JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS CHRISTINE STIX-HACKL

25 päivänä lokakuuta 2001 [1]

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa pääongelmana on se, miten jäsenvaltiossa voidaan verottaa sellaista käytettyä ajoneuvoa, jonka yksityishenkilö on ostanut toisesta jäsenvaltiosta. Ennakkoratkaisukysymykset koskevat Suomessa kannettavaa autoveroa ja tästä verosta suoritettavaa arvonlisäveroa. Vaikka menettelyn kuluessa on puhuttu ajoneuvojen maahantuonnista Suomeen, tässä asiassa ei tarkkaan ottaen ole kyse voimassa olevassa yhteisön oikeudessa tarkoitetusta maahantuonnista eli tuonnista yhteisöön. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa asiassa on sen sijaan tuotu yhteisötavaroita yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon eli Suomeen. Kielenkäytön yksinkertaistamiseksi menettelen tosin myös itse jäljempänä niin, että kutsun Suomeen tuontia maahantuonniksi.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Kansallinen oikeus*

2. Asiassa sovellettavia Suomen verolakeja on kaksi eli autoverolaki ja arvonlisäverolaki.

1. Autoverolaki

3. Autoverolain (1482/1994) 1 §:n 1 momentin mukaan henkilöautosta (M1-luokka), pakettiautosta (N1-luokka) ja sellaisesta muusta autosta, jonka oma massa on alle 1 875 kilogrammaa, moottoripyörästä (L3- ja L4-luokka) sekä

muusta L-luokkaan luettavasta ajoneuvosta on ennen ajoneuvon rekisteröintiä tai käyttöönottoa Suomessa suoritettava valtiolle autoveroa siten kuin tässä laissa säädetään.

4. Autoverolain 3 §:ssä säädetään sellaisten ajoneuvojen verotuksesta, joiden osista on vaihdettu vähintään 50 prosenttia. Käytettyinä maahan tuodut ajoneuvot puolestaan verotetaan uudelleen, jos osista on vaihdettu vähintään 25 prosenttia.

5. Autoverolain 4 §:n 1 momentin mukaan velvollinen suorittamaan autoveroa on ajoneuvon maahantuoja tai Suomessa valmistetun ajoneuvon valmistaja.

6. Saman lain 5 §:n mukaan se, joka on velvollinen suorittamaan autoveron, on velvollinen suorittamaan myös autoverosta arvonlisäveroa sen määräisenä kuin arvonlisäverolaissa säädetään. Autoveron kantava viranomainen maksuunpanee arvonlisäveron autoveron kantamisen yhteydessä noudattaen soveltuvin osin, mitä tässä laissa säädetään autoverosta.

7. Edelleen 6 §:n 1 momentin mukaan autoveroa suoritetaan auton verotusarvon määrä vähennettynä 4 600 Suomen markalla (FIM). Veron määrä on kuitenkin aina vähintään 50 prosenttia auton verotusarvosta.

8. Käytettynä maahan tuodusta ajoneuvosta kannetaan lain 7 §:n mukaan vastaavan uuden ajoneuvon vero, jota kuitenkin alennetaan tämän säännöksen mukaisesti.

Ajoneuvoihin, joiden vero määrätään 15.1.1999 tai sen jälkeen, sovelletaan 7 §:ää sellaisena kuin se on muutettuna lailla 1160/1998. Tätä aiemmin voimassa olleen ja myös nyt käsiteltävänä olevaan asiaan sovellettavan 7 §:n 1 momentin mukaan vastaavan uuden ajoneuvon veroa alennetaan 0,5 prosentin määrällä jokaista täyttä kalenterikuukautta kohden laskettuna ajankohdasta, jona ajoneuvo on ollut 6 kuukautta rekisterissä tai käytössä. Saman säännöksen mukaan veroa alennetaan vain 150 ensimmäiseltä käyttökuukaudelta.

Jos käytettyä ajoneuvoa vastaavaa uutta ajoneuvoa ei voida osoittaa, vero määrätään 7 §:n 2 momentin mukaan teknisiltä ja muilta ominaisuuksiltaan lähinnä vastaavan uuden ajoneuvon veron pohjalta. Siinä tapauksessa, että ajoneuvo on ollut käytössä lyhyemmän kuin 1 momentissa sanotulla tavalla lasketun ajan, vero voidaan määrätä tosiasiallisen käyttöajan mukaan. Jos käytettynä maahantuodun ajoneuvon verotusarvon mukaan määrättävä vero olisi korkeampi kuin 1 momentin mukaan määrättävä vero, vero määrätään ajoneuvon verotusarvon perusteella.

9. Autoverolain 10 §:n mukaan ajoneuvoa pidetään maahan tuotaessa käytettynä, jos ajoneuvolla on luotettavan selvityksen mukaan ajettu enemmän kuin 10 000 kilometriä ja ajoneuvo on ollut ulkomailla rekisteröitynä kauemmin kuin 6 kuukautta. Kilometriraja on poistettu 30.12.1998 annetulla lailla 1160/1998.

10. Autoverolain 11 §:n mukaan maahan tuodun ajoneuvon verotusarvon perustana on ajoneuvon hankinta-arvo verovelvolliselle vähennettynä 16 §:ssä mainituilla määrillä.

Edelleen 11 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Maahan tuodun ajoneuvon hankinta-arvo on:

1) Euroopan yhteisön tullikoodeksin (Euroopan yhteisöjen neuvoston asetus (ETY) N:o 2913/92) mukaan muuna kuin yhteisötavarana maahan tuodun ajoneuvon tullikoodeksissa ja Euroopan yhteisöjen neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 2454/93 tullikoodeksin soveltamisesta tarkoitettu tullausarvo; sekä

2) yhteisötavarana tuodun ajoneuvon arvo, joka on määritelty noudattaen soveltuvin osin, mitä 1 kohdassa säädetään.

Verotusarvoon tulee sisältyä ajoneuvosta verovelvolliselle välittömästi tai välillisesti ennen verotusta aiheutuneet kaikki kustannukset toimitettuna Suomeen tai verovelvollisen ensimmäiseen varastoon Suomessa sekä tulli, jos sitä on ajoneuvosta suoritettava.

Maassa valmistetun ajoneuvon verotusarvo on ajoneuvon valmistajan ollessa verovelvollinen ajoneuvon valmistuskustannusten perusteella määritettävä ajoneuvon hinta valmistuspaikalla.

Verotusarvoon ei kuitenkaan lueta ajoneuvon tavanomaisen myyntikunnostuksen arvoa eikä tämän yhteydessä ajoneuvoon lisättyjen enintään 500 markan arvoisten varusteiden arvoa. Ajoneuvon rekisteröintimaksua ja maksua rekisterikilvistä ei lueta verotusarvoon."

11. Verovelvollisen ajoneuvosta arvonlisäverolain mukaisesti suorittamaa arvonlisäveroa ei lain 12 §:n mukaan lueta autoveron perusteena olevaan verotusarvoon.

12. Autoverolain 37 §:ssä säädetään verovelvollisen velvollisuudesta tehdä autoveroilmoitus ja tämän ilmoituksen sisällöstä.

13. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa asiassa sovelletaan autoverolakia 1482/1994 siinä muodossa kuin se oli ennen lain 1160/1998 antamista.

2. Arvonlisäverolaki

14. Arvonlisäveron osalta keskeinen säädös Suomessa on arvonlisäverolaki (1501/1993). Siihen on tehty muutoksia laeilla 1483/1994, 1486/1994 ja 1767/1995.

15. Arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin tässä laissa säädetään. Edelleen 5 momentin mukaan autoverolle suoritettavasta arvonlisäverosta säädetään erikseen autoverolaissa (1482/94).

16. Arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan verovelvollinen saa vähentää sen arvonlisäveron, joka on autoverolain mukaan suoritettu autoverosta.

17. Arvonlisäverolain 102 b §:n mukaan arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on maksuunpanopäätös, josta käy selville suoritettavan veron määrä.

18. Edelleen lain 141 §:n 5 momentista ilmenee, että lain 10 luvussa tarkoitetut vähennykset kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana edellä 102 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu vero on maksettu.

B *Yhteisön oikeussäännöt*

19. Asiassa merkityksellisiä ovat ensinnäkin EY 90 artikla, joka koskee syrjivää sisäistä verotusta, sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen mää-

räytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi).

20. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista."

21. Maahantuontina pidetään 1.1.1993 alkaen tavaroiden tuontia yhteisöön eikä siis enää tuontia toisesta jäsenvaltiosta. Vastaavasti käytetyn ajoneuvon hankinnasta ei yhteisössä enää kanneta arvonlisäveroa ajoneuvon määrämaassa.

22. Uusien ajoneuvojen osalta kuudennen direktiivin 28 a artiklaan sisältyy erityissääntely.

23. Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Arvonlisäveroa on kannettava myös:

— —

b) verovelvollisten tai muiden kuin verovelvollisten oikeushenkilöiden, verovelvollisia, joihin voidaan soveltaa a alakohdan toisessa alakohdassa säädettyä poikkeusta, taikka muiden kuin verovelvollisten henkilöiden maan alueella vastikkeellisesti suorittamista yhteisön sisäisistä uusien kulkuneuvojen hankinnoista."

24. Edelleen 28 a artiklan 2 kohtaan sisältyvät muun muassa seuraavat säännökset:

2 — EYVL L 145, s. 1.

"2. Tässä osastossa:

— —

b) 'uusina kulkuneuvoina' ei pidetä a alakohdassa tarkoitettuja kulkuneuvoja, jos seuraavat kaksi edellytystä täyttyvät samanaikaisesti:

— luovutus suoritetaan myöhemmin kuin kolmen kuukauden kuluttua ensimmäisestä käyttöönottopäivästä. Edellä a alakohdassa määriteltyihin moottorikäyttöisiin maakulkuneuvoihin sovelletaan kuitenkin kuuden kuukauden määräaikaa;

— kulkuneuvoilla on kuljettu enemmän kuin 6 000 kilometriä, jos on kyse moottorikäyttöisestä maakulkuneuvosta, purjehdittu enemmän kuin 100 tuntia, jos on kyse vesialuksista, tai lennetty enemmän kuin 40 tuntia, jos on kyse ilmaaluksista.

Jäsenvaltioiden on vahvistettava edellytykset, joiden perusteella edellä olevat seikat voidaan todeta."

25. Kuudennen direktiivin 33 artiklassa sallitaan se, että jäsenvaltiot pitävät voimassa tai ottavat käyttöön tiettyjä muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, jotka eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia.

III Tosiseikat

26. Toinen pääasian valittajista eli Siilin osti 2.3.1998 Saksan liittotasavallasta autoliikkeestä 7 350 Saksan markalla (DEM) Mercedes Benz 190 2.0 Diesel -henkilöauton. Auto oli valmistunut 1.1.1986 ja käyttöönotettu 13.11.1986. Autossa oli lisävarusteina automaattivaihteisto ja mekaaninen kattoluukku. Siilin toi auton (jolla oli ajettu 180 000 km) Suomeen 20.4.1998 ja teki siitä autoveroilmoituksen.

27. Helsingin piiritullikamari katsoi vastaavan uuden ajoneuvon arvoksi 41 100 DEM, johon lisättiin erityisvarusteiden vuoksi 3 880 DEM. Auton verotusarvo oli siten Suomen markoissa 136 851 FIM. Tästä summasta vähennettiin automaattisesti 4 600 FIM ja ikävähennyksenä edelleen 85 963 FIM. Autoveroa määrättiin tämän perusteella suoritettavaksi 46 288

FIM ja autoveron perusteella arvonlisäveroa 10 183 FIM. Siilinin mukaan verottomana listahintana käytettiin suomalaisen merkkimaahantuojan myyntihintaa. Siilin maksoi 21.4.1998 verojen määrän kokonaisuudessaan.

28. Siilin valitti kuitenkin piiritullikamarin päätöksestä Uudenmaan lääninoikeuteen.

29. Arvonlisäveron osalta Siilin vaati piiritullikamarin päätöksen kumoamista. Autoveron osalta hän vaati, että asia palautettaisiin piiritullikamariin. Tältä osin hän esitti asiassa Nunes Tadeu annettuun tuomioon [3] vedoten, että autovero ei saa olla korkeampi kuin sellaisen Suomen markkinoilla olevan ajoneuvon, joka ialtään, ominaisuuksiltaan ja kunnoltaan vastaa Siilinin käytettyä autoa, arvossa jäljellä oleva veron määrä.

30. Lääninoikeus katsoi, että piiritullikamari oli määrännyt autoveron selvittämättä ajoneuvon arvon todellista alentumista. Piiritullikamari ei myöskään ollut tutkinut, onko Siilinin auton osalta vahvistettu autoveron määrä suurempi kuin se verosta jäljellä oleva määrä, joka sisältyy vastaavan Suomessa rekisteröidyn, samaa merkkiä ja vuosimallia olevan käytetyn auton arvoon. Tämän vuoksi lääninoikeus kumosi piiritullikamarin päätöksen autoveron osalta ja palautti asian piiritullikamarille uudelleen käsiteltäväksi.

31. Suomen arvonlisäveron osalta lääninoikeus katsoi, että kyseistä veroa ei keskeisten ominaisuuksiensa perusteella voida pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna arvonlisäverona eikä direktiivin 33 artiklassa tarkoitettuna kiellettynä liikevaihtoverona. Tämän vuoksi arvonlisäveron määrääminen autoverolle ei sen mukaan ole kuudennen direktiivin vastaista. Koska autoveron suuruus oli kuitenkin vahvistettava piiritullikamarissa uudelleen, lääninoikeus kumosi piiritullikamarin päätöksen myös arvonlisäveron osalta ja palautti asian piiritullikamarille uudelleen käsiteltäväksi.

32. Sekä tulliasiamies että Siilin ovat valittaneet lääninoikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tulliasiamies on valittanut päätöksestä sekä arvonlisäveron että autoveron osalta, kun taas Siilinin valitus koskee vain arvonlisäveroa.

3 — Asia C-345/93, Nunes Tadeu, tuomio 9.3.1995 (Kok. 1995, s. I-479).

IV Ennakkoratkaisukysymykset

33. Korkein hallinto-oikeus on päättänyt 15.3.2000 pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraavista kysymyksistä:

Autovero

1. Autoverolain 11 §:n mukaan autoveroa määrättäessä yhteisötavarana maahan tuodusta ajoneuvosta on ajoneuvon verotusarvon perustana ajoneuvon hankinta-arvo verovelvolliselle. Hankinta-arvona käytetään soveltuvin osin ajoneuvon tullikoodeksissa ja sen soveltamisasetuksessa tarkoitettua tullausarvoa.

   Voidaanko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 90 artiklaa (entinen 95 artikla) tulkita niin, että tällainen kansallinen säännös autoveron perusteena olevan verotusarvon määrittelystä ei ole syrjivä, kun otetaan erityisesti huomioon ajoneuvon verotusarvon muodostuminen eri suuruiseksi siitä riippuen, missä kaupan vaiheessa (kaupan portaassa) ajoneuvon maahantuoja toimii eli toimiiko tuoja tukkuportaassa, vähittäisportaassa vai kuluttajana?

