JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
13 päivänä maaliskuuta 1997 *

1. Supremo Tribunal Administrativo pyytää yhteisöjen tuomioistuinta jälleen kerran tulkitsemaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin [1] (jäljempänä direktiivi) 33 artiklaa, jossa kielletään jäsenvaltiota pysyttämästä voimassa tai ottamasta käyttöön verosäännöstä, joka on luonteeltaan liikevaihtovero. Portugalilainen tuomioistuin pyytää selvittämään, minkä ominaisuuksien perusteella on arvioitava, onko tietty kansallinen vero yhteensopiva *yhteisön oikeuden kanssa*.

I Pääasian tosiseikat ja kansallinen oikeudenkäynti

2. Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa on kysymys Tabela Geral do Imposto do Selon 91 §:n (yleinen leimaverotaulukko, jäljempänä LVT) perusteella leimaverona kannettavasta verosta.

3. Solisnor-Estaleiros Navais SA (jäljempänä Solisnor) maksoi 4.6.1992 43 586 400 Portugalin escudon suuruisen leimaveron Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA:n (jäljempänä Soponata) kanssa 28.12.1989 tehdystä urakkasopimuksesta raakaöljyn kuljettamiseen tarkoitetun öljysäiliöaluksen rakentamiseksi.

4. Tämän jälkeen Solisnor vaati veron kumoamista ja se kumottiinkin Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbalin 21.3.1994 tekemällä päätöksellä. Fazenda Pública (valtiovarainministeriö) haki muutosta tähän päätökseen Supremo Tribunal Administrativossa.

5. Fazenda Pública väitti muutoksenhakutuomioistuimessa, ettei kyseinen leimavero ollut liikevaihtovero, eikä se tämän vuoksi voinut olla kuudennen direktiivin 33 artiklan vastainen. [2]

6. Solisnor puolestaan väitti, että koska leimavero oli luonteeltaan yleinen, kulutuksesta kannettava vero, joka määräytyy suhteelli-

* Alkuperäinen kieli: ranska.

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

2 — Ennakkoratkaisukysymyksen ranskankielinen käännös, s. 2.

sena osuutena palvelujen hinnasta, se oli katsottava direktiivin 33 artiklassa tarkoitetuksi liikevaihtoveroksi, ja näin ollen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vastaiseksi. [3]

II LVT:n 91 artiklan rekisteröintimaksu

7. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan rekisteröintimaksu kannetaan yleisesti "kaikista asiapapereista, kirjoista, papereista, asiakirjoista ja LVT:ssä yksilöidyistä tuotteista" [4] ja erityisesti "urakkasopimuksista, raaka-ainetoimituksista sekä kulutustavaran toimittamista koskevista sopimuksista ——". [5] Leimaveron määrä lasketaan tehdyn asiakirjan arvosta sopimuksen kohteesta riippuen vaihtelevan prosenttiyksikön mukaan.

8. LVT:n 91 § kumottiin 18.6.1991 annetun lain n:o 223/91 3 §:llä, ja lain johdanto-osassa perustellaan urakkasopimuksia koskevien pykälien — kuten 91 — poistamista sillä, että ne "eivät sovellu yleiseen kulutusverotukseen, johon sovelletaan arvonlisäveroa". [6]

9. Supremo Tribunal Administrativo toteaa, että LVT:n 91 § oli vielä voimassa verotettavan tapahtuman sattuessa 28.12.1989, vaikka Portugalin tasavallan olisi pitänyt toteuttaa tarpeelliset toimenpiteet sisäisen lainsäädäntönsä saattamiseksi kuudennen direktiivin mukaiseksi 1.1.1989. [7]

10. Näin ollen kansallinen tuomioistuin on katsonut tarpeelliseksi esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko ominaisuuksiltaan edellä kuvatun kaltainen leimavero katsottava kuudennen direktiivin 33 artiklan perusteella liikevaihtoveroksi ja sovelletaanko siihen mahdollisesti liittymisasiakirjan 378 artiklan mukaista poikkeusta tai jotakin muuta yhteisön oikeuden säännöstä?"

11. Portugalin tasavallan liittymisasiakirjan 378 artiklassa viitataan liitteeseen XXXII, jossa luetellaan Portugalin tasavaltaan sovellettavat toimet ja niiden soveltamisedellytykset, muun muassa juuri kuudes arvonlisäverodirektiivi. Liite XXXII koskee mainitun direktiivin osalta Portugalin tasavallalle annettua oikeutta päättää tietyin edellytyksin tuotteen verottomuudesta tai myöntää

3 — Ibidem.

