YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
31 päivänä maaliskuuta 1992 *

Asiassa C-200/90,

jonka Østre Landsret on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Dansk Denkavit ApS ja P. Poulsen Trading ApS,

joita tukee

Monsanto-Searle A/S

vastaan

Skatteministeriet

ennakkoratkaisun ETY:n perustamissopimuksen 9 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen sekä 95 artiklan tulkinnasta ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti O. Due, jaostojen puheenjohtajat R. Joliet, F. A. Schockweiler ja F. Grévisse sekä tuomarit G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco, M. Zuleeg ja J. L. Murray,

julkisasiamies: G. Tesauro,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

- Dansk Denkavit ApS:n, P. Poulsen Trading ApS:n ja Monsanto-Searle A/S:n puolesta asianajaja K. Dyekjaer-Hansen, Kööpenhamina,

- Skatteministeriet, asiamiehinään asianajaja Gregers Larsen, Kööpenhamina, ja oikeudellinen neuvonantaja J. Molde,

- Portugalin hallitus, asiamiehinään Euroopan yhteisöihin liittyvistä asioista vastaavan keskusviraston oikeudellisen osaston päällikkö L. Fernandes, arvonlisäveroasioista vastaava apulaispääjohtaja A. Correia ja arvonlisäveroasioista vastaavan hallinnollisen osaston lakimies T. Lemos,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja J. F. Buhl,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan suulliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet 28.11.1991 pidetyssä istunnossa Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS ja Monsanto-Searle A/S, Skatteministeriet ja Euroopan yhteisöjen komissio,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.1.1992 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Østre Landsret on esittänyt 20.6.1990 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.7.1990, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla neljä ennakkoratkaisukysymystä ETY:n perustamissopimuksen 9 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen ja ETY:n perustamissopimuksen 95 artiklan tulkinnasta sekä 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) 33 artiklan tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty asiassa, jonka asianosaisina on kaksi tanskalaista yhtiötä, Dansk Denkavit ApS (jäljempänä Dansk Denkavit) ja P. Poulsen Trading ApS (jäljempänä Poulsen Trading), sekä Skatteministeriet (Tanskan veroministeriö) ja joka koskee mainittujen yhtiöiden vaatimusta vuosina 1988 ja 1989 työmarkkinamaksuna (arbejdsmarkedsbidrag, jäljempänä maksu) maksamiensa summien palauttamisesta.

3 Oikeudenkäyntiasiakirjoista käy ilmi, että maksu otettiin käyttöön työmarkkinamaksusta 18.12.1987 annetulla lailla nro 840 (lov om arbejdsmarkedsbidrag), jota sovellettiin 1.1.1988 alkaen. Laki liittyi talouspolitiikkaan, jota Tanskan hallitus harjoitti kyseisenä ajankohtana kasvun elvyttämiseksi ja työllisyyden edistämiseksi. Tanskan hallitus katsoi, että yritysten kustannusten vähentämiseksi oli välttämätöntä rahoittaa valtion varoin tiettyjä sosiaalikuluja, jotka työnantajat olivat siihen saakka maksaneet. Hankkiakseen tähän tarvittavat julkiset varat, Tanskan hallitus esitti sellaisen maksun käyttöön ottoa, joka oli tarkoitus vyöryttää tanskalaisten kuluttajien maksettavaksi.

4 Maksu, joka 1.1.1992 alkaen korvattiin vastaavalla arvonlisäverokannan korotuksella, määrättiin arvonlisäverovelvollisten yritysten lisäksi myös muille yrityksille, jotka olivat hyötyneet siitä, että valtio rahoitti edellä mainitut kulut. Maksun määräksi vahvistettiin 2,5 prosenttia kunkin yrityksen määrätyn jakson aikana toteuttamien myyntien ja suorittamien palvelujen kokonaismäärästä vähennettynä määrällä, jonka kyseinen yritys oli maksanut saman jakson aikana ostamistaan tavaroista ja palveluista. Sellaisissa tapauksissa, joissa tätä menetelmää ei voitu soveltaa, kuten esimerkiksi tiettyihin yrityksiin, jotka eivät olleet arvonlisäverovelvollisia, käytettiin maksun määräytymisperusteena kyseessä olevan yrityksen maksamaa palkkasummaa 90 prosentilla korotettuna. Maksua ei kannettu tavaroiden tai palvelujen

viennistä eikä maahantuonnista. Tuontiyritykset eivät niin ollen voineet vähentää maahantuotujen tavaroiden tai palvelujen arvoa ensimmäisen Tanskassa toteutuneen liiketoimen yhteydessä.

