JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
27 päivänä helmikuuta 1997 *

1. Audiencia Nacionalin esillä olevissa kolmessa yhdistetyssä asiassa esittämissä ennakkoratkaisukysymyksissä yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään täsmentämään tiettyjä liikevaihtoveron käsitteen osatekijöitä, sellaisena kuin käsitteestä on säädetty kuudennen arvonlisäverodirektiivin (jäljempänä kuudes direktiivi) [1] 33 artiklassa. Nämä kysymykset koskevat Espanjan viranomaisten vuodeksi 1990 onnenpeleille, vedonlyönnille ja uhkapelille määräämän ylimääräisen veron (jäljempänä ylimääräinen vero) luokittelua edellä mainitun säännöksen valossa. Tässä tarkoituksessa kansallinen tuomioistuin haluaa tarkempaa selvitystä veron vyöryttämistä kuluttajille koskevasta edellytyksestä ja siitä, mikä merkitys laskulla on tämän vyöryttämisen toteamisessa.

I Asiaa koskeva kansallinen lainsäädäntö

2. Asiassa C-370/95 esitetystä ennakkoratkaisupyynnöstä (jäljempänä ennakkoratkaisupyyntö) ja kantajien huomautuksista [2] käy ilmi, että ennakkoratkaisukysymykset on esitetty asiassa [3], jota koskeva kanne on nostettu Espanjan valtiovarainministeriön sellaista ylimääräistä veroa koskevasta ilmoituksesta, jota sovelletaan niihin pelilaitteisiin, joita käyttämällä pelaaja voi saada voittona rahaa (ns. B-tyyppiset pelilaitteet), sekä asioissa [4], joita koskevat kanteet on nostettu Audiencia Nacionalissa ja joissa vaaditaan kumoamaan 6.9.1990 annettu ministeriön asetus, joka on yksi riidanalaisen veron oikeudellinen peruste. Tribunal Económico-Administrativo Central teki ylimääräistä veroa koskevasta ilmoituksesta nostetusta kanteesta 13.11.1992 päätöksen, johon haettiin muutosta Audiencia Nacionalissa.

3. Vaikka kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävinä olevat asiat koskevat ylimääräistä veroa, kansallinen tuomioistuin viittaa yhtä lailla onnenpeleille, vedonlyönnille ja uhkapelille määrättyä veroa koskevaan lainsäädäntöön (jäljempänä pelivero) kuin ylimääräistä veroa koskeviin oikeussäännöksiin [5].

4. Suurin osa näiden kahden veron ominaisuuksista ovat samoja, kuten käy ilmi laista

* Alkuperäinen kieli: ranska.

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

2 — Kantajien kirjallisten huomautusten ranskankielinen käännös, s. 2, 1 kohta. Vaikka ennakkoratkaisukysymykset liittyvät kolmeen erilliseen kansalliseen oikeudenkäyntiin, vain Careda SA ja Femara esiintyvät tässä ennakkoratkaisumenettelyssä väliintulijoina.

3 — Asia C-370/95.

4 — Asiat C-371/95 ja C-372/95.

5 — Ks. mm. ennakkoratkaisupyynnön (asia C-370/95) ranskankielinen käännös, s. 6, 6. kohta ja s. 7, 7. kohta.

nro 5/1990 [6], jossa säädetään ylimääräisestä verosta ja jossa todetaan seuraavasti:

"1. Ylimääräistä veroa peritään sellaisista B- ja C-tyyppisistä pelilaitteista [7] — —, joiden osalta vuoden 1990 vero on erääntynyt ennen tämän lain voimaantuloa.

2. Verovelvollisia ovat onnenpeleille, vedonlyönnille ja uhkapelille määrätyn veron verovelvolliset" [8].

5. Ennakkoratkaisupyynnöstä [9] ja muista asiaan kuuluvista teksteistä [10] käy ilmi, että peliverojärjestelmän tärkeimmät piirteet ovat seuraavat.

6. Pelejä koskeva verovelvollisuus syntyy Espanjassa, kun pelien pitämistä varten myönnetään lupa tai muussa tapauksessa kun uhkapelejä pidetään. Verovelvollisia ovat uhkapelien järjestäjät ja yritykset, joiden toimintaan kuuluu uhkapelien järjestäminen.

