YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)
21 päivänä toukokuuta 1985 *

Asiassa 47/84,

jonka Hoge Raad der Nederlanden on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Staatssecretaris van Financiën, Haag,

vastaan

Gaston Schul Douane-Expediteur BV, Wernhout, Alankomaat,

ennakkoratkaisun perustamissopimuksen 95 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. Bosco sekä tuomarit P. Pescatore, T. Koopmans, K. Bahlmann ja T. F. O'Higgins,

julkisasiamies: M. Darmon,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.3.1985 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt 15.2.1984 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 28.2.1984, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä perustamissopimuksen 95 artiklan sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) säännösten tulkinnasta.

2 Hoge Raadin käsiteltäväksi on saatettu kassaatiovalitus, jonka Staatssecretaris van Financiën on tehnyt Gerechtshof 's-Hertogenboschin 18.2.1983 yhteisöjen tuomioistuimen 5.5.1982 antaman tuomion (asia 15/81, Schul, Kok. 1982, s. 1409) pohjalta tekemää päätöstä vastaan.

3 Edellä mainittuun tuomioon johtanut asia koski kannettavan arvonlisäveron määrää tilanteessa, jossa Alankomaihin tuodaan käytetty huvi- ja urheiluvene sellaisen yksityishenkilön toimeksiannosta ja lukuun, jonka kotipaikka on Alankomaissa ja joka on ostanut veneen Ranskassa toiselta yksityishenkilöltä. Alankomaiden verohallinto kantoi kansallisen lainsäädäntönsä mukaisesti tästä maahantuonnista arvonlisäveron, jonka määrä oli 18 prosenttia myyntihinnasta, eli tavaroiden vastikkeellisiin luovutuksiin maan alueella sovellettavan yleisen verokannan mukaisen määrän.

4 Aluksi 5.5.1982 annetussa tuomiossa käsiteltiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tunnusmerkkejä ja sen jälkeen siinä tarkasteltiin perustamissopimuksen 95 artiklan merkitystä arvonlisäveron kantamisen kannalta silloin, kun yksityishenkilö tuo maahan toisen yksityishenkilön luovuttamia tavaroita toisesta jäsenvaltiosta, ottaen huomioon, että yksityishenkilöiden maahantuomia tavaroita rasittaa jo vientijäsenvaltiossa kannettu arvonlisävero, koska niitä ei ole vapautettu verorasituksesta viennin yhteydessä. Tarkastelun tuloksena yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 2 alakohtaa, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava "tavaroiden maahantuonnista", on tulkittava perustamissopimuksesta johtuvien velvoitteiden mukaisesti, sellaisina kuin ne on määriteltyinä erityisesti sen 95 artiklassa.

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

6 Tuomiossa todetaan tältä osin, että jos tällaista yksityishenkilön luovuttamaa maahantuotua tavaraa, jota voimassa olevan lainsäädännön mukaan ei voida vapauttaa verorasituksesta viennin yhteydessä, tosiasiallisesti rasittaa vielä maahantuonnin ajankohtana osa vientijäsenvaltiossa maksetusta arvonlisäverosta, on maahantuonnista kannettavasta arvonlisäverosta vähennettävä tavaran arvoon maahantuonnin ajankohtana edelleen sisältyvä vientijäsenvaltion arvonlisäveron jäljellä oleva määrä. Näin vähennettävä määrä ei kuitenkaan saa olla suurempi kuin vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti maksetun arvonlisäveron määrä. Tuomiossa todetaan lisäksi, että näin vähennettävä määrä ei saa olla suurempi kuin vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti maksetun arvonlisäveron määrä.

7 Gerechtshof s'-Hertogenbosch totesi ennakkoratkaisun saamisen jälkeen, että kyseessä oleva vene, joka oli rakennettu Monacossa, oli tuotu Ranskaan ja että silloin Ranskan veroviranomaiset kantoivat tavaran maahantuonnista arvonlisäveron. Ranskan viranomaisille ilmoitettu veneen arvo oli 269 571 Ranskan frangia ja Ranskan arvonlisäverokanta oli 17,6 prosenttia, joten maksettava vero oli 47 444,49 Ranskan frangia. Vuotta myöhemmin vene myytiin Alankomaiden kansalaiselle, joka asui Alankomaissa, 365 000 Ranskan frangia hintaan, joka oli korkeampi kuin veneen bruttohinta silloin, kun se tuotiin Ranskaan. Kun vene tuotiin Alankomaihin, oli siellä sovellettava arvonlisäverokanta 18 prosenttia.

