

|

61996C0318

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Alber 20 päivänä marraskuuta 1997. - SPAR Österreichische Warenhandels AG vastaan Finanzlandesdirektion für Salzburg. - Ennakkoratkaisupyyntö: Verwaltungsgerichtshof - Itävalta. - Kuudennen direktiivin 33 artikla - Arvonlisävero - Kauppakamarin toimintaa varten perittävä maksu ("Kammerumlage"). - Asia C-318/96.

Oikeustapauskokoelma 1998 sivu I-00785

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

A Johdanto

I Kysymyksenasettelu

1. *Verwaltungsgerichtshof Wien on nyt käsiteltävässä asiassa esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä Itävallassa kauppakamarien toiminnan rahoittamista varten perittävän maksun (Kammerumlage) yhteensopivuudesta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kanssa, sellaisena kuin kyseisestä järjestelmästä säädetään jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY(1) (jäljempänä kuudes direktiivi).*

2. *Kyseessä ovat erityisesti seuraavat kaksi kysymystä:*

- Onko Kammerumlage I liikevaihtoveron luonteinen maksu, jolloin se olisi kuudennen direktiivin 33 artiklan perusteella kielletty (toinen ennakkoratkaisukysymys) ja

- rajoittaako Kammerumlage I yhteisön oikeuden kannalta kuudennen direktiivin 17 artiklassa myönnettyä vähennysoikeutta (ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys), koska siinä määritellään maksun määräytymisperuste ostoihin sisältyvien verojen perusteella ja pienennetään siten vähennystä?

II Kammerumlagen sisältö ja laskentatapa

3. Kammerumlagella rahoitetaan kauppakamarien toimintaa, johon kuuluu muun muassa kaikkien kamarien jäsenten etujen valvominen. Handelskammergesetzin (kauppakamareita koskeva Itävallan laki, jäljempänä HKG) 3 §:n 2 momentin mukaan kauppakamarin jäseniä ovat "kaikki luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt sekä kaikki avoimet yhtiöt (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". Kauppakamariorganisaatio on yhdistys, jonka jäseneksi liittymiseen on lain nojalla velvollisuus.

4. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan kauppakamarien tehtävänä on jäsenten yhteisten etujen valvomisen lisäksi tiettyjen avustavien toimintojen hoitaminen valtion lukuun. Merkittävä osuus kauppakamareille laissa säädetyistä tehtävistä liittyy niiden velvollisuuteen osallistua valtion kolmen perustehtävän hoitoon.

5. HKG:n 57 §:n 1-6 momentissa veloitetaan kauppakamarien jäsenet maksamaan maksu, jota kutsutaan nimellä Kammerumlage I (jäljempänä KU I). Kyseisen 57 §:n sanamuoto on seuraava:

"1. Jotta voitaisiin kattaa osavaltioiden ja liittovaltion kauppakamarien vuosittaisissa talousarvioissa hyväksytyt kulut, joita ei voida rahoittaa muilla tuloilla, kyseisten kamarien jäseniltä voidaan periä maksu, joka lasketaan sen suhteellisen osuuden mukaan, jolla jäsenyritykset käyttävät kauppakamareita; huomioon on otettava myös se suhteellinen osuus, joka on maksun suuruuden sekä osto- ja myyntihintojen välillä. - - Maksu on määriteltävä seuraavien määrien perusteella:

a) määrä, joka on maksettava liikevaihtoverona niistä luovutuksista tai muista suorituksista, jotka muut yrittäjät toimittavat kauppakamarin jäsenelle tämän yritystä varten; poikkeuksena ovat kuitenkin ne luovutukset ja suoritukset, jotka liittyvät liikkeenluovutuksiin,

b) määrä, joka kauppakamarin jäsenen on maksettava liikevaihtoveroa yhteisön alueelta tapahtuneesta tavaroiden tuonnista tai hankinnasta yritykselleen kauppakamarin jäseneltä.

Liittovaltion keskuskauppakamarin edustajainkokous vahvistaa maksun suuruuden promilleina a ja b alakohdassa vahvistetun määrätymisperusteen mukaan. Maksun suuruus ei saa ylittää 3:a promillea määrätymisperusteesta.

2. 1 momentista poiketen maksun määrätymisperuste määritellään tiettyjen kauppakamarin jäsenten osalta seuraavasti:

1. Luottolaitosten osalta - - määrätymisperusteena on bruttoprovisioiden summa ja - - korkojen nettotuoton summa.

2. Vakuutusyhtiöiden osalta, jotka - - kuuluvat rahoitus-, luotto- ja vakuutusryhmään, määrätymisperusteena on vakuutusmaksujen määrä - -

3. Kauppakamarin edustajainkokous voi päättää, ettei tiettyjä määrätymisperusteen osatekijöitä oteta huomioon, jos niiden huomioon ottaminen merkitsisi sitä, että tietyillä ammattialoilla kauppakamarin jäsenet joutuisivat suorittamaan kohtuuttoman korkeita maksuja. - -

- -

5. 1 ja 2 momentissa tarkoitetun maksun perimisestä vastaavat liittovaltion veroviranomaiset seuraavasti:

1. Voimassa olevia liikevaihtoveroa koskevia säännöksiä sovelletaan soveltuvin osin, lukuun ottamatta vuoden 1994 Umsatzsteuergesetzin (Itävallan liikevaihtoverolaki) 20 §:n 1 momentin neljättä virkettä ja 21 §:ää.

2. Maksuvelvollinen laskee itse kalenterivuoden jokaisen neljänneksen osalta sille kuuluvan maksun, joka sen on maksettava viimeistään kyseisen vuosineljänneksen loppua seuraavan toisen kalenterikuukauden viidentenätoista päivänä. - -

3. Jos virallisessa liikevaihtoveroilmoituslomakkeessa edellytetään mainintaa maksun vuosittaisesta määrästä, kyseisen vuosittaisen maksun määrä on ilmoitettava liikevaihtoveroilmoituslomakkeessa.

4. Ne kauppakamarin jäsenet, joiden vuosittainen liikevaihto - - ei ylitä kahta miljoonaa Itävallan \$illinkiä, vapautetaan maksusta.

5. Osavaltion kauppakamarin puheenjohtaja ratkaisee riidat, jotka koskevat maksuvelvollisuuden perusteita tai laajuutta. - -

6. Liittovaltion veroviranomaiset siirtävät 1 ja 2 momentissa tarkoitetun maksun liittovaltion keskuskauppakamarille. Se jaetaan osavaltioiden kauppakamarien ja liittovaltion keskuskauppakamarin kesken suhteessa 12:13. - - Keskuskauppakamarille tulevasta osuudesta 75 prosenttia on käytettävä ulkomaankaupan edistämiseen.

- - "

6. Itävallan liittovaltion keskuskauppakamarin puheenjohtajisto vahvisti 1.1.1995 tehdyllä päätöksellään maksun suuruudeksi 3,9 promillea määräytymisperusteesta.

7. Liittovaltion keskuskauppakamari (osavaltioiden kauppakamarit) voi vahvistaa kulujensa kattamiseksi lisämaksun, joka lasketaan palkkamenojen perusteella ja jota kutsutaan nimellä Kammerumlage II (jäljempänä KU II).(2) Itävallan hallituksen antamista tiedoista käy ilmi, että liittovaltion keskuskauppakamari ja kaikki osavaltioiden kauppakamarit myöskin perivät kyseistä maksua.

III Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

8. Pääasian kantaja, SPAR Österreichische Warenhandels AG, on kauppaa harjoittava osakeyhtiö ja HKG:n säännösten vuoksi lakisääteisesti liittovaltion keskuskauppakamarin (Bundeskammer) ja osavaltion vastaavan kamarin (Landeskammer) jäsen. Riita sai alkunsa siitä, kun tämä yritys ilmoitti KU I:nsä vuodelle 1995 olevan 0 Itävallan \$illinkiä (ATS). Tämän jälkeen Finanzamt vahvisti muut summat. Kyseisistä päätöksistä nostettu kanne johti lopulta asian käsittelyyn Verwaltungsgerichtshofissa.

