

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

7 päivänä elokuuta 2018 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 401 artikla – Liikevaihtoveron luonteiset kansalliset verot – Kielto – Liikevaihtoveron käsite – Paikallinen myyntivero – Arvonlisäveron keskeisten ominaispiirteiden puuttuminen

Asiassa C-475/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Riigikohus (ylin tuomioistuin, Viro) on esittänyt 1.8.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.8.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Viking Motors AS,**

**TKM Beauty Eesti OÜ,**

**TKM King AS,**

**Kaubamaja AS ja**

**Selver AS**

vastaan

**Tallinna linn ja**

**Maksu- ja Tolliamet,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit C. Toader (esittelevä tuomari) ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS ja Selver AS, edustajinaan E. Talur ja L. Naaber-Kivisoo, vandeadvokaadid,
- Tallinna linn, edustajanaan T. Pikamäe, vandeadvokaat,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskait? ja K. Toomus,  
päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,  
on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 401 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS ja Selver AS sekä toisaalta Tallinna linn (Tallinnan kaupunki, Viro) ja Maksu- ja Tolliamet (vero- ja tulliviranomainen, Viro; jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyse kyseisten yhtiöiden maksaman myyntiveron palauttamisesta.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### **Unionin oikeus**

#### *Kuudes direktiivi*

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL 1991, L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), 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 kuitenkaan rajoittamatta muita, erityisesti voimassa oleviin valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta, liikkuvuudesta ja tarkastuksista annettuihin yhteisön säännöksiin sisältyviä yhteisön säännöksiä.”

#### *Arvonlisäverodirektiivi*

4 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan neljännessä ja seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(4) Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.

--

(7) Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että

kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutus- ja peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja tai yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, edellyttäen, että näiden verojen, tullien ja maksujen kantaminen ei aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

### **Viron oikeus**

6 Paikallisista veroista annetulla lailla (kohalike maksude seadus), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, annettiin alueellisille julkisyhteisöille oikeus ottaa käyttöön myyntivero yhtenä paikallisen veron lajina.

7 Kyseisen lain 8 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”(1) Myyntiveroa maksavat yksityiset elinkeinonharjoittajat ja oikeushenkilöt, joilla on lupa elinkeinon harjoittamiseen kunnan tai kaupungin alueella. Myyntiveroa maksavat toimipaikkakohtaisesti kauppalaisissa [kaubandustegevuse seadus] tarkoitetut kauppiaat, jotka on kirjattu kaupparekisteriin ja jotka toimivat vähittäiskaupassa, ravintola-alalla tai palvelualalla.

(2) Myyntivero kannetaan verovelvollisen kunnan tai kaupungin alueella myymien tavaroiden tai palvelujen kauppahinnasta ilmenevästä arvosta. Tässä laissa tavaroiden ja palvelujen kauppahinnalla tarkoitetaan liikevaihtoverolaissa [käibemaksuseadus] vahvistetun – – liikevaihdon verotusarvoa ilman myyntiveroa.

(3) Myyntiveron verokannan vahvistaa kunnan- tai kaupunginvaltuusto, mutta se saa olla enintään 1 prosentti tavaroiden ja palvelujen 2 momentissa tarkoitettua kauppahinnasta ilmenevästä arvosta.

(4) Myyntiveron verokausi on neljännesvuosi.

(5) Verovelvollisen on

1) laskettava myyntivero kunnan tai kaupungin alueella myymiensä tavaroiden ja palvelujen arvosta kunnan- tai kaupunginvaltuuston veroasetuksessa vahvistaman verokannan mukaan

2) esitettävä kunnan- tai kaupunginvaltuuston veroasetuksessa mainitulle veroviranomaiselle myyntiveron osalta valtiovarainministerin vahvistama liikevaihtoilmoitus jokaiselta vuosineljännekseltä sen päättymistä seuraavan kuukauden 20. päivään mennessä

3) tilitettävä myyntivero paikalliselle julkisyhteisölle ilmoituksen antamista koskevaan määräpäivään mennessä.

(6) Kunnan tai kaupungin viranomaisen on toimivaltainen myöntämään helpotuksia ja vapautuksia myyntiverosta kunnan- tai kaupunginvaltuuston vahvistamien edellytysten ja menettelyjen mukaisesti.”