2. Autoverolain 7 §:n 1 momentin mukaan käytettynä maahantuodusta ajoneuvosta kannettavan autoveron perusteena käytetään vastaavan uuden ajoneuvon veroa säännöksessä määritellyllä tavalla alennettuna. Sellaisena kuin säännös oli laissa 1482/1994, käytettynä maahantuodusta ajoneuvosta kannettiin vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna 0,5 prosentin määrällä jokaista täyttä kalenterikuukautta kohden, laskettuna ajankohdasta, jona ajoneuvo oli ollut 6 kuukautta rekisterissä tai käytössä, ja veroa alennettiin vain 150 ensimmäiseltä käyttökuukaudelta. Nykyisin voimassa olevan lain 1160/1998 mukaan käytettynä maahan tuodusta ajoneuvosta kannetaan vastaavan uuden ajoneuvon vero alennettuna 0,6 prosentin määrällä käyttökuukautta kohden kultakin ensimmäiseltä sadalta käyttökuukaudelta ja tämän jälkeisiltä sadalta käyttökuukaudelta 0,9 prosentin määrällä käyttökuukautta kohden veron kunkin edellisen kuukauden loppuun lasketusta jäännösarvosta sekä edelleen tuon jälkeisiltä käyttökuukausilta 0,4 prosenttia veron kunkin edellisen kuukauden loppuun lasketusta jäännösarvosta. Käyttökuukausiksi luetaan ajoneuvon ensimmäisestä käyttöönotosta tai rekisteröinnistä kuluneet täydet kalenterikuukaudet.

   Voidaanko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 90 artiklaa (entinen

95 artikla) tulkita niin, että tämäntyyppinen kansallinen verosäännös ei ole syrjivä, kun otetaan erityisesti huomioon, että

— lähtökohtana on vastaavan uuden auton vero,

— aikaisemmin voimassa olleen säännöksen mukaan autoveroa alennettiin vasta kuuden kuukauden määräajan jälkeen ja

— sekä aikaisemman että nykyisen säännöksen mukaan veroa alennetaan selostetuin tavoin lineaarisesti?

3. Onko kansallisessa verosäännöksessä määriteltyjen laskentaperusteiden lisäksi aina selvitettävä ajoneuvon yksilölliset ominaisuudet sen varmistamiseksi, että autoveron kantaminen ei johda yksittäisessä tapauksessa perustamissopimuksen 90 artiklan (entinen 95 artikla) vastaiseen syrjintään?

Autoverolle suoritettava arvonlisävero

4. Voidaanko arvonlisäverodirektiiviä tulkita niin, että autoverolain 5 §:n 1 momentissa ja arvonlisäverolain 1 §:n 5 momentissa tarkoitettu autoverolle suoritettava arvonlisäveroksi nimitetty vero on arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu arvonlisävero, kun otetaan huomioon, että vero kansallisten säännösten mukaan kannetaan yksinomaan autoveron perusteella?

5. Jos vastaus kohdassa 4 esitettyyn kysymykseen on kielteinen, voidaanko tämän kaltaista veroa kuitenkin pitää sellaisena verona tai maksuna, jonka kantaminen on arvonlisäverodirektiivin 33 artiklan mukaan sallittua?

6. Jos tällaisia kansallisia verosäännöksiä ei pidetä arvonlisäverodirektiivin vastaisina, voidaanko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 90 artiklaa (entinen 95 artikla) tulkita niin, että nämä verosäännökset eivät ole artiklassa tarkoitetuin tavoin syrjiviä?

V Autoveroa koskevat ennakkoratkaisukysymykset

34. Ensimmäiset kolme kysymystä koskevat tiettyjä ongelmia, jotka liittyvät pääasiassa sovellettaviin autoverolain säännöksiin. Siksi nämä kysymykset on syytä käsitellä yhdessä.

A *Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden osapuolten näkemykset*

35. *Siilin* esittää, että autovero on maahan tuotujen ajoneuvojen kannalta syrjivä ja siksi sillä rikotaan EY 90 artiklaa. Siilinin mukaan käytetyn ajoneuvon verotusarvo lasketaan uuden ajoneuvon verottoman eli tax free -hinnan perusteella. Useimmissa tapauksissa autovero on Siilinin mukaan suurempi kuin se verosta jäljellä oleva määrä, joka sisältyy vastaavan Suomessa rekisteröidyn käytetyn auton arvoon.

36. Suomen verojärjestelmän soveltaminen johtaa Siilinin mukaan siihen, että kuluttajan käytettynä maahan tuoman auton autovero muodostuu vähintäänkin noin kaksinkertaiseksi verrattuna siihen verosta jäljellä olevaan määrään, joka sisältyy sellaisen käytetyn auton arvoon, jonka merkkimaahantuoja on aikanaan tuonut uutena autona maahan.

37. Autoverolain 7 §:n 1 momentin mukaan käytettynä maahan tuodusta ajoneuvosta kannettavan autoveron perusteena käytetään vastaavan uuden ajoneuvon veroa, jota alennetaan autoverolaissa määritellyllä tavalla. Kun kuluttaja tuo maahan käytetyn auton, vastaavan uuden ajoneuvon verolla tarkoitetaan kuitenkin Siilinin mukaan sellaisen ajoneuvon veroa, jonka osalta veron laskentaperuste sisältää ajoneuvon myyjän myyntikatteen ja muita vastaavia verotusarvoa kohottavia eriä. Kun sen sijaan merkkimaahantuoja tuo uuden auton Suomeen, maksaa hän autoveron omasta ostohinnastaan, eli tällöin hänen myyntikatettaan ja muita kyseisiä eriä ei oteta laskentaperusteeseen. Merkkimaahantuojan kautta Suomeen tuotuja uusia autoja verotetaan siten kevyemmin kuin kuluttajan tuomia uusia tai käytettyjä autoja.

38. Siilin katsoo, että autoverolaissa säädetyllä veron kuukausittaisella alentamisella on tässä tilanteessa ainoastaan toissijainen merkitys arvioitaessa vastaavan auton arvossa jäljellä olevan veron määrää. Käytetyllä autolla ja sitä vastaavalla uudella merkkimaahantuojan tuomalla autolla on erilainen veron peruste. Tämän vuoksi prosentuaalisilla kuukausialennuksilla ei voida poistaa syrjintää.

39. Siilin päättelee asiassa Nunes Tadeu annetun tuomion perusteella, että ajoneuvon arvossa vielä jäljellä olevan veron määrä on laskettava ottamalla huomioon vastaavasta ajoneuvosta ensirekisteröinnin yhteydessä suoritettu vero. Tämän jälkeen veron jäännösarvoa tulee vähentää samassa suhteessa kuin käytetyn auton arvo todellisuudessa vähenee.

40. Siitä, saadaanko veroa alentaa lineaarisesti, Siilin toteaa, että asiassa komissio vastaan Kreikka annetusta tuomiosta [4] ilmenee, ettei tällainen alentaminen ole sallittua.

41. Lopuksi Siilin esittää, että asiassa Outokumpu annetussa tuomiossa [5] on todettu, että kyse on yhteisön oikeudessa kielletystä verosyrjinnästä, jos tuontitavaroihin kohdistuu "vaikka vain joissakin tapauksissa" korkeampi vero kuin kotimaisiin tavaroihin.

