YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
5 päivänä toukokuuta 1982 *

Asiassa 15/81,

jonka Gerechtshof te 's-Hertogenbosch on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Gaston Schul Douane Expediteur BV

vastaan

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnsen, Roosendaal,

ennakkoratkaisun ETY:n perustamissopimuksen 13 ja 95 artiklan tulkinnasta ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 2 artiklan 2 alakohdan pätevyydestä,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti J. Mertens de Wilmars, jaostojen puheenjohtajat G. Bosco, A. Touffait ja O. Due sekä tuomarit P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, T. Koopmans, U. Everling, A. Chloros ja F. Grévisse,

julkisasiamies: S. Rozès,
kirjaaja: A. Van Houtte,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch on esittänyt 19.12.1980 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 30.1.1981, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla neljä ennakkoratkaisukysymystä perustamissopimuksen 13 ja 95 artiklan tulkinnasta ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 2 artiklan 2 alakohdan pätevyydestä.

2 Gaston Schul Douane Expediteur BV -niminen tullihuolitsijana toimiva rajavastuuyhtiö toi 16.2.1979 Alankomaihin käytetyn huvi- ja urheiluveneen sellaisen yksityishenkilön toimeksiannosta ja lukuun, jonka kotipaikka on Alankomaissa ja joka oli ostanut veneen Ranskassa toiselta yksityishenkilöltä. Alankomaiden verohallinto kantoi tästä maahantuonnista arvonlisäveroa, jonka määrä oli 18 prosenttia myyntihinnasta, eli tavanomainen tavaroiden vastikkeellisiin luovutuksiin maan alueella sovellettavan verokannan mukainen määrä. Tämän veron kantaminen on pääasian kohteena.

3 Alankomaiden verohallinnon päätös perustui liikevaihtoverosta vuonna 1968 annettuun Alankomaiden lakiin ja erityisesti sen 1 pykälään. Kyseisen säännöksen nojalla liikevaihtoveroa kannetaan toisaalta tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joita yritykset toteuttavat maan alueella liiketoiminnan muodossa, ja toisaalta tavaroiden maahantuonnista. Kyseisellä säännöksellä pannaan täytäntöön jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL s. 1303) 2 artikla, jonka säännökset sisällytettiin olennaiselta osin edellä mainitun 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklaan.

4 Koska kyseisestä päätöksestä tehty valitus hylättiin sen perusteella, että verotus oli toimitettu Alankomaiden lainsäädännön mukaisesti, Gaston Schul -yhtiö valitti Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin. Yhtiö väittää, että verotus on ETY:n perustamissopimuksen ja erityisesti sen 12 ja 13 artiklan sekä 95 artiklan määräysten vastainen.

5 Voidakseen arvioida tämän väitteen, Gerechtshof on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Onko liikevaihtoveroa, joka kannetaan jäsenvaltiossa yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta, pidettävä perustamissopimuksen 13 artiklan 2 kohdan mukaisena vaikutukseltaan tuontitulleja vastaavana maksuna, jos liikevaihtoveroa ei kanneta yksityishenkilön suorittamista, kyseisessä jäsenvaltiossa jo olevien tavaroiden luovutuksista?

2. Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on kieltävä, onko liikevaihtoveroa, joka jäsenvaltiossa kannetaan yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta, pidettävä perustamissopimuksen 95 artiklan mukaisena sisäisenä maksuna, joka on korkeampi kuin samanlaisille kotimaisille tuotteille määrättävä maksu, jos kyseisessä jäsenvaltiossa jo olevien tavaroiden luovutuksesta ei kanneta liikevaihtoveroa silloin, kun tavaran luovuttaa yksityishenkilö?

3. Jos vastaus jompaan kumpaan edellä olevista kysymyksistä on myöntävä, onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohtaa siinä tapauksessa pidettävä perustamissopimuksen vastaisena ja sen vuoksi pätemättömänä siltä osin, kuin jäsenvaltioita velvoitetaan kyseisessä säännöksessä kantamaan arvonlisäveroa tavaroiden maahantuonnista muista jäsenvaltioista tekemättä poikkeusta sellaisten yksityishenkilöiden luovuttamien tavaroiden osalta, joista ei kanneta arvonlisäveroa silloin, kun ne luovutetaan kyseisen jäsenvaltion alueella?

