

/

61995J0370

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 26 päivänä kesäkuuta 1997. - Careda SA (C-370/95), Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (C-371/95) ja Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (C-372/95) vastaan Administración General del Estado. - Ennakkoratkaisupyyntö: Audiencia Nacional - Espanja. - Pelilaitteiden pitämisestä maksettava vero - Liikevaihtovero - Vyöryttäminen kuluttajille. - Yhdistetyt asiat C-370/95, C-371/95 ja C-372/95.

Oikeustapauskokoelma 1997 sivu I-03721

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kielto kantaa muita kansallisia veroja, jotka ovat luonteeltaan liikevaihtoveroja - Tavoite - Liikevaihtoveron käsite - Kuluttajille vyörytettävä, peleille ja vedonlyönnille määrätty vero, jonka vyöryttämisestä ei ole nimenomaisesti säädetty kansallisessa laissa, eikä vyöryttäminen käy ilmi laskusta tai laskuna pidettävästä asiakirjasta - Veron sisällyttäminen liikevaihtoveron käsitteeseen

(Neuvoston direktiivin (ETY) N:o 77/388 33 artikla)

Tiivistelmä

Koska jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan tarkoituksena on estää se, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta vaarantuisi jäsenvaltion sellaisten verotuksellisten toimien vuoksi, jotka estävät tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta ja koskevat liiketoimia vastaavasti kuin arvonlisävero, kansallisen veron luokittelemisen ja siis sen arvioimisen, onko se yhteisön oikeuden mukainen, on tapahduttava sekä kyseiseen veroon sovellettavan kansallisen lainsäädännön sanamuodon että veron olennaisten ominaisuuksien perusteella ja erityisesti sen perusteella, voidaanko vero vyöryttää kuluttajille. Tästä seuraa, että ei ole välttämätöntä, että kansalliseen veroon soveltuvasa kansallisessa lainsäädännössä säädetään nimenomaisesti mahdollisuudesta vyöryttää vero kuluttajille, jotta vero olisi luonteeltaan liikevaihtovero.

Ei ole myöskään välttämätöntä, että veron vyöryttäminen kuluttajille käy ilmi laskusta tai vastaavasta asiakirjasta, jotta tämä vero olisi luonteeltaan liikevaihtovero. Edellä mainitun säännöksen soveltamisen osalta on kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää, voidaanko riidanalaisella verolla vaarantaa tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta vastaavasti kuin arvonlisäverolla, ottaen huomioon, onko kyseisellä verolla arvonlisäveron olennaiset ominaisuudet. Näin on, jos vero on luonteeltaan yleinen, jos sen määrä on suhteessa palvelujen hintaan, jos se kannetaan jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa ja jos se suoritetaan palvelujen arvonlisän perusteella.

Asianosaiset

Yhdistetyissä asioissa C-370/95, C-371/95 ja C-372/95,

jotka Audiencia Nacional (Espanja) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Careda SA (C-370/95),

Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (C-371/95) ja

Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (C-372/95)

vastaan

Administración General del Estado

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

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. C. Moitinho de Almeida sekä tuomarit C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet ja M. Wathelet (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Léger,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Careda SA ja Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara), edustajanaan asianajaja Miguel Ángel García Campos, Madrid,