Veron peruste on kasinojen peleistä saamien bruttotulojen määrä tai niiden summien määrä, jotka pelaajat käyttävät pelatessaan pelilaitoksissa, -laitteissa tai -tiloissa, joissa järjestetään onnenpelejä, vedonlyöntiä tai uhkapelejä.

7. Esillä olevat kaksi veroa eroavat toisistaan lähinnä veron erääntymisajankohdan ja veron määrän osalta.

8. Pelivero kannetaan kalenterivuosittain ja niiden laitteiden osalta, joita varten on saatu lupa edeltävinä vuosina, vero erääntyy seuraavan vuoden 1 päivänä tammikuuta. Ylimääräinen vero kannetaan ainoastaan vuodelta 1990.

9. Kansallinen tuomioistuin toteaa peliveron määrästä, että "aluksi tuloista kannettiin yleistä 20 prosentin suuruista veroa — — [tämä] korvattiin sittemmin määrältään kiinteällä verolla, jonka määräytymisperuste on pelilaitteella toteutettu liikevaihto". [11] Ylimääräisen veron määrä saadaan laskemalla

6 — 29.6.1990 annettu laki nro 5/1990 (BOE, 30.6.1990, s. 3587).

7 — Em. laissa nro 5/1990 erotellaan toisistaan pelilaitteet, joita käyttämällä pelaaja voi saada voittona rahaa (B-tyyppiset pelilaitteet) ja uhkapelilaitteet (C-tyyppiset pelilaitteet). Kantajien edustaja on todennut suullisessa käsittelyssä, että B-tyyppisistä pelilaitteista voi voittaa rahasummia, jotka vastaavat lakisääteistä prosenttimäärää, joka on vähintään 60 % panosten määrästä. C-tyyppisten pelilaitteiden voitto-osuus on suurempi, ja niitä voivat pitää ainoastaan kasinot.

8 — Em. lain nro 5/1990 38 §:n 2 momentin 2 kohta, jolla on muutettu 25.2.1977 annetun kuninkaallisen asetuksen nro 16/1977 3 4 momenttia (BOE, 7.3.1977, s. 780).

9 — Ranskankielinen käännös, s. 6 ja 7.

10 — Lain nro 16/1977 3 §.

11 — Ennakkoratkaisupyynnön ranskankielinen käännös, s. 7, 6. kohta. Em. lain nro 5/1990 38 §:n 2 momentin 1 kohdalla on muutettu em. asetuksen nro 16/1977 3 §:ää siten, että B-tyyppisten pelilaitteiden 20 % suuruinen vero korvattiin määrältään kiinteällä 375 000 pesetan suuruisella verolla.

kahden määrältään kiinteän veron luokan välinen erotus [12]. Ylimääräisen veron takia B-tyyppisiin pelilaitteisiin sovellettavan peliveron määrää voitiin korottaa vuonna 1990.

II Ennakkoratkaisukysymykset

10. Koska esitetyt ennakkoratkaisukysymykset koskevat pääasiallisesti veron vyöryttämistä kuluttajille, esillä olevien kahden veron väliset erot ovat toissijaisia; viittaankin jatkossa jompaan kumpaan veroon sovellettaviin oikeussääntöihin, koska ne ovat luonteeltaan samanlaisia, kuten Espanjan kuningaskunnan hallitus on todennut. [13]

11. Pääasian kantajat ovat vedonneet kansallisessa tuomioistuimessa ja yhteisöjen tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 33 artiklan rikkomiseen; [14] tässä artiklassa säädetään seuraavasti:

"Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pysyttämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutussopimuksia koskevia veroja, pelejä ja vedonlyöntiä koskevia veroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja tai yleisesti ottaen veroja ja maksuja, jotka eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja, sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista."

12. Kantajat väittävät, että B-tyyppisistä pelilaitteista Espanjassa kannettavan veron "luonne ja olennaiset ominaisuudet ovat samat kuin arvonlisäverolla, joten sillä rikotaan tästä syystä kuudennen direktiivin 33 artiklassa säädettyä kieltoa". [15] Sitä vastoin Espanjan kuningaskunnan hallitus ja komissio katsovat, ettei riidanalaisilla veroilla ole sellaisia liikevaihtoveron ominaisuuksia, joiden perusteella liikevaihtovero on 33 artiklan vastainen [16].

13. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "tällä säännöksellä ei estetä pysyttämästä voimassa tai ottamasta käyttöön rekisteröintimaksuja tai muita veroja ja maksuja, jotka eivät ole olennaisilta ominaisuuksiltaan arvonlisäveroja". [17] Jäsenvaltiot voivat jopa kantaa arvonlisäveroa

12 — Em. lain nro 5/1990 38 §:n 2 momentin 2 ja 3 kohdassa säädetään, että "veron määrä vastaa edellä 1 kohdassa säädettyjen määrältään kiinteiden verojen ja 29.12. annetussa asetuksessa nro 7/1989 säädettyjen verojen välistä erotusta". B-tyyppisten pelilaitteiden osalta veron määrä on siis 375 000 pesetan suuruisen määrältään kiinteän veron ja 141 750 pesetan välinen erotus (em. asetuksen nro 7/1989 39 §, BOE, 30.12.1989, s. 8325).

13 — Kirjallisten huomautusten ranskankielinen käännös, s. 12.

14 — Ennakkoratkaisupyynnön ranskankielinen käännös, s. 3, IV kohta.

15 — Kirjallisten huomautusten ranskankielinen käännös, s. 7.

16 — Ks. mm. Espanjan hallituksen huomautusten ranskankielinen käännös, s. 15, ja komission kirjallisten huomautusten ranskankielinen käännös, s. 12.

17 — Ks. viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä asia C-208/91, Beaulande, tuomio 16.12.1992 (Kok. 1992, s. I-6709, 13 kohta).

samanaikaisesti kuin muita veroja ja maksuja paitsi arvonlisäveroa [18].

14. Kansallinen tuomioistuin katsoo, että on selvää, että vahvistettaessa erityyppisille pelilaitteille määrältään kiinteä vero on täytynyt ottaa huomioon kyseisillä pelilaitteilla toteutettu liikevaihto ja että "vaikka peliveroa ja ylimääräistä veroa koskevassa lainsäädännössä —— ei mainita nimenomaisesti, että nämä verot vyörytetään kuluttajalle, on ilmeistä, kuten Tribunal Supremo on korostanut oikeuskäytännössään useita kertoja, että lopullinen kohde on kuluttaja, joka vastaa verosta lopullisesti ——". Kansallinen tuomioistuin päättelee tästä, että "näyttää siltä, että Espanjassa kannettava pelivero täyttää ne edellytykset, joiden perusteella vero on kuudennen direktiivin 33 artiklan vastainen". [19]

15. Vakuuttuakseen täysin asiasta Audiencia Nacional pyytää yhteisöjen tuomioistuinta täsmentämään veron "vyöryttämistä" kuluttajille koskevaa käsitettä, [20] erityisesti tapauksessa, jossa vyöryttämisestä ei ole nimenomaisesti säädetty laissa. Audiencia Nacional tiedustelee lisäksi, mitä vaikutuksia espanjalaisten verojen luonteen kannalta voi olla sillä, ettei veron vyöryttämistä osoittavaa asiakirjaa anneta.

16. Kansallinen tuomioistuin on siis esittänyt perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Edellyttääkö 17.5.1977 annetussa kuudennessa direktiivissä 77/388/ETY ja muissa yhteisön oikeusjärjestyksen säännöksissä tarkoitettu veron vyöryttämistä kuluttajalle koskeva käsite, joka on liikevaihtoveron käsitteen osatekijä, aina sitä, että asianomaisessa verotukseen sovellettavassa lainsäädännössä säädetään nimenomaisesti, että mainittu vero voidaan vyöryttää kuluttajan maksettavaksi, vai riittääkö päinvastoin, että mainittua lainsäädäntöä kohtuullisesti tulkittaessa veron voidaan katsoa tosiasiallisesti sisältyvän kuluttajan maksamaan hintaan?

2) Voidaanko määrältään kiinteää veroa, jonka määrä tuloista tai liikevaihdosta on huomattava ja jossa otetaan huomioon nämä tulot, pitää liikevaihtoverona, kun veron maksaa lopulta kuluttaja, vaikka se, että mainittu vero vyörytetään kuluttajalle, ei käy nimenomaisesti ilmi (laskusta), koska kyseessä ovat automatisoidut liiketoimet, jotka tapahtuvat kolikoilla ja määrättyyn käyttö-

18 — Asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986 (Kok. 1986, s. 2219, 22 kohta) ja yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, Wisselink ym., tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2671, 14 kohta).