4. Seuraako kysymykseen 3 annetusta myöntävästä vastauksesta, että jäsenvaltiota kielletään kantamasta arvonlisäveroa yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta, jos arvonlisäveroa ei kanneta kyseisten tavaroiden luovutuksesta, jonka yksityishenkilö suorittaa jäsenvaltion alueella?"

6 Kansallisen tuomioistuimen esittämillä kysymyksillä pyritään pääasiallisesti selvittämään, onko perustamissopimuksen määräysten ja erityisesti sen 12 ja 13 artiklan sekä 95 artiklan mukaista, että jäsenvaltiossa kannetaan yhteisön direktiivien mukaisesti liikevaihtoveroa arvonlisäveron muodossa muun kuin verovelvollisen (jäljempänä yksityishenkilö) luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta.

7 Pääasian valittaja kiistää, että kyseisen veron kantaminen olisi yhteensoveltuva perustamissopimuksen kanssa, ja väittää, että arvonlisäveroa ei kanneta vastaavista luovutuksista, jotka yksityishenkilö suorittaa jäsenvaltion alueella. Valittaja väittää lisäksi, että arvonlisäveron kantaminen yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta johtaa veron kertaantumiseen, sillä tässä tapauksessa vientijäsenvaltiossa perittyä arvonlisäveroa ei hyvitetä, toisin kuin verovelvollisten suorittamien luovutusten ollessa kyseessä. Näin ollen tällaisten tavaroiden maahantuonnista kannettavaa arvonlisäveroa on valittajan mukaan pidettävä joko vaikutukseltaan tullia vastaavana maksuna tai syrjivänä sisäisenä verona.

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä

8 Edellä esitettyjen perustelujen merkityksen arvioimiseksi ja esitettyihin kysymyksiin annettavan vastauksen kannalta välttämättömien näkökohtien esilletuomiseksi on syytä lyhyesti palauttaa mieleen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän muodossa olevan liikevaihtoverojärjestelmän ne ominaispiirteet, joilla on merkitystä esillä olevassa asiassa.

9 Yhteinen järjestelmä otettiin käyttöön jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetulla ensimmäisellä neuvoston direktiivillä 67/227/ETY (EYVL s. 1301) perustamissopimuksen 99 ja 100 artiklan perusteella. Sitä täydennettiin samana päivänä annetulla toisella neuvoston direktiivillä 67/228/ETY, joka on korvattu edellä mainitulla 17.5.1977 annetulla kuudennella neuvoston direktiivillä 77/388/ETY.

10 Ensimmäisen direktiivin 2 artiklan mukaan yhteisen järjestelmän pääperiaatteena on se, että tavaroista ja palveluista kannetaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka yleistä kulutusveroa, joka on suorassa suhteessa tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta verotusvaihetta edeltävissä tuotanto- ja jakeluportaissa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Jokaisesta liiketoimesta on kuitenkin suoritettava arvonlisäveroa ainoastaan määrä, josta on vähennetty hintatekijöistä välittömästi maksetun arvonlisäveron määrä. Vähennysjärjestelmää on muutettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa siten, että ainoastaan verovelvollisilla on oikeus vähentää niiden maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta se arvonlisävero, joka on jo aiemmin maksettu niiden tuotantopanoksista.

11 Tähän yleiseen asiayhteyteen sijoittuu kuudennen direktiivin 2 artikla, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta" (1 alakohta) ja "tavaroiden maahantuonnista" (2 alakohta). Kyseisen direktiivin 4 artiklassa määritellään "verovelvolliseksi" jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin taloudellista toimintaa, kuten tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja itsenäinen ammatinharjoittaminen tai vastaava. Direktiivin 5 artiklan mukaan "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa" ja 7 artiklan mukaan "tavaroiden maahantuonnilla" tarkoitetaan "tavaran saapumista maan alueelle".

12 Kuudennessa direktiivissä yhdenmukaistetaan myös verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen käsitteet (10 artikla) sekä veron peruste (11 artikla). Vapautuksia säädetään sekä liiketoimille, jotka suoritetaan maan alueella, että maahantuonnille (13 ja 14 artikla). Vienti ja vastaavat liiketoimet vapautetaan verosta (15 artikla).

