vuoksi?"

8. Jotta kansallisen tuomioistuimen kysymyksiin voitaisiin vastata, yhteisöjen tuomioistuimen on mielestäni aivan ensiksi selvitettävä, onko päätöksessä sallittu tullia vaikutukseltaan vastaavan maksun voimassa pitäminen tai perustamissopimuksen 95 artiklassa tarkoitettu verotuksellinen syrjintä, kun siinä on sallittu paikallisten yritysten vapauttaminen meriverosta. Jälkimmäisen vaihtoehdon osalta on selvitettävä, onko tällainen salliminen perustamissopimuksen ja erityisesti sen 227 artiklan 2 kohdan mukaista.

9. Ranskan hallitus ja komissio korostavat, että päätöksen 1 artiklassa vahvistetaan periaate, jonka mukaan kaikista tuotteista, sekä paikallisista että maahantuoduista, on maksettava meriveroa, ja että 2 artiklan 2 kohdassa säädetään perustamissopimuksen 95 artiklan mukaisesti, ettei veron määrää saa vahvistaa sellaiseksi, että maahantuotavia tavaroita syrjitään. Ranskan hallituksen ja komission mukaan paikallisviranomaisille päätöksen 2 artiklan 3 kohdassa annettu mahdollisuus vapauttaa paikallinen tuotanto meriverosta kokonaan tai osittain ei muuta sitä, että merivero on sisäinen maksu tai vero. Ne näet katsovat, että kyse on väliaikaisista vapautuksista, joita koskevat sellaiset edellytykset, joilla kyetään estämään se, että kauppajärjestelmää muutettaisiin yhteisen edun vastaisesti. Vaikka verovapautusten salliminen merkitsee toisaalta sitä, että paikallisia tuotteita ja maahantuotuja tuotteita aletaan kohdella eri tavalla, sitä voidaan niiden mielestä kaikesta huolimatta pitää perustamissopimuksen mukaisena; ne väittävät, että asiassa Hansen annetusta tuomiosta [8] seuraa, että 95 artiklasta voidaan poiketa, koska kyseinen määräys ei kuulu niihin 227 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuihin määräyksiin, joita on välittömästi sovellettava DOM:eihin perustamissopimuksen voimaantulosta lähtien.

10. Neuvosto väittää omalta osaltaan aivan aluksi, että päätöksessä velvoitetaan Ranskan tasavalta muuttamaan radikaalisti meriverojärjestelmää tekemällä siitä sisäinen vero, joka koskee erotuksetta kaikkia tuotteita. Tällainen järjestelmä kuuluu sen mielestä perustamissopimuksen 95 artiklan soveltamisalaan, ja neuvostolla on 227 artiklan 2 kohdan mukaisesti oikeus vahvistaa kyseisen artiklan soveltamisedellytykset DOM:ien osalta. Neuvosto vetoaa 2 artiklan 3 kohdan osalta komission ja Ranskan hallituksen tapaan siihen, etteivät kyseisessä määräyksessä sallitut verovapautukset ole järjestelmällisiä, ja päättelee sen perusteella, ettei niillä vääristetä lailla käyttöön otettua verojärjestelmää. Lopuksi se korostaa, ettei päätöksen pätevyyttä koskevaa kysymystä saa sekoittaa kansallisten soveltamistoimenpiteiden mahdolliseen lainvastaisuuteen ja että

8 — Mainittu edellä alaviitteessä 5.

jos tällainen lainvastaisuus todettaisiin, se ei vaikuttaisi millään tavoin itse päätöksen pätevyyteen.

11. Muistutan aluksi, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön [9] mukaan sama vero tai maksu ei voi olla samanaikaisesti sekä perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklassa mainittu tullia vaikutukseltaan vastaava maksu ja perustamissopimuksen 95 artiklassa tarkoitettu sisäinen vero tai maksu. Perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklassa näet kielletään tuonti- tai vientitullien ja niitä vaikutukseltaan vastaavien maksujen kantaminen jäsenvaltioiden välillä, kun taas 95 artiklassa kielletään vain sellaiset sisäiset maksut tai verot, joilla syrjitään muiden jäsenvaltioiden tuotteita, mutta ei kielletä niitä muilta osin. Tullia vaikutukseltaan vastaavan maksun olennainen piirre, joka erottaa sen sisäisestä verosta tai maksusta, on se, että tällainen maksu kohdistuu ainoastaan maahantuotuihin tuotteisiin niiden maahantuonnin vuoksi, kun taas sisäinen vero tai maksu kohdistuu samanaikaisesti sekä maahantuotuihin tuotteisiin että kotimaisiin tuotteisiin, ja sitä kannetaan järjestelmällisesti kaikista tuoteryhmiin kuuluvista tuotteista sellaisten objektiivisten perusteiden mukaisesti, joita sovelletaan samalla tavalla tuotteiden alkuperästä riippumatta. [10]

12. Muistutettakoon seuraavaksi, että asiassa Legros ym. antamassaan tuomiossa [11] yhteisöjen tuomioistuin sulki pois sen mahdollisuuden, että "vanha" meriverojärjestelmä voisi kuulua 95 artiklassa tarkoitetun sisäisen veron käsitteeseen. Meriveroa näet kannettiin kaikista Réunionin saarelle tuoduista tuotteista, mutta paikalliset tuotteet oli järjestelmällisesti vapautettu siitä, mitä ei ollut tehty objektiivisin perustein, joita olisi voitu soveltaa myös maahantuotuihin tuotteisiin, vaan juuri siksi, että tuotteet olivat paikallista alkuperää.

13. Päätöksessä on mielestäni kuitenkin sallittu perustamissopimuksen kanssa ristiriidassa olevan toimenpiteen ottaminen uudelleen käyttöön huolimatta siitä, mitä asiassa Legros ym. annetussa tuomiossa päätettiin. [12] Kun näet päätöksen 1 artiklassa velvoitetaan Ranskan viranomaiset muuttamaan meriverojärjestelmä sellaiseksi sisäiseksi veroksi, joka ei ole syrjivä, päätöksen 2 artiklan 3 kohdassa, joka on ennakkoratkaisukysymyksen kohteena, sallitaan se, että yksinomaan paikallinen tuotanto vapautetaan meriverosta osittain tai kokonaan, eli ei objektiivisin perustein vaan tuotteiden alkuperän vuoksi. Tulos on siis se, että syrjivän verojärjestelmän voimassapitäminen sallitaan, koska verovapautukset voivat koskea vain paikallisia tuotteita eikä niitä myönnetä maahantuoduille tuotteille, joita vero tosiasiallisesti ja oikeudellisesti yksinomaan koskee.

Koska päätöksessä sallittu järjestelmä syrjii jo ensi arviolta maahantuotuja tuotteita, on määriteltävä, onko järjestelmässä kyse 95 artiklassa kielletystä sisäisestä verosta vai tullia vaikutukseltaan vastaavasta maksusta.

9 — Asia 193/85, Co-Frutta, tuomio 7.5.1987 (Kok. 1987, s. 2085, 8— 11 kohta).

10 — Em. asia Co-Frutta, tuomion 9 kohta ja asia C-45/94, Ayuntamiento de Ceuta, tuomio 7.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4385, 28 kohta).

11 — Mainittu edellä alaviitteessä 1, tuomion 12 kohta.

12 — Ks. edellä alaviitteessä 2 mainituissa yhdistetyissä asioissa Lancry ym. antamani ratkaisuehdotuksen 14 kohta.