- Espanjan hallitus, asiamiehenään yhteisön oikeutta ja toimielimiä koskevan kansallisen koordinoinnin pääjohtaja Alberto José Navarro González, avustajanaan oikeudelliselta osastolta valtioneuvoston asiamies Gloria Calvo Díaz,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Miguel Díaz-Llanos La Roche,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Careda SA:n ja Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azarin (Femara), edustajanaan Miguel Ángel García Campos, jota avustaa Madridin Carlos III -yliopiston oikeustieteen professori Zornoza Pérez, Espanjan hallituksen, asiamiehenään oikeudelliselta osastolta valtioneuvoston asiamies Luis Pérez de Ayala Becerril, ja Euroopan yhteisöjen komission, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Carlos Gómez de la Cruz, 16.1.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.2.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Audiencia Nacional on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 4.7.1995 (asia C-370/95), 13.9.1995 (asia C-371/95) ja 15.11.1995 (asia C-372/95) tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen 30.11.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 33 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Careda SA:n (jäljempänä Careda) ja Administración General del Estado (Espanjan valtiovarainministeriö) välisen riita-asian yhteydessä, joka koskee ilmoitusta onnenpeleille, vedonlyönnille ja uhkapelille määrätyn veron, sellaisena kuin siitä on säädetty 29.6.1990 annetun lain nro 5/1990 (BOE, 30.6.1990, jäljempänä laki nro 5/1990) 38 §:n 2 momentin 2 kohdassa, lisäksi määrättävästä ylimääräisestä verosta, ja niiden kahden kumoamiskanteen yhteydessä, jotka Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (jäljempänä Femara) ja Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (jäljempänä Facomare) ovat nostaneet 6.9.1990 annetusta ministeriön asetuksesta nro 23472 (BOE, 22.9.1990, jäljempänä 6.9.1990 annettu asetus), joka on yksi mainitun veron oikeudellinen peruste.

3 Onnenpelejä, vedonlyöntiä ja uhkapeliä koskevat rikosoikeudelliset, hallinnolliset ja verotukselliset säännökset ovat Espanjassa 25.2.1977 annetussa kuninkaan asetuksessa nro 16/1977 (BOE, 7.3.1977, jäljempänä asetus nro 16/1977). Siinä säädetään muun muassa edellä mainittuja pelejä koskevasta verosta (jäljempänä pelivero), jota koskeva järjestelmä määrittää asetuksen 3 §:ssä seuraavasti:

"3 §. [Peli]veron alaisia ovat yhdistykset tai yritykset, jotka harjoittavat tässä kuninkaan asetuksessa tarkoitettuja toimintoja tai pitävät kasinoja ja muita pelilaitoksia, -laitteita tai -tiloja, joita varten on myönnetty lupa, riippumatta siitä, mitä valtion- tai paikallisveroja ne voimassa olevan lainsäädännön mukaan maksavat, seuraavin edellytyksin:

1 Veron suorittamisvelvollisuus: velvollisuus suorittaa vero syntyy, kun uhkapeliä varten myönnetään lupa tai kun uhkapelejä pidetään.

2 Verovelvollisuus: velvollisia suorittamaan veron ovat uhkapelien järjestäjät ja yritykset, joiden toimintaan kuuluu uhkapelien järjestäminen.

Pelitulojen omistajat ja tilojen käyttäjät vastaavat yhteisvastuullisesti veron maksamisesta.

3 Veron peruste: veron peruste on kasinojen peleistä saamien bruttotulojen määrä tai niiden summien määrä, jotka pelaajat käyttävät pelatessaan pelilaitoksissa, -laitteissa tai -tiloissa, joissa järjestetään onnenpelejä, vedonlyöntiä tai uhkapelejä.

Veron peruste määräytyy joko suoraan tai arvioverotuksena. Edellisessä tapauksessa verovelvollisen on suoritettava vero siten ja niissä tapauksissa, kuin siitä on määrätty asetuksella.

4 Verokanta: suoritettava vero on:

a) kasinojen osalta - -

b) muiden laitosten, laitteistojen tai tilojen osalta: 20 prosenttia veron perusteesta.

- -

5 Veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta

1. Verovelvollisuus syntyy yleensä luvan myöntämishetkellä tai muussa tapauksessa pelin järjestämishetkellä.

2. Uhkapelejä varten tarkoitettujen pelilaitteiden tai automaattien osalta vero kannetaan kalenterivuositain ja niiden laitteiden osalta, joita varten on saatu lupa edeltävänä vuonna, vero erääntyy seuraavan vuoden 1 päivänä tammikuuta. - - "

4 Asetuksen nro 16/1977 3 §:n 4 momenttia on muutettu useaan kertaan. Niiden pelilaitteiden, joita käyttämällä pelaaja voi saada voittona rahaa, eli B-tyyppisten pelilaitteiden verosta on tullut määrältään kiinteä. Veron määrästä on säädetty lain nro 5/1990 38 §:n 2 momentin 1 kohdassa seuraavasti:

"Määrältään kiinteä vero: - -

A) Pelilaitteet, joita käyttämällä pelaaja voi saada voittona rahaa, eli B-tyyppiset pelilaitteet:

a) vuosittainen vero: 375 000 pesetaa;

b) [verojen määrän mukauttaminen sen mukaan, ovatko kyseessä kahden vai kolmen tai useamman pelaajan pelattavat laitteet]".

