JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS CARL OTTO LENZ 17 päivänä kesäkuuta 1997 *

Sisällys

A Tosiseikasto ..... I - 3777

B Tapauksen tarkastelu ..... I - 3779

I 95 artikla ..... I - 3779

II Verotuksen erityispiirteet ..... I - 3781

1. Erilaiset veron perusteet ..... I - 3781

a) Verotuksen pohjana käytetyt erilaiset lähtöarvot ..... I - 3784

b) Muita näkökohtia ..... I - 3786

2. Italiassa valmistettuja tuotteita koskeva mahdollisuus kiinteän vähennyksen käyttämiseen ..... I - 3789

3. Erilaiset veronkantomenettelyt ..... I - 3793

C Ratkaisuehdotus ..... I - 3795

A Tosiseikasto

1. Esillä olevassa tapauksessa Tribunale di Trento on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksen siitä, oliko Italiassa audiovisuaalisia ja filmi/foto-optisia tuotteita koskenut kulutusvero [1] sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa. Tuomioistuin on tarkastellut tätä veroa jo aikaisemmin, joskin toisessa yhteydessä. [2] Kansallisessa tuomioistuimessa nyt vireillä oleva asia perustuu Grundig Italiana SpA:n Italian valtiovarainministeriöön kohdistamaan kanteeseen, jolla se vaatii 112 236 330 770 Italian liiran suorittamista laillisine korkoineen. Kysymyksessä on summa, jonka kantaja on maksanut verona puheena olevan kulutusveron voimassaoloaikana 1.1.1983—31.12.1992. Kantajan käsityksen mukaan italialainen kulutusvero oli yhteisön oikeuden vastainen, eikä sitä ollut sen vuoksi suoritettava.

* Alkuperäinen kieli: saksa.

1 — Säädetty 30.12.1982 annetun asetuksen (decreto-legge) 4 §:ssä, joka on vahvistettu ja jota on muutettu 28.2.1983 annetulla lailla nro 53 (jäljempänä laki nro 53) ja jonka täytäntöönpanosta on säädetty 23.3.1983 annetulla valtiovarainministeriön (Ministero delle Finanze) asetuksella.

2 — Asia C-130/92, OTO, tuomio 13.7.1994 (Kok. 1994, s. I-3281).

2. Komission ilmoituksen mukaan tämä vero kohdistui kahteentoista audiovisuaalisten ja filmi/foto-optisten laitteiden ryhmään, kuten esimerkiksi valokuvauslaitteisiin, objektiiveihin, kiikareihin, teleskooppeihin, kameroihin, levysoittimiin ja televisioihin. Verokanta oli yhtenäinen: 16 prosenttia laitteen arvosta (televisioita koski alennettu 8 prosentin verokanta). Veron peruste määritettiin tosin eri tavalla kotimaisten ja tuontituotteiden osalta. Kansallisen tuomioistuimen ilmoituksen mukaan kotimaisten tuotteiden veron peruste muodostui kokonaistuotantokustannuksista, niiden ulkoisen muotoilun ja pakkauksen kustannukset mukaan lukien; näistä kustannuksista vähennettiin lähetyskulut, jakelukulut ja välityskulut sekä kaikki tuotteen markkinoinnista kotimaan markkinoilla aiheutuneet kulut. Kotimaisilla valmistajilla oli tällöin mahdollisuus vähentää tuotteidensa veron perusteesta 35 prosentin kiinteä osuus laskutetusta myyntihinnasta. Sen jälkeen kun valtiovarainministeriö oli arvioinut kotimaan markkinointikustannuksien vaikutuksia muuten tavanomaiseen hintatasoon, sillä oli valta vahvistaa tietyille tuoteryhmille suuruudeltaan vaihtelevia, kullekin ryhmälle tietyn kiinteän prosenttimäärän mukaan määritettäviä vähennyksiä. Kiinteän vähennyksen valitseminen sulki pois kaikkien muiden tavanomaisesta hinnasta tehtävien vähennysten käyttämisen veron perustetta määritettäessä. Verotoimistojen oli hyväksyttävä tällä tavoin määritelty verotusarvo edellyttäen, että laskussa esiintyvä hinta ei poikennut myytyjen tuotteiden tavallisesta arvosta.

3. Tuontituotteiden verotusarvo sen sijaan muodostui niiden arvosta Italian rajalla, ja se määrättiin neuvoston asetuksen N:o 1224/80 [3] mukaan tullausarvon perusteella siten, että siihen lisättiin mahdolliset kuljetuskustannukset Italian rajalle, yhteisön alueella liikkeelle laskemiseen tarpeellisista selvityksistä aiheutuvat maksut mukaan lukien, ja siitä vähennettiin tuotteen hintaa mahdollisesti nostavat kansallisella tullialueella tapahtuvista kuljetuksista tai markkinoinnista maksetut ja maksettavat kustannukset. Tuontituotteiden osalta ei ollut mahdollista käyttää kiinteää vähennystä.

4. Tämän lisäksi veronkantomenettelyt olivat erilaisia kotimaisten ja tuontitavaroiden osalta. Kotimaisista tuotteista edellytettiin kotimaisten tuottajien antavan neljännesvuosittain ilmoituksen, joka sisälsi tätä vuosineljännestä seuraavan kuukauden aikana tapahtuvaksi säädettyä veron määräämistä varten tarpeelliset tiedot.

5. Maahantuojien osalta vero sen sijaan määrättiin ja kannettiin maahantuonnin yhteydessä tullissa. Kansallisen tuomioistuimen mukaan seurauksena tästä oli, että saman veron maksuajat poikkesivat toisistaan.

6. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että puheena olevan kulutusveron käyttöönottamista ja kantamista koskevien säännösten suhdetta yhteisön oikeuteen on harkittava

3 — Tuotteiden tullausarvosta 28 päivänä toukokuuta 1980 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1224/80 (EYVL L 134, s. 1).

esikysymyksenä kaikille muille asianosaisten esittämille kysymyksille. Se jatkaa, että on perusteltua syytä epäillä näiden säännösten olevan ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, joten perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisen ennakkoratkaisupyynnön tekeminen yhteisöjen tuomioistuimelle on tarpeen. Tämän vuoksi kansallinen tuomioistuin esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

"Onko ETY:n perustamissopimuksen 95 artiklaa tulkittava niin, että siinä kielletään jäsenvaltiota ottamasta käyttöön tai perimästä sellaista kansallista kulutusveroa, josta säädetään 30.12.1982 annetun asetuksen (decreto legge), joka on vahvistettu 28.2.1983 annetulla lailla nro 53, 4 §:ssä ja jonka yksityiskohtaisesta soveltamismenettelystä säädetään 23.3.1983 annetulla valtiovarainministeriön asetuksella, silloin kun kotimaisten tuotteiden ja muista jäsenvaltioista tuotujen tuotteiden veron peruste on erilainen ja kun veron kantomenettelyt poikkeavat toisistaan näiden samojen tuotteiden osalta?"

B Tapauksen tarkastelu

I *95 artikla*

7. Kuten jo edellä mainitussa asiassa OTO [4] annetusta tuomiosta ilmenee, on nyt puheena olevaa veroa tarkasteltava perustamissopimuksen 95 artiklan näkökulmasta. Yhteisöjen tuomioistuin on tuon tuomionsa perusteluissa uudelleen muistuttanut todenneensa jo aiemmin, että kulutusveron kaltaista veroa on pidettävä perustamissopimuksen 95 artiklan mukaan sisäisten maksujen yleiseen järjestelmään kuuluvana ja että sen yhteensoveltuvuus yhteisön oikeuden kanssa on arvioitava tämän artiklan kannalta. [5] Juuri tässä tarkasteltavana olevan italialaisen veron osalta tuomioistuin jatkaa, että se on 95 artiklassa tarkoitettu maksu, sikäli kuin se on kannettavissa tuotteista, jotka tuodaan maahan muista jäsenvaltioista, samoin kuin tarvittaessa tuotteista, jotka ovat peräisin kolmansista maista ja ovat vapaassa vaihdannassa jäsenvaltioissa. Tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 95 artikla on sovellettavissa vain näihin edellä mainittuihin tuotteisiin. [6]

8. Perustamissopimuksen 95 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan "jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille".