8 Näillä edellytyksillä Gerechtshof katsoi, että Ranskassa maksettu arvonlisävero sisältyi edelleen kokonaisuudessaan veneen arvoon, kun se tuotiin Alankomaihin, koska vene oli myyty Alankomaihin Ranskan veroviranomaisille ilmoitettua arvoa korkeampaan hintaan. Gerechtshof arvioi lisäksi, että yhteisöjen tuomioistuimen 5.5.1982 antaman tuomion mukaan Ranskan arvonlisäveron ja maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron yhteenlaskettu määrä ei saa olla suurempi kuin arvonlisävero, joka Alankomaissa kannetaan

Alankomaiden alueella yksityishenkilölle luovutetusta samanlaisesta veneestä, jonka arvo ilman veroa on sama. Tämän vuoksi maahantuontiarvo olisi laskettava siten, että Ranskassa tosiasiallisesti maksettu vero vähennetään Alankomaihin tuotaessa maksetusta hinnasta. Tämä olisi peruste, josta lasketaan Alankomaiden 18 prosentin arvonlisävero, josta olisi vähennettävä tosiasiallisesti maksettu Ranskan arvonlisävero.

9 Staatssecretaris van Financiën väitti Hoge Raadissa, että perustamissopimuksen 95 artiklassa, sellaisena kuin sitä tulkittiin yhteisöjen tuomioistuimen 5.5.1982 annetussa tuomiossa, veroviranomaiset velvoitetaan vähentämään maahantuonnista maksettavasta arvonlisäverosta vientimaassa kannetun arvonlisäveron jäljellä oleva määrä, joka edelleen rasittaa tuotetta. Tämä määräys ei kuitenkaan koske veron perustetta, joka ei voi olla muu kuin maahan tuotaessa maksettu hinta, kuten Alankomaiden lainsäädännöstä ja kuudennesta direktiivistä (11 artiklan B osan 1 kohdan a alakohta) ilmenee. Tästä syystä Staatssecretaris van Financiën katsoo, että Gerechtshofin käyttämä laskentamenetelmä oli väärä.

10 Hoge Raad totesi, että esille tulleen ongelman ratkaisu määräytyy yhteisön oikeuden tulkinnan mukaan ja että oli tarpeen esittää ennakkoratkaisukysymyksiä yhteisöjen tuomioistuimelle. Kysymysten sanamuoto on seuraava:

"1. Kun jäsenvaltiossa kannetaan arvonlisäveroa toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevan, muun kuin verovelvollisen (yksityishenkilön) luovuttaman tavaran maahantuonnista, mutta ei kanneta arvonlisäveroa yksityishenkilön luovuttaessa samanlaisia tavaroita tuontijäsenvaltion alueella, onko tuontijäsenvaltion otettava huomioon tavaran arvoon sen maahantuonnin ajankohtana edelleen sisältyvän vientijäsenvaltiossa maksetun arvonlisäveron määrä sen välttämiseksi, että vero olisi ETY:n perustamissopimuksen 95 artiklan mukainen korkeampi sisäinen maksu kuin mitä määrätään samanlaisille kotimaisille tuotteille,

a) siten, että kyseistä määrää ei sisällytetä maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron perusteeseen ja että se lisäksi vähennetään maahantuonnista kannettavasta arvonlisäverosta, tai

b) siten, että kyseinen määrä ainoastaan vähennetään maahantuonnista kannettavasta arvonlisäverosta?

2. Miten 1 kohdassa esitetyssä tapauksessa mainittu määrä on laskettava?"

11 Edellä esitetyillä kysymyksillä pyritään ratkaisemaan, onko se jäljellä oleva veron määrä, joka rasittaa maahan tuotua tavaraa yksityishenkilön myytyä tavaran toiselle yksityishenkilölle, otettava huomioon ainoastaan tuonnista kannettavaa arvonlisäveroa laskettaessa vai myös veron perustetta määritettäessä (ensimmäinen kysymys). Kansallinen tuomioistuin pyytää lisäksi ratkaisemaan, miten tämä tavaraa rasittava jäljellä oleva veron määrä on laskettava (toinen kysymys).