5 Pääasian kantajat Dansk Denkavit ja Poulsen Trading ostavat tavaroita Alankomaista ja myyvät niitä edelleen Tanskassa. Dansk Denkavit myy rehuja ja Poulsen Trading kovaäänisiä. Vuosina 1988 ja 1989 Dansk Denkavit maksoi Skatteministerietille työmarkkinamaksuina 811 470 Tanskan kruunua (DKK) ja Poulsen Trading 745 756 DKK. Kumpikin yhtiö saattoi asian kansallisten tuomioistuinten käsiteltäväksi ja pyysi tuomioistuimia vahvistamaan maksun lainvastaiseksi ja määräämään Tanskan valtion palauttamaan summat, jotka yhtiöt väittivät maksaneensa aiheettomasti. Vaatimuksensa tueksi yhtiöt väittivät ensisijaisesti, että maksu oli kuudennen direktiivin 33 artiklassa kielletty liikevaihtovero ja toissijaisesti, että maksu oli ETY:n perustamissopimuksen 9 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa kielletty vaikutukseltaan tullia vastaava maksu tai, jos esillä olevassa asiassa ei voida soveltaa näitä määräyksiä, perustamissopimuksen 95 artiklassa tarkoitettu syrjivä sisäinen vero.

6 Koska Østre Landsret arvioi, että asian ratkaisemiseksi oli tulkittava edellä mainittuja säännöksiä ja määräyksiä, se on lykännyt asian käsittelyä 20.6.1990 tekemällään päätöksellä ja pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (77/388/ETY) 33 artiklaa tulkittava siten, että se estää jäsenvaltiota kantamasta veronluonteista maksua, jolla on seuraavat tunnusmerkit:

- Maksua kannetaan sekä arvonlisäverollisesta toiminnasta että muusta sellaisesta teollisesta tai kaupallisesta toiminnasta, joka muodostuu vastikkeellisista suorituksista, ja maksun laskemisessa käytetään laissa vahvistettuja perusteita, joissa ei jätetä veroviranomaisille harkinnan varaa eikä myöskään tehdä eroa kotimaisten ja maahantuotujen tavaroiden välillä.

- Arvonlisäverovelvollisten yritysten osalta maksun määräytymisperuste on sama kuin arvonlisäveroon sovellettava peruste, koska maksu kannetaan samoin kuin arvonlisävero kaikilla

kaupan portailla (vientiä lukuun ottamatta) prosenttiosuutena yrityksen toteutuneista myynneistä vähennettynä niiden toteutuneiden ostojen summalla, joista maksu on kannettu aikaisemmalla portaalla.

- Arvonlisäverojärjestelmästä poiketen maksua ei suoriteta maahantuonnista, mutta sitä vastoin se kannetaan maahantuotujen tavaroiden kokonaismyyntihinnasta ensimmäisen myynnin yhteydessä, jonka tanskalainen yritys on toteuttanut.

- Arvonlisäverojärjestelmästä poiketen maksua ei tarvitse erikseen merkitä laskuun.

- Maksu tilitetään tullihallinnolle samoja periaatteita noudattaen kuin arvonlisävero ja niin ollen tullihallinto maksaa palautusta, jos maksun määräytymisperuste on negatiivinen.

- Maksu kannetaan sovellettavan arvonlisäverojärjestelmän ohella, koska se ei korvaa voimassa olevan arvonlisäverolain nojalla maksettavaa veron määrää kokonaan eikä osittain, ja lisäksi maksu sisältyy arvonlisäveron perusteena olevaan hintaan.

2) Perustetaanko direktiivin 33 artiklassa sellaisen kansallisen maksun osalta, jolla on ensimmäisessä kysymyksessä mainitut tunnusmerkit, yksityisten oikeussubjektien hyväksi oikeuksia, joita kansallisten tuomioistuinten on suojeltava?

3) Jos vastaus ensimmäiseen tai toiseen kysymykseen tai molempiin on kieltävä, onko ETY:n perustamissopimuksen 9 artiklaan ja sitä seuraaviin artikloihin sisältyvää vaikutukseltaan tulleja vastaavia maksuja koskevaa kieltoa tulkittava siten, että ensimmäisessä kysymyksessä kuvatun kaltainen maksujärjestelmä on maahantuotujen tavaroiden osalta tämän kiellon vastainen ottaen huomioon, että maksu lasketaan arvonlisäverovelvollisille yrityksille arvonlisäveron perusteesta vähentämättä maahantuotujen tavaroiden arvoa?