4 — Lailla N:o 12700 20.11.1926 hyväksytyn rekisteröintimaksua koskevan asetuksen 1 §.

5 — LVT:n 91 §.

6 — Kansallisen tuomioistuimen tekemä viittaus, ennakkoratkaisupyynnön ranskankielinen käännös, s. 4.

7 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainitun ennakkoratkaisupyynnön liitteessä XXXVI, jossa on Portugalin tasavallan Euroopan yhteisöihin liittymisestä tehdyn asiakirjan (Espanjan kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan liittymisehdoista ja perustamissopimusten mukautuksista tehty asiakirja, EYVL 1985, L 302, s. 397) 395 artiklassa tarkoitettu luettelo, vahvistetaan määräpäiväksi juuri 1.1.1989.

erilaisia verovapautuksia. Tässä mainitut säädöstekstit eivät voi kohteensa vuoksi vaikuttaa siihen, miten Portugalissa voimassa ollut leimavero on oikeudellisesti luonnehdittava.

12. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on määritelty kuudennen direktiivin soveltamisala ja vahvistettu tietyt kriteerit, joiden perusteella liikevaihtoveron käsite voidaan määritellä. Ne on syytä tässä käydä läpi, jotta voitaisiin yksityiskohtaisesti selvittää riidanalaisen leimaveron luonne.

III Kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitetun liikevaihtoveron käsite

13. Kuudennen direktiivin 33 artikla kuuluu 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."

14. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan säännös "— — ei estä rekisteröintimaksujen tai muunlaisten verojen ja maksujen voimassa pysyttämistä tai käyttöön ottamista, elleivät ne ole keskeisiltä ominaisuuksiltaan liikevaihtoveron kaltaisia" [8]. Jäsenvaltioilla on mahdollisuus säätää arvonlisäveron rinnalle veroja tai maksuja, kunhan kyse ei ole liikevaihtoverosta [9].

15. Arvonlisäveron ja sen kanssa rinnakkaisen liikevaihtoveron kaltaisen veron kielto perustuu yhdenmukaistettuun järjestelmään, joka on perustettu yhteiselle järjestelmälle arvonlisän verottamisesta.

16. Ensimmäisellä arvonlisäverodirektiivillä [10] (jäljempänä ensimmäinen direktiivi) asetetaan järjestelmän perusperiaatteet. Siinä todetaan, että päämääränä on "yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä — —" [11]. Tämän direktiivin mukaan yhdenmukaistamisen on

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

9 — 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).

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

11 — Kolmas perustelukappale.

johdettava joissakin jäsenvaltioissa voimassa olevien sellaisten "kasautuvien monivaiheisten verojen järjestelmien poistamiseen" [12], joiden pääasiallisena ominaisuutena on, että kunkin liiketoimen yhteydessä verotetaan tuotteen koko hintaa ilman edellisessä vaiheessa maksettujen verojen vähennysoikeutta. Tämänkaltaista verotusta ei voida pitää tuotannon ja jakelun kannalta neutraalina, koska se mekaanisuutensa vuoksi suosii suljettua taloudellista kiertokulkua ja nostaa tavaroiden ja palvelujen hintoja sitä enemmän mitä suurempi niiden hinta on ensimmäisissä tuotantovaiheissa.

17. Toisella arvonlisäverodirektiivillä [13] (jäljempänä toinen direktiivi) perustetaan yhteisön arvonlisäveromääritelmälle rakentuva järjestelmä, jolla on tarkoitus korvata kansalliset järjestelmät. Jäsenvaltioiden verotustoimivalta säilytetään muutoin ennallaan arvonlisäveron erityisalaa lukuun ottamatta.

18. Kuudennen direktiivin 33 artiklalla pyritään turvaamaan yhteisen järjestelmän sisäinen johdonmukaisuus ja pysyvyys sallimalla vain muut kuin liikevaihtoveron kaltaiset verot. Säännöksessä ei kuitenkaan täsmennetä, mitä tarkoitetaan verolla, joka on "luonteeltaan liikevaihtovero".

19. Yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut käsitettä asiassa Rousseau Wilmot antamassaan tuomiossa:

"Jättämällä jäsenvaltioille mahdollisuuden pysyttää voimassa tai ottaa käyttöön tiettyjä välillisiä veroja, kuten valmisteveroja, edellyttäen, että ne 'eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja' kuudennen direktiivin 33 artiklan tarkoituksena on välttää se, että *jonkin jäsenvaltion verotoimenpiteillä, jotka rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja kohdistuvat liiketoimiin arvonlisäveron tavoin,* vaarannettaisiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta." [14]

20. Yhteisöjen tuomioistuin jatkaa samassa tuomiossa, että "— — arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittavat sellaiset verot ja maksut, jotka ovat *keskeisiltä ominaisuuksiltaan* arvonlisäveron kaltaisia" [15].

12 — Neljäs perustelukappale.

13 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntöjen yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenteesta ja soveltamissäännöistä 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303).

14 — Asia 295/84, Wilmot ym., tuomio 27.11.1985 (Kok. 1985, s. 3759, 16 kohta) ja asia C-347/90, Bozzi, tuomio 7.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2947, 9 kohta), kursivointi tässä.

15 — Asia C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992 (Kok. 1992, s. I-2217, 11 kohta), kursivointi tässä.

21. Ensimmäisen direktiivin 2 artiklan 1—3 kohdassa on arvonlisäveron määritelmä, joka kuuluu seuraavasti:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavarana tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka."

22. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet määritellään 2 artiklan pohjalta seuraavasti: "Arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta; vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa ja veron määrä lasketaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisästä siten, että kunkin liiketoimen yhteydessä suoritettavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero". [16]

23. On siis selvitettävä, onko "LVT:n 91 §:ssä tarkoitetun veron kaltaisella" [17] maksulla nämä ominaisuudet, jolloin se kuuluisi 33 artiklan kiellon soveltamisalaan.

IV LVT:n 91 §:ssä vahvistetun leimaveron oikeudellinen luonne

24. Portugalin hallitus ja Fazenda Pública, joka yhtyy täysin siihen, mitä Portugalin hallitus on lausunut kirjallisissa huomautuksissaan [18], toteavat, että leimavero "rasittaa asiakirjaa tai sopimusta eikä sen kohteena olevaa oikeushyvää" ja "vaikka sopimus olisi vaikutukseton, pätemätön tai jätettäisiin täyttämättä, leimavero on maksettava". Tästä seuraa, ettei "vero kohdistu liiketoimeen, minkä

16 — Edellä alaviitteessä 11 mainittu tuomio, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading. Ks. myös asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988 (Kok. 1988, s. 1343, 15 kohta); em. asia Wisselink ym., 18 kohta; asia C-109/90, Giant, tuomio 19.3.1991 (Kok. 1990, s. I-1385, 11 ja 12 kohta); em. asia Bozzi, 12 kohta ja em. asia Beaulande, 14 kohta.

17 — Ennakkoratkaisupyynnön ranskankielinen käännös, s. 4.

18 — Kirjalliset huomautukset, s. 1.

vuoksi ei myöskään voida katsoa, että kyseessä on liikevaihtovero". [19]

25. Vaikka leimavero kannetaankin sopimuksesta eikä liiketoimesta, mikään ei käsitykseni mukaan estä sitä, että se voitaisiin luonnehtia liikevaihtoveroksi. Kirjoitetut sopimusehdot ovat sopimuspuolten yhdessä määrittelemiä sääntöjä, joita he ovat päättäneet noudattaa. Kun kansallisessa lainsäädännössä veron määräytymisperusteeksi vahvistetaan sopimuksella vahvistettu arvo, siinä viitataan hintaan, joka useimmissa tapauksissa on verotuksen perusteena olevan liiketoimen tosiasiallinen hinta.

26. Näin ollen ei voida mielestäni vedota riskiin sopimusten mitättömyydestä tai niiden täytäntöönpanon laiminlyönnistä pelkästään sen osoittamiseksi, että sopimusasiakirja on eri asia kuin liiketoimi, josta se on tehty, koska riski on suhteellisen mitätön verrattuna päteviin ja asianmukaisesti täytettyihin sopimuksiin. Käsitykseni mukaan verottamalla sopimusta leimavero kohdistuu liiketoimeen vastaavalla tavalla kuin vero, joka kannetaan välittömästi liiketoimesta.

