

Forenede sager C-283/06 og C-312/06

KÖGÁZ rt m.fl.

mod

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezet?je

og

OTP Garancia Biztosító rt

mod

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(anmodninger om præjudiciel afgørelse indgivet af Zala Megyei Bíróság og Legfels?bb Bíróság)

»Sjette momsdirektiv – artikel 33, stk. 1 – begrebet »omsætningsafgift« – lokal virksomhedsskat«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – forbud mod at opkræve andre indenlandske afgifter, der har karakter af omsætningsafgift*

(Rådets direktiv 77/388, art. 33, stk. 1)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – forbud mod at opkræve andre indenlandske afgifter, der har karakter af omsætningsafgift*

(Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 2, og art. 33, stk. 1)

1. Ved afgørelsen af, om en skat eller afgift har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 33 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 91/680, må det navnlig undersøges, om den bringer det fælles merværdiafgiftssystems funktion i fare, fordi den pålægges omsætningen af goder og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som merværdiafgiften.

I denne forbindelse må skatter og afgifter, der har merværdiafgiftens væsentligste kendetegn, under alle omstændigheder anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som denne afgift, selv om de ikke i alle henseender svarer til merværdiafgiften.

Derimod er sjette direktivs artikel 33 ikke til hinder for at opretholde eller indføre en afgift, som savner et af merværdiafgiftens væsentligste kendetegn.

Der er fire sådanne kendetegn: Merværdiafgift anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer; den opkræves i hvert produktions- og distributionsled, herunder i detailhandelsledet, uanset antallet af

tidligere transaktioner; en afgiftspligtig kan fra den merværdiafgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående produktions- og distributionsled, således at denne afgift i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren.

(jf. præmis 34-37)

2. Artikel 33, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 91/680, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for opretholdelse af en skat, der har kendetegn som dem, der karakteriserer den lokale ungarske virksomhedsskat. En sådan skat adskiller sig nemlig fra merværdiafgift på en sådan måde, at den ikke kan kvalificeres som en skat, der har karakter af omsætningsafgift i denne bestemmelses forstand.

Mens merværdiafgiften for det første opkræves af de enkelte transaktioner i omsætningsleddet, og den er proportional med prisen på de leverede goder eller tjenesteydelser, fastsættes en skat som den omhandlede derimod i henhold til retsfor skrifterne om bogføring, og den beregnes på grundlag af forskellen mellem på den ene side nettoomsætningen med hensyn til de goder eller de tjenesteydelser, der er solgt eller præsteret i løbet af et skatteår, og på den anden side de solgte goders kostpris, værdien af tjenesteydelser præsteret af tredjemand samt materialeudgifterne. Eftersom en sådan skat beregnes på grundlag af en periodisk omsætning, er det ikke muligt at fastlægge nøjagtigt, hvilket beløb der eventuelt væltes over på kunden i forbindelse med hvert enkelt salg af goder eller hver enkelt levering af tjenesteydelser, og en sådan skat kan således ikke anses for at være proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris.

Mens den afgiftspligtige i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, er berettiget til i den merværdiafgift, der påhviler ham, at fradrage den afgift, som skyldes eller er erlagt for goder eller tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, følger det derimod af de omhandlede almindelige bestemmelser om lokal virksomhedsskat, at fradraget, som foretages ved fastsættelsen af beregningsgrundlaget for denne skat, svarer til de solgte goders kostpris, værdien af tjenesteydelser præsteret af tredjemand samt materialeudgifterne. Beregningsgrundlaget for den omhandlede skat er derfor ikke begrænset til merværdien på et givet produktions- eller distributionsled, men vedrører den afgiftspligtige persons samlede omsætning, med fradrag af de nævnte elementer.

Hvor merværdiafgift i kraft af fradragsmekanismen i henhold til sjette direktivs artikel 17-20 udelukkende påhviler den endelige forbruger og er fuldstændig neutral i forhold til de afgiftspligtige personer, der deltager i produktions- og distributionskæden forud for den endelige afgiftspålæggelse, uanset antallet af tidligere transaktioner, er dette ikke tilfældet for så vidt angår en skat som den omhandlede lokale virksomhedsskat. Det er nemlig ikke sikkert, at denne skat i sidste ende overvæltes på den endelige forbruger på en måde, der er kendetegnende for en afgift på forbrug, såsom merværdiafgift.

