JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
23 päivänä syyskuuta 1999 *

1. Tässä asiassa Symvoulio tis Epikrateias (Kreikan ylin hallintotuomioistuin) on esittänyt useita kysymyksiä sellaisen kansallisen lainsäädännön yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden ja erityisesti EY:n perustamissopimuksen 30 ja 95 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 28 ja EY 90 artikla) kanssa, jossa säädetään maahan tuotujen tavaroiden verotusarvon määrittämistavasta tiettyjen välillisten verojen osalta ja tällaisia tavaroita koskevien tulliriitojen ratkaisusta.

2. Pääasian oikeudenkäynnin taustalla on vuonna 1986 sattuneet tapahtumat; ainakin jotkin asianomaisista veroista poistettiin 1.1.1987 alkaen. Kantaja, joka oli tuonut käytettyjä valokopiokoneita Saksasta Kreikkaan, riitautti perusteen, jolla eräitä veroja kannettiin näistä maahan tuoduista tuotteista. Kantajan valitus johti oikeudenkäyntiin, jossa hän vaatii vahvistamaan, että Kreikan valtio on vastuussa siitä vahingosta, jota hän väittää kärsineensä viranomaisten toiminnan vuoksi verotuksessa. Oikeudenkäynti saavutti lakipisteensä valituksessa Kreikan ylimpään hallintotuomioistuimeen, joka on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta vastausta seuraaviin ennakkoratkaisukysymyksiin:

"1) Onko lain 1477/1984 ja erityisesti sen 1 §:n 2 momentin, 2 §:n 3 momentin, 3 §:n 3 momentin ja 4 §:n 3 momentin ja lain 1642/1986 16 §:n mukainen verotusarvon laskentatapa näiden lakien mukaisten verojen määräämiseksi vastoin Euroopan talousyhteisöä säänteleviä oikeussääntöjä ja erityisesti Rooman sopimuksen 30 ja 95 artiklaa?

2) Voidaanko 28.5.1980 annettua Euroopan yhteisöjen neuvoston asetusta N:o 1224/80 soveltaa välittömästi myös määrättäessä jäsenvaltion lainsäädännön mukaisia veroja toisesta jäsenvaltiosta tuotavalle tuotteelle?

3) Mikäli edelliseen kysymykseen annettava vastaus on myönteinen, onko tämän asetuksen 11 artikla vastoin

* Alkuperäinen kieli: englanti.

Rooman sopimuksen määräyksiä ja erityisesti sen 30 artiklaa?

4) Mikäli toiseen kysymykseen annettava vastaus on kielteinen, onko edellä mainituissa lakien 1477/1984 ja 1642/1986 säännöksissä oleva viittaus 28.5.1980 annettuun Euroopan yhteisöjen neuvoston asetukseen N:o 1224/80 vastoin Rooman sopimuksen määräyksiä ja erityisesti sen 30 artiklaa?

5) Mikäli toiseen kysymykseen annettava vastaus on kielteinen, onko tullitariffilain (25.—30.7.1920 annettu kodifiointiasetus) 16 §, sellaisena kuin se on korvattuna lain 428/1943 1 §:llä, vastoin Rooman sopimuksen määräyksiä ja erityisesti sen 30 artiklaa?

6) Onko edellä mainitun tullitariffilain 10 §:ssä ja presidentin asetuksen 636/1977 136 §:ssä tarkoitettu riitojen hallinnollinen ratkaisumenettely vastoin Rooman sopimuksen määräyksiä ja erityisesti sen 30 artiklaa silloin, kun muista jäsenvaltioista tuotaville tuotteille määrätään sisäisiä veroja?

7) Onko presidentin asetuksen 341/1978 50 §, luettuna yhdessä verotuslain 152 §:n ja lain 1406/1983 4 §:n kanssa, vastoin Rooman sopimuksen määräyksiä ja erityisesti sen 30 artiklaa, kun hallintotuomioistuimessa vireillä oleva menettely koskee valtion velvollisuutta korvata vahinko, joka johtuu Euroopan talousyhteisön määräysten rikkomisesta?"

3. Kirjalliset huomautukset ovat esittäneet kantaja, Kreikan hallitus, neuvosto ja komissio, jotka kaikki olivat edustettuina suullisessa käsittelyssä.

Kansallinen lainsäädäntö

4. Kansallinen lainsäädäntö esitetään lyhyesti ennakkoratkaisupyynnössä ja lähemmin komission ja Kreikan hallituksen huomautuksissa.

5. Euroopan talousyhteisöön liittymisen johdosta Kreikka antoi lain 1477/1984 mukauttaakseen tuolloin voimassa olleet välilliset verot yhteisön lainsäädännön periaatteiden kanssa. Lain ensimmäisen

luvun, jonka otsikkona on "Verotusarvon ja veron määrän mukauttaminen", 1, 2, 3 ja 4 §:ssä säädetään neljästä esillä olevasta välillisestä verosta eli vastaavassa järjestyksessä liikevaihtoverosta, leimaverosta, erityisestä kulutusverosta ja tasoitusverosta.

Liikevaihtovero

6. Lain 1 §:ssä säädetään, että liikevaihtoveroa sovelletaan sekä kotimaisiin että maahan tuotuihin tuotteisiin veron määräytyessä prosenttiosuutena 1 §:n 2 momentissa seuraavalla tavalla määritetystä verotusarvosta.