13 On korostettava, että kyseisissä direktiiveissä arvonlisäverojärjestelmä yhdenmukaistetaan vain osittain. Yhteisön oikeuden nykyvaiheessa jäsenvaltiot saavat vapaasti vahvistaa arvonlisäverokantansa, edellyttäen kuitenkin, että tavaroiden maahantuontiin on sovellettava samaa verokantaa, jota sovelletaan maan alueella vastaavien tavaroiden luovutuksiin (kuudennen direktiivin 12 artikla).

14 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän edellä mainittujen ominaispiirteiden tarkastelu osoittaa, että jäsenvaltion alueella toteutettavien liiketoimien osalta verotettavana tapahtumana on verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittama vastikkeellinen tavaroiden luovutus, kun taas maahantuonnin osalta verotettavana tapahtumana on se, että tavara saapuu jäsenvaltion alueelle, riippumatta siitä, onko kyseessä liiketoimi, onko toimi vastikkeellinen vai vastikkeeton ja suorittaako sen verovelvollinen vai yksityishenkilö.

15 Edellä esitetystä seuraa lisäksi, että ainoastaan verovelvollisilla on oikeus käyttää vähennysoikeutta, vaikka vientiin tapahtuvat luovutukset on vapautettu arvonlisäverosta siitä riippumatta, ovatko ne verovelvollisten vai yksityishenkilöiden suorittamia. Tämän johdosta ainoastaan verovelvollisten vientiin luovuttamat tai näiden lukuun luovutetut tavarat voidaan kokonaan vapauttaa vientijäsenvaltion arvonlisäverosta, kun sitä vastoin yksityishenkilöiden vientiin luovuttamia tai näiden lukuun luovutettuja tavaroita rasittaa tämä

vero, joka on prosentuaalinen osuus arvosta, joka tavaroilla oli vientiajankohtana. Koska kaikki maahantuonnit ovat tuontivaltiossa arvonlisäveron alaisia, esillä olevassa tapauksessa arvonlisävero kertaantuu, koska se kannetaan sekä vientivaltiossa että tuontivaltiossa.

16 Ennakkoratkaisukysymyksiä on tarkasteltava yhteisen järjestelmän edellä mainittujen ominaispiirteiden perusteella.

Ensimmäinen kysymys: perustamissopimuksen 12 ja 13 artiklan tulkinta

17 Ensimmäisessä kysymyksessä Gerechtshof pyytää pääasiallisesti ratkaisemaan, onko arvonlisäveron kantaminen toisesta jäsenvaltiosta maahantuoduista yksityishenkilön luovuttamista tavaroista ristiriidassa perustamissopimuksen 12 ja 13 artiklan kanssa, jos kyseistä veroa ei kanneta yksityishenkilön tuontijäsenvaltion alueella luovuttamista samanlaisista tavaroista.

18 Kielto kantaa tulleja vaikutukseltaan vastaavia maksuja jäsenvaltioiden välisissä suhteissa koskee kaikkia maahantuonnin yhteydessä tai sen perusteella kannettavia veroja ja maksuja, jotka sen seurauksena, että ne kohdistuvat erityisesti vain maahantuotuihin tuotteisiin eikä niitä kanneta samanlaisista kotimaisista tuotteista, korottavat näiden tuotteiden hankintahintaa ja näin rajoittavat tavaroiden vapaata liikkuvuutta samalla tavoin kuin tullit.

19 Tullia vaikutukseltaan vastaavan maksun olennainen ominaispiirre, joka erottaa sen sisäisestä verosta tai maksusta, on siten se, että tällainen maksu kohdistuu yksinomaan maahantuotuihin tuotteisiin niiden maahantuonnin vuoksi, kun taas sisäinen maksu kohdistuu sekä maahantuotuihin että kotimaisiin tuotteisiin.

20 Sellainen toisesta jäsenvaltiosta maahantuoduista tuotteista kannettu vero tai maksu, jota ei kanneta samasta tai samanlaisesta kotimaisesta tuotteesta, ei ole vaikutukseltaan tullia vastaava maksu vaan perustamissopimuksen 95 artiklassa tarkoitettu sisäinen vero tai maksu silloin, kun se on osa sellaista yleistä sisäistä vero- tai maksujärjestelmää, joka kattaa järjestelmällisesti tietyn tyyppiset tuotteet sellaisten objektiivisten perusteiden mukaisesti, joita sovellettaessa tuotteiden alkuperällä ei ole merkitystä.