(jf. præmis 39, 40, 44, 45, 47, 51, 52, 60 og 61 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

11. oktober 2007 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 33, stk. 1 – begrebet »omsætningsafgift« – lokal virksomhedsskat«

I de forenede sager C-283/06 og C-312/06,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Zala Megyei Bíróság (Ungarn) (sag C-283/06) og af Legfelsőbb Bíróság (Ungarn) (sag C-312/06) ved afgørelser af 16. januar og 10. juli 2006, indgået til Domstolen den 29. juni og den 18. juli 2006, i sagerne:

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

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

mod

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

og

OTP Garancia Biztosító rt (sag C-312/02)

mod

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský og T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. juni 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

- 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 og ERSTE Bank Hungary rt ved ügyvéd P. Oszkó
- Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt ved ügyvéd D. Deák
- den ungarske regering ved J. Fazekas og R. Somssich, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og V. Bottka, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 I sag C-283/06 vedrører anmodningen om præjudiciel afgørelse fortolkningen af afsnit 4, punkt 3, litra a), i bilag X til akten vedrørende vilkårene for Den Tjekkiske Republiks, Republikken Estlands, Republikken Cyperns, Republikken Letlands, Republikken Litauens, Republikken Ungarns, Republikken Maltas, Republikken Polens, Republikken Sloveniens og Den Slovakiske Republiks tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EUT 2003 L 236, s. 33, herefter »tiltrædelsesakten«), og artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem ni ungarske selskaber, 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 og Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (herefter under ét »sagsøgerne i hovedsagen i sag C-283/06«) og Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (herefter »sagsøgte i hovedsagen i sag C-283/06«), angående de forskudsbeløb, som de nævnte selskaber blev pålagt at betale i lokal skat af erhvervsvirksomhed for regnskabsåret 2005.

3 I sag C-321/06 vedrører anmodningen om præjudiciel afgørelse fortolkningen af afsnit 4, punkt 3, litra a), i bilag X til tiltrædelsesakten og artikel 33, stk. 1, i sjette direktiv.

4 Anmodningen er indgivet under en sag mellem det ungarske selskab OTP Garancia Biztosító rt (herefter »sagsøgeren i hovedsagen i sag C-312/06«) og Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (herefter »sagsøgte i hovedsagen i sag C-312/06«) angående de forskudsbeløb, som det nævnte selskab blev pålagt at betale i lokal skat af erhvervsvirksomhed for de regnskabsår, der afsluttedes pr. 15. september 2005 og 15. marts 2006.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

Tiltrædelsesakten

5 Bilag X til tiltrædelsesakten med overskriften »Liste omhandlet i artikel 24 i tiltrædelsesakten: Ungarn« indeholder et afsnit 4, som har overskriften »Konkurrencepolitik«, der henviser til kapitel 1 i afsnit VI i EF-traktaten, der omhandler konkurrencereglerne.

6 Dette afsnit 4 indeholder et punkt 3 med overskriften »Skattelettelser indrømmet af en lokal myndighed«, hvis litra a) bestemmer:

»Uanset artikel 87 og 88 i EF-traktaten kan Ungarn til og med den 31. december 2007 anvende nedsættelser af den lokale virksomhedsskat på op til 2% af virksomhedernes nettooverskud, som indrømmes af lokale myndigheder for en begrænset periode på grundlag af artikel 6 og 7 i lov C af 1990 om lokale skatter, som ændret ved artikel 79, stk. 1 og 2, i lov L af 2001 om ændring af finanslovgivningen, som ændret ved artikel 158 i lov XLII af 2002 om ændringer af love om skatter, afgifter og andre budgetbetalinger.«

Sjette direktiv

7 Sjette direktivs artikel 33, stk. 1, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

De nationale bestemmelser

8 Af oplysningerne i forelæggelsesafgørelserne fremgår det, at lov C af 1990 om lokale skatter (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény, herefter »lov af 1990«) giver kommunerne i Ungarn ret til at indføre en lokal virksomhedsskat på deres område (helyi ipar?zési adó, herefter »HIPA«).

