

Downloaded via the EU tax law app / web

Yhdistetyt asiat C-283/06 ja C-312/06

KÖGÁZ rt ym.

vastaa

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezet?je

ja

OTP Garancia Biztosító rt

vastaa

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(Zala Megyei Bíróságın ja

Legfels?bb Bíróságın esittämät ennakkoratkaisupyynnöt)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Direktiivin 33 artiklan 1 kohta – Liikevaihtoveron käsite – Kunnallinen elinkeinovero

Tuomion tiivistelmä

1. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kielto kantaa liikevaihtoveron luonteisia muita kansallisia veroja*

(Neuvoston direktiivin 77/388 33 artiklan 1 kohta)

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kielto kantaa liikevaihtoveron luonteisia muita kansallisia veroja*

(Neuvoston direktiivin 77/388 17 artiklan 2 kohta ja 33 artiklan 1 kohta)

1. Sen arvioimiseksi, onko vero, tulli tai maksu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 91/680, 33 artiklassa tarkoitetulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen, on erityisesti selvitettävä, vaarantaako se yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan rasittamalla tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja kohdistamalla liiketoimiin arvonlisäveron tavoin.

Tältä osin joka tapauksessa arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittavaksi on katsottava sellaiset verot, tullit ja maksut, joilla on arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet, vaikka ne eivät kaikilta osiltaan olisikaan täysin samanlaisia.

Kuudennen direktiivin 33 artikla ei sitä vastoin estä pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön sellaista veroa, jolla ei ole jotain arvonlisäveron keskeisistä ominaispiirteistä.

Näitä ominaispiirteitä on neljä: arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena

saaman hinnan suhteellisenä osuutena; tämä vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa vähittäismyynti mukaan lukien; kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa.

(ks. 34–37 kohta)

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 33 artiklan 1 kohtaa, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna direktiivillä 91/680, on tulkittava siten, että se ei estä pitämästä voimassa veroa, joka on ominaispiirteiltään unkarilaisen kunnallisen elinkeinoveron kaltainen. Tämä vero poikkeaa arvonlisäverosta niin, ettei sitä voida luokitella veroksi, joka on kyseisessä säännöksessä tarkoitettulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen.

Arvonlisävero kannetaan vaihdantaportaassa kustakin liiketoimesta, ja sen määrä on suhteellinen osuus tavaroiden tai suoritettujen palvelujen hinnasta, kun taas aivan päinvastoin asiassa kyseessä olevan kaltainen vero rakentuu kirjanpitolainsäädännön mukaisesti lasketulle erotukselle, joka saadaan, kun verovuonna myytyjen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen muodostamasta liikevaihdosta vähennetään myytyjen tavaroiden hankintahinta, välivaiheen palvelujen arvo ja materiaalikustannukset. Kunnallinen ennakkovero lasketaan siis jaksottaisen liikevaihdon perusteella, minkä vuoksi on mahdotonta määrittää tarkasti asiakkaalle kunkin myyntitapahtuman tai suoritettun palvelun yhteydessä mahdollisesti vyörytetyn veron määrä, mikä puolestaan merkitsee, että tämänkaltaisen veron ei voida katsoa määräytyvän suhteellisenä osuutena toimitettujen tavaroiden tai palvelujen hinnasta.

Kun verovelvollisella on kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla oikeus vähentää arvonlisäverosta, jonka se on velvollinen suorittamaan, vero, joka on maksettava tai joka on maksettu kaikista tavaroista tai palveluista, jotka on käytetty verovelvollisen verollisissa liiketoimissa, kunnallista elinkeinoveroa koskevissa yleisissä säännöksissä vähennys, joka tulee kyseeseen tämän veron määräytymisperusteen vahvistamisvaiheessa, tehdään myytyjen tavaroiden hankintahinnan, välivaiheen palvelujen arvon ja materiaalikustannusten yhteissumman suuruisena. Kyseessä olevan veron määräytymisperustetta ei siis ole rajattu tietyssä tuotanto- tai jakeluportaassa syntyneeseen arvonlisään, vaan se kohdistuu verovelvollisen kokonaisliikevaihtoon, josta on vähennetty ainoastaan edellä yksilöidyt tekijät.

Kuudennen direktiivin 17–20 artiklassa säädetyn vähennysmekanismin johdosta arvonlisävero kohdistuu pelkästään loppukuluttajaan ja on täysin neutraali niihin verovelvollisiin nähden, jotka osallistuvat lopullista verotusvaihetta edeltävään tuotanto- ja jakeluprosessiin, riippumatta siitä, kuinka paljon liiketoimia tehdään, kun taas kyseessä olevan veron osalta näin ei ole. Minkäänlaista varmuutta ei ole siitä, että tämän veron tuottama verorasitus vyörytettäisiin todellakin loppukuluttajalle tavalla, joka on ominainen arvonlisäveron kaltaiselle kulutusverolle.