7. Kotimaisten tuotteiden osalta verotusarvo liikevaihtoverotuksessa määritetään teollisuus- ja käsityöyritysten itse valmistamien tuotteiden myynnistä saatavien bruttotulojen perusteella liikevaihtoverosta annetun lain tasoisen asetuksen 660/1937 [1] 2 §:n ja 3 §:n 1 momentin mukaisesti. Bruttotuloihin lasketaan mukaan verot leimaveroja [2] lukuun ottamatta sekä muut yleisesti perittävät maksut ja kulut. [3] Tarkemmat yksityiskohdat bruttotulojen käsitteestä ovat lain tasoisessa asetuksessa 660/1937: ostajalle myönnettävät alennukset vähennetään, jos ne on mainittu laskussa tai myyntitositteessa; mikäli kauppahintaan sisältyy liikevaihtovero, se vähennetään; raaka-aineen arvo vähennetään, jos se on liikevaihtoverosta vapaata tai jos siitä on jo kannettu liikevaihtovero; provisiot, välityspalkkiot, korot ja lisäkulut, kuten kuljetus-, sijoittamis-, kokoamis-, lastaus- ja käsittelykustannukset lasketaan mukaan, vaikka ostaja maksaisikin ne, kuten myös myynnin ja yleensä tuotteen markkinoinnin vuoksi suoritettujen palvelusten arvo. [4]

8. Maahan tuotujen tavaroiden osalta verotusarvo määritetään tavaroiden tullausarvosta annetun asetuksen N:o 1224/80 [5] säännösten mukaan lasketun tullausarvon perusteella; tullausarvo sisältää myyntiprovision, pakkaus- ja kuljetuskulut, vakuutuskustannukset tavaroiden ensimmäiseen maan alueella sijaitsevaan määräpaikkaan saakka sekä korot pääomalle. Tähän lisätään maksetut tuontimaksut, [6] yhteisön polkumyyntitullit tai

1 — Lain 1477/1984 1 §:n 2 momentin a kohta.

2 — Sekä lain 1316/1983 II §:n 1 momentin 6 kohdan mukaista farmaseuttisista tuotteista kannettavaa veroa.

3 — Lain 1477/1984 1 §:n 2 momentin a kohta.

4 — 2 §:n 2 momentti ja 3 §:n 1 momentti.

5 — Tavaroiden tullausarvon määrityksestä 28 päivänä toukokuuta 1980 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1224/80 (EYVL L 134, s. 1).

6 — Mukaan lukien vaikutukseltaan vastaavat veronluonteiset maksut, maatalousmaksut ja muut yhteisen maatalouspolitiikan puitteissa kannetut maksut jne.

vastaavat verot (leimaveroja [7] lukuun ottamatta) ja maksut sekä muut maahan tuoduista tavaroista yleisesti kannettavat maksut ja kulut. [8]

Leimavero

9. Lain 1477/1984 2 §:n 1 momentissa, jonka otsikkona on "Leimavero", säädetään, että tuotteiden maahantuonnista ja maan alueella tapahtuvista myynneistä kannettava leimavero lasketaan saman 2 §:n 2 momentissa säädetyn verotusarvon perusteella. Lain 2 §:n 2 momentin mukaan verotusarvo määritetään kokonaiskauppahinnan perusteella, johon sisältyvät luotollisesta kaupasta aiheutuneet korot, tullit, verot [9] sekä muut yleiset maksut ja kulut, joista ostaja on vastannut. Maahan tuotujen tuotteiden osalta verotusarvoon lisätään myös liikevaihtovero. [10]

Erityinen kulutusvero

10. Lain 1477/1984 3 §:n — jonka otsikkona on Valmisteverojen ja ylellisyystavaraveron yhdistäminen — mukaan erityistä kulutusveroa (joka on seurausta kahden edellä mainitun veron yhdistämisestä) sovelletaan saman suuruisena kotimaassa valmistettuihin tai jalostettuihin sekä maahan tuotuihin tavaroihin; veron suuruus ilmaistaan prosenttiosuutena 3 §:n 3 momentin mukaisesti määritetystä verotusarvosta taikka nettopainon mukaan. Lain 3 §:n 3 momentin mukaan kotimaisten tuotteiden osalta verotusarvo määritetään tuotteiden valmistajan tai jalostajan myynnistä saaman hinnan perusteella muita kuluja mukaan lukematta ja maahan tuotujen tuotteiden osalta asetuksen N:o 1224/80 säännösten mukaan lasketun tuontitullausarvon perusteella, johon lisätään myyntiprovisio, pakkauskulut, kuljetus- ja vakuutuskustannukset tavaroiden ensimmäiseen maan alueella sijaitsevaan määräpaikkaan saakka, korot pääomalle ja mahdolliset tuontitullit [11] sekä yhteisön polkumyynti- ja tasoitustullit.

7 — Sekä lain 1316/1983 II §:n I momentin 6 kohdan mukaista farmaseuttisista tuotteista kannettavaa veroa.

8 — 1 §:n 2 momentin b kohta.

9 — Lukuun ottamatta lain 1316/1983 II §:n I momentin 6 kohdan mukaista farmaseuttisista tuotteista kannettavaa veroa.

10 — 1 §:n 2 momentin b kohta.

11 — Mukaan lukien vaikutukseltaan vastaavat veronluonteiset maksut, maatalousmaksut ja muut yhteisen maatalouspolitiikan puitteissa kannetut maksut jne.

Tasoitusvero

11. Kuten edellä on todettu, laki 1477/1984 annettiin sen jälkeen kun Kreikka liittyi Euroopan talousyhteisöön. Kreikan hallituksen mukaan verojen yhdenmukaistamisessa luotiin "erityissuhde"; välillisen verotuksen protektionistisia piirteitä (erot veron perusteissa ja suuruudessa) ei poistettu heti liittymisen jälkeen, vaan niitä mukautettiin niin, että tuonnin lisäverorasitusta vähennettiin asteittain 1.7.1984 alkaen 1.1.1989 saakka, jolloin se poistui kokonaan. Voidaan havaita, että aikataulu eroaa siitä, joka on mainittu liittymisasiakirjassa,[12] jonka mukaan oli mahdollista jatkaa joitakin erisuuruisia maksuja 1.1.1986 mennessä päättyvän siirtymäkauden ajan.