8 Myyntiverosta Tallinnassa 17.12.2009 annetulla kunnallisella asetuksella nro 45 (jäljempänä asetus nro 45) Tallinna Linnavolikogu (Tallinnan kaupunginvaltuusto, Viro) otti käyttöön paikallisista veroista annetun lain 8 §:ssä tarkoitettua myyntiveroa. Kyseistä veroa sovellettiin

1.1.2010–1.1.2012.

9 Asetuksen nro 45 1 §:n 2 momentin mukaan kyseinen vero kannettiin tavaroista ja palveluista, jotka myytiin tai suoritettiin luonnollisille henkilöille Tallinnan kaupungin alueella tai alueelta vähittäiskaupassa, ravintola-alalla tai palvelualalla.

10 Kyseisen asetuksen 2 §:ssä, jonka otsikko oli ”Verovelvollinen”, säädettiin seuraavaa:

”Verovelvollisia ovat kauppalaissa tarkoitetut kauppiaat, jotka täyttävät kaikki seuraavat edellytykset:

- 1) kauppias on kirjattu kaupparekisteriin
- 2) kauppiaan toimipaikka sijaitsee kaupparekisterin tietojen mukaan Tallinnan kaupungin alueella
- 3) kauppias harjoittaa elinkeinotoimintaansa vähittäiskaupassa, ravintola-alalla tai palvelualalla.”

11 Mainitun asetuksen 4 §:n, jonka otsikko on ”Verokanta”, mukaan myyntiveron verokanta oli yksi prosentti kyseisen asetuksen 1 §:n 2 momentissa tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen verotusarvosta.

12 Kyseisen asetuksen 41 §:ssä, jonka otsikko oli ”Verovelvollisuuden syntymisen ajankohta”, säädettiin seuraavaa:

”(1) Verovelvollisuus syntyy päivänä, jona jokin seuraavista toimista toteutuu ensimmäisen kerran:

- 1) tavaran ostajalle lähettäminen tai saataville asettaminen tai palvelun suorittaminen
- 2) tavarasta tai palvelusta suoritettavan maksun vastaanottaminen osittain tai kokonaan.

(2) Kun palveluja tarjotaan jatkuvan sopimuksen perusteella, verovelvollisuus syntyy sen verokauden aikana, jonka kuluessa päättyy kausi, jonka aikana lasku on laadittu tai palvelujen tarjoamisen maksusta on sovittu, sen mukaan kumpi näistä on tehty ensin.

(3) Yksityiset elinkeinonharjoittajat, jotka käyttävät kassaperusteista kirjanpitojärjestelmää, voivat käyttää verovelvollisuuden syntymisen perustana maksun vastaanottamista tavarasta tai palvelusta.

13 Asetuksen nro 45 42 §:n 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Tavaran tai palvelun myyntiveron alainen verotusarvo on arvonlisäverolain 12 §:n 1 momentin mukainen tavaran tai palvelun kauppahinta sekä kaikki muu vastike (ilman arvonlisäveroa), jonka tavaran myyjä tai palvelun suorittaja saa tai on saanut tavaran ostajalta, palvelun saajalta tai kolmannelta henkilöltä tavarasta tai palvelusta.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

14 Koska pääasian valittajat katsoivat maksaneensa perusteettomasti asetuksella nro 45 käyttöön otettua myyntiveroa, esittivät valittajat Tallinna Ettevõtlusametille (Tallinnan elinkeinovirasto, Viro) oikaistut myyntiveroilmoitukset vuoden 2010 kolmelta viimeiseltä vuosineljännekseltä ja vuoden 2011 jokaiselta vuosineljännekseltä sekä palauttamisvaatimukset kyseisen veron jo maksetuista määristä.

15 Tallinna Ettevõtlusamet katsoi, että pääasian valittajat olivat velvollisia maksamaan kyseisen myyntiveron, ja määräsi verotuspäätöksillä maksettavan veron määrän kunkin valittajan osalta ja hyväksyi ainoastaan osittain valittajien palauttamisvaatimukset.