(ks. 39, 40, 44, 45, 47, 51, 52, 60 ja 61 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

11 päivänä lokakuuta 2007 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Direktiivin 33 artiklan 1 kohta – Liikevaihtoveron käsite – Kunnallinen elinkeinovero

Yhdistetyissä asioissa C-283/06 ja C-312/06,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, joista Zala Megyei Bíróság (Unkari) on esittänyt toisen (C-283/06) 16.1.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 29.6.2006, ja joista Legfelsőbb Bíróság (Unkari) on esittänyt toisen (C-312/06) 10.7.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 18.7.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt ja

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)

vastaan

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

ja

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

vastaan

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari), sekä tuomarit G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.6.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt ja ERSTE Bank Hungary rt, edustajanaan ügyvéd (asianajaja) P. Oszkó,

– Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt, edustajanaan ügyvéd D. Deák,

– Unkarin hallitus, asiamiehinään J. Fazekas ja R. Somssich,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja V. Bottka,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Asiassa C-283/06 esitetty ennakkoratkaisupyyntö koskee Tšekin tasavallan, Viron tasavallan, Kyproksen tasavallan, Latvian tasavallan, Liettuan tasavallan, Unkarin tasavallan, Maltan tasavallan, Puolan tasavallan, Slovenian tasavallan ja Slovakian tasavallan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan (EUVL 2003, L 236, s. 33; jäljempänä liittymisasiakirja) liitteessä X olevan 4 luvun 3 kohdan a alakohdan ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 33 artiklan tulkintaa, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

2 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa yhdeksän Unkarin oikeuden mukaan perustettua yhtiötä, KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt, ERSTE Bank Hungary rt ja Vodafon Magyarország Mobil Távközlési rt (jäljempänä yhdessä asian C-283/06 kantajat), on hakenut muutosta Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezet?jen (Zalan läänissä keskushallintoa edustavan viraston päällikkö, jäljempänä asian C-283/06 vastaaja) päätöksiin, jotka koskevat näiden yhtiöiden maksettavaksi pannun kunnallisen elinkeinoveron ennakkoa tilivuodelta 2005.

3 Asiassa C-312/06 esitetty ennakkoratkaisupyyntö koskee liittymisasiakirjan liitteessä X olevan 4 luvun 3 kohdan a alakohdan ja kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

4 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Unkarin oikeuden mukaan perustettu yhtiö OTP Garancia Biztosító rt (jäljempänä asian C-312/06 kantaja) ja vastaajana Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (Vasin läänissä keskushallintoa edustava virasto; jäljempänä asian C-312/06 vastaaja) ja joka koskee tämän yhtiön maksettavaksi pannun kunnallisen elinkeinoveron ennakkoa 15.9.2005 ja 15.3.2006 päättyviltä tilivuosilta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

Liittymisasiakirja

5 Liittymisasiakirjan liitteessä X, jonka otsikko on ”Luettelo, jota tarkoitetaan liittymisasiakirjan 24 artiklassa: Unkari”, on luku 4, jonka otsikko on ”Kilpailupolitiikka” ja joka liittyy EY:n perustamissopimuksen kilpailusääntöjä koskevaan VI osastoon.

6 Tämän 4 luvun 3 kohdassa, jonka otsikko on ”Paikallisviranomaisten verotuki”, on a alakohta, jossa määrätään seuraavaa:

”Sen estämättä, mitä EY:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklassa määrätään, Unkari saa soveltaa 31 päivään joulukuuta 2007 saakka ja kyseinen päivä mukaan lukien paikalliselle liiketoiminnalle tarkoitettuja veronalennuksia enintään 2 prosenttiin saakka yritysten liiketulosta, jotka paikallishallinto on myöntänyt rajoitetuksi ajaksi paikallisveroista vuonna 1990 annetun lain C 6 ja 7 pykälän nojalla, sellaisena kuin se on muutettuna varainhoitoa koskevien lakien muuttamisesta vuonna 2001 annetun lain L 79 [§:n 1 momentilla] ja 79 [§:n 2 momentilla], sellaisena kuin tämä on muutettuna veroja, maksuja ja muita talousarviomaksuja koskevien lakien muuttamisesta vuonna 2002 annetun lain XLII 158 [§:]llä”

Kuudes direktiivi

7 Kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutus- ja peliveroja, 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 kuitenkään rajoittamatta muita, erityisesti voimassa oleviin valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta, liikkuvuudesta ja tarkastuksista annettuihin yhteisön säännöksiin sisältyviä yhteisön säännöksiä.”

Kansallinen sääntely

8 Ennakkoratkaisupyyntöissä ilmoitettujen tietojen mukaan vuonna 1990 paikallisista veroista annetulla lailla C (helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény, jäljempänä vuoden 1990 kunnallisverolaki) valtuutetaan Unkarin kunnat ottamaan käyttöön alueellaan paikallinen, elinkeinonharjoittamisesta kannettava vero (helyi ipar?zési adó, jäljempänä kunnallinen elinkeinovero).