42. *Suomen hallitus* katsoo, ettei autovero ole EY 90 artiklan vastainen. Tässä määräyksessä ei nimittäin estetä jäsenvaltioita asettamasta tavaroille erisuuruista veroa, kunhan vero asetetaan objektiivisten kriteerien mukaan tuontitavaroita syrjimättä. Tutkittaessa, syrjitäänkö verojärjestelmällä maahantuotuja ajoneuvoja, toisesta jäsenvaltiosta tuotavien ajoneuvojen verotusta on verrattava maassa jo olevien käytettyjen ajoneuvojen verotukseen. Jos maan sisällä ei veroteta käytettyä ajoneuvoa silloin, kun sen omistaja vaihtuu, vertailu tehdään toisesta jäsenvaltiosta tuotavan ajoneuvon ensimmäisen verotuksen ja maassa jo olevien ajoneuvojen arvossa vielä jäljellä olevan veromäärän välillä.

43. Kun selvitetään, mitkä ovat ne keskenään samankaltaiset tuotteet, joiden verotusta vertaillaan, Suomen hallituksen mukaan ajoneuvon merkin, mallin ja iän tapaisten olennaisten ominaisuuksien lisäksi tulee voida ottaa huomioon myös kaupallinen tausta. Siten käytettynä verotettavaksi tuotavan ajoneuvon veron mahdollista syrjivyyttä arvioitaessa voidaan vertailun kohteeksi ottaa se veron määrä, joka on vielä jäljellä sellaisen maassa jo olevan auton arvossa, joka on tuotu maahan samassa kaupan vaiheessa ja muutoinkin samojen kaupallisten tosiseikkojen vallitessa. Syrjinnästä on kyse vasta sitten, kun käytetystä autosta kannetun

4 — Asia C-375/95, komissio v. Kreikka, tuomio 23.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5981, 22 kohta).

5 — Asia C-213/96, Outokumpu, tuomio 2.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1777, 41 kohta).

veron määrä ylittää sen veron määrän, joka sisältyy uutena samalla kaupan portaalla verotetun, markkinoilla olevan vastaavan ajoneuvon jäljellä olevaan arvoon.

44. Suomen hallitus katsoo tämän perusteella, että autovero määräytyy objektiivisten kriteerien perusteella eikä autoverotusta voida pitää EY 90 artiklan vastaisena sillä perusteella, että autoverotuksessa sovellettava verotusarvo voi vaihdella auton hankintaan liittyvien kaupallisten realiteettien mukaan.

45. Siitä, että Suomen sääntelyssä lähtökohtana on vastaavasta uudesta ajoneuvosta kannettava vero, jota sitten alennetaan lineaarisesti, Suomen hallitus toteaa, että tällainen sääntely on sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa. Ikävähennys vastaa ajoneuvon todellista arvon alenemista. Käytetyn auton todellinen arvon aleneminen on lineaarista.

46. Siitä, onko huomioon otettava ajoneuvon yksilölliset ominaisuudet, Suomen hallitus toteaa, että yhteisön oikeudessa ei edellytetä ajoneuvokohtaista arviointia.

47. *Komission* mukaan ne autoverolain säännökset, joiden mukaan vero lasketaan vastaavan uuden ajoneuvon arvon perusteella, eivät vielä sellaisenaan ole EY 90 artiklan vastaisia, jos uusi ajoneuvo vastaa täysin maahantuotua käytettyä ajoneuvoa ja jos tällä tavoin laskettu vero ei ylitä Suomessa jo rekisteröityjen samanlaisten käytettyjen autojen arvoon sisältyvää autoveron määrää.

48. Komissio katsoo kuitenkin, että veron peruste on ylimitoitettu. Uusien autojen mallit uudistuvat nimittäin niin useasti, että myöhemmin eli verotushetkellä on harvoin löydettävissä saman kategorian samanlaista autoa. Jos tällaista autoa ei enää pidetä kaupan verotushetkellä, vertailuauto ei voi olla muu kuin malliltaan identtinen auto, jota on ennen myyty. Inflaatio voidaan ottaa huomioon korjaamalla ajoneuvon arvoa.

49. Komission mukaan myös tietyt muut Suomen verojärjestelmän piirteet voivat olla EY 90 artiklan vastaisia. Tämä koskee kaupan portaiden huomioon ottamista, joka johtaa siihen, että käytetyn ajoneuvon

veron määrä poikkeaa siitä määrästä, joka sisältyy kotimaisen eli Suomen markkinoilla olevan ja jo verotetun käytetyn auton arvoon.

50. EY 90 artiklan vastaisena on myös pidettävä sellaista sääntelyä, jonka mukaan verotusarvoa alennetaan lineaarisesti 0,5 prosenttia kuukautta kohti ottamatta huomioon ajoneuvon arvon todellista alenemista. Komission mukaan arvon alenemista ei voida ottaa huomioon yleispätevästi, koska arvon aleneminen riippuu monesta tekijästä, kuten valtiosta, autotyypistä tai -mallista. Suomen hallitus on tosin esittänyt vuonna 1998 tehdyn selvityksen arvon alenemisesta, mutta komissiolla ei ole mitään tietoja siitä, millainen arvon aleneminen todellisuudessa oli vuonna 1998. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa komissio vastaan Kreikka, että autojen arvo alenee vuodessa yleensä huomattavasti enemmän kuin 5 prosenttia ja että arvon aleneminen on huomattavasti voimakkaampaa ensimmäisinä vuosina.

51. Komissio lisää, että verosääntely, jossa ei oteta huomioon tapauskohtaisia erityispiirteitä, on EY 90 artiklan vastainen, jos siitä seuraa, että käytettynä maahantuodusta ajoneuvosta kannettava vero on korkeampi kuin se verosta jäljellä oleva määrä, joka sisältyy kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen vastaavien käytettyjen ajoneuvojen arvoon.

52. Lopuksi komissio esittää, että autovero on syrjivä siksi, että sillä kohdellaan epäedullisemmin muissa jäsenvaltioissa toimivia kauppiaita.

B *Asian arviointi*

53. Ensimmäiset kolme ennakkoratkaisukysymystä koskevat tiettyjä ongelmia, jotka liittyvät pääasiassa sovellettaviin autoverolain säännöksiin. Näissä kysymyksissä esiin tuodut näkökohdat kuuluvat EY 90 artiklan soveltamisalaan, koska yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön [6] mukaan tämä artikla koskee verokannan lisäksi veronkannon yksityiskohtia ja veron perustetta.

54. Ennakkoratkaisukysymykset eivät sen sijaan koske sitä ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden osapuolten esiin tuo-

6 — Ks. esim. asia 74/76, Iannelli v. Meroni, tuomio 22.3.1977 (Kok. 1977, s. 557; Kok. Ep. III, s. 327) ja asia 47/88, komissio v. Tanska, tuomio 11.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4509, 18 kohta).

maa Suomen sääntelyä, joka koskee korjausten verotuskohtelua ja sen mahdollista syrjivyyttä, ja siksi tästä sääntelystä ei voida antaa ratkaisua.