12. Lain 1477/1984 4 §:n mukaan veron perusteiden ja määrien alenemisen kompensoimiseksi tuontitavaroista kannetaan alkuperämaasta riippumatta tasoitusveroa, joka on prosenttiosuus 4 §:n 3 momentin mukaisesti määritetystä verotusarvosta. Lain 4 §:n 3 momentin mukaan verotusarvo määritetään asetuksen N:o 1224/80 säännösten mukaan lasketun tullausarvon perusteella, johon lisätään myyntiprovisio, pakkauskulut, kuljetus- ja vakuutuskustannukset tavaroiden ensimmäiseen maan alueella sijaitsevaan määräpaikkaan saakka, korot pääomalle ja tuontitullit.[13]

Arvonlisävero

13. Lailla 1642/1986, johon kansallinen tuomioistuin viittaa ensimmäisessä ja neljännessä kysymyksessään, otettiin Kreikassa käyttöön kuudennen arvonlisäverodirektiivin[14] mukaisesti arvonlisävero 1.1.1987 alkaen. Direktiivin 16 artikla koskee maahan tuotujen tavaroiden verotusarvoa. Koska laki 1642/1986 tuli voimaan esillä olevan riidan taustalla olevien tapahtumien jälkeen, sen säännökset eivät ole merkityksellisiä yhteisöjen tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa enkä käsittele niitä lähemmin.

12 — Liittymisehdoista ja perustamissopimusten muutoksista tehty asiakirja — Helleenien tasavallan liittyminen Euroopan yhteisöihin (EYVL 1979, L 291, s. 17).

13 — Mukaan lukien vaikutukseltaan vastaavat veronluonteiset maksut, maatalousmaksut ja muut yhteisen maatalouspolitiikan puitteissa kannetut maksut jne.

14 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

Veron kantaminen ja riitojen ratkaisu

14. Ulkomaisista tuotteista perittävä vero kannetaan Kreikan tullilainsäädännön mukaisesti.[15] Tullitariffia koskevan kodifiointiasetuksen[16] 10 §:n[17] mukaan tulliviranomaiset luokittelevat tavarat tullausta varten asianomaisiin tullinimikkeisiin, ja maahan tuotujen tavaroiden vastaanottajan esittämä oikaisuvaatimus käsitellään toimivaltaisessa elimessä eli tullia koskevien oikaisuvaatimusten ensimmäisen asteen valituslautakunnassa ja ylemmässä valituslautakunnassa. Sinä ajankohtana kun kantajan kanne tuli vireille siellä, ylemmästä valituslautakunnasta säädettiin presidentin asetuksen 636/1977 136 §:ssä, ja kyseinen lautakunta oli viimeinen hallinnollinen aste tällaisten riitojen ratkaisemiseksi. Tuolloin nämä riidat voitiin saattaa vireille hallintotuomioistuimessa oikaisuvaatimuksena, mutta kansallisen tuomioistuimen mukaan kantaja ei tehnyt tällaista oikaisuvaatimusta, koska hän tyytyi ylemmän lautakunnan päätökseen.

15. Tullitariffia koskevan kodifiointiasetuksen 16 §:ssä[18] säädetään, että jos asiassa on esitetty oikaisuvaatimus, tavaran luovuttamista sen vastaanottajalle lykätään, ellei vastaanottaja maksa tulliviranomaisten vaatimia tulleja.

16. Presidentin asetuksen 341/1978 49 §:ssä, joka koskee menettelyä tavallisissa hallintotuomioistuimissa, säädetään, että asianosaisten on väitteitään todistajien avulla toteen näyttäessään esitettävä ennakolta valaehtoiset todistukset, jotka on tehty rauhantuomarin tai notaarin edessä. Asetuksen 50 §:n mukaan tuomioistuin voi poikkeuksellisesti, ja jollei verotuslain 152—157 §:stä muuta johdu, kuulla todistajia viran puolesta tai asianosaisen pyynnöstä, paitsi kun todistajanlausumat eivät ole mahdollisia kyseessä olevien oikeudellisten kysymysten tai tilanteiden luonteen vuoksi. Verotuslain 152 §:n 1 momentin mukaan tuomioistuin voi poikkeuksellisesti kuulla todistajia viran puolesta tai asianosaisen pyynnöstä, paitsi kun todistajien kuuleminen ei ole mahdollista menettelyyn sovellettavan aineellisen säännöksen vuoksi, ja todistajien kuulemista koskevassa päätöksessä on määritettävä kuultavat todistajat ja perusteltava päätös kuulla heitä.

17. Lain 1406/1983 1 §:n 2 momentin 8 kohdan mukaan valtion vahingonkorvausvastuuta koskeva oikeudenkäynti kuuluu tavallisten hallintotuomioistuinten toimivaltaan. Lain 4 §:ssä viitataan presidentin asetuksen 341/1987 50—65 §:ään, mutta ei 49 §:ään. Tämän seurauksena

15 — Liikevaihtoverosta annetun laintasoisen asetuksen 660/1937 11 §:n 4 momentti; lain 1477/1984 3 §:n 5 momentin b kohta ja 7 §:n 1 momentti sekä lain 1642/1986 55 §:n 1 momentti.

16 — Kuninkaan 25.7.1920 antama asetus, korvattu lain 1805/1951 33 §:llä.

17 — Sellaisena kuin se on korvattuna lain 1805/1951 33 §:llä ja täydennettynä laintasoisen asetuksen 2680/1953 3 §:llä.

18 — Sellaisena kuin se on korvattu lain 428/1943 1 §:llä.

tällaisessa oikeudenkäynnissä asianosaiset eivät saa esittää todistajanlausunnoin annettua todistusaineistoa hallintotuomioistuimessa, joskin tuomioistuin voi poikkeuksellisesti määrätä todistajia kuultavaksi viran puolesta tai asianosaisen pyynnöstä.

Asetus N:o 1224/80

18. Asetuksen N:o 1224/80 3 artiklan 1 kohdan mukaan tietyin edellytyksin, jotka eivät pääasian kannalta ole merkityksellisiä,

"maahan tuotujen tavaroiden tämän artiklan mukaisesti määritettynä tullausarvona käytetään niiden kauppa-arvoa eli hintaa, joka niistä on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi yhteisön tullialueelle, — — 8 artiklassa tarkoitettujen tarkistusten jälkeen — — ".

