JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS SIEGBERT ALBER

18 päivänä maaliskuuta 1999 *

A Johdanto

1. Esillä olevassa asiassa on kysymys sen selvittämisestä, ovatko matkailusta kannettavat maksut luonteeltaan liikevaihtoveroja, joiden käyttöön ottaminen tai voimassa pitäminen on yhteisön oikeuden mukaan kiellettyä. Tämän vuoksi Verwaltungsgerichtshof Wien (Itävalta) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksiä Tirolissa, Kärntenissä ja Steiermarkissa kannettujen matkailunedistämismaksujen yhdenmukaisuudesta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) kanssa. Näitä maksuja kuvataan *Steiermärkische Tourismusgesetz*issä (Steiermarkin osavaltion matkailulaki) "matkailualan yrittäjien maksuna", *Tiroler Tourismusgesetz*issä (Tirolin osavaltion matkailulaki) "pakollisena maksuna" ja *Kärntner Regelung*issa (Kärntenin osavaltion laki) "matkailusta kannettavana maksuna". Jäljempänä näihin kaikkiin maksuihin viitataan matkailunedistämismaksuina.

2. Kaikille Verwaltungsgerichtshof Wienissä vireillä oleville kanteille on yhteistä, että kantajat vaativat kumoamaan riidanalaiset verotuspäätökset, koska niiden perusteena olevat maksut eivät ole sellaisia, jotka voitaisiin pitää voimassa tai ottaa käyttöön kuudennen direktiivin 33 artiklan mukaisesti.

3. Kyseisessä artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, [2] säädetään seuraavaa:

"1. Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutussopimusveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja ja yleisesti ottaen *muita kuin liikevaihtoveron luonteisia* [3] veroja, tulleja ja maksuja, jos nämä verot, tullit ja maksut eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muita, erityisesti voimassa oleviin valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta, liikkuvuudesta ja tarkastuksista annettuihin yhteisön säännöksiin sisältyviä yhteisön säännöksiä."

* Alkuperäinen kieli: saksa.

1 — EYVL L 145, s. 1.

2 — EYVL L 376, s. 1.

3 — Kursivointi tässä.

Sovellettava kansallinen lainsäädäntö

4. *Steiermark*: Vuoden 1992 Steiermarkin osavaltion matkailulaissa säädetään, että "matkailualan yrittäjät" (joita ovat lain 1 §:n 5 momentin[4] mukaan "kaikki taloudelliselta näkökannalta välillisesti tai välittömästi matkailuun liittyvää liiketoimintaa Steiermarkissa harjoittavat", "jotka harjoittavat Steiermarkissa itsenäisesti vuoden 1972 *Umsatzsteuergesetz*in (liikevaihtoverolaki) 2 §:ssä tarkoitettua kaupallista tai ammatillista toimintaa" ja joilla "on tässä tarkoituksessa osavaltion matkailun kanssa tekemisissä olevassa kunnassa kotipaikka tai toimipaikka"), joutuvat suorittamaan matkailuyhdistykselle jokaiselta kalenterivuodelta "matkailualan yrittäjän maksun". Tämän maksun määrä porrastetaan yrittäjän matkailusta saaman hyödyn perusteella.

5. Kunnat luokitellaan niiden matkailullisen merkityksen mukaisesti neljään luokkaan — A, B, C, D — tai kaupunkeihin, joilla on erikoisasema, jolloin niiden merkitys matkailun kannalta määritellään muun muassa yöpymisten määrän mukaan asukasta kohti ja "erityisen matkailuun liittyvän liikevaihdon" perusteella. Kunnat, jotka eivät täytä edellytyksiä sille, että niillä voitaisiin katsoa olevan merkitystä matkailulle, kuuluvat luokkaan D. Kunnat, jotka luokitellaan kolmeen ensimmäiseen luokkaan tai jotka ovat kaupunkeja, joilla on erityisasema, katsotaan matkailukunniksi Steiermarkin osavaltion matkailulain 1 §:n 2 momentin mukaan.

6. Matkailualan yrittäjien maksun laskentatapa riippuu lisäksi yritysten jakamisesta eri ammattiryhmiin, jotka luokitellaan yhteensä seitsemään maksuluokkaan. Nämä luokituspäätökset tehdään Landsregierungin antamalla asetuksella sen arvonnousun perusteella, jota yritykset ovat saaneet matkailusta. Kyseisen asetuksen 2 §:n mukaan ammattiryhmät, joita ei ole mainittu nimenomaisesti, on luokiteltava maksuluokkaan 5, kun taas tukkuliikkeet luokitellaan maksuluokkaan 6.

7. Matkailualan yrittäjien maksu määritellään yksittäisen yrittäjän liikevaihdon perusteella. Verotettava liikevaihto muodostuu Steiermarkin osavaltion matkailulain 31 §:n nojalla "*Umsatzsteuergesetz*in mukaisen — kaksi vuotta kuluvaa vuotta aikaisemmin toteutuneen verotettavan liikevaihdon määrästä". Maksun määrä käy selville taulukoista, joissa on otettu huomioon verovelvollisen maksuluokka, liikevaihdon määrä sekä sen matkailukunnan luokitus, jossa maksuvelvollisuus on olemassa. Maksun ala- ja yläraja on määritelty. Myös poikkeuksista on säädetty.

4 — Landesgesetzblattin nro 55/1994:n mukaisessa versiossa.

8. Tiroli: Vuoden 1991 Tirolin osavaltion matkailulaissa [5] säädetään kaikkien sellaisten vuoden 1994 *Umsatzsteuergesetz*issä tarkoitettujen yrittäjien liittymisestä matkailuyhdistykseen, jotka "välittömästi tai välillisesti" harjoittavat matkailuun liittyvää liiketoimintaa Tirolissa. Maksut ovat siten pakollisia maksuja, jotka on suoritettava jollekin paikalliselle matkailuyhdistykselle ja matkailunedistämissäätiölle. Yrittäjät, joiden on liityttävä yhdistyksiin, jaetaan myös tässä maksuluokkiin ammattien mukaan. Kansallisen tuomioistuimen mukaan luokittelussa merkitsevää on yleisen taloudellisen kokemuksen mukaan yksittäisen ammattiryhmän matkailusta välittömästi tai välillisesti saaman tuloksen suhde vastaavaan, kaikkien ammattiryhmien kokonaistulokseen. Kunnat luokitellaan vastaavasti tiettyihin luokkiin, ottaen huomioon yöpymisten määrä asukasta kohti.

9. Maksujen määräytymisperusteena on lähtökohtaisesti maksuvelvollisen vuotuinen liikevaihto. Kuitenkin huomioon otetaan ainoastaan ne liiketoimet, joiden voidaan tosiasiallisesti olettaa liittyvän ainakin välillisesti matkailuun Tirolissa.

10. Kärnten: Vuoden 1994 *Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz*in (Kärntenin osavaltion matkailunedistämismaksuista annettu laki) [6] 3 §:n 1 momentin mukaan itsenäiset ammatinharjoittajat, "jotka saavat matkailusta hyötyä", ovat velvollisia maksamaan vuotuisen matkailunedistämismaksun. Laissa on asetettu lailliseksi olettamaksi se seikka, että itsenäinen ammatinharjoittaja hyötyy matkailusta, kun hän harjoittaa yhtä kyseisen lain liitteessä luetelluista toiminnoista tai vastaavaa toimintaa. Tämä väite voidaan kumota.

11. Maksun määräytymisperuste on edellä mainitun lain 5 §:n nojalla *Umsatzsteuergesetz*in mukainen verotettava liikevaihto. Yksittäisille maksuluokille määritelty maksu ilmaistaan tuhannesosia siitä Kärntenin osavaltiossa kaksi vuotta kuluvaa vuotta aikaisemmin toteutuneesta verotettavasta liikevaihdosta, vähintään kuitenkin tietty summa. Maksun suuruus vaihtelee maksuluokasta toiseen matkailusta saadun hyödyn perusteella.

12. Koska kaikissa kolmessa esillä olevassa asiassa matkailunedistämismaksujen yhdenmukaisuus kuudennen direktiivin kanssa on epäselvä, Verwaltungsgerichtshof Wien esitti yhteisöjen tuomioistuimelle EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

Ennakkoratkaisukysymys asiassa C-338/97 (Steiermark) kuuluu seuraavasti:

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen

5 — Landesgesetzblatt nro 24, sellaisena kuin se on julkaistu Landesgesetz LGBl:ssä nro 71/1992 ja 111/1994.

6 — Landesgesetzblatt für Kärnten nro 59/1994 (sellaisena kuin se on julkaistuna Landesgesetzblatt für Kärnten nro 89/1994:ssä).

neuvoston direktiivin 77/388/ETY (kuudes arvonlisäverodirektiivi) 33 artiklan 1 kohdan vastaista (liikevaihtoveron kaltaisuutensa vuoksi) sellaisen veron kantaminen, jota Euroopan yhteisöjen jäsenvaltion osavaltio (Bundesland) kantaa

— kalenterivuosittain kaikilta matkailuun välillisesti tai välittömästi liittyvää liiketoimintaa harjoittavilta yrittäjiltä, joilla on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka tietyllä rajoitetulla ja tarkemmin määritetyllä alueella, kun tällaiset alueet kattavat yhteensä lähes koko osavaltion alueen,

— jonka suuruus pääpiirteissään määräytyy suhteellisesti kunkin yrittäjän ennen kaikkea tässä osavaltiossa kertyneen vuotuisen liikevaihdon perusteella, joskin vaihdellen kunkin alueen matkailullisen merkittävyyden ja lainsäätäjän mielestä matkailusta asianomaiselle elinkeinonhaaralle (ammattiryhmälle)aiheutuvien hyötyjen mukaan, ja

— jota koskevassa järjestelmässä aikaisemmin maksetun veron vähentäminen (Vorsteuerabzug) ei ole mahdollista?"