55. Kun tutkitaan, ovatko jäsenvaltioiden toimenpiteet ristiriidassa EY 90 artiklan kanssa, on huomioon otettava se, että EY 90 artiklassa kielletään sellainen veron peruste, joka ylittää verotuskohteen todellisen arvon. [7] Tämän vuoksi käytettyjen autojen verotuksessa on otettava huomioon niiden todellinen arvon aleneminen. [8]

56. Arvioitaessa nyt kyseessä olevan kaltaista verosääntelyä on edelleen yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön [9] mukaan otettava huomioon se, että veron ylärajana on se verosta jäljellä oleva määrä, joka sisältyy verotuksen kohteena olevan tavaran arvoon. Käytettyjen autojen osalta tänä määränä on uuden auton rekisteröinnin yhteydessä kannetusta verosta jäljellä oleva määrä, joka sisältyy tämän sittemmin jo käytetyn ajoneuvon arvoon. Verosta jäljellä oleva määrä on suoraan verrannollinen auton arvon alenemiseen siinä mielessä, että se laskee samassa suhteessa kuin auton arvo. [10]

57. EY 90 artiklalla pyritään turvaamaan verotuksen neutraalisuus kotimaan markkinoilla jo olevien ja maahantuotavien tavaroiden välillä. Tätä määräystä ei kuitenkaan voida ymmärtää niin, että sillä pyrittäisiin siihen, että tavaroiden lopullinen myyntihinta olisi sama. Pikemminkin tämän määräyksen tarkoituksena on taata jäsenvaltioiden verosääntelyjen kilpailuneutraalisuus siinä mielessä, että sen kanssa ovat ristiriidassa sellaiset säätelyt, joilla poistetaan maahantuotavien tavaroiden kilpailuedut. [11]

58. Tarkastelen seuraavaksi Suomen verojärjestelmän yksittäisiä piirteitä.

1. Se, missä kaupan portaassa myyjä toimii

59. Ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä mainittu, kaupan portaaseen liittyvä ongelma koskee pääasiallisesti sitä, sallitaanko EY 90 artiklassa verotettavan tavaran kulloisenkin kaupan portaan huomioon ottaminen. Tämä muodostaa oikeudellisen ongelman siksi, että veron peruste voi olla erilainen kaupan portaasta

7 — Alaviitteessä 6 mainittu asia 47/88, tuomion 22 kohta.

8 — Alaviitteessä 3 mainittu asia C-345/93, tuomion 20 kohta ja asia C-393/98, Gomes Valente, tuomio 22.2.2001 (Kok. 2001, s. I-1327, 23 kohta).

9 — Alaviitteessä 6 mainittu asia 47/88, tuomion 20 kohta.

10 — Alaviitteessa 8 mainittu asia C-393/98, tuomion 41 kohta.

11 — Näin totesi jo julkisasiamies Jacobs alaviitteessä 3 mainitussa asiassa C-345/93 esittämänsä ratkaisuehdotuksen 17 kohdassa; viimeisimmästä oikeuskäytännöstä ks. myös alaviitteessä 8 mainittu asia C-393/98, tuomion 43 kohta.

riippuen. Tämä puolestaan johtaa veron suuruuden vaihtelemiseen, minkä vuoksi kaupan portaan huomioon ottaminen voi olla syrjivää.

60. a) Aluksi on tarkasteltava sitä seikkaa, että Suomen oikeudessa viitataan yhteisön tullioikeuteen siltä osin, mikä on käytetyn ajoneuvon arvo eri kaupan portaissa. Verotusarvon vaihteleminen johtuu siis yhteisön tullikoodeksiin ja sen soveltamisasetukseen sisältyvän tullausarvosäänteIyn soveltamisesta.

61. Komissio on epäillyt, onko sisämarkkinoiden kanssa ylipäätään yhteensopivaa, että sisämarkkinoiden sisällä sovelletaan ulkomaankauppaa koskevia säännöksiä; tältä osin on viitattava asiassa Dounias annettuun tuomioon,[12] jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että perustamissopimuksen vastaista ei sinänsä ole se, että lakiviittauksen perusteella verotusarvo määritetään yhteisön tullausarvoasetuksen mukaisesti.

62. b) Edelleen on tutkittava, kuuluuko se kaupan porras, jolla tavara on, tavaran ominaispiirteisiin, minkä vuoksi olisi katsottava, että kaupan porras on välttämättä otettava huomioon.

63. Harkittaessa, onko verosäänteIy EY 90 artiklan vastainen, on nimittäin ratkaisevaa, ovatko vertailun kohteena olevat kotimaiset ja maahantuodut tavarat keskenään samanlaisia tavaroita.[13] Samanlaisuutta arvioidaan tavaran eli tässä tapauksessa käytetyn auton ominaisuuksien ja kuluttajan tarpeiden perusteella.[14] Vaikka molemmat näistä arviointiperusteista muodostuvat lukuisista osista, joita tarkastelen vielä jäljempänä, niille molemmille on yhteistä se, että ne liittyvät ajoneuvoon itseensä. Tämä ei kuitenkaan päde siihen kaupan portaaseen, jolla käytetty auto on.

64. c) Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kansallinen verojärjestelmä ei saa olla sisällöltään sellainen, että veron perustetta määritettäessä ei arvonlisäveroa oteta samalla tavalla huomioon sekä kotimaisten että maahantuotujen käytettyjen autojen osalta;[15] kiellettyä on myös se, että kotimaisten käytettyjen

12 — Asia C-228/98, Dounias, tuomio 3.2.2000 (Kok. 2000, s. I-577, 45 kohta).

13 — Asia C-265/99, komissio v. Ranska, tuomio 15.3.2001 (Kok. 2001, s. I-2305, 41 kohta).

14 — Alaviitteessä 13 mainittu asia C-265/99, tuomion 42 kohta ja asia C-421/97, Tarantik, tuomio 15.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3633, 28 kohta).

15 — Alaviitteessä 12 mainittu asia C-228/98, tuomion 48 kohta.

autojen osalta ei oteta huomioon tiettyjä kustannuksia, ja se, että maahantuotujen käytettyjen autojen osalta ei ole vähennysmahdollisuutta, toisin kuin kotimaisten käytettyjen autojen osalta. [16]

65. Vaikka siis pitäisi paikkansa, että kaupan portaan huomioon ottaminen johtaa komission esittämällä tavalla siihen, että tapauksesta riippuen käytettyjen autojen arvo kasvaa, tämä ei sinänsä vielä merkitsisi, että verojärjestelmä on syrjivä. Syrjintänä voidaan pikemminkin pitää sitä, että kaupan portaan huomioon ottaminen johtaa pääsääntöisesti siihen, että käytettyjen autojen arvoon sisältyvä veron osuus on suurempi kuin uuden auton arvoon sisältyvä veron osuus, mikä ilmenee yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä laskelmista.

66. Näin on siksi, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verojärjestelmä on EY 90 artiklan vastainen jo silloin, kun siinä ei taata sitä, ettei "missään tapauksessa ole mahdollista kantaa maahantuoduista tuotteista korkeampia veroja tai maksuja kuin kotimaisista tuotteista". [17] Kiellettyä on siis jo se, että maahantuotuja käytettyjä autoja verotetaan edes joissain tapauksissa raskaammin kuin kotimaan markkinoilla olevia käytettyjä autoja. Suomen hallituksen mukaan näin olisi esimerkiksi silloin, kun verotuksessa käytetään käytettynä maahantuotujen autojen osalta suurempaa veron perustetta kuin vastaavien kotimaisten käytettyjen autojen osalta.

67. Nyt esillä olevassa tapauksessa sovelletaan kunkin eri kaupan portaan osalta erilaista veron perustetta, eli korkeamman "arvotason" kaupan portaalla maahantuodun käytetyn auton verotus on raskaampaa kuin alemman "arvotason" kaupan portaalla maahantuodun auton verotus tai kotimaassa jo olevan auton verotus. Koska kevyemmin verotettuihin käytettyihin autoihin kuuluu joka tapauksessa myös kotimaisia käytettyjä autoja ja koska raskaammin verotettuihin käytettyihin autoihin kuuluu myös maahantuotuja käytettyjä autoja, tältä osin on kyse syrjinnästä.

68. Tästä vaikutuksesta ilmenee nimittäin, että verosääntely, jonka perusteella verotus on erilaista kulloisenkin kaupan portaan mukaan, ei sulje pois sitä, että maahantuotuja tavaroita saatetaan joissain tapauksessa verottaa raskaammin kuin kotimaisia tavaroita.

16 — Asia C-68/96, Grundig Italiana, tuomio 17.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3775, 17—21 kohta).