19 — Ennakkoratkaisupyynnön ranskankielinen käännös, s. 9, 10. kohta. On todettava, että pääasian kantajat viittaavat myös Tribunal Supremon oikeuskäytäntöön. Tribunal Supremon 19.12.1990 antaman tuomion mukaan, johon on viitattu kantajien kirjallisten huomautusten ranskankielisen käännöksen sivulla 6, "ei ole pienintäkään epäilystä, että veron lopullinen kohde on pelaaja, jolle vero vyörytetään". Saman tuomioistuimen 23.2.1990 ja 5.5.1990 antamien tuomioiden mukaan, joihin pääasian kantajat myös ovat viitanneet, "B-tyyppisiä pelilaitteita koskevan veron määrä vahvistetaan kiinteämääräiseksi vuosittain pelilaitteella oletettavasti saatavien tulojen perusteella".

20 — Audiencia Nacional toteaa ennakkoratkaisupyynnön ranskankielisen käännöksen sivulla 10, että "jäljempänä esitetyt kysymykset ovat tulleet esille veron vyöryttämistä koskevan käsitteen takia".

hintaan? Onko tämä vero yhteensopimaton arvonlisäverosta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan kanssa ja onko mainittu vero siten tämän direktiivin vastainen?"

17. Ennakkoratkaisupyynnössä käytetty sanamuoto osoittaa, että vaikka väliintulijat ovat pyrkineet arvioimaan kyseisten verojen oikeudellista luonnetta kokonaisuudessaan, Audiencia Nacional ei ole pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta lausumaan kuudennen direktiivin 33 artiklan tulkinnasta voidakseen arvioida kaikkia niitä ominaisuuksia, joita tietyllä Espanjan lainsäädännössä perustetun kaltaisella verolla on.

18. On totta, että toisen kysymyksen viimeinen virke, joka on muotoiltu yleisesti, koskee sellaisen veron yhteensopivuutta kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa, jolla on peliveron ja ylimääräisen veron ominaisuudet. Kyseisen virkkeen sanamuodon perusteella ei käy ilmi, koskeeko kansallisen tuomioistuimen kysymys ainoastaan yhteisöjen tuomioistuimen sitä tulkintaa 33 artiklasta, jonka mukaan veron vyöryttäminen on yksi liikevaihtoveron määrittelevä seikka, vai koskeeko se myös niitä edellytyksiä, joita on sovellettu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä arvioitaessa kansallisia veroja 33 artiklan kannalta ja joita ei ole mainittu ennakkoratkaisupyynnössä, vai koskeeko se pelkästään 33 artiklan tulkintaa kokonaisuudessaan.

19. Tämä epäselvyys poistuu, kun tarkastellaan ennakkoratkaisupyyntöä, josta käy ilmi, kuten olen jo todennut, [21] että Audiencia Nacional katsoo olevansa riittävästi perillä yhteisöjen tuomioistuimen esittämien tiettyjen, kuudennen direktiivin 33 artiklan tulkintaa koskevien arviointiperusteiden olemassaolosta ja ulottuvuudesta.

20. Kansallinen tuomioistuin näyttää siis pitävän riidan ratkaisun kannalta tarpeellisena ainoastaan 33 artiklan sen osan tulkintaa, jonka mukaan veron vyöryttäminen kuluttajalle on liikevaihtoveron olennainen ominaisuus. Mielestäni väliintulijat menevät yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä kysymyksiä pidemmälle tarkastellessaan riidanalaisia veroja kokonaisvaltaisesti kuudennen direktiivin 33 artiklan ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössään esittämien arviointiperusteiden kannalta.

21. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut vakiintuneessa oikeuskäytännössään toimivallastaan ennakkoratkaisukysymysten osalta, että "yhteisöjen tuomioistuin ei arvioi niitä näkökohtia, jotka ovat saattaneet vaikuttaa kansalliseen tuomioistuimeen sen esittämien kysymysten valinnassa, eikä sitä merkitystä, joka niillä on kansallisen tuomioistuimen mukaan käsiteltävänä olevan riita-asian ratkaisemisessa". [22] Tämän vuoksi, toisin kuin väliintulijat ovat ehdottaneet, en voi mielestäni ottaa kantaa kansallisen tuomioistuimen niiden toteamusten merkityk-

21 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 14 kohta.