21 Edellä esitetyt perustelut osoittavat, että sen kaltaisella verolla, johon kansallinen tuomioistuin viittaa, ei ole perustamissopimuksen 12 artiklan ja 13 artiklan 2 kohdan mukaisen tuontitulleja vaikutukseltaan vastaavan maksun ominaisuuksia. Tällainen maksu on osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, jonka rakenteesta ja ratkaisevista yksityiskohtaisista säännöistä säädetään yhdenmukaistamista koskevissa neuvoston direktiiveissä. Näillä direktiiveillä otettiin käyttöön yhdenmukainen verojärjestelmä, joka koskee järjestelmällisesti ja objektiivisin perustein sekä jäsenvaltioiden alueella suoritettuja liiketoimia että maahantuontia. Tältä osin on painotettava erityisesti sitä, että yhteisen järjestelmän mukaan samaa verokantaa sovelletaan saman tavaran maahantuontiin ja jäsenvaltion alueella tapahtuvaan luovutukseen. Näin ollen riidanalaista maksua on pidettävä osana perustamissopimuksen 95 artiklassa tarkoitettua yleistä sisäistä verojärjestelmää ja sen yhteensoveltuvuutta yhteisön oikeuden kanssa on arvioitava perustamissopimuksen kyseisen artiklan eikä sen 12 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen perusteella.

22 Ensimmäiseen kysymykseen on siten vastattava, että arvonlisävero, joka jäsenvaltiossa kannetaan yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta ei ole perustamissopimuksen 12 artiklassa ja 13 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tuontitullia vaikutukseltaan vastaava maksu, vaikka tällaista veroa ei kanneta yksityishenkilön suorittamista samanlaisten tavaroiden luovutuksista kyseisen jäsenvaltion alueella.

Toinen kysymys: perustamissopimuksen 95 artiklan tulkinta

23 Toisessa kysymyksessä Gerechtshof pyytää pääasiallisesti ratkaisemaan, onko arvonlisäveron kantaminen yksityishenkilön luovuttamista toisesta jäsenvaltiosta maahantuoduista tavaroista ristiriidassa perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa, jos kyseistä veroa ei kanneta yksityishenkilön suorittamista samanlaisten tavaroiden luovutuksista tuontijäsenvaltion alueella.

24 Pääasian valittaja arvioi, että tällainen erilainen kohtelu on perustamissopimuksen 95 artiklan vastainen, koska eri jäsenvaltioissa asuvien yksityishenkilöiden väliset tavaroiden luovutukset joutuvat huonompaan asemaan kuin tuontijäsenvaltiossa asuvien yksityishenkilöiden väliset luovutukset ja koska siitä aiheutuu veron kertaantumista, kun yksityishenkilöt luovuttavat maiden rajojen yli tavaroita, joita ei ole vapautettu verorasituksesta viennin yhteydessä, toisin kuin verovelvollisten luovuttamat tavarat.

25 Esillä olevassa asiassa asianosaisina olevat jäsenvaltiot, neuvosto ja komissio väittävät, että veron kertaantumisen poistaminen yhteisössä, niin toivottavaa kuin se olisikin, on mahdollista ainoastaan yhdenmukaistamalla kansalliset verojärjestelmät asteittain perustamissopimuksen 99 tai 100 artiklan mukaisesti, eikä 95 artiklaa soveltamalla. Tämän väitteen tueksi on esitetty, että veron kertaantuminen on johdonmukainen seuraus siitä, että perustamissopimuksessa on säilytetty verotukselliset rajat varaamalla sisäiseen verotukseen liittyvä toimivalta jäsenvaltioille.

26 Perustamissopimuksen järjestelmässä 95 artiklan määräyksillä pyritään yhdessä tullien ja vaikutukseltaan vastaavien maksujen poistamista koskevien määräysten kanssa turvaamaan tavanomaisilla kilpailun edellytyksillä tapahtuva tavaroiden vapaa liikkuvuus yhteisön alueella siten, että poistetaan kaikki suojelun muodot, jotka saattavat aiheutua syrjivien sisäisten verojen ja maksujen soveltamisesta muista jäsenvaltioista tuotuihin tuotteisiin.