9. Verwaltungsgerichtshof epäilee HKG:n 57 §:n 1-6 momentin KU I:tä koskevien säännösten yhteensopivuutta kuudennen direktiivin 17 artiklan kanssa. Se esittää muun muassa seuraavia näkökohtia:

"Itävallan liikevaihtoverolaissa - - annetaan lähtökohtaisesti oikeus täyteen ostoihin sisältyvän veron vähennykseen. HKG:n 57 §:n 1 momentin säännökset johtavat kuitenkin siihen tulokseen, että siinä tarkoitetuilla yrityksillä ei ole mahdollisuutta 100 prosentin vähennykseen vaan ainoastaan pienempään vähennykseen. Määrää, jota voidaan pitää ostoihin sisältyvänä verona, käytetään nimittäin HKG:n 57 §:n 1 momentin nojalla veronkaltaisen maksun määräytymisperusteena. Vaikka siis yhtäältä - - annetaan oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, veroviranomaiset toisaalta kuitenkin vaativat osan kyseisestä ostoihin sisältyvän veron määrästä takaisin suurelta osalta yrityksiltä. Tämä tapahtuu siten, että - -

Kammerumlage I:n määräytymisperusteena on sen liikevaihtoveron määrä, joka on maksettava - - yritykselle toimitetuista - - tavaroista tai palveluista. Määräytymisperusteena on siis yrityksen ostoihin sisältyvän vähennyskelpoisen veron määrä. - - "(3)

Kansallinen tuomioistuin toteaa lisäksi seuraavaa:

"Verwaltungsgerichtshof katsoo myös, että voidaan perustellusti pohtia, onko Kammerumlage I:n mukainen sääntely direktiivin 77/388/ETY 33 artiklassa säädetyn, kaikkia liikevaihtoveron luonteisia veroja koskevan kiellon vastainen. - - "(4)

10. Koska Verwaltungsgerichtshof Wien on epävarma siitä, onko KU I yhteensopiva kuudennen direktiivin edellä mainittujen kahden säännöksen kanssa, se on esittänyt 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?"

IV Asiaa koskevat yhteisön oikeussäännöt

11. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

- - ".

12. Kuudennen direktiivin 33 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,(5) säädetään seuraavaa:

"1. Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutus- ja vahvistusveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja ja yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia 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."

B Kannanotto

I KU I:n yhteensopivuus kuudennen direktiivin 33 artiklan kanssa (toinen ennakkoratkaisukysymys)

13. Poiketen ennakkoratkaisukysymysten esittämisjärjestyksestä asian tarkasteleminen on aloitettava Italian hallituksen ja komission tapaan 33 artiklasta, koska siinä kuvataan jäsenvaltion verotuksen ja yhteisen arvonlisäverojärjestelmän välistä yleistä rajaa ja samalla rajataan jäsenvaltioiden ja yhteisön toimivaltaa arvonlisäveron alalla. Kuudennen direktiivin 33 artiklan sanamuodon mukaan ei ole estettä sille, että jäsenvaltio yleisesti pitää voimassa tai ottaa käyttöön veroja ja maksuja, jotka eivät ole liikevaihtoveron kaltaisia.

1. Onko Kammerumlage jäsenmaksu?

14. Alustavana huomautuksena todettakoon, että ei voida hyväksyä Itävallan hallituksen päätelmää, jonka mukaan Kammerumlage ei jäsenmaksuna kuulu 33 artiklan soveltamisalaan vaan se on sallittu maksu. On mahdollista, että Kammerumlage on tarkoitukseltaan jonkinlainen jäsenmaksu. Jäsenmaksu ei kuitenkaan vaihtelee samalla tavalla kuin Kammerumlage, vaan se on porrastettu muutamiin summiin. Jäsenmaksun maksaminen ei myöskään perustu laitoksen palvelujen käyttöön. Kammerumlagea kuitenkin peritään kauppakamarin suorittamien palvelujen vastikkeeksi, vaikka palvelut saattavatkin olla vain fiktiivisiä. Se on siis pikemminkin verrattavissa maksuun, joka kuuluu 33 artiklan soveltamisalaan. Ratkaiseva peruste ei ole maksun nimitys tai tarkoitus vaan sen vaikutus.(6)

15. Nyt käsiteltävän asian kannalta on myös merkityksetöntä, ettei KU I:tä kerätä julkisiin varoihin vaan tiettyyn tarkoitukseen, että se suoritetaan vastikkeena - vaikka vain fiktiivisestäkin - suorituksesta, että sen määrän vahvistaa kauppakamarin edustajainkokous (eikä lainsäätävä), että se peritään vuosineljänneksittäin eikä vuosittain, että yritys ilmoittaa itse määräytymisperusteensa ja määrän ja että on säädetty muista riitojen ratkaisukeinoista - katso tältä osin yksityiskohtaisemmin HKG:n 57 § -, sillä ne ovat olennaisia ainoastaan eron tekemiseksi erityyppisten rasitusten välillä - verojen tai maksujen - eikä niillä yksilöidä suorituksen luonnetta, mistä ainoastaan on kysymys.

16. Sitä vastoin se seikka, että HKG:n 57 §:n 5 momentin 1 kohdassa viitataan voimassaolevien liikevaihtoverosäännösten soveltamiseen soveltuvien osien, ei automaattisesti tarkoita sitä - kuten komissio on väittänyt -, että KU I olisi liikevaihtoveron luonteinen maksu, sillä kyseisissä säännöksissä ei määritellä maksun luonnetta, vaan ne koskevat ensisijaisesti teknistä laskentatapaa ja hallinnollista menettelyä.

2. Mahdollisuus tarkastella KU I:tä erikseen

17. KU I:n yhteensopivuutta arvonlisäverojärjestelmän kanssa on siis tutkittava 33 artiklan valossa. Itävallan hallitus ja Finanzlandesdirektion für Salzburg ovat väittäneet tältä osin, ettei KU I:tä voida tarkastella erikseen. Olisi pikemminkin otettava huomioon kauppakamarien koko rahoitusjärjestelmä, johon kuuluu myös KU II, joka lasketaan palkkojen perusteella. KU I on vain yksi kokonaisjärjestelmän osatekijä, jolla ei ole suurta merkitystä, minkä vuoksi myöskään KU I:n vaikutuksia, jotka mahdollisesti kohdistuvat ostoihin sisältyvään veroon, ei voida tarkastella erikseen eikä arvioida 33 artiklan perusteella.

18. Mielestäni tätä päätelmää ei voida hyväksyä, koska nyt käsiteltävä asia ei koske yleisesti kauppakamarien rahoitusta vaan KU I:n laskemista ostojen perusteella. Jos tämä laskentatapa osoittautuisi yhteensopimattomaksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kanssa, eri tavalla laskettavan lisämaksun eli KU II:n olemassaolo olisi merkityksetöntä etenkin siksi, että nämä kaksi maksua ovat toisistaan riippumattomia, koska kaikilta jäseniltä ei välttämättä peritä niitä molempia, kuten suullisessa käsittelyssä todettiin. Tämän vuoksi KU I:tä voidaan tarkastella erikseen 33 artiklan valossa.

3. Arvonlisäveron keskeisten ominaisuuksien tarkastelu

19. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti korostanut (esimerkiksi asioissa *Kerrutt*, *Wisselink ym.* ja *Giant* antamissaan tuomioissa), arvonlisäveron kanssa kilpailevien maksujärjestelmien olemassaolo ei ole 33 artiklan vastaista.(7) Jäsenvaltiot voivat siis ottaa käyttöön veroja, joiden kantaminen johtaa päällekkäisyyteen arvonlisäveron kanssa yhden ja saman liikevaihdon osalta, jos kyseiset verot tai maksut eivät ole liikevaihtoveron luonteisia.(8) Vasta sellaisia maksuja pidetään kiellettyinä, jotka voitaisiin korvata arvonlisäveron verokannan korotuksella.(9)

20. Rajoittamisperusteita samoin kuin 33 artiklan koko sanamuotoa on tarkasteltava yhdenmukaistetun liikevaihtoverojärjestelmän eli yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kannalta.(10) Tämä perustuu ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 67/227/ETY(11) 2 artiklan mukaan periaatteeseen, jonka mukaan tavaroihin ja palveluihin on sovellettava yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin - vähittäiskauppavaiheeseen saakka -, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Jokaisesta liiketoimesta on kuitenkin kannettava vain arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