22 — Asia 26/62, Van Gend & Loos, tuomio 5.2.1963 (Kok. 1963, s. 1, 22). Ks. myös asia 83/78, Pigs Marketing Board, tuomio 29.11.1978 (Kok. 1978, s. 2347, 25 kohta).

sellisyyteen, joiden perusteella se on katsonut, että tietyt liikevaihtoveron käsitteen osatekijät ovat olemassa, vaikka olisinkin sitä mieltä, että nämä edellytykset eivät täyty. Voin korkeintaan palauttaa mieliin ne yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä mainitut seikat, joiden perusteella voidaan määrittää kansallisen veron luonne 33 artiklaa silmällä pitäen ja joita kansallinen tuomioistuin ei ole arvioinut.

22. Yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt ne tunnistamisperusteet, joiden perusteella jokin pakollinen suoritus vastaa määritelmää veroista tai maksuista, jotka ovat luonteeltaan liikevaihtoveroja. Näiden periaatteiden avulla voidaan selvittää myös veron "vyörytämistä" koskevan käsitteen merkitys tämän määritelmän kannalta.

III Liikevaihtoveron käsite

23. Kielto kantaa arvonlisäveroa samanaikaisesti sellaisten muiden verojen tai maksujen lisäksi, jotka ovat luonteeltaan liikevaihtoveroja, selittyy sillä, että on perustettu yhdenmukaistettu yhteinen arvonlisäverojärjestelmä.

24. Ensimmäisessä arvonlisäverodirektiivissä [23] (jäljempänä ensimmäinen direktiivi) luodaan tämän järjestelmän perusperiaatteet. Siinä säädetään, että direktiivin tavoitteena on "yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä". [24] Tämän direktiivin mukaan yhdenmukaistamisen edellytyksenä on sellaisten "kasautuvien monivaiheisten verojen järjestelmien poistami[nen]", [25] joita on voimassa tietyissä jäsenvaltioissa ja joiden pääasiallisena ominaisuutena on verottaa kunkin liiketoimen yhteydessä koko hintaa ilman edeltävässä vaiheessa maksetun veron vähennysmahdollisuutta. Tällainen vero ei ole neutraali, koska sillä suositaan sen mekaanisuuden vuoksi yhden kokonaisuuden muodostavia tuotanto- ja jakeluketjuja ja koska sillä nostetaan enemmän sellaisten tavaroiden tai palvelujen hintoja, joiden ensimmäisissä tuotantovaiheissa tapahtunut arvonnousu on korkea.

25. Toisessa arvonlisäverodirektiivissä [26] (jäljempänä toinen direktiivi) perustetaan tällainen yhteisön arvonlisäveron määritelmään perustuva järjestelmä, joka korvaa kansalliset järjestelmät. Jäsenvaltioilla säilyy toimivalta veroja koskevissa asioissa arvonlisäveroa koskevaa erityisalaa lukuun ottamatta.

26. Kuudennen direktiivin 33 artiklan tarkoituksena on taata yhteisen järjestelmän johdonmukaisuus ja pysyvyys siten, että siinä sallitaan vain sellaiset vastedes yhteisön lainsäädännöllä säädettävät verot, jotka

23 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301).

24 — Kolmas perustelukappale.

25 — Neljäs perustelukappale.

26 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja soveltamista koskevat säännökset 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303).

vastaavat muita kuin liikevaihtoveroa koskevia edellytyksiä. Yhdenmukaistamista koskevaa tavoitetta ei saavutettaisi, jos jäsenvaltioiden sallittaisiin kantavan sekä arvonlisäveroa että muita sellaisia veroja tai maksuja, joilla on samat ominaisuudet kuin arvonlisäverolla.