17 — Ks. alaviitteessä 4 mainittu asia C-375/95, tuomion 29 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö; ks. myös alaviitteessä 8 mainittu asia C-393/98, tuomion 37 kohta.

2. Arvon määrittämisessä sovellettavat kriteerit

69. Toinen ennakkoratkaisukysymys koskee käytettyjen autojen arvon määrittämisessä käytettäviä kriteerejä. Tarkastelen asiaa vain niiden seikkojen ja erityisesti niiden kansallisten säännösten osalta, jotka ovat merkityksellisiä korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevan asian ratkaisemisen kannalta.

a) Viiteauto: samanlainen uusi auto

70. Kansallinen sääntely, jonka mukaan veron peruste määritellään uuden auton arvon pohjalta, on tietyin edellytyksin sallittu: viiteautona voi olla ainoastaan samanlainen auto.

71. Se, onko kyseessä (mahdollisimman) samanlainen ajoneuvo, ratkaistaan ajoneuvon olennaisten ominaispiirteiden perusteella. Näitä ovat joka tapauksessa ajoneuvon malli, tyyppi ja tietyt ominaisuudet, kuten ikä, ajokilometrit, varustus, kunto ja käyttövoima.

b) Ikävähennyksen laskeminen vasta kuuden kuukauden ajanjakson päättymisestä alkaen

72. Aluksi on todettava, että vireillä olevassa asiassa sovelletaan vanhaa eli ennen 15.1.1999 voimassa ollutta sääntelyä.

73. Kun lähdetään siitä periaatteesta, että todellinen arvon aleneminen on ratkaisevaa, voidaan epäillä, onko EY 90 artiklan kanssa sopusoinnussa se, että käytetyn auton arvoa määriteltäessä uuden auton arvoa aletaan alentaa vasta käyttöönottoa tai rekisteröintiä seuraavan kuuden kuukauden ajanjakson päättymisestä lukien.

74. Tällainen ikävähennyksen alkamisajankohdan lykkääminen ei myöskään vastaa niitä tuloksia, jotka ilmenevät Suomen hallituksen esittämästä selvityksestä.

75. Yhteisöjen tuomioistuin on tosin oikeuskäytännössään lausunut nimenomaisesti ainoastaan vuotuisesta arvon alenemisesta, mutta koska arvon aleneminen on

kokemusten perusteella erityisesti ensimmäisten vuosien aikana paljon enemmän kuin 5 prosenttia vuodessa,[18] arvon aleneminen on ensimmäisen kuuden kuukauden aikana oletettavasti vähintään 2,5 prosenttia. Jos todellinen arvon aleneminen on ensimmäisten kuukausien aikana tätäkin enemmän, on vielä selvempää, että ikävähennyksen alkamisajankohdan lykkääminen on puutteellinen ratkaisu.

c) Ikävähennyksen lineaarisuus

76. Koska vireillä olevassa asiassa sovelletaan sitä autoverosäänte lyä, joka oli voimassa ennen 15.1.1999, tarkastelun kohteena on kyseisen säänte lyn mukainen 0,5 prosentin kuukausittainen ikävähennys.

77. Kuten jo oikeuskäytännöstä ilmenee, käytettyjen autojen arvo ei todellisuudessa alene lineaarisesti.[19] Tällainen näin jäykkä sääntely on siksi välttämättä ristiriidassa sen periaatteen kanssa, jonka mukaan huomioon on otettava todellinen arvon aleneminen.

18 — Alaviitteessä 4 mainittu asia C-375/95, tuomion 22 kohta; ks. myös julkisasiamies La Pergolan ratkaisuehdotus kyseisessä asiassa, 5 kohta, jossa lähdetään siitä, että kokemusten perusteella arvon aleneminen on enemmän kuin 5 prosenttia.

19 — Alaviitteessä 4 mainittu asia C-375/95, tuomion 22 kohta.

3. Abstrakti vai yksilöllinen arviointi?

78. Kolmas ennakkoratkaisukysymys on ymmärrettävä niin, että sillä halutaan tietää, onko ajoneuvon ominaisuudet otettava huomioon ajoneuvokohtaisesti vai onko riittävää, että arvioinnissa sovelletaan abstrakteja kriteerejä, eli onko viimeksi mainittu arviointitapa sopusoinnussa EY 90 artiklan kanssa.

79. Siitä, onko käytetyn ajoneuvon ominaisuudet arvioitava ajoneuvokohtaisesti vai abstraktisti, yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Gomes Valente antamassaan tuomiossa, että arvon alenemisen laskeminen yleisten ja abstraktien kriteerien perusteella ei tietyin edellytyksin ole ristiriidassa EY 90 artiklan kanssa. Tämä koskee muun muassa taulukkoja, joissa esitetään arvon laskemisen osalta tiettyjä yleisiä kriteerejä, kuten ajoneuvon ikä, ajokilometrit, varustelu, kunto, käyttövoima, merkki tai malli. Myös keskimääräisen hinnan huomioon ottaminen on sallittua.[20]

80. Kuitenkin myös tällaisen abstraktin arvonmääritysmenetelmän osalta edellytyksenä on se, että menetelmä ei saa olla syrjivä.[21] Tätä menetelmää soveltaen määritetty vero ei siis saa olla suurempi

20 — Ks. alaviitteessä 8 mainittu asia C-393/98, tuomion 24, 25 ja 28 kohta.

21 — Alaviitteessä 8 mainittu asia C-393/98, tuomion 26 kohta.

kuin se verosta jäljellä oleva määrä, joka sisältyy samanlaisen kotimaassa jo rekisteröidyn ajoneuvon arvoon.

— verotusarvo vahvistetaan niin, että kaikki käytetyn auton olennaiset ominaisuudet otetaan huomioon ainakin abstraktisti,

81. Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat myös tuoneet esiin sen seikan, että erityisesti tällaisten taulukoiden on oltava läpinäkyviä tai julkisia, ja sen ongelman, oliko kyseessä olevana ajankohtana sovellettu autoverokäytäntö sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa; koska näitä seikkoja ei kuitenkaan ole mainittu ennakkoratkaisukysymyksissä, niitä ei voida ratkaista esillä olevassa asiassa. Tältä osin voidaan ainoastaan viitata asiassa Gomes Valente annettuun tuomioon, jonka mukaan ne kriteerit, joiden pohjalta taulukko tai asteikko on laadittu, on julkistettava. [22]

paitsi jos tämä johtaa siihen, että veron määrä on suurempi kuin se veron määrä, joka sisältyy kotimaan markkinoilla olevan jo verotetun käytetyn auton arvoon, ja että huomioon ei oteta auton arvon todellista alenemista.

4. Päätelmä

EY 90 artiklaa on edelleen tulkittava niin, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle verosäännökselle, jonka mukaan määritettäessä autoveron perusteena olevaa käytetyn auton verotusarvoa on otettava huomioon kaupan porras, verotusarvoa aletaan alentaa vasta kuuden kuukauden kuluttua ja alennus on lineaarinen nyt esillä olevassa asiassa esitetyllä tavalla.

82. Ensimmäiseen kolmeen ennakkoratkaisukysymykseen on siksi vastattava, että EY 90 artiklaa on tulkittava niin, että se ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle verosäännökselle, jonka mukaan määritettäessä autoveron perusteena olevaa käytetyn auton verotusarvoa

VI Arvonlisäveroa koskevat ennakkoratkaisukysymykset

— verotusarvo pohjautuu tullausarvoon

83. Neljäs, viides ja kuudes ennakkoratkaisukysymys koskevat autoverosta suori-

22 — Alaviitteessä 8 mainittu asia C-393/98, tuomion 34 kohta.

tettavaa arvonlisäveroa ja erityisesti sen luonnehtimista kuudennessa direktiivissä tarkoitetuksi arvonlisäveroksi sekä sen yhteensopivuutta kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa ja EY 90 artiklan kanssa. [23]

A *Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden osapuolten näkemykset*

84. *Siilin* esittää autoverolle suoritettavan arvonlisäveron osalta, että se on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu arvonlisäero ja että se on tämän direktiivin vastainen. Tätä päätelmää tukee Siilinin mukaan se, että kyseinen vero on arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan vähennettävissä ja että se on yleinen vero. Siilinin mukaan viidenteen ja kuudenteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata, kun otetaan huomioon neljänteen kysymykseen annettava vastaus.