27 Perustamissopimuksen 95 artikla perustuu olennaisilta osiltaan siihen, että maahantuoduille tuotteille määrättyjä sisäisiä veroja ja maksuja verrataan samanlaisille kotimaisille tuotteille välittömästi tai välillisesti määrättyihin sisäisiin veroihin ja maksuihin. Kyseisen määräyksen oikean soveltamisen varmistamiseksi on näitä tuotteita verotuksen kannalta verrattaessa otettava huomioon tuotannon tai kaupankäynnin jokaisessa vaiheessa verokanta, veron määräytymisperuste ja sen kantamista koskevat säännöt.

28 Perustamissopimuksen 95 artiklan määräykset eivät estä arvonlisäveron kantamista tavaran maahantuonnista siltä osin kuin se kannetaan myös samanlaisen tavaran luovutuksesta maan alueella. Siten on tarkasteltava, voidaanko tavaran tuonnista kantaa arvonlisäveroa, kun samanlaisen tavaran luovutuksesta jäsenvaltion sisällä eli esillä olevassa asiassa yksityishenkilön suorittamasta luovutuksesta ei kanneta arvonlisäveroa.

29 Tältä osin esillä olevassa asiassa huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot, neuvosto ja komissio katsovat, että arvonlisäveron kantaminen on hyväksyttävää, jos sekä verokanta että veron määräytymisperuste ja sen kantamista koskevat säännöt ovat samat kuin ne, joita sovelletaan yksityishenkilön kyseisen jäsenvaltion alueella luovuttamaan samanlaisen tavaraan. Verotuksessa asetetaan vain maahantuodut tavarat samaan asemaan kuin samanlaiset kotimaiset tavarat kumpaankin ryhmään kohdistuvan verorasituksen suhteen. Kotimaisista tavaroista oli itse asiassa jo kannettu jäsenvaltiossa arvonlisävero, kun ne luovutettiin uusina. Koska tämä vero vaikuttaa käytettyjen tavaroiden markkinahintaan, maahantuonnista kannettavalla arvonlisäverolla ainoas-

taan korvataan tämän veron jäljellä oleva määrä ja varmistetaan siten kotimaisten ja ulkomaisten tavaroiden tasa-arvoinen kohtelu täydellisen tasapuolisuuden saavuttamiseksi yhteisön sisäisessä kaupassa.

30 Pääasian valittaja väittää sitä vastoin, että tasa-arvoisen kohtelun periaatetta on loukattu, sillä yksityishenkilöiden maahantuomia tavaroita rasittaa jo vientijäsenvaltiossa kannettu arvonlisävero, koska niitä ei vapauteta verorasituksesta viennin yhteydessä.

31 On todettava, että yhteisön oikeuden nykyvaiheessa jäsenvaltioilla on 95 artiklan mukaan oikeus kantaa tavaroiden maahantuonnista samansuuruinen arvonlisävero, jonka ne kantavat samanlaisista kotimaisista tavaroista. Tällainen tasoitus on kuitenkin perusteltu ainoastaan sikäli kuin maahantuoduista tavaroista ei ole jo vientivaltiossa kannettu arvonlisäveroa, sillä muussa tapauksessa verotus maahantuonnin yhteydessä olisi tosiasiallisesti lisämaksu, jolla maahantuotuja tuotteita rasitetaan ankarammin kuin samanlaisia kotimaisia tuotteita.

32 Tämä tulkinta perustuu ensisijaisesti perustamissopimuksen 95 artiklan sanamuotoon, jossa jäsenvaltioita kielletään määräämästä paitsi välittömästi myös välillisesti muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia veroja tai maksuja, jotka ovat korkeampia kuin samanlaisille kotimaisille tuotteille määrättävät verot ja maksut. Tätä kieltoa loukattaisiin, jos maahantuoduista tuotteista voitaisiin kantaa samanlaisiin kotimaisiin tuotteisiin sovellettava arvonlisävero ottamatta huomioon sitä arvonlisäveron osaa, joka edelleen rasittaa näitä tuotteita maahantuonnin ajankohtana.