27. Tämä on yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Rousseau Wilmot tekemä tulkinta, jonka mukaan

"kuudennen direktiivin 33 artiklassa annetaan jäsenvaltioille vapaus pysyttää voimassa tai ottaa käyttöön tiettyjä välillisiä veroja, kuten valmisteveroja, jos kyseessä eivät ole sellaiset verot tai maksut, jotka ovat 'luonteeltaan liikevaihtoveroja'. Artiklalla pyritään estämään se, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta vaarannetaan verotoimenpiteillä, joilla jäsenvaltio rasittaa tavaroiden ja palvelujen liikkumista ja jotka kohdistuvat liiketoimiin tavalla, joka on verrattavissa arvonlisäveroon". [27]

28. Kuudennen direktiivin 33 artiklassa ei täsmennetä, mitä tarkoitetaan verolla, joka on "luonteeltaan liikevaihtovero". Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "sellaisten verojen ja maksujen, joilla on samat *olennaiset ominaisuudet* kuin arvonlisäverolla, on katsottava rasittavan tavaroiden ja palvelujen liikkumista tavalla, joka on verrattavissa arvonlisäveroon" [28].

29. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on täsmennetty, mitä nämä olennaiset ominaisuudet ovat. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että "arvonlisäveroa kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista, veron määrä on suhteessa näiden tavaroiden ja palvelujen hintaan, vero kannetaan jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa ja vero suoritetaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisän perusteella, ja liiketoimesta suoritettavasta verosta vähennetään ensin edeltävän liiketoimen yhteydessä maksettu vero" [29].

30. Tähän on vielä lisättävä, että arvonlisävero on "yleinen kulutusvero", [30] jonka maksamisesta eivät vastaa yritykset, vaan lopullinen kuluttaja. [31] Tämän vuoksi on selvää, että vero, joka kannetaan siten, ettei sitä voida vyöryttää kuluttajille, on luonteeltaan täysin erilainen kuin arvonlisäverodirektiiveissä tarkoitettu liikevaihtovero. Tällainen vero koskee tuotantoprosessia suoraan eikä se voi siitä syystä täyttää samoja tehtäviä.

27 — Asia 295/84, tuomio 27.11.1985 (Kok. 1985, s. 3759, 16 kohta) ja viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä asia C-347/90, Bozzi, tuomio 7.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2947, 9 kohta).

28 — Em. asia Beaulande, tuomion 12 kohta; kursivointi tässä.

29 — Asia C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992 (Kok. 1992, s. I-2217, 11 kohta). Ks. myös asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988 (Kok. 1988, s. 1343, 15 kohta); em. asia Wisselink ym., tuomion 18 kohta; asia C-109/90, Giant, tuomio 19.3.1991 (Kok. 1991, s. I-1385, 12 kohta); em. asia Bozzi, tuomion 12 kohta ja em. asia Beaulande, tuomion 14 kohta.

30 — Ks. ensimmäisen direktiivin 2 artikla.

31 — Em. asia Bergandi, tuomion 8 ja 17 kohta.

31. Kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtovero voidaan siis myös vyöryttää kuluttajalle. Mutta onko edellytyksenä, että tästä on säädetty lainsäädännössä?

IV Veron vyöryttämistä kuluttajalle koskevan käsitteen mainitseminen nimenomaisesti lainsäädännössä

32. Mielestäni ei voida hyväksyä väitettä, jonka mukaan veron vyöryttämistä ei voida toteuttaa tai sen ei voida katsoa olevan toteutettavissa, koska tästä ei ole nimenomaisesti säädetty jäsenvaltion — tässä asiassa Espanjan — lainsäädännössä.

33. Kuten komissio on muistuttanut viittaamalla yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, [32] kuudennen direktiivin 33 artiklaa on tulkittava teleologisesti. Tämän artiklan tavoitteena on estää se, että jäsenvaltiot pysyttävät voimassa tai ottavat käyttöön veroja, jotka toimivat käytännössä, riippumatta siitä, miten ne on muotoiltu niitä koskevassa lainsäädännössä samalla tavalla kuin liikevaihtovero. Tietyn toimenpiteen soveltaminen on merkityksellisempää kuin se, miten se on muotoiltu, ja sanamuotoa on pidettävä toissijaisena silloin, kun se on ristiriidassa sen kanssa, miten vero käytännössä toimii.