Yleistä

12 Komissio totesi, että 5.5.1982 annetussa tuomiossa perustetusta oikeuskäytännöstä saattaa aiheutua tiettyjä vaikeuksia, kun arvonlisäverojärjestelmää käytännössä sovelletaan yksityishenkilöiden kesken luovutettujen tavaroiden maahantuontiin. Komissio pyrki tiiviissä yhteistyössä jäsenvaltioiden veroviranomaisten kanssa löytämään lainsäädäntöteitse ratkaisuja tiettyihin käytännön ongelmiin. Näiden pyrkimysten tuloksena komissio laati ehdotuksen uudeksi direktiiviksi, joka annettiin neuvostolle 23.7.1984 [ehdotus kuudenneksitoista neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: tiettyihin lopullisen arvonlisäveron rasittamiin, yhdessä jäsenvaltiossa olevan lopullisen kuluttajan toisesta jäsenvaltiosta tuomiin tavaroihin sovellettava yhteinen järjestelmä (EYVL C 226, s. 2)].

13 Käytännön ongelmista oli komission mukaan selvitettävä erityisesti kysymykset siitä, miten toisessa jäsenvaltiossa maksettu arvonlisävero otetaan huomioon niin, että tuontijäsenvaltiolle ei aiheudu verotulojen menetystä, miten on laskettava ostohintaan sisältyvän jäännösveron määrä, miten tuontijäsenvaltion viranomaiset voivat saada selville ensimmäisen oston ajankohtana vientimaassa sovellettavat arvonlisäverokannat, miten myyntihintaan sisältyvä jäljellä olevan veron määrä on laskettava, kun kolmessa tai neljässä eri jäsenvaltiossa on suoritettu useita liiketoimia, miten on ratkaistava todisteisiin liittyvät ongelmat, mikä on oikeustila siinä tapauksessa, että käytetyn tavaran hinta on korkeampi kuin tavaran hinta uutena, ja lopuksi, onko verottomuus myönnettävä.

14 Komissio on suoritettujen valmistelujen ja kuulemisten perusteella päätellyt, että ainoa 5.5.1982 annetun tuomion tarkoitusta vastaava ratkaisu on perustaa mainittua tapausta varten vientijäsenvaltiota koskeva velvoite palauttaa viejälle tavaraa edelleen rasittavan jäljellä olevan veron määrä, jotta maahantuonnista voidaan kantaa arvonlisäveroa käyttäen lähtökohtana palautuksen perusteena ollutta määrää. Toisenlaista ratkaisua tarvitaan sitä vastoin sellaista tapausta varten, jossa kyseessä olevan tavaran arvo on noussut. Tämän tapauksen osalta komissio katsoo, että arvonlisäveroa ei pidä lainkaan palauttaa, vaan maahantuonnista kannettava arvonlisävero kannetaan ainoastaan käytetyn tavaran hinnan ja uuden tavaran hinnan välisestä erotuksesta. Kaikki nämä ratkaisut voidaan kuitenkin toteuttaa ainoastaan lainsäädäntötoitse, eli muuttamalla maahantuonnista kannettavasta arvonlisäverosta annettuja kansallisia lakeja uuden neuvoston direktiivin perusteella.

15 Tältä osin on todettava, että kuudennella direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käytännön soveltaminen on joissakin tapauksissa johtanut kaksinkertaiseen verotukseen yhteisön sisäisessä kaupassa, kuten esillä oleva asia osoittaa. Kuudennen direktiivin 2 ja 11 artiklan soveltaminen ottamatta huomioon perustamissopimuksen 95 artiklassa määrättyjen periaatteiden vaikutusta arvonlisäveron kantamiseen johtaisi tosiasiallisesti siihen, että sellaisissa tapauksissa, joissa muu kuin verovelvollinen luovuttaa tavaran toisessa jäsenvaltiossa asuvalle yksityishenkilölle, kannettaisiin tavaran maahantuonnista täysimääräinen arvonlisävero ja samalla tavaraa rasittaisi edelleen vientijäsenvaltiossa maksettu arvonlisävero.