14. Esitetyn ongelman ratkaisemiseksi voidaan mielestäni esittää kolme ratkaisuvaihtoehtoa.

15. Ensimmäinen vaihtoehto on katsoa, että riidanalaisessa säännöksessä sallitut, paikallista tuotantoa suosivat edut eivät muuta sitä, että "uusi" merivero on 95 artiklassa tarkoitettu sisäinen vero, mikä johtuu siitä, että kyse on sellaiseen sääntelyyn liittyvistä eduista, jossa säädetään yleisestä ja abstraktista verojärjestelmästä, jota sovelletaan erotuksetta kaikkiin tavaroihin, ja jopa edellytetään sitä.

Tämä on vaihtoehto, jossa asiaa koskevia oikeussääntöjä tulkittaessa asetetaan etusijalle riidanalaisen verojärjestelmän muodolliset seikat sen aineellisiin vaikutuksiin nähden. Tässä mielessä järjestelmä kuuluisi 95 artiklan soveltamisalaan ja olisi kielletty siltä osin kuin sillä syrjittäisiin maahantuotuja tuotteita. Tällaisen ratkaisun tueksi voitaisiin jopa vedota yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jossa pohtimatta kysymyksen aineellista sisältöä vahvistetaan yleisellä tasolla, että verojärjestelmä, joka on laadittu siten, että siinä varataan verovapautukset tai verokannan alennukset yksinomaan kansalliselle tuotannolle, merkitsee perustamissopimuksen 95 artiklassa kiellettyä syrjintää. [13]

16. Toinen vaihtoehto on katsoa, että nyt käsiteltävä verovapautusjärjestelmä on sisällöltään ja vaikutuksiltaan sellainen, että meriveroa on käytännössä pidettävä tullia vaikutukseltaan vastaavana maksuna. Verovapautusten ansiosta paikallinen tuotanto näet vapautuu maksamasta veroa, joka sitä vastoin kohdistuu täysimääräisesti maahantuotuihin tuotteisiin sen vuoksi, että ne on tuotu DOM:ien alueelle; verovapautukset johtavat käytännössä siihen, että ainoastaan muista kuin paikallisista tuotteista on maksettava veroa, eli siis käytännössä siihen, että kyseisiin tuotteisiin kohdistuu rahamääräinen rasitus, joka vastaa luonteeltaan ja vaikutuksiltaan tuontitullia.

Tulos on selvästi tällainen silloin, kun tuotteet on vapautettu verosta kokonaan, sillä koska paikallinen tuotanto välttyy tällöin täysin verolta, ei missään tapauksessa kyetä peittämään sitä, että verovapautukset aineellisesti merkitsevät tullia vaikutukseltaan vastaavan maksun kantamista, kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi jo asiassa Legros ym. antamassaan tuomiossa [14] ja kuten se on uudelleen vahvistanut asiassa Ayuntamiento de Ceuta antamassaan tuomiossa. [15]

17. Samanlainen päätelmä pitäisi tehdä myös osittaisten verovapautusten osalta; todellisuudessa myös ne on sallittu samoin perustein kuin täydellisetkin verovapautukset eli yksinomaan tuotteiden alkuperän perusteella. Tämän vuoksi tässäkin tapauksessa, aivan kuten edellä tutkitussa tilanteessa,

13 — Yhdistetyt asiat 142/80 ja 143/80, Essevi ja Salengo, tuomio 27.5.1981 (Kok. 1981, s. 1413, 21—23 kohta.

14 — Mainittu edellä alaviitteessä 1, tuomion 12 kohta.

15 — Mainittu edellä alaviitteessä 10, tuomion 40 kohta.

paikallisille tuotteille myönnetty etu on eräänlainen veroetu, jonka edellytyksenä on juuri tietty tuotteiden alkuperä. Ainoa ero täydellisiin verovapautuksiin on vapautuksen suuruus, joka on ainoastaan osa veron määrästä. Se johtaa käytännössä kuitenkin siihen, että on mahdollista asettaa maahantuoduille tuotteille lisävero (tai osa siitä), joka ei kohdistu paikalliseen tuotantoon, ja näin ollen siinä sallitaan ensin mainittujen tuotteiden rasittaminen verolla sen vuoksi, että ne tuodaan maahan, jolloin maahantuonti on kalliimpaa.

On siis todettava, että olipa verovapautus täydellinen tai osittainen, vero ei ole tämän verovapautuksen vuoksi enää yleinen, kuten 95 artiklassa edellytetään, koska se kohdistuu lähtökohtaisesti ainoastaan maahantuotuun tuotteeseen, jota verotetaan kokonaan tai osittain.

18. Toinen ratkaisuvaihtoehto tuntuu mielestäni ilman muuta paremmalta, koska se on lähempänä nyt käsiteltävän verojärjestelmän sisältöä ja vaikutuksia ja täyttää siis paremmin tarpeen saada muotoseikkoja koskevien tietojen lisäksi todenmukainen kuva talouselämän ilmiöistä, jotta voitaisiin taata parempi oikeuden ja tosiseikkojen välinen vastaavuus ja samalla perustamissopimuksen tavoitteiden tehokkaampi toteutuminen. Nyt käsiteltävässä asiassa riidanalainen verojärjestelmä kuuluu ainoastaan ankaran muodollisen lähestymistavan perusteella 95 artiklan soveltamisalaan, kun taas aineellisesti se kuuluu 9 ja 12 artiklan soveltamisalaan. [16]

Tältä osin on myös muistutettava yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan yhteisöjen tuomioistuimen on luokiteltava vero yhteisön oikeuden kannalta veron objektiivisten ominaisuuksien perusteella riippumatta siitä, miten se on luokiteltu kansallisessa oikeudessa. [17]

19. Lisään vielä, että toisen ratkaisuvaihtoehdon oikeellisuutta eivät kumoa ajatuskehitelmät, joihin pääasian asianosaiset ovat turvautuneet osoittaakseen, etteivät päätöksen 2 artiklan 3 kohdassa sallitut verovapautukset ole järjestelmällisiä ja ettei kyseisessä määräyksessä näin ollen sallita jäsenvaltion ottaa käyttöön vaikutukseltaan vastaavaa maksua.

On ennen muuta epäselvää, mitä osapuolet tarkoittavat sillä, että verovapautukset "eivät ole järjestelmällisiä", koska yksikään niistä ei ole täsmentänyt asiaa tältä osin millään tavoin. Ei voida myöskään jättää huomiotta sitä seikkaa, että kyseisessä määräyksessä

16 — Julkisasiamies Trabucchi esitti vastaavanlaisen näkemyksen asiassa 94/74, IGAV, tuomio 18.6.1975 (Kok. 1975, s. 699, ratkaisuehdotuksen s. 716 ja erityisesti s. 720). Vaikka kyseisessä asiassa esitetty ratkaisuehdotus koski tilannetta, joka poikkesi nyt käsiteltävästä asiasta ja jossa kyse oli veronkaltaisesta maksusta, jolla pyrittiin rahoittamaan julkisen elimen toimintaa, se sisältää mielestäni ulottuvuudeltaan yleisen periaatteen.