9. Ensimmäinen kohta tarkoittaa siten samanlaisia tuotteita. Jollei kysymys ole samanlaisista tuotteista, toisessa kohdassa määrätään seuraavaa: "Jäsenvaltiot eivät liioin määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille

4 — Mainittu edellä alaviitteessä 2, tuomion 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

5 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia OTO, tuomion 11 kohta.

6 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia OTO, tuomion 18 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

sellaisia sisäisiä maksuja, joilla välillisesti suojellaan muuta tuotantoa."

10. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 95 artiklan tarkoituksena on "tavaroiden vapaan liikkuvuuden varmistaminen jäsenvaltioiden välillä tavanomaisissa kilpailun olosuhteissa poistamalla kaikenlainen suojelu, joka saattaa olla seurausta muiden jäsenvaltioiden tuotteita syrjivien sisäisten maksujen soveltamisesta." [7] Se on siten tarkoitettu varmistamaan tasapuolinen verotuskohtelu sisäisten maksujen suhteen. [8]

11. Tämän artiklan ensimmäisessä kohdassa asetettu samanlaisuusvaatimus täyttyy yhteisöjen tuomioistuimen mukaan silloin, kun tuotteilla kuluttajan näkökulmasta on samanlaiset ominaisuudet samalla tuotantoasteella tai jakeluportaassa ja ne täyttävät samat tarpeet. Se, luokitellaanko kotimainen tuote ja maahantuotu tuote yhteisen tullitariffin samaan nimikkeeseen, on tältä osin tärkeä arviointiperuste. [9]

12. Kuten komission huomautuksista ilmenee, lain nro 53 4 §:n 1 momentin mukaan kulutusvero kohdistui kahteentoista audiovisuaalisten ja filmi/foto-optisten laitteiden ryhmään. Esimerkkeinä mainittiin valokuvauskamerat, objektiivit, kiikarit, teleskoopit, kamerat, levysoittimet ja televisiot. Koska tuotenimikkeet oli määritelty hyvin tarkasti, voitaneen lähteä siitä, että Italiassa tuotetut ja muista jäsenvaltioista maahantuodut tuotteet olivat vaadituilla tavoin samanlaisia. Ottamatta kantaa tuotteiden laadun arviointiin on todettava, että Italiassa tai muussa jäsenvaltiossa valmistetun television ominaisuuksissa ja käyttötarkoituksessa ei kuluttajan näkökulmasta liene eroa.

13. Siltä varalta, ettei kysymys olisi tällaisesta samanlaisuudesta, 95 artiklan toisessa kohdassa käsitellään maksun suojatarkoitusta, jonka vaikutus ilmenee erityisesti silloin, kun sisäinen maksu rasittaa maahantuotua tuotetta enemmän kuin kotimaista tuotetta, joka kilpailee sen kanssa yhden tai useamman taloudellisen käyttötarkoituksen suhteen. [10] Koska puheena oleva vero kohdistui audiovisuaalisten ja filmi/foto-optisten laitteiden ryhmiin kuten valokuvauskoneisiin, objektiiveihin, kameroihin jne., ei ainakaan ole mahdollista kiistää, etteivätkö kotimaiset ja ulkomaiset tuotteet tässä olisi kilpailleet keskenään.

7 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia OTO, tuomion 16 kohta.

8 — Asia 54/72, FOR v. VKS, tuomio 20.2.1973 (Kok. 1973, s. 193, 5 kohta).

9 — Asia 45/75, Rewe, tuomio 17.2.1976 (Kok. 1976, s. 181, 12 kohta).

10 — Asia 27/67, Fink-Frucht, tuomio 4.4.1968 (Kok. 1968, s. 333, s. 347).

14. Tämän mukaisesti 95 artikla soveltuu joka tapauksessa tähän asiaan. Käytettävissä olevien tietojen perusteella tuotteet ovat 95 artiklassa tarkoitetuin tavoin samanlaisia. Jos tästä esiintyy epäilyksiä, kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista tämä kysymys.

15. On siten todettava, että 95 artikla joka tapauksessa on sovellettavissa; asian tarkastelua jatkettaessa on otettava huomioon kuhunkin tuotteeseen kohdistunut rasitus.

II *Verotuksen erityispiirteet*

1. Erilaiset veron perusteet

16. Kuten ennakkoratkaisupyynnön tekemistä koskevasta päätöksestä ilmenee, kansallinen tuomioistuin on useammista syistä asettanut kyseenalaiseksi italialaisen kulutusveron yhteensopivuuden yhteisön oikeuden kanssa. Ensiksikin on huomattava, että kotimaisiin ja maahantuotuihin tuotteisiin sovelletaan erilaista veron perustetta. *Kotimaassa valmistettujen tuotteiden* osalta käytettiin tuotteen hintaa sen vapaasti tehtaasta lähtiessä, johon lisättiin ulkoisen muotoilun ja pakkauksen kustannukset. Italian sisäisiä kuljetus- ja markkinointikustannuksia ei otettu huomioon. Näiden Italiassa tuotettujen ja siellä ostettavaksi tarjottavien tuotteiden osalta tämä merkitsi sitä, ettei veron peruste sisältänyt mitään kuljetus- ja markkinointikustannuksia.

17. Muista jäsenvaltioista *maahantuotujen tuotteiden* osalta veron peruste muodostui kansallisen tuomioistuimen mukaan tavaroiden arvosta Italian rajalla, ja se määrättiin asetuksen N:o 1224/80 [11] mukaisen tullausarvon perusteella siten, että siihen lisättiin mahdolliset kuljetuskustannukset Italian rajalle. Näin ollen veron peruste sisälsi myös kuljetus- ja markkinointikustannukset Italian rajalle saakka. Lisäksi oli huomioitava yhteisön alueella liikkeelle laskemisesta aiheutuvat kustannukset, joista nyt ei kuitenkaan ole kysymys, koska 95 artikla ei koske välittömästi kolmansista maista maahantuotuja tavaroita. [12] Tällä tavoin määritetystä arvosta olivat vähennettävissä vain Italiassa aiheutuneita kuljetus- ja markkinointikustannuksia vastaavat osat hinnasta. Hintaan mahdollisesti sisältyvät, Italian rajalle saakka aiheutuneet kustannukset eivät olleet vähennettävissä. Tämä merkitsi, että maahantuotujen tavaroiden osalta veron peruste muodostui siten, että tuotteen hintaan rajalla lisättiin kuljetus- ja markkinointikustannukset Italian

11 — Asetuksen N:o 1224/80 3 artiklan 1 kohdan mukaan tuontitavaroiden tullausarvona pidetään tavaroista yhteisön alueelle tapahtuvan viennin yhteydessä tavaroita myytäessä todellisuudessa maksettua tai maksettavaksi tulevaa hintaa. 8 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan tähän hintaan on lisättävä muun ohessa maahantuotujen tavaroiden kuljetus- ja vakuutuskustannukset yhteisön alueella olevalla tullialueella olevaan sijaintipaikkaan saakka.

12 — Komissio viittaa siihen, että tällaisessa tapauksessa kuljetuskustannukset tulevat huomioonotetuiksi kahteen kertaan, koska ne asetuksen 8 artiklan mukaan nimenomaisesti on lisättävä hintaan.

rajalle saakka ja siitä vähennettiin Italiassa tapahtuvista kuljetuksista ja markkinoinnista aiheutuvat kustannukset.

