JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

25 päivänä tammikuuta 2007 [1]

I Johdanto

1. Nyt tarkasteltavana olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään, miten luonnollisen henkilön *pysyvän asuinpaikan* käsitettä on tulkittava. Kysymys on esitetty Alevizosin ja Kreikan verohallinnon välisessä asiassa, joka koskee mahdollisen verovapautuksen myöntämistä Alevizosin Kreikkaan tuomalle yksityiselle moottoriajoneuvolle. Kreikan asevoimien palveluksessa ollut Alevizos hankki mainitun ajoneuvon Napolissa sijaitsevassa NATO:n Etelä-Euroopan joukkojen esikunnassa suorittamansa kaksivuotisen palveluskauden aikana, ja palatessaan takaisin Kreikkaan vuonna 1997 hän toi ajoneuvon maahan.

2. Pysyvää asuinpaikkaa koskeva käsite on merkityksellinen tässä yhteydessä, koska direktiivissä 83/183 [2] säädetään, että luonnollisen henkilön henkilökohtaisen omaisuuden maahantuonnissa on myönnettävä vapautus valmisteveroista ja muista kulutukseen kohdistuvista veroista, jos maahantuonti tapahtuu luonnollisen henkilön muuttaessa pysyvän asuinpaikkansa jostain toisesta jäsenvaltiosta tuontijäsenvaltioon. Tätä taustaa vasten osapuolet kiistelevät siitä, pysyikö Alevizosin pysyvä asuinpaikka Kreikassa hänen NATO:n toimipaikassa suorittamansa kaksivuotisen palvelusajan aikana vai siirsikö hän pysyvän asuinpaikkansa Italiaan ja myöhemmin takaisin Kreikkaan. Hänelle voidaan myöntää direktiivin 83/183 mukainen verovapautus ainoastaan viimeksi mainitussa tapauksessa.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Luonnollisten henkilöiden henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa jäsenvaltiosta sovellettavista verovapautuksista 28.3.1983 annettu neuvoston direktiivi 83/183/ETY (EYVL L 105, s. 64), sellaisena kuin se on muutettuna 23.11.1989 annetulla neuvoston direktiivillä 89/604/ETY (EYVL L 348, s. 28).

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön lainsäädäntö*

1. Direktiivi 83/183

3. Direktiivin 83/183 soveltamisala määritetään sen 1 artiklassa seuraavasti:

"1. Jäsenvaltioiden on jäljempänä tarkoitetuin edellytyksin ja jäljempänä tarkoitetuissa tapauksissa myönnettävä vapautus luonnollisen henkilön henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa toisesta jäsenvaltiosta tavanomaisesti kannettavista liikevaihtoveroista, valmisteveroista ja muista kulutukseen kohdistuvista veroista.

2. Tämä direktiivi ei koske tämän omaisuuden käytöstä maan alueella kannettavia erityisiä ja/tai kausiluonteisia maksuja ja veroja, kuten esimerkiksi autojen rekisteröinnissä kannettavia maksuja, tieliikennemaksuja ja televisiolupia."

4. Henkilökohtaiseen omaisuuteen, jolle voidaan myöntää direktiivin 83/183 1 artiklan mukainen verovapautus, kuuluvat kyseisen direktiivin 2 artiklan 2 ja 3 kohdan sekä 5 artiklan 2 kohdan mukaan myös moottoriajoneuvot. Moottoriajoneuvojen maahantuontiin liittyvä verovapautus myönnetään tosin ainoastaan, jos luonnollinen henkilö "muuttaa pysyvän asuinpaikkansa tuontijäsenvaltioon" (direktiivin 83/183 5 artiklan 2 kohta luettuna yhdessä 7 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa). [3]

5. Direktiivin 83/183 6 artiklassa, jonka otsikko on "Asuinpaikan määrittämistä koskevat yleiset määräykset", todetaan seuraavaa:

"1. Tätä direktiiviä sovellettaessa 'pysyvällä asuinpaikalla' tarkoitetaan paikkaa, jossa henkilö asuu pysyvästi eli vähintään 185 päivää kalenterivuodessa henkilökohtaisten ja ammatillisten siteidensä vuoksi, tai jos on kyse henkilöstä, jolla ei ole ammatillisia siteitä, henkilön ja tämän asuinpaikan välisten tiiviiden henkilökohtaisten siteiden vuoksi.

3 – Direktiivin 83/183 2–5 artiklassa, luettuna yhdessä 7 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa, säädetään myös muista verovapauden myöntämisen edellytyksistä, jotka eivät kuitenkaan ole merkityksellisiä tämän menettelyn yhteydessä.

Jos henkilön ammatilliset siteet ovat muualla kuin tämän henkilökohtaiset siteet ja tämä sen vuoksi joutuu oleskelemaan vuorotellen kahdessa tai useammassa jäsenvaltiossa sijaitsevissa paikoissa, henkilön pysyvänä asuinpaikkana on pidettävä sitä, jossa tämän henkilökohtaiset siteet ovat, jos tämä palaa sinne säännöllisesti. Viimeksi mainitun edellytyksen täyttymistä ei vaadita, jos henkilö oleskelee jäsenvaltiossa määräaikaisen tehtävän suorittamiseksi. Opiskelu yliopistossa tai koulussa ei ole pysyvän asuinpaikan muutosta.

2. Luonnollisten henkilöiden on todistettava pysyvä asuinpaikkansa asianmukaisella tavalla, esimerkiksi henkilötodistuksellaan tai muulla voimassa olevalla asiakirjalla.

3. Epäillessään 2 kohdan mukaisen pysyvää asuinpaikkaa koskevan ilmoituksen oikeellisuutta tai suorittaakseen tiettyjä erityistarkastuksia tuontijäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat vaatia tarvittavia tietoja tai lisätodisteita."

2. Direktiivit 91/680 ja 92/12

6. Nyt esillä olevassa asiassa viitataan lisäksi muutamiin direktiivin 91/680 [4] ja direktiivin 92/12 [5] säännöksiin.

7. Direktiivin 92/12 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä säädetään järjestelmästä, joka koskee valmisteveron ja muiden välittömästi tai välillisesti tuotteiden kulutukseen kohdistuvien välillisten verojen alaisia tuotteita, lukuun ottamatta arvonlisäveroa ja yhteisön määräämiä veroja."

8. Direktiivin 92/12 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tätä direktiiviä sovelletaan yhteisön tasolla seuraaviin asiaa koskevissa direktiiveissä määriteltyihin tuotteisiin:

4 – Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annettu neuvoston direktiivi 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

5 – Valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/12/ETY (EYVL L 76, s. 1).

– kivennäisöljyt,

mainittuihin tuotteisiin kohdistuvia veroja, jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

– alkoholi ja alkoholijuomat,

Samoin edellytyksin jäsenvaltiot saavat edelleen myös kantaa palvelujen suorituksista muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, valmisteveron alaisiin tuotteisiin kohdistuvat verot mukaan luettuina."

– valmistettu tupakka.

9. Direktiivin 92/12 V osaston, jonka otsikko on "Verovapautukset", 23 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

2. Edellä 1 kohdassa mainituista tuotteista voidaan erityistarkoituksiin kantaa myös muita välillisiä veroja, jos näiden verojen kannossa noudatetaan valmisteverojen ja arvonlisäverojen veron perusteen määräämistä, laskentaa, verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta ja valvontaa koskevia verotussääntöjä.

"Seuraavissa direktiiveissä olevat valmisteveroja koskevat säännökset lakkaavat olemasta voimassa 31 päivänä joulukuuta 1992:

– –

3. Jäsenvaltiot saavat edelleen ottaa käyttöön tai pitää voimassa muihin kuin 1 kohdassa

– direktiivi 83/183/ETY – –,

– –"

10. Direktiivin 91/680 2 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Lakataan 31 päivästä joulukuuta soveltamasta seuraavissa direktiiveissä säädettyjä arvonlisäveroa koskevia säännöksiä:

– –

– direktiivi 83/183/ETY – –, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 89/604/ETY – –."

B *Kansalliset oikeussäännöt*

1. Laki 2127/1993

11. Direktiivi 92/12 pantiin täytäntöön Kreikassa lailla 2127/1993.[6] Kyseisen lain 75 §:n mukaan

"autoista, moottoripyöristä ja moottoripolkupyöristä, jotka täyttävät ETY:n perustamissopimuksen 9 ja 10 artiklan edellytykset ja jotka lähetetään tai siirretään Kreikkaan muista yhteisön jäsenvaltioista, kannetaan valmistevero, josta säädetään maahantuotujen tai kotimaassa valmistettujen vastaavien ajoneuvojen osalta".

12. Lisäksi mainitun lain 2127/1993 83 §:ssä säädetään, että

"kolmansista maista lopullisesti tuotavien ajoneuvojen osalta kulloinkin voimassa olevissa säännöksissä säädettyä osittaista tai täydellistä valmisteverosta vapauttamista sovelletaan myös 75 §:ssä tarkoitettuihin ajoneuvoihin samoin rajoituksin ja edellytyksin".

2. Päätös D.245/11

13. Direktiivi 83/183 pantiin täytäntöön Kreikan oikeusjärjestyksessä valtiovarainmi-

6 – Helleenien tasavallan virallinen lehti, FEK A' 48.

nisterin 1.3.1988 tekemällä päätöksellä D.245/11,[7] sellaisena kuin se on muutettuna lain 2187/1994[8] 15 §:n 1 momentilla. Päätöksen D.245/11 2 §:n 1 momentin c kohdassa esitetään pysyvän asuinpaikan määritelmä, joka vastaa direktiivin 83/183 6 artiklassa säädettyä määritelmää. Mainitun päätöksen 3 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jollei 4–12 §:stä muuta johdu, tulleista ja muista veroista vapautetaan henkilökohtainen omaisuus, jonka tuovat maahan luonnolliset henkilöt, jotka tosiasiallisesti siirtävät pysyvän asuinpaikkansa muista maista Kreikkaan."