21. Kuudennen direktiivin 33 artiklalla pyritään estämään se, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa haitataan jäsenvaltioiden verotustoimenpiteillä, joilla rasitetaan tavaroiden ja palvelujen liikkumista ja jotka kohdistuvat liiketoimiin tavalla, joka on verrattavissa arvonlisäveroon.(12) Yhteisöjen tuomioistuin ei siis ensisijaisesti ole pohtinut sitä, ovatko rasitteet liikevaihtoveron luonteisia, vaan se on tutkinut aina ensisijaisesti sitä, onko maksuilla arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan (ks. esim. asioissa *Bozzi* sekä *Dansk Denkavit* ja *Poulsen Trading* annetut tuomiot) on joka tapauksessa katsottava, että verot ja maksut, joilla on arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet, rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkumista arvonlisäveroon verrattavalla tavalla. Tämän vuoksi sellaiset verot ja maksut, joilla ei ole näitä keskeisiä ominaisuuksia, eivät ole ristiriidassa 33 artiklan kanssa.(13) Yhteisöjen tuomioistuin on jo useaan kertaan määritellyt arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet seuraavalla tavalla:

- arvonlisäveroa sovelletaan yleisesti tavaroita tai palveluja koskeviin liiketoimiin;
- se lasketaan suhteellisenä osuutena kyseisten tavaroiden ja palvelujen hinnasta;
- se kannetaan tuotanto- ja jakeluprosessin joka vaiheessa;
- se kohdistuu tavaroiden ja palvelujen lisäarvoon, toisin sanoen tietystä liiketoimesta maksettavasta verosta vähennetään edellisestä liiketoimesta maksettu vero.(14)
- Lopuksi on vielä korostettava, että vero voidaan vyöryttää palvelujen ja tavaroiden hintaan ja että sen siis lopulta maksaa kuluttaja.(15)

3.1 KU I:n yleinen sovellettavuus

22. Seuraavaksi on arvioitava, liittyvätkö nämä arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet riidanalaiseen KU I:een. Ensimmäisenä (kaksinkertaisena) edellytyksenä on siis tutkittava, sovelletaanko KU I:tä yleisesti tavaroita tai palveluja koskeviin liiketoimiin. Komission mukaan yleisyyttä koskeva edellytys täyttyy. Se viittaa tältä osin Verwaltungsgerichtshofin ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevaan päätökseen ja selvityksiin, joiden mukaan jokainen teollisuutta, elinkeinoa ja kauppaa harjoittava taloudellinen toimija on velvollinen maksamaan Kammerumlagea. Se viittaa lisäksi HKG:n 3 §:n 2 momenttiin; kyseisen säännöksen mukaan kauppakamarin jäseniä ovat kaikki luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt sekä kaikki avoimet yhtiöt (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. KU I:n soveltaminen liiketoimiin ilmenee komission mukaan HKG:n 57 §:n 1 momentista, jonka nojalla maksu lasketaan sen määrän perusteella, joka on maksettava liikevaihtoverona niistä luovutuksista tai muista suorituksista, jotka muut yrittäjät toimittavat kauppakamarin jäsenelle. Tämä merkitsee siis sitä, että maksu koskee liikevaihtoveroa, jonka toimittaja joutuu maksamaan toimituksistaan, eli samalla hänen liiketoimiaan.

23. Italian ja Saksan hallitukset sen sijaan väittävät, ettei KU I:tä sovelleta yleisesti. Italian hallitus väittää tältä osin, etteivät yksityiset ammatinharjoittajat ja yrittäjät, joiden liikevaihto alittaa 2 miljoonaa ATS, ole maksuvelvollisia. Komissio katsoo kuitenkin, ettei tämä muuta millään tavoin KU I:n yleistä sovellettavuutta, koska kuudennessa direktiivissäkin säädetään tietyistä erityissääntelyistä pienten yritysten, maataloustuottajien ja yksityisten ammatinharjoittajien osalta, mikä ei kuitenkaan millään tavoin vaikuta arvonlisäveron yleiseen sovellettavuuteen.

24. Itävallan hallitus väittää kuitenkin, ettei KU I:tä lasketa aina ostojen eli kauppakamarin jäsenelle tehtyjen toimitusten perusteella. HKG:n 57 §:n 2 momentissa vahvistetaan muita määräytymisperusteita luottolaitosten ja vakuutusyhtiöiden osalta. HKG:n 57 §:n 3 momentin nojalla edustajainkokous voi päättää sulkea pois tietyt Kammerumlagen laskennan määräytymisperusteen osat, jos tietyt ammattialat joutuvat maksamaan kohtuuttoman korkeita maksuja, ja kyseistä säännöstä on sovellettu joillain aloilla. Itävallan hallituksen mukaan HKG:n 57 §:n 2 momentin nojalla KU I:n laskentatavasta on siis olemassa tiettyjä poikkeuksia, jotka koskevat luottolaitoksia, rahoituslaitoksia, vakuutusyhtiöitä, eläkekassoja, rakennuttajayrityksiä, öljyteollisuutta, polttoaineiden ja mineraaliöljyn kauppaa, elintarvikealan tukkuorganisaatioita, huolitsijoita, tavarankuljetusyrityksiä sekä huoltoasemia. Tämän perusteella se pääättelee, että sitominen ostoihin on ainoastaan yksi laskentatapa muiden joukossa.

25. Finanzlandesdirektion für Salzburg painotti suullisessa käsittelyssä Kammerumlagen ulottuvuuden merkitystä. Sen mukaan vain noin puolet kauppakamarien jäsenistä eli suurin piirtein 111 000 jäsentä joutuu maksamaan KU I:tä. Sen mukaan on myös huomattava, että vain vähäisen määrän jäseniä on maksettava vain KU I:tä. KU I:tä maksetaan toisin sanoen suurimmassa osassa tapauksia yhdessä KU II:n kanssa. Pelkästään KU I:tä maksamaan joutuvia on vain muutamia tuhansia. Suullisessa käsittelyssä esitettiin lopuksi, että noin 6 000 tapauksessa KU II:ta peritään ilman, että perittäisiin ostojen perusteella laskettua KU I:tä. Vastaaja pääättelee tästä, että KU I, joka koskee ostoja, on ainoastaan yksi mahdollinen laskentatapa muiden joukossa eikä sitä voida pitää yleisenä. Jo edellä on todettu, ettei KU I:n ja KU II:n välisellä suhteella ole merkitystä nyt käsiteltävän asian ratkaisun kannalta.

26. Italian hallitus korostaa lopuksi, ettei KU I:tä sovelleta myöskään kaikkiin kauppakamarin jäsenten liiketoimiin vaan ainoastaan niihin, joiden yhteydessä jäsenelle on toimitettu tavaraa ja joista on siis maksettava liikevaihtoveroa. Finanzlandesdirektion für Salzburgin edustaja esitti siitä suullisessa käsittelyssä esimerkin. Esimerkissä lähdettiin siitä, että Kammerumlagea maksava yrittäjä on valmistanut täysin itse esineen, jonka se toimittaa eteenpäin ilman ulkopuolista panosta.

Tällaisessa tapauksessa KU I:tä ei makseta. Itävallan hallituksen perustelujen mukaan Kammerumlage perustuu yleisesti yritykseen sisääntuleviin suorituksiin eli yrityksen vastaanottamiin suorituksiin. Koska KU I:n perimisen ensisijaisen tavoitteen vuoksi on välttämätöntä lähteä siitä, että maksu maksetaan suhteellisuusperiaatteen mukaisesti kauppakamarien palvelujen käyttämisen mukaan, olisi kulloinkin määriteltävä, miten tällainen suhteellinen osuus voitaisiin parhaiten ottaa huomioon. Tämän vuoksi sisääntulevat suoritukset lasketaan osittain palkkojen perusteella mutta osittain myös toimitusten perusteella ja esimerkiksi vakuutusyhtiöiden osalta muilla keinoin.