18. Komissio on kuvannut tämän tilanteen vaikutuksia käytännössä eräällä esimerkillä: italialainen valmistaja, joka toimitti erän televisioita Roomasta Bolzanoon, oli oikeutettu vähentämään veron perusteesta kuljetuskustannukset kokonaisuudessaan. Saksalainen valmistaja, joka toimitti esimerkiksi Essenistä tai Lyypekistä *samanarvoisen* erän televisioita samalle asiakkaalle Bolzanoon, oli oikeutettu vähentämään vain Italian sisäiset kuljetuskulut eli kulut matkalta Brenneristä Bolzanoon, jonka pituus on 75 kilometriä. Koska Italian rajalle asti aiheutuneet kuljetuskustannukset sisältyivät tällä tavoin laskettuun veron perusteeseen, samanarvoisen tuotteen tullausarvo lähtökohtana veron perusteen määrittämisessä ja siten myös vero olivat täten vastaavasti suuremmat kuin italialaisista tuotteista käytetty arvo eli tuotteen arvo sen vapaasti tehtaasta lähtiessä. Veron määräämisperuste oli näin ollen maahantuoduille tuotteille korkeampi kuin kotimaisille, minkä seurauksena tuontituotteisiin kohdistui samasta verokannasta huolimatta korkeampi rasitus. Tämä merkitsee kaikkien asianosaisten mielestä, Italian hallitusta lukuunottamatta, 95 artiklassa kiellettyä syrjintää.

19. Italian tasavalta kiistää tällaisen syrjinnän esiintymisen. Se vieläpä esittää, että kaikkia tavaroita, sekä maahantuotuja että Italiassa valmistettuja, kohdeltiin yhtäläisesti. Molempien osalta veron perusteesta vähennettiin Italiassa aiheutuvat kuljetus- ja markkinointikustannukset. Italian hallitus viittaa tässä yhteydessä uudelleen erityisesti siihen, ettei sen mukaan ollut mitään eroa maahantuotujen tavaroiden osalta käytetyn ilmaisun "tuotteen hintaa nostavat kansallisella tullialueella tapahtuvista kuljetuksesta tai markkinoinnista aiheutuvat kustannukset" ja italialaisten tavaroiden osalta vähennettävissä olevista eristä käytetyn ilmaisun "lähetys-, jakelu- ja välityskulut sekä kaikki tuotteen markkinoinnista kotimaan markkinoilla aiheutuneet kulut" välillä. Seurauksena tästä oli maahantuotujen ja kotimaisten tavaroiden kohtelun täydellinen yhdenvertaisuus. Vaatimus siitä, että myös maahantuotujen tavaroiden osalta veron perusteesta olisi vähennettävä Italian rajalle saakka aiheutuneet kustannukset, on perusteeton. Tätä kantaansa Italian hallitus perustelee sillä, että puheena oleva vero oli kansallinen kulutusvero, jonka maksuvelvollisuuden edellytyksenä oli tuotteen katsominen kulutukseen tarkoitetuksi. Kansallisena verona sen soveltaminen saattoi perustua vain kansallisen verojärjestelmän mukaisiin tosiasioihin eli erityisesti tavaran katsomiseen kulutukseen kansallisilla markkinoilla tarkoitetuksi. Italiassa tuotetun tavaran osalta voitiin Italian hallituksen mielestä lähteä siitä, että se oli tehtaasta lähtiessään tarkoitettu kulutettavaksi italialaisilla markkinoilla. Maahantuotujen tavaroiden osalta vastaavana ajankohtana oli pidettävä sitä, jolloin ne ylittävät Italian rajan.

20. Italian hallituksen mukaan se, että tämän veron maksuvelvollisuuden ratkaisevana edellytyksenä oli, että tavara oli tarkoitettu kulutettavaksi Italian markkinoilla, ilmeni

myös veron rakenteessa. Vero ei siten kohdistunut kauttakulkutavaroihin eikä tavaroihin, jotka oli tarkoitettu maasta vietäviksi.

21. Italian hallitus katsoi kansallisen kulutusveron kohdistuessa kulutukseen Italian markkinoilla ratkaisevaksi tuotteen arvon veron määrän kannalta silloin, kun se asetettiin italialaisen kuluttajan saataville. Maahantuotujen tavaroiden osalta kysymyksessä oli tuotteen arvo vapaasti rajalla (mukaan lukien kuljetuskustannukset rajalle saakka). Tuote saapui Italian markkinoille tämän arvoisena, minkä vuoksi tätä arvoa käytettiin myös veron perusteena. Kotimainen tuote tuli markkinoille sen arvoisena kuin se oli tehtaasta lähtiessään, minkä vuoksi tässä kohdin lisättiin pakkauksen ja ulkoisen muotoilun kustannukset.

22. Italian hallituksen mielestä tällainen lähtökohta oli sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa, koska edelleen on olemassa erilaisia kansallisia verotusjärjestelmiä, joita ei tähänkään mennessä ole kaikilta osin yhdenmukaistettu. Tämän perusteella kansallinen kulutusveronkin käsittävä verotusjärjestelmä oli oikeutettu. Italian hallituksen mielestä ei ole olemassa mitään sellaista yhteisön oikeuden sääntöä, joka velvoittaisi jäsenvaltiot maahantuotujen tavaroiden arvoa vahvistaessaan olemaan ottamatta huomioon tiettyjä hinnan osia vain pelkästään siitä syystä, että kotimaisia tuotteita objektiivisista taloudellisista syistä eivät rasittaisi vastaavat kustannukset. Esimerkkinä tästä Italian hallitus vertaa italialaista tuotetta ja Japanista peräisin olevaa, Portugalissa vapaassa vaihdannassa olevaa tuotetta. Sen mukaan on täysin ilmeistä, että viimeksi mainitun tuotteen tullausarvoon vaikuttavat lisäkulut ovat paljon korkeammat kuin italialaisen tuotteen osalta. Tämä oli kuitenkin perustavaa laatua oleva taloudellinen tosiasia eikä varmastikaan seurausta kohdevaltion harjoittamasta syrjinnästä.

23. Viimeksi mainitun esimerkin suhteen kiistatonta on, että Japanista tuodun tuotteen kuljetuskustannukset ovat korkeammat kuin juuri kohdemaassa valmistetun tuotteen. Tästä ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että tätä perustavaa laatua olevaa taloudellista tosiasiaa saataisiin käyttää verotuksen perusteena.

24. Kuten jo edellä olen esittänyt, maahantuotuihin tuotteisiin kohdistui korkeamman veron perusteen vuoksi myös korkeampi verotus kuin kotimaisiin tuotteisiin. Tätä ei Italian hallitus myöskään kiistä. Italian hallitus lähtee sen sijaan siitä, että on hyväksyttävä se tosiasia, että maahantuotujen tuotteiden hinta oli rajanylityksen tapahtuessa jo aiheutuneiden kuljetuskustannusten vuoksi korkeampi kuin kotimaisten. Italian hallitus väittää, että käytettäessä lähtökohtana näitä toisistaan eroavia hintoja veron peruste määriteltiin tämän jälkeen kotimaisille ja

maahantuoduille tuotteille samalla tavoin: vähentämällä Italiassa aiheutuvat kuljetus- ja markkinointikustannukset.

kannetaan erilaisessa menettelyssä seurauksin, että kotimaista tuotetta edes joissakin tapauksissa verotetaan lievemmin". [14]

a) Verotuksen pohjana käytetyt erilaiset lähtöarvot

25. Tästäkin saattaa silti seurata 95 artiklassa kielletty tuontituotteisiin kohdistuva korkeampi verotus. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 95 artiklan mukaista syrjintäkieltoa sovellettaessa on otettava huomioon verokantojen lisäksi myös säännökset verojen määräytymisperusteista ja veronkantomenettelyt. Jokaisen veron todellinen vaikutus toisaalta kotimaiseen tuotantoon ja toisaalta tuontituotteisiin on nimittäin ratkaiseva vertailukriteeri 95 artiklaa sovellettaessa. Vaikka verokanta olisikin sama, veron vaikutus saattaa vaihdella kotimaiseen tuotantoon ja tuontituotteisiin sovellettavista veron määräytymisperusteen laskemis- ja veronkantomenettelyistä riippuen. [13] Tältä osin 95 artiklan määräys antaa jäsenvaltiolle mahdollisuuden verottaa maahantuotuja tuotteita eri tavoin kuin samanlaisia kotimaisia tuotteita. Tämä on kuitenkin sallittua vain silloin, kun tuontituotteisiin kohdistuva verorasitus joka tapauksessa pysyy enintään samantasoisena kuin samanlaisilla kotimaisilla tuotteilla. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, 95 artiklan ensimmäistä kohtaa ei ole noudatettu, "jos tuontituotteeseen ja samanlaiseen kotimaiseen tuotteeseen kohdistuva vero määräytyy eri tavalla ja