17 — Ks. viimeksi yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, tuomio 13.2.1996 (Kok. 1996, s. I-505, 39 kohta).

vain sallitaan "verosta vapauttaminen osittain tai kokonaan" korkeintaan kymmenen vuoden ajaksi, eikä siinä mainita mitään vapautusten toteuttamistavasta tai niiden soveltamisen yleisyydestä eikä etenkään säädetä mitään rajoituksia, jotka koskisivat tapaa, *jolla paikallisviranomaiset myöntävät riidanalaisia etuja*. Toisin kuin osapuolet väittävät, näyttää tästä syystä olevan vaikeaa päätellä päätöksen sisällön perusteella, ettei toimivaltaisilla kansallisilla viranomaisilla olisi valtuuksia vapauttaa paikallinen tuotanto järjestelmällisesti verosta. Paitsi että Ranskan hallituksen ja väliintulijoina olevien toimielinten ehdottama tulkinta on epätäsmällinen, riidanalaisen säännöksen sanamuoto ei myöskään tue sitä millään tavoin.

20. Jos halutaan ottaa huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön systemaattisen yhtenäisyyden vaatimus, joka edellyttää mahdollisimman samanlaisten ratkaisujen antamista samankaltaisiin ongelmiin, voidaan mielestäni ajatella myös kolmatta ratkaisuvaihtoehtoa. *Sen mukaan myös nyt käsiteltävään asiaan sovellettaisiin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä kehitettyjä, erityisesti veronkaltaisia maksuja koskevia perusteita.*

Muistutan, että yhteisöjen tuomioistuin on luokitellessaan tällaisia veroja ja maksuja perustamissopimuksen perusteella katsonut välttämättömäksi ottaa huomioon kyseisen veron tai maksun käyttötarkoitus, kun se on tutkinut kuuluvatko tullia vaikutukseltaan vastaavien maksujen käsitteeseen sellaiset verot ja maksut, joiden jäsenvaltiot ovat väittäneet kuuluvan sellaisiin sisäisiin veroihin tai maksuihin, jotka koskevat samalla tavoin kansallista tuotantoa ja maahantuotuja tuotteita ja joita siis olisi pitänyt lähtökohtaisesti arvioida 95 artiklan perusteella. [18]

21. Koska yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt edellä mainitulla tavalla mahdottomana soveltaa kumulatiivisesti syrjiviä sisäisiä veroja tai maksuja ja vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskevia määräyksiä, se on erottanut nämä kaksi tapausta toisistaan pitäen erotteluperusteena sitä, onko kansalliseen tuotantoon markkinoilletulovaiheessa kohdistunut vero tai maksu korvattu kokonaan vai osittain sen tuoton kohdistamisesta johtuvilla eduilla. Kun verosuoritus korvataan *kokonaan*, yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että se rasittaa *ainoastaan maahantuontia*, jolloin se on perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklassa tarkoitettu tullia vaikutukseltaan

18 — Asiassa 77/72, Capolongo, 19.6.1973 antamassaan tuomiossa (Kok. 1973, s. 611, 13 ja 14 kohta; Kok. Ep. II, s. 109) yhteisöjen tuomioistuin oli tältä osin jo todennut, että "yleiseen kansalliseen maksujärjestelmään kuuluva maksu, jota sovelletaan järjestelmällisesti ja samojen perusteiden mukaisesti kansallisiin ja tuotuihin tuotteisiin, voi kuitenkin olla tuontitullia vaikutukseltaan vastaava maksu, jos se on *yksinomaan* tarkoitettu tukemaan toimintaa, joka hyödyttää erityisesti sitä kansallista tuotetta, josta maksu kannetaan". (Kursivointi tässä.) Tämä näkemys on myöhemmin vahvistettu useissa tuomioissa, joista mainittakoon asia 78/76, Steinike ja Weinlig, tuomio 22.3.1977 (Kok. 1977, s. 595); asia 77/76, Cucchi, tuomio 25.5.1977 (Kok. 1977, s. 987); asia 105/76, Interzucheri, tuomio 25.5.1977 (Kok. 1977, s. 1029) ja asia 32/80, Kortmann, tuomio 28.1.1981 (Kok. 1981, s. 251). Sama suuntaus on omaksuttu myös 95 artiklan soveltamista koskevien tapausten osalta. Asiassa 73/79, komissio v. Italia, tuomio 21.5.1980 (Kok. 1980, s. 1533, 15 kohta) yhteisöjen tuomioistuin näet täsmensi seuraavaa: "Tulkittaessa 95 artiklassa tarkoitettua käsitettä 'sisäiset maksut tai verot' saatetaan joutua ottamaan huomioon maksun tai veron tuoton käyttötarkoitus. Jos näet kyseisen maksun tai veron tuotto kohdistetaan sellaisiin toimintoihin, joista erityisesti veronalaiset kansalliset tuotteet hyötyvät, samoin perustein kannettu maksu tai vero saattaa sen perusteella kuitenkin olla syrjivä siltä osin kuin kansallista tuotantoa rasittavan suorituksen vastapainona on etuja, joita maksulla tai verolla rahoitetaan, kun taas maahantuodut eivät saa tällaisia etuja suorituksensa vastikkeeksi."

taan vastaava maksu; jos suoritus korvataan *osittain*, yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että kansallisen tuotannon verotaakkaa joka tapauksessa kevennetään ja että kyseessä on siis 95 artiklan vastainen maahantuodun tuotteen syrjintä. [19]

22. Tämän perusteen soveltaminen nyt käsiteltävään asiaan johtaisi väistämättä siihen päätelmään, että järjestelmä kuuluu 9 ja 12 artiklassa tarkoitetun kiellon alaan, jos kyseessä on *täydellinen verovapautus*; jos sitä vastoin kyseessä on *osittainen verovapautus*, järjestelmä kuuluisi 95 artiklan soveltamisalaan ja olisi kielletty siltä osin kuin se olisi syrjivä eli siltä osin kuin siinä asetettaisiin maahantuoduille tuotteille suurempi rasitus kuin paikallisille tuotteille.

23. Vaikka viimeksi esitetty vaihtoehto ei mielestäni täysin vastaa edellä mainittuun tarpeeseen varmistua verojärjestelmän todellisesta luonteesta, jotta se voitaisiin luokitella perustamissopimuksen perusteella, sen etuna on kuitenkin ainakin se, että se on jollain tavoin sopusoinnussa veron tuoton käyttötarkoitusta koskevan oikeuskäytännön kanssa.

24. Tämän jälkeen on mielestäni todettava, että olipa riidanalainen määräys 95 artiklan tai 9 ja 12 artiklan vastainen, se on väistämättä todettava pätemättömäksi.

25. On ilmeistä, että tähän tulokseen välttämättä tultaisiin, jos kyseinen vero, joka kohdistuu vain maahantuotuihin tuotteisiin ja jonka maksamisesta paikalliset tuotteet on vapautettu, luokiteltaisiin tullia vaikutukseltaan vastaavaksi maksuksi. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut myös yhdistetyissä asioissa Lancry ym. antamassaan tuomiossa, [20] 227 artiklan 2 kohdassa näet suljetaan pois se, että DOM:eihin ei poikkeuksellisesti sovellettaisi ensimmäisessä alakohdassa mainittuja määräyksiä, joihin kuuluvat myös tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset. Neuvosto ei siis voinut päätöksellään laillisesti sallia Ranskan tasavallan ottavan käyttöön sellaista yksinomaan paikallista tuotantoa koskevaa verovapautusjärjestelmää, jolla kyseinen vero muutettiin tullia vaikutukseltaan vastaavaksi maksuksi, joka on sellaisenaan ehdottomasti kielletty tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevissa perustamissopimuksen määräyksissä.