Ennakkoratkaisukysymys asiassa C-344/97 (Tirolin osavaltio):

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, kuudes arvonlisäverodirektiivi) 33 artiklan 1 kohdan mukaista ilmaisua 'luonteeltaan liikevaihtoveroja' tulkittava siten, että tämän säännöksen vastaista on kantaa yrittäjältä seuraavanlaista matkailunedistämismaksua:

— maksu peritään matkailuun välittömästi tai välillisesti liittyvää liiketoimintaa harjoittavalta yrittäjältä, ja siten lukumääräisesti suurelta määrältä, mutta ei kuitenkaan kaikilta yrittäjiltä;

— maksu tulee joko paikallisen matkailualan elinkeinoyhdistyksen hyväksi käytettäväksi matkailun edistämiseen tai sellaisen rahaston hyväksi, joka on toimivaltainen koko osavaltion alueella;

— maksu määräytyy vuotuisen liikevaihdon perustella, kuitenkin sillä poikkeuksella, että tämän liikevaihdon osalta ei oteta huomioon sellaisille asiakkaille suoritettuja palveluja, joiden kotipaikka sijaitsee säännöksen alueellisen soveltamisalan ulkopuo-

lella, jos kysymys ei ole palveluista, jotka on tarkoitettu säännöksen alueelliseen soveltamisalaan kuuluvalla alueella sijaitsevan toimipaikan toimintaa varten (liittovaltiomuotoisen jäsenvaltion osavaltiossa) ja jos kysymyksessä ei ole loppukuluttajalle suoritettava palvelu, sekä sillä poikkeuksella, että liikevaihto liittyy muihin palveluihin, siltä osin kuin näitä palveluja ei suoriteta pelkästään tai suurimmaksi osaksi säännöksen alueellisella soveltamisalalla (jäsenvaltion osavaltiossa);

— maksun suuruus on porrastettu sen hyödyn perusteella, jonka lainsäätäjä on arvioinut eri elinkeinohaarojen, joilla verovelvolliset toimivat, saavan matkailusta;

— maksun määrä on matkailun kannalta merkittävissä paikoissa suurempi kuin muissa paikoissa ja

— järjestelmässä aikaisemmin maksetun veron vähentäminen (Vorsteuerabzug) ei ole mahdollista?"

Ennakkoratkaisukysymys asiassa C-390/97 (Kärntenin osavaltio):

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (kuudes arvonlisäverodirektiivi) 33 artiklan 1 kohdan vastaista (liikevaihtoveron luonteensa vuoksi) sellaisen maksun kantaminen, jota Euroopan yhteisöjen liittovaltiomuotoisen jäsenvaltion osavaltio kantaa kalenterivuosittain kaikilta matkailuun välillisesti tai välittömästi liittyvää liiketoimintaa harjoittavilta yrittäjiltä, joilla on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka osavaltion alueella, ja jonka suuruus pääpiirteissään määräytyy suhteellisesti kunkin yrittäjän tässä osavaltiossa kertyneen vuotuisen liikevaihdon perusteella, mutta joka vaihtelee matkailusta asianomaiselle elinkeinonhaaralle (ammattiryhmälle) lainsäätäjän arvioiden perusteella koituvan hyödyn mukaan, ja jota koskevassa järjestelmässä aikaisemmin maksetun veron vähentäminen (Vorsteuerabzug) ei ole mahdollista?"

B Kannanotto

13. Kuudennen direktiivin 33 artiklan osalta on ensiksi todettava seuraavaa:

14. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut useasti (ks. asioissa Kerrutt, Wisselink ja Giant annetut tuomiot),[7] 33 artiklan vastaisia eivät ole arvonlisäveron kanssa kilpailevat maksut, joiden kan-

7 — Asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986 (Kok. 1986, s. 2219, 22 kohta); yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, Wisselink ym., tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2671, 14 kohta) ja asia C-109/90, Giant, tuomio 19.3.1991 (Kok. 1991, s. I-1385, 9 kohta).

taminen johtaa kumulaatioon arvonlisäveron kanssa yhden ja saman liiketoimen osalta, paitsi jos nämä verot tai maksut ovat liikevaihtoveron luonteisia. [8]

15. Nämä rajoituskriteerit ja 33 artiklan sanamuoto on otettava huomioon yhteisen arvonlisäverojärjestelmän muodossa yhdenmukaistetun liikevaihtoverojärjestelmän puitteissa. [9] Tällainen perustuu ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin [10] 2 artiklan mukaan periaatteeseen, että tavaroihin ja palveluihin sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Kuitenkin jokaisesta liiketoimesta on kannettava arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

16. Kuudennen direktiivin 33 artiklan tehtävänä on tällöin estää se, ettei yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa vaarannettaisi jäsenvaltion verotusta koskevilla toimilla, jotka rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja joilla puututaan kaupallisiin liiketoimiin arvonlisäverolle ominaisella tavalla. [11] Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan (ks. esimerkiksi asioissa Bozzi ja Dansk Denkavit annetut tuomiot) voidaan sellaisten verojen ja maksujen osalta, joilla on arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet, olettaa, että ne rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta arvonlisäveroon verrattavissa olevalla tavalla. Kuudennen direktiivin 33 artiklan vastaisia eivät siten ole verot ja maksut, joilla ei ole näitä arvonlisäveron keskeisiä ominaisuuksia. [12] Yhteisöjen tuomioistuin on todennut useasti arvonlisäveron keskeisten ominaisuuksien osalta seuraavaa:

— arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluita koskevista liiketoimista;

— arvonlisäveron määrä on suhteessa tavaroiden ja palvelujen hintaan;

— arvonlisävero kannetaan jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa tavaroiden ja palvelujen hinnasta siten, että lopullisesti vero rasittaa kuluttajaa; [13]

8 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainitut asia 73/85, tuomion 22 kohta ja yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, tuomion 14 kohta.

9 — Asia 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985 (Kok. 1985, s. 3759, 14 kohta).

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

11 — Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia 295/84, tuomion 16 kohta.

12 — Asia C-347/90, Bozzi, tuomio 7.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2947, 9 kohta ja sitä seuraavat kohdat); asia C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992 (Kok. 1992, s. I-2217, 11 kohta).

13 — Asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988 (Kok. 1988, s. 1343, 8 kohta) ja yhdisteryt asiat C-370/95, C-371/95 ja C-372/95, Careda ym., tuomio 26.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3721, 15 kohta).

— vero kohdistuu lopulta tavaroiden ja palvelujen arvonlisään, toisin sanoen kunkin liiketoimen yhteydessä suoritettava vero lasketaan vähentämällä edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero. [14]

17. Vastaajat ovat tietyiltä osin katsoneet, että näiden yksittäisten ominaisuuksien tutkiminen ei ole ratkaisevaa yhteensoveltuvuuden toteamiseksi 33 artiklan kanssa. Riidanalaista maksua olisi pikemminkin tarkasteltava kokonaisuudessaan 33 artikla huomioon ottaen. Kuitenkaan esillä olevassa asiassa ei voida olla tutkimatta arvonlisäveron keskeisiä ominaisuuksia, jotka yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt ja joita säännönmukaisesti tarkastellaan ratkaistaessa yhteensoveltuvuutta 33 artiklan kanssa. Tarvittaessa tätä arviointia voidaan täydentää riidanalaisten maksujen kokonaisarvioinnilla. Seuraavassa on näin ollen riidanalaisia maksuja tutkittava ensin edellä mainittujen niiden keskeisten ominaisuuksien valossa, jotka määrittelevät arvonlisäveron luonteen.

18. Ennakoidakseni arviointini tulosta voin etukäteen todeta, että suurin osa näistä ominaisuuksista ei täyty, siten että niiden tutkinnasta käy ilmi, että matkailunedistämismaksulla ei ole 33 artiklan mukaista liikevaihtoveron luonnetta.

14 — Ks. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia C-347/90, tuomion 12 kohta; alaviitteessä 13 mainittu asia 252/86, tuomion 15 kohta; alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, tuomion 18 kohta sekä alaviitteessä 7 mainittu asia C-109/90, tuomion 11 kohta ja sitä seuraavat kohdat sekä alaviitteessä 12 mainittu asia C-200/90, tuomion 11 kohta.

19. Tarkoituksenmukaisuussyistä asianosaisten vaatimuksia ei tarkastella kokonaan vaan ne mainitaan erikseen jokaisen ominaisuuden yhteydessä.

Maksun yleisluontoisuus

20. Pääasian kantajat katsovat, että matkailunedistämismaksujen on katsottava olevan yleisiä. Tämä käy jo ilmi kansallisen tuomioistuimen esittämistä tiedoista, joiden mukaan esimerkiksi Tirolissa suuri määrä ammattiryhmiä, eivät kuitenkaan kaikki, ovat velvollisia maksamaan tämäntyyppisen maksun. Näitä tietoja ei voida kiistää.

21. Kantajat katsovat lisäksi, että todellisuudessa jokainen liikevaihtoverovelvollinen yrittäjä on vastaavasti velvollinen suorittamaan matkailunedistämismaksun. Tirolissa esimerkiksi on vahvistettu noin seitsemänsataa ammattiryhmää, jotka jaotellaan tämän jälkeen yksittäisiin maksuluokkiin. Esimerkiksi Steiermarkissa on olemassa kokoomaluokitus, jonka mukaan kaikki ammattiryhmät, joita ei ole nimenomaisesti nimetty, luokitellaan automaattisesti tiettyihin maksuluokkiin. Siten ainoastaan äärimmäisen pieni yrittäjien ryhmä saattaisi välttyä maksun suoritusvelvollisuudesta. Nämä poikkeukset vastaavat muuten osittain *Umsatzsteuergesetz*in mukaisia poikkeuksia. Kärntenin osavaltiossa matkailunedistämismaksua koskevassa säännöksessä viitataan sitä paitsi nimenomaisesti näihin poikkeuksiin.