27. LVT:n 91 §:ssä vahvistetun leimaveron kaltainen vero voidaan luonnehtia liikevaihtoveroksi käsitteen laajassa merkityksessä, koska veron perusteena on sopimuksen arvo, joka kertoo nimenomaan urakoitsijan liikevaihdosta. Myös veron suhteellisuutta koskeva edellytys täyttyy kiistatta, koska leimavero määräytyy veron perusteesta laskettuna prosenttiosuutena. [20] Edellisessä kohdassa esitettyyn palaten, kyseisen leimaveron voidaan katsoa määräytyvän suhteellisesti tavaroiden ja palvelujen hinnasta, elleivät sopimuksessa vahvistettu hinta ja todellisuudessa täytetyn sopimuksen arvo usein eroa toisistaan eivätkä niiden väliset suuruuserot ole kovin vaihtelevia.

28. Nämä seikat eivät kuitenkaan riitä sen osoittamiseksi, että kyseessä on liikevaihtovero. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistettujen kriteerien mukaan liikevaihtoveron käsite on sisällöltään suppeampi.

29. Portugalin hallitus ja Fazenda Pública väittävät, ettei edellytys veron yleisestä luonteesta täyty. Niiden mukaan leimaveron määräytymisperusteena ei ole taloudellisen toiminnan kokonaisuus vaan vain tietty yksittäinen palvelusuoritus. [21] Komissio on samaa mieltä. Riidanalainen vero kannetaan oikeustoimista niiden muodon perusteella. Ja vaikka leimavero kannetaan tavaroista ja palveluista, se ei rasita kaikkia niitä koskevia

19 — Portugalin hallituksen kirjallisten huomautusten ranskankielinen käännös, s. 10. Ks. myös Fazenda Pública kirjalliset huomautukset, 2.1—2.5 kohta.

20 — Tässä asiassa kyseinen verokanta on 6 promillea.

21 — Portugalin hallituksen kirjalliset huomautukset, 18 kohta.

oikeustoimia, vaan vain tietyn tyyppisiä tarkasti yksilöityjä toimia, kuten urakkasopimuksia. [22]

30. Solisnor väittää sitä vastoin, että leimavero ei ole erityinen vero, joka koskee vain tiettyä henkilöryhmää, vaan yleinen vero [23], koska sitä sovelletaan kaikkiin oikeushenkilöihin, jotka tekevät urakkasopimuksia.

31. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että yleisenä verona ei ole pidettävä "— — veroja ja maksuja, joiden kohteena eivät ole kaikki tietyssä jäsenvaltiossa suoritetut liiketoimet" [24].

32. Käsiteltävänä olevassa asiassa on selvää, ettei ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kuvailema vero ole yleinen. Vaikka se kannetaan lukuisista eri asiakirjoista — jotka tosin pitäisi luonnehtia oikeustoimen "kirjaavaksi toimeksi", koska lain luettelo on niin laaja — leimavero ei kuitenkaan koske kaikkia kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettuja liiketoimia. Leimaveroasetuksen 1 §:ssä [25] luetellaan kaikki *LVT:ssä yksilöidyt* "asiapaperit, kirjat, paperit, asiakirjat ja tuotteet" [26], mistä voidaan päätellä, että verotuksen kohde on laajimmassakin merkityksessään rajattu. Koska 91 §:ssä vahvistettu leimavero kannetaan vain tarkasti kohteensa mukaan määritellyistä asiakirjoista, eli "urakkasopimuksista, raaka-ainetoimituksista sekä kulutustavaran toimittamista koskevista sopimuksista", leimaveroa ei voida pitää luonteeltaan yleisenä.

33. Käsiteltävänä oleva leimavero ei siis täytä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistettua edellytystä veron yleisestä luonteesta. Seuraavaksi on selvitettävä, *kannetaanko* leimavero *kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa.*

34. Riidan kohteena oleva sopimus koskee Soponatan Solisnorilta tilaaman öljytankkerin rakennusurakkaa. Jotta edellisessä kohdassa mainittu edellytys täyttyisi, vero pitäisi maksaa kussakin tankkerin rakennusvaiheessa raaka-aineiden ostosta valmiin laivan toimitukseen.

35. Kuten komissio on todennut, kyseessä olevan kansallisen säännöksen sanamuodosta käy kuitenkin ilmi, että leimavero kannetaan vain tuotantoprosessin tietystä osasta. [27] LVT:n 91 §:n oikeudellisen pätevyyden arvioimiseksi kansallisen tuomioistuimen pitää selvittää, onko kukin yksittäinen laivan rakennusprosessin vaihe sellainen, että se voidaan luokitella "urakkasopimukseksi,

22 — Komission kirjalliset huomautukset, 12 kohta.