26. Siinäkään tapauksessa, ettei yhteisöjen tuomioistuin katsoisi verovapautusten sallimisen muuttavan järjestelmän kokonaisuutta tai ainakaan muuttavan sitä osittaisten verovapautusten osalta siten, että kyseessä olisi tosiasiallisesti 95 artiklassa tarkoitettu syrjivä verojärjestelmä, riidanalaisen määräyksen

19 — Ks. tältä osin asia C-72/92, Scharbatke, tuomio 27.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5509, 10— 16 kohta); asia C-266/91, Celbi, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4337, 13— 19 kohta); asia C-17/91, Lornoy ym., tuomio 16.12.1992 (Kok. 1992, s. I-6523, 17— 22 kohta); asia C-114/91, Claeys, tuomio 16.12.1992 (Kok. 1992, s. I-6559, 14— 19 kohta); yhdistetyt asiat C-144/91 ja C-145/91, Demoor ym., tuomio 16.12.1992 (Kok. 1992, s. I-6613, 18— 21 kohta); yhdistetyt asiat C-149/91 ja C-150/91, Sanders Adour ja Guyomarc'h Orthez, tuomio 11.6.1992 (Kok. 1992, s. I-3899, 20— 22 kohta) ja yhdistetyt asiat C-78/90— C-83/90, Compagnie commerciale de l'Ouest ym., tuomio 11.3.1992 (Kok. 1992, s. I-1847, 26— 28 kohta).

20 — Mainittu edellä alaviitteessä 2, tuomion 37 ja 38 kohta.

pätemättömyyttä koskeva päätelmä ei mielestäni voi olla erilainen.

Ranskan hallitus ja komissio ovat tältä osin väittäneet, että päätöksessä voitiin aivan hyvin sallia poikkeukset 95 artiklasta ja näin ollen sallia syrjivät verotukselliset toimenpiteet, koska 95 artikla ei kuulu 227 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa lueteltuihin määräyksiin, joiden osalta neuvosto ei voi tehdä poikkeuksia. Ne ovat lisäksi väittäneet, että yhteisöjen tuomioistuin olisi itse vahvistanut tämän asiassa Hansen antamassaan tuomiossa.

27. Tätä väitettä ei mielestäni voida hyväksyä. Pitää tosin paikkansa, että kun otetaan huomioon 95 artiklan muodollinen sijainti perustamissopimuksessa, se sisältyy niin sanottuihin "veroja ja maksuja" koskeviin määräyksiin, jotka eivät nimenomaisesti kuulu niihin 227 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin määräyksiin, joista ei voida tehdä poikkeuksia. Kuitenkaan ero 95 artiklan oman ja erityisen soveltamisalan (syrjivien sisäisten verojen ja maksujen kielto) ja 9 ja 12 artiklan soveltamisalan (tullia vaikutukseltaan vastaavien maksujen kielto) välillä ei missään tapauksessa sulje pois sitä, että 95 artikla täydentää niitä oikeussääntöjä, joilla säännellään tavaroiden vapaata liikkuvuutta yhteismarkkinoilla ja jotka kuuluvat niihin määräyksiin, joista ei voida tehdä poikkeuksia. Perustamissopimuksen 95 artiklassa määrätty kielto on itse asiassa vain lisäys 9 ja 12 artiklassa määrättyyn kieltoon, siltä osin kuin siinä pyritään välttämään se, että viimeksi mainittua kieltoa kierrettäisiin muun verotukselliseen toimenpiteen avulla. Ei saa myöskään unohtaa, että näissä molemmissa tapauksissa on kyse veroista, koska tulli ja vaikutukseltaan vastaava maksu ovat samalla tavoin veronluonteisia kuin 95 artiklassa tarkoitettu vero tai maksu, riippumatta niillä mahdollisesti tavoitellusta taloudellisesta päämäärästä, joka voi myös olla sama molemmissa tapauksissa, eli esimerkiksi protektionistinen päämäärä.

28. Yhteisöjen tuomioistuimella on useaan kertaan ja alusta lähtien ollut tilaisuus korostaa selkeästi tätä täydentävyyttä, kun se on vahvistanut, että 95 artiklassa *"pyritään — — estämään [9 ja 12 artiklassa määrättyjen] kieltojen sellaiset väärinkäytökset, jotka voidaan tehdä mahdollisiksi verotustoimenpiteillä"*.[21] Tätä toteamusta on myöhemmin toistettu ja täsmennetty seuraavalla tavalla:

"Perustamissopimuksen järjestelmässä [95 artiklan] määräykset *täydentävät tullien ja vaikutukseltaan vastaavien maksujen poistamista koskevia määräyksiä*. Niiden tavoite on *varmistaa tavaroiden vapaa liikkuvuus* jäsenvaltioiden välillä tavanomaisilla kilpailun edellytyksillä poistamalla kaikenlainen suojelu, johon muista jäsenvaltioista peräisin olevia tuotteita syrjivien sisäisten maksujen soveltaminen voi johtaa. Kuten komissio on oikein perustein todennut, perustamissopimuksen 95 artiklan määräysten on turvattava sisäisten maksujen täydellinen tasapuolisuus

21 — Asia 24/68, komissio v. Italia, tuomio 1.7.1969 (Kok. 1969, s. 193, 5 kohta; Kok. Ep. I, s. 387); kursivointi tässä.

kotimaisten tuotteiden ja maahan tuotujen tuotteiden välisessä kilpailussa." [22]

Lopuksi voidaan päätellä, että yhteisöjen tuomioistuin on jo laajalti katsonut, että 95 artikla liittyy tavaroiden liikkuvuutta koskevaan sääntelykokonaisuuteen, kun se on tulkinnassaan ja luokittelussaan asettanut etusijalle toiminnallisen ja aineellisen lähtökohdan verrattuna nimitystä tai määritelmää koskevaan lähtökohtaan, joka liittyisi kyseisen määräyksen muodolliseen sijaintiin perustamissopimuksessa.

29. Lisäksi mielestäni ei näytä mahdolliselta löytää asiassa Hansen annetusta tuomiosta merkittäviä päinvastaisia viitteitä, vaikka haluttaisiinkin myöntää, että kyseisessä tuomiossa ilmaistu käsitys on absoluuttisen koskematon tietyn asian osalta. Kyseisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin todellisuudessa vahvisti 227 artiklassa määrätyn perustavanlaatuisen eron ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettujen oikeussääntöjen, joita sovelletaan välittömästi heti perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen, ja muiden oikeussääntöjen välillä, joita piti soveltaa DOM:eihin vaiheittain ja joiden osalta oli joka tapauksessa mahdollista antaa säädöksiä, jotka oli mukautettu kyseisten alueiden erityisvaatimusten mukaisiksi. On totta, että yhteisöjen tuomioistuin viittasi kyseisessä tuomiossa nimenomaisesti DOM:eihin välittömästi sovellettaviin "perustamissopimuksen lukuihin ja artikloihin"; en kuitenkaan katso, että tämän perusteella olisi mahdollista päätellä, että se olisi pyrkinyt yksiselitteisesti ja lopullisesti sulkemaan pois sen, että 95 artiklan voitaisiin katsoa liittyvän tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevaan sääntelyyn, ja näin ollen sen, että sitä voitaisiin tarkoittaa 227 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa.