4) Jos vastaus kolmanteen kysymykseen on kieltävä, onko ETY:n perustamissopimuksen 95 artiklaa tulkittava siten, että kyseinen maksujärjestelmä on edellä mainittuun määräykseen sisältyvän syrjiviä sisäisiä maksuja koskevan kiellon vastainen, ottaen erityisesti huomioon kolmannen kysymyksen loppuosassa esitetyt seikat?"

7 Pääasiaa koskevia tosiseikkoja, Tanskan työmarkkinamaksun täydellistä kuvausta sekä yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä kirjallisia huomautuksia koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä vain, mikäli se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

Ensimmäinen kysymys

8 Ensimmäisessä kysymyksessä Østre Landsret pyytää ratkaisemaan, estääkö kuudennen direktiivin 33 artikla ottamasta käyttöön tai pysyttämästä voimassa veronluonteista maksua, jota

- kannetaan sekä arvonlisäverollisesta toiminnasta että muusta elinkeinotoiminnasta, joka muodostuu vastikkeellisista suorituksista,

- kannetaan arvonlisäverovelvollisten yritysten osalta saman määräytymisperusteen mukaan kuin arvonlisävero, eli prosenttiosuutena myyntien määrästä vähennettynä ostojen määrällä,

- ei arvonlisäverosta poiketen makseta maahantuonnista, mutta kannetaan maahantuotujen tavaroiden kokonaismyyntihinnasta ensimmäisen asianomaisessa jäsenvaltiossa tapahtuvan myynnin yhteydessä,

- arvonlisäverosta poiketen ei tarvitse erikseen merkitä laskuun ja

- kannetaan arvonlisäveron ohella.

9 Kysymykseen annettavaa vastausta varten on aluksi syytä todeta, että kuudennen direktiivin 33 artiklassa 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 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut useaan kertaan, erityisesti asiassa 252/86, Bergandi vastaan Directeur-Général des Impôts, tuomio 3.3.1988 (Kok. 1988, s. 1343, 10 ja 11 kohta) ja yhdistetyissä asioissa 93/88 ja 94/88,

Wisselink ym. vastaan Staatssecretaris van Financiën, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2671, 13 ja 14 kohta) antamissaan tuomioissa, 33 artiklan sanamuoto osoittaa, että siinä kielletään jäsenvaltioita ottamasta käyttöön tai pysyttämästä voimassa veroja ja maksuja, jotka ovat luonteeltaan liikevaihtoveroja. Niin ollen ensimmäiseen kysymykseen annettavaa vastausta varten on ensiksi syytä määritellä liikevaihtoveron tunnusmerkit ja sen jälkeen tarkastella, onko työmarkkinamaksun kaltaista maksua pidettävä tällaisena verona.

11 Liikevaihtoveron käsitteen osalta on aluksi todettava, kuten yhteisöjen tuomioistuin edellä mainituissa tuomioissaan ja asiassa 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985 (Kok. 1985, s. 3759, 16 kohta) antamassaan tuomiossa on todennut, että kuudennen direktiivin 33 artiklan tarkoituksena on välttää se, että otetaan käyttöön veroja ja maksuja, jotka vaarantaisivat yhteisen arvonlisäverojärjetelmän toiminnan rasittamalla arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta. Arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittaviksi on joka tapauksessa katsottava sellaiset verot ja maksut, jotka ovat keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonlisäveron kaltaisia. Kuten yhteisöjen tuomioistuin edellä mainituissa tuomioissa on todennut, nämä ominaispiirteet ovat seuraavat: arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroiden ja palvelujen vaihdannasta; vero määräytyy suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta; vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa; veron määrä lasketaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisästä siten, että kunkin liiketoimen perusteella maksettavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen perusteella maksettu vero.

12 Toiseksi on syytä selvittää, onko työmarkkinamaksun kaltaisella maksulla arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet ja onko sitä siinä tapauksessa pidettävä liikevaihtoverona. Tältä osin on todettava, että kyseinen maksu, samoin kuin arvonlisävero, kohdistui elinkeinotoimintaan, joka muodostuu arvonlisäverollisista tai arvonlisäverottomista vastikkeellisista tavaroiden toimituksista tai palvelujen suorituksista. Lisäksi maksu kannettiin kaikilla tuotanto- ja jakeluportailla ja arvonlisäverovelvollisten yritysten osalta se laskettiin prosenttiosuutena tietyn jakson aikana myytyjen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen arvosta sen jälkeen, kun siitä oli vähennetty saman jakson aikana toteutuneet tavaroiden ja palvelujen ostot.