16 Tämän jälkeen pääasian valittajat saattoivat asian veroviranomaisen käsiteltäväksi, joka kuitenkin pääosin katsoi, että valittajat olivat velvollisia maksamaan myyntiveron.

17 Yhtäältä Viking Motors, TKM Beauty Eesti ja TKM King sekä toisaalta Kaubamaja ja Selver katsoivat muun muassa, että myyntivero oli arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan vastainen, ja valittivat Tallinna Halduskohusiin (Tallinnan hallintotuomioistuin, Viro) vaatien pääasiallisesti, että verotuspäätökset ja niitä koskevat veroviranomaisen päätökset kumotaan ja veroviranomainen velvoitetaan palauttamaan myyntiverot sekä maksamaan korkoa.

18 Tallinna Halduskohus hylkäsi 31.3.2015 antamallaan tuomiolla Viking Motorsin, TKM Beauty Eestin ja TKM Kingin valitukset. Kaubamajan ja Selverin valitukset kyseinen tuomioistuin hyväksyi 24.7.2015 antamallaan tuomiolla, mutta ainoastaan siltä osin kuin myyntiveroa kannettiin valmisteveron alaisten tuotteiden myynnistä.

19 Pääasian valittajat hakivat muutosta mainittuihin tuomioihin Tallinna Ringkonnakohusilta (Tallinnan ylioikeus, Viro).

20 Kyseinen tuomioistuin hylkäsi valitukset 9.5.2016 ja 30.6.2016 antamallaan tuomioilla ja hyväksyi ensimmäisen oikeusasteen perustelut sekä korosti, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on selkeä sen osalta, että jäsenvaltiossa sovellettava vero on vastoin arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa ainoastaan, jos se vastaa kaikkia neljää unionin tuomioistuimen määrittämää arvonlisäveron keskeistä ominaispiirrettä.

21 Pääasian valittajat tekivät kassaatiovalitukset ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, joka yhdisti asiat 10.5.2017 antamallaan määräyksellä.

22 Riigikohus (ylin tuomioistuin, Viro) katsoo, että vaikka pääasiassa kyseessä olevalla myyntiverolla ei muodollisesti ollut unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä esitettyjä arvonlisäveron kolmatta ja neljättä ominaispiirrettä, kun veroa ei kannettu kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa ja oikeus edellisessä vaiheessa maksetun veron vähentämiseen puuttui, oli myyntiveron soveltamisella tosiasiallisesti päästy samaan tavoitteeseen, joka olisi syntynyt kolmannen ja neljännen ominaispiirteen yhteisvaikutuksesta. Kyseistä myyntiveroa kannettaessa lopullinen vero nimittäin rasitti kuluttajaa.

23 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan myyntiveron kantaminen voi myös heikentää yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa, mikä johtaa kansallisella tasolla siihen, että samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu erilainen verorasitus. Viitaten 5.3.2015 annettuun tuomioon Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), jossa unionin tuomioistuin totesi, että pääasiassa kyseessä oleva myyntivero oli valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12) vastainen siltä osin kuin vero kohdistui valmisteveron alaisen nestemäisen polttoaineen vähittäismyyntiin, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että kyseisen tuomion jälkeen virolaiset tuomioistuimet ovat myyntiveroa koskevissa riidoissa hyväksyneet verovelvollisten valitukset valmisteveron alaisten tuotteiden verotuksesta.

24 Tässä tilanteessa Riigikohus päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 401 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle verolle, jota kannetaan yleisesti ja joka määräytyy suhteellisenä osuutena hinnasta mutta jota koskeva verosaatava syntyy asiaa koskevien sääntöjen mukaan vain myytäessä tavara tai palvelu kuluttajalle siten, että lopullinen verorasitus kohdistuu kuluttajaan, ja joka haittaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa ja vääristää kilpailua?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen myyntiveron voimassa pitämiseksi tai käyttöönnotolle.

26 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan mukaan kyseisen direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutus- ja peliveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja tai yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, edellyttäen, että näiden verojen, tullien ja maksujen kantaminen ei aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

27 Kun otetaan huomioon ilmaisun ”muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja” kielteinen edellytys, kyseisen säännöksen sanamuodon mukainen tulkinta johtaa päätelmään, jonka mukaan jäsenvaltion voimassa pitämät tai käyttöön ottamat verot, tullit ja maksut ovat sallittuja ainoastaan siinä tapauksessa, etteivät ne ole rinnastettavissa liikevaihtoveroon.