34. Tämä käy ilmi myös arvonlisäverojärjestelmää tutkimalla. Veron "vyöryttämistä kuluttajalle" koskeva käsite on yksi tämän veron ominaisuus, vaikkei sitä ole nimenomaisesti mainittu ensimmäisessä direktiivissä annetussa määritelmässä. Tässä direktiivissä arvonlisäveron todetaan olevan "kulutusvero" yksinkertaisesti sen ilmaisemiseksi, että vero kannetaan tavaran tai palvelun luovutuksen perusteella, eikä siksi, että siinä todettaisiin, että veron maksamisesta vastaa ostaja tai palvelun vastaanottaja. Edellä mainitusta voidaan päätellä, että merkityksellistä on — lainsäädännön sanamuodosta riippumatta — ennen kaikkea se, että tämän järjestelmän avulla taloudellinen toimija voi, toimiessaan suhteessa kuluttajaan, sisällyttää tai lisätä perimäänsä hintaan tavarasta tai palvelusta itse maksamansa veron määrän, siten, ettei taloudellinen toimija vastaa itse verorasituksesta.

35. Yksikään väliintulijaosapuoli ei sitä paitsi ole väittänyt, että veron vyöryttämisestä pitäisi olla nimenomaisesti säädetty lainsäädännössä. Pääasian kantajat ovat todenneet erityisesti, että "ei ole välttämätöntä, että kansallisessa verolainsäädännössä säädetään nimenomaisesti, että vero voidaan vyöryttää kuluttajille", jotta tämä vero olisi luonteeltaan liikevaihtovero, vaan että "päinvastoin riittää, että kyseisessä lainsäädännössä sallitaan veron vyöryttäminen välillisesti tai välittömästi, tai sitä ei ole ainakaan kielletty, ja että veron voidaan katsoa sisältyvän kuluttajan tavaroista tai palveluista maksamaan hintaan". [33] Samoin komissio on todennut, että "sillä, ettei kansallisessa lainsäädännössä

32 — Kirjallisten huomautusten 8 kohta, jossa viitataan em. asiassa Bergandi annetun tuomion 14 kohtaan, jonka mukaan "sen arvioimiseksi, onko vero luonteeltaan liikevaihtovero, on muun muassa selvitettävä — — onko sen vaikutuksena yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan vaarantaminen rasittamalla tavaroiden ja palvelujen liikkumista ja kohdistumalla liiketoimiin tavalla, joka on verrattavissa arvonlisäveroon.

33 — Kirjallisten huomautusten ranskankielinen käännös, s. 16.

ole nimenomaisesti mainittu liikevaihtoveron käsitteen määrittäviä arviointiperusteita, ei ole merkitystä arvioitaessa tietyn veron yhteensoveltuvuutta kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa". [34]

V Veron vyöryttämisen kuluttajalle osoittavien asiakirjojen puuttuminen

36. Kansallinen tuomioistuin pitää selvänä, että vero vyörytetään kuluttajalle ja että veron määrä on suhteessa tuloihin, mutta se tiedustelee kuitenkin, riittävätkö nämä edellytykset sen toteamiseksi, että vero on luonteeltaan liikevaihtovero, kun veron vyöryttäminen kuluttajalle ei käy nimenomaisesti ilmi mistään asiakirjasta.

37. Laskun tai muun vastaavan asiakirjan antaminen pelilaitteiden käyttäjille ei ole käytännössä mahdollista siksi, että verotettava toiminta on automatisoitua ja toistuu useita kertoja lyhyen ajan kuluessa.

38. Veroasioissa laskulla on olennainen merkitys liiketoimiin kohdistuvan tehokkaan veronkannon valvonnan varmistamisessa. Arvonlisäveron erityisalalla vähennysoikeus perustuu laskuun. Laskun avulla verovelvollinen voi vyöryttää tuottamistaan tavaroista tai tarjoamistaan palveluista maksettavaan veroon tavaran tai palvelun kunkin osatekijän omakustannushintaan sisältyvän veron. Useimpien palvelujen suorittamisen osalta vähennyksen tekeminen edellyttää yleensä kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan saman direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun esittämistä.

39. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan lasku on esitettävä kahdessa tapauksessa: verovelvollisen on toiselle verovelvolliselle suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja suorittamistaan palveluista samoin kuin niistä ennakkomaksuista, jotka toinen verovelvollinen on tilittänyt hänelle ennen tavaran luovutusta tai palvelun suoritusta, toimitettava lasku.