85. *Suomen hallituksen* mukaan kyseinen autoverosta suoritettava arvonlisävero ei nimestään huolimatta ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettu arvonlisävero eikä kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitettu kielletty liikevaihtovero.

86. Suomen hallituksen mukaan autoverosta suoritettava vero kannetaan arvonlisäveron lisäksi ja siitä riippumatta. Lisäksi veroa on suoritettava silloinkin, kun kysymyksessä ei ole arvonlisäverollinen yhteisöhankinta eli kun kuluttaja ostaa käytetyn ajoneuvon toisesta jäsenvaltiosta.

87. Suomen hallitus viittaa myös yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, joka koskee kuudennen direktiivin 33 artiklaa ja josta ilmenee arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet. Autoverosta suoritettava vero poikkeaa arvonlisäverosta siinä mielessä, että verotettavana tapahtumana on ainoastaan autoveron suorittaminen. Tämä vero ei myöskään kohdistu arvonlisäveron tavoin tavaran myyntiin, maahantuontiin tai yhteisöhankintaan. Veroa ei myöskään kanneta kuin kerran.

88. Viidennen kysymyksen osalta Suomen hallitus esittää, että autoverolain 5 §:ssä tarkoitetulla verolla ei ole arvonlisäveron keskeisiä ominaisuuksia eikä se vaikuta haitallisesti yhteisössä sovellettavan arvonlisäverojärjestelmän toimivuuteen. Näin ollen se on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 33 artiklassa tarkoitettu sallittu vero.

23 — Tässä ei siis käsitellä sitä komission esiin tuomaa kysymystä, onko verojärjestelmä sopusoinnussa EY 23 ja EY 25 artiklan kanssa.

89. Kuudennen kysymyksen osalta Suomen hallitus esittää, että autoverolain 5 §:ssä tarkoitettu vero kohdistuu kaikkiin ajoneuvoihin samalla tavalla. Tästä syystä verolla ei ole sellaisia ominaisuuksia, joiden voitaisiin katsoa olevan ristiriidassa EY 90 artiklan kanssa.

90. Suomen hallitus torjui suullisessa käsittelyssä nimenomaisesti sen komission näkemyksen, jonka mukaan arvonlisävero vähennettäisiin autoverosta. Näin ollen arvonlisävero on neutraali.

91. *Komission* mukaan autoverosta suoritettava arvonlisävero on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu arvonlisävero. Koska vero kannetaan ilman kuudennessa direktiivissä tarkoitettua verotettavaa tapahtumaa, se on yhteensopimaton tämän direktiivin 2 artiklan kanssa.

92. Komission mukaan nyt kyseessä oleva arvonlisävero ei myöskään täytä niitä kuudennen direktiivin 7 ja 10 artiklassa säädettyjä edellytyksiä, jotka koskevat tavaroiden tuontia ja verotettavaa tapahtumaa.

93. Kyse ei komission mukaan myöskään ole kuudennen direktiivin 28 a artiklassa tarkoitetusta yhteisöhankinnasta kannettavasta verosta.

94. Jos yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että kyseinen vero ei ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettu arvonlisävero, se ei komission mukaan ole kuudennen direktiivin 33 artiklan vastainen, koska se ei ole yleinen vero.

95. Edelleen komissio katsoo, että kyseinen vero on ristiriidassa EY 23 ja EY 25 artiklan kanssa eli se on tulleja vaikutukseltaan vastaava maksu. Näin on siksi, että se käytännössä estää muita kuin arvonlisäverovelvollisia tuomasta Suomeen käytettyjä ja uusia autoja.

96. Jos yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoisi, ettei kyse ole arvonlisäverosta eikä tullia vaikutukseltaan vastaavasta maksusta, komission mukaan kyseinen vero on yhteensoveltumaton EY 90 artiklan kanssa sen vuoksi, että sitä ei kanneta kotimaisista käytetyistä autoista vaan toisista jäsenvaltioista tuotavista käytetyistä autoista. Näin on siksi, että kuluttaja, joka on hankkinut käytetyn auton toisesta jäsenvaltiosta, ei saa vähentää arvonlisäveroa. Kotimaisille käytetyille autoille, jotka on jo kerran autoverotettu, ei sen sijaan määrätä autoveroa eikä näin ollen sen pohjalta laskettavaa arvonlisäveroa.

B *Asian arviointi*

97. Käsittelen seuraavaksi autoverosta suoritettavaa veroa niiden yhteisön oikeussääntöjen valossa, joista korkein hallinto-oikeus on pyytänyt ratkaisua.

1. Luokitteleminen kuudennessa direktiivissä tarkoitetuksi arvonlisäveroksi

98. Aluksi on huomattava, että autoverosta suoritettavan veron luokittelemisen kannalta ei ratkaisevaa ole se, mitä nimitystä tästä verosta on käytetty asianomaisessa jäsenvaltiossa. Ratkaisevaa ei ole myöskään se, missä laissa kyseinen säännös on, eli se, että verosta on säädetty arvonlisäverolaissa (1501/1993).

99. Arvioinnin kannalta on olennaista päinvastoin se, onko nyt kyseessä olevalla verolla yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä määritellyt ominaispiirteet.

100. a) Ensimmäinen näistä piirteistä on sen veron vähennyskelpoisuus, joka on suoritettu aikaisemman myynnin yhteydessä. Suomen lainsäädännön mukaan vähennysmahdollisuus on olemassa, mutta järjestelmä ei ole sellainen, että — kuten arvonlisäveron osalta edellytetään[24] — vero kohdistuisi arvonlisään, vaan verotus kohdistuu kokonaisarvoon.

101. b) Edelleen on kyseenalaista, kannetaanko vero "yleisesti kaikista tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista".[25]

102. Nyt kyseessä oleva vero on siinä mielessä yleinen, että vero kannetaan siitä riippumatta, onko ostajana arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja. Autoverosta suoritettavaa veroa ei kuitenkaan kanneta kaikista tavaroista, vaan vain tietyistä ajoneuvoista. Näin ollen kyseessä on vain tietyistä tavaroista kannettava vero, jota ei yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön[26] perusteella ole pidettävä yleisenä verona.

24 — Asia C-347/90, Bozzi, tuomio 7.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2947, 12 kohta); vrt. asia C-208/91, Beaulande, tuomio 16.12.1992 (Kok. 1992, s. I-6709, 18 kohta).

25 — Alaviitteessä 24 mainittu asia C-347/90, tuomion 12 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö.

26 — Asia C-109/90, Giant, tuomio 19.3.1991 (Kok. 1991, s. I-1385, 14 kohta) ja asia C-347/95, UCAL, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-4911, 36 kohta), joka koskee tietyistä maitotuotteista kannettavaa veroa.

103. Oikeuskäytännön mukaan yleisinä veroina ei pidetä myöskään sellaisia veroja, joiden "tarkoituksena ei ole kattaa kaikkia kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettavia liiketoimia".[27] Näin on myös nyt tarkasteltavana olevan veron osalta, koska sen kohteena on ainoastaan vero, joka kannetaan ajoneuvon rekisteröinnin johdosta. Näin ollen tässä on kyse verosta, joka määräytyy verovelvollisen suoritettavaksi tulevan veron eli maksettavan autoveron perusteella.[28]

104. Autoverosta suoritettavaa veroa ei myöskään kanneta tavaroiden luovutuksesta, palveluiden suorituksesta tai maahantuonnista kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

105. Edelleen autoverosta suoritettavaa veroa ei — kuten arvonlisäveron osalta edellytetään — kanneta jokaisessa tuotanto- ja jakeluportaassa.[29] Autoverolain 5 §:n mukaan vero kannetaan — ainoastaan — autoveron kantamisen perusteella.

106. c) Lopuksi on tutkittava, lasketaanko autoverosta suoritettava vero arvonlisäveron tavoin suhteellisena osuutena tavaran arvosta eli ajoneuvon hinnasta.[30] Tältä osin voidaan hyväksyä se Suomen hallituksen näkemys, jonka mukaan veron perusteena ei ole tavaran arvo vaan autovero. Toisaalta on myös totta, että autovero itse lasketaan tavaran arvon perusteella. Näin ollen autoverosta suoritettava vero perustuu ainakin epäsuorasti tavaran arvoon.

107. Näin ollen autoverosta suoritettavalla verolla ei ole ainakaan kaikkia arvonlisäveron keskeisiä ominaispiirteitä.

2. Arviointi kuudennen direktiivin 33 artiklan valossa

108. Kuudennen direktiivin 33 artiklasta on pääteltävissä, että yhteisön oikeudessa

27 — Alaviittessä 24 mainittu asia C-208/91, tuomion 16 kohta ja asia C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-5053, 17 kohta).

28 — Tällaisen veron arvioinnista katso asia C-318/96, SPAR, tuomio 19.2.1998 (Kok. 1998, s. I-785, 25 kohta).

29 — Ks. esim. asia 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985 (Kok. 1985, s. 3759, 15 kohta; Kok. Ep. VIII, s. 361); asia C-437/97, EKW ja Wein & Co., tuomio 9.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1157, 49 kohta) ja edellä alaviitteessä 24 mainittu asia C-347/90, tuomion 12 kohta.

30 — Alaviitteessä 29 mainittu asia 295/84, tuomion 15 kohta; asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988 (Kok. 1988, s. 1343, 15 kohta) ja alaviitteessä 24 mainittu asia C-347/90, 12 kohta.

hyväksytään tietyin edellytyksin "arvonlisäveron kanssa kilpailevien verojärjestelmien" olemassaolo. [31] "Jäsenvaltiot voivat näin ollen ottaa käyttöön veroja, jotka eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja" [32] tai — toisin sanoen — "veroja ja maksuja, joilla ei ole arvonlisäveron keskeisiä ominaispiirteitä". [33]

109. Koska autoverosta suoritettavalla verolla ei mielestäni ole kaikkia arvonlisäveron keskeisiä ominaispiirteitä, se ei ole kuudennen direktiivin vastainen.

3. Arviointi EY 90 artiklan valossa

110. Siitä, onko autoverosta suoritettava vero ristiriidassa EY 90 artiklan kanssa, on todettava, että tämä vero koskee ajoneuvoja, jotka rekisteröidään Suomessa. Sellaisia käytettyjä autoja, jotka tuodaan toisesta jäsenvaltiosta Suomeen siellä rekisteröitäviksi, kohdellaan tältä osin eri tavalla kuin kotimaassa jo olevia käytettyjä autoja, kuten autoveron osalta edellä esitetystä ilmenee. Koska viimeksi mainituista autoista on jo kannettu autovero ja siitä suoritettava arvonlisävero jo silloin, kun nämä autot olivat uusia, niistä ei enää kanneta näitä kahta veroa silloin, kun ne ostetaan Suomessa käytettyinä.

111. Koska kyseinen niin sanottu arvonlisävero suoritetaan autoverosta, sitä on pääasiallisesti arvioitava samoin kuin autoveroa. Jos siis sen autoverosta suoritettavan veron määrä, joka käytettynä maahantuodusta autosta kannetaan sen rekisteröinnin yhteydessä, ylittää sen veron määrän, joka sisältyy kotimaassa olevan käytetyn auton arvoon, tämä vero on syrjivä ja EY 90 artiklan vastainen.

112. Autoverosta suoritettava vero merkitsee nimittäin tämän perusteella sitä, että se kilpailuetu, joka toisesta jäsenvaltioista tuodulla käytetyllä autolla on kotimaassa olevaan käytettyyn autoon verrattuna, poistetaan.

4. Päätelmä

113. Neljänteen ja viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava,

31 — Tätä on pidettävä vakiintuneena oikeuskäytäntönä asiassa 73/85, Kerrut, 8.7.1986 annetusta tuomiosta (Kok. 1986, s. 2219) lähtien.

32 — Alaviitteessä 26 mainittu asia C-109/90, tuomion 9 kohta; vrt. jo alaviitteessä 29 mainittu asia 295/84, tuomion 16 kohta.

33 — Alaviitteessä 24 mainittu asia C-347/90, tuomion 10 kohta.

että kuudetta direktiiviä on tulkittava niin, että nyt kyseessä olevan kaltainen autoverosta suoritettava ja arvonlisäveroksi nimitetty vero ei ole tässä direktiivissä tarkoitettu arvonlisävero, ja sitä on pidettävä kuudennen direktiivin 33 artiklassa sallittuna verona tai maksuna.

114. Kuudenteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että EY 90 artiklaa on tulkittava niin, että kyseinen arvonlisäveroksi nimitetty vero on tässä artiklassa tarkoitetulla tavalla syrjivä, jos tämän veron määrä on suurempi kuin se veron määrä, joka sisältyy kotimaan markkinoilla olevan jo verotetun käytetyn auton arvoon.

VII Ratkaisuehdotus

115. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Ensimmäiseen kolmeen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että EY 90 artiklaa on tulkittava niin, että se ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle verosäännökselle, jonka mukaan määritettäessä autoveron perusteena olevaa käytetyn auton verotusarvoa

— verotusarvo pohjautuu tullausarvoon

— verotusarvo vahvistetaan niin, että kaikki käytetyn auton olennaiset ominaisuudet otetaan huomioon ainakin abstraktisti,

paitsi jos tämä johtaa siihen, että veron määrä on suurempi kuin se veron määrä, joka sisältyy kotimaan markkinoilla olevan jo verotetun käytetyn auton arvoon, ja että huomioon ei oteta auton arvon todellista alenemista.

EY 90 artiklaa on edelleen tulkittava niin, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle verosäännökselle, jonka mukaan määritettäessä autoveron perusteena olevaa käytetyn auton verotusarvoa on otettava huomioon kaupan porras, verotusarvoa aletaan alentaa vasta kuuden kuukauden kuluttua ja alennus on lineaarinen nyt esillä olevassa asiassa esitetyllä tavalla.

2) Neljänteen ja viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY on tulkittava niin, että nyt kyseessä olevan kaltainen autoverosta suoritettava ja arvonlisäveroksi nimitetty vero ei ole tässä direktiivissä tarkoitettu arvonlisävero, ja sitä on pidettävä kuudennen direktiivin 33 artiklassa sallittuna verona tai maksuna.

Kuudenteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että EY 90 artiklaa on tulkittava niin, että nyt kyseessä olevan kaltainen arvonlisäveroksi nimitetty vero on tässä artiklassa tarkoitetulla tavalla syrjivä, jos tämän veron määrä on suurempi kuin se veron määrä, joka sisältyy kotimaan markkinoilla olevan jo verotetun käytetyn auton arvoon.