9 Edellä mainitun lisäksi ennakkoratkaisupyyntöissä on todettu seuraavaa:

- kunnallinen elinkeinovero ei ole yleisesti valtion alueella kannettava vero vaan paikallinen vero, jonka käyttöön ottamisesta, kumoamisesta ja muuttamisesta ovat toimivaltaisia päättämään kunnan viranomaiset
- kunnissa, joissa tämä vero on otettu käyttöön, se kannetaan kaikesta kyseisen kunnan alueella vakituisesti tai tilapäisesti harjoitetusta elinkeinotoiminnasta, ja verovelvollinen on yrittäjä

- vakituisen elinkeinotoiminnan osalta tämän veron määräytymisperuste muodostuu tietyllä ajanjaksolla myytyjen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen muodostamasta nettoliikevaihdosta, josta on vähennetty myytyjen tavaroiden hankintahinta, välivaiheen palvelujen arvo ja materiaalikulut
- yksityisyrittäjien ja maatalousyrittäjien osalta tämän veron määräytymisperuste on sama kuin henkilöiden tuloverolain mukaisesti määräytyvä kiinteä veron perusta korotettuna 20 prosentilla
- yksinkertaistetusti määräytyvän yhtiöveron (egyszerűsített vállalkozói adó) suorittamisvelvollisten yritysten osalta kunnallisen elinkeinoveron perusta voi olla 50 prosenttia yksinkertaistetusta yhtiöverosta
- kunnan viranomaisen, joka on ottanut käyttöön kunnallisen elinkeinoveron, voi myöntää verovelvollisille veronalennuksia tai muita veroetuja niitä yrityksiä lukuun ottamatta, joiden osalta tämän veron perusta ei ylitä 2,5:tä miljoonaa Unkarin forinttia (HUF) tai muuta tämän viranomaisen mahdollisesti vahvistamaa pienempää summaa
- erillisestä veroedusta on säädetty niitä tapauksia varten, joissa työntekijöiden määrä on kohonnut verovuoden aikana (veron perustaa lasketaan miljoonalla HUF:lla kutakin palvelukseen otettua työntekijää kohti)
- vakituisen elinkeinonharjoittamisen osalta vuosittain kannettavan kunnallisen elinkeinoveron vuotuinen enimmäisverokanta on 2 prosenttia
- verovelvollisten ei tarvitse ilmoittaa nimenomaisesti kunnallisen elinkeinoveron määrää laskuissa eikä kirjanpitositteissa; vuoden 1990 kunnallisverolaissa ei ole säädetty nimenomaisesti mahdollisuudesta vähentää kunnallista elinkeinoveroa, joka mahdollisesti sisältyy verovelvollisen hankkimien tavaroiden tai palvelujen hintaan
- vuoden 1990 kunnallisverolaissa ei ole säädetty nimenomaisesti siitä, että kunnallinen elinkeinovero voitaisiin vyöryttää kuluttajalle, mutta tämä vero saattaa sisältyä kuluttajahintaan
- kunnallisen elinkeinoveron rinnalla on Unkarissa voimassa vuonna 1992 annetulla lailla LXXIV vahvistettu yleinen liikevaihtovero (általános forgalmi adó).

Oikeudenkäynnit pääasioissa ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-283/06

10 Asian C-283/06 vastaaja vahvisti vuonna 2005 sarjan kunnan veroviranomaisten tekemiä päätöksiä, joissa tämän asian kantajat velvoitettiin suorittamaan kunnallisen elinkeinoveron ennakko tilivuodelta 2005.

11 Asian C-283/06 vastaaja oli tehnyt päätöksensä vuoden 1990 kunnallisverolain 41 §:n 1 ja 2 momentin ja tiettyjen kunnallisesta elinkeinoverosta tehtyjen kunnan päätösten perusteella. Se katsoo, että asian C-283/06 kantajat ovat tunnustaneet verovelvollisuutensa kunnallisen elinkeinoveron osalta, koska ne ovat toimittaneet sitä koskevan ilmoituksen. Näin niillä on sen mukaan velvollisuus suorittaa kyseinen ennakko. Joissakin päätöksissä se on torjunut väitteen, jonka mukaan kunnallisella elinkeinoverolla ei olisi oikeusperustaa kuudennen direktiivin 33 artiklan johdosta, koska kyseessä on liikevaihtoveron luonteinen vero.

12 Asian C-283/06 kantajat ovat hakeneet muutosta kyseisiin päätöksiin Zala Megyei

Bíróságissa (Zalan lääninoikeus). Ne väittävät, että päätökset ovat lainvastaisia siitä syystä, että toukokuusta 2004 alkaen niillä ei ole enää ollut velvollisuutta suorittaa kunnallista elinkeinoveroa, koska kuudennen direktiivin 33 artikla on välittömästi sovellettavissa.

13 Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin katsoo, että liittymisasiakirjan liitteessä X olevan 4 luvun 3 kohdan a alakohtaa voidaan pitää väliaikaisena poikkeuksena, joka sallii kunnallisen ennakkoveron voimassa pitämisen, tai ainakin määräyksenä, jonka yhteensopivuuden yhteisön oikeuden kanssa sopimuspuolet ovat väliaikaisesti hyväksyneet, koska siinä sallitaan 31.12.2007 asti tämän veron alennusten soveltaminen.