30. Tällaista poissulkemista ei mielestäni voida hyväksyä edellä esitettyjen täydentävyyttä koskevien perusteluiden vuoksi; poissulkeminen ei vaikuta perustellulta myöskään sanamuodon perusteella. On näet muistutettava, että 227 artiklan 2 kohdan ensimmäiseen alakohtaan sisältyvää luetteloa edeltää ilmaisu "tämän sopimuksen yleis- ja erityismääräyksiä, *jotka koskevat* ——". Katson siis, ettei yhteisön lainsäätäjä ole pyrkinyt laatimaan tyhjentävää luetteloa, joka sisältäisi yksinomaan nimenomaisesti mainittujen otsikkojen alle kuuluvat määräykset, vaan pikemminkin luettelon oikeussäännöistä, jotka sisältönsä ja tarkoituksensa vuoksi kuuluvat tietyn alan sääntelyn piiriin.

31. Silloin kun määräyksiä arvioidaan 227 artiklan 2 kohdan perusteella, olennainen seikka on siis määräysten tarkoitus, jota on arvioitava sen tehtävän mukaan, joka näillä määräyksillä on järjestelmän systematiikassa, eikä määräysten oikeudellinen nimitys.

22 — Asia 168/78, komissio v. Ranska, tuomio 27.2.1980 (Kok. 1980, s. 347, 4 kohta); kursivointi tässä. Ks. myös asia 170/78, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 27.2.1980 (Kok. 1980, s. 417, 5 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin vahvisti, että 95 artiklalla pyritään "poistamaan sellaiset jäsenvaltioiden välisen tavaroiden vapaan liikkuvuuden ja tavanomaisten kilpailun edellytysten esteet, jotka aiheutuvat sisäisten verojen ja maksujen syrjivästä tai protektionistisesta soveltamisesta", ja äskettäin edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Ayuntamiento de Ceuta, tuomion 29 kohta.

Jos toisaalta hyväksyttäisiin päinvastainen ratkaisu sulkemalla pois 95 artikla 227 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetuista määräyksistä, sen paradoksaalinen seuraus, jota ei voitaisi hyväksyä, olisi se, että erityisesti kieltoa poiketa tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevista määräyksistä ja näin ollen kieltoa ottaa käyttöön vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskevien oikeussääntöjen tehokas vaikutus vähentyisi olemattomaksi. Tällä tavoin toisaalta kiellettäisiin ja toisaalta sallittaisiin samat toimenpiteet, mikä olisi ristiriidassa järjestelmän johdonmukaisuuden ja yhteisöjen tuomioistuimen kolmikymmenvuotisen oikeuskäytännön kanssa, jossa 95 artiklalle annetaan tehtäväksi estää 9 ja 12 artiklassa määrättyjen "kieltojen sellaiset väärinkäytökset, jotka voidaan tehdä mahdollisiksi verotustoimenpiteillä". [23]

Otetaanpa esimerkki. Jos kuvitellaan tilanne, jossa veron määrä on 100, täydellinen verovapaus merkitsee sitä, että paikallista tuotetta verotetaan 0:n arvosta ja maahantuotua tuotetta 100:n. Jälkimmäistä ja ensin mainittua tuotetta rasittavan veron välinen ero on konkreettisesti 100. Olisi kuitenkin täysin mahdollista päästä samaan tulokseen osittaisen verovapautuksen avulla. Siihen riittäisi veron määrän korottaminen 150:een ja paikallisen tuotteen verovapautuksen vahvistaminen 100:aan. Tällöin paikallista tuotetta verotettaisiin 50:llä ja maahantuotua tuotetta 150: llä: myös tässä tapauksessa erotus olisi 100, kuten edellä kuvatussa täydellistä verovapautusta koskeneessa tapauksessa.

32. Ei vaikuta myöskään siltä, että täydelliset verovapautukset ja osittaiset verovapautukset voitaisiin erotella toisistaan 227 artiklan 2 kohdan soveltamiseksi — olettaen tietenkin, että yhteisöjen tuomioistuin sisällyttäisi ensin mainitut 9 ja 12 artiklan soveltamisalaan ja jälkimmäiset 95 artiklan soveltamisalaan. Ei ole lainkaan vaikeaa kuvitella, että jos 95 artiklaa pidettäisiin sellaisena määräyksenä, "josta voidaan poiketa" edellä täsmennetyllä tavalla, kekseliäs lainsäätäjä saattaisi osittaisen verovapautuksen avulla päätyä samaan tulokseen kuin 9 ja 12 artiklan soveltamisalaan kuuluvan täydellisen verovapautuksen avulla.

33. Lienee tarpeetonta lisätä, että 227 artiklan 2 kohdan säännön aineellinen rikkominen, joka toteutuisi, jos vapautuksia pidettäisiin 95 artiklan vastaisina ja jos 95 artikla suljettaisiin pois tavaroiden vapaata liikkuvuutta "koskevien" määräysten joukosta, liittyisi myös toiseen seikkaan eli kilpailusääntöihin. Käsiteltävänä oleva verovapautusjärjestelmä voisi näet liittyä myös tukisääntelyyn. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tuen käsitteeseen sisältyvät toimenpiteet, jotka eri tavoin keventävät yrityksen taloutta normaalisti rasittavia kuluja ja jotka siten ovat samantyyppisiä ja vaikutuksiltaan samanlaisia kuin avustukset, vaikka ne eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä. Siitä seuraa, että toimenpide, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille verovapautuksen, joka asettaa vapautuksen saajat edullisempaan taloudelliseen tilanteeseen kuin muut veronmaksajat, vaikka siihen ei sisälly varojensiirtoa valtiolta, on perustamissopimuksen

23 — Mainittu edellä alaviitteessä 21.

92 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtion tuki. [24]

Koska tukia koskevat säännöt sisältyvät "nimenomaisesti" niihin määräyksiin, joista 227 artiklan 2 kohdan nojalla ei voida myöntää poikkeuksia, poikkeaminen 95 artiklasta verovapautuksia myöntämällä merkitsisi tässä tapauksessa myös sitä, että tukia koskevia määräyksiä kierrettäisiin ja tälläkin tavoin siis rikottaisiin 227 artiklan 2 kohtaa. Tämä ei tietenkään merkitse sitä, että DOM:eja koskeva tukijärjestelmä olisi joka tapauksessa lainvastainen; katson kuitenkin, että perustamissopimuksessa määrättyjen menettelyjen noudattaminen on välttämätöntä, jotta tällaisia tukia voitaisiin myöntää laillisesti.

34. Edellä esitettyjen huomautusten perusteella katson, että kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen on vastattava, että päätöksen 89/688/ETY 2 artiklan 3 kohta on pätemätön siltä osin kuin siinä sallitaan sellaisen verovapautusjärjestelmän käyttöön ottaminen, joka on perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklan vastainen. Tämä päätelmä on tehtävä myös siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin katsoo riidanalaisen veron olevan kokonaan tai osittain perustamissopimuksen 95 artiklan vastainen.

24 — Ks. asia C-387/92, Banco Exterior de España, tuomio 15.3.1994 (Kok. 1994, s. I-877, 13 ja 14 kohta).