27. Kuten olen jo todennut, tämä on kuitenkin merkityksetöntä, koska on tutkittava, onko Kammerumlagen laskeminen ostojen perusteella yhteensopivaa arvonlisäverojärjestelmän kanssa. Tältä osin on tutkittava, onko KU I:n perimistä ostojen perusteella pidettävä arvonlisäveron luonteisena yleisenä verona tai maksuna. Tämä kysymys riippuu lähinnä käsitteen "yleinen" merkityksestä, mistä syystä ei voida etukäteen sulkea pois sitä, että myös yhtä laskentatapaa monista voitaisiin pitää arvonlisäveron tavoin yleisenä.

28. Osapuolten esittämistä lausunnoista käy selvästi ilmi, että ne kaikki nojautuvat perusteluissaan käsitteen "yleinen" erilaisiin merkityksiin. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä sille ei anneta yksiselitteistä määritelmää. On siis välttämätöntä tutkia yksittäisten tuomioiden perusteella veron yleistä soveltamista koskevaa kysymystä, jotta siten voitaisiin mahdollisesti vahvistaa rajoittava peruste. Niinpä yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei esimerkiksi sellaista henkilöautoja koskevaa erityistä käyttöveroa, jota kannettiin joko niiden luovutuksen tai maahantuonnin yhteydessä, sovellettu yleisesti. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei siinä tilanteessa ollut kyse yleisestä verosta, koska se koski vain kahta hyvin määritellyä tuoteryhmää eli henkilöautoja ja kevytmootoripyöriä.(16)

29. Yhteisöjen tuomioistuin antoi samansuuntaisen ratkaisun sellaisen kunnallisveron osalta, jonka perusteella jokainen, joka säännöllisesti tai satunnaisesti järjesti kunnan alueella julkisia näytäntöjä tai huvitilaisuuksia pääsymaksua vastaan, joutui maksamaan erityistä veroa pääsylipputulosten bruttosummasta. Sitä ei pidetty yleisenä verona, koska sitä sovellettiin vain rajoitettuun tavaroiden ja palvelujen ryhmään.(17)

30. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi katsonut, ettei lisäsuoritus, joka oli maksettava Cassa di Previdenzalle, johon kaikkien Italiassa vakituisesti toimivien asianajajien on kuuluttava, ollut yleinen maksu. Kaikkien hyväksytyjen asianajajien oli sovellettava kaikkiin vuosittaiseen arvonlisäveronalaiseen liikevaihtoon sisältyviin palkkioihinsa tiettyä korotuskerrointa ja maksettava vastaava summa Cassalle. Myös kyseisessä tapauksessa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei lisäsuoritus ollut soveltamisalaltaan yleinen maksu. Se perusteli kantaansa sillä, että maksuvelvollisuus koski vain asianajajia ja ettei se myöskään ulottunut kaikkiin palkkioihin vaan ainoastaan tuomioistuintoimintaa koskeviin palkkioihin.(18)

31. Tämän perusteella käy ilmi, ettei veroa pidetä yleisenä, jos se koskee vain tiettyjä tavaroita, tiettyjä toimintoja tai tiettyjä henkilöryhmiä. Nyt käsiteltävässä asiassa voitaisiin siis katsoa, että kuten viimeksi mainitussa tapauksessa, maksuvelvollisuus koskee vain tiettyä henkilöryhmää eli kauppakamareiden jäseniä ja ettei sitä siksi voida pitää yleisenä.

32. Tämä päätelmä on kuitenkin ongelmallinen. Tosin tietyt yritykset - kuten osapuolten esityksistä ilmenee - eivät joudu maksamaan KU I:tä (esimerkiksi silloin, jos niiden vuosittainen liikevaihto alittaa 2 miljoonaa ATS). Tästä ei kuitenkaan seuraa, että kyseinen maksu kohdistuisi vain tiettyihin henkilöryhmiin ja siten tiettyihin toimintoihin ja liiketoimiin. Sen sijaan KU I:tä joutuvat maksamaan kaikilla taloudellisen toiminnan aloilla toimivat yritykset. Tämä vastaa HKG:n tarkoitusta, joka on se, että mahdollisimman monet kauppakamareiden palvelujen käyttäjät osallistuvat myös niiden rahoitukseen. HKG:n 1 §:n 1 momentissa ja 3 §:n 2 ja 3 momentissa ulotetaan henkilöpiiri niin laajalle, ettei Itävallan hallituksen väitettä, jonka mukaan KU I koskisi vain joitakin yrityksiä, voida automaattisesti pitää paikkansapitävänä. Itävallan hallituksen

mainitsemia poikkeuksia voidaan jopa pikemminkin pitää vahvistuksena säännölle, jonka mukaan KU I:tä sovelletaan yleisesti.

33. Jos kuitenkin tarkastellaan sääntöjä, jotka koskevat rahoituslaitoksia ja vakuutusyhtiöitä, joihin sovelletaan toista laskentatapaa kuin ostoihin perustuvaa tapaa, voitaisiin tehdä toisenlainen päätelmä. Myös tämä poikkeus johtaa kuitenkin ainoastaan siihen, että tiettyjen yritysten ja toimintojen ryhmät suljetaan pois ostojen perusteella laskettavan KU I:n soveltamisalasta. Jotta voitaisiin todeta, ettei veroa tai maksua sovelleta yleisesti, olisi kuitenkin edellytettävä, että se koskisi vain tiettyjä henkilöiden, tavaroiden tai toimintojen ryhmiä. Kyseinen maksu koskee kuitenkin säännönmukaisesti suurta osaa talouselämästä tai taloudellisista toiminnoista. Tästä syystä ei voida kiistää, että KU I on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu yleisesti sovellettava maksu.

3.2 KU I:n erityinen tarkoitus

34. Seuraavaksi on tutkittava, voidaanko jo pelkästään sillä perusteella, että KU I on otettu käyttöön nimenomaan kauppakamarien toiminnan rahoittamiseksi, katsoa ettei se ole 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtoveron luonteinen maksu, vaikka se koskee liiketoimia yleisesti. Tältä osin on viitattava asiassa *Rousseau Wilmot* annettuun tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin antoi ratkaisun sosiaalirahastojen rahoittamiseksi tarkoitetuista yhteisvastuumaksuista. Maksut oli otettu käyttöön nimenomaan sosiaalirahastojen rahoittamiseksi. Niillä katettiin yritysten tai tiettyjen yritysryhmien toiminta, ja maksut laskettiin vuotuisesta kokonaisliikevaihdosta, jolloin ne eivät suoraan vaikuttaneet tavaroiden ja palvelujen hintoihin.⁽¹⁹⁾ Yhteisöjen tuomioistuin nojautui myös kyseisessä tapauksessa 33 artiklan tehtävään, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan haittaamisen estäminen. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan 33 artiklan tarkoitus "ei näin ollen voi olla kieltää jäsenvaltioita pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön veroja ja maksuja, jotka eivät ole veronluonteisia vaan jotka on otettu käyttöön erityisesti sosiaalirahastojen rahoittamiseksi ja joilla katetaan yritysten tai tiettyjen yritysryhmien toiminta, jotka lasketaan vuotuisesta kokonaisliikevaihdosta ja jotka eivät suoraan vaikuta tavaroiden ja palvelujen hintoihin".⁽²⁰⁾

35. Voitaisiin siis päätellä, että "jäsenmaksua", jolla rahoitetaan itsehallinnollisen yhteisön toimintaa, ei myöskään voida pitää 33 artiklassa tarkoitettuna verona tai maksuna. On kuitenkin huomattava, että syy siihen, ettei 33 artiklaa voitu soveltaa, ei ollut pelkästään se, että maksu oli otettu käyttöön sosiaalirahastojen rahoittamiseksi, vaan myös se, ettei maksulla ollut arvonlisäveron keskeisiä ominaisuuksia. Päätely perustui siis tässäkin tapauksessa arvonlisäveron keskeisiin ominaisuuksiin.

36. Myös KU I:tä on siis tutkittava arvonlisäveron keskeisten ominaisuuksien perusteella. Kuten jo todettiin, sillä on ensimmäinen näistä ominaisuuksista, sillä KU I koskee yleisesti liiketoimia.

