YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
19 päivänä helmikuuta 1998 *

Asiassa C-318/96,

jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

SPAR Österreichische Warenhandels AG

vastaan

Finanzlandesdirektion für Salzburg

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 17 ja 33 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Gulmann sekä tuomarit D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (esittelevä tuomari), P. Jann ja L. Sevón,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: S. Alber,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Itävallan hallitus, asiamiehenään kanslerinviraston Ministerialrat Wolf Okresek,

— Saksan hallitus, asiamiehenään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder,

— Italian hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön diplomaattisia riita-asioita käsittelevän yksikön päällikkö Umberto Leanza, avustajanaan valtionasiamies Gianni de Bellis,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja Jürgen Grunwald ja oikeudellisen yksikön virkamies Enrico Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Finanzlandesdirektion für Salzburgin, edustajinaan Finanzlandesdirektion für Salzburgin Abteilungsleiter Helmut Huber ja liittovaltion talousministeriön Abteilungsleiter Peter Quantschnigg, Itävallan hallituksen, asiamiehenään Wolf Okresek, avustajanaan professori Hans-Georg Ruppe, Italian hallituksen,

asiamiehenään Gianni de Bellis, ja komission, asiamiehenään Jürgen Grunwald, 9.10.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.11.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Verwaltungsgerichtshof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 18.9.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 30.9.1996, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan ja 33 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty SPAR Österreichische Warenhandels AG:n (jäljempänä SPAR) ja Finanzlandesdirektion für Salzburgin välisessä asiassa, joka koskee sen selvittämistä, onko mainittu yhtiö velvollinen maksamaan *Handelskammergesetz*in (Itävallan kauppakamareita koskeva laki, BGBl nro 182/1946, jäljempänä HKG) 57 §:n 1—6 momentissa säädettyä "Kammerumlagea", josta yleisesti käytetään nimitystä "Kammerumlage I" (jäljempänä Kammerumlage).

3 Kammerumlage on yksi niistä maksuista, joilla rahoitetaan kauppakamareita ja liittovaltion keskuskauppakamaria.

4 Kammerumlagen maksamiseen ovat velvollisia kauppakamarien jäsenet eli kaikki luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt sekä kaikki avoimet kauppayhtiöt (kommandiittiyhtiöt) sekä kaikki voittoa tavoittelevat ja rekisteriin merkityt liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt, joilla on oikeus itsenäisesti harjoittaa yritystoimintaa, teollisuustoimintaa, kauppaa sekä rahoitus-, luotto- ja vakuutustoimintaa samoin kuin liikennettä ja matkailuelinkeinoa ja joiden liikevaihto ylittää 2 miljoonaa Itävallan šillinkiä.

5 HKG:n 57 §:n 1 momentin mukaan Kammerumlage lasketaan sen suhteellisen osuuden mukaan, jolla jäsenyritykset käyttävät kauppakamareita, sekä sen suhteellisen osuuden mukaan, joka on maksun suuruuden sekä yrityksen osto- ja myyntihintojen välillä.

6 Maksun määräytymisperusteena on lähtökohtaisesti se määrä, joka "on maksettava arvonlisäverona [jäljempänä ALV] niistä luovutuksista tai muista suorituksista, jotka muut yrittäjät toimittavat kauppakamarin jäsenelle tämän yritystä varten; poikkeuksena ovat kuitenkin ne luovutukset ja suoritukset, jotka liittyvät liikkeenluovutuksiin", ja se määrä, jonka "kamarin jäsenen on maksettava ALV:a yhteisön alueelta tapahtuneesta tavaroiden tuonnista tai hankinnasta yritykselleen". Luottolaitoksille ja vakuutusyhtiöille on kuitenkin säädetty erityiset määräytymisperusteet.

7 Liittovaltion keskuskauppakamari vahvistaa maksun suuruuden, joka ei voi ylittää 4,3:a promillea määräytymisperusteesta. Pääasiassa kyseessä olleena ajanjaksona Kammerumlagen suuruus oli vahvistettu 3,9 promilleksi.

8 Kammerumlagen kantamisesta vastaavat veroviranomaiset ALV:n kantamisesta annettujen määräysten mukaisesti.

9 SPAR nosti Verwaltungsgerichtshofissa kanteen saadakseen kumotuksi päätöksen, jolla se velvoitettiin suorittamaan tämä maksu. SPAR vetosi erityisesti siihen, että Kammerumlage oli ristiriidassa kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa, jossa säädetään seuraavaa:

"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."