5 Lain nro 5/1990 38 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään muun muassa B-tyyppisistä laitteista ainoastaan vuonna 1990 kannettavasta ylimääräisestä verosta (jäljempänä ylimääräinen vero).

6 Ylimääräisen veron määrä vastaa edellä mainitun säännöksen mukaan 38 §:n 2 momentin 1 kohdassa ja 29.12.1989 annetussa asetuksessa nro 7/1989 (BOE, 30.12.1989, s. 8325) säädettyjen määrien välistä erotusta. Ylimääräisenä verona suoritettavista määristä on tämän lisäksi säädetty 6.9.1990 annetussa ministeriön asetuksessa.

7 Careda, Femara ja Facomore ovat väittäneet Audiencia Nacionalissa nostamiensa kanteiden yhteydessä, että 6.9.1990 annetun ministeriön asetuksen nojalla kannettu ylimääräinen vero oli kuudennen direktiivin 33 artiklan vastainen, koska kyseisen veron luonne ja olennaiset ominaisuudet ovat samat kuin arvonlisäverolla.

8 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B osan f alakohdassa säädetään seuraavasti: "Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

f) vedonlyönti, arvonta ja muut uhka- tai rahapelit, jollei kunkin jäsenvaltion säätämistä ehdoista ja rajoituksista muuta johdu;

-- "

9 Kuudennen direktiivin 33 artiklassa, sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen tapahtumahetkellä, säädetään seuraavasti: "Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pysyttämässä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutus sopimuksia koskevia veroja, pelejä ja vedonlyöntiä koskevia veroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja tai yleisesti ottaen veroja ja maksuja, jotka eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja, sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista".

10 Voidakseen arvioida, ovatko riidanalainen vero ja erityisesti sen oikeudellisena perustana olevat laki nro 5/1990 ja 6.9.1990 annettu asetus yhteisön oikeuden mukaisia, Audiencia Nacional päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Edellyttääkö 17.5.1977 annetussa kuudennessa direktiivissä 77/388/ETY ja muissa yhteisön oikeusjärjestyksen säännöksissä tarkoitettu veron vyöryttämistä kuluttajalle koskeva käsite, joka on liikevaihtoveron käsitteen osatekijä, aina sitä, että asianomaisessa verotukseen sovellettavassa lainsäädännössä säädetään nimenomaisesti, että mainittu vero voidaan vyöryttää kuluttajan maksettavaksi, vai riittääkö päinvastoin, että mainittua lainsäädäntöä kohtuullisesti tulkittaessa veron voidaan katsoa tosiasiallisesti sisältyvän kuluttajan maksamaan hintaan?

2) Voidaanko määrältään kiinteää veroa, jonka määrä tuloista tai liikevaihdosta on huomattava ja jossa otetaan huomioon nämä tulot, pitää liikevaihtoverona, kun veron maksaa lopulta kuluttaja, vaikka se, että mainittu vero vyörytetään kuluttajalle, ei käy nimenomaisesti ilmi (laskusta), koska kyseessä ovat automatisoidut liiketoimet, jotka tapahtuvat kolikoilla ja määrättyyn käyttöhintaan? Onko tämä vero yhteensopimaton arvonlisäverosta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan kanssa ja onko mainittu vero siten tämän direktiivin vastainen?

Ensimmäinen kysymys

11 Ensimmäisessä kysymyksessä kansallinen tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 33 artiklaa tulkittava siten, että tiettyyn veroon sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä on nimenomaisesti säädetty, että vero voidaan vyöryttää kuluttajalle, jotta veron voidaan katsoa olevan luonteeltaan liikevaihtovero.