14 Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin katsoo, ettei ole syytä esittää muita kysymyksiä, mikäli yhteisöjen tuomioistuin yhtyy tähän kantaan. Päinvastaisen tilanteen varalta on sen mukaan tarpeen saada yhteisöjen tuomioistuimen tulkinta kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitetusta käsitteestä ”muu kuin liikevaihtoveron luonteinen vero”.

15 Näin Zala Megyei Bíróság päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Onko liittymisasiakirjan – – liitteessä X olevan 4 luvun 3 kohdan a alakohtaa – – tulkittava siten, että

– Unkarin tasavallalle on myönnetty väliaikainen poikkeus, jolla sen sallitaan pitää voimassa [kunnallinen elinkeinovero], vai siten, että

– liittymisasiakirjalla, jolla annetaan mahdollisuus pitää voimassa [kunnallisesta elinkeinoverosta] myönnettävät veronalennukset, annetaan Unkarin tasavallalle (väliaikainen) oikeus pitää voimassa tämä elinkeinotoimintaan kohdistuva vero?

2) Jos yhteisöjen tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen kieltävästi, – – mitkä ovat neuvoston kuudennen direktiivin – – oikean tulkinnan mukaan arviointiperusteet, joiden nojalla voidaan katsoa, ettei vero ole luonteeltaan tässä direktiivin 33 artiklassa tarkoitettu liikevaihtovero?”

Asia C-312/06

16 Asian C-312/06 vastaaja vahvisti vuonna 2005 tekemällään päätöksellä kunnan veroviranomaisen päätöksen, jossa tämän asian kantaja veloitettiin maksamaan kunnallisen elinkeinoveron ennako 15.9.2005 ja 15.3.2006 päättyviltä tilikausilta.

17 Päätös, joka perustui vuoden 1990 kunnallisen verolain 39 §:n 1 momenttiin ja 41 §:n 2 momenttiin sekä kunnan päätöksen nro 13/2003 (III.27) 8 §:n 1 momenttiin, oli perusteltu sillä, että liittymisneuvotteluissa Unkarin tasavalta oli saanut kunnallisen elinkeinoveron tarkastelun jälkeen liittymisasiakirjaan poikkeuksen, joka koskee tästä verosta tehtäviä alennuksia, aina 31.12.2007 asti. Asian C-312/06 vastaajan mukaan liittymisasiakirjassa olevien tietojen perusteella voidaan päätellä tämän veron käsitteen osalta se, että Euroopan unioni on hyväksynyt sen.

18 Asian C-312/06 kantaja haki muutosta tähän päätökseen Vas Megyei Bíróságissa (Vasin lääninoikeus). Se esitti, että päätös on lainvastainen siitä syystä, että kunnallinen elinkeinovero on liikevaihtovero, jota Unkarin tasavalta pitää Euroopan unioniin liittymisensä jälkeen voimassa kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdan vastaisesti, eikä tätä veroa voida muutenkaan pitää liittymisasiakirjalla väliaikaisesti sallittuna.

19 Vas Megyei Bíróság hylkäsi kanteen sillä pääasiallisella perusteella, että liittymisasiakirjalla Unkarin tasavallalle myönnetty kunnallisen elinkeinoveron alennuksia koskeva väliaikainen

poikkeus merkitsee välttämättä sitä, että unioni on hyväksynyt tämän veron väliaikaisen voimassa pitämisen.

20 Asian C-312/06 kantaja valitti Legfels?bb Bíróságiin (korkein oikeus) Vas Megyei Bíróságin tuomiosta.

21 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että jos liittymisasiakirjan liitteessä X olevan 4 luvun 3 kohdan a alakohtaa voidaan tulkita niin, että sopimuspuolet ovat myöntäneet kunnallisen elinkeinoveron alennuksia koskevan väliaikaisen poikkeuksen samalla myöntäneet tätä veroa itseään koskevan poikkeuksen, on vero näin ollen yhteensopiva yhteisön oikeuden kanssa 31.12.2007 asti. Jos sitä vastoin omaksutaan päinvastainen tulkinta, olisi päätettävä kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdan kannalta, voidaanko tämän säännöksen keskeisten aineellisten kriteerien perusteella katsoa, että kunnallisen elinkeinoveron kaltainen vero on luonteeltaan liikevaihtovero.

22 Legfels?bb Bíróság päätti tästä syystä lykätä ratkaisun antamista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Onko – – [liittymisasiakirjan] liitteessä X olevan 4 luvun 3 kohdan a alakohtaa – – tulkittava siten, että Unkarin tasavallalle on myönnetty väliaikainen poikkeus, jolla sen sallitaan pitää voimassa [kunnallinen elinkeinovero], eli siten, että liittymisasiakirjalla, jolla annetaan mahdollisuus pitää voimassa [kunnallisen elinkeinoveron] veronalennukset, annetaan Unkarin tasavallalle väliaikaisesti oikeus pitää voimassa tämäntyyppinen vero itse?