14. Päätöksessä D.245/11 oli alun perin myös VIII luku, joka sisälsi muun muassa seuraavan 25 §:n:

"1. Tämän päätöksen 3 §:ssä säädetyt vapautukset myönnetään henkilökohtaiselle omaisuudelle, jonka tuovat Kreikkaan sellaiset Kreikan kansalaiset, joiden pysyvä asuinpaikka on Kreikassa ja jotka ovat lähteneet Kreikasta työskennelläkseen ulkomailla, jonne he ovat jääneet työskentelemään palkattuina työntekijöinä tai itsenäisinä ammatinharjoittajina yli kahdeksi (2) vuodeksi yhtäjaksoisesti, ja jotka työnsä päätyttyä palaavat Kreikkaan jäädäkseen sinne lopullisesti.

2. Edellisen momentin nojalla vapautukseen oikeutettuja henkilöitä ovat myös – –, Kreikan asevoimien – – upseerit, aliupseerit ja miehistö, jotka oleskelevat ulkomailla yli kaksi (2) vuotta yhtäjaksoisesti yksinomaan ja ainoastaan palveluksensa suorittamista varten ja jotka palveluksensa päättymisen jälkeen palaavat Kreikkaan joko siirron takia tai lopullisesti."

15. Päätöksen D.245/11 25 § kumottiin myöhemmin lain 2459/1997[9] 6 §:n 13 momentin ensimmäisellä virkkeellä 1.1.1997[10] alkaen "mutta vain siltä osin kuin kyse on kulkuneuvoista". Mainitun säännöksen 2 kohta sisälsi myös seuraavan siirtymäsäännöksen:

"Jos henkilöautot, jotka olivat edellä mainittujen henkilöiden hallinnassa 31.12.1996, tullataan kuuden (6) kuukauden sisällä siitä,

7 – FEK B' 195.

8 – FEK A' 16.

9 – FEK A' 17.

10 – Mainitun pykälän 14 momentin mukaan lain 2459/1997 6 § tulee voimaan 1.1.1997 "lukuun ottamatta omaisuutta ja ajoneuvoja, joita koskeva tullausilmoitus on tehty 31.12.1996 mennessä ja jotka täyttivät tullausilmoituksen tekopäivänä kulloinkin sovellettavat vapautuksen myöntämisen ehdot ja edellytykset".

kun tämä laki julkaistaan Kreikan hallituksen virallisessa lehdessä, valmistevero lasketaan lain 1882/1990 37 §:ssä, sellaisena kuin se on muutettuna voimassa, säädettyjen kertoimien perusteella."

16. Viimeksi mainittua määräaikaa pidennettiin myöhemmin 31.12.1997 asti. [11]

III Tosiseikat ja pääasian oikeudenkäynti

17. Alevizos on Kreikan ilmavoimien upseeri, joka on tällä välin jäänyt eläkkeelle. Ajanjaksona 12.7.1995–8.8.1997 hän suoritti palvelustaan Napolissa Italiassa sijaitsevassa NATO:n Etelä-Euroopan joukkojen esikunnassa. Myös Alevizosin puoliso ja molemmat lapset asuivat mainittuna ajanjaksona hänen kanssaan Italiassa, jonne he olivat muuttaneet työnantajan luvalla ja kustannuksella. Kreikan pääkonsulinvirasto antoi 25.7.1997 todistuksen Alevizosin ja hänen perheenjäsentensä palaamisesta Kreikkaan, ja tässä todistuksessa vahvistettiin, että Alevizosiin sovelletaan päätöksen D.245/11 VIII lukua.

18. Suorittaessaan palvelustaan NATO:n Etelä-Euroopan joukkojen esikunnassa Alevizos hankki joulukuussa 1996 Saksasta yksityiskäyttöön tarkoitetun Mercedes E 200 -merkkisen auton, [12] jonka valmistusvuosi on 1996 ja jonka hän rekisteröi ensin Italiaan. Kun Alevizos palasi Kreikkaan, hän toi maahan myös ajoneuvonsa ja teki Kreikan tulliviranomaisille tulli-ilmoituksen maahantuonnista 12.8.1997.

19. Kreikassa 28.8.1997 tehdyllä päätöksellä määrättiin, että lain 2127/1993 75 §:n nojalla Alevizosin on maksettava ajoneuvostaan 4 136 413 Kreikan drakmaa (GRD) valmisteveroa, [13] minkä lisäksi hänen maksettavakseen määrättiin 1 470 725 GRD:n suuruinen (+ 50 GRD) ylimääräinen rekisteröintimaksu. Alevizos maksoi yhteismäärän eli 5 607 188 GRD Kreikan Elevsinan tullille. [14] Alevizosin antamien tietojen mukaan hänen ajoneu-

11 – Lain 2523/1997 32 §:n 1 momentti (FEK A' 179).

12 – Alevizosin antamien tietojen mukaan kauppaan sovellettiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se oli voimassa kyseisenä ajankohtana, 14 artiklan 1 kohdan g alakohdan sekä 28 c artiklan A jakson a alakohdassa ja B jakson b alakohdassa tarkoitettua vapautusta arvonlisäverosta.

13 – Valmisteveron määrä on laskettu lain 2459/1997 6 §:n 13 ja 14 momentin mukaisesti, luettuna yhdessä lain 2523/1997 32 §:n 1 momentin kanssa, lain 1882/1990 37 §:ssä säädettyjen pienennettyjen kertoimien perusteella.

14 – Alevizosin mukaan hänen on pitänyt maksaa Kreikassa lisäksi 2 213 450 GRD (6 495,82 euroa) arvonlisäveroa. Tämä summa on kuitenkin korvattu hänelle joulukuussa 1997 valtiovarainministerin 9.12.1997 antaman päätöksen D.1633/721 nojalla, sen jälkeen kun valtion oikeudellinen osasto (Νομικό Συμβούλιο του Κράτους) oli antanut asiaa koskevan lausunnon.

vonsa luettelohinta 16.12.1996 oli 9 286 361 GRD (27 252,71 euroa). Tulli oli määrittänyt ajoneuvon verotusarvoksi 9 192 029 GRD (26 975,87 euroa) 12.8.1997.

20. Alevizos valittaa nyt oikeusteitse 28.8.1997 tehdystä verotuspäätöksestä. Hänen asiansa, joka oli ensin ensimmäisen oikeusasteen hallintotuomioistuimen Dioikitiko Protodikeio Athinonin [15] ja myöhemmin muutoksenhakutuomioistuimen Dioikitiko Efeteio Athinonin [16] käsittelyssä, on nyt vireillä ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä ylimmässä hallintotuomioistuimessa Symvoulio tis Epikrateiasissa. [17]

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

21. Symvoulio tis Epikrateias on 30.6.2005 tekemällään päätöksellä lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kuuluvatko virkamiehet ja Kreikan asevoimien, turvallisuusjoukkojen ja satamajoukkojen upseerit, aliupseerit ja miehistö samoin kuin muut työntekijät neuvoston direktiivin 83/183 6 artiklan säännösten soveltamisalaan ja pystyvätkö he hankkimaan 'pysyvän asuinpaikan' jossain toisessa maassa, jossa he oleskelevat vähintään 185 vuorokautta kalenterivuodessa määräaikaisen virkatehtävän suorittamiseksi, vai säilyttävätkö he myös tämän jossain toisessa maassa suoritettavan tehtävänsä ajan pysyvän asuinpaikkansa Kreikassa siitä huolimatta, että he ovat siirtäneet toiseen maahan henkilökohtaiset ja ammatilliset siteensä?"

22. Alevizos, Kreikan hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat esittäneet yhteisöjen tuomioistuimen oikeudenkäynnissä kirjallisia ja suullisia huomautuksia.

V Oikeudellinen arviointi

23. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt kansallinen tuomioistuin haluaa tietää lähinnä, voivatko jäsenvaltion asevoimien jäsenet, jotka lähetetään tietyksi ajaksi johonkin toiseen jäsenvaltioon, jossa he oleskelevat vähintään 185 vuorokautta kalenterivuodessa

15 – Ateenan hallintoasioita käsittelevä alioikeus.

16 – Ateenan muutoksenhakutuomioistuin hallintoasioissa.

17 – Ylin hallintotuomioistuin.

virkatehtävänsä suorittamiseksi, hankkia direktiivin 83/183 6 artiklassa tarkoitetun pysyvän asuinpaikan viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa.

24. Tämä kysymys on merkityksellinen pääasian oikeudenkäynnin kannalta etenkin, koska Kreikan lainsäätäjä on kumonnut erään aiemman kansalliseen oikeuteen perustuvan erityissäännöksen,[18] jonka nojalla muun muassa Kreikan asevoimien jäsenet vapautetaan tulleista ja muista veroista heidän palatessaan ulkomaanpalveluksesta silloin, kun kyse on yli kaksivuotisesta ulkomaanpalvelusta, ja riippumatta siitä, siirtävätkö he pysyvän asuinpaikkansa vai eivät.

25. Kreikan ilmavoimien upseeriin, kuten tässä tapauksessa Alevizosiin, voidaan nykyään soveltaa direktiivissä 83/183 säädettyä vapautusta valmisteveroista vain, jos hänen pysyvä asuinpaikkansa sijaitsi Italiassa hänen NATO:n Etelä-Euroopan joukkojen esikunnassa suorittamansa kaksivuotisen palveluksen ajan ja jos hän siirsi sen myöhemmin takaisin Kreikkaan.

26. Jotta ennakkoratkaisupyynnön esittäneellä tuomioistuimella on käytettävissään kaikki tiedot, joista voi olla sille hyötyä pääasian ratkaisemisessa, on välttämätöntä varmistaa ensin, voiko asian Alevizos kaltainen tapaus kuulua ylipäätään direktiivin 83/183 soveltamisalaan (vrt. jäljempänä A jakso). Vain tässä tapauksessa kyse voi olla direktiivissä tarkoitetusta pysyvän asuinpaikan käsitteestä, jonka tulkintaa yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään nyt selventämään (vrt. jäljempänä B jakso). Lopuksi esitetään muutamia huomautuksia perusvapauksista (vrt. jäljempänä C jakso).