22. Vaikka sovellettavassa laissa säädetään mahdollisuudesta vaatia vapautusta maksun suoritusvelvollisuudesta, kantajien mukaan tätä ei voida helposti näyttää toteen, koska maksuvelvollisuuden syntymiseksi riittää jo välillisenkin edun saaminen matkailusta. Siten esimerkiksi myös lakimiehet ja lääkärit luokitellaan matkailusta hyötyviin maksuvelvollisiin. Matkailusta saatavaa hyötyä koskeva peruste ei rajoita maksuvelvollisten piiriä, vaan sen perusteella määritellään ainoastaan maksun suuruus. Siten missään osavaltiossa ei ole yhtään merkittävää ammattiryhmää, joka olisi vapautettu maksuvelvollisuudesta.

23. Kantajat katsovat vielä, että tämänkaltaisia maksuja kannetaan käytännössä koko liittovaltion alueella — eli koko Itävallassa — siten että asia koskee kaikkia yrittäjiä koko alueella riippumatta siitä, onko olemassa tosiasiallista yhteyttä matkailuun vai ei. Se seikka, että yksittäisistä maksuista säädetään osavaltioiden lainsäädännössä, on tältä osin merkityksetön. Kuudetta direktiiviä on sovellettava yhtä lailla yksittäisten osavaltioiden lainsäädäntöön, sillä muuten se olisi helppo kiertää.

24. Kantajat viittaavat vastaavasti myös matkailunedistämismaksun määräytymisperusteeseen. Se muodostuu verotettavan liikevaihtoveron määrästä eli *Umsatzsteuergesetz*in mukaisesta verotettavasta liikevaihdosta, ja siihen sisältyvät siten kaikki tavarat ja palvelut, toisin sanoen liikevaihto kaikkialla Itävallassa Wieniä lukuunottamatta. Vähäiset asialliset poikkeukset eivät muuta tältä osin mitään, koska myös liikevaihtoverosäädöksissä säädetään tietyistä poikkeuksista. Kantajat korostavat vielä erovaisuutta suhteessa asiassa C-318/96, SPAR, annettuun tuomioon,[15] jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi itävaltalaisen kauppakamarien toiminnalle asetetun veron olevan yhdenmukainen kuudennen direktiivin kanssa. Kun kyseisessä asiassa perusteena oli tavarantoimittajien liikevaihto, esillä olevassa asiassa matkailunedistämismaksun perusteena on yrittäjän itsensä liikevaihto.

25. Kantajat huomauttavat lopuksi, että myös prosessuaaliselta kannalta suhde liikevaihtoverosäädöksiin on läheinen. Siten *Umsatzsteuergesetz*iin tehdyt muutokset on toistettu myös Tirolin matkailunedistämismaksua koskevassa sääntelyssä. Lisäksi maksun määrittämiseksi annetaan liikevaihtoveropäätöstä koskeva kopio.

26. Viitaten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan yleisyyttä koskeva peruste ei täyty ainoastaan silloin, kun veroa sovelletaan yksinomaan tiettyihin tavaroihin ja suorituksiin, kantajat päätyvät siihen käsitykseen, että kysy-

15 — Asia C-318/96, SPAR, tuomio 19.2.1998 (Kok. 1998, s. I-785).

myksessä on yleisluonteinen maksu. Vastaajien esiin tuoma tarkoituksenmukaisuusliityntä, joka ilmenee matkailuyhdistysten tukemisena ja matkailun edistämisenä, ei ole tältä osin merkityksellinen, koska päinvastaisessa tapauksessa 33 artiklan perusteet olisi helppo kiertää.

27. Itävallan hallitus ja asianosaiset osavaltiot katsovat sitä vastoin, että matkailunedistämismaksu ei ole yleisesti tavaroista ja palveluista kannettava vero. Maksun kohde on rajoitettu verrattuna liikevaihtoveron kohteeseen. Sitä paitsi matkailunedistämismaksu rasittaa ainoastaan matkailusta saatua hyötyä. Tätä voidaan arvioida matkailusta saatuna arvonnousuna eli käytännössä matkailulle tyypillisenä arvonlisänä.

28. Matkailunedistämismaksun verotuksellisen rasitteen puolesta sitä ei myöskään voitaisi pitää kulutusverona, toisin sanoen välillisenä verona. Taloudelliselta näkökannalta liikevaihtoveron on tarkoitus rasittaa aina lopullista kuluttajaa, kun taas matkailunedistämismaksu rasittaa ainoastaan yrittäjän saamaa hyötyä, vaikka kyseinen maksu lasketaankin liikevaihdon perusteella.

29. Koska kaikki yrittäjät eivät hyödy matkailusta, he eivät kaikki ole myöskään maksuvelvollisia. Vastaajat korostavat ennen kaikkea eri säädöksissä säädettyjä poikkeuksia. Tirolin osalta on tosin vahvistettu, että maksu koskee suhteellisen suurta määrää ammattiryhmiä, mutta ei kaikkia. Siten tirolilaisten yritysten kokonaisliikevaihdosta eli noin 270 miljardista Itävallan shillingistä (ATS) noin 60 miljardia ATS on laskentaperustana matkailunedistämismaksulle.

30. Vastaajat toteavat lisäksi useaan otteeseen, että ammattiryhmän luokittelu tiettyyn maksuluokkaan merkitsee ainoastaan sitä, että tämän ammattiryhmän oletetaan saavan tiettyä hyötyä matkailusta. Se ei kuitenkaan merkitse sitä, että esimerkiksi Tirolissa kaikki tämän ammattiryhmän jäsenet olisivat välttämättä myös paikallisesti toimivaltaisen matkailuyhdistyksen jäseniä. Pakollinen liittyminen perustuu pikemminkin yrittäjän ja matkailun väliseen todelliseen suhteeseen. Lisäksi kokonaiset taloudelliset alat ovat erityisen sääntelyn kohteena, koska verotettava liikevaihto ei ole asianmukainen liityntäperuste näillä aloilla. Liikevaihto ei ole myöskään laskentaperuste 38 prosentille pakollisista jäsenistä (noin 21 000 yrittäjää), koska he maksavat arvioidun kokonaissumman.

31. Toinen vastaajien esiin tuoma merkittävä poikkeus on se seikka, että vientiä koskevat liiketoimet esimerkiksi Tirolissa eivät sisälly määräytymisperusteeseen. Vienti käsittää tässä tapauksessa myös viennin muihin osavaltioihin. Toisin sanoen matkailunedistämismaksu määrätään

ainoastaan siitä liikevaihdosta, jossa perustana ovat Tirolissa suoritetut liiketoimet, koska ainoastaan näiden voidaan katsoa liittyvän ainakin välillisesti matkailuun Tirolissa. Toisaalta tietyt toiminnat, kuten asuntojen vuokraaminen muille kuin matkailijoille, jäävät kokonaan maksuvelvollisuuden ulkopuolelle, tosin niistä kannetaan liikevaihtovero.

32. Toinen eroavaisuus liikevaihtoveroon perustuu siihen seikkaan, että liikevaihtoveroa kannetaan myös ulkomaisilta yrityksiltä, kun taas matkailuyhdistykseen on kuuluttava ainoastaan niiden, joilla on kotipaikka kyseisen yhdistyksen toiminta-alueella.

33. Steiermarkin osavaltio huomauttaa vielä, että matkailunedistämismaksu on välitön vero, joka voi tietenkin olla riippuvainen liikevaihdosta mutta joka ei kuulu yhdenmukaistamista koskevaan velvoitteeseen eikä siten kuudennen direktiivin 33 artiklan soveltamisalaan. Lopuksi se korostaa maksun ainoastaan paikallista luonnetta; maksua kannetaan ainoastaan 203 Steiermarkin kunnan alueella 543 kunnan kokonaismäärästä. Määräytymisperusteen osalta Steiermarkin osavaltio huomauttaa, että laskeminen liikevaihdon perusteella ei merkitse välttämättä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö huomioon ottaen sitä, että kysymyksessä olisi 33 artiklan mukainen yleisluontoinen vero.

34. Komissio huomauttaa aluksi, että maksun yleisluonteisuus voidaan ottaa lähtökohdaksi silloin, kun maksu kattaa kaikki kyseisen jäsenvaltion taloudelliset toimet. Oikeuskäytännössä ei ole katsottu olevan kysymys tällaisesta yleisestä luonteesta silloin, kun maksu koskee vain tiettyjä tavaroita, liiketoimia ja henkilöitä. Yksittäisten maksua koskevien säännösten tarkastelun osalta komissio huomauttaa, että on mahdotonta määritellä tarkasti, kuinka monta kuntaa ja ammattiryhmää asia todella koskee. Komission mukaan maksu ei ole rajoittunut ainakaan tiettyihin tavaroihin, liiketoimiin ja henkilöihin.

35. Edellä esitettyjen perusteiden oikeudelliseksi arvioimiseksi on ensiksi huomautettava, etten voi olla samaa mieltä vastaajien kanssa siitä, että matkailunedistämismaksu ei rasita liiketoimia sellaisinaan kokonaisuudessaan, vaan ainoastaan näillä liiketoimilla matkailusta saatua hyötyä. Tämän väitteen perusteella pelkästään ei voida päätellä, että maksua ei kannettaisi tavaroista ja suorituksista yleisesti. Kuten vastaajat toteavat, maksu- tai verovelvollisuuden perustamiseksi riittää jo matkailusta saatu *välillinen etu*. Jos tämä käsite on erittäin laaja, tämä voi merkitä sitä, että asia koskee käytännössä melkein kaikkia yrittäjiä ja että maksulla on yleinen vaikutus, kuten 33 artiklan mukaisella verolla. Tällainen tulkinta vaikuttaa täysin perustellulta, kun otetaan huomioon matkailun merkitys eri osavaltioiden taloudelle.