2) Onko – – kuudennen direktiivin – – 33 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että siinä kielletään [kunnallisen elinkeinoveron] kaltainen vero, joka kohdistuu yrityksen taloudellista voittoa tavoittelevaan toimintaan ja jolle on ominaista se, että sen perustana on yrityksen nettoliikevaihto, josta on vähennetty myytyjen tavaroiden hankintahinta, välivaiheen palvelujen hinta ja raaka-ainekustannukset, eli onko tällaista veroa pidettävä tässä säännöksessä kiellettyinä liikevaihtoveron luonteisena verona?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

23 Kuten KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt ja ERSTE Bank Hungary rt (jäljempänä yhdessä KÖGÁZ ym.), Unkarin hallitus sekä Euroopan yhteisöjen komissio ovat todenneet, asiassa on syytä käsitellä ensin kunkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toinen kysymys, joka koskee kuudennen direktiivin 33 artiklan tulkintaa.

24 Asiassa C?283/06 esitetty toinen kysymys koskee kriteereitä, joiden mukaan voidaan tunnistaa vero, joka ei ole kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen.

25 Asiayhteyteensä liitettynä tällä kysymyksellä pyritään asiassa C-312/06 esitetyn toisen kysymyksen tavoin selvittämään se, onko kuudennen direktiivin 33 artiklaa tulkittava siten, että se estää ominaisuuksiltaan kunnallisen elinkeinoveron luonteisen veron voimassa pitämisen.

26 Kuudennen direktiivin 33 artiklan tulkitsemiseksi on säännöstä tarkasteltava sen lainsäädännöllisessä viitekehyksessä. Tätä varten on heti aluksi hyödyllistä palauttaa mieliin päämäärät, joihin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöön ottamisella pyritään (asia C-475/03, Banca Popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I-9373, 18 kohta).

27 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun

ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) johdanto-osan perustelukappaleista ilmenee, että liikevaihtoveroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisella on mahdollistettava sellaisten yhteismarkkinoiden perustaminen, joilla käydään vääristymätöntä kilpailua ja jotka ominaisuuksiltaan vastaavat sisämarkkinoita, poistamalla verotukselliset erot, jotka vääristävät kilpailua ja estävät kauppaa (yhdistetyt asiat C?338/97, C?344/97 ja C?390/97, Pelzl ym., tuomio 8.6.1999, Kok. 1999, s. I?3319, 14 kohta ja em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 19 kohta).

28 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto toteutettiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetulla toisella neuvoston direktiivillä 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303; jäljempänä toinen direktiivi) sekä kuudennella direktiivillä (em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 15 kohta ja em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 20 kohta).

29 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on ensimmäisen direktiivin 67/227 2 artiklan nojalla soveltaa tavarihin ja palveluihin vähittäiskauppavaiheeseen saakka yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä (ks. mm. asia 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985, Kok. 1985, s. 3759, Kok. Ep. VIII, s. 361, 15 kohta; 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; em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 16 kohta ja em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 21 kohta).

30 Arvonlisävero kuitenkin kannetaan liiketoimesta vasta sen jälkeen, kun tavaroiden ja palvelujen hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä on vähennetty. Vähennysmekanismi on toteutettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa siten, että verovelvolliset voivat vähentää siitä arvonlisäverosta, joka heidän on suoritettava, sen arvonlisäveron määrän, joka jo sisältyy tavaroiden ja palvelujen ostoihin, ja tämä vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain arvonlisään ja tulee lopullisesti loppukuluttajan maksettavaksi (em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 17 kohta ja em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 22 kohta).

31 Sen tavoitteen saavuttamiseksi, että samaa liiketoimintaa verotetaan yhdenvertaisin edellytyksin riippumatta siitä, missä jäsenvaltiossa liiketoimi suoritetaan, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän piti toisen direktiivin johdanto-osan perustelukappaleiden mukaan korvata eri jäsenvaltioissa voimassa olleet liikevaihtoverot (ks. mm. em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 18 kohta ja em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 23 kohta).

32 Tämän ajatusmallin mukaisesti kuudennen direktiivin 33 artiklassa sallitaan se, että jäsenvaltio pitää voimassa tai ottaa käyttöön veroja, tulleja ja maksuja, jotka kohdistuvat tavaroiden luovutuksiin, palvelujen suorituksiin tai tuontiin, vain, jos ne eivät ole liikevaihtoverojen luonteisia (ks. mm. em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 19 kohta ja em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 24 kohta).