9 Af oplysningerne i forelæggelsesafgørelserne fremgår det tillige, at

– HIPA ikke er en skat af generel karakter, der opkræves på hele det nationale område, idet der er tale om en lokal skat, hvis indførelse, ophævelse og ændring hører under de kommunale myndigheders skønsbeføjelse

– i de kommuner, hvor skatten er blevet indført, pålægges den enhver form for erhvervsmæssig virksomhed, der udøves vedvarende eller midlertidigt på den pågældende kommunes område; den erhvervsdrivende er den afgiftspligtige person

– når der er tale om vedvarende erhvervsmæssig virksomhed, udgøres beregningsgrundlaget for denne skat af den nettoomsætning, der hidrører fra de solgte goder eller de tjenesteydelser, der er præsteret i en bestemt periode, med fradrag af nævnte goders kostpris, værdien af tjenesteydelser præsteret af tredjemand samt materialeudgifter

– når der er tale om enkeltmandsfirmaer og små landbrugsproducenter, udgør

beregningsgrundlaget for denne skat det faste beskatningsgrundlag, som fastlægges i henhold til lov om indkomstbeskatning, forhøjet med 20%

- når der er tale om virksomheder, der er omfattet af den forenklede virksomhedsskat (egyszerűsített vállalkozói adó), kan beregningsgrundlaget for HIPA udgøre 50% af den forenklede virksomhedsskat
- de lokale myndigheder, der har indført HIPA, kan indrømme skattelettelser eller andre skattefordele; det er imidlertid kun de virksomheder, for hvilke skattens beregningsgrundlag ikke overstiger 2,5 mio. HUF, eller et mindre beløb, som eventuelt er fastsat af de lokale myndigheder, der er berettiget til hertil
- der indrømmes en særlig skattefordel, når der sker en forøgelse af antallet af ansatte i skatteåret (en nedsættelse af beskatningsgrundlaget med 1 mio. HUF pr. ansat)
- når der er tale om vedvarende erhvervsmæssig virksomhed, er den højeste beskatningssats for HIPA 2%
- de afgiftspligtige personer ikke er forpligtet til udtrykkeligt at angive størrelsen af HIPA på fakturaer eller i regnskabsbilag; lov af 1990 indeholder ikke nogen bestemmelser, hvorefter det er muligt at fratrække den HIPA, der eventuelt er medtaget i prisen på de goder eller tjenesteydelser, der er erhvervet af den afgiftspligtige person
- det bestemmes ikke udtrykkeligt i lov af 1990, at HIPA kan overvælttes på forbrugerne, men skatten kan indgå i forbrugerpriserne
- der parallelt med HIPA i Ungarn findes en omsætningsafgift (általános forgalmi adó), der er reguleret ved lov LXXIV af 1992.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-283/06

10 Ved en række afgørelser, der blev truffet i løbet af 2005, opretholdt sagsøgte i hovedsagen i sag C-283/06 de afgørelser, hvormed en række forskellige kommunale myndigheder havde truffet beslutning om, at sagsøgerne i hovedsagen skulle betale forskudsskat af HIPA for 2005.

11 Sagsøgte i hovedsagen havde truffet disse afgørelser i henhold til artikel 41, stk. 1 og 2, i lov af 1990 og i henhold til forskellige kommunale regulativer vedrørende indførelse af HIPA. Ifølge sagsøgte har sagsøgerne i hovedsagen i sag C-283/06 anerkendt, at de var forpligtet til at betale denne skat, eftersom de indgav en angivelse herom, hvilket er årsagen til, at de skal betale forskudsskat. I nogle af sine afgørelser afviste sagsøgte sagsøgernes argumentation om, at HIPA i medfør af sjette direktivs artikel 33 savner retligt grundlag, eftersom der er tale om en skat, der har karakter af omsætningsafgift.

12 Sagsøgerne i hovedsagen i sag C-283/06 anlagde sag til prøvelse af de nævnte afgørelser ved Zala Megyei Bíróság. De gjorde i det væsentlige gældende, at de anfægtede afgørelser er ulovlige, idet de er af den opfattelse, at de siden maj måned 2004 ikke har været forpligtet til at betale HIPA som følge af den omstændighed, at sjette direktivs artikel 33 er umiddelbart anvendelig.