36. Siten on tutkittava, koskeeko matkailunedistämismaksu kaikkea taloudellista

toimintaa asianomaisissa osavaltioissa. Kantajien kanssa on oltava yhtä mieltä siitä, että asia on tutkittava niiden tietojen perusteella, jotka kansallinen tuomioistuin on toimittanut. Niistä käy ainakin Tirolin osalta ilmi se, että määrällisesti suuri osa ammattiryhmistä, eivät kuitenkaan kaikki, maksaa vastaavan maksun. Kansallisen tuomioistuimen mukaan ei kuitenkaan voida todeta, että maksu koskisi ainoastaan yksittäisiä liiketoimia. Mutta näidenkään tietojen perusteella ei voida päätellä tarkasti, että perusteet maksun yleiselle sovellettavuudelle ovat täyttyneet. Toisin sanoen kysymystä pakollisten maksujen yleisestä sovellettavuudesta on tarkasteltava myös tirolilaisen sääntelyn osalta. Tällainen tarkastelu on välttämätön Kärntenin ja Steiermarkin osalta, koska kansallisen tuomioistuimen toimittamat tiedot ovat epäselvempiä näiden kahden osavaltion osalta.

37. Komissio katsoo aivan oikein, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan maksu ei ole yleisluonteinen, kun sitä sovelletaan vain tiettyihin tavaroihin, liiketoimiin ja henkilöihin. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että erityinen kulutusvero, joka koski henkilöautoja, ei ollut yleisluonteinen vero, koska se rasitti ainoastaan "tarkasti määriteltyjä tuoteluokkia". [16]

38. Yhteisöjen tuomioistuin on päätynyt samanlaiseen ratkaisuun sellaisen kunnallisen veron osalta, jonka perusteella jokainen henkilö, joka järjesti tavallisesti tai satunnaisesti kunnan alueella julkisia näytöksiä tai huvituksia, joihin vierailijoilta ja osallistujilta perittiin sisäänpääsymaksu, oli velvollinen suorittamaan erityisveron kaikkien tulojen kokonaissummasta. Kyseistä veroa ei pidetty yleisluonteisena verona, koska se soveltui vain rajoitettuun luokkaan tavaroita ja palveluja. [17]

39. Cassa di Previdenzalle, johon pysyvästi asianajotoimintaa Italiassa harjoittavien on liityttävä, suoritettavaa lisämaksua ei myöskään pidetty yleisluonteisena verona. Asianajajien oli sovellettava tiettyä korotusprosenttia palkkioihinsa, jotka otettiin huomioon laskettaessa arvonlisäveroa vuotuisesta liikevaihdosta, ja heidän oli maksettava vastaava summa Cassa di Previdenzalle. Myös tässä yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kyseinen lisämaksu ei ollut yleisluontoinen vero. Yhteisöjen tuomioistuin tukeutui tältä osin siihen seikkaan, että asia koski pelkästään asianajajia, eikä huomioon otettu kaikkia palkkioita vaan ainoastaan palkkiot, jotka liittyivät heidän toimintaansa tuomioistuimessa. [18]

40. Vastaajien esillä olevassa asiassa esittämät poikkeukset eivät muuta sitä suhdetta, joka on säännön ja poikkeusten välillä, koska toisin kuin liikevaihtovero,

16 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainitut yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, tuomion 20 kohta.

17 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia C-109/90, tuomion 14 kohta.

18 — Ks. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia C-347/90, tuomion 14 kohta.

matkailunedistämismaksu maksetaan vain joissakin poikkeuksellisissa tapauksissa. Ei siis voida lähteä siitä, että ainoastaan tietyt tavarat, liiketoimet ja henkilöt kuuluisivat tämän maksun piiriin. Poikkeuksia on tietenkin olemassa, mutta niitä on olemassa myös arvonlisäveroa koskevassa sääntelyssä.

41. Tätä tulosta vahvistaa se asianosaisten esille tuoma seikka, että välillisen edun käsite on erittäin laaja. Tämä käy ilmi siitä, että myös lääkäreiden ja asianajajien katsotaan hyötyvän välillisesti matkailusta, ja lääkäreiden myös silloin, kun he voivat näyttää toteen, ettei heidän potilaidensa joukossa ole yhtään matkailijaa. Tässä asiayhteydessä on myös muistutettava Steiermarkissa kokoomaluokkaan sovellettavasta voimassaolevasta säännöksestä, jonka mukaan melkein kaikki ammatit on luokiteltu määrättyyn maksuluokkaan. Vaikka luokittelu maksuluokkaan on ensisijaisesti ainoastaan pelkkä oletus ja vaikka jokainen voi — jos asiaa ei vaikeuteta liikaa — saada vapautuksen maksusta, nämä ovat pelkkiä poikkeuksia. Tämä koskee myös Tirolin ulkopuolella toteutettuja liiketoimia, joita ei ole sisällytetty matkailunedistämismaksun laskuperustaan. Yleisesti ottaen voidaan siten katsoa, että asia koskee suurta osaa ammattiryhmistä. Samoin tiettyjen kuntien mahdollisuus jäädä tämän verotusjärjestelmän ulkopuolelle on ainoastaan poikkeus. Yhteenvedonomaisesti maksua sovelletaan erittäin laajalti taloudellisiin aloihin. Tämä seikka ei täytä oikeuskäytännössä esitettyä kriteeriä, jonka mukaan maksun yleinen luonne voidaan kieltää, kun maksu koskee ainoastaan tiettyjä ryhmiä.

42. Maksun yleistä luonnetta koskevaa arviointia ei myöskään muuta se seikka, että kuten suullisessa menettelyssä on todettu, Kärntenin osavaltion lainsäädännön mukaan maksuvelvollisuus ei koske *Umsatzsteuergesetz*issä tarkoitettuja yrittäjiä vaan ainoastaan tiettyjä itsenäisiä ammatinharjoittajia, jotka hyötyvät matkailusta ja saavat tiettyjä tuloverolain mukaisia tuloja. Epäilemättä on mahdollista, että Kärntenin osavaltiossa verovelvollisten piiri on vähän rajoitetumpi kuin muissa osavaltioissa. Mutta kuten olen todennut,[19] tämä ei kumoa säännön ja poikkeusten välistä suhdetta. Maksuvelvollisuus ei sovellu pelkästään yksittäisiin henkilöihin ja liiketoimiin. Se seikka, että maksuvelvollisuudesta on mahdollista saada vapautus pelkästään sen perusteella, että näytetään, ettei matkailusta saada mitään hyötyä, ei myöskään muuta lopputulosta, koska tämä poikkeus voi koskea vain yksittäistapauksia.

43. On myös väitetty, että yleistä sovellettavuutta ei voida olettaa pelkästään viittaamalla vuotuiseen liikevaihtoon. Tämä väite on perustettu asiassa Rousseau Wilmot annettuun tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että 33 artiklan tarkoituksena ei voi olla kieltää jäsenvaltioita ylläpitämästä tai ottamasta käyttöön maksuja, jotka eivät ole veronluonteisia, vaan

19 — Ks. edellä 40 kohta.

jotka on erityisesti otettu käyttöön sosiaalirahastojen täydentämiseen ja jotka perustuvat yritysten toimintaan ja jotka lasketaan vuotuisen kokonaisliikevaihdon perusteella puuttumatta suoraan tavaroiden tai palvelujen hintaan.[20] Kyseisessä tuomiossa ei kuitenkaan näytetä toteen välitöntä yhteyttä vuotuisen kokonaisliikevaihdon ja veron yleisen luonteen välillä. Tosiseikka on kuitenkin, että arvonlisäveron olennainen ominaispiirre on se, että sitä sovelletaan yleisesti kaikkiin tavaroihin ja palveluihin liittyviin liiketoimiin, toisin sanoen liikevaihtoon.

44. Siten on todettava, että matkailunedistämismaksu on yleisluontoinen. On kuitenkin kyseenalaista, koskeeko se myös yleisesti tavaroita ja palveluja, toisin sanoen liikevaihtoa rasittaen siten kulutusta. Vastauksen on ilmeisesti oltava myönteinen, koska vero liittyy yksittäisen yrittäjän vuotuiseen liikevaihtoon. Vaikka väitettäisiin, että liikevaihto vaikuttaa ainoastaan maksun laskemisessa, tämä ei muuta tosiseikkaa itsessään. Kuudennen direktiivin kanssa yhteensoveltuva ei voi myöskään olla liikevaihdon huomioon ottaminen pelkkänä laskentaperusteena, jos sen seurauksena liikevaihtoa rasitetaan tavalla, joka ei ole 33 artiklan mukainen. Myöskään tietyt poikkeukset liikevaihdon yleisestä rasittamisesta eivät muuta asiaa.

45. Epäily voisi kuitenkin olla perusteltu Kärntenin ja Steiermarkin osavaltioiden osalta, jossa laskentaperuste muodostuu kaksi vuotta aikaisemmin toteutuneesta liikevaihdosta. Siten on kyseenalaista, onko tässä vielä kysymyksessä arvonlisäveron luontoinen rasitus. Kulloisenkin liiketoimen välitön rasittaminen on ainakin vaikeampaa Tirolissa ja jopa mahdotonta Kärntenin ja Steiermarkin osavaltioissa. Jos kuitenkin otetaan huomioon vain ja ainoastaan liiketoimien yleinen rasittaminen, tämä edellytys täyttyy.