13 Kuten Tanskan hallitus korostaa, maksu poikkesi arvonlisäverosta seuraavilta osin: Maksua kannettiin yrityksiltä, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia, ja koska verovelvollisiin yrityksiin käytettyä menetelmää ei voitu soveltaa, sen määräytymisperuste laskettiin yrityksen maksamasta palkkasummasta 90 prosentilla korotettuna. Maksua ei kannettu maahantuonnista, eikä tuontiyri-

tyksillä ollut oikeutta vähentää maahantuotujen tavaroiden tai palvelujen arvoa maksun määräytymisperusteesta. Lisäksi maksua pidettiin tavaroiden tai palvelujen tuotantokustannusten osana, eikä sitä sen vuoksi erikseen merkitty laskuun.

14 Kuitenkaan ei ole välttämätöntä, että maksu kaikilta osiltaan on arvonlisäveron kaltainen, jotta sitä voitaisiin pitää luonteeltaan liikevaihtoverona, vaan on riittävää, että sillä on arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet. Esillä olevassa asiassa todetut erot eivät vaikuta sellaisen maksun luonteeseen kuin Tanskan työmarkkinamaksu, joka olennaisilta osiltaan muistuttaa arvonlisäveroa. Niin ollen kyseinen maksu on edellä mainituista eroista huolimatta edelleen luonteeltaan liikevaihtovero.

15 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artikla estää ottamasta käyttöön tai pysyttämästä voimassa veronluonteista maksua, jota

- kannetaan sekä arvonlisäverollisesta toiminnasta että muusta elinkeinotoiminnasta, joka muodostuu vastikkeellisista suorituksista,

- kannetaan arvonlisäverovelvollisten yritysten osalta saman määräytymisperusteen mukaan kuin arvonlisävero, eli prosenttiosuutena myyntien määrästä vähennettynä ostojen määrällä,

- ei arvonlisäverosta poiketen makseta maahantuonnista, mutta kannetaan maahantuotujen tavaroiden kokonaismyyntihinnasta ensimmäisen asianomaisessa jäsenvaltiossa tapahtuvan myynnin yhteydessä,

- arvonlisäverosta poiketen ei tarvitse erikseen merkitä laskuun ja

- kannetaan arvonlisäveron ohella.

Toinen kysymys

16 Toisen kysymyksen osalta, jossa pyydetään ratkaisemaan, voidaanko 33 artiklaan vedota kansallisissa tuomioistuimissa, Tanskan hallitus on esittänyt, että tämä säännös on puhtaasti muodollinen ja että se on sisällytetty kuuden-

teen direktiiviin yksinomaan yhteisöjen etua silmällä pitäen. Tanskan hallituksen edustaja totesi suullisessa käsittelyssä, että ainoastaan yksityisten oikeussubjektien etujen suojaamiseksi annetuilla aineellisilla säännöksillä voi olla välitön oikeusvaikutus ja että nämä edellytykset eivät täyty esillä olevassa asiassa.

17 Tältä osin on riittävää todeta, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksityiset oikeussubjektit voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa direktiivin säännökseen, jos se on selvä, täsmällinen ja ehdoton, ja että 33 artiklaan sisältyvä jäsenvaltioille osoitettu kielto ottaa käyttöön veroja ja maksuja, jotka ovat liikevaihtoverojen luonteisia, täyttää nämä edellytykset.

18 Edellä esitetystä seuraa, että toiseen kysymykseen on vastattava, että yksityisillä oikeussubjekteilla on suoraan kuudennen direktiivin 33 artiklan perusteella oikeuksia, joita kansallisten tuomioistuinten on suojeltava.

Kolmas ja neljäs kysymys

19 Ottaen huomioon ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annetut vastaukset, ei kolmanteen ja neljänteen kysymykseen ole tarpeen vastata.