23 — Solisnorin kirjallisten huomautusten ranskankielinen käännös, s. 14.

24 — Em. asia Beaulande, 16 kohta.

25 — Tämän ratkaisuehdotuksen 7 kohta.

26 — Kursivointi tässä.

27 — Komission kirjalliset huomautukset, 12 kohta.

raakaainetoimituksesta tai kulutustavaran toimittamista koskevaksi sopimukseksi" artiklan sanamuotoa käyttäen. Kansallisen tuomioistuimen on nimenomaan selvitettävä se, onko urakoitsijan ja muiden ammattialan yrittäjien välisissä sopimussuhteissa suoritetuista palveluista kannettu leimavero.

36. Jotta leimavero voitaisiin perustellusti luonnehtia liikevaihtoveroksi, pitäisi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan osoittaa, että aikaisemmista liiketoimista kannettu vero *voidaan vähentää* urakoitsijan lopullisesti suorittamasta verosta.

37. Aikaisemmin maksettujen verojen vähennyskelpoisuutta ei kuitenkaan pitäisi pitää liikevaihtoveroluonteen välttämättömänä edellytyksenä.

38. Edellä jo käsitellyt kriteerit riittävät joka tapauksessa riidanalaisen leimaveron liikevaihtoveroluonteen syrjäyttämiseksi.

39. Yleisemminkin vaikuttaa siltä, että on vaarana, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet tai ainakin osa niistä sivuutetaan, jos liikevaihtoveroluonteelta edellytetään vähennysjärjestelmän olemassaoloa.

40. Palautettakoon tässä yhteydessä mieleen, että ensimmäisessä arvonlisäverodirektiivissä liikevaihtoverolainsäädäntöjen yhdenmukaistamisen "on johdettava kasautuvien monivaiheisten verojen järjestelmien poistamiseen ja yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottoon kaikissa jäsenvaltioissa". [28] Tavoitteen saavuttamiseksi direktiivin 1 artiklassa säädetään, että "jäsenvaltioiden on korvattava nykyiset liikevaihtoverojärjestelmänsä —— yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä."

41. Kuten edellä on todettu [29] kuudennen direktiivin 33 artiklassa pyritään säilyttämään yhteinen arvonlisäverojärjestelmä eheänä. Artiklan pääasiallisena tehtävänä on turvata yhteisön verotusmalli torjumalla liikevaihtoverojen käyttöön ottaminen tai niiden voimassa pysyttäminen, koska ne luonteeltaan monivaiheisina ja kasautuvina veroina vääristävät kilpailun edellytyksiä.

42. Aikaisemmin maksettujen verojen vähennysoikeuden puuttuminen merkitsee verotuksen kasautuvaa vaikutusta [30], jolloin tulkinta, jonka mukaan direktiivin 33 artiklassa kiellettäisiin vain vähennyskelpoiset verot, johtaisi siihen, että verotusmuodot, jotka aikaisemmilla direktiiveillä nimenomai-

28 — Neljäs perustelukappale. Tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohta. Ks. myös julkisasiamies Mischon em. asiassa Wisselink ym. esittämän ratkaisuehdotuksen 19—21 kohta.

29 — Tämän ratkaisuehdotuksen 18 kohta.

30 — Tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohta.

sesti pyrittiin poistamaan, voitaisiin jälleen sallia. [31]

43. Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuimen ei pitäisi perustaa ratkaisuaan sille, onko vähennysoikeus voimassa Portugalin verooikeudessa, vaan sen tulisi katsoa, että veron vähennyskelpoisuus ei ole ratkaiseva tekijä direktiivin 33 artiklassa tarkoitetun liikevaihtoveroluonteen arvioinnissa.

44. Liikevaihtoveroluonne määräytyisi näin ollen veron yleisyyden, suhteellisen määräytymistavan ja sen ominaisuuden perusteella, että vero kannetaan kussakin jakelu- ja tuotantoportaassa, viimeksi mainitun edellytyksen ollessa keskeinen tekijä veron luonnehtimiseksi kasautuvaksi ja monivaiheiseksi [32].