46. Käsittelen vielä esillä olevaan asiaan liittyvää erityisseikkaa. Tässä asiassa tarkastelun kohteena ei ole jäsenvaltion lainsäädännön yhdenmukaisuus kuudennen direktiivin kanssa vaan jäsenvaltion tiettyjen osavaltioiden lainsäädännön yhdenmukaisuus. Kuitenkin myös tämän lainsäädännön on oltava yhdenmukainen kuudennen direktiivin kanssa. Tässä yhteydessä komissio viittaa perustellusti asiassa Giant annettuun tuomioon.[21] Yhteisöjen tuomioistuin on tutkinut kyseisessä asiassa kunnallisen veron yhteensoveltuvuutta kuudennen direktiivin kanssa. Tästä on pääteltävä, että osavaltion kantamien maksujen on oltava yhdenmukaisia varsinkin tämän direktiivin kanssa ja kantajien esiintuoma, Steiermarkissa perittävän matkailunedistämismaksun paikallinen luonne ei voi muuttaa tältä osin mitään. Itävallan tietyissä osavaltioissa voimassa olevaa matkailunedistämismaksua koskevan lainsäädännön yhdenmukaisuutta kuudennen direktiivin kanssa on tutkittava tästä syystä.

20 — Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia 295/84, tuomion 16 kohta.

21 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia C-109/90.

Maksun suhteellisuus

47. Kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitetun veron toinen olennainen piirre on se, että se on suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintaan. Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin [22] 2 artiklassa edellytetään jopa, että kysymyksessä on täsmälleen suhteutettu yleinen kulutusvero.

48. Kantajat katsovat, että riidanalainen maksu on suhteellinen. Ne väittävät, että selvitettävän perusluvun määrittelemisessä käytetään tiettyä prosentuaalista osaa verotettavasta liikevaihdosta. Vaikka maksuosuudet ovat riippuvaisia maksuluokista ja alueiden luokituksesta, tämä ei muuta mitään sen välittömän suhteellisuusyhteyden osalta, joka vallitsee liikevaihdon ja sen matkailunedistämismaksun kautta tapahtuvan verotuksen välillä. Eri peruslukujen, maksuluokkien ja alueiden luokitusten tuloksena ovat pelkästään eri maksukannat. On esitetty, että ainoastaan äärimmäisen vähäisiin aloihin sovellettaisiin kiinteitä kantoja.

49. Vastaajat vetoavat esimerkiksi Tirolin osalta siihen, että tämä suhteellisuus puuttuu, koska tietyt liikevaihdot voidaan vähentää maksunalaisesta kokonaisliikevaihdosta. Lisäksi perusluvut vastaavat tiettyä prosentuaalista osaa liikevaihdosta ja ne on jaettu eri maksuluokkiin. Tämän vuoksi verotusta, toisin sanoen jokaiseen yksittäiseen liiketoimeen kohdistuvaa rasitusta, ei voitaisi enää tunnistaa tai näyttää toteen tai edes määritellä jälkikäteen. On olemassa tietty vähimmäissumma, ja matkailuyhdistykset määrittelevät tuhannesosat erilaisin perustein. Siten ei voida puhua suhteellisesta rasituksesta, koska yhdistykset vahvistavat maksun suuruuden aivan erilaisin perustein, ja se on identtinen alle 10 prosentissa tapauksista.

50. Steiermarkin lainsäädännön osalta vastaajat väittävät, että jokaisessa maksuluokassa perusteena on kiinteä, tuhannesosina ilmaistu maksukanta. Koska maksu kuitenkin perustuu matkailusta saatuun hyötyyn, maksu on myös sitä korkeampi, mitä suurempi on oletettu hyöty. Tästä syystä rasitus ei ole suhteellinen vaan loppujen lopuksi progressiivinen. Steiermarkissa maksetaan lisäksi kiinteitä summia maksuluokan tai alueen luokan perusteella, joten myöskään tämän vuoksi kysymys ei voi olla suhteellisesta rasituksesta.

51. Kantajat toteavat tältä osin vielä kerran, että voi tosin olla olemassa eri maksukantoja, jotka saattavat vaihdella eri alueiden perusteella. Yksittäisen yrittäjän osalta maksukanta on kuitenkin aina vakaa, siten että voidaan puhua ankarasta suhteellisuudesta. Vaikka alimmat maksu-

22 — Ks. alaviite 10.

kannat perustuvat arvioon, tämä ei muuta mitään, koska tämä koskee vain joitakin yrityksiä. Myöskään eri vero- tai maksukantoja ei voida arvostella, koska myös liikevaihtoverolainsäädännössä säädetään eri verokannoista.

52. Komissio katsoo, että kysymys ei ole suhteellisuudesta. Komissio perustelee tätä sillä, että määritys kokonaisliikevaihdon perusteella johtaa siihen, että maksu ei ole (täsmällisesti) suhteutettu. Lisäksi komissio esittää muina perusteina sen seikan, että maksun määrä ei ole riippuvainen pelkästään liikevaihdosta vaan myös muista tekijöistä, kuten alueen luokittelusta.

53. Esitettyjen perustelujen oikeudellisessa arvioinnissa on ensiksi korostettava, että maksu, joka perustuu matkailusta saatuun hyötyyn, voi olla kuitenkin suhteellinen liikevaihtoveron tavoin. Matkailunedistämismaksu perustuu matkailusta syntyneeseen liikevaihtoon, jotta hyöty voidaan sisällyttää maksuun. Myös tätä liikevaihtoa voidaan rasittaa suhteellisesti arvonlisäveroon verrattavalla tavalla. On tutkittava, onko esillä olevassa asiassa kysymys tästä.

54. En voi olla yhtä mieltä vastaajien kanssa siitä väitteestä, että kysymys ei ole suhteellisuudesta sen vuoksi, että maksunalaisesta kokonaisliikevaihdosta voidaan vähentää tietyt liikevaihdot, kuten vientiä koskeva liikevaihto. Kysymys on tässä sen selvittämisestä, onko maksu täsmälleen suhteessa verotettavaan liikevaihtoon, toisin sanoen liiketoimiin. Se seikka, että tietyt liiketoimet tai liikevaihto eivät ole maksuvelvollisuuden alaisia, merkitsee ainoastaan sitä, että maksu lasketaan tiettyjen liiketoimien perusteella. Jos tällöin lasketaan tästä liikevaihdosta tietty prosentuaalinen osuus, ei ole selvää, minkä vuoksi suhteellisuus pitäisi kiistää.

55. Mitä tulee peruslukujen määrittämiseen, on todettava, että myös nämä ovat tietty prosentuaalinen osuus liikevaihdosta, joka puolestaan on suhteessa toteutettuihin liiketoimiin. Siitä väitteestä, jonka mukaan peruslukujen määrittelyn päämääränä ja tarkoituksena on liittää maksu ainoastaan tiettyyn osaan matkailusta saaduista tuloista, käy ilmi, että tarkoituksena on toteuttaa tietty porrastus. Tarkoituksena on rasittaa tavaroita ja suorituksia — toisin sanoen niiden hintaa — eriasteisesti. Nämä perusluvut määritellään maksuluokan ja tämän ryhmän matkailusta oletetusti saaman hyödyn perusteella. Jos kuitenkin lähdetään siitä, että sama ammattiryhmä suorittaa aina tietyt palvelut, niitä verotettaisiin siten aina samalla tavalla. Koska esimerkiksi Tirolissa kuitenkin määritellään lisäksi eri alueluokat, tämä voi johtaa siihen, että samaa liiketoimea tai samaa suoritusta verotetaan eri tavalla tietyissä olosuhteissa. Kuten kantajat perustellusti toteavat, maksu on kuitenkin yksittäiselle yrittäjälle aina sama ja suhteutettu tavaran hintaan.

56. On kuitenkin kyseenalaista, onko kysymys sellaisesta suhteellisesta rasituk-

sesta kuin arvonlisäverojärjestelmässä on tarkoitettu. Maksu voi tietenkin olla tietyn yrittäjän osalta aina sama ja suhteutettu hyödykkeen hintaan. Mutta jos lähdetään siitä — mikä on vielä selvitettävä — että maksu peritään joka vaiheessa loppukuluttajaan asti, loppukuluttajaa rasitettaisiin varmastikin suhteessa hintaan, mutta eri maksukannan perusteella samanlaisten suoritusten ja tavaroiden osalta. On epäselvää, onko tässä kysymys arvonlisäverojärjestelmän mukaisesta yksittäisen liiketoimen täsmälleen suhteutetusta verotuksesta. Yksittäisen liiketoimen rasitettavuuden tunnistettavuus ja toteen näytettävyys näyttää pikemminkin olevan merkityksellinen vyörytettäessä maksu loppukuluttajalle.

57. Matkailunedistämismaksun täsmällinen suhteellisuus asetetaan kyseenalaiseksi myös sen vuoksi, että perustana on ainoastaan yrittäjän kokonaisliikevaihto. Tämä ei ole kuitenkaan täysin oikein. Arvonlisävero rasittaa tosin vähittäiskauppatasolla, toisin sanoen loppukuluttajalle aiheutuvan rasituksen yhteydessä, suhteellisesti jokaista liiketoimea. Mutta kuten kantajat ovat aivan perustellusti huomauttaneet suullisessa käsittelyssä, arvonlisävero, joka yrittäjän on maksettava verovelvollisena, lasketaan myös kokonaisliikevaihdon perusteella. Ero matkailunedistämismaksun laskutavan ja arvonlisäveron laskutavan välillä ei näytä olevan niin suuri, että matkailunedistämismaksun suhteellisuus voitaisiin kiistää näillä perusteilla.

58. On totta, että Tirolissa ja Kärntenissä voimassa olevissa säädöksissä säädetään osaksi arvioitujen kokonaissummien maksamisesta tai kiinteistä vähimmäissummista. Siten ainakaan näissä tapauksissa — noin 38 prosentissa tapauksista Tirolissa — kysymys ei ole suhteellisuudesta.