10 Verwaltungsgerichtshof kysyy ensinnäkin sitä, onko Kammerumlage yhteensopiva kuudennen direktiivin 17 artiklan kanssa, jonka 2 kohdassa lähinnä säädetään, että verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, se ALV, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka on käytetty verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Kansallinen tuomioistuin toteaa tältä osin seuraavaa: Kammerumlage määräytyy siitä ALV:sta, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka on toimitettu yrittäjälle; Kammerumlagea ei voida vähentää yrittäjän maksettavaksi langenneesta ALV:sta; Kammerumlagea voidaan näin ollen pitää ostoihin sisältyvän ALV:n korotuksena, jota ei voida vähentää siitä ALV:sta, joka mainitun yrittäjän on maksettava. Lisäksi kansallinen tuomioistuin toteaa, että tämä vähentämismahdollisuuden puuttuminen pätee kaikkiin tuotanto- ja jakeluketjun vaiheisiin, koska kaikkien tässä ketjussa mukana olevien yrittäjien on maksettava Kammerumlage.

11 Verwaltungsgerichtshof kysyy seuraavaksi sitä, onko Kammerumlage yhteensopiva kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa. Verwaltungsgerichtshofin mukaan Kammerumlage ei ole ALV: oon rinnastettavissa, koska Kammerumlage ei määräydy

yrittäjän toiminnan aikaansaaman arvonlisäyksen perusteella. Sen mielestä Kammerumlage saattaa kuitenkin olla ristiriidassa yhteisen ALV-järjestelmän kanssa siltä osin, kuin se rajoittaa ALV-järjestelmän vähennysmahdollisuuksia ja lisää näin yleisesti ottaen ALV:n määrää.

12 Näiden epäselvyyksien vuoksi kansallinen tuomioistuin on päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kielletäänkö jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklassa jäsenvaltiota kantamasta maksua, joka on kiinteä osuus määräytymisperusteesta, joka on

a) se liikevaihtovero, joka määräytyy maksettavaksi muiden yrittäjien verovelvollisen yritykselle toimittamista luovutuksista tai muista suorituksista, liikkeenluovutuksia lukuun ottamatta, ja

b) se liikevaihtovero, joka on maksettava sillä perusteella, että verovelvollinen on yhteisön alueelta tuonut maahan tai hankkinut tavaroita yritykselleen?

2) Kielletäänkö direktiivin 77/388/ETY 33 artiklassa ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetun maksun kantaminen?"

Ennakkoratkaisukysymykset

13 Näillä kahdella kysymyksellään, joita on syytä käsitellä yhdessä, kansallinen tuomioistuin kysyy lähinnä, onko kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 17 artiklan 2 kohdan ja sen 33 artiklan kanssa ristiriidassa Kammerumlagen kaltainen maksu, joka sellaisten kauppakamarin jäsenten on maksettava, joilla on vähintään tietynsuuruinen liikevaihto, ja joka lähtökohtaisesti lasketaan sen ALV:n perusteella, joka sisältyy näille toimitettujen tavaroiden ja palvelujen hintaan ja jota ei voida vähentää siitä ALV:sta, joka näiden on maksettava suorittamistaan liiketoimista.

14 Finanzlandesdirektion für Salzburg sekä Itävallan, Saksan ja Italian hallitukset ovat sillä kannalla, että tällainen maksu ei ole ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa. Ne katsovat, että tällainen maksu ei ole kuudennen direktiivin 33 artiklassa kielletty liikevaihtovero, koska maksu ei ole verrattavissa ALV: oon ja koska se ei vahingoita kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädettyä vähennysjärjestelmää.

15 Komissio katsoo sitä vastoin, että tällainen maksu on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa, sillä sen mukaan tätä maksua on pidettävä kuudennen direktiivin 33 artiklassa kiellettynä liikevaihtoverona, joka vahingoittaa kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädettyä vähennysjärjestelmää.