40. Arvonlisäveron osalta velvollisuudella esittää lasku ei siis ole merkitystä tavaroiden luovuttajan tai palvelujen tarjoajan ja kuluttajan välisessä suhteessa. Koska nämä henkilöryhmät eivät ole kuudennen direktiivin mukaan verovelvollisia, [35] ne eivät voi

34 — Kirjalliset huomautukset, 9 kohta.

35 — Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta". Saman artiklan 2 kohdassa täsmennetään, että taloudellista toimintaa on "kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava" samoin kuin toiminta, "joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa".

käyttää vähennysoikeutta, joten laskun antamisella ei ole tältä kannalta juuri merkitystä. Laskun esittäminen ei siis voi olla liikevaihtoverolle tyypillinen velvoite, joka koskisi pelilaitteiden pitäjien ja pelilaitteiden käyttäjien välistä suhdetta.

41. Kysymys on muotoiltu siten, että siihen sisältyy myös ajatus, että vaikka vero olisi tosiasiallisesti vyörytetty kuluttajalle, tätä koskevan näytön puuttuessa saatettaisiin katsoa, ettei sitä ole tapahtunut. Mielestäni ei voida katsoa ainoastaan sillä perusteella, ettei veron tosiasiallinen vyöryttäminen käy ilmi mistään asiakirjasta, että veron vyöryttämistä kuluttajalle koskeva edellytys ei täyty, koska tuomioistuin voi, selvittääkseen sen, täyttyykö tämä edellytys, tutkia, miten riidanalainen vero toimii, mistä käy ilmi verovelvollisen mahdollisuus vyöryttää vero.

42. Täydellisyyden vuoksi täsmennän vielä, että sellaisen määrältään kiinteän veron, jonka määrä kokonaistuloista tai liikevaihdosta on korkea ja jossa otetaan huomioon nämä tulot, voidaan edellä esitettyjen syiden perusteella katsoa olevan liikevaihtovero, vaikkei veron vyöryttämisestä kuluttajalle ole missään nimenomaisesti säädetty, sillä edellytyksellä, että ne muut edellytykset, joiden perusteella vero voidaan määritellä liikevaihtoveroksi, täyttyvät. Kansallisen tuomioistuimen on siis selvitettävä muiden ennakkoratkaisupyynnössä esitettyjen seikkojen lisäksi, täyttyvätkö seuraavat edellytykset:

— vero kannetaan yleisesti, mikä tarkoittaa, että se kannetaan kaikista tavaroiden luovuttamista ja palvelujen tarjoamista koskevista liiketoimista;

— vero kannetaan jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa;

— vero suoritetaan pelkästään tavaroiden ja palvelujen arvonlisän perusteella.

Ratkaisuehdotus

43. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa sille esitettyihin kysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY ja erityisesti

sen 33 artiklaa on tulkittava siten, että tämän direktiivin mukaan ei edellytetä, että kansallisessa verolainsäädännössä säädetään nimenomaisesti, että tietty vero voidaan "vyöryttää kuluttajille", jotta tämän veron vyöryttämistä voitaisiin pitää yhtenä liikevaihtoveron olennaisena ominaisuutena. Riittää, kun kyseisessä lainsäädännössä sallitaan veron vyöryttäminen kuluttajalle, tai että siinä ei ainakaan kielletä veron vyöryttämistä.

Kuudetta direktiiviä 77/388/ETY ja erityisesti sen 33 artiklaa on tulkittava siten, että tämän direktiivin mukaan ei ole välttämätöntä, että palvelujen tarjoaja antaa laskun tai vastaavan asiakirjan, josta kävisi nimenomaisesti ilmi veron vyöryttäminen kuluttajille, jotta sellaista määrältään kiinteää veroa, joka vyörytetään kuluttajille, jonka määrä liikevaihdosta on huomattava ja jossa otetaan huomioon tämä liikevaihto, voidaan pitää luonteeltaan liikevaihtoverona.

Kuudetta direktiiviä 77/388/ETY ja erityisesti sen 33 artiklaa on tulkittava siten, että siinä estetään pysyttämästä voimassa tai ottamasta käyttöön sellainen kansallinen vero, jolla on edellä mainitut ominaisuudet, ainoastaan jos kyseinen vero on luonteeltaan yleinen, jos se kannetaan jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa ja jos se suoritetaan palvelujen arvonlisän perusteella.