59. Steiermarkissa voimassa olevan lainsäädännön osalta on toisaalta todettu, että tietyille maksuluokille tai alueluokille ei ole säädetty prosentuaalisia osuuksia vaan kiinteät maksut. Toisaalta on todettu, että kysymys on prosentuaalisista osuuksista samoin kuin enimmäis- ja vähimmäismääristä. Voidaan siten olettaa, että myöskään Steiermarkissa ei kaikissa tapauksissa ole kyseessä täsmällinen suhteellisuus.

60. Näin ollen täsmällisen suhteellisuuden kriteeri, jota edellytetään arvonlisäverojärjestelmässä, puuttuu. Jos arvioidaan Tirolin esimerkkiä, jossa yli kolmasosassa tapauksista maksetaan kiinteä vähimmäissumma, kyseessä olevien yrittäjien osuus ei ole häviävän pieni ja siten huomiotta jätettävä. Kärntenin ja Steiermarkin osalta käytettävissä olevat luvut eivät ole yhtä tarkkoja. Asianosaisten huomautuksista ei voida kuitenkaan päätellä, että suhteellisesta laskennasta poikettaisiin vain harvalukuisissa poikkeustapauksissa. Tämän tutkiminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä. Periaatteessa riittää se, että eri säädöksissä säädetään vähimmäis- ja enimmäismääristä samoin kuin arvioitujen kokonaissummien pyöristämisestä, jotta voidaan todeta, että

esillä olevassa asiassa ei ole kysymys arvonlisäverojärjestelmän mukaisesta täsmällisen suhteellisesta rasituksesta. Jos lisäksi ajatellaan, että on kyseenalaista, rasitetaanko kuluttajaa tässä tapauksessa arvonlisäverojärjestelmään verrattavalla tavalla, on todettava, että esillä olevassa asiassa ei ole kysymys suhteellisuudesta.

Maksun kantaminen joka vaiheessa

61. Seuraavaksi on tutkittava, kannetaanko matkailunedistämismaksua jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa. Koska yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä tämä sisältää myös viimeisen vaiheen, toisin sanoen veron vyöryttämisen loppukuluttajalle, tarkastelen ensiksi tätä kriteeriä.

Vyörytys loppukuluttajalle

62. Tältä osin kantajat ovat vedonneet suullisessa käsittelyssä asiassa Careda ym. annettuun tuomioon.[23] Yhteisöjen tuomioistuin täsmensi kyseisessä asiassa, että veron vyöryttäminen loppukuluttajalle on mahdollista ilman, että olisi tarpeellista säätää tästä kansallisessa lainsäädännössä. Myöskään laskun antaminen ei ole välttämätöntä. Kantajat päättelevät tästä, että arvonlisäveron mukainen vyörytys ei ole välttämätön edellytys sille, että maksun voitaisiin katsoa olevan kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitetun liikevaihtoveron luonteinen vero.

63. Asiassa Careda ym. antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi nimenomaisesti seuraavaa: "Edellä esitetyn perusteella kyseessä oleva vero on voitava vyöryttää kuluttajille, jotta sen voitaisiin katsoa olevan luonteeltaan kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtovero".[24] Yhteisöjen tuomioistuin katsoo siten, ettei tällaisesta vyöryttämisestä ole tarpeen nimenomaisesti säätää kansallisessa laissa. Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi seuraavaa: " — — kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 33 artiklan tarkoitus — — jonkin veron määrittely ja sen arvioiminen, onko kyseinen vero yhteensopiva yhteisön oikeuden kanssa, on tehtävä paitsi sanamuodon myös veron olennaisten ominaisuuksien perusteella."[25] Toisin sanoen jotta voitaisiin katsoa, että vero ei ole yhteensopiva 33 artiklan kanssa, on ainakin edellytettävä, että vero voidaan vyöryttää loppukuluttajalle vastaavalla tavalla kuin arvonlisävero. Tämä merkitsee kuitenkin sitä, että myös loppukuluttajan rasituksen on oltava täsmälleen suhteutettu kulloisenkin tavaran tai palvelun hintaan.

23 — Ks. edellä alaviitteessä 13 mainitut yhdistetyt asiat C-370/95, C-371/95 ja C-372/95.

24 — Ks. edellä alaviitteessä 13 mainitut yhdistetyt asiat C-370/95, C-371/95 ja C-372/95, tuomion 15 kohta.

25 — Ks. edellä alaviitteessä 13 mainitut yhdistetyt asiat C-370/95, C-371/95 ja C-372/95, tuomion 17 kohta.

64. Komissio tekee saman huomautuksen ja täsmentää lisäksi, että toisin kuin arvonlisäveroa, matkailunedistämismaksua ei maksa loppukuluttaja vaan verovelvollinen yrittäjä itse. Matkailunedistämismaksua ei kanneta toimituksista loppukuluttajalle. On oltava yhtä mieltä komission kanssa, kun se lisää, että vaikka matkailunedistämismaksu (kustannusten mukaisesti) siirrettäisiin loppukuluttajan rasitukseksi, se ei olisi *direktiivissä tarkoitettua* vyörytystä loppukuluttajalle. Kysymys ei ole suorasta vyörytyksestä vaan enintään sisällyttämisestä kuluihin hinnan määrittelyssä. Kysymys on kuudennessa direktiivissä tarkoitetusta välittömästä vyörytyksestä loppukuluttajalle vain silloin, kun vero tai maksu siirretään suhteellisesti vastaavaan liiketoimeen, kuten arvonlisäveron tapauksessa. Ei ole väitetty, että matkailunedistämismaksu olisi vyörytetty kuluttajalle tällä tavalla. Hinnanmäärittelyn avulla toteutettu kustannusrasitus, johon tässä asiassa on vedottu, ei ole riittävä.

65. Kärntenin edustaja on esittänyt suullisessa käsittelyssä, että esillä olevassa tapauksessa vyörytys olisi täysin mahdotonta. Koska maksua ei lasketa jokaisen yksittäisen liiketoimen osalta, vaan se määritellään osittain *(edeltänyttä vuotta) aikaisemman* vuoden kokonaisliikevaihdon perusteella, yrittäjän olisi mahdotonta laskea yksittäisen suorituksensa osalta, missä suhteessa kuluvan verovuoden hintoja olisi nostettava verorasituksen todelliseksi vyöryttämiseksi. Tästä käy ilmi, että maksu rasittaa todellisuudessa voittoa ja se vyörytetään taloudellisessa merkityksessä pääsääntöisesti vain, jos suorituksen hinta on alempi kuin todellinen markkinahinta. Se seikka, että maksu otetaan kustannustekijänä huomioon hinnan määrittelyssä, ei anna sille liikevaihtoveron luonnetta. Myös tulovero pyritään vyöryttämään tällä tavoin.

66. Se väite, että yrittäjä ei voi todeta, miltä osin hänen liiketoimiaan rasitetaan, voidaan kiistää tapauksissa, joissa maksu on suhteellinen rasitus, joka ei vaihtele vuodesta toiseen. On kuitenkin jo todettu, että matkailunedistämismaksua ei aina lasketa suhteellisesti.

67. Kantajat esittävät vielä, että asiassa Dansk Denkavit antamassaan tuomiossa [26] yhteisöjen tuomioistuin oli luokitellut maksun yhteensopimattomaksi kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa huolimatta siitä seikasta, ettei veroa mainittu erikseen laskussa, vaan sitä pidettiin osana omakustannushintaa. Esillä olevassa asiassa maksua voitaisiin myös pitää hintaan sisältyvänä kustannustekijänä, joka siten vyörytetään kuluttajalle.

68. Asiassa Dansk Denkavit annetusta tuomiosta ilmenee, että veroa ei mainittu erikseen laskussa, mutta sen aiheuttama rasitus oli suhteellinen hintaan nähden ja sisältyi hintaan tässä muodossa. [27] Kuten

26 — Ks. alaviitteessä 12 mainittu asia C-200/90.

27 — Ks. alaviitteessä 12 mainittu asia C-200/90, tuomion 15 kohta.

olen jo todennut, tämä välitön vyörytys loppukuluttajalle puuttuu, kun rasitus pelkästään liitetään hintaan kustannustekijänä — kuten tulovero ja muut rasitukset. Voidaan siten katsoa, että matkailunedistämismaksua ei vyörytetä loppukuluttajalle arvonlisäveron tavoin.

Maksun kantaminen jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa

69. Koska tässä asiassa ei ole kysymys vyörytyksestä loppukuluttajalle, on todettava, että matkailunedistämismaksua ei peritä joka vaiheessa loppukuluttajaan asti. Kantajien väite siitä, että maksu koskee erittäin laajaa yrittäjien ryhmää ja peritään siten jokaisessa tuotantovaiheessa, ei muuta tätä lopputulosta. Ei voida tosin kiistää, että tietty yrittäjä, jonka toimintaa tämä maksu rasittaa, hankkii itselleen tavaroita ja palveluja, joita matkailunedistämismaksu on ensin rasittanut. Ei kuitenkaan ole varmaa, että myös viimeinen vaihe, eli luovutus loppukuluttajalle, sisältyy tähän.

70. Komissio viittaa vielä asiassa Giant annettuun tuomioon,[28] jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että maksua, joka ei ole yleinen ja joka rasittaa vuosittain kaikkia verovelvollisten yritysten saamia tuloja, voidaan pitää verona, jota ei kanneta kaikissa tuotantovaiheissa. Vaikka ei ole varmaa, että asia olisi samoin yleisluonteisen maksun osalta, on kuitenkin todettava, että edellytys perimisestä jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa ei myöskään täyty, koska viimeinen vaihe — loppukuluttaja — ei sisälly tähän.