16 Tällä kohdin on mainittava yhteisen ALV-järjestelmän käyttöönoton tavoitteet.

17 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäinen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301, jäljempänä ensimmäinen direktiivi) perustelukappaleista ilmenee, että liikevaihtoveroa koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisen tulee mahdollistaa sellaiset yhteismarkkinat, joilla käydään vääristymätöntä kilpailua ja jotka ominaisuuksiltaan vastaavat sisämarkkinoita, ja että tämä edellyttää poistettavaksi sellaiset veroeroavuudet, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä ja vaikeuttamaan tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta.

18 Yhteisen ALV-järjestelmän käyttöönotto toteutettiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetulla toisella neuvoston direktiivillä 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303, jäljempänä toinen direktiivi) sekä kuudennella direktiivillä. Tämän järjestelmän piti edistää edellä määriteltyä tavoitetta, siten että sillä otettiin käyttöön kaikkien jäsenvaltioiden osalta yhteisin perustein määräytyvä yleinen kulutusvero, joka kohdistuu tavaroiden luovutuksiin, palvelujen suorituksiin ja tavaroiden tuontiin ja joka on suhteellinen osuus näiden liiketoimien hinnasta ja riippumaton niiden liiketoimien lukumäärästä, jotka edeltävät lopullista kulutusta; vero kohdistuu joka vaiheessa ainoastaan arvonlisäykseen, ja sen maksaa loppujen lopuksi viimesijainen kuluttaja.

19 Sen tavoitteen saavuttamiseksi, että samaa liiketointa verotetaan yhdenvertaisin edellytyksin riippumatta siitä jäsenvaltiosta, jossa liiketoimi suoritetaan, yhteisen ALV-järjestelmän piti korvata toisen direktiivin perustelukappaleiden mukaisesti eri jäsenvaltioissa voimassa olleet liikevaihtoverot.

20 Tämän ajatusmallin mukaisesti kuudennen direktiivin 33 artiklassa sallitaan se, että jäsenvaltio soveltaa tai ottaa käyttöön veroja ja maksuja, jotka kohdistuvat tavaroiden luovutuksiin, palvelujen suorituksiin tai tuontiin, vain jos nämä verot ja maksut eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja (ks. asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988, Kok. 1988, s. 1343, 10 kohta).

21 Sitä vastoin nykyisin yhteisön oikeudessa ei ole yhtäkään nimenomaista säännöstä, jolla jäsenvaltioiden mahdollisuus ottaa käyttöön muita maksuja tai veroja kuin liikevaihtoveroja suljettaisiin pois tai jolla tätä mahdollisuutta rajoitettaisiin (yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, Wisselink ym., tuomio 13.7.1989, Kok. 1989, s. 2671, 13 kohta). Kuudennen direktiivin 33 artiklasta ilmenee itse asiassa, että yhteisön oikeudessa hyväksytään ALV:n kanssa kilpailevien verojärjestelmien olemassaolo (asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986, Kok. 1986, s. 2219, 22 kohta; em. yhdistetyt asiat Wisselink ym., tuomion 14 kohta ja asia C-109/90, Giant, tuomio 19.3.1991, Kok. 1991, s. I-1385, 9 kohta).

22 Sen arvioimiseksi, onko veroa tai maksua pidettävä kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitettuna liikevaihtoverona, on erityisesti selvitettävä, vaarantaako se yhteisen ALV-järjestelmän toimintaa rasittamalla tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja kohdistumalla liiketoimiin ALV:n tavoin (ks. asia 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985, Kok. 1985, s. 3759; em. asia Bergandi, tuomion 14 kohta; em. asia Giant, tuomion 11 kohta; asia C-347/95, UCAL, tuomio 17.9.1997, Kok. 1997, s. I-4911, 33 kohta; asia C-28/96, Fricarnes, tuomio 17.9.1997, Kok. 1997, s. I-4939, 37 kohta ja asia C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997, Kok. 1997, s. I-5053, 13 kohta). Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että joka tapauksessa tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittavat ALV:n tavoin sellaiset verot ja maksut, jotka ovat keskeisiltä ominaisuuksiltaan ALV:n kaltaisia (asia C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992, Kok. 1992, s. I-2217, 11 kohta; em. asia UCAL, tuomion 33 kohta; em. asia Fricarnes, tuomion 37 kohta ja em. asia Solisnor-Estaleiros Navais, tuomion 14 kohta).