II "Uutta" meriverojärjestelmää koskeva kansallinen lainsäädäntö (yhdistetyt asiat C-37/96 ja C-38/96)

35. Kuten jo tämän ratkaisuehdotuksen alussa muistutin, Ranskan lainsäätäjä on pannut päätöksen 89/688/ETY täytäntöön kansallisella lailla nro 92-676, joka annettiin samana päivänä kuin tuomio asiassa Legros, eli 16.7.1992. Kyseisellä lailla otetaan käyttöön "uusi" merivero, jota kannetaan DOM:eihin tuotavista tavaroista, ja tämän jälkeen siinä määritellään yksityiskohtaisesti verovelvollisuutta ja verovapautuksia koskevat säännöt sekä annetaan myös paikallisviranomaisille valtuudet myöntää verovapautuksia yksittäistapauksissa.

36. Lain 3-1 §:ssä säädetään, että verovelvollisia ovat kaikki yritykset, joiden liikevaihto ylitti edellisenä vuonna 3 500 000 FRF. Tietyissä yksittäistapauksissa verovelvollisia voivat olla myös yritykset, joiden liikevaihto on 2 000 000—3 500 000 FRF.

Maahantuoduilta tavaroilta kannetun meriveron peruste on niiden tullausarvo sillä hetkellä, kun ne tuodaan DOM:ien alueelle (4 §). DOM:ien sisäisten liiketoimien osalta veron peruste on sitä vastoin hinta ilman ALV:a, josta vähennetään 15 prosenttia markkinointikustannuksia varten.

Lain 10 §:n mukaan samaan tuoteryhmään kuuluvia samanlaisia tai samankaltaisia tuotteita koskee sama verokanta tuotteiden lähtömaasta riippumatta. Tässä säännöksessä annetaan kuitenkin alueneuvostoille valtuudet vapauttaa taloudellisten tarpeiden mukaisesti kokonaan tai osittain verosta sellaisten henkilöiden vastikkeelliset tavarantoimitukset, jotka harjoittavat tuotantotoimintaa DOM:ien alueella. Verovapautusten on koskettava kaikkia samaan tuoteryhmään kuuluvia tuotteita.

37. Tribunal d'instance de Paris'ssa käsiteltävissä asioissa kantajat, jotka ovat martiniquelaisia muista jäsenvaltioista tuotavia tuotteita markkinoivia yhtiöitä, ovat vaatineet sen meriveron palauttamista, jonka ne ovat suorittaneet kaikista maahantuoduista tuotteista lain voimaantulon jälkeen.

Ne ovat vaatimuksensa tueksi vedonneet siihen, että vaikka uusi meriverojärjestelmä näyttää erilaiselta kuin aikaisemmin voimassa ollut järjestelmä, se johtaa samaan tulokseen kuin tullia vaikutukseltaan vastaava maksu, siltä osin kuin uusi merivero tosiasiallisesti kohdistuu ainoastaan tuontiin, koska paikallinen tuotanto on suurimmaksi osaksi vapautettu maksamisesta.

38. Kansallinen tuomioistuin on aluksi todennut, että kansallisesta lainsäädännöstä seuraa, että meriveroa sovelletaan erotuksetta maahantuotuihin tavaroihin ja paikalliseen tuotantoon, koska sitä kannetaan objektiivisin perustein eli liikevaihdon perusteella. Se siis katsoo, ettei uutta meriveroa voida luokitella vaikutukseltaan vastaavaksi maksuksi, kuten kantajat väittävät.

Kun otetaan kuitenkin huomioon lain ne säännökset, joissa sallitaan paikalliselle tuotannolle annettavan täydellisiä tai osittaisia verovapautuksia sekä tiettyjä muita etuja, jotka saattavat heikentää paikallisten yritysten ja ulkomaisten yritysten yhdenvertaisen kohtelun toteutumista, kansallinen tuomioistuin on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko 16.7.1992 annetulla kansallisella lailla käyttöön otettu meriveroa koskeva järjestelmä, jolla pannaan täytäntöön 22.12.1989 annettu Euroopan yhteisöjen ministerineuvoston päätös 89/688/ETY, korvannut 16.7.1992 annetussa tuomiossa (Legros) tarkoitetun tullia vaikutukseltaan vastaavan maksun ja onko se, toisin kuin aikaisemmin sovellettu järjestelmä, todellinen sisäinen vero tai maksu, joka ei ole syrjivä ja joka on Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen sanamuodon ja tarkoituksen mukainen?"

39. Jos yhteisöjen tuomioistuin tekisi saman päätelmän kuin minä ja katsoisi päätöksen 2 artiklan 3 kohdan olevan pätemätön, mitä

seurauksia siitä olisi Tribunal d'instance de Paris'n esittämän ennakkoratkaisukysymyksen kannalta?

Totean heti aluksi, että jos julistetaan pätemättömiksi ne päätöksen määräykset, joissa annetaan valtuudet täydellisten ja/tai osittaisten verovapautusten käyttöön ottamiseen sisäistä veroa koskevassa järjestelmässä, valtuuksien antamiseen liittyvät kansalliset toimenpiteet ovat lähtökohtaisesti ristiriidassa perustamissopimuksen kanssa. On kuitenkin tutkittava lähemmin lainsäädäntöä, joka on konkreettisesti annettu päätöksen täytäntöönpanemiseksi, ja tutkittava erityisesti, miten ja missä laajuudessa päätöksen 2 artiklan 3 kohdassa annettuja valtuuksia on käytännössä käytetty.

40. Laissa on muodollisesti muutettu uusi merivero sisäiseksi veroksi, joka kohdistuu erotuksetta kaikkiin tavaroihin eli sekä paikallisiin että maahantuotuihin tavaroihin. Siinä on kuitenkin säädetty tietyistä veronhuojennuksista. Kyseessä ovat erityisesti verovapautus, joka on myönnetty sellaisille yrityksille, joiden liikevaihto alittaa 3 500 000 FRF (3 §:n 1 momentin ensimmäisen kohdan nojalla), tietyille paikallisille tuotannonaloille myönnetty täydellinen tai osittainen verovapautus (2 §:n 2 momentin toisen kohdan ja 10 §:n 2 momentin nojalla) ja paikallisia tuotteita koskevan veron perusteen alentaminen 15 prosentilla (4 §:n b alakohdan nojalla).

41. Pääasian kantajien mukaan uuteen järjestelmään liittyvät "vanhan" meriveron ominaisuudet ja syrjivät vaikutukset, vaikka ne on pyritty kätkemään kaikkiin tavaroihin erotuksetta sovellettavan verojärjestelmän valepukuun; niiden mukaan tämä käy selvästi ilmi verovelvollisuutta koskevasta järjestelmästä, laskentaperusteista sekä veronkantoa koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. Etenkin siltä osin kuin kansallisessa laissa varataan edellä mainitut edut käytännössä vain paikallisille tuotteille, siinä kohdellaan pääasian kantajien mukaan selvästi eri tavalla maahantuotuja tuotteita niiden vahingoksi.

Pääasian kantajat lisäävät, että koska laissa syrjitään maahantuotuja tuotteita, se vaikuttaa samalla tavoin kuin tullia vaikutukseltaan vastaava maksu. Jos todettaisiin, että 95 artiklasta voidaan tehdä poikkeuksia, koska se ei kuulu 227 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuihin määräyksiin, laki olisi siis kuitenkin perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklan vastainen, sillä kyseisiä määräyksiä sovelletaan mainitun 227 artiklan 2 kohdan nojalla välittömästi DOM:eihin. Koska uusi meriverojärjestelmä on itsenäinen alueellinen verojärjestelmä ja koska järjestelmään perustuvien etujen myöntäminen edellyttää menettelyä, jossa selvitetään etuja saavien tuotteiden alkuperä, sillä rikotaan pääasian kantajien mukaan sekä tullialueen yhtenäisyyttä että tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

42. Ranskan hallitus ja komissio esittävät lähes yhtäläiset perustelut. Ne huomauttavat

yleisesti, että uusi merivero on 95 artiklassa tarkoitettu sisäinen vero, jota sovelletaan objektiivisin perustein ja erotuksetta maahantuotuihin tavaroihin ja DOM:eissa tuotettuihin tavaroihin. Ne myöntävät, että kaikkien tuotteiden verovelvollisuudesta on tehty muutamia poikkeuksia, joihin kuuluvat edellä mainitut paikallisille tuotteille varatut veronhuojennukset. Ne kuitenkin väittävät, että vaikka kyseiset edut ovat syrjiviä, ne eivät muuta sitä, että uusi merivero on sisäinen vero erityisesti senkin vuoksi, että nämä veronhuojennukset ovat lisäksi perusteltuja DOM:ien taloudellisen ja sosiaalisen kehityksen varmistamiseksi. Ranskan hallitus ja komissio korostavat tältä osin yhtäältä, että laissa paikallisille tuotteille myönnettyjä veronhuojennuksia on pidettävä täysin laillisina: ne näet vastaavat sitä päätöstä, jossa neuvosto on 227 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla sallinut DOM:ien viranomaisten ottaa käyttöön sellaisia verojärjestelmiä, joilla suositaan paikallisia tuotteita.

43. Erityisesti mahdollisuus vapauttaa tietyt paikallisen tuotannon alat kokonaan tai osittain verosta, mikä laissa on myönnetty DOM:ien alueneuvostoille, on niiden mukaan täysin lainmukainen, koska se on täysin samansisältöinen päätöksen 2 artiklan 3 kohdan määräysten kanssa.

Vaikka paikallisiin tuotteisiin kohdistuvan veron perusteen vähentäminen 15 prosentilla oikeuttaa syrjintää, joka on sitä paitsi oikeutettua paikallisten yritysten erityistarpeiden vuoksi, tämä veronalennus ei yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan merkitse sitä, ettei kyseinen vero olisi enää sisäinen vero.

Ranskan hallituksen ja komission mukaan laissa säädetty viimeinen poikkeus, joka koskee niiden yritysten vapauttamista verosta, joiden liikevaihto alittaa 3 500 000 FRF, on välttämätön veronhuojennus heikoimpien yritysten tukemiseksi, sillä niiden kilpailukykyä markkinoilla parannetaan tällä tavoin. Luvuista käy joka tapauksessa niiden mukaan ilmi, ettei tämä verovapautus hyödytä yksinomaan tai pääasiallisesti paikallista tuotantoa, joten se ei voi olla syrjivä.

44. Riidanalaisen verojärjestelmän laillisuutta on arvioitava 95 artiklan tai 9 ja 12 artiklan perusteella. [25]

25 — Pääasian kantajat ovat lisäksi vedonneet toissijaisesti perustamissopimuksen 30 artiklassa määrättyyn tuonnin määrällisiä rajoituksia koskevaan kieltoon. Tältä osin on huomautettava, että 30 artikla, joka on tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevan sääntelyn perustavanlaatuinen määräys, on yleinen määräys verrattuna tullia vaikutukseltaan vastaavia maksuja ja syrjiviä veroja tai maksuja koskeviin erityismääräyksiin. Koska 30 artikla on yleinen määräys, sitä sovelletaan toissijaisesti ja vain yhtäältä 9—12 artiklaa ja toisaalta 95 artiklaa täydentäen; jos perustamissopimuksessa määrätyt edellytykset täyttyvät, on toisin sanoen sovellettava erityissääntöjä eikä vaikutukseltaan vastaavia toimenpiteitä koskevaa yleismääräystä. Ks. asia 74/76, Iannelli ja Volpi, tuomio 22.3.1977 (Kok. 1977, s. 557, 9 kohta) ja äskettäinen alaviitteessä 19 mainittu asia Compagnie commerciale de l'Ouest ym., tuomion 20 ja 21 kohta.

45. On kuitenkin selvää, että lailla, jolla päätös pannaan täytäntöön käyttöön otettu verojärjestelmä syrjii tietyllä tavalla tuontia, koska Ranskan hallitus on tämän seikan myöntänyt ja komissio sen vahvistanut. Tämä syrjintä on mielestäni yleisesti lainvastaista jo sen vuoksi, että sen väitettyä "oikeudellista perustaa" eli päätöksen 2 artiklan 3 kohtaa, johon se liittyy välittömästi ja välillisesti, on pidettävä pätemättömänä. Koska neuvostolla ei ollut valtaa sallia poikkeuksia perustamissopimuksen määräyksistä DOM:ien tarpeiden huomioon ottamiseksi, kansallisia toimenpiteitä, joilla nämä poikkeukset otetaan käyttöön, on pidettävä lainvastaisina.

46. Kun on erityisesti kyse kansallisessa laissa DOM:ien alueneuvostoille annetusta mahdollisuudesta myöntää täydellisiä tai osittaisia verovapautuksia yksinomaan paikalliselle tuotannolle, on selvää, että huomautukset ja perusteet, jotka olen esittänyt asian C-212/96 osalta päätöksessä sallittujen verovapautusten luokittelemiseksi, pätevät myös tältä osin. [26]

47. Paikallisilta tuotteilta kannetun veron laskemisessa sovellettavan perusteen alentamisesta on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on useaan kertaan täsmentänyt, että perustamissopimuksen 95 artiklan soveltamiseksi on otettava huomioon paikallisiin tuotteisiin ja maahantuotuihin tuotteisiin välittömästi tai välillisesti kohdistuvien sisäisten verojen tai maksujen verokannan lisäksi myös niiden määräytymisperuste ja niiden kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Perustamissopimuksen 95 artiklan soveltamisen ratkaiseva edellytys on nimittäin kunkin veron tai maksun todellinen vaikutus yhtäältä kotimaiseen tuotteeseen ja toisaalta maahantuotuun tuotteeseen. Vaikka verokanta on sama, veron vaikutus voi näet vaihdella paikalliseen tuotteeseen ja maahantuotuun tuotteeseen sovellettavien, veron määräytymisperustetta ja veronkantoa koskevien säännösten mukaan. [27]

48. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy myös ilmi, että 95 artiklan ensimmäisessä kohdassa kielletään kohdistamasta maahantuotuihin tavaroihin veroa, joka on laskettu eri tavalla kuin vero, joka kohdistuu samanlaiseen kotimaiseen tuotteeseen, ja joka merkitsee suurempaa rasitusta maahantuoduille tavaroille, riippumatta siitä, vaikuttavatko nämä verot mahdollisesti eri tavalla näiden kahden tuotteen hintaan, [28] tai siitä, onko kansallisella verolla tai maksulla luotu este vähäinen ja satunnainen. [29] Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useaan kertaan täsmentänyt, 95 artiklan 1 kohtaa rikotaan erityisesti silloin, jos maahantuotuun tuotteeseen kohdistuva vero ja samanlaiseen kotimaiseen tuotteeseen kohdistuva vero lasketaan erilaisten sääntöjen ja perusteiden mukaan niin, että maahantuotua tuotetta verotetaan ankarammin. [30]

26 — Ks. edellä 13—24 kohta.

27 — Ks. erityisesti asia C-327/90, komissio v. Kreikka, tuomio 12.5.1992 (Kok. 1992, s. I-3033, 11 kohta) ja asia 47/88, komissio v. Tanska, tuomio 11.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4509, 18 kohta).

28 — Asia 45/75, Rewe-Zentrale, tuomio 17.2.1976 (Kok. 1976, s. 181, 16 kohta).

29 — Asia 20/76, Schöttle, tuomio 16.2.1977 (Kok. 1977, s. 247, 22 kohta).

30 — Edellä alaviitteessä 27 mainittu asia komissio v. Kreikka, tuomion 12 kohta ja asia C-152/89, komissio v. Luxemburg, tuomio 26.6.1991 (Kok. 1991, s. I-3141, 20 kohta).

49. Näiden periaatteiden valossa riidanalaisen järjestelmän yhteensopimattomuus perustamissopimuksen kanssa vaikuttaa ilmeiseltä: järjestelmä on jo ensi arviolta syrjivä, koska sen mukaan paikalliselta tuotannolta kannettavan veron laskemiseksi sovellettavaa perustetta alennetaan, ilman että tämä alennus ulotettaisiin koskemaan maahantuotuja tuotteita. Tätä seikkaa ei myöskään ole kiistetty, vaan sekä Ranskan hallitus että komissio ovat jopa nimenomaisesti sen myöntäneet. Ei liene tarpeen lisätä, että tämä etu on myös ilmeisessä ristiriidassa päätöksen 2 artiklan 2 kohdan kanssa, jossa määrätään, ettei sallittu verokannan eriyttäminen tavararyhmittäin missään tapauksessa saa johtaa siihen, että "yhteisöstä tuotavia tavaroita aletaan syrjiä tai että syrjintää jatketaan".

50. On siis pääteltävä, että kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa 95 artiklassa määrätyn syrjivää sisäistä verotusta koskevan kiellon kanssa, jos siinä säädetään sellaisesta verokannan laskentajärjestelmästä, joka johtaa siihen, että maahantuotua tuotetta verotetaan ankarammin kuin samanlaista paikallista tuotetta, kuten nyt käsiteltävässä asiassa.

51. Laissa tarkoitetuista kolmesta veronhuojennuksesta on lopuksi tutkittava niille yrityksille myönnettyä verovapautusta, joiden liikevaihto alittaa 3 500 000 FRF.

Pääasian kantajat väittävät kauppakamareilta peräisin olevien lukujen perusteella, että kyseinen huojennus näyttää vain pintapuolisesti koskevan kaikkia yrityksiä: todellisuudessa kyse on edusta, joka koskee ainoastaan paikallisia yrityksiä, joista suurimman osan liikevaihto alittaa laissa vahvistetun kynnyksen.

Ne lisäävät, että kansallisen tuomioistuimen on joka tapauksessa selvitettävä, vaikuttaako riidanalainen verovapautus siten, kuin ne olettavat sen vaikuttavan.

52. Ranskan hallituksen ja komission käsitys asiasta on täysin päinvastainen. Molemmat kiistävät pääasian kantajien väitteet ja esittävät tiettyjä lukuja, joilla ne pyrkivät näyttämään toteen väitteiden täydellisen paikkansapitämättömyyden osoittamalla, ettei riidanalainen verovapautus ole syrjivä.

53. On kuitenkin kiinnitettävä huomiota siihen, että pääasian kantajien ja komission esittämät luvut ovat selvästi keskenään ristiriitaisia. Komission esittämät luvut ovat osittaisia, kuten toimielin itsekin myöntää, koska ne eivät sisällä koko paikallista tuotantoa eivätkä erityisesti perheyrityksiä. Niinpä siitä seuraa, ettei osapuolten esittämien eri lukujen perusteella näytä olevan mahdollista tehdä merkityksellisiä päätelmiä.

Koska myöskään ennakkoratkaisupyynnössä ei ole esitetty selviä ja yksiselitteisiä tietoja tältä osin, yhteisöjen tuomioistuin voi vain päätellä ennakkoratkaisukysymyksestä erilaisia mahdollisia vaihtoehtoja ja osoittaa niistä kunkin osalta, mitkä ovat sovellettavia kriteerejä. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on siis määritellä oikeusriidan tosiseikat sen selvittämiseksi, onko riidanalainen verovapautus todellisuudessa varattu yksinomaan tai pääasiallisesti paikalliselle tuotannolle.

54. On joka tapauksessa huomautettava, että riidanalainen verovapautus myönnetään objektiivisin perustein eli liikevaihdon perusteella, ja perusteita sovelletaan sekä paikallisiin tuotteisiin että maahantuotuihin tuotteisiin. Koska verovapautusta siis sovelletaan erotuksetta kaikkiin tavaroihin, sitä on lähtökohtaisesti pidettävä 95 artiklan kanssa yhteensopivana, mutta tietenkin vain siltä osin kuin sillä ei ole mitään syrjiviä tai protektionistisia vaikutuksia. Tämän vuoksi on välttämätöntä selvittää, ettei tällainen toimenpide merkitse loppujen lopuksi sitä, että verovapautus varataan koskemaan yksinomaan paikallista tuotantoa ja evätään jo etukäteen ulkomaisilta yrityksiltä, vaikka ei olekaan säädetty muodollisista eroista yritysten kansallisuuden perusteella. Tämän selvityksen tekee kansallinen tuomioistuin, jonka tehtävänä on selvittää, onko laissa vahvistettu kynnys määritelty siten, että käytännössä ainoastaan paikalliset yritykset tai ainakin niiden enemmistö hyötyy verovapautuksista, kun taas vero kohdistuu yksinomaan ulkomaisiin yrityksiin, koska niiden liikevaihto on yleensä kyseistä kynnystä suurempi.

Jos tilanne on todellisuudessa tällainen, on selvää, että kyseessä on "välillinen" syrjintä, joka on ristiriidassa perustamissopimuksen 95 artiklassa määrätyn syrjivää sisäistä verotusta koskevan kiellon kanssa.

55. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kansallisille tuomioistuimille seuraavalla tavalla:

— asiassa C-212/96:

Merentakaisten departementtien meriverojärjestelmästä 22 päivänä joulukuuta 1989 tehdyn neuvoston päätöksen 89/688/ETY 2 artiklan 3 kohta on pätemätön siltä osin kuin siinä sallitaan sellaisen verovapautusjärjestelmän käyttöön ottaminen, joka on perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklan tai 95 artiklan vastainen ja joka on kielletty 227 artiklan 2 kohdan perusteella.

— yhdistetyissä asioissa C-37/96 ja C-38/96:

a) Riidanalainen verojärjestelmä on ristiriidassa perustamissopimuksen 9, 12 ja 95 artiklan kanssa siltä osin kuin siinä varataan paikalliselle tuotannolle tietyt täydelliset tai osittaiset verovapautukset sekä veron laskemiseksi sovellettavan perusteen alennukset.

b) Kansallisen tuomioistuimen on selvitettävä, syrjitäänkö laissa säädetyllä niitä yrityksiä koskevalla verovapautuksella, joiden liikevaihto alittaa tietyn ennakolta vahvistetun määrän, käytännössä ulkomaisia yrityksiä perustamissopimuksen 95 artiklassa kielletyllä tavalla.