

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

17 päivänä syyskuuta 1997 ²⁸

Asiassa C-130/96,

jonka Supremo Tribunal Administrativo on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Fazenda Pública

vastaan

Solisnor-Estaleiros Navais SA,

Ministério Público^{on} osallistuessa asian käsittelyyn,

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 sekä Espanjan kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan liittymisehdoista ja perustamissopimusten mukautuksista tehdyn asiakirjan 378 artiklan (EYVL 1985, L 302, s. 23) tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Sevón sekä tuomarit P. Jann ja M. Wathelet (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Fazenda Pública, edustajanaan asianajaja Maria Aldina Moreira, Lissabon,
- Solisnor-Estaleiros Navais SA, edustajanaan asianajaja Manuel Rodrigues, Almada,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön Euroopan yhteisöihin liittyvistä asioista vastaavan osaston oikeudellisen yksikön päällikkö Luís Fernandes ja hallituksen sihteeristön oikeudellisen tutkimuskeskuksen neuvonantaja Rui Barreira,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja António Caeiro ja oikeudellisen yksikön virkamies Enrico Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Solisnor-Estaleiros Navais SA:n, edustajanaan Manuel Rodrigues, Portugalin hallituksen, asiamiehenään Luís Fernandes ja Lissabonin oikeustieteellisen tiedekunnan assistentti Ana César Machado, ja komission, asiamiehenään António Caeiro, esittämät suulliset huomautukset 29.1.1997 pidetyssä istunnossa,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.3.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Supremo Tribunal Administrativo on esittänyt 28.2.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.4.1996, ennakkoratkaisukysymyksen 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 ja Espanjan kuningaskunnan ja Portugalin tasavallan liittymisehdoista ja perustamissopimusten mukautuksista tehdyn asiakirjan (EYVL 1985, L 302, s. 23, jäljempänä liittymisasiakirja) 378 artiklan tulkinnasta.
- 2 Kysymys esitettiin Solisnor-Estaleiros Navais SA:n (jäljempänä Solisnor) ja Fazenda Pública (valtiovarainministeriö) välisessä riita-asiassa, joka koski Tabela Geral do Imposto do Selon (yleinen leimaverotaulukko, jäljempänä LVT) 91 §:n perusteella leimamerkkinä suoritettavaa veroa.
- 3 Solisnor maksoi 4.6.1992 43 586 400 Portugalin escudon suuruisen leimaveron Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA:n kanssa 28.12.1989 tehdystä urakkasopimuksesta raakaöljyn kuljettamiseen tarkoitetun aluksen rakentamiseksi.

- 4 Solisnor vaati verotuksen kumoamista Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbalissa, joka hyväksyi vaatimuksen 21.3.1994 tekemällään päätöksellä sillä perusteella, että vero oli kuudennen direktiivin 33 artiklan vastainen.

- 5 Mainitussa säännöksessä todetaan, että ”tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pysyttämästä 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”.

- 6 Fazenda Pública valitti Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbalin päätöksestä Supremo Tribunal Administrativoon väittäen, että leimaveron ei ollut liikevaihtovero, eikä se tämän vuoksi voinut olla kuudennen direktiivin 33 artiklan vastainen.

- 7 Solisnor puolestaan väitti, että koska leimaveron oli luonteeltaan yleinen, kulutuksesta kannettava vero, joka määräytyy suhteellisenä osuutena palvelujen hinnasta, se oli katsottava edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetuksi liikevaihtoveroksi, ja näin ollen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vastaiseksi.

- 8 Oikeudenkäyntiaineistosta selviää, että 20.11.1926 annetulla asetuksella N:o 12700 hyväksytyn leimaveroasetuksen 1 §:n mukaan tämä vero kannetaan yleisesti ”kaikista asiapapereista, kirjoista, papereista, asiakirjoista ja LVT:ssä yksilöidyistä tuotteista”. Vero kannetaan siis LVT:n 91 §:n mukaan erityisesti ”urakkasopimuksista, raaka-ainetoimituksista sekä kulutustavaran toimittamista koskevista sopimuksista”. Leimaveron määrä lasketaan tehdyn asiakirjan arvosta sopimuksen kohteesta riippuen vaihtelevan prosenttiyksikön mukaan.