23 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan (ks. mm. em. asia Rousseau Wilmot, tuomion 15 kohta; em. asia Bergandi, tuomion 15 kohta; em. yhdistetyt asiat Wisselink ym., tuomion 18 kohta ja em. asia Giant, tuomion 12 kohta) yhteisen ALV-järjestelmän periaatteena on ensimmäisen direktiivin 2 artiklan mukaisesti se, että tavaroihin ja palveluihin sovelletaan aina vähittäismyyntiin asti kulutukseen perustuvaa yleisveroa, joka määräytyy täsmällisesti

suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta ja riippumatta niiden liiketoimien lukumäärästä, jotka tuotanto- ja jakeluketjun eri vaiheissa on ennen verotusta suoritettu. Jokaisen liiketoimen osalta ALV lankeaa kuitenkin maksettavaksi vasta sitten, kun on vähennetty se ALV:n määrä, joka suoraan rasittaa hinnan muodostavia eri elementtejä; vähennysmekanismista säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa, jonka mukaan verovelvolliset voivat vähentää siitä ALV:sta, joka heidän on maksettava, sen ALV:n määrän, joka jo sisältyy tavaroiden ja palvelujen ostoihin.

24 Kammerumlagen kaltainen maksu ei kuitenkaan rasita tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta, eikä se kohdistu liiketoimiin arvonlisäveron tavoin.

25 Ensinnäkin on todettava, että pääasiassa käsiteltävänä oleva kansallinen maksu ei määräydy verovelvollisen toimittamien tavaroiden luovutusten, palvelujen suoritusten tai tuontien perusteella, vaan päinvastoin niiden toimitusten perusteella, jotka verovelvollisen lukuun ovat suorittaneet hänen toimittajansa. Kammerumlage määritellään sen perusteella, kuinka paljon verovelvollisen on maksettava liiketoimiaan varten hankkimistaan tavaroista ja palveluista.

26 Toiseksi on todettava, että Kammerumlagen kaltainen maksu ei siten perustu siihen summaan, joka on saatu tai joka saadaan vastikkeena verovelvollisen suorittamista taloudellisista toimista. Maksu ei ole myöskään suhteessa verovelvollisen tarjoamien tavaroiden ja palvelujen hintaan, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 43 ja 44 kohdassa.

27 Vielä on todettava, että Kammerumlagen kaltaista maksua ei peritä kaikissa tuotanto- ja jakeluketjun vaiheissa. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 52 ja 53 kohdassa, maksu ei kohdistu lopulliseen vaiheeseen, jossa tapahtuu myynti kuluttajalle.

28 Lisäksi on huomattava, että Kammerumlage ei ole keskeisiltä ominaisuuksiltaan ALV:n kaltainen, joten kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa ei edellytetä sitä, että verovelvollinen voi vähentää Kammerumlagen siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen.

29 Näin ollen esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 17 artiklan 2 kohdan ja sen 33 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa Kammerumlagen kaltainen maksu, joka niiden kauppakamarin jäsenten, joilla on vähintään tietynsuuruinen liikevaihto, on maksettava ja joka lähtökohtaisesti lasketaan sen ALV:n perusteella, joka sisältyy näille toimitettujen tavaroiden ja palvelujen hintaan ja jota ei voida vähentää siitä ALV:sta, joka näiden on maksettava suorittamistaan liiketoimista.

Oikeudenkäyntikulut

30 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Itävallan, Saksan ja Italian hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Verwaltungsgerichtshofin 18.9.1996 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY ja erityisesti sen 17 artiklan 2 kohdan ja sen 33 artiklan kanssa ei ole ristiriidassa sellainen Kammerumlagen kaltainen maksu, josta säädetään *Handelskammergesetz*in 57 §:n 1—6 momentissa ja joka niiden kauppakamarin jäsenten, joilla on vähintään tietynsuuruinen liikevaihto, on maksettava ja joka lähtökohtaisesti lasketaan sen arvonlisäveron perusteella, joka sisältyy näille toimitettujen tavaroiden ja palvelujen hintaan ja jota ei voida vähentää siitä arvonlisäverosta, joka näiden on maksettava suorittamistaan liiketoimista.

Gulmann Edward Puissochet

Jann Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 19 päivänä helmikuuta 1998.

R. Grass C. Gulmann

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja