JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
13 päivänä joulukuuta 1994 *

1. Portugalin Supremo Tribunal Administrativo pyytää ennakkoratkaisua perustamissopimuksen 9, 12 ja 95 artiklan tulkinnasta oikeudenkäynnissä, joka koskee muista jäsenvaltioista Portugaliin tuotaviin käytettyihin autoihin sovellettavan verotusjärjestelmän laillisuutta. Aikaisemmassa asiassa (*Lourenço Dias* [1]) yhteisöjen tuomioistuimelle on esitetty useita kysymyksiä siitä, onko Portugalin autovero sopusoinnussa näiden perustamissopimuksen määräysten kanssa, mutta yhteisöjen tuomioistuin kieltäytyi vastaamasta suurimpaan osaan kysymyksistä sillä perusteella, että niillä ei ollut riittävästi merkitystä asian tosiseikkojen kannalta.

2. Nunes Tadeu osti 10.8.1990 Belgiasta Peugeot 205 XS -tyyppisen moottoriajoneuvon 200 000 Belgian frangilla (BEF). Auto oli ensimmäisen kerran rekisteröity Belgiassa 11.2.1987. Nunes Tadeu vei auton 20.8.1990 Portugaliin ja ilmoitti aikovansa tuoda sen maahan lopullisesti. Porton tullitoimipaikka peri toukokuussa 1991 autoveroa 271 665 Portugalin escudoa (PTE). Vero laskettiin noudattaen 10.5.1989 annetun Decreto-lein 152/89, sellaisena kuin se on muutettuna, 1 §:ää, jossa kyseisenä ajankohtana säädettiin seuraavaa:

"1. Autovero on sisäinen vero, jota kannetaan kevyistä henkilöiden kuljetukseen tarkoitetuista ajoneuvoista, jotka tuodaan maahan uusina tai käytettyinä tai jotka kootaan tai valmistetaan Portugalissa ja jotka on rekisteröity.

2. ...

3. Autovero on yksivaiheinen erityisvero, jonka suuruus riippuu sylinteritilavuudesta tämän säädöksen liitteenä olevan taulukon mukaisesti; taulukko on erottamaton osa tätä säädöstä.

4. Edellä 1 kohdassa mainitun taulukon mukaisesti laskettua veroa alennetaan 10 prosenttia niiden maahantuotujen käytettyjen autojen osalta, joiden ensimmäisestä rekisteröinnistä on kulunut yli kaksi vuotta."

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Asia C-343/90, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4673).

3. Nunes Tadeu maksoi veron, mutta nosti myöhemmin kanteen veron takaisinsaamiseksi Tribunal Fiscal Aduaneiro do Portossa. Hän esitti, että vero oli ristiriidassa tiettyjen yhteisöoikeuden määräyksien kanssa, erityisesti perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa. Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porton ratkaistua asian Nunes Tadeun hyväksi Portugalin veroviranomainen (Fazenda Pública) valitti Supremo Tribunal Administrativoon. Tämä tuomioistuin esitti 26 päivänä toukokuuta 1993 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Onko edellä tarkoitetun autoveron soveltaminen Belgiasta Portugaliin tuotuihin kevyisiin käytettyihin moottoriajoneuvoihin sopusoinnussa Rooman sopimuksen 95 artiklan ensimmäisen ja toisen kohdan kanssa, kun veroa ei sovelleta muihin käytettyihin autoihin, riippumatta siitä, onko ne tuotu uusina tai koottu tai valmistettu Portugalissa?

2. Onko tällaisella verotuksella katsottava olevan tuontitulleja vastaava vaikutus, joka on kielletty perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklassa?"

Perustamissopimuksen sovellettavat määräykset

4. Perustamissopimuksen 9 artiklan 1 kohdassa määrätään:

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

5. Perustamissopimuksen 12 artiklassa kielletään jäsenvaltioita ottamasta välillään käyttöön uusia vienti- ja tuontitulleja taikka vaikutukseltaan vastaavia maksuja tai korottamasta jo sovellettavia tulleja tai maksuja. Perustamissopimuksen 13—15 artiklassa vaaditaan jäsenvaltioita poistamaan voimassa olevat tuontitullit siirtymäkauden aikana.