A *Direktiivin 83/183 soveltamisala*

1. Ajallinen soveltamisala

27. Yhteisöjen tuomioistuimen käsittelyyn osallistuneet kiistelevät ensinnäkin direktiivin 83/183 ajallisesta soveltamisalasta. Alevizos ja komissio katsovat, että direktiivin 83/183 ajallinen soveltamisala kattaa nyt käsiteltävänä olevan asian kaltaisen tapauksen, kun taas Kreikan hallitus katsoo, että mainitun direktiivin asiaa koskevat säännökset eivät olleet enää voimassa nyt esillä olevassa asiassa merkityksellisenä ajankohtana.

18 – Kyse oli päätöksen D.245/11 25 §:n 2 momentista, luettuna yhdessä 3 §:n kanssa (vrt. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 14 ja 15 kohta).

28. Riita-asian taustalla on erityisesti eräs sisämarkkinoiden luomisen yhteydessä vuonna 1992 annettu muutossäännös, nimittäin direktiivin 92/12 23 artiklan 3 kohta, jonka mukaan direktiivin 83/183 "valmisteveroja koskevat säännökset" lakkaavat olemasta voimassa 31.12.1992.

29. Tämä säännös ei selvästikään ole esimerkki hyvästä lainsäädännöstä. Direktiivin 92/12 23 artiklan 3 kohdan sanamuodon perusteella on epäselvää, mitkä nimenomaiset säännökset lakkaavat olemasta voimassa mainittuna ajankohtana ja mitä tuotteita tämän lainsäädännön muutoksen on määrä koskea. Lisäksi jää epäselväksi, voiko direktiivillä 83/183 ylipäätään olla jatkossa enää itsenäistä soveltamisalaa, varsinkin, koska vähän aikaisemmin oli jo säädetty arvonlisäverosäännösten voimassaolon lakkaamisesta myös 31.12.1992. [19]

30. Direktiivin 92/12 ja etenkin nyt tarkasteltavana olevan 23 artiklan 3 kohdassa esitetyn muutossäännöksen laajaa tulkintaa voisivat puoltaa jotkin direktiivin johdanto-osan sanamuodot, joihin etenkin Kreikan hallitus on viitannut. Johdanto-osassa ilmaistaan yleisesti muun muassa, että sisämarkkinat edellyttävät "tavaroiden vapaata liikkuvuutta, valmisteveron alaiset tavarat mukaan luettuina", [20] ja todetaan lisäksi, että "olisi säädettävä verovapautuksista, jotka perustuvat jäsenvaltioiden sopimuksiin muiden valtioiden tai kansainvälisten järjestöjen kanssa, jäsenvaltioiden välisen tuonnin verollisuuden periaatteesta on luovuttu, minkä vuoksi jäsenvaltioiden välisessä kaupassa ei enää sovelleta tuonnin verovapautuksia ja verohelpotuksia koskevia säännöksiä; näin ollen nämä säännökset olisi poistettava, ja asiaa koskevat direktiivit olisi mukautettava vastaavasti". [21] Johdanto-osassa puhutaan lopuksi "tuonnin verollisuuden ja viennin verovapautusten lakkauttamisesta jäsenvaltioiden välisessä kaupassa". [22]

31. Näiden johdanto-osan perustelukappaleiden erillinen tarkastelu voisi tosiaankin antaa sellaisen vaikutelman, että direktiivin 92/12 ja etenkin sen 23 artiklan 3 kohdan tarkoituksena on kumota yleisesti kaikki direktiivin 83/183 valmisteveroa koskevat säännökset kaikentyyppisten tavaroiden osalta.

32. Tällaista tulkintaa vastaan puhuu kuitenkin erityisesti tämän muutossäännöksen

19 – Vrt. direktiivin 91/680 2 artiklan 2 kohta.

20 – Direktiivin 92/12 johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale.

21 – Direktiivin 92/12 johdanto-osan 20. perustelukappale.

22 – Direktiivin 92/12 johdanto-osan 23. perustelukappale.

sääntely-yhteys direktiiviin 92/12. Direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdassa koko direktiivin aineellista soveltamisalaa rajoitetaan kattamaan yksinomaan kivennäisöljyt, alkoholi ja alkoholijuomat sekä valmistettu tupakka. Direktiivin 92/12 23 artiklan 3 kohdassa esitetty muutossäännös voi siten koskea johdonmukaisesti vain näitä tuotteita. On vaikeaa perustella direktiivin soveltamisalan laajentamista kattamaan myös muut tuotteet kuin kivennäisöljyt, alkoholi, alkoholijuomat ja valmistettu tupakka, vaikka vedottaisiinkin edellä mainittuun johdanto-osaan. Vaikka yhteisön säädöksen johdanto-osassa voidaan täsmentää säädöksen sisältöä, siihen ei kuitenkaan voida vedota kyseisen säädöksen varsinaisista säännöksistä poikkeamiseksi. [23]

33. Kun otetaan huomioon tämä sääntely-yhteys 3 artiklan 1 kohtaan, direktiivin 92/12 23 artiklan 3 kohdassa esitetyn muutossäännöksen soveltamisalan laajentaminen muihin tuotteisiin kuin kivennäisöljyihin, alkoholiin, alkoholijuomiin ja valmistettuun tupakkaan olisi myös vastoin oikeusvarmuuden periaatetta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeusvarmuuden periaate on yhteisön oikeuden perusperiaate, joka edellyttää erityisesti, että säännösten on oltava selviä ja täsmällisiä, jotta verovelvolliset voivat ilman epävarmuutta saada tiedon oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan ja ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin. [24] Oikeusvarmuuden vaatimusta on noudatettava erityisen tarkasti silloin, kun kyse on lainsäädännöstä, johon voi liittyä taloudellisia seurauksia, [25] kuten nyt käsiteltävänä olevien valmisteveroja koskevien yhteisön säännösten tapauksessa. [26]

34. Verovelvollisilta ja etenkään direktiivissä 83/183 tarkoitetuilta asianomaisilta *luonnollisilta henkilöiltä* ei voida vaatia, että he ymmärtäisivät direktiivin 92/12 23 artiklan 3 kohdassa esitetyn muutossäännöksen siten, että sen normatiivinen sisältö menee kyseisen direktiivin välitöntä soveltamisalaa pidemmälle. Verovelvolliset voivat pikemminkin luottaa siihen, että muiden tuotteiden kuin kivennäisöljyjen, alkoholin, alkoholijuomien ja valmistetun tupakan osalta direktiivin 83/183 valmisteveroa koskevat säännökset pysyvät voimassa myös 31.12.1992 jälkeen ja että yksityiset oikeus-

23 – Asia C-344/04, IATA ja ELFAA, tuomio 10.1.2006 (Kok. 2006, s. I-403, 76 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 – Tässä mielessä vakiintunut oikeuskäytäntö, vrt. asia C-110/03, Belgia v. komissio, tuomio 14.4.2005 (Kok. 2005, s. I-2801, 30 kohta); asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1609, 72 kohta) ja asia C-248/04, Koninklijke Coöperatie Consun, tuomio 26.10.2006 (Kok. 2006, s. I-10211, 79 kohta).

25 – Edellä alaviitteessä 24 mainitussa asiassa Koninklijke Coöperatie Consun annetun tuomion 79 kohta; vrt. myös asia 326/85, Alankomaat v. komissio, tuomio 15.12.1987 (Kok. 1987, s. 5091, 24 kohta); asia C-236/02, Slob, tuomio 12.2.2004 (Kok. 2004, s. I-1861, 37 kohta) ja asia C-94/05, Emsland-Stärke, tuomio 16.3.2006 (Kok. 2006, s. I-2619, 43 kohta).

26 – Alevizosin tapauksessa taloudelliset seuraukset ovat ilmeiset: kyse on yhteensä 5 607 188 GRD:sta, jotka hän on maksanut veroina ajoneuvonsa maahantuonnista. Tämä summa on yli puolet hänen ilmoittamastaan ajoneuvon arvosta (vrt. tältä osin etenkin tämän ratkaisuehdotuksen 19 kohta).

subjektit voivat vedota näihin säännöksiin jatkossakin. Jos neuvosto olisi halunnut rajoittaa direktiivin 83/183 voimassaoloa myös muilta osin kuin direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdassa mainittujen tuoteryhmien osalta, se olisi edellyttänyt nimenomaista säännöstä.

35. Se, että direktiivin 92/12 23 artiklan 3 kohdassa esitetyn muutossäännöksen normatiivinen sisältö koskee vain kivennäisöljyn, alkoholin, alkoholijuomien ja valmistetun tupakan tuoteryhmiä, vastaa myös kyseisen direktiivin tarkoitusta ja päämäärää. Siksi direktiivissä 92/12 käyttöön otettuja yhteisön säännöksiä sovelletaan ainoastaan sellaisiin tuotteisiin, joita kohdellaan valmisteveron alaisina *kaikissa jäsenvaltioissa.* [27] Niillä ei tarkoiteta kaikkia kansallisen valmisteveron alaisia tuotteita vaan ainoastaan direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdassa konkreettisesti lueteltuja tuoteryhmiä.

36. Direktiivin 92/12 säännöksillä voidaan varmistaa ainoastaan kivennäisöljyjen, alkoholin, alkoholijuomien ja valmistetun tupakan osalta se, että valmisteverosaatava on sama kaikissa jäsenvaltioissa. [28] Direktiivillä 92/12 varmistetaan siten, että kaikista näistä tuotteista kannetaan säännönmukaisesti yhdessä jäsenvaltiossa veroa ja samalla vältetään kaksinkertainen verotus. [29] Kivennäisöljyjen, alkoholin, alkoholijuomien ja valmistetun tupakan alalla pyritään näin edistämään yhdenmukaistamista, [30] ja tätä vasten aiemmin annetun direktiivin 83/183 säännökset ja niissä säädetyt verovapautukset vaikuttavat järjestelmänvastaisilta.

37. Tilanne on kuitenkin toinen kaikkien muiden kuin direktiivin 92/12 3 artiklan 1 kohdassa mainittujen tuotteiden osalta. Ensin mainittuja koskevia säännöksiä ei ole yhdenmukaistettu direktiiviä 92/12 vastaavalla tavalla, vaan direktiivin 3 artiklan

27 – Direktiivin 92/12 johdanto-osan kolmas perustelukappale.

28 – Vrt. viimeksi mainitun osalta asia C-296/95, EMU Tabac ym., tuomio 2.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1605, 22 kohta); asia C-325/99, Van de Water, tuomio 5.4.2001 (Kok. 2001, s. I-2729, 39 kohta); asia C-395/00, Cipriani, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11877, 41 kohta) ja asia C-5/05, Joustra, tuomio 23.11.2006 (Kok. 2006, s. I-11075, 27 kohta).

29 – Vrt. tältä osin etenkin direktiivin 92/12 5–10 artikla sekä 22 artikla.

30 – Direktiivillä 92/12 toteutetaan vain osittainen yhdenmukaistaminen myös direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen tavaroiden alalla; vrt. asia C-434/97, komissio v. Ranska, tuomio 24.2.2000 (Kok. 2000, s. I-1129, 17 kohta) ja asia C-240/01, komissio v. Saksa, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4733, 40 kohta). Vastaavasti edellä alaviitteessä 28 mainittu oikeuskäytäntö, jonka mukaan direktiivin 92/12 tarkoituksena on *"asettaa tietyt säännöt valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidon, liikkumisen ja valvonnan osalta"* (vrt. esim. asiassa Joustra annetun tuomion 27 kohta; kursivointi tässä).

3 kohdassa todetaan nimenomaisesti, että jäsenvaltiot saavat niiden osalta edelleen ottaa käyttöön ja pitää voimassa veroja, jos nämä verot eivät aiheuta rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia. [31] Jäsenvaltioissa on siten edelleen huomattavia eroja sen osalta, mitä kulutukseen kohdistuvia veroja kyseisistä muista tuotteista kannetaan ja missä yhteydessä verosaatava kulloinkin syntyy. Direktiivillä 92/12 ei etenkään voida varmistaa sitä, että kyseisistä tuotteista on aina kannettava veroa yhdessä jäsenvaltiossa muttei muissa jäsenvaltioissa. Tätä taustaa vasten direktiivissä 83/183 säädetyt verovapautukset eivät ole lähtökohtaisesti merkityksettömiä muiden tuotteiden kuin kivennäisöljyjen, alkoholin, alkoholijuomien ja valmistetun tupakan osalta.

38. Myöskään direktiivissä 92/12 käyttöön otettu, rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia koskeva kielto ei ole näiden muiden tuotteiden osalta ristiriidassa direktiivissä 83/183 säädettyjen luonnollisten henkilöiden henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa sovellettavien verovapautusten voimassa pysymisen kanssa. Tällaisia verovapauksia ei suinkaan korvata pelkästään rajojen ylitykseen liittyviä mahdollisia muodollisuuksia koskevalla kiellolla, vaan kyse on korkeintaan niiden täydentämisestä. Direktiivin 83/183 tavoite, henkilöiden vapaan liikkuvuuden edistäminen, [32] on myös edelleen voimassa (EY 3 artiklan 1 kohdan c alakohta), ja sen saavuttaminen vaikeutuisi merkittävästi, jos luonnolliset henkilöt eivät enää voisi hyötyä direktiivissä 83/183 säädetyistä verovapauksista siirtäessään pysyvän asuinpaikkansa yhdestä jäsenvaltiosta toiseen ja jos heidät ainoastaan vapautettaisiin direktiivissä 92/12 tarkoitetulla tavalla rajojen ylittämiseen liittyvistä muodollisuuksista. Luonnollista henkilöä, joka käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, rasittaa nimittäin tällaisia muodollisuuksia enemmän se, että hänen muuttaessaan toiseen jäsenvaltioon hänen on maksettava – mahdollisesti uudelleen – veroa vastaanottavaan jäsenvaltioon tuomastaan omaisuudesta, kuten sisustustavaroista tai ajoneuvosta.

39. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole toistaiseksi sulkenut pois direktiivin 83/183 valmisteveroa koskevien säännösten ajallista pätevyyttä muiden tuotteiden kuin kivennäisöljyjen, alkoholin, alkoholijuomien ja valmistetun tupakan osalta. Se on pikemminkin tarkastellut monesti direktiivin 83/183 sovellettavuutta *aineellisessa suhteessa* myös 31.12.1992 jälkeisenä aikana. [33]

40. Tätä taustaa vasten päättelen, että nyt käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa tapauk-

31 – Vrt. tältä osin direktiivin 92/12 johdanto-osan kolmas perustelukappale.

32 – Direktiivin 83/183 johdanto-osan toinen perustelukappale.

33 – Asiassa C-387/01, Weigel, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4981, 46–49 kohta) ja asiassa C-365/02, Lindfors, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7183, 26–28 kohta) jätetään soveltamatta direktiiviä 83/183 *aineellisessa suhteessa*, ei kuitenkaan *ajallisesti*; molempien tapausten taustalla olivat kuitenkin *31.12.1992 jälkeen* ilmenneet tilanteet (vrt. asiassa Weigel annetun tuomion 26 ja 27 kohta ja asiassa Lindfors annetun tuomion 11 ja 12 kohta). Vrt. lisäksi asia C-138/04, komissio v. Tanska, jäljempänä komissio v. Tanska III, tuomio 16.6.2005 (13–15 kohta, ei julkaistu oikeustapauskokoelmassa), jonka taustalla oli jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely *31.12.1992 jälkeisenä aikana*.

sessa direktiivin 83/183 valmisteveroa koskevat säännökset ovat säilyneet voimassa, ja siksi niitä voidaan soveltaa ajallisesti.

2. Henkilöllinen soveltamisala

41. Kreikan hallituksen näkemyksen mukaan myöskään direktiivin 83/183 henkilöllistä soveltamisalaa koskevat edellytykset eivät täyty, sillä Kreikan asevoimien jäsenenä Alevizos ei ole EY 39 artiklassa tarkoitettu työntekijä. Hän on pikemminkin kyseisen artiklan 4 kohdassa tarkoitetussa julkishallinnon palvelussuhteessa.

42. Tämä näkökanta ei ole minusta vakuuttava. Vaikka katsottaisiinkin, että direktiivin 83/183 soveltamisala liittyy tiiviisti työntekijöiden vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan, EY 39 artiklan 4 kohdan poikkeusmääräys ei siltikään olisi merkityksellinen nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tapauksessa. Sen nojalla Kreikan julkiset laitokset voivat tosin evätä muiden jäsenvaltioiden kansalaisilta pääsyn tiettyihin palvelussuhteisiin omalla alueellaan. [34] Sillä ei ole kuitenkaan mitään vaikutusta Kreikan kansalaisten asemaan EY 39 artiklan mukaisina työntekijöinä, kun he Alevizosin tapaan muuttavat toiseen jäsenvaltioon työskennelläkseen siellä jonkun muun kuin senhetkisen työnantajan, varsinkin NATO:n kaltaisen kansainvälisen järjestön, palveluksessa. [35]

43. Joka tapauksessa on selvää, ettei direktiivi 83/183 koske todellisuudessa ainoastaan EY 39 artiklassa tarkoitettuja työntekijöitä, vaan sen henkilöllinen soveltamisala ulottuu kaikkiin *luonnollisiin henkilöihin*. Tämä käsite on mahdollisimman laaja. Se voi kattaa sekä palkatut työntekijät että kaikki itsenäiset ammatinharjoittajat (vaikkakin vain näiden ammatillisen toiminnan ulkopuolella) ja jopa henkilöt, jotka eivät toimi ammatissa. Tätä näkemystä vahvistavat myös muut direktiivin

34 – Vastaavasti yhdistetyt asiat 389/87 ja 390/87, Echternach ja Moritz, tuomio 15.3.1989 (Kok. 1989, s. 723, 14 kohta) ja asia C-443/93, Vougioukas, tuomio 22.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4033, 19 ja 20 kohta). Vrt. EY 39 artiklan 4 kohdan soveltamisen edellytysten osalta esim. asia C-47/02, Anker ym., tuomio 30.9.2003 (Kok. 2003, s. I-10477, etenkin 57–63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 – Vrt. kansainvälisten järjestöjen virkamiesten työntekijän aseman osalta viimeksi asia C-137/04, Rockler, tuomio 16.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1441, 15 kohta) ja asia C-185/04, Öberg, tuomio 16.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1453, 12 kohta); vrt. lisäksi asia 152/82, Forcheri, tuomio 13.7.1983 (Kok. 1983, s. 2323, Kok. Ep. VII, s. 207, 9 ja 19 kohta); edellä alaviitteessä 34 mainitussa asiassa Echternach ja Moritz annetun tuomion 11 kohta; asia C-209/01, Schilling, tuomio 13.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13389, 28 kohta) ja asia C-293/03, My, tuomio 16.12.2004 (Kok. 2004, s. I-12013, 37 kohta).

kielitoisinnot, joissa käytetään yhtä laajalle ulottuvia käsitteitä. [36]

44. Asiayhteys, jossa käsitettä luonnollinen henkilö käytetään, ja direktiivin 83/183 tarkoitus ja päämäärä puoltavat myös tämän säännöksen henkilöllisen soveltamisalan tulkitsemista laajasti. Näin ollen direktiivillä 83/183 on tarkoitus saada paitsi työntekijät myös jäsenvaltioiden koko väestö paremmin tietoisiksi Euroopan yhteisön olemassaolosta ja jatkaa toimia kotimarkkinoiden olosuhteita vastaavien olosuhteiden toteuttamiseksi yhteisössä. [37] Direktiivillä on määrä poistaa käytännössä esteitä, jotka rajoittavat henkilöiden vapaata liikkuvuutta yhteisössä, [38] ja tällä tarkoitetaan yleisesti paitsi työntekijöiden vapaata liikkuvuutta myös itsenäisten ammatinharjoittajien vapaata liikkuvuutta palvelujen tarjoamisen vapauden ja sijoittautumisvapauden muodossa sekä lisäksi – ainakin tämänhetkisen näkemyksen mukaan – myös sellaisten unionin kansalaisten vapaata liikkuvuutta, jotka eivät toimi ammatissa (EY 18 artikla).