33 Sitä vastoin tällä hetkellä voimassa olevassa yhteisön oikeudessa ei ole ainuttakaan nimenomaista säännöstä, jolla jäsenvaltioiden mahdollisuus ottaa käyttöön muita maksuja tai veroja kuin liikevaihtoveroja suljettaisiin pois tai jolla tätä mahdollisuutta rajoitettaisiin (em. yhdistetyt asiat Wisselink ym., tuomion 13 kohta ja asia C-318/96, SPAR, tuomio 19.2.1998, Kok. 1998, s. I-785, 21 kohta). Kuudennen direktiivin 33 artiklasta ilmenee jopa, että yhteisön oikeudessa hyväksytään arvonlisäveron kanssa kilpailevien verojärjestelmien olemassaolo (em. yhdistetyt asiat Wisselink ym., tuomion 14 kohta; asia C-109/90, Giant, tuomio 19.3.1991, Kok.

1991, s. I-1385, 9 kohta sekä em. asia SPAR, tuomion 21 kohta; ks. myös vastaavasti asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986, Kok. 1986, s. 2219, 22 kohta).

34 Sen arvioimiseksi, onko vero, tulli tai maksu kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitetulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen, on erityisesti selvitettävä, vaarantaako se yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan rasittamalla tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja kohdistamalla liiketoimiin arvonlisäveron tavoin (em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 20 kohta ja em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 25 kohta; ks. lisäksi vastaavasti asia C-437/97, EKW ja Wein & Co, tuomio 9.3.2000, Kok. 2000, s. I-1157, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että joka tapauksessa arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittavaksi on katsottava sellaiset verot, tullit ja maksut, joilla on arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet, vaikka ne eivät kaikilta osiltaan olisikaan täysin samanlaisia (asia C-200/90, Dansk Denkvit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992, Kok. 1992, s. I-2217, Kok. Ep. XII, s. I-43, 11 ja 14 kohta; asia C-308/01, GIL Insurance ym., tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4777, 32 kohta sekä em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 26 kohta).

36 Kuudennen direktiivin 33 artikla ei sitä vastoin estä pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön sellaista veroa, jolla ei ole jotain arvonlisäveron keskeisistä ominaispiirteistä (asia C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997, Kok. 1997, s. I-5053, 19 ja 20 kohta; em. asia GIL Insurance ym., tuomion 34 kohta ja em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 27 kohta).

37 Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, mitä ovat arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet. Huolimatta joistakin asian muotoilua koskevista eroista yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että mainittuja ominaispiirteitä on neljä: arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisena osuutena; tämä vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa vähittäismyynti mukaan lukien; kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin tuotanto- ja jakeluprosessin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa (em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 28 kohta).

38 Kunnallisen elinkeinoveron kaltaisen veron ominaispiirteitä on verrattava arvonlisäveron ominaispiirteisiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteen, josta muistutettiin tämän tuomion 27–34 kohdassa, valossa, jottei päädytä tuloksiin, jotka ovat ristiriidassa kyseisen tavoitteen kanssa. Tässä yhteydessä on kiinnitettävä huomiota erityisesti vaatimukseen siitä, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuus taataan jatkuvasti (em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 29 kohta).

39 Arvonlisäveron toisen keskeisen ominaispiirteen osalta todettakoon, että arvonlisävero kannetaan vaihdantaportaassa kustakin liiketoimesta ja että sen määrä on suhteellinen osuus tavaroiden tai suoritettujen palvelujen hinnasta (em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 30 kohta), kun taas aivan päinvastoin kunnallisen elinkeinoveron kaltainen vero rakentuu kirjanpitolainsäädännön mukaisesti lasketulle erotukselle, joka saadaan, kun verovuonna myytyjen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen muodostamasta liikevaihdosta vähennetään myytyjen tavaroiden hankintahinta, välivaiheen palvelujen arvo ja materiaalikustannukset.

40 Kunnallinen ennakkovero lasketaan siis jaksottaisen liikevaihdon perusteella, minkä vuoksi on mahdotonta määrittää tarkasti asiakkaalle kunkin myyntitapahtuman tai suoritettun palvelun

yhteydessä mahdollisesti vyörytetyn veron määrä, mikä puolestaan merkitsee, ettei edellytys, joka koskee sitä, että määrän on oltava suhteellinen osuus verovelvollisen perimistä hinnoista, myöskään täyty (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 25 kohta).

41 Kuten komissio on todennut, kunnallista elinkeinoveroa koskevassa sääntelyssä on yksinkertaistettuja, suurelta osin kiinteämääräisyyteen perustuvia sääntöjä, joilla veron määräytymisperuste määritetään viittaamalla joko jonkin toisen veron perustaan, jota on korotettu kiinteällä prosentilla (yksityisyrittäjät ja maatalousyrittäjät), tai sitten viittaamalla kiinteään prosentiosuuteen jostain toisesta verosta (yksinkertaistetun yhtiöveron verovelvolliset).

42 Näissä tapauksissa kunnallisen elinkeinoveron peruste muodostuu välttämättä muiden tekijöiden perusteella kuin asiakkaiden maksaman tavaroiden tai palvelujen hinnan perusteella (ks. analogian perusteella asia C-347/90, Bozzi, tuomio 7.5.1992, s. I-2947, 15 kohta).