12 Jotta tähän kysymykseen voitaisiin vastata, on aluksi selvitettävä, edellyttääkö kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtoveron käsite välttämättä sitä, että vero voidaan vyöryttää tavaroista tai palveluista maksettaviin hintoihin siten, että siitä vastaavat lopullisesti kuluttajat.

13 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan (ks. mm. asia 295/84, *Rousseau Wilmot*, tuomio 27.11.1985, Kok. 1985, s. 3759, 16 kohta ja asia C-347/90, *Bozzi*, tuomio 7.5.1992, Kok. 1992, s. I-2947, 9 kohta) koska kuudennen direktiivin 33 artiklassa jätetään jäsenvaltioille vapaus pysyttää voimassa tai ottaa käyttöön tiettyjä välillisiä veroja, kuten esimerkiksi valmisteveroja, sillä edellytyksellä, että ne "eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja", tämän artiklan tarkoituksena on estää, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta vaarantuisi jäsenvaltion sellaisten verotuksellisten toimien vuoksi, jotka estävät tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta ja koskevat liiketoimia vastaavasti kuin arvonlisävero.

14 Tällaisina toimina on joka tapauksessa pidettävä sellaisia veroja ja maksuja, joilla on arvonlisäveron olennaiset ominaisuudet, vaikkeivät ne olisi kaikilta osin samanlaisia kuin arvonlisävero. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut useaan kertaan, tällaisia olennaisia ominaisuuksia ovat seuraavat: 1) arvonlisäveroa kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista, 2) veron määrä on suhteessa näiden tavaroiden ja palvelujen hintaan, toteutettujen liiketoimien lukumäärästä riippumatta, 3) vero kannetaan jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa ja 4) vero suoritetaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisän perusteella, ja liiketoimesta suoritettavasta verosta vähennetään ensin edeltävän liiketoimen yhteydessä maksettu vero (ks. mm. asia 252/86, *Bergandi*, tuomio 3.3.1988, Kok. 1988, s. 1343, 15 kohta; yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, *Wisselink ym.*, tuomio 13.7.1989, Kok. 1989, s. 2671, 18 kohta; asia C-109/90, *Giant*, tuomio 19.3.1991, Kok. 1991, s. I-1385, 11 ja 12 kohta; asia C-200/90, *Dansk Denkvit ja Poulsen Trading*, tuomio 31.3.1992, Kok. 1992, s. I-2217, 11 kohta ja em. asia *Bozzi*, tuomion 12 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on samoin täsmentänyt edellä mainitussa asiassa *Bergandi* antamansa tuomion 8 kohdassa, että liikevaihtoveron olennaisten ominaisuuksien vuoksi sen maksaa lopullisesti kuluttaja.

15 Edellä esitetyn perusteella kyseessä oleva vero on voitava vyöryttää kuluttajille, jotta sen voitaisiin katsoa olevan luonteeltaan kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtovero.

16 Tässä vaiheessa on selvitettävä, edellytetäänkö kuudennen direktiivin 33 artiklassa myös, että tiettyyn veroon sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä on säädetty nimenomaisesti, että tämä vero voidaan vyöryttää kuluttajille, jotta tämän veron voitaisiin katsoa olevan liikevaihtovero.

17 Tämän osalta on korostettava, että kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 33 artiklan tarkoitus, jota on käsitelty tämän tuomion 13 kohdassa, jonkin veron määrittely ja sen arviointi, onko kyseinen vero yhteensopiva yhteisön oikeuden kanssa, on tehtävä paitsi asiaan sovellettavien kansallisten säännösten sanamuodon myös veron olennaisten ominaisuuksien perusteella.

18 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 33 artiklaa on tulkittava siten, että sen mukaan ei ole välttämätöntä, että tiettyyn veroon sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään nimenomaisesti, että vero voidaan vyöryttää kuluttajille, jotta tämä vero olisi luonteeltaan liikevaihtovero.

Toinen kysymys

19 Toisessa kysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 33 artiklaa tulkittava siten, että sen, että vero vyörytetään kuluttajille, on käytävä ilmi laskusta tai vastaavasta asiakirjasta, jotta vero on luonteeltaan liikevaihtovero.