16 Yhteisöjen tuomioistuin totesi jo 5.5.1982 antamassaan tuomiossa, että vaikka kilpailun kannalta täysin neutraalin järjestelmän käyttöönotto, johon liittyy viennin verorasituksen poistaminen kokonaan, on tosiasiallisesti yhteisön lainsäätäjälle kuuluva asia, perustamissopimuksen 95 artiklassa kielletään kuitenkin, niin kauan kuin tällaista järjestelmää ei ole otettu käyttöön, tuontijäsenvaltiota soveltamasta arvonlisäverojärjestelmäänsä maahantuotuihin tuotteisiin tähän määräykseen sisältyvien periaatteiden vastaisesti.

17 Edellä esitetystä seuraa, että siihen saakka kunnes ongelma on ratkaistu lainsäädännöllä, perustamissopimuksen 95 artiklan vaikutus on otettava huomioon kannettaessa arvonlisäveroa maahantuonnista. Tämän vuoksi on yhteisöjen tuomioistuimen asiana määrittää periaatteet, jotka ovat yhteensoveltuvat perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa ja jotka ovat kuudennen direktiivin yleisen rakenteen mukaiset ja lisäksi riittävän yksinkertaiset, jotta niitä voidaan soveltaa yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa.

Veron peruste (ensimmäinen kysymys)

18 Alankomaiden hallitus esittää huomautuksissaan, että maahantuonnista kannettava arvonlisävero määräytyy sen arvon mukaan, joka tavaralla on maahantuonnin ajankohtana, ja että tähän arvoon sisältyy kaikki aikaisemmin maksetut verot, myös arvonlisävero. Alankomaiden hallitus esittää lisäksi, että samoja sääntöjä sovelletaan kotimaassa suoritettuihin liiketoimiin, koska yksityishenkilöiden ja verovelvollisten välisistä käytettyjä tavaroita koskevista liiketoimista kannetaan arvonlisäveroa, jonka laskentaperusteena käytetään ostohintaa kaikkine veroineen.

19 Ranskan hallituksen mukaan arvonlisäveron soveltamista koskevat yleiset säännöt osoittavat, että veron perusteena voidaan pitää ainoastaan tavaran verotonta arvoa. Kysymys koskee siten ainoastaan sitä, voivatko veroviranomaiset pitää toisessa jäsenvaltiossa aikaisemmin maksettua arvonlisäveroa tavaraa edelleen rasittavana verona. Tähän kysymykseen vastattiin kuitenkin myöntävästi 5.5.1982 annetussa tuomiossa.

20 Kiistan kohteena olevan veneen maahan tuonut tullihuolitsija ja komissio katsovat, että edellä mainittu tuomio perustui yksityishenkilön maahan tuoman tavaran ja tuontijäsenvaltiossa valmistetun ja myydyn ja sen jälkeen yksityishenkilön ostaman tavaran aseman väliseen vertailuun. Tästä vertailusta ilmenee, että veron peruste on kummassakin tapauksessa sama, eli arvo ilman veroja.

21 Edellä mainitussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että 95 artiklaan sisältyvää kieltoa loukattaisiin, jos maahantuoduista tuotteista voitaisiin kantaa samanlaisiin kotimaisiin tuotteisiin sovellettava arvonlisävero ottamatta huomioon sitä arvonlisäveron osaa, joka edelleen rasittaa näitä tuotteita maahantuonnin ajankohtana. Tästä seuraa, että kyseinen arvonlisäveron osa ei kuulu veron perusteeseen, josta maahantuonnista kannettava arvonlisävero lasketaan, koska samanlaisiin kotimaisiin tavaroihin sovellettavana veron perusteena käytetään myös verotonta arvoa.

22 Tämä johtopäätös osoittaa, kuten kansallinen tuomioistuin ensimmäisen kysymyksensä a kohdassa toteaa, että tavaraa edelleen rasittavan veron jäljellä olevaa määrää ei sisällytetä maahantuonnista kannettavan arvonlisäveron perusteeseen ja että se lisäksi vähennetään maahantuonnista kannettavasta arvonlisäverosta.