6. Perustamissopimuksen 95 artiklassa määrätään:

"Jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia

välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille.

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

Viimeistään toisen vaiheen alussa jäsenvaltiot kumoavat edellä olevien määräysten kanssa ristiriitaiset, tämän sopimuksen voimaan tullessa voimassa olleet säännökset taikka muuttavat niitä."

Perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklan soveltumattomuus

7. Ensimmäisenä kysymyksenä käsiteltävänä olevassa asiassa on se, onko Nunes Tadeun maahantuomasta autosta kannettu autovero perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklassa tarkoitettu tulli vai onko se osa yleistä sisäisen verotuksen järjestelmää, jota on arvioitava 95 artiklan mukaisesti. Tätä kysymystä ei tarvitse pohtia kauan, sillä se on jo ratkaistu asiassa *Lourenço Dias* annetussa tuomiossa. Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on katsonut että autoveroa, jota sovelletaan erottelematta veroa kantavassa jäsenvaltiossa koottuihin ja valmistettuihin autoihin ja uusiin ja käytettyihin maahantuotuihin autoihin, ei voida pitää perustamissopimuksen 12 artiklassa kiellettynä tullia vaikutukseltaan vastaavana maksuna. [2]

8. Asiassa *Lourenço Dias* antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin lainasi asiassa *Co-Frutta* [3] annettua tuomiota, jossa yhteisöjen tuomioistuin vahvisti 9—12 ja 95 artiklan välisessä rajanvedossa aikaisemmin omaksumaansa oikeuskäytäntöä. Tämän oikeuskäytännön mukaisesti "perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklassa määrätty vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskeva kielto kattaa kaikki tuonnin aikana tai sen perusteella vaaditut maksut, jotka kohdistuessaan erityisesti maahantuotuihin tuotteisiin, mutta eivät samanlaisiin kotimaisiin tuotteisiin, vaikuttavat maahantuotujen tuotteiden tuontihintoihin ja joilla on siten tullia vastaava rajoittava vaikutus tavaroiden vapaaseen liikkumiseen. Tullia vaikutukseltaan vastaavan maksun olennaisena ominaispiirteenä, joka erottaa sen sisäisestä maksusta, on näin ollen se, että ensiksi mainittua kannetaan ainoastaan maahantuoduista tuotteista, kun taas jälkimmäistä kannetaan sekä maahantuoduista että kotimaisista tuotteista". [4]

9. Toisaalta maksu, joka kannetaan toisesta jäsenvaltiosta tuodusta tuotteesta, ei ole vai-

2 — Edellä alaviitteessä 1 mainitun tuomion 55 kohta.
3 — Asia 193/85, tuomio 7.5.1987 (Kok. 1987, s. 2085).
4 — Asiassa *Co-Frutta* annetun tuomion 8 ja 9 kohta.

kutukseltaan vastaava maksu, vaan 95 artiklassa tarkoitettu sisäinen maksu, jos se on osa sellaisten sisäisten verojen yleistä järjestelmää, joita sovelletaan järjestelmällisesti tuoteryhmiin objektiivisten perusteiden mukaan tuotteiden alkuperästä riippumatta. [5]

Autoveron yhteensoveltumattomuus perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa

10. Käsiteltävänä olevaa veroa kannetaan "kevyistä henkilöiden kuljetukseen tarkoitetuista ajoneuvoista, jotka tuodaan maahan uusina tai käytettyinä tai jotka kootaan tai valmistetaan Portugalissa ja jotka on rekisteröity". Se on siten osa sellaisten sisäisten maksujen yleistä järjestelmää, jota sovelletaan järjestelmällisesti tuoteryhmiin objektiivisten perusteiden mukaan tuotteiden alkuperästä riippumatta. Yhteisöjen tuomioistuin on sen vuoksi ollut oikeassa katsoessaan asiassa *Lourenço Dias*, että tällaista veroa ei voida luokitella tulliksi tai vaikutukseltaan vastaavaksi maksuksi ja että sitä, onko se yhteisöoikeuden kanssa sopusoinnussa, on arvioitava perustamissopimuksen 95 artiklan mukaisesti. Tähän ratkaisuun ei vaikuta se seikka, että veroa kannetaan käytettyjen autojen tuonnista, mutta ei käytettyjä autoja koskevista kotimaisista liiketoimista. Tämän eron syynä on se, että veroa kannetaan ainoastaan yhden kerran, kun ajoneuvo rekisteröidään ensimmäisen kerran Portugalissa. Olisi väärin väittää, että käytettyjä ajoneuvoja koskevista kotimaisista liiketoimista ei kanneta veroa — toisin kuin Supremo Tribunal Administrativon ensimmäisestä kysymyksestä voisi päätellä — sillä jäljellä oleva osa verosta, joka maksettiin autoa ensimmäisen kerran rekisteröitäessä, sisältyy edelleen auton arvoon.

11. Kuten komissio huomauttaa, perustamissopimuksen 95 artiklan tarkoituksena on turvata kotimaisten ja muista jäsenvaltioista tuotavien tuotteiden välinen "kilpailun täydellinen neutraalius". Siinä estetään jäsenvaltioita soveltamasta syrjivää tai protektionistista verotusjärjestelmää tuontitavaroiden vahingoksi. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut, että 95 artiklalla on tavaroiden vapaan liikkumisen alalla huomattava merkitys, sillä se täydentää tätä alaa säädeleviä erityismääräyksiä. Jos jäsenvaltiot saisivat vapaasti soveltaa tuontitavaroihin syrjivää verotusta, heikennettäisiin vakavasti perustamissopimuksen niiden määräysten vaikutusta, joissa kielletään jäsenvaltioiden väliset tullit ja määrälliset rajoitukset.

12. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa on tärkeätä huomata, että käsitteellä "kotimaiset tuotteet" ei tarkoiteta ainoastaan tuotteita, jotka on valmistettu kyseisessä jäsenvaltiossa; yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa *komissio v. Tanska* [6], että maahantuotavasta

5 — Asiassa *Co-Frutta* annetun tuomion 10 kohta.

6 — Asia C-47/88, *komissio v. Tanska*, tuomio 11.12.1990, (Kok. 1990, s. I-4509).

tuotteesta tulee kotimainen tuote, kun se on tuotu maahan ja saatettu markkinoille. Tällä seikalla ei ole merkitystä, kun kyseessä ovat tavarat, jotka kulutetaan lopullisesti lyhyessä ajassa. Sillä on merkitystä ainoastaan, kun kyseessä ovat sellaiset tavarat (esim. autot), joita kulutetaan melko pitkän aikaa ja jotka ovat usein myöhempien liiketoimien kohteena sen jälkeen, kun ne on ensimmäisen kerran saatettu markkinoille. Tämän vuoksi 95 artiklassa asetettu verotuksen neutraalisuuden vaatimus on toteutettava käytettyjen autojen, jotka ovat jo Portugalin markkinoilla (riippumatta siitä, missä ne on valmistettu), ja muista jäsenvaltioista tuotujen käytettyjen autojen välillä.

13. Vastausta siihen kysymykseen, miten verotuksen neutraalisuus saavutetaan, voidaan etsiä asiassa *komissio v. Tanska* annetusta tuomiosta. Tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Tanska on rikkonut 95 artiklaa "kantaessaan maahantuoduista käytetyistä moottoriajoneuvoista rekisteröintiveroa, joka perustuu yleisesti ajoneuvon todellista arvoa korkeampaan arvioituun arvoon, mistä on seurauksena se, että maahantuotuja käytettyjä ajoneuvoja verotetaan ankarammin kuin niitä käytettyjä ajoneuvoja, jotka myydään Tanskan markkinoilla sen jälkeen kun ne on rekisteröity Tanskassa". Tanskan verotusjärjestelmän mukaan moottoriajoneuvoista kannettiin ajoneuvon arvon mukaan määräytyvä rekisteröintivero, kun se rekisteröitiin Tanskassa ensimmäisen kerran. Uusiin autoihin sovellettava maksu oli joko 105 prosenttia tai 180 prosenttia ajoneuvon arvosta. Täysi vero kannettiin maahantuoduista alle kuusi kuukautta vanhoista käytetyistä ajoneuvoista ja 90 prosenttia täydestä verosta maahantuoduista yli kuusi kuukautta vanhoista käytetyistä ajoneuvoista. Tämän järjestelmän katsottiin olevan ristiriidassa 95 artiklan kanssa, koska Tanskassa ei yritetty mitenkään laskea maahantuotavista autoista kannettavaa veroa niiden todellisen arvon perusteella. Tuomion 20 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että:

"... koska uusista autoista kannettava vero on Tanskassa erittäin korkea, vaikuttaa siltä, että auton arvoon edelleen sisältyvä veron osuus poistuu Tanskassa hitaammin kuin muissa jäsenvaltioissa, jotka kantavat alempaa veroa, mutta tämä seikka ei ole kuitenkaan esteenä sille, että sellaisen rekisteröintiveron kantaminen, jonka määräytymisperuste on vähintään 90 prosenttia uuden auton arvosta, on yleisesti näiden ajoneuvojen huomattavaa liikaverotusta, jos sitä verrataan siihen rekisteröintiveron jäljellä olevaan osuuteen, joka sisältyy Tanskan markkinoilta ostettavien aikaisemmin rekisteröityjen käytettyjen autojen arvoon, niiden iästä ja kunnosta riippumatta."

14. Asiassa *komissio v. Tanska* annetun tuomion perusteella on selvää, että käytettynä maahantuodusta autosta kannettava vero ei saa olla suurempi kuin se jäljellä olevan veron osa, joka sisältyy vastaavien kotimaisten käytettyjen autojen arvoon. Käytettyyn kotimaiseen autoon sisältyvän jäljellä olevan veron laskemiseksi on tarpeen

ottaa huomioon sen markkina-arvo, sillä oletuksena on, että jäljellä olevan veron määrä pienenee suoraan suhteessa auton arvoon. Siten jos Portugalin markkinoille saatetun uuden auton arvo vuonna 1987 oli 1 000 000 PTE, johon sisältyi 200 000 PTE:n autovero, ja jos vuonna 1990 auton arvo oli 600 000 PTE, tähän arvoon sisältyvä jäljellä oleva osa verosta oli 120 000 PTE. Enintään tämä määrä veroa voidaan kantaa, kun vastaava auto tuodaan Portugaliin. On hyvä huomata, että jäljellä olevan veron osan laskemismenetelmä on samanlainen kuin se, jonka yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt asiassa *Schul II*[7] tavaroiden arvoon sisältyvän jäljellä olevan arvonlisäveron laskemiseksi. Vaikka tässä asiassa oli kyse eri ongelmasta (nimittäin siitä, onko ja missä määrin sen valtion, johon käytettyjä tavaroita tuodaan, otettava huomioon ALV: a laskettaessa viejävaltiossa maksettu ALV), vaikuttaa loogiselta soveltaa samaa laskentamenetelmää käsiteltävänä olevassa asiassa, sillä molemmissa tapauksissa kyse on käytettyihin tavaroihin sisältyvän jäljellä olevan veron määrän laskemisesta.

15. Asiassa *komissio v. Tanska* annetun yhteisöjen tuomioistuimen tuomion perusteella on vaikea katsoa, että säännökset, jotka olivat voimassa Portugalissa Nunes Tadeun tuodessa autonsa, voisivat olla sopusoinnussa 95 artiklan kanssa. Näiden säännöksien mukaisesti, kuten asiassa *komissio v. Tanska* käsitellyn Tanskan lainsäädännön mukaisesti, maahantuodusta käytetystä autosta kannettava vero ei voi koskaan olla alle 90 prosenttia uudesta autosta kannettavasta verosta, kun taas vastaavan kotimaisen käytetyn auton arvoon sisältyvä jäljellä oleva veron osa on alle tämän määrän, jos maahantuodun käytetyn auton arvo on alle 90 prosenttia uuden auton arvosta.

16. Kirjallisia huomautuksia esittänyt Alankomaiden hallitus huomauttaa, että Portugalin autovero eroaa laskentamenetelmältään Tanskan rekisteröintiverosta. Ensiksi mainittu perustuu auton sylinteritilavuuteen, kun taas jälkimmäinen lasketaan auton arvon perusteella. Alankomaiden hallitus esittää, että tämä ero voi olla riittävä siihen, että Portugalin vero olisi sopusoinnussa 95 artiklan kanssa. Minun mielestäni näin ei voi olla. Huolimatta siitä, onko veron perustana sylinteritilavuus vai ajoneuvon arvo, tosiasia on se, että Portugalin järjestelmässä, kuten Tanskankin järjestelmässä, kotimaisen käytetyn auton arvoon sisältyvä veron jäljellä oleva osa pienenee automaattisesti auton arvon alentuessa. Perustamissopimuksen 95 artiklaan sisältyvä verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, että maahantuodusta käytetystä autosta kannettavan veron pitäisi vaihdella samalla tavalla auton arvon mukaan.

17. Portugalin hallituksen mukaan riidanalaisella verotusjärjestelmällä ei voi olla protektionistista tarkoitusta tai vaikutusta, koska maahantuodun käytetyn auton hinta on

7 — Asia 47/84, *Staatssecretaris van Financiën v. Schul*, tuomio 21.5.1985 (Kok. 1985, s. 1491, 34 kohta).

autoveron lisäämisenkin jälkeen alempi kuin vastaavan kotimaisen käytetyn auton hinta. Portugalin hallitus puolustaa käytettyihin autoihin sovellettavaa verotusjärjestelmää sillä perusteella, että sen "tarkoituksena on ainoastaan taata kotimaisten käytettyjen autojen ja maahantuotujen käytettyjen autojen kaupallisten arvojen välinen periaatteellinen tasa-arvo". [8] Tämä perustelu pohjautuu ilmeisesti perustamissopimuksen 95 artiklassa asetettujen vaatimuksien väärään tulkintaan. Näitä vaatimuksia ei täytetä vain sillä, että maahantuodun tuotteen hinta, johon vero sisältyy, ei ole korkeampi kuin samanlaisen kotimaisen tuotteen hinta. Maahantuodun tuotteen veroton hinta saattaa olla huomattavasti alempi kuin kilpailevan kotimaisen tuotteen veroton hinta. Sellainen verotusjärjestelmä, jolla pyritään poistamaan tämä kilpailuetu, on ilmeisesti ristiriidassa 95 artiklan kanssa. Tässä artiklassa edellytetään kotimaisten ja maahantuotujen tuotteiden verorasituksen yhtäläisyyttä eikä lopullisen myyntihinnan yhtäläisyyttä.

18. Kuitenkin on huomattava, että tuojavaltion ei edellytetä perustavan veroa maahantuojan autosta maksamaan hintaan tai sen arvoon viejävaltiossa; se voi ottaa huomioon auton arvon tuojavaltiossa. Tämä johtuu siitä vaatimuksesta, että tuojavaltiossa kannettava vero ei saa olla korkeampi kuin vastaavien kotimaisten käytettyjen autojen arvoon sisältyvä veron jäljellä oleva osuus. Jos tuojanvaltion olisi perustettava vero alempaan arvoon viejävaltiossa, tällä ei ainoastaan säilytettäisi alempaan arvoon perustuvaa kilpailuetua, vaan sen lisäksi annettaisiin maahantuojalle sellainen verotuksellinen etu, joka ei olisi verotuksen neutraalisuuden mukaista.

19. Suullisessa käsittelyssä Portugalin hallitus vetosi käytännön vaikeuksiin, jotka aiheutuisivat, jos maahantuoduista käytetyistä autoista kannettava vero olisi laskettava niiden todellisen markkina-arvon perusteella; Portugalin hallituksen mukaan tämän arvon määrittäminen ei olisi helppoa, koska Portugalissa julkaistavissa luetteloissa käytettyjen autojen arvoista on huomattavia eroja. Tämä perustelu ei ole vakuuttava. Jos se hyväksyttäisiin, kotimaisten ja maahantuotujen käytettyjen tavaroiden välistä minkäänlaista verotuksen neutraalisuutta ei olisi mitenkään mahdollista varmistaa. Maahantuotujen käytettyjen autojen arvon määrittämisongelma ei ole myöskään uusi ja se ilmenee aina, kun käytettyjä tavaroita, joista kannetaan veroa tavaran arvon perusteella, arvonlisävero mukaan lukien, tuodaan maahan. Tästä aiheutuu tosiseikkaa koskeva kysymys, joka ei vaikuta suunnattoman monimutkaiselta ja joka voidaan ratkaista tarvittaessa asiantuntijalausunnon avulla. Tämä kysymys ei varmastikaan ole niin monimutkainen, että sen vuoksi olisi perusteltua arvioida maahantuoduista käytetyistä autoista kannettava vero sellaisen järjestelmän perusteella, jossa ilmeisesti lähdetään siitä epätodennäköisestä olettamasta, että käytetyn auton arvo ei voi koskaan olla, sen iästä riippumatta, alempi kuin 9/10 uuden auton arvosta.

20. Käsiteltävänä olevan tapauksen tosiseikkojen ilmenemisen jälkeen kyseistä lakia on

8 — Katso Portugalin hallituksen huomautukset, s. 14.

muutettu useaan kertaan. Maahantuoduista autoista kannettavan veron määrää alennetaan nykyisin progressiivisesti auton iän mukaan. Suullisessa käsittelyssä komissio ilmoitti yhteisöjen tuomioistuimelle, että jos nyt voimassa olevaa lakia olisi sovellettu, kun Nunes Tadeun auto tuotiin maahan, veroa olisi alennettu 10 prosentin sijaan 32 prosenttia. Portugalin hallituksen huomautuksien liitteessä V olevasta taulukosta ilmenee, että kutakin vuotta kohti tehdään lisääntyvä alennus, joka on enintään 67 prosenttia, kun auto on yli kahdeksan vuotta vanha. Komissio ilmeisesti katsoo, että uusi laki on tyydyttävä, ja se ilmoitti yhteisöjen tuomioistuimelle suullisessa käsittelyssä, että sen Portugalia vastaan sopimusvelvoitteiden täyttämättä jättämisen vuoksi aloittamaa menettelyä ei ole jatkettu.

21. Komission näkemyksestä huolimatta on kyseenalaista se, täyttääkö Portugalin nykyisin voimassa oleva lainsäädäntö (jonka yhteensoveltuvuus perustamissopimuksen kanssa ei ole tietenkään kyseessä tässä oikeudenkäynnissä) 95 artiklan määräykset. Vaikka tässä lainsäädännössä nyt otetaan huomioon auton ikä, siinä ei oteta huomioon muita seikkoja, jotka voivat vaikuttaa maahantuodun auton arvoon, kuten ajokilometrit, kunto ja malli (koska joidenkin mallien arvo alenee nopeammin kuin toisten). Kuitenkin kaikki nämä seikat vaikuttavat kotimaisen käytetyn auton arvoon ja siten tähän arvoon sisältyvän jäljellä olevan veron määrään. Tämän vuoksi on yhä tapauksia, joissa verotuksen neutraalisuutta ei turvata. Jos esimerkiksi joku tuo maahan auton, joka on 5—6 vuotta vanha, hänelle myönnetään 49 prosentin veronalennus, mikä tarkoittaa sitä, että hänen on maksettava 51 prosenttia uudesta autosta maksettavasta verosta. Mutta jos auton arvo on alentunut yli 49 prosenttia, mikä on varmasti mahdollista, erityisesti jos sillä on ajettu tavallista enemmän ja sen kunto on melko huono, vero on korkeampi kuin vastaavan kotimaisen käytetyn auton arvoon sisältyvä jäljellä oleva vero.

22. Tässä yhteydessä on aiheellista palauttaa mieleen se vakiintunut periaate, jonka mukaan 95 artiklaa rikotaan, jos maahantuodusta tuotteesta ja samanlaisesta kotimaisesta tuotteesta kannettava vero lasketaan eri tavalla erilaisten perusteiden mukaan, jos tästä aiheutuu se, että maahantuodusta tuotteesta kannetaan, vaikkakin vain joissakin tapauksissa, korkeampaa veroa. [9] Portugalin autoveroa kannetaan maahantuodusta tuotteesta ja vastaavasta kotimaisesta tuotteesta periaatteessa saman perusteen mukaan (nimittäin sylinteritilavuuden), mutta veron vaikutus ei ole sama; kotimaisten käytettyjen autojen verorasitus pienenee auton arvon alentuessa, kun taas maahantuotuja käytettyjä autoja verotetaan kiinteäkantaisen järjestelmän mukaan. On selvää, että kotimaisten ja maahantuotujen autojen verotuksen neutraalisuutta ei voida turvata kiinteäkantaisella järjestelmällä, jossa otetaan huomioon vain yksi niistä useista tekijöistä, jotka voivat vaikuttaa käytetyn auton arvoon. Maahantuodusta autosta kannettava vero on määritettävä auton todellisen arvon perusteella, koska samanlaisten kotimaisten tuotteiden

9 — Katso asia C-152/89, *komissio v. Luxemburg*, tuomio 26.6.1991 (Kok. 1991, s. I-1341, 20 kohta) ja asia C-153/89, *komissio v. Belgia*, tuomio 26.6.1991 (Kok. 1991, s. I-3171, 12 kohta); katso myös näissä asioissa antamani ratkaisuehdotuksen 23 ja 24 kohdassa mainitut asiat ja kannanottoni tämän ratkaisuehdotuksen 25 ja 26 kohdassa. Tämä näkemys vahvistettiin autojen verotuksen osalta asiassa C-327/90, *komissio v. Kreikka*, tuomio 12.5.1992 (Kok. 1992, s. I-3033, 20 kohta).

vero riippuu välttämättä niiden todellisesta arvosta.

23. Joka tapauksessa on selvää, että kyseisenä ajankohtana voimassa oleva lainsäädäntö saattoi johtaa joissakin tapauksissa 95 artiklassa kiellettyyn syrjivään verotukseen. On tärkeätä painottaa, että tämä ei välttämättä tarkoita sitä, että koko lakia ei voida soveltaa. [10] Kansallinen vero on 95 artiklan kanssa ristiriidassa ainoastaan siinä määrin, kuin siinä syrjitään maahantuotuja tavaroita. Kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oman oikeusjärjestyksensä mukaisesti, onko koko vero palautettava vai riittääkö, että palautetaan vain se osa verosta, joka ylittää samanlaisesta kotimaisesta tuotteesta maksettavan veron määrän. [11]

Ratkaisuehdotus

24. Tämän vuoksi katson, että kysymyksiin, jotka Supremo Tribunal Administrativo on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle, on vastattava seuraavasti:

1) Autovero, jota sovelletaan kaikkiin jäsenvaltiossa rekisteröityihin autoihin, riippumatta siitä, onko ne valmistettu tässä valtiossa vai tuotu maahan uusina tai käytettyinä, ja jonka määrä perustuu sylinteritilavuuteen, on osa sisäisen verotuksen järjestelmää, eikä sitä voida pitää perustamissopimuksen 9 ja 12 artiklassa tarkoitettuna tullina tai vaikutukseltaan vastaavana maksuna.

2) Tällaisen veron kantaminen maahantuoduista autoista on perustamissopimuksen 95 artiklan vastaista, jos veron määrä on suurempi kuin tämän jäsenvaltion markkinoilla jo olevien vastaavien käytettyjen autojen arvoon sisältyvä veron jäljellä oleva osuus.

10 — Katso asiassa *Lourenço Dias* annetun tuomion 49 kohta.

11 — Asia 34/67, *Lück v. Hauptsollamt Köln*, tuomio 4.4.1968 (Kok. 1968, s. 359, 370); asia 74/76, *Iannelli v. Meroni*, tuomio 22.3.1977 (Kok. 1977, s. 557, 22 kohta).