Mahdollisuus vähentää aikaisemmin maksettu vero

71. Jotta viimeinen yhteisöjen tuomioistuimen määrittelemistä keskeisistä ominaisuuksista täyttyisi, aikaisemmin maksettu vero on voitava vähentää liikevaihtoverosta, siten että vero koskee vain yrittäjän toteuttamaa arvonlisää.

72. Ennen kaikkea ensiksi on nojauduttava kansallisen tuomioistuimen toimittamiin tietoihin. Näiden mukaan aikaisemmin maksetun veron vähentämisestä ei säädetä yhdenkään riidanalaisen matkailunedistämismaksun osalta. Koska kaikki asianosaiset ovat ottaneet kantaa tähän kysymykseen päätymällä eri lopputuloksiin, tutkin niiden esittämiä perusteluja.

28 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia C-109/90.

73. Pääasian kantajat esittävät osaksi, että tällainen vähentämismahdollisuus on olemassa matkailunedistämismaksun osalta. Ne väittävät, että maksu määritellään sen perusluvun tuhannesosan perusteella, joka vastaa verovelvollisen vuotuista liikevaihtoa. Siten myös arvonlisä sisältyisi mitä ilmeisimmin tähän.

74. Toisaalta kantajat väittävät, että Tirolissa liikevaihtovero ei tiettyjen ammattiryhmien osalta sisälly verotettavaan liikevaihtoon, mikä vastaa mahdollisuutta vähentää aikaisemmin maksettu vero.

75. Vastaajat katsovat sitä vastoin, että Tirolin matkailulaki ei koske mitenkään tavaroiden ja palvelujen arvonlisää, koska sen mukaan *Umsatzsteuergesetz*in mukainen verotettavan liikevaihdon määrä on pelkästään lähtökohta maksun suuruuden määrittämiseksi.

76. Komissio tukeutuu huomautuksissaan uudelleen asiassa Giant annettuun tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi kunnallisveron yhteensopivuudesta kuudennen direktiivin kanssa seuraavaa: "Kolmanneksi vero ei koske jokaisen liiketoimen yhteydessä saatua arvonlisää, vaan kaikkien tulojen kokonaissummaa — —." [29] Lopuksi komissio huomauttaa, että sekä matkailunedistämismaksu Steiermarkissa että pakollinen maksu Tirolissa perustuvat kaikkien tulojen kokonaissummaan (samoin kuin liikevaihdosta eroaviin tekijöihin, kuten kuuluminen tiettyyn ammattiryhmään tai alueluokkaan) eivätkä jokaisen liiketoimen yhteydessä saatuun arvonlisään. Tukeakseen näkökantaansa komissio viittaa vielä ennakkoratkaisukysymyksiin, joista ilmenee, että myöskään Verwaltungsgerichtshofin mukaan ei ole mahdollista vähentää aikaisemmin maksettua veroa.

77. En ole samaa mieltä kantajien kanssa. Matkailunedistämismaksun määräytymisperuste on *Umsatzsteuergesetz*in mukainen liikevaihto. Aikaisemmin maksettu vero voidaan vähentää vain, jos aikaisemmin tehdyt suoritukset oli jo vähennetty tästä liikevaihdosta. Aikaisemmin maksetun veron vähentäminen merkitsee sitä, ettei vähennetä tiettyä liikevaihtoa vaan aikaisemmin toteutetuista liiketoimista jo maksettu arvonlisävero. Toisin sanoen verotettava liikevaihto määritetään ensin, jonka jälkeen vahvistetaan tällä perusteella maksettava vero. Tästä vähennetään sitten aikaisemmin tehdyistä liiketoimista maksettu vero. Arvonlisä määritetään siten vasta tässä vaiheessa eikä maksun alaisen liikevaihdon määrittämisen yhteydessä. Tämän vuoksi en ymmärrä, miten esitettyyn matkailunedistämismaksun laskutapaan sisältyisi aikaisemmin maksetun veron vähentäminen.

29 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia C-109/90, tuomion 14 kohta.

78. Se seikka, että tiettyjen ammattiryhmien osalta liikevaihtovero ei sisälly matkailunedistämismaksun alaiseen liikevaihtoon, ei ole rinnastettavissa aikaisemmin suoritetun maksun vähentämismahdollisuuteen. Tämä mahdollisuus olisi olemassa, mikäli yrittäjä voisi vähentää matkailunedistämismaksusta, joka hänen itsensä on maksettava, asiakkaana vastaanottamistaan palveluista maksamansa matkailunedistämismaksut. Asia ei ole kuitenkaan näin. Päinvastoin yrittäjän liikevaihto on sekä liikevaihtoveron peruste (josta vähennetään aikaisemmin maksettu vero) että matkailunedistämismaksun peruste. Tällöin on täysin mahdollista käyttää liikevaihtoa hieman muutetussa muodossa maksun määräytymisperusteena. Jos liikevaihtovero vähennetään samalla, seurauksena ei ole, että matkailunedistämismaksu lasketaan ainoastaan yrittäjän saamasta arvonlisästä. Sitä vastoin se on maksettava kaikissa toisiaan seuraavissa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheissa täysimääräisesti ja ilman mitään vähennysmahdollisuutta. Korostan vielä lopuksi, että vaikka tällainen aikaisemmin maksetun veron vähentämismahdollisuus olisikin olemassa, se rajoittuisi vain tiettyihin ammattiryhmiin eikä sitä voitaisi siten pitää matkailunedistämismaksua koskevaan järjestelmään kuuluvana.

79. Vaikkei asiassa Giant annetun tuomion perustelu, johon komissio viittaa, olekaan kovin yksityiskohtainen, voin kuitenkin todeta yhteenvedonomaisesti kaiken edeltävän perusteella, että matkailunedistämismaksujen osalta ei ole mahdollistettu aikaisemmin maksetun veron vähentämistä.

80. Kantajat väittävät kuitenkin, että aikaisemmin maksetun veron vähentämismahdollisuuden osalta kyseessä ei ole ehdoton maksun ominaisuus, jonka olisi täytyttävä, jotta maksu voitaisiin luokitella veroksi, jota ei saada pitää voimassa kuudennen direktiivin 33 artiklan nojalla. Ensimmäisen, toisen ja kuudennen direktiivin tarkoituksena oli poistaa kasautuva monivaiheinen verotusjärjestelmä ja ottaa käyttöön arvonlisävero. Jos 33 artiklassa mahdollistettaisiin liikevaihtovero ilman aikaisemmin maksetun veron vähentämismahdollisuutta, merkitsisi tämä uuden kasautuvan monivaiheisen veron käyttöön ottamista ensimmäisen, toisen ja kuudennen direktiivin vastaisesti. Tällaisen toisen liikevaihtoveron vaikutus olisi lisäksi kumulatiivinen. Tällainen vero olisi välttämättä yhteisön oikeuden vastainen.

81. Tämä käy ilmi kuudennen direktiivin 33 artiklan sanamuodosta. Kyseisessä säännöksessä kielletään ainoastaan *liikevaihtoveron* luonteiset verot, mutta siinä ei kielletä *arvonlisäveron* luonteisia veroja. Tämä viittaus liikevaihtoveroihin on täysin yhdenmukainen direktiivin järjestelmän kanssa. Muutoin vero, jolla olisi kaikki arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet, ei olisi enää arvonlisäveron luonteinen vero vaan arvonlisävero.

82. Jos kiellettäisiin ainoastaan verot, joiden yhteydessä säädetään myös mahdollisuudesta vähentää aikaisemmin maksettu vero, lainsäätäjä voisi yksinkertaisesti kiertää 33 artiklan kiellon ottaa käyttöön uusia liikevaihtoveron luonteisia veroja

kieltämällä aikaisemmin maksetun veron vähentäminen.

83. Kantajat vetoavat muun muassa asiassa Solisnor-Estaleiros Navais annettuun tuomioon [30] ja erityisesti sitä koskevaan julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen. Julkisasiamies katsoi kyseisessä asiassa antamassaan ratkaisuehdotuksessa, että aikaisemmin maksetun veron vähentämistä ei voida pitää keskeisenä ominaisuutena arvioitaessa maksua 33 artiklan puitteissa. Yhteisöjen tuomioistuin oli kantajien mukaan samaa mieltä tästä, minkä vuoksi se ei tutkinut enempää muita tuomiossa esitettyjä edellytyksiä. En ole kuitenkaan samaa mieltä tästä. Yhteisöjen tuomioistuin ei tutkinut tätä kysymystä vaan aloitti tutkimalla keskeisiä ominaisuuksia, joiden joukkoon se lukee myös mahdollisuuden vähentää aikaisemmin maksettu vero. Yhteisöjen tuomioistuin lopetti tutkintansa ensimmäisen kriteerin eli yleisen luonteen tutkinnan jälkeen sillä perusteella, ettei se katsonut tämän kriteerin täyttyneen.

84. Kantajat viittaavat tietyiltä osin myös asiassa Giant annettuun tuomioon, [31] koska yhteisöjen tuomioistuin on niiden mukaan katsonut siinä, että maksun ei tarvitse välttämättä olla kaikilta osin arvonlisäveron kaltainen, jotta se olisi luonteeltaan liikevaihtovero. Riittää, että sillä on arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet. Myöskään tätä väitettä ei voida hyväksyä, koska yhteisöjen tuomioistuin nimenomaisesti määritteli arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet siten, että niihin sisältyy mahdollisuus vähentää aikaisemmin maksettu vero. Kuten komission edellä esitetyistä huomautuksista käy ilmi, [32] yhteisöjen tuomioistuin tutki kyseisessä tuomiossa myös sen seikan, oliko riidanalaisesta kunnallisesta verosta mahdollista vähentää aikaisemmin maksettu vero. Tämän vuoksi ei voida katsoa, että yhteisöjen tuomioistuin olisi halunnut sulkea pois arvonlisäveron keskeisistä ominaisuuksista mahdollisuuden vähentää aikaisemmin maksettu vero.