19. Asetuksen 8 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Määritettäessä tullausarvoa 3 artiklan mukaisesti maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä:

a) seuraavat erät, jos ostaja vastaa niistä mutta ne eivät sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan:

i) provisiot ja välityspalkkiot, ostoprovisioita lukuun ottamatta,

ii) päällysten kustannukset, jos päällyksiä kohdellaan tullitarkoituksissa tavaraan kuuluvina,

iii) pakkauskustannukset sekä työn että materiaalin osalta;

b) seuraavien tuotteiden ja palvelujen arvo aiheellisella tavalla jaoteltuna, jos ostaja toimittaa ne suoraan tai välillisesti, joko veloituksetta tai alennettuun hintaan, käytettäviksi maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa ja niiden myynnissä vietäviksi, jos tämä arvo ei

sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan:

i) maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvät materiaalit, rakenneosat, osat ja vastaavat ainekset,

ii) työkalut, matriisit, muotit ja vastaavat maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa käytetyt esineet,

iii) maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa käytetyt ainekset,

iv) tekninen suunnittelu, kehittely, taiteellinen työ ja mallisuunnittelu sekä piirustusten ja luonnosten laadinta, jotka tapahtuvat muualla kuin yhteisössä ja ovat välttämättömiä maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa;

c) arvonmäärityksen kohteena oleviin tavaroihin liittyvät rojaltit ja lisenssimaksut, jotka ostajan on niiden myynnin edellytyksenä maksettava suoraan tai välillisesti, jos nämä maksut eivät sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan;

d) maahan tuotujen tavaroiden jälleenmyynnin, luovutuksen tai käytön tuotosta sen osan arvo, joka tulee suoraan tai välillisesti myyjän hyväksi;

e) i) maahan tuotujen tavaroiden kuljetus- ja vakuutuskustannukset

sekä

ii) maahan tuotujen tavaroiden kuljetukseen liittyvät lastaus- ja käsittelykustannukset

siihen paikkaan saakka, jossa tavarat tuodaan yhteisön tullialueelle."

20. Asetuksen 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Mikäli maahan tuotujen tavaroiden tullausarvoa määritettäessä on välttämätöntä lykätä tämän arvon lopullista määrittämistä, maahantuojalle voidaan silti luovuttaa tavarat tullitta edellyttäen, että tuoja toimittaa vaadittaessa takaussitou-

muksena, talletuksena tai muulla asianmukaisella tavalla riittävän vakuuden, joka kattaa ne tullit, jotka tuotteista lopulta voidaan kantaa."

23. Mielestäni kiistanalaisten verojen yhteensopivuutta on arvioitava perustamissopimuksen 95 artiklan kannalta.

Ensimmäinen kysymys

21. Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy lähinnä, onko verotusarvon laskentatapa, josta säädetään laissa 1477/1984 (laki välillisten verojen yhdenmukaistamisesta) ja jota sovelletaan määrättäessä liikevaihtoveroa (1 §:n 2 momentti), leimaveroa (2 §:n 3 momentti), erityistä kulutusveroa (3 §:n 3 momentti) ja tasoitusveroa (4 §:n 3 momentti), yhteisön oikeuden ja erityisesti perustamissopimuksen 30 ja 95 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 28 ja EY 90 artikla) vastainen.

22. Totean aluksi, että vaikka yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ole lausua perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) mukaisessa menettelyssä kansallisen lainsäädännön yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden säännösten kanssa, se on kuitenkin toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka auttavat kansallista tuomioistuinta arvioimaan näiden sääntöjen yhteensopivuutta yhteisön lainsäädännön kanssa. [19]

24. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veron luonteiset kaupan esteet eivät yleensä kuulu 30 artiklassa olevan, tuonnin määrällisiä rajoituksia ja vaikutukseltaan vastaavia toimenpiteitä koskevan kiellon alaan, vaan niitä on arvioitava EY:n perustamissopimuksen 9—12 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 23—25 artikla) tai 95 artiklan kannalta siitä riippuen, ovatko ne toisaalta tulleja tai vaikutukseltaan vastaavia toimenpiteitä taikka toisaalta sisäisen verotuksen yleisen järjestelmän mukaisia maksuja. [20] On selvää, että liikevaihtovero, leimavero ja kulutusvero, joita kannetaan sekä maahan tuoduista että kotimaisista tuotteista, ovat osa tavaroiden sisäisen verotuksen yleistä järjestelmää; käsittelen tasoitusveron oikeaa luokittelua sen jälkeen kun olen tutkinut mainittujen kolmen veron yhteensopivuutta 95 artiklan kanssa.

19 — Asia 97/83, Melkunie, tuomio 6.6.1984 (Kok. 1984, s. 2367, 7 kohta).

20 — Asia 74/76, Iannelli ja Volpi, tuomio 22.3.1977 (Kok. 1977, s. 557, 9 kohta; Kok. Ep. III, s. 327); ks. myös asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988 (Kok. 1988, s. 1343); yhdistetyt asiat 317/86, 48/87, 49/87, 285/87, 363/87—367/87, 65/88 ja 78/88—80/88, Lambert ym., tuomio 15.3.1989, Kok. 1989, s. 787); yhdistetyt asiat C-78/90—C-83/90, Compagnie commerciale de l'Ouest ym., tuomio 11.3.1992 (Kok. 1992, s. I-1847).

25. Perustamissopimuksen 95 artiklassa kielletään jäsenvaltioita suoraan tai välillisesti kantamasta muiden jäsenvaltioiden tuotteista minkäänlaisia korkeampia sisäisiä veroja kuin vastaavista kotimaisista tuotteista tai sen luonteisia sisäisiä veroja, jotka merkitsevät välillistä suojelua muille tuotteille. Tämä tietenkin estää sellaiset erot veron perusteissa, jotka johtavat tuonnin raskaampaan verotukseen — ks. asiassa Grundig Italiana annettu tuomio.[21] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi jo varhaisessa vaiheessa, että 95 artiklalla on välitön oikeusvaikutus.[22]

26. Näyttää olevan kiistanalaista, onko Kreikassa kotimaista kopiokonetuotantoa: Kreikan hallitus vakuutti istunnossa, ettei kotimaista tuotantoa ole, kun taas komission kirjallisten huomautusten mukaan sitä on. Mielestäni kuitenkin on kaksi perustetta katsoa, että 95 artiklaa lähtökohtaisesti sovelletaan esillä olevassa asiassa siinäkin tapauksessa, ettei asianomaisten tuotteiden kotimaista tuotantoa ole.

27. Ensinnäkin — kuten totesin asiassa Haahr Petroleum esittämässäni ratkaisuehdotuksessa[23] — pelkästään se seikka, että tiettynä ajankohtana tiettyä tuotetta ei valmisteta tässä valtiossa, ei tarkoita sitä, että jäsenvaltio voi antaa veroja ja maksuja koskevia oikeusääntöjä, joiden mukaan tuonnista kannetaan korkeampia veroja tai maksuja kuin kannettaisiin vastaavista kotimaisista tuotteista, jos niitä olisi. Perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäistä kohtaa sovelletaan oikeussääntöihin, joissa *pelkän sanamuodon mukaan* tosiasiallisesti tai mahdollisesti asetetaan tuoduille tuotteille korkeammat verot tai maksut kuin vastaaville kotimaisille tuotteille. On totta, että silloin kun kotimaisia tuotteita ei ole, verolla tai maksulla ei suoraan suojella olemassa olevaa tuotantoa. Jäsenvaltio kuitenkin suosii mahdollista kotimaista tuotantoa ja rohkaisee tuottajia siirtämään tuotantonsa sen alueelle asettamalla kyseisille tuoduille tuotteille korkeammat verot tai maksut.

28. Toiseksi on muistettava, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevat tavarat ovat käytettyjä kopiokoneita: vaikka Kreikassa ei olisikaan kopiokonetuotantoa, tämä ei tarkoita sitä, etteikö käytetyille kopiokoneille olisi markkinoita. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa komissio vastaan Tanska,[24] maahan tuodut käytetyt tavarat ja paikallisesti ostetut tavarat ovat samanlaisia tai kilpailevia tuotteita.

29. Koska kansallisessa lainsäädännössä nimenomaisesti tehdään ero maahan tuotujen ja kotimaisen tavaran välillä määritettäessä verotusarvoa liikevaihtoveron, leimaveron ja erityisen kulutusveron osalta sekä nimenomaisesti asetetaan tasoitusvero vain maahan tuoduille tuotteille ja koska

21 — Asia C-68/96, tuomio 17.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3775).

22 — Asia 57/65, Lütticke, tuomio 16.6.1966 (Kok. 1966, s. 293; Kok. Ep. I, s. 243).

23 — Asia C-90/94, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4085, ratkaisuehdotuksen 85 ja 86 kohta).

24 — Asia C-47/88, tuomio 11.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4509, 17 kohta).

kyseiset tavarat ovat joka tapauksessa käytettyjä, jatkan siltä pohjalta, että 95 artiklaa lähtökohtaisesti sovelletaan.

30. Kuten komissio huomauttaa, kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys edellyttää, että vertaillaan maahan tuotujen ja kotimaisten tavaroiden verotusta koskevia kansallisia säännöksiä sen määrittämiseksi, onko maahan tuotujen tavaroiden verorasitus käytännössä raskaampi kuin kotimaisten.

31. Liikevaihtoverotuksen osalta kansallisen lainsäädännön vaikutus on sellainen, että verotusarvo määritetään sekä kotimaisten että maahan tuotujen tuotteiden osalta kauppahinnan mukaan, johon on lisätty sekä lisäkulut (provisio, välityspalkkio, vakuutus, kuljetus, lastaus, käsittely) että kaikki verot ja maksut, joita liiketoimeen on kohdistunut kyseiseen ajankohtaan mennessä. Siten ilmenee — kuten Kreikan hallitus ja komissio väittävät — että se verotusarvo, jonka perusteella liikevaihtovero määritetään, ei merkitse 95 artiklan vastaista kotimaisten tuotteiden veroa korkeampaa veroa maahan tuoduille tuotteille. On kuitenkin lisättävä, ettei ole tämän tuomioistuimen asiana tutkia sille esitettyjen kysymysten taustalla olevien tosiseikkojen todenperäisyyttä: kansallinen tuomioistuin voi selvästikin paremmin arvioida kyseisenlaisen yksityiskohtaisen lainsäädännön vaikutuksen ja siten määrittää vastaavan verotaakan verrattavan painon.

32. Tilanne leimaveron osalta on sama, jos liikevaihtovero sisältyy kauppahintaan verotusarvoa määritettäessä sekä kotimaisten että maahan tuotujen tuotteiden osalta. Tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ei selviä, onko asia näin; kansallisen tuomioistuimen on näin ollen tutkittava se.

33. Sitä vastoin verotusarvo, jonka perusteella erityinen kulutusvero määritetään, on erilainen sen mukaan, ovatko tavarat maahan tuotuja vai kotimaisia: kotimaisten tuotteiden verotusarvo määräytyy valmistajan saaman kauppahinnan mukaan ilman muita maksuja, kun taas tuontituotteiden osalta se määräytyy tullausarvon eli siis tosiasiallisesti maksetun tai maksettavan hinnan perusteella, johon kuitenkin lisätään kaikki lisäkustannukset (myyntiprovisio, pakkaus, kuljetus, vakuutus, pääoman korko). Yhdyn näin ollen komission käsitykseen, jonka mukaan tämä verotusarvon laajennus johtaa tuontituotteiden raskaampaan verotukseen ja on siksi 95 artiklan vastainen.

34. Lain 1477/1984 4 §:n 3 momentin mukainen tasoitusvero, jota kannetaan

nimenomaisesti ja yksinomaan maahan tuoduista tavaroista, on jo luonteensa vuoksi syrjivä ja joko EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan[25] tai 9—12 artiklan vastainen. Viimeksi mainitut määräykset estävät tullit ja vaikutukseltaan vastaavat maksut, joiden yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt olevan "ulkomaisille tavaroille yksipuolisesti asetettu vero tai maksu, jonka perusteena on valtion rajan ylittäminen, — — jos se ei ole varsinainen tulli; asia on näin riippumatta veron tai maksun määrän vähäisyydestä, nimikkeestä ja kantamistavasta".[26] On selvää, ettei tietty maksu voi olla sekä 9—12 artiklassa tarkoitettu vaikutukseltaan vastaava maksu että 95 artiklan nojalla sisäistä verotusta.[27] Koska tässä tapauksessa ei ole tarpeen tietää, onko vero 95 artiklan vai 9—12 artiklan vastainen (kummassakin tapauksessa se on täysin lainvastainen), en pidä tarpeellisena tai tarkoituksenmukaisena analysoida enempää sitä, kumpi ryhmä olisi soveltuvampi. Ero olisi kuitenkin saattanut olla merkityksellinen, mikäli tapahtumat olisivat olleet aiemmin, sillä 1.1.1981 ja 1.1.1986 välisenä aikana Kreikan liittymistä sääntelevät siirtymäsäännökset sallivat asteittain pienenevien tuontitulleja vaikutukseltaan vastaavien maksujen pitämisen voimassa.[28]

25 — Edellä alaviitteessä 23 mainittu asia Haahr Petroleum, tuomion 27 kohta.

26 — Asia 24/68, komissio v. Italia, tuomio 1.7.1969 (Kok. 1969, s. 193, 9 ja 11 kohta; Kok. Ep. I, s. 387) ja yhdistetyt asiat 2/69 ja 3/69, Brachfeld ja Chougol, tuomio 1.7.1969 (Kok. 1969, s. 211, 18 ja 20 kohta; Kok. Ep. I, s. 397).

27 — Edellä alaviitteessä 22 mainittu asia Lütticke, s. 211.

28 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu Liittymisehdoista ja perustamissopimusten muutoksista tehty asiakirja — Helleenien tasavallan liittyminen Euroopan yhteisöihin, 29 artikla.

Toinen ja kolmas kysymys

35. Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy, voidaanko asetusta N:o 1224/80 soveltaa välittömästi, kun jonkin jäsenvaltion lainsäädännön nojalla määrättyä veroa sovelletaan toisesta jäsenvaltiosta tulevaan tuotteeseen. Kolmannella kysymyksellään, joka koskee vain sitä tapausta, että toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, kansallinen tuomioistuin kysyy, onko asetuksen 11 artikla EY:n perustamissopimuksen ja erityisesti 30 artiklan vastainen.

36. On selvää, että asetusta N:o 1224/80, kuten sen nimestä, johdanto-osasta ja säännösten sanamuodosta ilmenee, sovelletaan ainoastaan tuotaessa kolmansista maista tavaroita johonkin jäsenvaltioon. Tästä ovat samaa mieltä kantaja, Kreikan hallitus, neuvosto ja komissio.

37. Koska kolmas kysymys on esitetty vain sitä tapausta varten, että toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, siihen ei ole tarpeen vastata.

Neljäs kysymys

38. Neljännellä kysymyksellään, joka on esitetty vain sitä tapausta varten, että toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, kuten ehdotan, kansallinen tuomioistuin kysyy, onko se, että lakien 1477/1984 ja 1642/1986 kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä viitataan asetukseen N:o 1224/80, vastoin EY:n perustamissopimusta ja erityisesti 30 artiklaa.

39. Olen jo ilmaissut, että käsitykseni mukaan keskeisten verosäännösten yhteensopivuus perustamissopimuksen kanssa on arvioitava perustamissopimuksen 95 artiklan (tai, mikäli nämä ovat asiassa merkityksellisiä, 9—12 artiklan) kannalta eikä 30 artiklan kannalta.

40. Olen samaa mieltä komission kanssa siitä, että laissa 1477/1984 oleva viittaus asetukseen N:o 1224/80 (jota sovelletaan vain kolmansista maista olevien tavaroiden tuontiin) toisista jäsenvaltioista tuotujen tavaroiden verotusarvon määrittämiseksi ei sinänsä ole perustamissopimuksen vastaista. Lisäisin kuitenkin, että jos kansallisen lainsäädännön vaikutus kokonaisuudessaan on se, että kotimaisten tavaroiden verotusarvo määräytyy eri perusteella saman veron osalta, herättää tämä kysymyksiä yhteensopivuudesta 95 artiklan kanssa; tästä on jo puhuttu kansallisen tuomioistuimen ensimmäisen kysymyksen yhteydessä.

Viides, kuudes ja seitsemäs kysymys

41. Kansallisen tuomioistuimen viides, kuudes ja seitsemäs kysymys koskevat eräiden kansallisten menettelysäännösten yhteensopivuutta perustamissopimuksen ja erityisesti sen 30 artiklan kanssa. Viides kysymys koskee vaatimusta, jonka mukaan siinä tapauksessa, että asiasta syntyy tulliriita, tavaran luovuttamista sen vastaanottajalle lykätään, ellei vastaanottaja maksa tulliviranomaisten vaatimia tulleja. Kuudes kysymys koskee vaatimusta, jonka mukaan tulliriidat käsitellään pikemminkin hallintomenettelyssä kuin hallintotuomioistuimissa. Seitsemäs eli viimeinen kysymys koskee todistajanlausumin esitetyn todistusaineiston rajoittamista hallintotuomioistuimessa silloin kun on kyse valtion vahingonkorvausvastuusta yhteisön oikeuden rikkomisesta.

42. Kuten edellä on todettu,[29] veronluonteiset kaupan esteet eivät yleensä kuulu 30 artiklan soveltamisalaan, vaan niitä on pikemminkin arvioitava perustamissopimuksen 9—12 artiklan tai 95 artiklan kannalta. Mielestäni veroasioita koskeviin riitoihin sovellettavat menettelysäännöt tulevat samalla tavoin paremminkin 95 artiklan kuin 30 artiklan piiriin, ja tarkastelenkin kansallisen tuomioistuimen viidettä, kuudetta ja seitsemästä kysymystä 95 artiklan kannalta.