33 Tällainen tulkita vastaa tarvetta ottaa huomioon perustamissopimuksen tavoitteet, sellaisina kuin ne määritellään perustamissopimuksen 2 ja 3 artiklassa. Näihin tavoitteisiin kuuluu ensisijaisesti yhteismarkkinoiden toteuttaminen. Yhteismarkkinoiden käsitteellä, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin sen on määritellyt vakiintuneessa oikeuskäytännössään, tarkoitetaan sitä, että yhteisön sisäisen kaupan kaikki esteet poistetaan kansallisten markkinoiden sulauttamiseksi yhtenäismarkkinoiksi, joilla markkinaolosuhteet ovat mahdollisimman lähellä todellisten sisämarkkinoiden olosuhteita. On tärkeää, että näiden markkinoiden edut turvataan ammattimaisen kaupankäynnin lisäksi myös yksityishenkilöille, jotka toteuttavat kansalliset rajat ylittäviä taloudellisia toimia.

34 Näin ollen on myös otettava huomioon vientijäsenvaltiossa kannettu arvonlisävero sen arvioimiseksi, onko toisesta jäsenvaltiosta maahantuoduista, yksityishenkilöiden luovuttamista tavaroista kannettu arvonlisävero yhteensoveltuva 95 artiklan määräysten kanssa, kun veroa ei kanneta yksityishenkilöiden tuontijäsenvaltion alueella luovuttamista samanlaisista tavaroista. Jos tällaista yksityishenkilön luovuttamaa maahantuotua tavaraa, jota voimassa olevan lainsäädännön mukaan ei voida vapauttaa verorasituksesta viennin yhteydessä, tosiasiallisesti rasittaa vielä maahantuonnin ajankohtana osa vientijäsenvaltiossa maksetusta arvonlisäverosta, on maahantuonnista kannettavasta arvonlisäverosta vähennettävä tavaran arvoon maahantuonnin ajankohtana edelleen sisältyvä vientijäsenvaltion arvonlisäveron jäljellä oleva määrä. Näin vähennettävä määrä ei kuitenkaan saa olla suurempi kuin vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti maksetun arvonlisäveron määrä.

35 Esillä olevassa asiassa huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot esittivät tätä tulkintaa vastaan, että vientijäsenvaltiossa maksettua arvonlisäveroa on vaikea selvittää, koska sekä arvonlisäverokanta että veron määräytymisperuste ovat sillä välin saattaneet muuttua.

36 Tässä yhteydessä on todettava, että sen, joka vaatii vapautusta maahantuonnista tavallisesti kannettavasta arvonlisäverosta tai sen alentamista, on osoitettava, että edellytykset sen myöntämiselle täyttyvät. Siten tuontijäsenvaltio voi vaatia tällaista tuojaa toimittamaan tarvittavan asiakirjoihin perustuvan näytön arvonlisäverosta, joka on kannettu vientijäsenvaltiossa ja joka edelleen rasittaa tavaraa maahantuonnin ajankohtana.

37 Lisäksi jäsenvaltiot väittävät, että sellainen järjestelmä, jolla varmistetaan sisäisen verotuksen täydellinen neutraalius suhteessa yhteisön sisäiseen kauppaan, voidaan ottaa käyttöön ainoastaan, jos määränpääjäsenvaltiossa tapahtuvan verottamisen periaatetta sovelletaan ehdottomasti, mikä edellyttää kaikkien tavaroiden täydellistä vapauttamista verorasituksesta viennin yhteydessä. Tällainen ratkaisu edellyttää kuitenkin poliittista päätöstä, jonka tekeminen kuuluu yhteisön poliittisille elimille.

38 Vaikka kilpailun kannalta täysin neutraalin järjestelmän käyttöönotto, johon liittyy viennin verorasituksen poistaminen kokonaan, on tosiasiallisesti yhteisön lainsäätäjälle kuuluva asia, perustamissopimuksen 95 artiklassa kielletään kuitenkin, niin kauan kuin tällaista järjestelmää ei ole otettu käyttöön, tuontijäsenvaltiota soveltamasta arvonlisäverojärjestelmäänsä maahantuotuihin tuotteisiin tähän määräykseen sisältyvien periaatteiden vastaisesti.

39 On myös hylättävä sellaisiin teknisiin tai hallinnollisiin ongelmiin perustuvat vastaväitteet, jotka mahdollisesti aiheutuisivat vientijäsenvaltion arvonlisäveron huomioon ottamisesta, sekä sellaiset vastaväitteet, jotka perustuvat välttämättömyyteen estää määräysten kiertämistoimenpiteet ja kilpailun vääristyminen yhteisössä. Ensin mainittu vastaväitteiden ryhmä on hylättävä, koska yksityishenkilön, joka haluaa käyttää hyväkseen mahdollisuutta maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron poistamiseen tai alentamiseen, on osoitettava, että kyseiset edellytykset täyttyvät. Jälkimmäinen vastaväitteiden ryhmä on merkityksetön, koska arvonlisäveron erotusmäärän kantaminen poistaa houkutuksen kaupan vinouttamiseen.