28 Vaikka liikevaihtoveron käsitettä ei määritellä arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa eikä kyseisen direktiivin muussakaan säännöksessä, on todettava, että kyseinen artikla, jonka tulkintaa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää, vastaa sisällöltään kuudennen direktiivin 33 artiklaa.

29 Esimerkiksi 3.10.2006 annetussa tuomiossa Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629) on tulkittu kuudennen direktiivin 33 artiklaa ja erityisesti sen sisältämää liikevaihtoveron käsitettä tarkastelemalla säännöstä sen oikeudellisessa viitekehyksessä ja muistuttamalla yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönoton tavoitteista.

30 Kyseisessä tuomiossa korostettiin, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) johdanto-osan perustelukappaleista ilmeni jo, 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 (tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, 19 kohta).

31 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) sekä kuudennella direktiivillä (tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, 20 kohta).

32 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 (tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, 21 kohta).

33 Arvonlisävero kannetaan kuitenkin liiketoimesta vasta sen jälkeen, kun tavaroiden ja palvelujen hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä on vähennetty. Vähennysmekanismia on muutettu 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 vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain arvonlisään ja tulee lopullisesti loppukuluttajan maksettavaksi (ks. vastaavasti tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, 22 kohta).

34 Sen tavoitteen saavuttamiseksi, että samaa liiketoimintaa verotetaan yhdenvertaisin edellytyksin riippumatta siitä, missä jäsenvaltiossa liiketoimi suoritetaan, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän piti toisen direktiivin 67/228 johdanto-osan perustelukappaleiden mukaan korvata eri jäsenvaltioissa voimassa olleet liikevaihtoverot (tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, 23 kohta).

35 Tämän ajatusmallin mukaisesti kuudennen direktiivin 33 artiklassa sallittiin se, että jäsenvaltio pitää voimassa tai ottaa käyttöön veroja, tulleja ja maksuja, jotka kohdistuvat tavaroiden luovutuksiin, palvelujen suorituksiin tai tuontiin, vain, jos ne eivät olleet liikevaihtoverojen luonteisia (ks. vastaavasti tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, 24 kohta).

36 Sen arvioimiseksi, onko vero, tulli tai maksu arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitettulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen, on erityisesti selvitettävä, vaarantaako se yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan rasittamalla tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja kohdistamalla liiketoimiin arvonlisäveron tavoin (ks. analogisesti tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym., C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Tältä osin oikeuskäytännössä on täsmennetty, että arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittavaksi on joka tapauksessa katsottava sellaiset verot, tullit ja maksut, jotka ovat keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonlisäveron kaltaisia, vaikka ne eivät kaikilta osiltaan olisikaan täysin samanlaisia (tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Sitä vastoin on katsottu, ettei kuudennen direktiivin 33 artikla estä pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön sellaista veroa, jolla ei ole jotain arvonlisäveron keskeisistä ominaispiirteistä (tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämä pätee myös arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaan.

39 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; vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa vähittäismyynti mukaan lukien; ja kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään tuotanto- ja jakeluportaan edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu arvonlisävero niin, että vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa (tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, 28 kohta).

40 Näin ollen on tutkittava, onko pääasiassa kyseessä olevan myyntiveron kaltaisella verolla sellaiset ominaispiirteet. Tältä osin on täsmennettävä, että vaikka unionin tuomioistuin totesi 5.3.2015 antamassaan tuomiossa Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), että kyseinen

vero on unionin oikeuden vastainen, pääasia koskee myyntiveron yhteensopivuutta yhteisen arvonlisäverojärjestelmän eikä valmisteveroja koskevan yleisen järjestelmän kanssa.

41 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen myyntiveron ominaispiirteitä on verrattava arvonlisäveron ominaispiirteisiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteen, josta muistutetaan tämän tuomion 31–37 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 (ks. vastaavasti tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, 29 kohta).