43 Nämä erityiset säännöt vahvistavat osaltaan sitä, ettei summa, jonka verovelvollinen suorittaa kunnallisen elinkeinoveron kaltaisen veron maksamiseksi, millään tavalla ole suhteellisesti sidoksissa verovelvollisen toimittamien tavaroiden tai palvelujen hintaan.

44 Tästä syystä tämänkaltaisen veron ei voida katsoa määräytyvän suhteellisena osuutena toimitettujen tavaroiden tai palvelujen hinnasta.

45 Arvonlisäveron neljännen keskeisen ominaispiirteen osalta todettakoon ensin, että kun verovelvollisella on kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla oikeus vähentää arvonlisäverosta, jonka se on velvollinen suorittamaan, vero, joka on maksettava tai joka on maksettu kaikista tavaroista tai palveluista, jotka on käytetty verovelvollisen verollisissa liiketoimissa, kunnallista elinkeinoveroa koskevissa yleisissä säännöksissä vähennys, joka tulee kyseeseen tämän veron määräytymisperusteen vahvistamisvaiheessa, tehdään myytyjen tavaroiden hankintahinnan, välivaiheen palvelujen arvon ja materiaalikustannusten yhteissumman suuruisena.

46 Asiassa pidetyssä istunnossa lausutun perusteella huomattiin näin, että verovelvolliselle suoritettujen palvelujen osalta verovelvollinen voi kunnallisen elinkeinoveron määräytymisperustetta vahvistettaessa vähentää ainoastaan sovellettavassa lainsäädännössä vahvistettujen kriteerien mukaiset kustannukset, kuten alihankkijoiden tai välivaiheen toimijoiden suorittamien palvelujen kustannukset, tai sellaisten palvelujen kustannukset, jotka verovelvollinen on käyttänyt ja jotka se vuorostaan siirtää muuttamattomassa muodossa asiakkailleen (muuttamattomat palvelut). Veron määräytymisperusteesta ei voida sitä vastoin vähentää asiantuntijapalveluista aiheutuneita kustannuksia tai sellaisista palveluista aiheutuneita kustannuksia, jotka on suoritettu verovelvolliselle käytettäväksi sen toiminnassa mutta joita verovelvollinen ei saata sellaisenaan takaisin vaihdantaan (ostetut palvelut).

47 Kunnallisen elinkeinoveron määräytymisperustetta ei siis ole rajattu tietyssä tuotanto- tai jakeluportaassa syntyneeseen arvonlisään, vaan se kohdistuu verovelvollisen kokonaisliikevaihtoon, josta on vähennetty ainoastaan edellä tämän tuomion 45 kohdassa yksilöidyt tekijät (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 23 kohta).

48 Toiseksi on varmasti totta, että eroavuudet menetelmässä, jonka mukaan jo suoritettun veron vähennys lasketaan, eivät saa aikaan sitä, että veroon ei sovelleta kuudennen direktiivin 33 artiklassa säädettyä kieltoa, jos tällaiset eroavuudet ovat pikemminkin teknisiä eivätkä estä sitä, että kyseinen vero toimii pääosin samalla tavalla kuin arvonlisävero (em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 31 kohta).

49 Totta on myös se, kuten KÖGÁZ ym. ja Vodafone ovat huomauttaneet, ettei ole

välttämätöntä, että tiettyyn veroon sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään nimenomaisesti, että vero voidaan vyöryttää kuluttajille, jotta tämä vero olisi luonteeltaan liikevaihtovero (yhdistetyt asiat C-370/95–C-372/95, Careda ym., tuomio 26.6.1997, Kok. 1997, s. I-3721, 18 kohta), eikä että tämä vero mainitaan erikseen asiakkaalle annettavassa laskussa (ks. vastaavasti em. asia Dansk Denkvit ja Poulsen Trading, tuomion 13 ja 14 kohta sekä em. yhdistetyt asiat Careda ym., tuomion 23 ja 26 kohta).

50 Sitä vastoin vero, joka kohdistuu tuotantotoimintaan sillä tavalla, ettei ole varmaa, että se tulee arvonlisäveron kaltaisen kulutusveron tavoin lopullisesti loppukuluttajan maksettavaksi, voi jäädä kuudennen direktiivin 33 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle (em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 31 kohta).

51 Kuudennen direktiivin 17–20 artiklassa säädetyn vähennysmekanismin johdosta arvonlisävero kohdistuu pelkästään loppukuluttajaan ja on täysin neutraali niihin verovelvollisiin nähden, jotka osallistuvat lopullista verotusvaihetta edeltävään tuotanto- ja jakeluprosessiin, riippumatta siitä, kuinka paljon liiketoimia tehdään (ks. vastaavasti asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-5339, 19, 22 ja 23 kohta; asia C-427/98, komissio v. Saksa, tuomio 15.10.2002, Kok. 2002, s. I-8315, 29 kohta ja em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 32 kohta), kun taas kunnallisen elinkeinoveron kaltaisen veron osalta näin ei ole.