40 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäveroa, joka jäsenvaltiossa kannetaan yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta, on siinä tilanteessa, että tällaista veroa ei kanneta yksityishenkilön suorittamasta samanlaisten tavaroiden luovutuksesta tuontijäsenvaltion alueella, pidettävä sellaisena sisäisenä verona, joka on perustamissopimuksen 95 artiklassa tarkoitetulla tavalla korkeampi kuin samanlaisille kotimaisille tuotteille määrättävä vero, koska huomioon ei oteta vientijäsenvaltiossa maksetun arvonlisäveron jäljellä olevaa määrää, joka edelleen sisältyy tavaran arvoon maahantuonnin ajankohtana. Maahantuojan asiana on osoittaa todeksi ne seikat, joiden vuoksi veron huomioon ottaminen on oikeutettua.

Kolmas kysymys: kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdan pätevyys

41 Kolmas kysymys koskee kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdan pätevyyttä siltä osin kuin siinä säädetään arvonlisäveron kantamisesta yksityishenkilön luovuttamien muista jäsenvaltioista tuotujen tavaroiden maahantuonnista.

42 Perustamissopimuksen 95 artiklan vaatimukset ovat luonteeltaan ehdottomia, eikä niissä sallita yhteisön toimielimen minkäänlaisella toimella toteuttamia poikkeuksia. Edellä esitetystä seuraa kuitenkin, että kyseisessä määräyksessä ei yleisesti kielletä kantamasta arvonlisäveroa tavaroiden maahantuonnista silloin, kun sitä ei kanneta samanlaisten kotimaisten tavaroiden luovutuksista tuontijäsenvaltion alueella, vaan siinä velvoitetaan ainoastaan ottamaan huomioon vientijäsenvaltion arvonlisäveron osuus, joka edelleen rasittaa tavaraa sen maahantuonnin ajankohtana.

43 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohtaa, jonka mukaan veroa on kannettava "tavaroiden maahantuonnista", ei näin ollen ole pidettävä pätemättömänä. On ainoastaan määriteltävä kyseisen säännöksen merkitys tulkitsemalla sitä perustamissopimuksen velvoittavien vaatimusten mukaisesti, kuten edellä on todettu.

44 Kolmanteen kysymykseen on siten vastattava, että 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 2 alakohta on yhteensoveltuva perustamissopimuksen kanssa ja niin ollen pätevä, koska sitä on tulkittava siten, että sen säännökset eivät ole esteenä perustamissopimuksen 95 artiklan mukaiselle velvoitteelle ottaa huomioon vientijäsenvaltiossa maksetun arvonlisäveron jäljellä oleva määrä, joka edelleen sisältyy tavaran arvoon maahantuonnin ajankohtana, siinä tilanteessa, että arvonlisävero kannetaan yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta, kun tällaista veroa ei kanneta yksityishenkilön suorittamasta samanlaisten tavaroiden luovutuksesta tuontijäsenvaltion alueella.

Neljäs kysymys: perustamissopimuksen 95 artiklan välitön oikeusvaikutus

45 Neljännen kysymyksen sanamuodon mukaan kysymys koskee ainoastaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohdan mahdollisen pätemättömyyden vaikutuksia. Sen erittely erityisesti kolmeen ensimmäiseen kysymykseen annettujen vastausten perusteella osoittaa kuitenkin, että kansallinen tuomioistuin tarkoittaa pääasiallisesti perustamissopimuksen 95 artiklan välitöntä oikeusvaikutusta ja tämän välittömän oikeusvaikutuksen aiheuttamia seurauksia kansalliseen lainsäädäntöön ja sen soveltamisen edellytyksiin.