26. Tällainen erilainen eli tuontituotteiden ankarampi verotus seuraa nyt esillä olevassa tapauksessa jo siitä, että italialaisessa järjestelmässä käytettiin veron määräämisen pohjana *erilaisia lähtöarvoja* silloinkin, kun kustannusten vähentämismahdollisuudet todella olivat samanlaiset. Veron perusteet ovat nimittäin erilaisia myös silloin, kun — vaikkakin samanlaisessa — verotuslaskelmassa lähdetään erilaisista lähtöarvoista. Italian lainsäädännön soveltamisesta oli nyt esillä olevassa tapauksessa seurauksena juuri tämä, kun tuontituotteiden tosiasialliseen hintaan Italian rajalla vielä lisättiin tähän mennessä aiheutuneet kuljetus- ja markkinointikulut. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Iannelli & Volpi [15] antaman tuomion mukaan tämä on ristiriidassa 95 artiklan kanssa. Tässä asiassa oli kysymys lisämaksuista, joita kannettiin toisaalta kotimaassa tuotetuista tapeteista ja toisaalta maahantuoduista tapeteista. Kotimaisten tapettien osalta maksun määräytymisperusteena oli ainoastaan tapettien raaka-aineena käytetyn paperin hinta, kun taas tuontituotteiden osalta peruste muodostui näiden tuotteiden kokonaisarvosta. Kokonaisarvolla ymmärrettiin tässä yhteydessä

13 — Asia 55/79, komissio v. Irlanti, tuomio 27.2.1980 (Kok. 1980, s. 481, 8 kohta lisäviitteineen).

14 — Asia 127/75, Bobie, tuomio 22.6.1976 (Kok. 1976, s. 1079, 3 kohta).

15 — Asia 74/76, Iannelli, tuomio 22.3.1977 (Kok. 1977, s. 557).

laskusta ilmeneviä valmiin tuotteen kustannuksia (eli raaka-ainekuluja sekä arvonlisää), joihin lisättiin lastaus- tai laivaus-, komissio-, vakuutus- ja kuljetuskustannukset jne. rajalle saakka, vaikka nämä kustannukset eivät ilmenneet kaikilta osin tai osittainkaan myyjän laskusta. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi jälleen siihen, että sovellettaessa 95 artiklaa on otettava huomioon myös verojen määräytymisperusteet ja veronkantomenettelyt. Tämän artiklan määräyksiä on näin ollen rikottu silloin, kun veron perustan eroavuuksien johdosta tuontituotteita verotetaan samalla tuotantoasteella tai samassa jakeluportaassa ankarammin kuin samanlaisia kotimaisia tuotteita. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan tilanne on tällainen, "jos määritettäessä veroa tuotteen arvon perusteella huomioon otetaan ainoastaan maahantuotujen tuotteiden osalta sellaisia tekijöitä, jotka nostavat tuotteen arvoa vastaavaan kotimaiseen tuotteeseen verrattuna". [16]

27. Myös nyt esillä oleva italialainen kulutusvero oli määritettävä tuotteen arvon perusteella. Se oli näin ollen ristiriidassa 95 artiklan kanssa, jos tuontituotteiden arvo kohosi kotimaisiin tuotteisiin verrattuna sen vuoksi, että kuljetuskustannukset rajalle saakka sisällytettiin veron perusteeseen. [17]

28. Siltä osin kuin Italian hallitus on esittänyt puheena olevan kulutusveron kuuluvan kansalliseen verotusjärjestelmään, joita tähän mennessä ei ole yhdenmukaistettu, sekä olevan tämän johdosta täysin perusteltu, yhteisöjen tuomioistuin on katsonut verotussäännösten yhdenmukaistamisen etenemisen mahdollistavan tavaroiden vapaan liikkuvuuden esteiden poistamisen. Näiden säännösten yhdenmukaistamista ei kuitenkaan ole asetettava ennakkoedellytykseksi 95 artiklan soveltamiselle, joka velvoittaa jäsenvaltiot välittömästi soveltamaan verotussäännöksiään jo ennen niiden minkäänlaista yhdenmukaistamista siten, etteivät niiden vaikutukset ole syrjiviä. [18]

29. Komissio on tässä yhteydessä viitannut yhteisöjen tuomioistuimen asetukseen N:o 1408/71 perustuvaan ja välittömiä veroja koskevaan oikeuskäytäntöön. Esimerkiksi välittömien verojen alalla on yhteisön oikeuden yksityiskohtaisempien sääntelyiden puuttuessa viitattu syrjivän verotuksen välttämiseksi yhteisön oikeuden yleisiin periaatteisiin. Tämä vertailu vahvistaa sen edellä esitetyn päätelmän, ettei yhdenmukaistaminen ole ennakkoedellytyksenä välittömästi noudatettavien perustamissopimuksen määräysten soveltamiselle. Yleisiin syrjintämääräyksiin tukeutuminen on nyt esillä olevassa asiassa tosin tarpeetonta, koska perustamissopimus sisältää erityisen syrjintäsäännöksen, nimittäin 95 artiklan.

16 — Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Iannelli, tuomion 20 ja 21 kohta.

17 — Tässä yhteydessä on uudelleen viitattava esimerkkiin Italiaan tuoduista tai Italiassa kuljetetuista televisioista, ks. edellä 18 kohta.

18 — Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 12 kohta.

30. On siten todettava, että italialaiset kulutusveroa koskevat säännökset olivat ristiriidassa 95 artiklan kanssa, koska niissä käytettiin veron perusteena erilaisia arvoja. Tällainen korkeampi verorasitus oli omiaan haittaamaan tavaroiden vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden välillä.

b) Muita näkökohtia

31. Vaikka 95 artiklaa on siten jo todettu rikotun, haluan kuitenkin vielä tarkastella asianosaisten esittämiä muita näkökohtia. Niistä on pääteltävissä, ettei edes Italian hallituksen väite kaikkien tuotteiden samanlaisesta kohtelusta Italiassa aiheutuneiden kustannusten vähennyskelpoisuuden suhteen enää pidä paikkaansa. Kantaja ja komissio viittaavat tässä yhteydessä siihen, että nykyisin erityisesti audiovisuaalisen ja filmi/fotooptisen alan yhteismarkkinat ovat yhteisönlaajuiset. Niiden mukaan tämä merkitsee, että yritykset myyvät tuotteitaan useammassa jäsenvaltiossa. Ne pyrkivät sen vuoksi *keskittämään jakeluverkostonsa*, minkä seurauksena kuljetuskustannukset kohdistuvat vain yhteen paikkaan, useimmiten emoyhtiön sijoittautumispaikkaan. Samoin on markkinointikustannusten osalta. Asiakaspalveluverkostoja keskitetään, jotta kaikissa jäsenvaltiossa pystyttäisiin tarjoamaan samanlaiset takuupalvelut, kuten yhteisön säännökset kantajan mukaan edellyttävätkin meneteltävän.

32. Näihin moniin erilaisiin markkinointikustannuksiin on luettava myös mainontakulut. Samoista syistä myös nämä on maksettava keskitetysti yhdessä paikassa, konsernin emoyhtiön kotipaikassa. Mikäli tämä kotipaikka sijaitsee muualla kuin Italiassa, minkäänlaiset kuljetus- tai markkinointikustannukset eivät italialaisen sääntelyn mukaan olisi vähennettävissä veron perusteesta.