45. Myös jäsenvaltion asevoimien jäsenet, kuten Alevizos, kuuluvat yhteisön väestöön ja siten direktiivin 83/183 kattamaan laajaan henkilöryhmään. [39]

46. Edellä mainitun perusteella katson, että nyt käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa tapauksessa myös direktiivin 83/183 henkilöllistä soveltamisalaa koskevat edellytykset täyttyvät.

3. Aineellinen soveltamisala

47. On vielä selvitettävä, kuuluvatko Alevizosilta kannettujen verojen kaltaiset verot direktiivin 83/183 aineelliseen soveltamisalaan. Vain siinä tapauksessa Alevizos voi nimittäin vedota mainitun direktiivin 1 artiklan 1 kohdan mukaisiin verovapautuksiin.

36 – Esimerkiksi tanskankielisessä toisinnossa käytetään käsitettä "privatpersoners", kreikankielisessä käsitettä "ιδιώτες", englanninkielisessä käsitettä "individuals", ranskankielisessä käsitettä "particuliers", italiankielisessä käsitettä "privati" ja hollanninkielisessä käsitettä "particulieren".

37 – Direktiivin 83/183 johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale.

38 – Direktiivin 83/183 johdanto-osan toinen perustelukappale.

39 – Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, ettei asevoimia ole suljettu lähtökohtaisesti yhteisön oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle ja että asianomaiset luonnolliset henkilöt voivat vedota yhteisön oikeuteen, konkreettisia poikkeustilanteita lukuun ottamatta (vrt. tältä osin asia C-273/97, Sirdar, tuomio 26.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7403, 15–19 ja 23–27 kohta); asia C-285/98, Kreil, tuomio 11.1.2000 (Kok. 2000, s. I-69, 15–24 kohta) ja asia C-186/01, Dory, tuomio 11.3.2003 (Kok. 2003, s. I-2479, 30–36 kohta).

48. Nyt esillä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimella ei ole käytettävissään yksityiskohtaisia tietoja Kreikan lainsäädännössä sovellettavista perusteista, joiden nojalla ajoneuvoista kannetaan valmisteveroa ja rekisteröintiveroa. Siksi pidän liian hätiköitynä komission päätelmää siitä, että direktiivi 83/183 ei kata lähtökohtaisesti tällaisia veroja.

49. Yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ole tulkita kansallista oikeutta ennakkoratkaisumenettelyssä tai tarkistaa, miten sitä sovelletaan jossain konkreettisessa tapauksessa. Se on kansallisen tuomioistuimen tehtävä. Yhteisöjen tuomioistuimella on kuitenkin toimivalta antaa ennakkoratkaisukysymyksen esittäneelle tuomioistuimelle kaikki sellaiset tiedot yhteisön oikeuden tulkitsemiseksi, joista voi olla sille hyötyä käsiteltävänä olevan riita-asian ratkaisemiseksi. [40]

50. Direktiivin 83/183 aineellinen soveltamisala määritellään direktiivin 1 artiklassa sekä positiivisesti että negatiivisesti.

51. Positiivisessa mielessä direktiivin 83/183 1 artiklan 1 kohdassa säädetään, että luonnollisen henkilön henkilökohtaisen omaisuuden lopullisessa maahantuonnissa toisesta jäsenvaltiosta valmisteverosta ja muista kulutukseen kohdistuvista veroista on myönnettävä vapautus. Tällaisilla veroilla tarkoitetaan vain sellaisia valmisteveroja, jotka *liittyvät maahantuontiin sinänsä*; verotettavana tapahtumana on siten kyseisen omaisuuden maahantuonti. [41] Tämä ilmentää direktiivin 83/183 tavoitetta, joka on sellaisten luonnollisten henkilöiden vapaan liikkuvuuden esteiden poistaminen, jotka siirtävät pysyvän asuinpaikkansa jäsenvaltiosta toiseen. [42] Direktiivillä suojellaan henkilökohtaiseen käyttöön tavaroita jostain toisesta jäsenvaltiosta siellä sovellettavin verotusehdoin ostaneita luonnollisia henkilöitä – mahdollisesti kaksinkertaiselta – verotukselta, kun he siirtävät pysyvän asuinpaikkansa johonkin toiseen jäsenvaltioon.

52. Negatiivisessa mielessä direktiivin 83/183 1 artiklan 2 kohdassa verovapautuksen ulkopuolelle suljetaan henkilökohtaisen omaisuuden *käytöstä* kannettavat verot riippumatta siitä, onko kyse "erityisistä" tai kausiluonteisista maksuista. Moottoriajoneuvojen osalta direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jätetään nimenomaisesti esimerkiksi autojen rekisteröinnissä kannettavat maksut sekä tieliikennemaksut. Tämä ilmentää periaatetta, jonka mukaan yhteisön oikeudessa ei taata luonnolliselle henkilölle, joka siirtyy

40 – Vakiintunut oikeuskäytäntö; vrt. asia C-297/89, Ryborg, tuomio 23.4.1991 (Kok. 1991, s. I-1943, 21 kohta); asia C-107/98, Teckal, tuomio 18.11.1999 (Kok. 1999, s. I-8121, 33 kohta); asia C-262/99, Louloudakis, tuomio 12.7.2001 (Kok. 2001, s. I-5547, 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-506/04, Wilson, tuomio 19.9.2006 (Kok. 2006, s. I-679, 34 ja 35 kohta).

41 – Asiassa Weigel annetun tuomion 47 kohta, asiassa Lindfors annetun tuomion 26–28 kohta ja asiassa komissio v. Tanska III annetun tuomion 13 kohta, kaikki mainittu edellä alaviitteessä 33.

42 – Direktiivin 83/183 johdanto-osan toinen perustelukappale; vrt. myös edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa komissio v. Tanska III annetun tuomion 11 kohta.

asumaan tai työskentelemään toiseen jäsenvaltioon, että tällainen siirtyminen – tosiasiallista rajanylitystä huomioon ottamatta – olisi verotuksen kannalta neutraalia; jäsenvaltioiden verolainsäädännön välisten erojen vuoksi eläminen toisessa jäsenvaltiossa voi tilanteen mukaan olla asianosaiselle verotuksen osalta enemmän tai vähemmän edullista tai epäedullista. [43]

53. Sen arvioimiseksi, kuuluuko kulutukseen kohdistuva vero direktiivin 83/183 soveltamisalaan, ratkaisevaa on verotettavana oleva tapahtuma; [44] verosta kansallisessa oikeudessa käytetty nimitys ei sinänsä ole ratkaiseva. [45]

54. Jos ajoneuvosta kannetaan kulutukseen kohdistuvaa veroa jo rajanylityksen yhteydessä tai sen seurauksena, tämä merkitsee, että verotuksen kannalta merkityksellistä on ajoneuvon maahantuonti eikä niinkään sen tuleva käyttö maan alueella. Tällaisessa tapauksessa direktiivin 83/183 1 artiklan 1 kohdan mukaisen verovapauden soveltamisalaa koskevat edellytykset yleensä täyttyvät. [46]

55. On vaikeampi arvioida tapauksia, joissa kulutukseen kohdistuvaa veroa kannetaan suhteellisen läheisessä ajallisessa yhteydessä asianomaiseen jäsenvaltioon tapahtuvan luonnollisen henkilön pysyvän asuinpaikan siirron kanssa, esimerkiksi kyseiseen maahan tuodun henkilökohtaisen ajoneuvon rekisteröinnin yhteydessä.

56. Tällaisissa tapauksissa ratkaisevaa on se, liittyykö kulutukseen kohdistuva vero ajoneuvon maahantuontiin vai ainoastaan sen käyttöön maan alueella. Toisin sanoen on selvitettävä, kannetaanko kulutukseen kohdistuvaa veroa ainoastaan ulkomailta tuoduista ajoneuvoista vai kaikista kyseisessä jäsenvaltiossa rekisteröidyistä ajoneuvoista. Ensin mainitussa tapauksessa luonnolliset henkilöt on vapautettava direktiivin 83/183 1 artiklan 1 kohdan nojalla kyseessä olevasta kulutukseen kohdistuvasta verosta, viimeksi mainitussa tapauksessa ei. [47]

43 – Vastaavasti asiassa Weigel annetun tuomion 55 kohta ja asiassa Lindfors annetun tuomion 34 kohta, molemmat mainittu edellä alaviitteessä 33; vrt. myös asia C-403/03, Schempp, tuomio 12.7.2005 (Kok. 2005, s. I-6421, 45 kohta).

44 – Asiassa Lindfors annetun tuomion 26 kohta ja asiassa komissio v. Tanska III annetun tuomion 13 kohta, molemmat mainittu edellä alaviitteessä 33.

45 – Edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Lindfors annetun tuomion 24 kohta.

46 – *Itse maahantulon yhteydessä* kannettava vero olisi kiellettyä myös eräästä toisesta syystä: se olisi vastoin direktiivin 92/12 3 artiklan 3 kohdan mukaista kieltoa, jonka mukaan rajojen ylitykseen ei saa liittyä muodollisuuksia.

47 – Ks. vastaavasti asiassa Weigel annetun tuomion 47 kohta, asiassa Lindfors annetun tuomion 25–28 kohta ja asiassa komissio v. Tanska III annetun tuomion 12–15 kohta, kaikki mainittu edellä alaviitteessä 33.

4. Välipäätelmä

57. Välipäätelmänä voidaan näin ollen todeta seuraavaa:

Direktiiviä 83/183 sovelletaan – myös 31.12.1992 jälkeisenä aikana – kaikkiin valmisteveroihin ja muihin kulutukseen kohdistuviin veroihin, joita kannetaan luonnollisen henkilön siirtäessä pysyvän asuinpaikkansa jäsenvaltiosta toiseen hänen henkilökohtaisessa käytössään olevasta ajoneuvosta, jos tämä vero liittyy ajoneuvon maahantuontiin eikä sen käyttöön maan alueella. Tämä koskee myös jäsenvaltion asevoimien jäseniä.