29 — Ks. 24 kohta.

43. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan, vaikka onkin kunkin jäsenvaltion kansallisen oikeusjärjestelmän asiana määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja muut tuomioistuintyyppiset lainkäyttöelimet sekä säätää yksityiskohtaiset menettelysäännöt, jotka sääntelevät yksityisille yhteisön oikeuden välittömän oikeusvaikutuksen johdosta syntyvien oikeuksien puolustamista koskevia vaateita, näiden sääntöjen on täytettävä kaksi edellytystä: ne eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia, eivätkä ne saa tehdä yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi. [30] Tämä sama koskee tietysti myös kansallisia todistelusääntöjä. [31]

Viides kysymys — maahan tuotujen tavaroiden luovuttamisen lykkääminen ennen maksun suorittamista kokonaisuudessaan

44. Tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ei ilmene, onko vastaavaa menettelyä sovellettu sellaisen riidan tapauksessa, joka koskee kotimaisista tuotteista kannettavaksi kuuluvaksi väitettyä veroa. Komission mukaan vastaava menettely on käytössä ainakin liikevaihtoveron osalta (vaikkakin komissio esittää tämän seikan kuudennen kysymyksen yhteydessä). Komission mielestä vero määräytyy kotimaisten tuotteiden osalta myöhemmin — eli tavaroiden luovutuksen jälkeen — tarkastettavan verovelvollisen ilmoituksen perusteella, kun taas maahan tuotujen tuotteiden osalta verovelvollisen on käytettävä hallinnollista oikaisuvaatimusmenettelyä halutessaan kiistää veron perusteen; tavaroita ei luovuteta ennen tuon menettelyn loppuun saattamista, ellei verovelvollinen suostu maksamaan vaadittua veroa. Jos komission maininta vastaavasta menettelystä kotimaisille tuotteille pitää paikkansa, mikä on kansallisen tuomioistuimen ratkaistava, on selvää, että tuontituotteiden liikevaihtoveroriitoja koskevat säännöt ovat epäedullisemmat kuin vastaavia kotimaisia riitoja koskevat. Näin ollen nämä säännöt ovat yhteisön oikeuden vastaisia.

45. Tuomioistuimelle esitetyissä asiakirjoissa ei ole tietoja säännöistä, joita sovelletaan muita tässä esillä olevia veroja koskeviin riitoihin. Toisin sanoen veroihin, joita kannetaan sekä tuonnista että kotimaisista tavaroista, eli leimaveroa ja kulutusveroa, silloin kun riidat johtuvat veron soveltamisesta kotimaisiin tuotteisiin. Jos vastaavia eroja kuitenkin olisi tällaisten sääntöjen ja edellä mainittujen, noiden verojen soveltamista tuontituotteisiin koskevia riitoja sääntelevien sääntöjen välillä,

30 — Ks. esim. asia C-312/93, Peterbroeck, tuomio 14.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4599, 12 kohta) ja siinä mainitut asiat.

31 — Asia 199/82, San Giorgio, tuomio 9.11.1983 (Kok. 1983, s. 3595, 17 kohta; Kok. Ep. VII, s. 373).

niin selvästikin yhteisöjen tuomioistuimen asettama ehto, jonka mukaan yhteisön oikeuden vahvistamien oikeuksien käyttämistä koskevat säännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin vastaavia kotimaisia vaateita koskevat, ei täyttyisi, ja menettely olisi tältä osin lainvastainen.

46. Vaikka samanlaista menettelyä vastaaville kotimaisille tuotteille ei olisikaan, tai vaikka tämä menettely olisi samanlainen joka suhteessa, ei tämä kuitenkaan välttämättä merkitse sitä, että puheena oleva menettely olisi yhteisön oikeuden mukainen. On selvää, että yhteisöjen tuomioistuimen vahvistaman periaatteen toinen osa — eli se, etteivät sisäiset säännöt saa tehdä yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi — estää säännöt, joiden johdosta verovelvollisen on kohtuuttoman vaikeaa nostaa kanne, jossa kiistetään yhteisön oikeutta koskevalla perusteella tuontituotteista kannettavan veron pätevyys, vaikka sama kohtelu ulotetaan niihinkin verovelvollisiin, joilla on samanlaisia vaatimuksia, jotka perustuvat kansallisen verolain rikkomiseen.[32] Jos kansallisten säännösten johdosta yhteisön oikeuden vastaisesti kannettujen maksujen pätevyyden kiistäminen tulee käytännössä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi, säännökset ovat lainvastaisia. Kansallisen tuomioistuimen viidennessä kysymyksessä esillä olevan kaltaisella säännöksellä saattaa hyvinkin olla tällainen vaikutus pienimuotoista tuontia harjoittavaan maahantuojaan, jonka on maksettava koko vaadittu vero ennen tavaroiden luovuttamista hänelle ja joka ei kantajan mukaan saa korkoa lainvastaiseksi katsotun veron osalta, joka myöhemmin — mahdollisesti vuosien päästä — palautetaan.

32 — Edellä alaviitteessä 31 mainittu asia San Giorgio, tuomion 17 kohta.

Kuudes kysymys — tulliriitojen ratkaisu hallintomenettelyssä

47. Edellä viidennen kysymyksen yhteydessä mainituista syistä kansallinen säännös, joka edellyttää, että veron kantamista maahan tuoduista tavaroista koskevat riidat on ratkaistava pikemminkin hallinnollisessa menettelyssä kuin oikeudenkäynnissä tuomioistuimessa, on vastoin yhteisön oikeutta, jos menettely on epäedullisempi kuin vastaavia kotimaisia vaateita koskeva menettely tai tekee yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttämisen käytännössä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi. Jos esillä oleva menettely näin ollen toimii toisista jäsenvaltioista tavaroita tuovan vahingoksi, kansallinen säännös on yhteisön oikeuden vastainen viidennen kysymyksen yhteydessä tarkastellun oikeuskäytännön perusteella. Jos kuitenkin sovellettava menettely tuontitavaroiden veroa koskevan riidan tapauksessa on sama kuin kotimaisten tavaroiden veroa koskevan riidan tapauksessa sovellettava, yhteisön oikeutta ei

rikota, kunhan yhteisön oikeuteen perustuvien oikeuksien käyttämistä ei estetä.