Tämän päätöksen ajallinen vaikutus

20 Tanskan hallitus viittasi asioissa 43/75, Defrenne, tuomio 8.4.1976 (Kok. 1976, s. 455), 24/86, Blaizot, tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 379) ja C-262/88, Barber, tuomio 17.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1889) annettuihin tuomioihin ja pyysi yhteisöjen tuomioistuinta rajoittamaan ajallisesti tämän päätöksen vaikutusta siinä tapauksessa, että päätöksessä katsotaan työmarkkinamaksun olevan ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa. Pyyntönsä tueksi Tanskan hallitus toi esiin äärimmäisen vakavat seuraukset, jotka tällaisella päätöksellä olisi Tanskan valtiontaloudelle ja oikeusjärjestelmälle. Tanskan edustaja totesi suullisessa käsittelyssä, että Tanskan valtio oli kantanut riidanalaisina maksuina noin 7 miljardia ecua, eli 4 prosenttia valtion tuloista kyseessä olevan jakson aikana. Vaikka vain osa 150 000–200 000 maksuvelvollisesta vaatisi palauttamaan maksut, jotka lisäksi oli vyörytetty kuluttajien maksettaviksi, johtaisi jo pelkästään vaatimusten käsittely Tanskan oikeusjär-

jestelmän romahtamiseen. Lisäksi Tanskan hallituksen asiamies väitti, että Tanskan hallitus oli oikeutetusti voinut arvioida yhteisöjen tuomioistuimen silloisen oikeuskäytännön perusteella, että pääasian valituksen kohteena oleva maksu ei vaarantaisi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa eikä siten ollut 33 artiklan mukaan kielletty.

21 Edellä esitetyn johdosta on syytä todeta, että Tanskan hallitus ei ole osoittanut, että yhteisön oikeutta olisi kohtuudella voitu tulkita ajankohtana, jona riidanalainen maksu otettiin käyttöön siten, että tällainen vero olisi sallittu. Direktiivin 33 artiklan sanamuodosta ilmenee selvästi siihen sisältyvä liikevaihtoveroja koskeva kielto. Yhteisöjen tuomioistuin on määritellyt kiellon ulottuvuuden asiassa Rousseau Wilmot 27.11.1985 antamassaan edellä mainitussa tuomiossa, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että 33 artiklalla "pyritään estämään se, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta vaarannetaan jäsenvaltion verotoimenpiteillä, jotka rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja jotka kohdistuvat liiketoimiin" (16 kohta). Tästä seuraa, että arvonlisäveron ohella kannettava maksu, jolla on arvonlisäveron olennaiset tunnusmerkit, sellaisina kuin ne määritellään asiassa Rousseau Wilmot annetun tuomion 15 kohdassa, kohdistuu liiketoimiin arvonlisäveron tavoin ja vaarantaa siten yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan.

22 Lisäksi komissio, jolle Tanskan hallitus ilmoitti hankkeestaan marraskuussa 1987, kiinnitti jo 29.1.1988, eli vain muutama viikko työmarkkinamaksun käyttöönoton jälkeen, Tanskan hallituksen huomion ongelmiin, joihin tämä maksu 33 artiklan kannalta saattoi johtaa.

23 Edellä esitetystä seuraa, että tämän päätöksen vaikutusta ei näillä edellytyksillä ole syytä rajoittaa ajallisesti.

Oikeudenkäyntikulut

36 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Portugalin hallitukselle 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 oikeudenkäyntikuluista.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Østre Landsretin 20.6.1990 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artikla estää ottamasta käyttöön tai pysyttämästä voimassa veronluonteista maksua, jota**

   - **kannetaan sekä arvonlisäverollisesta toiminnasta että muusta elinkeinotoiminnasta, joka muodostuu vastikkeellisista suorituksista,**

   - **kannetaan arvonlisäverovelvollisten yritysten osalta saman määräytymisperusteen mukaan kuin arvonlisävero, eli prosenttiosuutena myyntien määrästä vähennettynä ostojen määrällä,**

   - **ei arvonlisäverosta poiketen makseta maahantuonnista, mutta kannetaan maahantuotujen tavaroiden kokonaismyyntihinnasta ensimmäisen asianomaisessa jäsenvaltiossa tapahtuvan myynnin yhteydessä,**

   - **arvonlisäverosta poiketen ei tarvitse erikseen merkitä laskuun ja**

   - **kannetaan arvonlisäveron ohella.**

2) **Yksityisillä oikeussubjekteilla on suoraan kuudennen direktiivin 33 artiklan perusteella oikeuksia, joita kansallisten tuomioistuinten on suojeltava.**

Due Joliet Schockweiler Grévisse

Mancini Kakouris Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias Díez de Velasco Zuleeg Murray

Julistettiin Luxemburgissa 31 päivänä maaliskuuta 1992.

J.-G. Giraud
kirjaaja

O. Due
presidentti