85. Tosin tietyt seikat — kuten 33 artiklan päämäärä ja sanamuoto, jossa viitataan ainoastaan *liikevaihtoveron* luonteeseen — näyttävät puolustavan sitä kantajien väitettä, jonka mukaan mahdollisuus vähentää aikaisemmin maksettu vero ei ole arvonlisäveron keskeinen ominaisuus. On vaikea ymmärtää, minkä vuoksi 33 artiklassa pitäisi hyväksyä liikevaihtovero eli sellainen vero, jonka osalta ei mahdollisteta aikaisemmin maksetun veron vähentämistä ja joka saa aikaan siten yksittäisen liiketoimen eri vaiheissa maksettujen verojen kasautumisen. Tämän näkemyksen puolesta saattaisi puhua myös yhteisöjen tuomioistuimen usein käyttämä muotoilu, jonka mukaan maksun oletetaan "joka tapauksessa" olevan 33 artiklan vastainen, kun sillä on arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet. Tämän perusteella saatettaisiin päätellä, että on mahdollisesti ajateltavissa muita tapauksia, joissa maksu on 33 artiklan vastainen, vaikka se ei sisälläkään kaikkia arvonlisäveron keskeisiä ominaisuuksia. Koska yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin aina katsonut mahdollisuuden vähentää aikaisemmin maksettu

30 — Asia C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-5053).

31 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia C-109/90.

32 — Ks. 76 kohta.

vero arvonlisäveron keskeiseksi ominaisuudeksi, ja se on tehnyt tästä arviointiperusteen tarkasteltaessa veroa suhteessa 33 artiklaan,[33] on katsottava, että mahdollisuus vähentää aikaisemmin maksettu vero on arvonlisäveron keskeinen ominaisuus.

86. Koska, kuten edellä on todettu, matkailunedistämismaksut eivät kuitenkaan täytä myöskään kaikkia muita yhteisöjen tuomioistuimen määrittelemiä keskeisiä ominaisuuksia, ei ole tarpeen jatkaa tämän seikan tarkastelua.

Täydentävä kokonaisarviointi

87. Näyttää tarkoituksenmukaiselta tarkastella lopuksi riidanalaisia matkailunedistämismaksuja vielä kerran kokonaisuudessaan. Kantajat ja vastaajat katsovat, että jokaisen arvonlisäveron keskeisen ominaisuuden tutkimisesta riippumatta myös maksun kokonaistarkastelulla on oltava merkitystä. Siten kantajat katsovat, että matkailunedistämismaksu on toinen verorasitus liikevaihtoveron rinnalla ja aiheuttaa itävaltalaisille yrittäjille huomattavaa haittaa niiden kilpaillessa muiden jäsenvaltioiden yrittäjien kanssa. Tässä asiayhteydessä muistutan vielä, että yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, että jäsenvaltioilla on oikeus ottaa käyttöön maksuja, joiden kantaminen johtaa arvonlisäveron kumuloitumiseen saman liiketoimen osalta sillä edellytyksellä, että nämä maksut eivät ole liikevaihtoveron luonteisia. Kuudennen direktiivin 33 artiklan tarkoituksena ei ole siten estää jäsenvaltioita rasittamasta liiketoimia muulla tavoin liikevaihtoveron rinnalla.

88. Itävaltalaisille yrittäjille aiheutuvasta kilpailullisesta haitasta suhteessa muiden jäsenvaltioiden yrittäjiin on todettava, että maksuja käytetään pääasiallisesti matkailutarjonnan parantamiseksi, mikä varmastikin kasvattaa matkailutarjonnan houkuttelevuutta ja oikeuttaa siten "hinnan nousun". Lisäksi maassa asuville asetettu ankarampi taloudellinen rasitus ei ole perustamissopimuksen syrjintäkiellon periaatteen vastainen eikä riko myöskään kilpailuoikeutta tältä osin. Se, onko veron määrä perusteltu kansallisella tasolla, on eri kysymys, jota ei ole tutkittava tässä yhteydessä.

89. Muutoin on todettava, että vastaajat ovat katsoneet aivan oikein, että matkailunedistämismaksun tarkoituksena on "rasittaa hyötyä", joka on saatu matkailusta. Tämä ilmenee myös siitä, että Steiermarkissa ja Kärntenissä kuluvan vuoden kokonaisliikevaihtoa ei rasiteta välittömästi vaan ainoastaan kaksi vuotta aiemmin toteutuneen liikevaihdon perusteella. Sen seikan selvittäminen, onko

33 — Ks. asia C-347/95, UCAL, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. 4911, 36 kohta) ja asia C-28/96, Fricarnes, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-4939, 40 kohta).

matkailusta etua saavien yrittäjien ryhmä määritelty liian laajasti, ei ole yhteisöjen tuomioistuimen arvioinnin kannalta merkittävä vain siltä osin kuin tämä mahdollistaisi yleisen arvonlisäveron luonteisen maksun käyttöönoton. Koska tästä ei ole kysymys, on turha lisätä mitään. Tällä ei ole myöskään vaikutusta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimivuuteen kokonaisuudessaan ja siihen liittyvän välillisen yhteisön omien varojen varmistamisen osalta. Siten on lopuksi todettava, että riidanalaiset matkailunedistämismaksut ovat tosin yleisesti sovellettavia, mutta ne eivät rasita liiketoimia arvonlisäveroa vastaavalla tavalla yhtä suhteellisesti, niitä ei kanneta jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa eivätkä ne mahdollista aikaisemmin maksetun veron vähentämistä. Ne voidaan siten pitää voimassa kuudennen direktiivin 33 artiklan mukaisesti.

C Ratkaisuehdotus

90. Näillä perusteilla ehdotan, että ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavalla tavalla:

Asia C-338/97:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan 1 kohdan vastaista ei ole sellaisen maksun kantaminen,

— jota Euroopan yhteisöjen jäsenvaltion osavaltio (Bundesland) kantaa kalenterivuosittain kaikilta matkailuun välillisesti tai välittömästi liittyvää liiketoimintaa harjoittavilta yrittäjiltä, joilla on kotipaikka tai toimipaikka tietyllä rajoitetulla ja tarkemmin määritetyllä alueella, kun tällaiset alueet kattavat yhteensä lähes koko osavaltion alueen,

— jonka suuruus pääpiirteissään määräytyy suhteellisesti kunkin yrittäjän ennen kaikkea tässä osavaltiossa kertyneen vuotuisen liikevaihdon perusteella, joskin vaihdellen kunkin alueen matkailullisen merkittävyyden ja lainsäätäjän mielestä matkailusta asianomaiselle elinkeinonhaaralle (ammattiryhmälle)aiheutuvien hyötyjen mukaan, ja

— jonka osalta aikaisemmin maksetun veron vähentäminen (Vorsteuerabzug) ei ole mahdollista.

Asiassa C-344/97:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan 1 kohdan mukaista ilmaisua 'luonteeltaan liikevaihtoveroja' on tulkittava siten, että se ei estä jäsenvaltiota kantamasta yrittäjältä matkailunedistämismaksua,

— joka peritään matkailuun välittömästi tai välillisesti liittyvää liiketoimintaa harjoittavalta yrittäjältä, ja siten lukumääräisesti suurelta määrältä, mutta ei kuitenkaan kaikilta yrittäjiltä,

— joka tulee joko paikallisen matkailualan elinkeinoyhdistyksen hyväksi käytettäväksi matkailun edistämiseen tai sellaisen rahaston hyväksi, joka on toimivaltainen koko osavaltion alueella,

— jonka peruste määräytyy vuotuisen liikevaihdon perusteella, kuitenkin tietyin poikkeuksin, erityisesti sillä poikkeuksella, että tämän liikevaihdon osalta ei oteta huomioon palveluja sellaisille asiakkaille, joiden kotipaikka sijaitsee säännöksen alueellisen soveltamisalan ulkopuolella, jos kysymys ei ole palveluista, jotka on tarkoitettu säännöksen alueelliseen soveltamisalaan kuuluvalla alueella sijaitsevan toimipaikan toimintaa varten (liittovaltiomuotoisen jäsenvaltion osavaltiossa) eikä kysymyksessä ole loppukuluttajalle suoritettava palvelu, sekä sillä poikkeuksella, että liikevaihto liittyy muihin palveluihin, siltä osin kuin näitä palveluja ei suoriteta pelkästään tai suurimmaksi osaksi säännöksen alueellisella soveltamisalalla (jäsenvaltion osavaltiossa),

— jonka suuruus on porrastettu sen hyödyn perusteella, jonka lainsäätäjä on arvioinut eri elinkeinohaarojen, joilla verovelvolliset toimivat, saavan matkailusta,

— jonka määrä on matkailun kannalta merkittävissä paikoissa suurempi kuin muissa paikoissa ja

— jonka osalta aikaisemmin maksetun veron vähentäminen (Vorsteuerabzug) ei ole mahdollista.

Asia C-390/97:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan 1 kohdan vastaista ei ole sellaisen maksun kantaminen, jota Euroopan yhteisöjen liittovaltiomuotoisen jäsenvaltion osavaltio kantaa kalenterivuosittain kaikilta matkailuun välillisesti tai välittömästi liittyvää liiketoimintaa harjoittavilta yrittäjiltä, joilla on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka osavaltion alueella, ja jonka suuruus pääpiirteissään määräytyy suhteellisesti kunkin yrit-

täjän tässä osavaltiossa kertyneen vuotuisen liikevaihdon perusteella, mutta joka vaihtelee matkailusta asianomaiselle elinkeinonhaaralle (ammattiryhmälle) lainsäätäjän arvioiden perusteella koituvan hyödyn mukaan ja jonka osalta aikaisemmin maksetun veron vähentäminen (Vorsteuerabzug) ei ole mahdollista.