48. Lisäksi on todettava, että yhteisön oikeus edellyttää, että kaikkia sellaisia hallintoviranomaisen päätöksiä vastaan, joilla evätään yhteisön oikeuden suoma oikeus, on käytettävissä oikeussuojakeino. [33] Ennakkoratkaisupyynnön mukaan silloin, kun kantajan riita tuli vireille tullia koskevien oikaisuvaatimusten ylemmässä valituslautakunnassa, oli voimassa säännös hallintotuomioistuimeen tehtävästä valituksesta; näin ollen oikeussuojakeinoa koskeva vaatimus näyttää täyttyneen.

Seitsemäs kysymys — todistajanlausumin esitetyn todistusaineiston rajoittaminen

49. Seitsemännessä kysymyksessä esillä oleva kansallinen lainsäädäntö rajoittaa todistajien kuulemista kaikenlaisissa tapauksissa estäen tällaisen todistusaineiston käytön paitsi kun tuomioistuin poikkeuksellisesti toisin määrää. Rajoitusta sovelletaan siten riippumatta siitä, koskeko menettely kansallisen lain vai yhteisön oikeuden rikkomista; komissio myöntää vastaavasti, ettei tuontitavaroita syrjitä eivätkä säännökset ole 95 artiklan vastaisia.

50. Mielestäni argumentti on virheellinen. On luonnollisesti oikein sanoa — kuten edellä kansallisen tuomioistuimen viidennen ja kuudennen kysymyksen yhteydessä todettiin —, että yhteisöjen tuomioistuin on useasti arvioidessaan kansallisten menettelysääntöjen yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa painottanut sitä vaatimusta, että nämä säännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin vastaavia kotimaisia vaateita koskevat säännöt, mikä jo sinänsä saattaa tarkoittaa, että kun ehdot ovat samat sekä yhteisön oikeuteen perustuville että kansallisille vaatimusten esittämistä koskeville oikeuksille, säännös on yhteisön oikeuden mukainen. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin aina lisännyt tähän vaatimukseen sen lisäedellytyksen, että säännös ei saa tehdä yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi. [34] Yhteisön oikeuden perusperiaatteen vuoksi, joka edellyttää yhteisön oikeuden suomien oikeuksien tehokasta oikeussuojaa, on olennaista, että kansalliset tuomioistuimet varmistavat, että kansallisia todistelu- ja menettelysäännöksiä ei sovelleta sillä tavoin, että

33 — Asia 222/86, Heylens ym., tuomio 15.10.1987 (Kok. 1987, s. 4097, 14 kohta; Kok. Ep. IX, s. 225).

34 — Ks. 30 kohta.

lopputulos on tällainen. Mikäli esillä olevan kansallisen säännöksen vaikutuksena on — kuten on ilmeistä —, että käytännössä kansalliset tuomioistuimet rajoittavat todistajien kuulemista oikeudenkäynneissä, joissa tällainen todistusaineisto on vaatimusten esittäjälle ratkaisevan tärkeää, säännös ei täytä tätä edellytystä ja on siten yhteisön oikeuden vastainen.

Ratkaisuehdotus

51. Näin ollen ehdotan, että Symvoulio tis Epikrateiasin esittämiin kysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa säädetään eri tavat laskea verotusarvo kannettaessa veroa toisaalta kotimaassa valmistetuista tavaroista ja toisaalta toisesta jäsenvaltiosta tuoduista tavaroista, on EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 90 artikla) vastainen, jos näiden säännösten vaikutuksena maahan tuotujen tavaroiden verorasitus on raskaampi kuin kotimaisten tavaroiden.

2) Jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan toisista jäsenvaltioista tuoduista tavaroista kannetaan vero, mutta vastaavista kotimaassa valmistetuista ei, on EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan tai 9—12 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 23—25 artikla) vastainen.

3) Tavaroiden tullausarvon määrityksestä 28 päivänä toukokuuta 1980 annettua neuvoston asetusta (ETY) N:o 1224/80 ei sovelleta toisesta jäsenvaltiosta tuotuihin tavaroihin.

4) Jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa säädetään, että jos asiassa on esitetty oikaisuvaatimus, tavaran luovuttamista sen vastaanottajalle lykätään, ellei vastaanottaja maksa tulliviranomaisten vaatimia tulleja, on yhteisön oikeuden ja erityisesti EY:n perustamissopimuksen 95 artiklan vastainen, mikäli menettely on epäedullisempi kuin vastaava kotimaisista tavaroista kannettavan veron osalta sovellettava menettely. Tällainen lainsäädäntö on lisäksi aina yhteisön oikeuden vastainen, jos se tekee verovelvolliselle käytännössä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi käyttää yhteisön oikeuden hänelle suomia oikeuksia.

5) Jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan tulliriidat käsitellään pikemminkin hallintomenettelyssä kuin hallintotuomioistuimissa, on yhteisön oikeuden vastainen, jos tämä menettely on epäedullisempi kuin kotimaisista tavaroista kannettavan veron osalta sovellettava menettely tai jos se saattaa epäedulliseen asemaan tuonnit toisista jäsenvaltioista tai jos hallintopäätöstä vastaan ei ole oikeussuojakeinoa.

6) Jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa rajoitetaan tietyllä tavalla esitettävää todistusaineistoa, on yhteisön oikeuden vastainen, jos se tekee yhteisön oikeuden suomien oikeuksien käyttämisen käytännössä mahdottomaksi tai kohtuuttoman vaikeaksi.