23 Ensimmäiseen kysymykseen on siten vastattava, että laskettaessa arvonlisäveroa, jonka jäsenvaltio kantaa toisesta jäsenvaltiosta maahan tuodusta, muun kuin verovelvollisen luovuttamasta tavarasta silloin, kun veroa ei kanneta yksityishenkilön tuontijäsenvaltion alueella luovuttamista samanlaisista tavaroista, on maahantuonnin ajankohtana tavaran arvoon edelleen sisältyvä vientijäsenvaltiossa maksettu arvonlisävero otettava huomioon siten, että tätä määrää ei sisällytetä veron perusteeseen ja että se lisäksi vähennetään maahantuonnista kannettavasta verosta.

Tavaraa rasittava arvonlisäveron jäljellä oleva määrä (toinen kysymys)

24 Toinen kysymys koskee tavaran arvoon maahantuonnin ajankohtana edelleen sisältyvän vientijäsenvaltion arvonlisäveron jäljellä olevan määrän laskemista.

25 Yhteisöjen tuomioistuin totesi 5.5.1982 antamassaan tuomiossa, että tämä jäljellä oleva määrä ei saa olla suurempi kuin vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti maksetun arvonlisäveron määrä. Tämän toteamuksen perusteella Gerechtshof katsoi, että sellaisissa tapauksissa, joissa tavaran arvo on noussut vientijäsenvaltiossa viimeksi maksetun arvonlisäveron kantamisen ajankohdan ja maahantuonnin ajankohdan välisenä aikana, tavaran arvoon edelleen sisältyvä veron osa vastaa vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti maksetun arvonlisäveron määrää.

26 Alankomaiden ja Ranskan hallitukset katsovat, että vientijäsenvaltiossa kannetun arvonlisäveron määrää ei voida pitää kokonaisuudessaan tavaran arvoon sisältyvänä, koska tavarasta on sen jälkeen tullut käytetty tavara. Näin ollen on todettava, että 5.5.1982 annetussa tuomiossa mainitulla jäljellä olevalla määrällä tarkoitetaan ainoastaan vientijäsenvaltiossa kannetun arvonlisäveron sitä osaa, jonka ei voida katsoa vastaavan tavaran käyttöä kyseisessä valtiossa.

27 Tämän vuoksi kumpikin hallitus ehdottaa, että otetaan käyttöön sääntö, jonka mukaan vientivaltiossa kannettu vero poistetaan. Maahan tuodun tavaran käyttöikään perustuvien poistojen menetelmä on liian epämääräinen ollakseen hyväksyttävä, ottaen huomioon käytäntöjen erot eri jäsenvaltioissa ja eri toimialoilla. Niin ollen on syytä soveltaa kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyssä järjestelmässä annettuja suuntaviivoja vähennysten oikaisemisesta käytön jälkeen luovutettujen investointitavaroiden osalta. Tällaiseen järjestelmään sisältyisi poistojen tekeminen viidessä vuodessa, ja

siitä seuraisi, että maahan tuodun tavaran arvoon sisältyvä arvonlisäveron jäljellä oleva määrä vastaa vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti kannettua veroa vähennettynä viidesosalla kutakin veron kantamisesta kulunutta kalenterivuotta tai sen osaa kohti.

28 Komissio vastustaa tätä näkemystä. Komissio väittää, että ehdotettu menetelmä johtaa veron jäljellä olevan määrän laskemisessa sovellettavaan kiinteiden arviomäärien järjestelmään, kun sitä vastoin kuudes direktiivi perustuu periaatteelle, jonka mukaan maahantuonnista kannetaan arvonlisäveroa tosiasiallisen tuontihinnan mukaan. Lisäksi kuudennen direktiivin 20 artiklan mukainen investointitavaroiden asema on erikoistapaus, jota ei millään tavalla voida verrata yksityishenkilön maahan tuomien käytettyjen tavaroiden asemaan.

29 Schul katsoo, että vientivaltiossa kannettuun veroon kohdistetut poistot useimmissa tapauksissa heijastavat tavaran arvon alenemista. Tämän vuoksi jäljellä oleva määrä on Schulin mukaan laskettava vientijäsenvaltiossa sovellettavan arvonlisäverokannan perusteella, ottaen huomioon, että määrä ei saa olla suurempi kuin kyseisessä valtiossa tosiasiallisesti maksettu määrä. Jos tavaran arvo on noussut, vastaisi jäljellä oleva määrä siten tosiasiallisesti maksettua määrää, kuten Gerechtshof jo totesi 18.2.1983 tekemässään päätöksessä.