B *Direktiivissä 83/183 tarkoitettu pysyvän asuinpaikan käsite*

58. Jos Alevizosilta Kreikassa kannettu valmistevero ja rekisteröintivero tai jompikumpi niistä liittyy tosiasiallisesti hänen ajoneuvonsa tuontiin Kreikkaan, on vielä tarkasteltava direktiivin 83/183 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua pysyvän asuinpaikan käsitettä. Verovapautus tulee kyseeseen mainitun direktiivin 1 artiklan 1 kohdan nojalla, luettuna yhdessä 5 artiklan 2 kohdan ja 7 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa, vain, jos Alevizos siirsi pysyvän asuinpaikkansa Italiaan NATO:n palveluksessa olonsa ajaksi ja jos hän siirsi sen takaisin Kreikkaan sinne palaamisen vuoksi.

59. Pysyvä asuinpaikka on yhteisön oikeuden käsite, jonka sisältöä jäsenvaltiot eivät voi muuttaa.[48] Oikeuskäytännön mukaan tällä käsitteellä tarkoitetaan henkilön *etujen pysyvää keskusta*; sen selvittämiseksi on arvioitava kokonaisvaltaisesti kaikkia yksittäistapaukseen liittyviä tekijöitä kaikkien merkityksellisessä säännöksessä esitettyjen edellytysten pohjalta.[49]

60. Henkilön *asuinpaikalla* tarkoitetaan direktiivin 83/183 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan paikkaa, jossa henkilö asuu henkilökohtaisten ja ammatillisten siteidensä vuoksi. Direktiiviä sovellettaessa paikka katsotaan *pysyväksi* asuinpaikaksi, jos kyseinen henkilö asuu siellä vähintään 185 päivää kalenterivuodessa.

48 – Asia C-9/92, komissio v. Kreikka, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4467, 8 ja 28 kohta).

49 – Asiassa Ryborg annetun tuomion 19, 20 ja 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asiassa Louloudakis annetun tuomion 51, 55 ja 57 kohta, molemmat mainittu edellä alaviitteessä 40. Molemmat tuomiot koskivat tosin direktiivin 83/182 7 artiklaa, mutta niitä voidaan soveltaa rajoituksetta myös nyt tulkittavaan direktiivin 83/183 6 artiklaan. Molemmat direktiivit ovat tiiviisti sidoksissa toisiinsa, ja niiden johdanto-osissa todetaan, että niiden tavoitteena on luoda kotimarkkinoiden olosuhteita vastaavat olosuhteet yhteisössä ja poistaa verotukselliset esteet, jotka rajoittavat henkilöiden vapaata liikkuvuutta. Direktiivin 83/183 6 artiklan ja direktiivin 83/182 7 artiklan pysyvää asuinpaikkaa koskevat säännökset ovat myös sanamuodoltaan samanlaiset.

61. Koska viimeksi mainittu, 185:tä päivää kalenterivuodessa koskeva ajallinen edellytys näyttää täyttyvän ongelmitta esillä olevassa asiassa, tässä yhteydessä on tarkasteltava lähemmin vain ensin mainittua laadullista edellytystä, [50] toisin sanoen henkilökohtaisia ja ammatillisia siteitä.

62. Direktiivin 83/183 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan henkilön pysyvä asuinpaikka on periaatteessa paikka, johon henkilöllä on sekä henkilökohtaisia että ammatillisia siteitä. Näitä molempia siteitä on siten tarkasteltava yhdessä. [51] Tämä vastaa tarkoitukseltaan myös sitä oikeusohjetta, jonka mukaan on määritettävä henkilön etujen pysyvä keskus. [52]

63. Tällöin ei edellytetä, että henkilön *kaikki* henkilökohtaiset ja ammatilliset siteet keskittyvät tiettyyn paikkaan. Tämä käy ilmi myös direktiivin 83/183 6 artiklan 1 kohdasta. Sen mukaan asianomaisen henkilön on asuttava kyseisessä paikassa ainoastaan "henkilökohtaisten ja ammatillisten siteidensä vuoksi", mikä ei sulje pois sitä, että hänellä on tällaisia siteitä myös muihin paikkoihin toisissa jäsenvaltioissa. [53] Jos henkilö käyttää oikeuttaan EY:n perustamissopimuksessa vahvistettuun vapaaseen liikkuvuuteen, hänellä on yleensä – ainakin siirtymäaikana – voimakkaat siteet sekä alkuperämaahansa että vastaanottavaan jäsenvaltioon.

64. Jos henkilöllä on henkilökohtaisia ja ammatillisia siteitä samaan aikaan eri paikkoihin, henkilön pysyvän asuinpaikan määrittäminen hänen etujensa keskukseksi edellyttää painopisteen tarkastelua. [54] Direktiivin 83/183 tavoite on toteuttaa kotimarkkinoiden olosuhteita muistuttavat olosuhteet ja helpottaa tätä varten henkilöiden vapaata liikkuvuutta, [55] ja olisi suorastaan tämän tavoitteen vastaista asettaa kohtuuttoman ankaria vaatimuksia henkilön pysyvän asuinpaikan hankkimiselle vastaanottavasta jäsenvaltiosta ja vaatia aina *kaikkien* henkilökohtaisten ja ammatillisten siteiden siirtämistä sinne.

50 – Myös tässä yhteydessä pätee luonnollisestikin se, että yhteisöjen tuomioistuin voi antaa ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle ainoastaan sellaisia tietoja yhteisön oikeuden tulkitsemiseksi, joista voi olla tälle hyötyä pääasian ratkaisemiseksi (vrt. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 49 kohta).

51 – Näin myös edellä alaviitteessä 40 mainitussa asiassa Louloudakis annetun tuomion 53 kohdassa.

52 – Vrt. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 59 kohta.

53 – Edellä alaviitteessä 40 mainitussa asiassa Louloudakis annetun tuomion 50 kohdassa viitataan myös 185:tä kalenteripäivää vuodessa koskevaan edellytykseen, joka ei sulje pois sitä, että sama henkilö asuu loppuosan kalenterivuotta jossain toisessa paikassa myös henkilökohtaisten ja ammatillisten siteidensä vuoksi.

54 – Vastaavasti myös edellä alaviitteessä 40 mainitussa asiassa Louloudakis annetun tuomion 53 kohta.

55 – Direktiivin 83/183 johdanto-osan ensimmäinen ja toinen perustelukappale. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on korostanut edellä alaviitteessä 48 mainitussa asiassa komissio v. Kreikka annetun tuomion 6 kohdassa, pysyvän asuinpaikan käsitteen tulkinnalla on erityisen suuri merkitys näiden tavoitteiden saavuttamisen kannalta: käsite muodostaa "perustan direktiivissä 83/182 toteutetulle sääntelylle. Tämä koskee myös direktiiviä 83/183". Samassa merkityksessä edellä alaviitteessä 40 mainitussa asiassa Louloudakis annetun tuomion 58 kohta.

65. Asiassa Louloudakis antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on luetellut esimerkinomaisesti joukon seikkoja, jotka voivat antaa viitteitä luonnollisen henkilön etujen pysyvästä keskuksesta. Tällaisia ovat muun muassa "kyseisen henkilön ja hänen perheensä jäsenten läsnäolo, hänen asuntonsa sijaintipaikka, paikka, jossa hänen lapsensa tosiasiallisesti käyvät koulua, hänen ammattitoimintansa harjoittamispaikka, hänen varallisuusintressiensä sijaintipaikka ja se paikka, jossa henkilöllä on hallinnolliset siteet viranomaisiin ja sosiaaliturvalaitoksiin, siltä osin kuin nämä seikat osoittavat henkilön halunneen luoda tiettyä vakiintuneisuutta sille paikalle, johon hänellä on liittymä, hänen elämäntavastaan ja tavanomaisista henkilökohtaisista ja ammatillisista suhteista johtuvan jatkuvuuden vuoksi". [56] Jos nämä seikat luetaan henkilökohtaisten ja ammatillisten siteiden piiriin ja jos niitä sovelletaan nyt esillä olevan asian kaltaisessa tapauksessa, voidaan päätellä seuraavaa:

66. Kreikan asevoimien jäsenellä, joka suorittaa palvelustaan työnantajansa luvalla Italiassa kansainvälisen järjestön toimipaikassa, kuten tässä tapauksessa NATO:n Eteläi-Euroopan joukkojen esikunnassa, on Italiaan *ammatilliset siteet.* Sen mukaan, miten hänen palvelussuhteestaan on sovittu, voi tosin olla, että hänellä on edelleenkin ammatillisia siteitä myös kotimaahansa Kreikkaan. Kreikan hallitus onkin todennut, että asianomaiselle henkilölle myönnetään Kreikan virkamiesoikeuden mukaan hänen ulkomailla suorittamansa palvelun ajaksi palkatonta lomaa ja että hän on velvollinen maksamaan Kreikkaan sosiaaliturvamaksuja. Tuomioistuimen käsittelyssä tuotiin lisäksi esiin, että Alevizosin työnantaja "lähetti" Alevizosin NATO:n toimipaikkaan – vaikkakin tämän omasta toivomuksesta. Nämä puhtaasti hallinnolliset siteet hänen kotimaahansa eivät ole kuitenkaan läheskään yhtä merkittäviä kuin asianomaisen henkilön siteet hänen uuteen asemapaikkaansa, jossa hän on fyysisesti läsnä ja jossa hänen vaaditaan suorittavan tosiasiallisesti palveluksensa. Ulkomaan palveluskauden aikana asianomaisen henkilön ammatillisten siteiden painopiste ei siten ole hänen kotimaassaan Kreikassa vaan vastaanottavassa valtiossa Italiassa.