20 Asiakirja-aineistosta käy ilmi, että laskun tai muun vastaavan asiakirjan antaminen pelilaitteiden käyttäjille ei ole käytännössä mahdollista siksi, että verotettava toiminta on automatisoitua ja toistuu useita kertoja lyhyen ajan kuluessa.

21 Kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan verovelvollisen on toimitettava lasku toiselle verovelvolliselle tavaroiden luovutuksista ja suoritetuista palveluista (ensimmäinen alakohta) samoin kuin niistä ennakkomaksuista, jotka toinen verovelvollinen on tilittänyt hänelle ennen tavaroiden luovutusta tai palvelun suorittamista (toinen alakohta), tämän kuitenkin rajoittamatta jäsenvaltioille saman direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa myönnettyä mahdollisuutta säätää muista velvoitteista veron asianmukaisesti kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi.

22 Lisäksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetun vähennysoikeuden käyttö edellyttää saman direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan sitä, että verovelvollisella on 22 artiklan 3 kohdan mukainen lasku.

23 Näistä säännöksistä seuraa, ettei kuudennessa direktiivissä edellytetä kaikissa tapauksissa laskun hallussapitoa tai antamista, varsinkaan verovelvollisten ja kuluttajan välisessä suhteessa, kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 40 kohdassa. Laskun hallussapito tai antaminen ei siis ole kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtoveron olennainen ominaisuus.

24 Tämän vuoksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 33 artiklan tavoitteena on välttää sellaisten verojen ja maksujen käyttöön ottamista, jotka voivat vaarantaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan.

25 Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa on siis kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää, voidaanko riidanalaisella verolla vaarantaa tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta vastaavasti kuin arvonlisäverolla, ottaen huomioon, onko kyseisellä verolla arvonlisäveron olennaiset ominaisuudet. Näin on, jos vero on luonteeltaan yleinen, jos sen määrä on suhteessa palvelujen hintaan, jos se kannetaan jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa, jos se suoritetaan palvelujen arvonlisän perusteella ja jos se voidaan nämä edellytykset huomioon ottaen vyöryttää kuluttajalle.

26 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 33 artiklaa on tulkittava siten, että sen mukaan ei ole välttämätöntä, että se, että vero vyörytetään kuluttajalle, käy ilmi laskusta tai vastaavasta asiakirjasta, jotta se on luonteeltaan liikevaihtovero. Tämän säännöksen soveltamista varten on joka tapauksessa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä arvioida, onko riidanalainen vero omiaan vaarantamaan tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta vastaavalla tavalla kuin arvonlisävero, selvittämällä, onko tällä verolla samat olennaiset ominaisuudet kuin arvonlisäverolla. Näin on, jos vero on luonteeltaan yleinen, jos sen määrä on suhteessa palvelujen hintaan, jos se kannetaan jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa ja jos se suoritetaan palvelujen arvonlisän perusteella.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

27 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Espanjan 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 oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(viides jaosto)

on ratkaissut Audiencia Nacionalin 4.7.1995, 13.9.1995 ja 15.11.1995 tekemillään päätöksillä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklaa on tulkittava siten, että sen mukaan ei ole välttämätöntä, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään nimenomaisesti, että vero voidaan vyöryttää kuluttajille, jotta vero on luonteeltaan liikevaihtovero.

2) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 33 artiklaa on tulkittava siten, että sen mukaan ei ole välttämätöntä, että se, että vero vyörytetään kuluttajalle, käy ilmi laskusta tai vastaavasta asiakirjasta, jotta vero on luonteeltaan liikevaihtovero. Tämän säännöksen soveltamista varten on joka tapauksessa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä arvioida, onko riidanalainen vero omiaan vaarantamaan tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta vastaavalla tavalla kuin liikevaihtovero, selvittämällä, onko tällä verolla samat olennaiset ominaisuudet kuin liikevaihtoverolla. Näin on, jos vero on luonteeltaan yleinen, jos sen määrä on suhteessa palvelujen hintaan, jos se kannetaan jokaisessa tuotanto- ja jälleenmyyntivaiheessa ja jos se suoritetaan palvelujen arvonlisän perusteella.