52 Kuten komissio on todennut, ennakkoratkaisupyynnöissä olevista tiedoista käy ilmi, ettei minkäänlaista varmuutta ole siitä, että kunnallisen elinkeinoveron tuottama verorasitus vyörytetäisiin todellakin loppukuluttajalle tavalla, joka on ominainen arvonlisäveron kaltaiselle kulutusverolle.

53 Ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuimet painottavatkin sitä, että kunnallinen elinkeinovero on luonteeltaan sellainen, ettei sitä välttämättä vyörytetä edelleen. Ne toteavat lisäksi, että jos näin tapahtuu, saattaa olla, ettei ostaja ole tästä tietoinen, jolloin niiden tavaroiden tai palvelujen hintoihin vyörytetty vero, jotka ostaja hankkii verovelvollisen asemassa, ei tule vyörytetyksi niiden tavaroiden tai palvelujen hintoihin, jotka tämä puolestaan toimittaa asiakkailleen.

54 Sitä paitsi – aivan kuten Unkarin hallitus on esittänyt – kunnallinen elinkeinovero lasketaan jaksottaisen liikevaihdon perusteella, minkä vuoksi verovelvollinen ei voi tarkasti yksilöidä palvelujen tai tavaroiden hankintahintaan jo sisältyvän veron määrää (ks. vastaavasti em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 33 kohta) eikä sitä osaa tästä verosta, joka mahdollisesti vyörytetäisiin kuluttajalle kunkin tavaran myyntitapahtuman tai palvelusuorituksen yhteydessä (ks. vastaavasti em. asia Giant, tuomion 14 kohta ja em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 25 kohta).

55 Lisäksi todettakoon, kuten Unkarin hallitus on huomauttanut, että vaikka verovelvollinen sisällyttäisi myyntihintaansa verorasituksen, joka muodostuu verovelvollisen oman toimintansa perusteella maksamasta verosta, vyöryttäkseen tämän verorasituksen tuotanto- ja jakeluprosessin seuraavaan vaiheeseen, sisältyisi tämän veron määräytymisperusteeseen itse vero niin, että se laskettaisiin näin sellaisen määrän perusteella, joka muodostuu myyntihinnasta, johon maksettava vero sisältyy ennakkoidusti (ks. vastaavasti em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 33 kohta).

56 Joka tapauksessa on niin, että vaikka voitaisiinkin olettaa, että se, joka on kunnallisen elinkeinoveron osalta verovelvollinen ja joka myy tuotteitaan loppukuluttajille, ottaa hintoja vahvistaessaan huomioon yleiskuluihinsa kuuluvat verot, ei kaikilla verovelvollisilla ole mahdollisuutta vyöryttää verorasitusta tällä tavoin tai vyöryttää sitä kokonaisuudessaan (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 24 kohta ja em. asia Banca Popolare di Cremona, tuomion 34 kohta).

57 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, ettei kunnallisen elinkeinoveron kaltaista veroa voida sen ominaispiirteiden vuoksi katsoa tarkoitettuna vyörytettäväksi loppukuluttajalle arvonlisäverolle ominaisella tavalla.

58 Tältä osin kunnallinen elinkeinovero on erilainen kuin edellä mainitussa asiassa Dansk Denkvit ja Poulsen Trading annetussa tuomiossa kyseessä ollut veronluonteinen maksu, jonka tuomion 14 kohdassa todettiin olevan ristiriidassa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän kanssa, koska kyseinen veronluonteinen maksu oli tarkoitettu vyörytettäväksi loppukuluttajalle, kuten kyseisen tuomion 3 kohdasta nähdään. Kyseinen maksu kannettiin saman määräytymisperusteen mukaan kuin arvonlisävero ja arvonlisäveron kanssa rinnakkain, kuten kyseisen tuomion 8 kohdasta käy ilmi.

59 Näin ollen vaikka oletettaisiin, kuten KÖGÁZ ym. ja Vodafone ovat väittäneet, että kunnallista elinkeinoveroa sovelletaan yleisesti niissä kunnissa, jotka ovat ottaneet sen käyttöön, ei tämä riitä siihen, että tällainen vero katsottaisiin kuudennen direktiivin 33 artiklassa tarkoitetuksi arvonlisäveroksi, koska vero ei kohdistu liiketoimiin tavalla, joka on verrattavissa arvonlisäverolle ominaiseen tapaan (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 27 kohta).

60 Edellä esitetystä seuraa, että vero, jolla on kunnallisen elinkeinoveron ominaispiirteet, poikkeaa arvonlisäverosta niin, ettei sitä voida luokitella veroksi, joka on kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen.

61 Näin ollen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se ei estä pitämästä voimassa veroa, joka on ominaispiirteiltään pääasiassa kyseessä olevan veron kaltainen.

62 Näiden tuomioistuinten esittämään liittymisasiakirjan liitteessä X olevan 4 luvun 3 kohdan a alakohtaan liittyvään ensimmäiseen kysymykseen ei tarvitse näin ollen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

63 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklan 1 kohtaa, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, on tulkittava siten, että se ei estä pitämästä voimassa veroa, joka on ominaispiirteiltään pääasiassa kyseessä olevan veron kaltainen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.