3.3 KU I:n alaan kuuluvien liiketoimien määritelmä

37. Saattaisi kuitenkin olla myös tärkeää tietää, mihin liiketoimiin KU I:tä sovelletaan. Kyseistä seikkaa on tutkittava tässä yhteydessä, koska toiseen, suhteellisuusedellytyksen toteutumista koskevaan kysymykseen saadaan eri vastaus sen mukaan, mitä liiketoimia sen katsotaan koskevan. Kuten jo mainitsin, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana on ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaan periaate, jonka mukaan tavaroihin ja palveluihin sovelletaan yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa. Kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista.

Kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna verovelvollisena pidetään jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.(21) Kuudes direktiivi perustuu tämän mukaan verovelvollisen taloudelliseen toimintaan. Verovelvollisen tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset eli sen toteuttamat liiketoimet kuuluvat arvonlisäveron piiriin. Tämä käy ilmi myös 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdasta, jossa määritellään veron peruste. Tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta veron perusteena on kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista saaman vastikkeen. Veronalaisia liiketoimia suorittava henkilö on toisin sanoen myös kuudennessa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen.

38. KU I:n laskentaperusteena ja siten välittömästi KU I:n rasittamat eivät kuitenkaan ole juuri sen henkilön suorittamat liiketoimet, joka on velvollinen maksamaan KU I:tä. Laskentaperusteena on arvonlisävero, jonka kauppakamarin jäsen suorittaa hinnan yhteydessä tavarantoimittajilleen. Kammerumlagen laskentaperusteena ovat siis tavarantoimittajan liiketoimet. Itävallan hallituksen mukaan tästä seuraa, ettei KU I ole 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtovero.

39. Voidaan katsoa, että Kammerumlage rasittaa maksuvelvollisen liiketoimia vain siltä osin kuin oletetaan, että maksuvelvollinen yritys vyöryttää Kammerumlagen, jonka se joutuu maksamaan, oman tavarantoimituksensa tai palvelusuorituksensa hintaan siirtääkseen sen seuraavan kuluttajaportaan maksettavaksi. Tältä osin on kuitenkin huomattava, ettei maksettavan KU I:n ja kauppakamarin jäsenen liiketoimen välillä ole välitöntä yhteyttä. Kuten Finanzlandesdirektion für Salzburgin edustaja havainnollisti suullisessa käsittelyssä esimerkillä, Kammerumlagea maksamaan joutuvan yrityksen kaikki liiketoimet eivät ole KU I:n alaisia. Jos Kammerumlagea maksamaan joutuva yritys on valmistanut toimittamansa tavaran täysin itse ilman ulkopuolista panosta, se ei joudu maksamaan siitä KU I:tä. KU I ei siis sisälly tavaran hintaan - ei edes kustannusten laskentaperusteena.

40. Vaikka voitaisiinkin todeta päinvastaisesti, että aina silloin, kun KU I:tä joudutaan maksamaan, on olemassa vastaava kauppakamarin jäsenen liiketoimi, verorasituksen ja kyseisen liiketoimen välille ei siitäkään huolimatta syntyisi arvonlisäverojärjestelmässä edellytettyä yhteyttä. Tämä ilmenee selvästi tutkittaessa seuraavaa edellytystä. Sen mukaan edellytetään, että vero tai maksu määräytyy täsmällisesti suhteellisenä osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta.

3.4 KU I:n suhteellisuus

41. Komissio pitää tätä edellytystä täyttyneenä. Se viittaa tältä osin HKG:n 57 §:n sanamuotoon, jonka mukaan maksu peritään sen suhteellisen osuuden mukaan, jolla kauppakamareita käytetään, ja 57 §:n mukaan suhteellisuutta arvioidaan "myös sen suhteellisen osuuden mukaan, joka on maksun suuruuden sekä yrityksen osto- ja myyntihintojen välillä". Kyseinen sanamuoto on liian epätasällinen, jotta maksua voitaisiin sen perusteella pitää suhteellisenä. Se, määräytyykö KU I todellakin suhteellisenä osuutena palvelujen käytöstä, on siis tulkintakysymys, koska suhteellisuutta arvioidaan vain "myös" eli "muun muassa" sen suhteellisen osuuden, joka on maksun suuruuden sekä yrityksen osto- ja myyntihintojen välillä - eli voiton -, mukaan. Lisäksi suhteellisuutta tarkastellaan suullisessa käsittelyssä esitetyn perusteella vain ensisijaisena periaatteena ja suunnitelmalla, jota yrityksissä noudatetaan erilaisten laskentatapojen avulla. Yksi tällaisista laskentatavoista on ostojen kohdistaminen. Tämä ei kuitenkaan riitä osoittamaan, että kyseinen laskentatapa todella johtaisi siihen, että kyseessä olisi maksu, joka määräytyisi täsmällisesti suhteellisenä osuutena tavarantoimitusten ja palvelujen hinnasta.

42. Komissio pyrkii osoittamaan maksun suhteellisuuden lisäämällä, että KU I "lasketaan liikevaihtoveron perusteella"(22) ja että "se on siis jo tästä syystä osa sen suhteellisuutta". Tältä osin on huomautettava, että vero, jonka kauppakamarin jäsen maksaa hinnan yhteydessä ja johon

KU I:n laskenta perustuu, koskee tavarantoimittajan liiketoimia eli ostoja. Kyseinen vero määräytyy täsmällisesti suhteellisena osuutena tavarantoimittajan luovuttamien tavaroiden hinnasta. Koska KU I lasketaan kyseisen liikevaihtoveron promilleina, voidaan katsoa, että se itse määräytyy täsmällisesti suhteellisena osuutena toimitettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen hinnasta. Nyt käsiteltävässä asiassa tarkasteltavat liiketoimet eivät kuitenkaan ole ketjun ensivaiheen liiketoimia, kuten edellä on osoitettu, vaan niitä liiketoimia, jotka kauppakamarin jäsen itse suorittaa. On kyseenalaista, määräytyykö maksu täsmällisesti suhteellisena osuutena myös niistä peritystä hinnasta.

43. Vaikka katsottaisiin, että Kammerumlagea maksamaan joutuva yritys vyöryttää maksamansa KU I:n toimittamiensa tavaroiden ja suorittamiensa palvelujen hintaan, ei voida olettaa, että Kammerumlage määräytyisi täsmällisesti suhteellisena osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta. KU I:n suuruus määräytyy niiden tavarantoimitusten perusteella, joita Kammerumlagea maksamaan joutuva yritys tarvitsee liiketoimiaan varten. Sen tämän jälkeen toimittamien tavaroiden ja suorittamien palvelujen hinta ei kuitenkaan määräydy yksinomaan kyseisten toimitusten määrän perusteella vaan myös sen omien suoritusten laajuuden perusteella. Nämä suoritukset voivat vaihdella laajuudeltaan ja siis vaikuttaa eri tavoin lopputuotteen hintaan. Tämän vuoksi Finanzlandesdirektion für Salzburgin edustaja korosti suullisessa käsittelyssä, että arvonlisän muodostuminen vaihtelee eri talouselämän aloilla ja jopa saman alan sisällä sen mukaan, kykeneekö yritys hyödyntämään parhaalla mahdollisella tavalla käyttämiään tuotannontekijöitä. Esimerkiksi luottolaitokset ja vakuutusyhtiöt toimivat erittäin kannattavalla alalla. Muiden yritysten tavarantoimituksista tai muista suorituksista arvonlisäverona maksettavat määrät ovat varsin vähäisiä. Toisin sanoen KU I olisi verrattain alhainen huolimatta alan varsin hyvästä kannattavuudesta. Juuri tästä syystä lainsäätäjä on HKG:n 57 §:n 2 momentissa säätänyt kyseisen alan osalta erityisiä säännöksiä, joiden nojalla KU I:tä ei lasketa ostojen perusteella.

44. Edellä esitetyistä syistä ei näytä siltä, että KU I määräytyisi aina täsmällisesti suhteellisena osuutena tavaroiden hinnasta. Tämän perusteella voidaan katsoa, että KU I on pohjimmiltaan - kuten muun muassa Itävallan ja Saksan hallitukset ovat esittäneet - vain yksi kustannustekijä, joka muiden kustannustekijöiden tapaan rasittaa lopputuotteen hintaa mutta jota ei voida pitää arvonlisäverona.

45. Sen vuoksi on todettava, ettei KU I rasita kauppakamarien jäsenten liiketoimia arvonlisäveron tavoin ja ettei se myöskään määräydy täsmällisesti suhteellisena osuutena niiden toimittamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hinnasta.