30 Komissio yhtyi lopulta tähän näkemykseen suullisessa käsittelyssä.

31 Yhteisöjen tuomioistuin asettuu samalle kannalle punnittuaan kummankin asianosaisen perusteluita. Alankomaiden ja Ranskan hallitusten ehdottamien kiinteisiin arviomääriin perustuvien järjestelmien haittana on, että ne poikkeavat liiaksi kuudennen direktiivin järjestelmästä, jotta niitä voitaisiin kehittää edelleen oikeudellisella tulkinnalla. Gerechtshofin valitsema menetelmä, sen tosiasiallisista eduista riippumatta, on lähellä kyseistä järjestelmää. Se on myös käytännössä toteutettavissa ja se on perustamissopimuksen 95 artiklan määräysten mukainen.

32 Edellä esitetty menetelmä noudattaa itse asiassa 5.5.1982 annetussa tuomiossa vahvistettua perustamissopimuksen 95 artiklan ja kuudennen direktiivin säännösten tulkintaa. Veroviranomaiset voivat soveltaa sitä ilman suuria käytännön ongelmia, koska tavaran arvon alentuessa sen arvoon edelleen sisältyvä jäljellä oleva veron määrä lasketaan maahantuonnin ajankohtana siten, että vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti maksetun arvonlisäveron määrästä vähennetään todettua arvonalennusta vastaava prosentuaalinen osuus. Kun

tavaran arvo on noussut, jäljellä oleva veron määrä vastaa tosiasiallisesti kannetun veron määrää.

33 Tässä yhteydessä on muistettava, että kuten 5.5.1982 annetussa tuomiossa todettiin, maahantuojan asiana on osoittaa todeksi ne seikat, joiden vuoksi vientijäsenvaltiossa maksetun ja tavaran arvoon edelleen sisältyvän arvonlisäveroveron huomioon ottaminen on oikeutettua.

34 Edellä esitetystä seuraa, että vientijäsenvaltiossa maksettu arvonlisävero, joka maahantuonnin ajankohtana edelleen sisältyy tavaran hintaan, vastaa

- vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti maksetun veron määrää vähennettynä arvon alennusta vastaavalla prosentuaalisella osuudella, kun tavaran arvo on alentunut vientijäsenvaltiossa viimeksi tapahtuneen veron kantamisen ja maahantuonnin välisenä aikana,

- vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti maksetun veron kokonaismäärää, kun tavaran arvo on noussut edellä mainitun ajan kuluessa.

Oikeudenkäyntikulut

35 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden kuningaskunnan hallitukselle, Ranskan tasavallan hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikuluista.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto)

on ratkaissut Hoge Raad der Nederlandenin 15.2.1984 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Laskettaessa arvonlisäveroa, jonka jäsenvaltio kantaa toisesta jäsenvaltiosta maahan tuodusta, muun kuin verovelvollisen luovuttamasta tavarasta silloin, kun veroa ei kanneta yksityishenkilön tuontijäsenvaltion alueella luovuttamista samanlaisista tavaroista, on maahantuonnin ajankohtana vielä tavaran arvoon sisältyvä vientijäsenvaltiossa maksettu arvonlisävero otettava huomioon siten, että tätä määrää ei sisällytetä veron perusteeseen ja että se lisäksi vähennetään maahantuonnista kannettavasta verosta.

2) Vientijäsenvaltiossa maksettu arvonlisävero, joka maahantuonnin ajankohtana edelleen sisältyy tavaran hintaan, vastaa

- vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti maksetun veron määrää vähennettynä arvon alennusta vastaavalla prosentuaalisella osuudella, kun tavaran arvo on alentunut vientijäsenvaltiossa viimeksi tapahtuneen veron kantamisen ja maahantuonnin välisenä aikana

- vientijäsenvaltiossa tosiasiallisesti maksetun veron kokonaismäärää, kun tavaran arvo on noussut edellä mainitun ajan kuluessa.

Bosco Pescatore

Koopmans Bahlmann O'Higgins

Julistettiin Luxemburgissa 21 päivänä toukokuuta 1985.

P. Heim
kirjaaja

G. Bosco
neljännen jaoston puheenjohtaja