67. Tarkasteltaessa asianomaisen henkilön *henkilökohtaisia siteitä* on kiinnitettävä ensimmäiseksi huomiota hänen siteisiinsä luonnollisiin henkilöihin, toisin sanoen yksittäisiin henkilöihin. Esimerkiksi jos asianomainen henkilö asuu palvelusaikanaan yhdessä puolisonsa ja alaikäisten lastensa kanssa vastaanottavassa jäsenvaltiossa, se on selvä osoitus siitä, että hän on siirtänyt sinne henkilökohtaiset siteensä. Hänellä voi olla henkilökohtaisia siteitä myös kotimaahansa, esimerkiksi muihin perheensä jäseniin. Hänen henkilökohtaisten suhteidensa painopisteen muodostavat kuitenkin pääsääntöisesti ne henkilöt, joiden kanssa hän asuu pysyvästi samassa taloudessa.

56 – Edellä alaviitteessä 40 mainitussa asiassa Louloudakis annetun tuomion 55 kohta.

68. Kuten edellä on jo mainittu, yhteisöjen tuomioistuin on todennut lisäksi, että henkilön etujen keskipisteen määrittämisessä huomioon otettavia mahdollisia seikkoja ovat myös "hallinnolliset siteet viranomaisiin ja sosiaaliturvalaitoksiin"; tämä pätee kuitenkin vain, jos nämä seikat osoittavat henkilön halunneen luoda tiettyä vakiintuneisuutta tällaisille siteille jatkuvuuden ja hänen elämäntapansa vuoksi.[57] Määritettäessä asianomaisen henkilön henkilökohtaisten siteiden painopistettä tällaisille seikoille ei normaalitapauksessa olisi asianmukaista antaa *etusijaa* verrattuna siteisiin, joita hänellä on hänen kanssaan samassa taloudessa asuviin yksityishenkilöihin. Siksi myöskään Kreikan hallituksen viittaus Alevizosin jatkuvaan siteeseen hänen kreikkalaiseen työnantajaansa, hänen osallistumiseensa Kreikan sosiaaliturvajärjestelmään ja etenkin hänen Kreikan kansalaisuuteensa ei ole mielestäni tarkoituksenmukainen arvioitaessa hänen *henkilökohtaisten etujensa painopistettä.*

69. Alevizosin tapauksessa sen enempää hänen ammatillisten kuin henkilökohtaistenkaan siteidensä painopiste ei ole siten hänen ulkomaanpalveluksensa aikana enää hänen kotimaassaan vaan pikemminkin vastaanottavassa valtiossa. Näin ollen kyse on direktiivissä 83/183 tarkoitetun pysyvän asuinpaikan siirrosta sekä ulkomailla tapahtuvan palvelukseentulon että kotimaahan paluun yhteydessä.

70. Sivuhuomautuksena mainittakoon, että tällaisessa tapauksessa ei voida soveltaa direktiivin 83/183 6 artiklan 1 kohdan toista alakohtaa – toisin kuin Kreikan hallitus katsoo. Mainittu säännös edellyttää, että henkilön ammatilliset siteet ovat muualla kuin tämän henkilökohtaiset siteet ja tämä sen vuoksi joutuu oleskelemaan vuorotellen eri paikoissa eri jäsenvaltioissa. Vain tässä tapauksessa hänen henkilökohtaisille siteilleen voitaisiin antaa etusija määritettäessä pysyvää asuinpaikkaa.[58] Tätä alakohtaa ei sovelleta Alevizosin kaltaisiin henkilöihin, joiden sekä ammatillisten että henkilökohtaisten siteiden painopiste on samassa paikassa.

71. Koska edellä mainittua toista alakohtaa ei sovelleta nyt käsiteltävänä olevan asian kaltaiseen tapaukseen, merkityksellistä ei ole myöskään se, onko Alevizosin kaltainen henkilö muuttanut ulkomaille vain *määräaikaisen tehtävän suorittamiseksi.* Tällä seikalla voisi olla ylipäätään merkitystä vain toisen alakohdan yhteydessä. Muilta osin

57 – Edellä alaviitteessä 40 mainitussa asiassa Louloudakis annetun tuomion 55 kohta.

58 – Edellä alaviitteessä 40 mainitussa asiassa Louloudakis annetun tuomion 53 ja 60 kohta.

merkityksellistä on yksistään se, asuuko asianomainen henkilö tietyssä paikassa vähintään 185 päivää kalenterivuodessa henkilökohtaisten ja ammatillisten siteidensä vuoksi (direktiivin 83/183 6 artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta).

72. Yhteenvetona voidaan siten todeta seuraavaa:

Jäsenvaltion asevoimien jäsen, joka työnantajansa luvalla työskentelee kaksi vuotta kansainvälisessä järjestössä jossain toisessa jäsenvaltiossa, jossa hän asuu yhdessä puolisonsa ja lastensa kanssa vähintään 185 päivää kalenterivuodessa, siirtää direktiivin 83/183 6 artiklan mukaisen pysyvän asuinpaikkansa tähän toiseen jäsenvaltioon kyseisen ulkomaanpalveluksensa ajaksi.

C Perusvapauksien merkitys nyt esillä olevassa asiassa

73. Tuomioistuimen suullisessa käsittelyssä komissio on esittänyt lisäksi, että nyt esillä olevaa asiaa on arvioitava myös EY:n perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten näkökulmasta. Vaikka kansallinen tuomioistuin ei olekaan viitannut perusvapauksiin ennakkoratkaisupyynnössään, yhteisöjen tuomioistuin voi ottaa niihin kantaa tuomiossaan antaakseen kyseiselle kansalliselle tuomioistuimelle kaikki tiedot, jotka ovat hyödyllisiä pääasian ratkaisemiseksi. [59]

1. Alustavia huomioita

74. Sellaisella alalla toteutettavia kansallisia toimenpiteitä, jota yhdenmukaistetaan yhteisötasolla sekundaarioikeuden säännöksillä, olisi arvioitava tällaisen yhdenmukaistamistoimen erityisten säännösten perusteella eikä primaarioikeuden perusteella. Itse sekundaarioikeuden laillisuutta voidaan tosin valvoa EY:n perustamissopimuksen 220 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaisesti ylempitasoisten primaarioikeuden määräysten perusteella, ja sekundaarioikeutta on myös tulkittava yhdenmukaisesti primaarioikeuden kanssa. Sekundaarioikeus muodostaa kuitenkin kulloisellakin soveltamisalallaan vertailukohdan, jonka perusteella voidaan arvioida, vastaavatko jäsenvaltioiden toteuttamat toimenpiteet yhteisön oikeutta.

59 – Vakiintunut oikeuskäytäntö; vrt. asia C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb v. Clinique, tuomio 2.2.1994 (Kok. 1994, s. I-317, Kok. Ep. XV, s. I-13, 7 kohta); asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-2107, 26 kohta) ja edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Lindfors annetun tuomion 32 kohta.

75. Jos kansallinen tuomioistuin päättelee Alevizosilta kannettujen valmisteveron ja rekisteröintiveron yksityiskohtaisen arvioinnin jälkeen, että kyseessä oleva vero *liittyy ajoneuvon maahantuontiin* eikä sitä kanneta yksinomaan sen käytöstä maan alueella, sen on sovellettava nyt esillä olevaan asiaan direktiiviä 83/183. [60] Tällöin ei tarvitse nojautua vapaata liikkuvuutta koskeviin määräyksiin. [61] Myöskään EY 23 ja EY 25 artikla eivät ole tässä yhteydessä merkityksellisiä. Tämä johtuu siitä, että EY:n perustamissopimuksessa vahvistettuihin perusvapauksiin tällaisessa tapauksessa perustuvat vaatimukset esitetään jo konkreettisesti direktiivissä 83/183.

76. Jos kansallisen tuomioistuimen arvioinnissa sen sijaan ilmenee, että Alevizosilta kannettu valmistevero ja rekisteröintivero *eivät* kuulu direktiivin 83/183 aineelliseen soveltamisalaan, näitä veroja on arvioitava suoraan EY:n perustamissopimuksen vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä vasten. [62] Myös vero-oikeutta koskevissa kysymyksissä, jotka kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta. [63]

77. EY:n perustamissopimuksessa vahvistetuista vapaata liikkuvuutta koskevista oikeuksista merkityksellinen nyt esillä olevan asian arvioinnissa on työntekijöiden vapaa liikkuvuus. Kuten edellä on jo mainittu, Kreikan kansalaiset ovat EY 39 artiklassa tarkoitettuja työntekijöitä, kun he muuttavat, samaan tapaan kuin Alevizos aikanaan, toiseen jäsenvaltioon työskennelläkseen siellä jonkun muun kuin siihenastisen työnantajansa palveluksessa, kuten NATO:n kaltaisen kansainvälisen järjestön palveluksessa; EY 39 artiklan 4 kohta ei ole esteenä tällaiselle päätelmälle. [64] Palatessaan kotimaahansa nämä henkilöt voivat luonnollisestikin myös vedota tähän perusvapauteen kotimaansa viranomaisiin nähden. [65]

78. Jos EY 39 artiklan vapaata liikkuvuutta koskeva määräys on tässä yhteydessä olen-

60 – Vrt. tältä osin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 50–56 kohta.

61 – Edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Weigel annetun tuomion 43 kohta.

62 – Asiassa Weigel annetun tuomion 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat, asiassa Lindfors annetun tuomion 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja asiassa komissio v. Tanska III annetun tuomion 16 kohta, kaikki mainittu edellä alaviitteessä 33.

63 – Ks. vastaavasti esimerkiksi välittömiä veroja koskeva vakiintunut oikeuskäytäntö (12.12.2006 annetut tuomiot asioissa C-374/04, Test Claimants in the Class IV of the ACT Group Litigation, Kok. 2006, s. I-11673, 36 kohta ja C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Kok. 2006, s. I-11753, 35 kohta molemmat oikeuskäytäntöviittauksineen) sekä erityisesti moottoriajoneuvojen verotuksen osalta asia C-464/02, komissio v. Tanska, "komissio v. Tanska II", tuomio 15.9.2005 (Kok. 2005, s. I-7929, 74 kohta).

64 – Vrt. tältä osin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 42 kohta.