46. Seuraavaksi on tutkittava, onko tekemääni päätelmää muutettava kauppakamarin jäsenen toimittajan liiketoimien osalta. Myös komissio korosti suullisessa käsittelyssä, että suorituksen vastaanottamista vastaa arvonlisäverojärjestelmässä aina suorituksen toimittaminen.

47. Tältä osin voitaisiin väittää, että 33 artiklan osalta ainoa ratkaiseva tekijä on se, että liiketoimia rasietaan arvonlisäveroon verrattavalla tavalla, joten silloin on merkityksetöntä, mistä liiketoimista on kyse. Jos otetaan perustaksi kauppakamarin jäsenen tavarantoimittajan liiketoimet, voitaisiin lähteä siitä, että KU I rasittaa niitä, koska se lasketaan kyseisten liiketoimien perusteella. Kuten olen jo osoittanut, KU I määräytyy myös suhteellisena osuutena kyseisten ostojen yhteydessä toimitettujen tavaroiden ja palvelujen hinnasta. On kuitenkin korostettava, ettei KU I:tä joudu maksamaan tavarantoimittaja (eli se, joka suorittaa liiketoimet) vaan tavarantoimittajan tai palvelun vastaanottaja.

48. Tämän seikan ei välttämättä tarvitse johtaa siihen, ettei KU I:tä voitaisi pitää arvonlisäveroon verrattavana. Arvonlisäverojärjestelmässäkin arvonlisäveron maksaa oikeastaan suorituksen saaja. Hän maksaa sen hinnan yhteydessä tavarantoimittajalle, joka maksaa sen edelleen toimivaltaiselle veroviranomaiselle (vähennettyään siitä arvonlisäveron, jonka hän on itse maksanut ostoistaan). Arvonlisäverojärjestelmässä säädetään, että vero vyörytetään seuraavalle tuotantoportaalle. Myös KU I:n osalta tavarantoimittajan tai palvelun vastaanottaja maksaa Kammerumlagen.

Ero arvonnlisäveroon nähden on siinä, että hän ei maksa Kammerumlagea tavarantoimittajalle vaan tilittää sen itse veroviranomaisille.

49. Tältä osin voitaisiin - täysin periaatteellisesti - katsoa, että KU I rasittaa liiketoimia samalla tavoin kuin arvonnlisävero. On kuitenkin kyseenalaista, täyttyvätkö tällaisen näkemyksen yhteydessä myös muut arvonnlisäveroa koskevat edellytykset.

3.5 Mahdollisuus vyöryttää KU I lopulliselle kuluttajalle

50. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, vero on voitava vyöryttää kuluttajalle, jotta sen voitaisiin katsoa olevan 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtoveron luonteinen vero.(23) Tämä merkitsee myös sitä, että tavaraa, joka on luovutettu lopulliselle kuluttajalle, joka ei ole verovelvollinen, rasittaa arvonnlisävero, joka on suhteellinen osuus hinnasta, jonka kyseinen kuluttaja on maksanut tavarantoimittajalleen.(24) Arvonnlisäverojärjestelmässä arvonnlisäveron maksaa lopulliseen kuluttajaan saakka aina tavarantoimittajalle, joka tilittää veron vähennettyään siitä veron, jonka se itse on maksanut muiden suoritusten vastaanottajana. Arvonnlisävero määräytyy siis aina täsmällisesti suhteellisena osuutena toimitettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen hinnasta. Sama pätee myös lopullisen kuluttajan maksaman arvonnlisäveron osalta.

51. KU I:n osalta rasiitettava liiketoimi on kuitenkin toimitus kauppakamarin jäsenelle. Kammerumlagen maksaa henkilö, joka ottaa vastaan tavarantoimittajan tai palvelun. KU I:tä ei siis sovelleta silloin, kun tavara toimitetaan lopulliselle kuluttajalle, joka ei ole kauppakamarin jäsen. Sitä sovelletaan aikaisemmassa vaiheessa eli silloin, kun tavara toimitetaan viimeiselle yritykselle, joka myös tilittää maksun. Vaikka voitaisiin katsoa, että kyseinen tuotantoketjun viimeinen yritys vyöryttää rasiituksen lopulliselle kuluttajalle, ei kyseessä ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettu lopullisen kuluttajan verottaminen. Veroa ei vyörytetä välittömästi verotettavan liiketoimen vastaanottajalle vaan hintalaskelman kautta luodaan rasiitus, joka kohdistuu jo seuraavaan vaiheeseen. Kuten on jo osoitettu, Kammerumlage ei myöskään määräydy täsmällisesti suhteellisena osuutena hinnasta, joka lopullisen kuluttajan on maksettava.

3.6 KU I:n periminen jokaisessa tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa

52. Tämän vuoksi on myös selvää, ettei yhteisöjen tuomioistuimen asettama kolmas edellytys täyty: KU I:tä ei peritä jokaisessa tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa (vähittäiskauppavaiheeseen saakka). Viimeinen vaihe - suhteellinen vyöryttäminen kuluttajalle - puuttuu tässä tapauksessa.

53. Tilanne saattaisi olla erilainen, jos kaikesta huolimatta perusteena olisivat kauppakamarin jäsenen liiketoimet. Koska kaikissa tuotannon ja jakelun vaiheissa toimivat yritykset ovat kauppakamarien jäseniä, voitaisiin sanoa, että KU I:tä lähtökohtaisesti peritään jokaisessa tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa. On kuitenkin muistutettava, ettei - jos kyseinen näkemys otetaan perustaksi - KU I määräydy suhteellisena osuutena hinnasta.

3.7 KU I:n kohdistuminen arvonnlisään

54. Neljännen edellytyksen osalta, jonka mukaan vero kohdistuu tavaroiden ja palvelujen arvonnlisään, on kiistatonta, ettei KU I kohdistu tavaroiden arvonnlisään, koska se lasketaan vain ostoihin sisältyvän veron perusteella eli sen arvonnlisäveron perusteella, jota kauppakamarin jäsenelle suoritettavista toimituksista maksetaan. Sen sijaan on riidanalaista, onko 33 artiklassa tarkoitettun veron tai maksun välttämättä täytettävä kyseinen edellytys. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on tosin toistuvasti katsottu, ettei veroa tai maksua pidetä arvonnlisäveron kaltaisena muun muassa sillä perusteella, ettei se koske tavaroiden arvonnlisää.(25) Komissio on eri mieltä. Se viittaa tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Dansk Denavit ja Poulsen Trading antamaan tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei edellytetty, että vero olisi

kaikilta osin arvonlisäveron kaltainen, jotta se olisi liikevaihtoveron luonteinen.(26) Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin lisää, että "riittää että se on keskeisiltä ominaisuuksiltaan arvonlisäveron kaltainen".(27) Sen kohdistuminen tavaroiden ja palvelujen arvonlisään on kuitenkin yksi yhteisöjen tuomioistuimen toteamista keskeisistä ominaisuuksista. Olisi siis välttämätöntä, että vero tai maksu, joka 33 artiklan perusteella ei ole yhteensopiva arvonlisäverojärjestelmän kanssa, koskisi tavaroiden ja palvelujen arvonlisää.

55. On kuitenkin todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verot ja maksut, jotka ovat keskeisiltä ominaisuuksiltaan arvonlisäveron kaltaisia, on "joka tapauksessa" katsottava arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittaviksi.(28) Tämän perusteella ei tosin voida päätellä, että 33 artiklassa kielletty rasitus ei kuitenkaan olisi mahdollinen, jos yksi kyseisistä ominaisuuksista - erityisesti kohdistumista arvonlisään koskeva ominaisuus - ei täyty. Kyseisen 33 artiklan sanamuoto itsessään viittaa siihen. Siinä todetaan vain, että yleisesti kaikki verot ja maksut, jotka eivät ole liikevaihtoveron luonteisia, voidaan pitää voimassa. Näin ollen myös sellaisen liikevaihtoveron, joka ei kohdistu tavaroiden ja palvelujen arvonlisään, voitaisiin tilanteen mukaan katsoa olevan 33 artiklan nojalla yhteensopimaton arvonlisäverojärjestelmän kanssa. Siinä tapauksessa pitäisi tutkia, vaikuttaako vero tai maksu kyseisen ominaisuuden puuttumisesta huolimatta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaan arvonlisäveroon verrattavalla tavalla. Koska kuitenkin on jo osoitettu, ettei muista syistä (koska suhteellisuus ja mahdollisuus vyöryttää vero lopulliselle kuluttajalle puuttuvat) ole olemassa arvonlisäveroon verrattavaa rasisitusta, toisen keskeisen ominaisuuden - eli kohdistumisen arvonlisään - puuttuminen vain vahvistaa päätelmää, jonka mukaan arvonlisäverojärjestelmään ei vaikuteta.