42 Nyt käsiteltävässä asiassa, siltä osin kuin on kyse arvonlisäveron kolmannesta ja neljännessä keskeisestä ominaispiirteestä, eli veron kannosta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa sekä oikeudesta vähentää tuotanto- ja jakeluportaan edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu arvonlisävero, on todettava, että pääasiassa kyseessä oleva vero ei täytä näitä edellytyksiä, kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin itsekkin toteaa.

43 Tämä riittää kuitenkin sen päätelmän tekemiseen, että koska pääasiassa kyseessä olevalla myyntiverolla ei ole arvonlisäveron kaikkia keskeisiä ominaispiirteitä, myyntivero jää arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa säädetyn kiellon ulkopuolelle (ks. analogisesti määräys 12.10.2017, Palais Kaiserchron, C-549/16, ei julkaistu, EU:C:2017:761, 21 kohta).

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa kuitenkin, että kyseisen veron kantamisella on pääosin sama tavoite kuin arvonlisäveron keskeisillä ominaispiirteillä, koska lopullinen vero rasittaa kuluttajaa.

45 Tätä osin on korostettava, että – kuten unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ilmenee – pääasiassa kyseessä olevaa myyntiveroa koskevassa lainsäädännössä ei velvoitettu verovelvollisia lisäämään kyseisen veron määrää kauppahintaan eikä ilmoittamaan erikseen ostajalle toimitettavassa laskussa maksettavan veron määrää. Siten mainitun veron vyöryttäminen loppukuluttajalle oli vähittäiskauppiaille annettu mahdollisuus eikä velvollisuus, ja vähittäiskauppiat saivat milloin tahansa valita, että nämä ottavat vastatakseen kyseisestä verosta nostamatta tavaroiden ja palvelujen hintoja.

46 Näin ollen ei ole varmuutta siitä, että pääasiassa kyseessä olevasta myyntiverosta aiheutuva verorasitus kohdistui loppujen lopuksi loppukuluttajaan arvonlisäveron kaltaiselle kulutusverolle ominaisella tavalla.

47 Oikeuskäytännössä on jo todettu, että vero, joka kohdistuu tuotantotoimintaan sillä tavalla, ettei ole varmaa, että se tulee arvonlisäveron kaltaisen kulutusveron tavoin lopullisesti loppukuluttajan maksettavaksi, voi jäädä arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle (tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym., C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 50 kohta).

48 Arvonlisäveron vähennysmekanismin johdosta kyseinen vero 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 myyntiveron kaltaisen veron osalta näin ei ole (ks. analogisesti tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym., C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo myös, että pääasiassa kyseessä olevan myyntiveron kantaminen sovellettavan arvonlisäverojärjestelmän ohella voisi heikentää yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa ja kilpailun tasapuolisuutta, joiden noudattamista edellytetään, kuten arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan neljännessä ja seitsemännessä perustelukappaleessa



muistutetaan.

50 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 34–38 kohdassa mainitut seikat, ei pääasiassa kyseessä olevan myyntiveron kaltainen vero heikennä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toimintaa, kunhan vero ei kohdistu liiketoimiin arvonlisäveron ominaispiirteisiin verrattavalla tavalla.

51 Kun otetaan lisäksi huomioon, että pääasiassa kyseessä olevan veron kantaminen kauppahinnasta riippuu myyjistä, jotka voivat siirtää tai olla siirtämättä verorasituksen ostajalle, on syytä huomata, että ainoastaan myyjän toiminta voi vaikuttaa siihen, onko tämä verokohtelu erilainen verrattuna kilpailijaan ja joutuvatko jotkin kuluttajat mahdollisesti maksamaan eri hintoja kuin muut kuluttajat. Näin ollen tämän tuomion 41 kohdassa mainitun arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden ei voida katsoa vaarantuvan.

52 Edellä esitetyn perusteella pääasiassa kyseessä olevan myyntiveron kaltaisen veron ei voida katsoa olevan liikevaihtoveron luonteinen arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitettulla tavalla.

53 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen myyntiveron voimassa pitämiseksi tai käyttöönnotolle.

### **Oikeudenkäyntikulut**

54 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 401 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen myyntiveron voimassa pitämiseksi tai käyttöönnotolle.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: viro.