65 – Vakiintunut oikeuskäytäntö; vrt. asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4265, Kok. Ep. XIII, s. I-19, 23 kohta); asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1663, Kok. Ep. XIV, s. I-177, 15 ja 16 kohta) ja edellä alaviitteessä 35 mainitussa asiassa Schilling annetun tuomion 27 kohta.

nainen, ei ole tarpeen selvittää unionin kansalaisen yleistä oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen koskevan EY 18 artiklan 1 kohdan sovellettavuutta;[66] jäljempänä esitetyt huomautukset koskevat kuitenkin joka tapauksessa myös EY 18 artiklaa.

79. EY 90 artiklan[67] osalta on todettava, ettei tuomioistuimen käsittelyssä ole tullut ilmi mitään konkreettisia viitteitä siitä, että muista jäsenvaltioista Kreikkaan tuotuihin ajoneuvoihin kohdistuisi *syrjivää* verotusta.

2. Henkilökohtaisesta omaisuudesta kannettavat kulutukseen kohdistuvat verot työntekijöiden vapaan liikkuvuuden kannalta (EY 39 artikla)

80. Kaikkien perusvapauksien tavoin myös EY 39 artiklan mukainen työntekijöiden vapaa liikkuvuus on eräs yhteisön perusperiaatteista,[68] jolla kielletään sekä kansalaisuuteen perustuva syrjintä että vapaan liikkuvuuden rajoittaminen.[69]

81. Siinä oletetussa tapauksessa, että Alevizosilta kannetut valmistevero ja rekisteröintivero *eivät* liity hänen ajoneuvonsa tuontiin[70] vaan ne kannetaan ainoastaan ajoneuvon käytöstä Kreikassa, ne eivät johtaisi sen enempää epäsuoraan kuin suoraankaan siirtotyöläisten *syrjintään* kansalaisuuden perusteella, vaan ne koskisivat pikemminkin yhtäläisesti kaikkia Kreikassa asuvia ajoneuvon omistajia.

82. On kuitenkin vielä pohdittava, voidaanko tällaisilla ajoneuvoista kannettavilla syrjimättömillä sisäisillä veroilla *rajoittaa* siirtotyöläisten vapaata liikkuvuutta EY 39 artiklan vastaisesti.

83. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tältä osin asiassa Weigel antamassaan tuo-

66 – Vrt. mm. asia C-100/01, Oteiza Olazabal, tuomio 26.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10981, 26 kohta) ja asia C-520/04, Turpeinen, tuomio 9.11.2006 (Kok. 2006, s. I-10685, 13 ja 17 kohta).

67 – Yhteisöjen tuomioistuin käsittelee myös tätä määräystä edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Weigel annetun tuomion 66–81 ja 85–89 kohdassa.

68 – Asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 93 kohta).

69 – Asia C-190/98, Graf, tuomio 27.1.2000 (Kok. 2000, s. I-493, 18 kohta) ja edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Weigel annetun tuomion 51 ja 52 kohta; vrt. lisäksi edellä alaviitteessä 68 mainitussa asiassa Bosman annetun tuomion 96 kohta.

70 – Kuten edellä on todettu, maahantuontiin liittyvää veroa olisi arvioitava direktiivin 83/183 pohjalta (vrt. tämän ratkaisuehdotuksen 50–56 ja 75 kohta).

miossa, että myös yksityiskäytössä olevasta ajoneuvosta kannettavat syrjimättömät sisäiset verot voivat estää siirtotyöläisiä käyttämästä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen. [71] Toisaalta se on kuitenkin korostanut, että EY:n perustamissopimuksessa ei taata työntekijälle, joka siirtyy työskentelemään toiseen jäsenvaltioon, että tällainen siirtyminen olisi verotuksen kannalta neutraalia. Jäsenvaltioiden verolainsäädäntöjen välisten erojen takia tällainen siirtyminen toiseen jäsenvaltioon voi tilanteen mukaan olla työntekijälle välillisen verotuksen osalta enemmän tai vähemmän edullista tai epäedullista. [72] Olen viitannut tähän jo edellä toisessa yhteydessä. [73]

84. Mielestäni tämä oikeuskäytäntö ilmentää sitä, että tällaisten ei-syrjivien kansallisten verojen periminen ei yleensä johda vapaan liikkuvuuden rajoittamiseen. [74] Tilanne voisi olla *poikkeuksellisesti* toinen vain, jos tällaisilla veroilla olisi objektiivisesti katsottuna sellainen estovaikutus siirtotyöläiseen, [75] että tämän olisi kohtuuttoman vaikeaa käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.

85. Sen selvittämiseksi, onko kyseisellä verolla tällainen estovaikutus, on tehtävä kattava arviointi objektiivisten perusteiden pohjalta, jollaisia ovat etenkin verojen määrä ja veronkantoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt. [76] Tällöin veroa kantavalle jäsenvaltiolle on kuitenkin annettava laaja harkintavalta sen toteuttamisen osalta. Näin ollen 50–60 prosentinkaan veroa maahantuodun ajoneuvon arvosta ei pitäisi vielä periaatteessa nähdä vaikutukseltaan estävänä. Tässä yhteydessä merkityksellistä on tosin se, otetaanko kyseisen ajoneuvon oletettu jäljellä oleva käyttöikä asianmukaisesti huomioon veronkannon yhteydessä. Tämä voidaan tehdä laskemalla veron suuruus ajoneuvon käyvän hinnan (uusien autojen luettelohinnan sijasta) pohjalta tai alentamalla veron määrää ajoneuvon vuosimallin tai sen ensirekisteröinnin perusteella (kyseisessä jäsenvaltiossa ensimmäistä kertaa tehdyn rekisteröinnin sijasta). [77]

71 – Edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Weigel annetun tuomion 54 kohta, luettuna yhdessä 53 kohdan kanssa; tuomio vahvistetaan edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa komissio v. Tanska III annetun tuomion 16 kohdassa.

72 – Edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Weigel annetun tuomion 55 kohta; vrt. myös edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa Lindfors annetun tuomion 34 kohta ja edellä alaviitteessä 43 mainitussa asiassa Schempp annetun tuomion 45 kohta.

73 – Tämän ratkaisuehdotuksen 52 kohta.

74 – Vrt. jo 28.10.2004 antamani ratkaisuehdotus asiassa C-134/03, Viacom Outdoor (Kok. 2005, s. I-1167, 64 ja 65 kohta). Vastaavasti yhdistetyt asiat C-544/03 ja C-545/03, Mobistar ja Belgacom Mobile, tuomio 8.9.2005 (Kok. 2005, s. I-7723, 31 kohta).

75 – Näin myös edellä alaviitteessä 74 mainitussa asiassa Viacom Outdoor antamani ratkaisuehdotuksen 62 ja 63 kohdassa. Veron estävästä vaikutuksesta puhutaan myös asiassa 31/67, Stier, tuomio 4.4.1968 (Kok. 1968, s. 352, 361) ja asiassa C-47/88, komissio v. Tanska, jäljempänä "komissio v. Tanska I", tuomio 11.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4509, 12 kohta), jotka koskevat EY 90 artiklaa (ETY-sopimuksen ent. 95 artikla) ja tavaroiden vapaata liikkuvuutta.

76 – Vastaavasti edellä alaviitteessä 33 mainitussa asiassa komissio v. Tanska III annetun tuomion 16 kohta, viimeinen virke.

77 – Yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt vastaavanlaisia näkemyksiä EY 90 artiklan soveltamisalasta esimerkiksi edellä alaviitteessä 75 mainitussa asiassa komissio v. Tanska I annetun tuomion 18 kohdassa ja yhdistetyissä asioissa C-290/05 ja C-333/05, Nádasdi, tuomio 5.10.2006 (Kok. 2006, s. I-10115, 45–57 kohta).

3. Välipäätelmä

86. Välipäätelmänä voidaan siten todeta seuraavaa:

Ajoneuvosta kannettava vero, joka ei liity ajoneuvon maahantuontiin vaan sen käyttöön maan alueella ja joka ei ole luonteeltaan syrjivä, ei yleensä sisällä EY 39 artiklassa kiellettyä työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitusta. Tilanne voisi olla poikkeuksellisesti toinen vain, jos tällaisella verolla olisi objektiivisesti katsottuna sellainen estovaikutus siirtotyöläiseen, että tämän olisi kohtuuttoman vaikeaa käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.

VI Ratkaisuehdotus

87. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Symvoulio tis Epikrateiasin esittämään kysymykseen seuraavasti:

1) a) Direktiiviä 83/183/ETY sovelletaan – myös 31.12.1992 jälkeisenä aikana – kaikkiin valmisteveroihin ja muihin kulutukseen kohdistuviin veroihin, joita kannetaan luonnollisen henkilön yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon tapahtuvan pysyvän asuinpaikan siirron yhteydessä tämän henkilökohtaisessa käytössä olevasta ajoneuvosta, jos kyseinen vero liittyy ajoneuvon

maahantuontiin eikä sen käyttöön maan alueella. Tämä koskee myös jäsenvaltion asevoimien jäseniä.

b) Jonkin jäsenvaltion asevoimien jäsen, joka työskentelee kaksi vuotta työnantajansa luvalla kansainvälisessä järjestössä jossakin toisessa jäsenvaltiossa, jossa hän asuu puolisonsa ja lastensa kanssa vähintään 185 päivää kalenterivuodessa, siirtää direktiivin 83/183 6 artiklassa tarkoitetun pysyvän asuinpaikkansa tähän toiseen jäsenvaltioon ulkomaanpalveluksensa ajaksi.

2) Moottoriajoneuvosta kannettava vero, joka ei liity ajoneuvon maahantuontiin vaan sen käyttöön maan alueella ja joka ei ole luonteeltaan syrjivä, ei sisällä yleensä EY 39 artiklassa kiellettyä vapaan liikkuvuuden rajoitusta. Tilanne voisi olla poikkeuksellisesti toinen vain, jos tällaisella verolla olisi objektiivisesti katsottuna sellainen estovaikutus siirtotyöläiseen, että tämän olisi kohtuuttoman vaikeaa käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.