33. Komissio katsoo Italian *säännelleen tätä veroa ikään kuin yhteismarkkinoita ei olisi olemassa*, käyttäen lähtökohtana sitä, että Italiassa aiheutuvat kuljetus- ja markkinointikustannukset olisivat olleet tarkoin määriteltävissä ja että nämä olisi myös tullut suorittaa Italiassa. Italian hallituksen asiamies on nimittäin suullisessa käsittelyssä esittänyt, että maahantuotujen tavaroiden osalta olivat vähennettävissä ainoastaan sellaiset kustannukset, jotka olivat syntyneet ja jotka oli myös maksettu Italiassa.

34. Asian selventämiseksi esitän vielä kerran suullisessa käsittelyssä selostetun esimerkin: muun muassa Grundig-yhtiö mainostaa tuotteitaan Saksassa pelattavassa tärkeässä jalkapallo-ottelussa, johon ottaa pelaajina osaa myös italialaisia ja joka välitetään seurattavaksi useisiin jäsenvaltioihin, muun

muassa Italiaan. Italian hallituksen asiamiehen mukaan tämän mainonnan kustannukset eivät ole vähennettävissä veron perusteesta, koska ne ovat syntyneet Saksassa ja myös maksettu siellä. Tilanne pysyisi muuttumattomana, vaikka Italian osuus näistä kustannuksista olisi tarkoin määriteltävissä. Silloinkin, jos Grundig-yhtiö mainostaisi tässä jalkapallo-ottelussa kohdennetusti nimenomaan tuotetta, jota se pyrkisi myymään vain Italiassa, sillä ei olisi oikeutta vähentää näitä kustannuksia veron perusteesta.

35. Tämä merkitsee, että on hyvinkin ajateltavissa esiintyvän tapauksia, joissa Italiassa tapahtuvaan myyntiin kohdistuvat kuljetus- ja markkinointikulut eivät enää ole lainkaan vähennettävissä. Se, ettei asianlaita kaikissa tapauksissa ole tämä, on vailla merkitystä, koska yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan 95 artiklaa on katsottava rikotun jo silloin, kun tuontituotteita edes joissakin tapauksissa verotetaan ankarammin. [19]

36. Tämä merkitsee, että tästä näkökulmasta tarkasteltuna tuontitavaroiden kohdalla ei olisi ollut enää mahdollista tehdä minkäänlaisia kuljetus- ja markkinointikustannuksiin perustuvia vähennyksiä, joko siitä syystä, että kustannukset keskittymisensä vuoksi eivät enää olisi eriteltävissä, tai sen tähden, että ne eivät olisi aiheutuneet Italiassa tai niitä ei olisi maksettu siellä. Kulutusveron laskentaperuste olisi siten ollut tullausarvo mukaan lukien rajalle saakka aiheutuneet kustannukset ilman mitään mahdollisuuksia vähennyksen tekemiseen tästä. Vaikka kustannuksia ei keskittymisen johdosta olisikaan ollut mahdollista kohdistaa kuhunkin yksittäiseen jäsenvaltioon, tämä ei merkitse, etteivätkö nämä kustannukset jollakin tavalla olisi sisältyneet hintaan. Tämä tarkoittaa, että tullausarvo rajalla oli korkeampi kuin tuotteen puhdas arvo, samalla kun aiheutuneita kuljetus- ja markkinointikustannuksia ei enää olisi ollut oikeutta vähentää. Kohtelun epätasapuolisuus oli näin ollen tässä tapauksessa vielä laajakantoisempaa, koska sen lisäksi, että veron perustetta määritettäessä käytettiin korkeampaa lähtöarvoa, myöskään mitkään kustannukset eivät enää olleet vähennettävissä tästä arvosta.

37. Epätasapuolinen kohtelu tulee vieläkin laajakantoisemmaksi, kun oletetaan myös italialaisten valmistajien keskittäneen jakelusekä markkinointikustannuksensa ja pannaan merkille, kuten Italian hallituksen asiamies on suullisessa käsittelyssä esittänyt, että jakelu- ja markkinointijärjestelmän keskittyessä kustannukset olivat vähennettävissä siellä, missä ne aiheutuivat. Tämä merkitsisi sitä, että italialainen valmistaja olisi pystynyt vähentämään paitsi Italiaan liittyvät kustannukset myös Italiassa maksettaviksi tulevat kustannukset eli valtaosan koko jakelu- ja markkinointiverkoston kustannuksista, kun taas maahantuoduista tällaisiin vähennyksiin ei enää ollut oikeutta.

19 — Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Rewe, tuomion 15 kohta.

38. Kantaja ja komissio viittaavat vielä erääseen maahantuotujen tavaroiden syrjintää mahdollisesti osoittavaan lisänäkökohtaan. Niiden käsityksen mukaan Italiaan kohdistuvien kuljetus- ja markkinointikustannusten vähentäminen ei ollut mahdollista, vaikka nämä olisivatkin eriteltävissä, koska vain asianomaisia kustannuksia vastaavat hinnanosat olivat vähennettävissä. Kantajan ja komission mielestä tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että *nämä hinnanosat oli ilmoitettava laskussa* eriteltyinä. Tämä ei ollut käytännössä tavanomaista, eikä mahdollistakaan, koska hinta ilmoitettiin aina kokonaisuutena, eikä maahantuotujen tuotteiden kuljetus- ja markkinointikustannuksia ollut tästäkään syystä ollut mahdollista vähentää.

39. Mielestäni asiakirjoista ei ilmene, että eritelty laskutusmenettely olisi todella ollut tarpeen. Italian hallituksen mukaan kustannusten vähentäminen tapahtui rajalla annetun tullausilmoituksen perusteella. Tästä olisi pääteltävissä, että vähennyksen myöntämiseksi riitti, kun tullausilmoituksessa kustannukset oli vastaavasti ilmoitettu eriteltyinä, tietysti aina edellyttäen, että kustannusten erittely ylipäänsä oli mahdollista. Tämän kysymyksen enempi selvittely kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jolla on käytettävissään tähän tarvittavat tiedot. Silloinkin, jos erillinen laskelma kuitenkin olisi ollut tarpeen, ei mielestäni ole esitetty perusteita sille, että tällaista erittelyä ei voitaisi suorittaa laskutukseen käytetyllä lomakkeella. (Kysymystä siitä, onko tällainen erittely keskittymisen johdosta ylipäänsä enää mahdollista, selviteltiin jo aiemmin). [20]

20 — Ks. edellä 31—34 kohta.

40. Komissio ja kantaja esittävät vielä yhden lisäperusteen sille, että maahantuotujen tavaroiden osalta ei pystytty vähentämään minkäänlaisia kustannuksia. Ne viittaavat siihen, ettei maahantuoduista tavaroista, toisin kuin kotimaisista, tehty veroilmoitusta neljännesvuosittain. Tästä ne päättelevät, ettei tavaroiden maahantuonnin yhteydessä ollut tehtävissä mitään sellaista ilmoitusta, jossa vähennettävät kustannukset olisi pystytty ilmoittamaan. Italian hallitus kiistää tämän viittaamalla tullausilmoitukseen, jossa oli mahdollista ilmoittaa kaikki vähennettäviksi aiotut kulut.

41. Mielestäni ei ole mitään syytä, jonka johdosta maahantuotujen tavaroiden osalta kustannusten vähentäminen olisi kariutunut siihen, että näistä tavaroista oli tehtävä vain yksi tullausilmoitus eikä neljännesvuosittaista veroilmoitusta. Koska tullausilmoituksessa oli kysymys tullausarvon vahvistamisesta, joka tapauskohtaisesti sisälsi myös kuljetuskustannuksia, oli tässä yhteydessä joka tapauksessa suoritettava kustannusten erittely. Kun tällä tavoin määritetty arvo sitten muodosti veron perusteen, ei muita laskelmia tarvittu. Myös tämän kysymyksen ratkaiseminen kuuluu lopulta kansalliselle tuomioistuimelle, jolla on tarkemmat tiedot tullausilmoituksen sisällöstä. Jos edellä esitetystä seuraisi, etteivät vähennettäväksi tarkoitetut kustannukset olisi olleet ilmoitettavissa tullausilmoituksessa, asiassa olisi tältäkin osin katsottava 95 artiklaa rikotun.