9 LVT:n 91 § kumottiin 18.6.1991 annetun lain n:o 223/91 3 §:llä, ja lain johdanto-osassa perustellaan urakkasopimuksia koskevien pykälien — kuten 91 §:n — poistamista sillä, että ne ”eivät sovellu yleiseen kulutusverotukseen, johon sovelletaan arvonlisäveroa”.

10 Ennakkoratkaisupyynnössään Supremo Tribunal Administrativo toteaa, että LVT:n 91 § oli vielä voimassa verotettavan tapahtuman sattuessa 28.12.1989, vaikka Portugalin tasavallalla oli ollut velvollisuus 1.1.1989 alkaen liittymisasiakirjan 395 artiklan ja liitteessä XXXVI olevan II kohdan perusteella toteuttaa tarpeelliset toimenpiteet sisäisen lainsäädäntönsä saattamiseksi kuudennen direktiivin mukaiseksi. Kansallinen tuomioistuin pohtii kuitenkin sitä, olisiko tällaisen verotuksen voimassa pysyttäminen mahdollista liittymisasiakirjan 378 artiklan ja liitteen XXXII perusteella, koska niissä annetaan Portugalin tasavallalle valta päättää tuotteen verottomuudesta tai myöntää erilaisia verovapautuksia.

11 Näin ollen kansallinen tuomioistuin on katsonut tarpeelliseksi esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko ominaisuuksiltaan edellä kuvatun kaltainen leimavero katsottava kuudennen direktiivin 33 artiklan perusteella liikevaihtoveroksi ja sovelletaanko siihen mahdollisesti liittymisasiakirjan 378 artiklan mukaista poikkeusta tai jotakin muuta yhteisön oikeuden säännöstä?”

12 Kansallisen tuomioistuimen kysymys koskee sitä, estetäänkö kuudennen direktiivin 33 artiklassa kansallisen veron voimassa pysyttäminen, kun kyse on urakkasopimuksista, raaka-ainetoimituksista ja kulutustavaran toimittamista koskevista sopimuksista kannettavasta leimaverosta, jonka määräytymisperusteena on sopimuksen kohteen arvo. Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, kansallinen tuomioistuin kysyy lisäksi, sallitaanko tällaisen veron voimassa pysyttäminen liittymisasiakirjan 378 artiklassa ja sen liitteessä XXXII tai jossakin muussa yhteisön oikeuden säännöksessä.

- 13 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan (ks. muun muassa asia 295/84, *Rousseau Wilmot*, tuomio 27.11.1985, Kok. 1985, s. 3759, 16 kohta, asia C-347/90, *Bozzi*, tuomio 7.5.1992, Kok. 1992, 9 kohta ja asia C-208/91, *Beaulande*, tuomio 16.12.1992, Kok. 1992, s. I-6709, 12 kohta) jättämällä jäsenvaltioille mahdollisuuden pysyttää voimassa tai ottaa käyttöön tiettyjä välillisiä veroja, kuten valmisteveroja, edellyttäen, että ”ne eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja” kuudennen direktiivin 33 artiklan tarkoituksena on välttää se, että jonkin jäsenvaltion verotoinmenpiteillä, jotka rasittavat tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja kohdistuvat liiketoimiin arvonlisäveron tavoin, vaarannettaisiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminta.
- 14 Tällaisiksi toimenpiteiksi on joka tapauksessa katsottava verot ja maksut, jotka ovat keskeisiltä ominaisuuksiltaan arvonlisäveron kaltaisia, vaikka ne eivät kaikilta osiltaan olisikaan täysin samanlaisia. Yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään määritellyt nämä ominaisuudet seuraavasti: Arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy suhteellisenä osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta niitä koskevien liiketoimien lukumäärästä riippumatta; vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa; veron määrä lasketaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisästä siten, että kunkin liiketoimen yhteydessä suoritettavasta verosta vähennetään edellisen 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. asiat *Bozzi*, tuomion 12 kohta ja *Beaulande*, tuomion 12 ja 14 kohta).
- 15 Edellä esitetystä seuraa, että kuudennen direktiivin 33 artiklassa ei estetä rekisteröintimaksujen tai muun tyyppisten verojen tai maksujen pysyttämistä tai käyttöön ottamista, jos ne eivät ole keskeisiltä ominaisuuksiltaan arvonlisäveron kaltaisia.
- 16 On siis selvitetävä, onko kansallisen tuomioistuimen kysymyksen kohteena oleva vero ominaisuuksiltaan edellä esitetyn kaltainen.