56. Voidaan siis todeta, ettei riidanalainen KU I ole kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtoveron luonteinen vero. Se on pikemminkin kustannustekijä, joka saattaa rasittaa tavaroiden hintaa ja joka palvelee itsehallinnollisen elimen rahoittamista. Vaikka KU I rasittaa siis liiketoimia, se ei tee sitä 33 artiklassa kielletyllä tavalla, sillä sitä ei voida rinnastaa arvonlisäveroon, vaan se on vain erityinen maksu, joka vaikuttaa ostoihin sisältyvän veron määrään laskennallisena mittausperusteena.

57. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, ettei kuudennen direktiivin 33 artiklassa kielletä KU I:n perimistä.

II Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan tutkiminen (ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys)

58. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyytää ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään yhteisöjen tuomioistuinta lisäksi antamaan ratkaisun KU I:n yhteensopivuudesta kuudennen direktiivin 17 artiklan kanssa. Kyseisessä artiklassa säädetään vähennyksistä, joiden vaikutuksesta arvonlisävero kohdistuu ainoastaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisään. Komissio katsoo, että nyt käsiteltävässä asiassa on kyse 17 artiklan rikkomisesta, koska Kammerumlagen laskemisesta ostojen perusteella, joihin myös vähennykset perustuvat, seuraa, että kyseisten vähennysten määrää pienennetään. Muut nyt käsiteltävän asian osapuolet ovat asiasta eri mieltä. Esimerkiksi Itävallan ja Saksan hallitukset väittävät, että vähennysten pienentyminen - jos sellaista ylipäänsä tapahtuu - on vain laskennallista.

59. Mielestäni ei ole tarpeellista arvioida KU I:tä vielä kuudennen direktiivin 17 artiklankin valossa. Sen jälkeen kun todettiin, että vaikka KU I rasittaa liiketoimia, se on 33 artiklan kannalta yhteensopiva yhteisen arvonlisäjärjestelmän kanssa, lisäselvitys tekisi kyseisen 33 artiklan perusteella tehdyt tutkimukset tarpeettomiksi. Kyseisessä 33 artiklassa rajoitetaan niitä arvonlisäverojärjestelmään kuuluvia veroja ja maksuja, joita jäsenvaltiot voivat vielä periä. On siis ratkaistava pelkästään 33 artiklan perusteella, mitkä verot ja maksut jäsenvaltiot voivat pitää voimassa arvonlisäveron lisäksi. Sen jälkeen kun on todettu, että vero on objektiivisten ominaisuuksiensa osalta kaiken kaikkiaan yhteensopiva koko yhteisen arvonlisäjärjestelmän kanssa, ei ole enää mahdollista arvioida uudelleen sen yhteensopivuutta yksittäisten seikkojen

osalta. Jos siis maksu on kuudennen direktiivin 33 artiklan mukaan sallittu, sitä koskevat erilliset (kansalliset) säännöt eivätkä kuudennen direktiivin säännöt sellaisenaan. Muunlainen lähestymistapa rajoittaisi kansallista toimivaltaa ja olisi samalla ristiriidassa toissijaisuusperiaatteen kanssa. Kuudennen direktiivin 33 artiklan nojalla sallittuja veroja ja maksuja voidaan siis tarkastella erikseen eli kuudennen direktiivin säännöksistä riippumatta. Siitä on myös pääteltävä, että kuudennen direktiivin yksittäisten säännösten "rikkominen" sinänsä on merkityksetöntä, koska kyseisiä säännöksiä sovelletaan ainoastaan arvonlisäverojärjestelmään kuuluviin veroihin. Tarkastelu 17 artiklan perusteella on siis mahdollista ainoastaan arvonlisäverojärjestelmän osalta.

60. Tämä käy ilmi myös yhteisöjen tuomioistuimen 17 artiklaa koskevasta oikeuskäytännöstä. Säännökset, joita siinä on tarkasteltu 17 artiklan valossa, ovat koskeneet poikkeuksia kuudennesta direktiivistä, (29) arvonlisäveron muutettua määräytymisperustetta (30) tai arvonlisäveron ja tuontia koskevan liikevaihtoveron erilaisia maksuaikoja. (31) Niissä on siis aina ollut kyse säännöksistä, jotka koskevat arvonlisäveron perimistä kuudetta direktiiviä soveltaen. Silloinkin kun uusi vero ei ole itsenäinen vero arvonlisäveroon nähden, sitä arvioidaan kuudennen direktiivin 33 artiklan perusteella eikä 17 artiklan perusteella. (32)

61. Vaikka tutkitaan sitä, onko 17 artiklaa rikottu, on tehtävä päätelmä, että ostoihin sisältyvän veron määrän pienentäminen voi olla vain laskennallista. Mahdollisuudella vedota ostoihin sisältyvän veron vähennyksiin ja KU I:n perimisellä ei ole välitöntä yhteyttä. Niinpä KU I:tä peritään, vaikka kauppakamarin jäsenenä ei olisi mitään mahdollisuutta vedota ostoihin sisältyvään veroon vähennysten tekemiseksi.

III EY:n perustamissopimuksen 5 artiklan rikkominen

62. Komissio väitti suullisessa käsittelyssä lisäksi, että on mahdollista katsoa KU I:n välillisesti vaarantavan arvonlisäverojärjestelmän perustamissopimuksen 5 artiklassa kielletyllä tavalla. Tuomiot, joihin se tältä osin vetoaa, (33) koskevat yhtäältä välittömiä veroja eli siis muita veroja kuin arvonlisäveroa, ja toisaalta työntekijöiden vapaan liikkuvuuden loukkaamista tai syrjintäkiellon periaatteen loukkaamista arvonlisäveroa kannettaessa tai maksuja perittäessä. Tällaisissa tilanteissa eli silloin, kun on loukattu perusvapautta tai syrjintäkiellon periaatetta, yhteisöjen tuomioistuin on viitannut 5 artiklaan, jos jäsenvaltioilla on ollut asiassa toimivalta. Nyt käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole vedottu perusvapauksien eikä syrjintäkiellon periaatteen loukkaamiseen. Turvautuminen perustamissopimuksen 5 artiklaan ei näytä välttämättömältä myöskään siitä syystä, että nyt käsiteltävässä asiassa on kyseessä erityinen rajoittava säännös eli 33 artikla ja ettei muutoinkaan ole havaittavissa minkäänlaista oikeusaukkoa.

63. Lisäksi 5 artikla koskee pääasiallisesti yleisluonteisia periaatteita; on erittäin kyseenalaista, kuuluvatko niihin yksittäiset arvonlisäveroa koskevat säännökset. Tässä tarkoitettuja yleisiä periaatteita ovat pikemminkin - kuten kuudennen direktiivin perustelukappaleista ilmenee (34) - vapaan liikkuvuuden periaate, kilpailun vääristymisen estäminen ja rajan ylittämiseen liittyvien muodollisuuksien poistaminen. Kyse on myös yhteisen perustan käyttöönottamisesta yhteisön omia tuloja varten. Kyseistä perustaa kavennettaisiin, jos verot ja maksut irrotettaisiin arvonlisäverojärjestelmästä ja perittäisiin arvonlisäverosta erillään tai sen lisäksi. Koska mikään näistä perusteista ei koske KU I:tä, se ei tässäkään mielessä rasita tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkumista.

Vaikka asiasta oltaisiinkin toista mieltä, on kuitenkin huomattava, ettei KU I perittävien määrien pienuuden vuoksi aiheuta vääristymiä etenkin, kun lainsäätäjä sallii arvonlisäveron verokannan osalta huomattavasti suuremman liikkumavaran.