45. Liikevaihtoverot, joilla on vain nämä ominaisuudet, ovat yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan kannalta huomattavasti haitallisempia, sillä olivatpa ne vähennyskelpoisia tai eivät, ne vääristävät kilpailun edellytyksiä ja haittaavat yhdenmukaistamista. [33]

46. Jos "vähennyskelpoisuus on mahdollista, olennaisesti arvonlisäveron kaltaisten kansallisten verojen voimassa pysyttäminen merkitsisi erikantaisten verojen soveltamista yhteisen verokannan lisäksi, jolloin yhdenmukaistetun järjestelmän soveltamista voitaisiin välttää". [34] "Eri järjestelmien väliset ristiriitaisuudet —— vaikka kyse on luonteeltaan samankaltaisista veroista —— osoittavat, että arvonlisäverotuksen ja vastaavanlaisen verotuksen päällekkäisyys vaikuttaa haitallisesti yhteisen järjestelmän yhdenmukaiseen toimintaan." [35]

47. Verotus, jolla on edellä mainitut ominaisuudet [36], mutta jossa aikaisemmin maksettujen verojen *vähennysmahdollisuutta ei ole*, horjuttaa vastaavalla tavalla ensimmäisellä direktiivillä tavoiteltua liikevaihtoverojen yhdenmukaistamista. Tällainen verotus loukkaa yhteisessä järjestelmässä asetettua verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on toteutettu poistamalla kasautuvat monivaiheiset kansalliset verot. [37]

31 — Ks. mm. Berlin, D.: "Droit communautaire et fiscalité. Harmonisation des fiscalités", *Traité de droit européen, Jurisclasseur Europe*, 1996, osa 4, 1630, 10 kohta ja sitä seuraavat kohdat; Farmer, P. ja Lyal, R.: *EC Tax Law*, 1994, s. 132—.

32 — Tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohta.

33 — Täsmennettäköön, että yhteisöjen tuomioistuimen 33 artiklan tulkintaa koskevat tuomiot eivät olisi sisällöltään toisenlaisia, vaikka vähennyskelpoisuuskriteeriä ei olisikaan otettu huomioon. Sen puuttuminen ei olisi muuttanut veron luonnehdintaa em. asiassa Dansk Denkavit ja Poulsen Trading käsiteltävänä olleen veronluonteisen maksun osalta, koska muut edellytykset, joiden perusteella se luonnehdittiin liikevaihtoveroksi, täyttyivät. Tämän kriteerin puuttuminen ei olisi myöskään muuttanut niiden tuomioiden sisältöä, joissa tiettyjä veroja ei pidetty liikevaihtoveroina, sillä kaikissa näissä tuomioissa ratkaisu perustui käsittääkseni ainakin yhden muun kuin vähennyskelpoisuuteen liittyvän edellytyksen puuttumiseen.

34 — Julkisasiamies Tesauron ratkaisuehdotus em. asiassa Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, 8 kohta.

35 — Ibidem.

36 — Tämän ratkaisuehdotuksen 44 kohta.

37 — Tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohta.

48. Siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoo, että veron vähennyskelpoisuus on ratkaiseva tekijä veron oikeudellisessa luonnehdinnassa, on todettava, ettei käsiteltävänä olevalla portugalilaisella verolla ole tätä ominaisuutta. LVT:n 91 §:ssä ei mainita mitään vähennyskelpoisuudesta. Kuten komissio on todennut, leimavero kannetaan sopimuksen bruttoarvosta eikä siitä hinnan osuudesta, joka syntyy urakoitsijan kannettavaksi aiemmin koituneiden kulujen tuottamasta arvonlisästä. [38] Yksikään asian käsittelyyn osallistuneista osapuolista ei myöskään ole väittänyt, että 91 §:n mukainen leimavero olisi vähennyskelpoinen.

49. Edellä esitetystä seuraa, ettei 91 §:n mukainen leimavero täytä niitä edellytyksiä, joiden perusteella se voitaisiin katsoa liikevaihtoveroksi ja näin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vastaiseksi, minkä vuoksi tämänkaltaista veroa ei ole pidettävä kuudennen direktiivin 33 artiklan v astaisena.

Ratkaisuehdotus

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi esitettyyn kysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntöjen yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklaa on tulkittava siten, ettei siinä estetä ottamasta käyttöön tai pysyttämästä voimassa Tabela Geral do Imposto do Selon 91 §:ssä säädetyn leimaveron kaltaista veroa.

38 — Kirjallisten huomautusten ranskankielinen käännös, 12 kohta.