- 17 Tältä osin riittää kun todetaan, että leimavero, sellaisena kuin kansallinen tuomioistuim on sen kuvannut, ei ole yleinen vero, koska sen tarkoituksena ei ole kattaa kaikkia kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettavia liiketoimia (ks. vastaavasti edellä mainitussa asiassa Beaulande, tuomion 16 kohta). Kyseinen maksu kannetaan leimaveroasetuksen 1 mukaan ”kaikista asiapapereista, kirjoista, papereista, asiakirjoista ja LVT:ssä yksilöidyistä tuotteista” ja LVT:n 91 §:n mukaan erityisesti ”urakkasopimuksista, raaka-ainetoimituksista ja kulutustavaran toimittamista koskevista sopimuksista” ja sen soveltamisalan ulkopuolelle jää merkittävä osa kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettavista liiketoimista, kuten palvelujen tarjoamista tai irtaimen kauppaa koskevat sopimukset, jotka kuuluivat sittemmin kumottujen LVT:n 141 §:n ja 50 §:n 1 momentin a kohdan soveltamisalaan.
- 18 Asian oikeudenkäyntiaineistosta käy tosin ilmi, että LVT:n 91 § kuului alunperin järjestelmään, jonka mukaan verotettiin kaikkia tavaroita ja palveluja koskevia liiketoimia. Lukuisat eri liiketoimet jätettiin vähitellen verotusjärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle kumoamalla LVT:n näitä koskevat pykälät, kuten edellä mainitut 50 §:n 1 momentin a kohta ja 141 §, arvonlisäverolainsäädännön tultua voimaan Portugalin sisäisessä oikeusjärjestyksessä (ks. 26.12.1984 annetun lain n:o 394-B/84 2 §:n 2 momentin d kohta, D. R., I sarja, n:o 297, sellaisena kuin se on muutettuna 7.2.1986 annetulla lailla n:o 3/86, D. R., I sarja, n:o 32.).
- 19 Näin ollen ja ilman että olisi tarpeen tutkia kyseisen veron muita ominaisuuksia, voidaan todeta, että kansallisen tuomioistuimen kysymyksen kohteena ollut vero ei ole keskeisiltä ominaisuuksiltaan arvonlisäveron kaltainen.
- 20 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 33 artiklaa on tulkittava sillä tavoin, ettei siinä estetä pysyttämästä voimassa sellaista kansallista verotusta, jossa urakkasopimuksista, raaka-ainetoimituksista ja kulutustavaran toimittamista koskevista sopimuksista kannetaan leimaveron kaltainen vero, kun veron soveltamisalan ulkopuolelle jää merkittävä osa kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettavista liiketoimista.

Oikeudenkäyntikulut

- 21 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Portugalin hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsitteilyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto)

on ratkaissut Supremo Tribunal Administrativon 28.2.1996 esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 33 artiklaa on tulkittava sillä tavoin, ettei siinä estetä pysyttämästä voimassa sellaista kansallista verotusta, jossa urakkasopimuksista, raaka-ainetoimituksista ja kulutustavaran toimittamista koskevista sopimuksista kannetaan leimaveron kaltainen vero, kun veron soveltamisalan ulkopuolelle jää merkittävä osa kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettavista liiketoimista.

Sevón

Jann

Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 17 päivänä syyskuuta 1997.

R. Grass

L. Sevón

kirjaaja

ensimmäisen jaoston puheenjohtaja