IV Yhteenveto

64. Yhteenvetona voidaan todeta, ettei KU I ole maksu, joka täyttäisi arvonlisäveron keskeiset ominaisuudet. Se ei myöskään vaikuta arvonlisäverojärjestelmään rasittamalla tavaroiden ja

palvelujen liikkumista. KU I on siis 33 artiklan perusteella sallittu.

65. KU I:llä ei pyritä kiertämään arvonlisäveroa eikä korjaamaan sitä tai korvaamaan sitä samanlaisella verolla. Sen ainoana tavoitteena on velvoittaa kauppakamarin jäsenet rahoittamaan lainmukaisten etujensa ajamisen. Kauppakamarin jäsenten maksukyvyyn mittapuuksi melko epäonnistuneesti valittu ostoihin sisältyvän veron määrä on otettu maksun määräytymisperusteeksi puhtaasti käytännön syistä, koska kyseinen summa on helposti saatavissa ja tarkistettavissa muualta saatujen tietojen perusteella.

V Tuomion ajallisten vaikutusten toissijainen tutkiminen

66. Siltä varalta, ettei yhteisöjen tuomioistuin noudattaisi tätä ratkaisuehdotusta vaan tekisi ratkaisun, jonka mukaan KU I ei ole yhteensopiva arvonlisäverojärjestelmän kanssa, on vielä tutkittava Itävallan hallituksen toissijaisesti esittämää kysymystä tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamisesta.

67. Yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ole antaa periaatteellista ratkaisua KU I:n yleisestä pätevydestä. Se on kansallisen tuomioistuimen tehtävä. Yhteisöjen tuomioistuimen on vain arvioitava, onko KU I:n laskentatapa eli ostojen käyttäminen perusteena yhteensopiva yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kanssa. Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, se ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei KU I:tä voitaisi enää periä. Olisi vain tarpeen löytää toinen laskentatapa, joka olisi yhteensopiva arvonlisäverojärjestelmän kanssa. Tästä syystä tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen olisi järkevää, koska tuomio ei voi johtaa siihen, että aikaisemmin perittyjä maksuja jouduttaisiin palauttamaan, vaan ainoastaan siihen, että Kammerumlage lasketaan uudelleen suuruudeltaan vain hieman aikaisemmasta poikkeavaksi.

68. Vaikka jouduttaisiin toteamaan, että yhteisön oikeutta on rikottu, se ei myöskään olisi ollut ilman muuta havaittavissa ongelmaluokan ongelmien vuoksi. Tilanne oli erilainen asiassa Dansk Denavit ja Poulsen Trading annetussa tuomiossa. Komissio oli tuolloin jo vain muutamia viikkoja riidanalaisen maksun käyttöönoton jälkeen huomauttanut Tanskan hallitukselle ongelmista, joita kyseinen maksu saattoi aiheuttaa 33 artiklan kannalta. Siinä tilanteessa yhteisöjen tuomioistuin ei pitänyt tarpeellisenä rajoittaa tuomionsa ajallisia vaikutuksia.⁽³⁵⁾ Koska nyt käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan olisi ollut helppoa huomata mahdollista 33 artiklan rikkomista, yhteisöjen tuomioistuin voisi määrätä tuomionsa ajallisten vaikutusten rajoittamisesta.

C Ratkaisuehdotus

69. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY 33 artiklassa ei kielletä jäsenvaltiota kantamasta sellaista kiinteämääräistä maksua, jonka määräytymisperuste on seuraava:

a) liikevaihtovero, joka on maksettava muiden yrittäjien verovelvollisen yritykselle suorittamista toimituksista tai muista suorituksista, lukuun ottamatta liikkeen luovutukseen perustuvia suorituksia, ja

b) liikevaihtovero, joka on maksettava sillä perusteella, että verovelvollinen on tuonut maahan tavaroita yritykseensä taikka hankkinut niitä yhteisön alueella.

Kuudennen direktiivin 17 artiklaa koskevaa kysymystä ei ole tarpeen tutkia.

(1) - EYVL L 145, s. 1.

(2) - HKG:n 57 §:n 7 ja 8 momentti.

(3) - Ennakkoratkaisupyyntö 7 ja 8 kohta.

(4) - Ennakkoratkaisupyyntö 9 kohta.

(5) - EYVL L 376, s. 1.

(6) - Yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, Wisselink ym., tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2671, 10 ja 12 kohta).

(7) - Asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986 (Kok. 1986, s. 2219, 22 kohta); edellä alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat Wisselink ym., tuomion 14 kohta ja asia C-109/90, Giant, tuomio 19.3.1991 (Kok. 1991, s. I-1385, 9 kohta).

(8) - Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Kerrutt, tuomion 22 kohta ja alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat Wisselink ym., tuomion 14 kohta.

(9) - Asia C-200/90, Dansk Denavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992 (Kok. 1992, s. I-2217, julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, s. I-2231 ja erityisesti s. I-2235).

(10) - Asia 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985 (Kok. 1985, s. I-3759, 14 kohta).

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

(12) - Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Rousseau Wilmot, tuomion 16 kohta.

(13) - Asia C-347/90, Bozzi, tuomio 7.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2947, 9 ja 10 kohta) ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Dansk Denavit ja Poulsen Trading, tuomion 11 kohta.

(14) - Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Bozzi, tuomion 12 kohta; asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988 (Kok. 1988, s. 1343, 15 kohta); edellä alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat Wisselink ym., tuomion 18 kohta; edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Giant, tuomion 11 ja 12 kohta ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Dansk Denavit ja Poulsen Trading, tuomion 11 kohta.

(15) - Edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Bergandi, tuomion 8 kohta ja yhdistetyt asiat C-370/95, C-371/95 ja C-372/95, Careda ym., tuomio 26.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3721, 15 kohta).

(16) - Edellä alaviitteessä 6 mainitut yhdistetyt asiat Wisselink ym., tuomion 20 kohta.

(17) - Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Giant, tuomion 14 kohta.

(18) - Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Bozzi, tuomion 14 kohta.

(19) - Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Rousseau Wilmot, tuomion 16 kohta.

(20) - Ks. edellä alaviite 19.

(21) - Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohta; kyseisessä säännöksessä tarkoitettua taloudellista toimintaa on 4 artiklan 2 kohdan mukaan kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

(22) - Kyseessä on liikevaihtovero, jota kauppakamarin jäsenen on maksettava hinnan yhteydessä.

(23) - Edellä alaviitteessä 15 mainitut yhdistetyt asiat Careda ym., tuomion 15 kohta.

(24) - Asia 391/85, komissio v. Belgia, tuomio 4.2.1988 (Kok. 1988, s. 579, 23 kohta).

(25) - Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Giant, tuomion 14 kohta; edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Bozzi, tuomion 16 kohta ja asia C-208/91, Beaulande, tuomio 16.12.1992 (Kok. 1992, s. I-6709, 17 kohta).

(26) - Mainittu edellä alaviitteessä 9, tuomion 14 kohta.

(27) - Ks. edellä alaviite 26.

(28) - Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Bozzi, tuomion 9 kohta; asia C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-5053, 14 kohta) ja asia C-28/96, Fricarnes, tuomio 17.9.1997 (Kok. 1997, s. I-4939, 37 kohta).

(29) - Asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797).

(30) - Asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883).

(31) - Asia 42/83, Dansk Denkavit, tuomio 10.7.1984 (Kok. 1984, s. 2649).

(32) - Edellä alaviitteessä 24 mainitussa asiassa komissio v. Belgia annettu tuomio.

(33) - Asia 44/84, Hurd, tuomio 15.1.1986 (Kok. 1986, s. 29); asia 127/86, Ledoux, tuomio 6.7.1988 (Kok. 1988, s. 3741) ja asia C-47/93, komissio v. Belgia, tuomio 3.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1593).

(34) - Kuudennen direktiivin toinen, kolmas ja neljäs perustelukappale sekä Euroopan parlamentin päätöslauselma, joka sisältää lausunnon Euroopan yhteisöjen komission direktiiviehdotuksesta neuvostolle jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - annetuksi kuudenneksi direktiiviksi (EYVL C 40, 8.4.1974, s. 34).

(35) - Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia C-200/90, tuomion 20-23 kohta.