46 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseiseen määräykseen sisältyy syrjintäkielto, joka on selkeä ja ehdoton velvoite, johon ei liity mitään ehtoja eivätkä sen täytäntöönpano tai vaikutukset edellytä yhteisön tai jäsenvaltioiden toimielinten mitään toimenpidettä. Tällä kiellolla on siten välitön oikeusvaikutus, ja siinä perustetaan yksityisille subjektiivisia oikeuksia, joita kansallisten tuomioistuinten on suojeltava.

47 Sikäli kuin kyseisellä määräyksellä yhteisöjen tuomioistuimen tulkinnan mukaan asetetaan rajoituksia arvonlisäveron kantamiselle yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista muista jäsenvaltioista, jäsenvaltioiden on näin ollen noudatettava tätä rajoitusta ja jätettävä soveltamatta kaikkia mahdollisesti sen vastaisia kansallisen lainsäädäntönsä säännöksiä.

48 Neljänteen kysymykseen on siten vastattava, että perustamissopimuksen 95 artiklassa kielletään jäsenvaltioita kantamasta arvonlisäveroa yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista muista jäsenvaltioista silloin, kun tällaista veroa ei kanneta yksityishenkilön suorittamista samanlaisten tuotteiden luovutuksista tuontijäsenvaltion alueella, siltä osin kuin huomioon ei oteta vientijäsenvaltiossa maksetun arvonlisäveron jäljellä olevaa määrää, joka edelleen sisältyy tavaran arvoon sen maahantuonnin ajankohtana.

Oikeudenkäyntikulut

49 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden, Ranskan ja Italian hallituksille sekä neuvostolle 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 oikeudenkäyntikuluista.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Gerechtshof te 's-Hertogenboschin 19.12.1980 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Arvonlisävero, joka jäsenvaltiossa kannetaan yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta, ei ole perustamissopimuksen 12 artiklassa ja 13 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tuontitullia vaikutukseltaan vastaava maksu, vaikka tällaista veroa ei kanneta yksityishenkilön suorittamista samanlaisten tavaroiden luovutuksista kyseisen jäsenvaltion alueella.**

2) **Arvonlisäveroa, joka jäsenvaltiossa kannetaan yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta, on siinä tilanteessa, että tällaista veroa ei kanneta yksityishenkilön suorittamasta samanlaisten tavaroiden luovutuksesta tuontijäsenvaltion alueella, pidettävä sellaisena sisäisenä verona, joka on perustamissopimuksen 95 artik-**

lassa tarkoitetulla tavalla korkeampi kuin samanlaisille kotimaisille tuotteille määrättävä vero, koska huomioon ei oteta vientijäsenvaltiossa maksetun arvonlisäveron jäljellä olevaa määrää, joka edelleen sisältyy tavaran arvoon maahantuonnin ajankohtana. Maahantuojan asiana on osoittaa todeksi ne seikat, joiden vuoksi veron huomioon ottaminen on oikeutettua.

3) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 2 alakohta on yhteensoveltuva perustamissopimuksen kanssa ja niin ollen pätevä, koska sitä on tulkittava siten, että sen säännökset eivät ole esteenä perustamissopimuksen 95 artiklan mukaiselle velvoitteelle ottaa huomioon vientijäsenvaltiossa maksetun arvonlisäveron jäljellä oleva määrä, joka edelleen sisältyy tavaran arvoon maahantuonnin ajankohtana, siinä tilanteessa, että arvonlisävero kannetaan yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista toisesta jäsenvaltiosta, kun tällaista veroa ei kanneta yksityishenkilön suorittamasta samanlaisten tavaroiden luovutuksesta tuontijäsenvaltion alueella.**

4) **Perustamissopimuksen 95 artiklassa kielletään jäsenvaltioita kantamasta arvonlisäveroa yksityishenkilön luovuttamien tavaroiden maahantuonnista muista jäsenvaltioista silloin, kun tällaista veroa ei kanneta yksityishenkilön suorittamista samanlaisten tavaroiden luovutuksista tuontijäsenvaltion alueella, siltä osin kuin huomioon ei oteta vientijäsenvaltiossa maksetun arvonlisäveron jäljellä olevaa määrää, joka edelleen sisältyy tavaran arvoon sen maahantuonnin ajankohtana.**

Mertens de Wilmars Bosco Touffait

Due Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe

Koopmans Everling Chloros Grévisse

Julistettiin Luxemburgissa 5 päivänä toukokuuta 1982.

P. Heim
kirjaaja

J. Mertens de Wilmars
presidentti