42. Tuontitavaroiden syrjintää siten esiintyi paitsi lähdettäessä määrittämään veron perustetta erilaisista arvoista, myös vähennettäessä näistä erilaisista arvoista Italiaa koskevat kuljetus- ja markkinointikustannukset toisistaan poikkeavan laajuisina.

43. Italian hallitus on lisäksi esittänyt veron perusteen korottamisen kuljetuskustannuksilla Italian rajalle saakka perustuvan *yhteisön tullausarvoasetukseen*, minkä johdosta tämä menettely ei saattanut olla ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Tältä osin on huomautettava, että tällä asetuksella on ollut tarkoitus säännellä kaupankäyntiä kolmansien maiden kanssa. [21] Kolmansista maista tuotavien tavaroiden tullausarvon laskeminen lisäämällä siihen kuljetuskustannukset rajalle saakka ei mitenkään saata olla 95 artiklan vastaista, koska 95 artikla ei ole sovellettavissa tällaiseen tapaukseen. Tämä ei kuitenkaan merkitse, että sovellettaessa tämän asetuksen säännöksiä aivan eri asiaan, nimittäin tavaroiden maahantuontiin muista jäsenmaista, etteikö veron perusteen tällainen korottaminen olisi ristiriidassa 95 artiklan syrjintäkiellon kanssa.

44. Lopuksi Italian hallitus viittaa *ratkaisuehdotukseeni edellä mainitussa asiassa OTO* osoituksena siitä, ettei maahantuotuja ja kotimaisia tavaroita kohdeltaisi epätasapuolisesti. Se vetoaa tältä osin käyttämääni ilmaukseen, jonka mukaan tuossa asiassa ei ollut esitetty mitään sellaista selvitystä, jonka johdosta olisi ollut pääteltävissä, että muista jäsenvaltioista peräisin olevia (niissä valmistettuja tai vapaaseen vaihdantaan laskettuja) tuotteita olisi kohdeltu Italiassa valmistettuihin tuotteisiin nähden syrjivästi. [22] Kuten alaviitteestä selkeästi ilmenee, se perustuu ratkaisuehdotuksen aikaisempaan kohtaan, jossa käsiteltiin tuolloisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodon täsmentämistä. Kysymys tuossa asiassa oli kolmansista maista tapahtuvasta tuonnista. Italian viittaamaa ilmausta on siten syytä tulkita niin, ettei tuolloinen ennakkoratkaisukysymys liittynyt yhteisön tuotteiden syrjintään, eikä asiaa näin ollen ollut tarkasteltava tältä kannalta.

2. Italiassa valmistettuja tuotteita koskeva mahdollisuus kiinteän vähennyksen käyttämiseen

45. Kansallisen tuomioistuimen mukaan myös sillä seikalla, että ainoastaan kotimais-

21 — Asetuksen N:o 1224/80 1 artiklan 1 kohdan g alakohta ja 3 artiklan 1 kohta.

22 — Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia OTO, ratkaisuehdotuksen 15 kohta.

ten tuotteiden osalta oli mahdollista käyttää veron perusteesta tehtävää kiinteää vähennystä, saattoi olla syrjivää vaikutusta.

46. Italia kiistää tällaisen syrjinnän esiintymisen. Sen mukaan kiinteän vähennyksen käyttömahdollisuuden tarkoituksena ei ollut pienentää veron perustetta. Kiinteää 35 prosentin osuutta ei vähennetty tuotteen arvosta sen lähtiessä vapaasti tehtaasta vaan sen myyntihinnasta. Tällöin lähdettiin siitä, että 35 prosentin kiinteä osuus vastasi tuotteen hintaan sisältyvää Italiassa aiheutuvien kuljetus- ja markkinointikustannusten vaikutusta. Nämä kustannukset oli mahdollista vähentää myös maahantuotujen tuotteiden veron perusteesta. Kuten Italian hallitus edelleen esittää, kiinteä prosenttiosuus oli myös sovitettavissa yleistä suhdannetilannetta vastaavaksi tai muutettavissa niiden tuotteiden suhteen, joiden osalta kustannusten vaikutus hintaan ei vastannut 35 prosentin osuutta. Se viittaa lisäksi siihen, että valmistajan tuotteelle ilmoittaman hinnan, josta kiinteä vähennys tehtiin, oli vastattava italialaisten säännösten mukaan määritettyä tavaran normaaliarvoa. Asianomaiset viranomaiset tarkistivat tämän. Valmistajan käyttäessä kiinteää vähennysmahdollisuutta sen ilmoittamia tietoja oli tosin aluksi pidettävä oikeina. Italian hallituksen mukaan tämä ei kuitenkaan merkinnyt sitä, että hallinto olisi siten velvollinen hyväksymään nämä tiedot, että sillä ei enää olisi oikeutta tarkistaa niitä.

47. Italian hallituksen mukaan kiinteän vähennyksen käyttäminen oli tämän vuoksi vain *vaihtoehto veron perusteen määrittämisessä*. Vähennettävät kustannuserät eivät sitä käytettäessä muuttuneet, minkä vuoksi myöskään veron peruste ei muuttunut. Kiinteän vähennyksen käyttäminen ei siten antanut kotimaisille valmistajille mitään etua. Näin ollen asiassa ei esiintynyt myöskään tuontitavaroiden syrjintää.

48. Italian hallitus ei kiistä sitä, että kotimaisten tuotteiden veron peruste on määritettävissä paljon nopeammin ja yksinkertaisemmin kiinteän vähennyksen käyttämismahdollisuuden johdosta. Sen mielestä tämä kuitenkin merkitsi vain *tilanteen palauttamista vertailukelpoiseksi* kotimaisten ja maahantuotujen tavaroiden kesken. Veron perusteen määrittäminen kotimaisille tuotteille olisi ilman mahdollisuutta kiinteän vähennyksen käyttämiseen ollut huomattavasti vaikeampaa kuin tuontituotteiden osalta.

49. Tuontituotteiden osalta edellytettiin Italian hallituksen mukaan vain muodollisesti ja objektiivisesti määritettävissä olevan tullausarvon määrittämistä asetuksen N:o 1224/80 mukaisesti. Veron perusteet olivat nimittäin todettavissa samojen menettelyllisten vaatimusten perusteella, joiden noudattamista edellytettiin myös tullausilmoitusta annettaessa. Kotimaisen tuotteen arvoa vapaasti tehtaalla oli huomattavasti vaikeampi määrittää. Tällöin ei ollut mahdollista tukeutua suoraan kirjanpitoon ja verotusasiakirjoihin (esim. laskuihin, jotka sisältävät

erittelemättöminä kaikki aiheutuneet kustannukset hintaan lisättyinä). Kun maahantuoja ei tarvinnut enempiä lomakkeita ja tietoja kuin tavallisessa rajanylitystapauksessa, kotimaisten tuotteiden osalta oli veron perusteen määrittämiseksi esitettävä lisäasiakirjoja ja selvityksiä ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä varten.

50. Mielestäni tähän kantaan ei ilman muuta voida yhtyä. Myöskään tuontitavaroiden osalta ei riittänyt niiden arvon ilmoittaminen vapaasti rajalla. Italiassa aiheutuvien kuljetus- ja markkinointikustannusten vähentämisen mahdollistamiseksi nämä kustannukset oli pikemminkin myös tässä tapauksessa tarkoin eriteltävä. Siten ei ole hahmotettavissa, miten nämä kustannukset olisivat maahantuotujen tavaroiden osalta olleet helpommin määriteltävissä kuin kotimaisten tavaroiden osalta. Tämä pitää vielä selvemmin paikkansa sen johdosta, että tuontitavaroista aiheutui kuljetus- ja markkinointikustannuksia sekä niitä rajalle saakka kuljetettaessa että myös Italian puolella. Toisin kuin kotimaisen valmistajan, maahantuojan oli siten tapauskohtaisesti ollut myös eriteltävä kustannukset sen mukaan, missä ne olivat aiheutuneet. Näissä oloissa ei ole esitetty perusteita sille, että maahantuojan olisi tarvinnut esittää vähemmän asiakirjoja ja selvityksiä kuin kotimaisen valmistajan, paitsi mikäli maahantuojilta täydellisesti evättäisiin mahdollisuus näiden kustannusten vähentämiseen, mikä vasta todella merkitsisi 95 artiklassa tarkoitettua syrjintää.

51. Tämän vuoksi ei ole mahdollista lähteä siitä, että mahdollisuudesta kiinteän vähennyksen käyttämiseen seurasi maahantuojien ja kotimaisten valmistajien toisistaan eroavan aseman tasoittuminen. Nämä olivat pikemminkin vertailukelpoisessa tilanteessa toisiinsa nähden. Joka tapauksessa kiinteän vähennyksen käyttäminen helpotti veron perusteen määrittämistä. Vastoin Italian hallituksen esittämää ei ole mitään objektiivista perustetta sille, että tätä helpotusta ei ollut suotu myös tuontituotteille.

52. Italian hallitus esittää kuitenkin, että mahdollisuus kiinteän vähennyksen käyttämiseen olisi ollut ainoastaan muodollinen yksinkertaistaminen, josta *ei* olisi seurannut tuontituotteiden *ankarampaa verorasitusta*.

53. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan 95 artiklan ensimmäinen kohta kieltää rasittamasta toisesta jäsenvaltiosta maahantuotuja tuotteita erilaisilla maksujen määrittämismenetelmillä ja -määräyksillä, esimerkiksi jossakin tapauksessa kiinteällä ja toisessa tapauksessa progressiivisella maksuvelvollisuudella, kun tuontituotetta edes joissakin tapauksissa verotetaan ankarammin.[23] Komission mielestä on osoitettavissa tuontituotteiden syrjivän kohtelun tasoksi 35 prosenttia. Ainoastaan kotimaisille tuotteille sallittu *kiinteän vähennyksen käyttäminen* oli ainoa mahdollisuus vähentää Italiassa aiheutuvat markkinointi- ja kuljetuskustannukset. Komissio toistaa tältä osin erilaisista veron

23 — Edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Bobie, tuomion 4 kohta ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Rewe, tuomion 15 kohta.

määräytymisperusteista aiheutuvasta syrjinnästä esittämänsä. Sen mukaisesti Italiassa aiheutuviin kuljetus- ja markkinointikustannuksiin perustuvat hinnanosat eivät olleet vähennettävissä, koska niitä ei eritelty laskuissa, joissa pikemminkin oli laskutettu vain yksi kokonaishinta. Tiedossa ei sitä paitsi ole mitään menettelyä, jossa maahantuojat olisivat pystyneet ilmoittamaan ja vähentämään tällaiset kustannukset. Lopuksi komissio vielä esittää, että kustannuksia ei keskittymisen vuoksi ollut mahdollista eritellä kustannuslajeittain eikä niiden jäsenvaltioiden mukaan, joissa kustannukset olivat aiheutuneet. Italian hallituksen esittämä tätä koskeva vaatimus oli suorastaan "pirullinen". On näin ollen mahdollista lähteä siitä, etteivät Italian alueella aiheutuvat markkinointi- ja kuljetuskustannukset olleet yksilöitävissä eivätkä siten vähennettävissä muulla tavoin kuin käyttämällä mahdollisuutta kiinteään vähennykseen. Kun tämä mahdollisuus oli vain kotimaisten valmistajien käytettävissä ja siis 35 prosentin suuruisena, maahantuotuja tavaroita verotettiin 35 prosenttia ankarammin, koska niiden osalta puuttui mahdollisuus tällaisen vähennyksen tekemiseen.

54. On kyseenalaista, voidaanko todellakin lähteä siitä, ettei *"normaalissa menetelmässä"* ollut mahdollista vähentää mitään kustannuksia. Tämän arvioiminen kuuluu tapauskohtaisesti italialaisille tuomioistuimille. Muilta osin kunkin yrityksen oli hinnoittelussaan ratkaistava kuljetus- ja markkinointikustannuksien osuus hinnassa. Näiden määrien oli lisäksi käytävä ilmi kirjanpidosta. Kyseenalaista silti on, oliko tällainen erittely riittävän tarkka täyttääkseen kustannusten vähennyskelpoisuuden edellytykset, varsinkin kun jakeluverkostojen keskittymisen aikakaudella lienee äärimmäisen vaikeaa tarkoin eritellä Italiassa aiheutuneet kustannukset.

55. Näissä oloissa ei ole mitenkään poissuljettua, etteivät muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet yritykset riittävästi eritelleet kustannuksiaan eivätkä sen vuoksi olleet oikeutettuja vähentämään niitä täysimääräisesti. Italian hallitus on itse esittänyt, kuinka hankalaa italialaisten valmistajien oli eritellä "normaalin menetelmän" mukaisesti vähennettävät kustannukset. Kuten tässä yhteydessä on jo tuotu esiin, kun ei tältä osin ole olemassa eroa tuontituotteisiin nähden, ei ole poissuljettavissa, että tietyissä tapauksissa ulkomaisten valmistajien oli vaikeampaa, ellei täysin mahdotontakin, vähentää Italiassa aiheutuneet kuljetus- ja markkinointikulunsa. Jo tämä riittää 95 artiklassa tarkoitetun syrjinnän esiintymisen vahvistamiseksi. Kysymys ei siten ole pelkästään muista jäsenvaltioista olevien yritysten mukavuudenhalusta, kuten Italian hallitus esittää. Vaikka nämä yritykset olisivatkin löytäneet mahdollisuuden kustannustensa vähentämiseen, tämä olisi edellyttänyt huomattavasti suurempia myös taloudellisia ponnistuksia kuin kotimaisten valmistajien kohdalla. Myös tässä tapauksessa olisi säilynyt vaara tuontituotteiden syrjinnästä. Tämä vaara oli

poissuljettavissa vain siten, että myös tuontitavaroiden osalta olisi annettu mahdollisuus kiinteän vähennyksen käyttämiseen. Koska, kuten edellä on lausuttu, maahantuotujen ja kotimaisten tuotteiden asema oli samanlainen, tähän ei ole ollut olemassa mitään esteitäkään.

56. Italian hallitus on lopuksi esittänyt, että kiinteän vähennyksen käyttämismahdollisuudesta olisi seurannut kotimaisten tuotteiden joutuminen epäedullisempaan asemaan, koska tällainen mahdollisuus vähennyskelpoisten kustannusten yksinkertaistettuun määrittämiseen aina toisaalta liittyi sitä käyttävän hieman ankarampaan verotukseen. Myöskään tämä ei silti ollut esteenä kiinteän vähennyksen käytön laajentamiselle tuontituotteisiin. Kiinteän vähennyksen käyttö olisi ollut sallittavissa samoin edellytyksin maahantuoduille kuin kotimaisillekin tavaroille. Tähän mahdollisesti liittyvä hieman ankarampi verotus ei olisi merkinnyt kohtelun epätasapuolisuutta eikä siten tuontitavaroiden syrjintää.

57. EFTAn valvontaviranomainen viittaa lopuksi kiinteän vähennyksen käyttämisen osalta vielä yhteen tuontitavaroiden epätasapuolisen kohtelun mahdollisuuteen. Se esittää, että kotimaisten tuotteiden suosiminen saattoi olla kysymyksessä jo silloin, kun voittomarginaaliltaan 35 prosenttia alhaisemman tuotteen osalta kuitenkin oli vähennettävissä 35 prosenttia normaaliarvosta. Tällöin valmistaja olisi pystynyt alentamaan verotusarvon tuotteen sitä arvoa pienemmäksi, joka "normaalin laskentamenetelmän" mukaisesti olisi muodostanut verotuksen perusteen.

58. En täysin pysty seuraamaan tätä ajattelua, koska 35 prosentin kiinteän vähennyksen ei tullut vastata voittomarginaalia, vaan sitä hinnanosaa, joka muodostui kuljetus- ja markkinointikustannuksista Italiassa. Toisin saattaa olla, mikäli EFTAn valvontaviranomaisen huomautukset koskisivat kustannuksia.

59. On siten todettava italialaisen kulutusverosääntelyn rikkovan 95 artiklaa sen johdosta, ettei siinä sallittu kiinteän vähennyksen käyttämistä tuontitavaroiden osalta.

3. Erilaiset veronkantomenettelyt

60. Kansallinen tuomioistuin epäilee veron yhteensoveltuvuutta perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa myös sen erilaisten kantomenettelyjen vuoksi. Tuontituotteiden osalta velvollisuus veron maksamiseen syntyi niiden *maahantuonnin* yhteydessä niiden *tullausajankohtana* tullirajalla. Vero erääntyi tällöin myös maksettavaksi ja maahantuojan

oli maksettava se. Toisin oli kotimaisten tuotteiden kohdalla. Verovelvollisuus syntyi, kun kulutukseen tarkoitettu tuote saatettiin Italian markkinoille. Vero erääntyi maksettavaksi kuitenkin vasta myöhemmin eli silloin, kun kotimaisen valmistajan oli tehtävä veroilmoitus veroviranomaisille. Tämän tuli tapahtua neljännesvuosittain kutakin neljännesvuotta seuraavan kuukauden aikana. Tämä merkitsi sitä, että veron erääntyminen maksettavaksi ja suoritusajankohta olivat *jopa neljän kuukauden päässä tuotteen markkinoille saattamisesta.*

61. Komission, kantajan ja EFTAn valvontaviranomaisen mielestä tässä oli kysymys perustamissopimuksen 95 artiklassa kielletystä tuontitavaroiden lisäsyrjinnästä. Ne tukeutuvat tässä kohdin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan veron vaikutukset saattavat vaihdella kotimaiseen tuotantoon ja tuontituotteisiin sovellettavista veronkantomenettelyistä riippuen. [24] Tällaisista erilaisista veronkantomenettelyistä on kysymys silloin, kun kotimaisille tuotteille varataan sellainen maksuaikamahdollisuus, joka tuontitavaroilta on evätty. Tällöin on kysymys 95 artiklan rikkomisesta silloinkin, kun maksuajasta saatavissa oleva etu on vähäinen. [25]

62. Myös nyt esillä olevassa tapauksessa kotimaisiin tuotteisiin kohdistuvan kulutusveron maksaminen lykkääntyi jopa neljän kuukauden päähän. Kun vielä otetaan huomioon kantajan pääasiassa vaatimat huomattavat summat, ei tässä enää ole mahdollista puhua kotimaisten tuotteiden saamasta vähäisestä edusta. 95 artiklaa on siten rikottu.

63. Italian hallitus puolustelee tällaista veronkantomenettelyä sillä, ettei muutoin olisi ollut mahdollista harjoittaa tehokasta verovalvontaa. Se esittää, että samalla kun tuontitavarat tullattiin rajalla, niistä kokonaisuudessaan myös samanaikaisesti kannettiin kaikki maksut. Toisin oli kotimaisten tuotteiden osalta. Ne tuotiin markkinoille tuote tuotteelta. Tehokas verovalvonta ei kuitenkaan ollut harjoitettavissa tällä tavoin. Tämän vuoksi asetelma oli saatettava yhdenmukaiseksi tuontituotteiden kanssa. Tämä tapahtui siten, että tapaukset, joissa valmistaja saattoi tavaran markkinoille ja tuli samalla verovelvolliseksi, koottiin yhteen tietyltä aikaväliltä. Tästä tietystä tapausjoukosta tehtiin sitten veroilmoitus, jonka veroviranomainen tämän jälkeen pystyi tarkistamaan.

64. Tällä tavoin Italian hallitus on selittänyt, miksi oli välttämätöntä, että kotimaiset valmistajat tekivät veroilmoituksen tietyltä aikaväliltä eivätkä jokaisesta tuotteesta erikseen. Se ei tältä osin kuitenkaan ole perustellut, miksei tähän liittyvää maksuaikamahdollisuutta suotu tuontitavaroille. Tässä tapauksessa 95 artiklan rikkominen oli vältettävissä vain suomalla myös tuontitavaroille tällainen

24 — Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 8 kohta.

25 — Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 9 kohta.

maksuaika. Tällöin on tosin kyseenalaista, oliko olemassaoleva mahdollisuus saada hakemuksesta veron maksuun kolmenkymmenen päivän lykkäys maahantuonnista lukien riittävä. Tämä on kuitenkin kysymys, jonka ratkaiseminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, samalla kun sen on tutkittava, vaikeuttiko vaatimus hakemuksen tekemisestä tuontituotteiden asemaa kotimaisiin tuotteisiin verrattuna.

65. Tavoitteen on tässä yhteydessä oltava se, että tuontituotteita ei aseteta kotimaisia tuotteita epäedullisempaan asemaan.

66. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin katsoisi erilaisten veronkantomenettelyiden merkitsevän syrjintää, Italian hallitus on pyytänyt tuomioistuinta vahvistamaan ne perusteet, joiden mukaisesti tällaisessa tapauksessa ulkomaisten tuotteiden ankarampi rasitus olisi tullut määrittää. Tuomioistuimen asiana ei kuitenkaan ole ratkaista kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevaa pääasiaa. Se pystyy ainoastaan antamaan kansalliselle tuomioistuimelle yhteisön oikeutta koskevia tulkintaohjeita. Kantajalle suoritettavan summan täsmällinen määrittäminen jää kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi. Samoin kansalliselle tuomioistuimelle kuuluu ratkaista oman oikeusjärjestyksensä mukaisesti, onko 95 artiklassa tarkoitettua syrjivää sisäistä maksua pidettävä aiheettomana kokonaisuudessaan vai ainoastaan siltä osin kuin se on suurempi kuin kotimaiselle tuotteelle määrätty maksu. [26]

67. Tulkittaessa perustamissopimuksen 95 artiklaa on siten päädyttävä siihen lopputulokseen, että nyt puheena oleva kulutusvero on kyseisen artiklan vastainen, koska se asettaa kotimaiset ja muista jäsenvaltioista maahantuodut tuotteet veron perusteiden ja toisistaan poikkeavien veronkantomenettelyjen suhteen erilaiseen asemaan samalla kun se myöntää mahdollisuuden kiinteän vähennyksen käyttämiseen ainoastaan kotimaisille tuotteille.

C Ratkaisuehdotus

68. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Tribunale di Trenton esittämään kysymykseen seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 95 artiklaa on tulkittava siten, että siinä kielletään jäsenvaltiota ottamasta käyttöön tai kantamasta Italian 30.12.1982 annetun asetuk-

26 — Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Iannelli, tuomion 22 kohta.

sen (decreto-legge) 4 §:ssä säädetyn, 28.2.1983 annetulla lailla nro 53 vahvistetun ja soveltamismenettelyltään 23.3.1983 annetulla valtiovarainministeriön asetuksella yksityiskohtaisemmin säännellyn kaltaista kulutusveroa, jonka osalta kotimaisten tuotteiden ja muista jäsenvaltioista tuotujen tuotteiden veron peruste on erilainen, veronkantomenettelyt poikkeavat toisistaan ja kiinteän vähennyksen tekeminen veron perusteesta on sallittu vain kotimaisille tuotteille.