13 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at afsnit 4, punkt 3, litra a), i bilag X til tiltrædelsesakten kan fortolkes således, at der med denne bestemmelse indføres en midlertidig undtagelse, som gør det muligt at opretholde HIPA, eller at de kontraherende parter ved at tillade

nedsættelser af denne skat til og med den 31. december 2001 i hvert fald har anerkendt, at nævnte skat midlertidigt er forenelig med fællesskabsretten.

14 Såfremt Domstolen deler denne opfattelse, er de resterende spørgsmål ifølge den forelæggende ret overflødige. I modsat fald ønsker den forelæggende ret en fortolkning af, hvorledes begrebet afgift, der ikke har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 33, skal forstås.

15 Zala Megyei Bíróság har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal afsnit 4, punkt 3, litra a), i bilag X til [tiltrædelsesakten] [...] fortolkes således, at

– der er tale om en overgangsordning, der gør det muligt for Republikken] Ungarn at opretholde [HIPA], eller

– tiltrædelsesakten med muligheden for at opretholde de fordele, som er forbundet [med HIPA], også har anerkendt Republikken Ungarns (midlertidige) ret til tillige at opretholde beskatning af erhvervsvirksomhed?

2) Hvis Domstolen besvarer det første spørgsmål benægtende [...] henset til en korrekt fortolkning af [...] sjette direktiv [...], efter hvilke kriterier kan en skat da anses for ikke at have karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 33?»

Sag C-312/06

16 Sagsøgte i hovedsagen i sag C-312/06 opretholdt ved en afgørelse, der blev truffet i løbet af 2005, den afgørelse, som en kommunal myndighed havde truffet over for sagsøgeren i hovedsagen, og hvorved den pågældende var blevet pålagt at betale forskudsskat af HIPA for de regnskabsår, der afsluttedes pr. 15. september 2005 og 15. marts 2006.

17 Denne afgørelse, der blev truffet på grundlag af artikel 39, stk. 1, og artikel 41, stk. 2, i lov af 1990 samt artikel 8, stk. 1, i det kommunale regulativ nr. 13/2003 (III.27), blev begrundet med, at Republikken Ungarn, efter tilvejebringelse af en undersøgelse af HIPA i forbindelse med tiltrædelsesforhandlingerne, i tiltrædelsesakten fik anerkendt en ret til at indrømme nedsættelser af denne skat til og med den 31. december 2007. Ifølge sagsøgte i hovedsagen i sag C-312/06 kan det udledes af oplysningerne i tiltrædelsesakten om opbygningen af denne skat, at Den Europæiske Union har godkendt en skat af denne art.

18 Sagsøgeren i hovedsagen i sag C-312/06 anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Vas Megyei Bíróság. Sagsøgeren gjorde gældende, at afgørelsen er ulovlig, eftersom HIPA er en omsætningsafgift, hvilket indebærer, at Republikken Ungarns opretholdelse heraf efter landets tiltrædelse af Unionen er i strid med sjette direktivs artikel 33, stk. 1, og at HIPA ikke kan anses for at være tilladt foreløbigt i medfør af tiltrædelsesakten.

19 Søgsmålet blev i det væsentlige forkastet af Vas Megyei Bíróság med den begrundelse, at den omstændighed, at Republikken Ungarn ved tiltrædelsesakten tildes en midlertidig undtagelse med hensyn til nedsættelser af HIPA, nødvendigvis må indebære, at Unionen har tilladt en midlertidig opretholdelse af denne skat.

20 Sagsøgeren i hovedsagen i sag C-312/06 appellerede Vas Megyei Bíróságs afgørelse til Legfelsőbb Bíróság.

21 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at hvis afsnit 4, punkt 3, litra a), i bilag X til

tiltrædelsesakten kan fortolkes således, at de kontraherende parter, idet de har aftalt en midlertidig undtagelse for så vidt angår nedsættelser af HIPA, samtidig har aftalt en undtagelse vedrørende denne skat som sådan, er denne skat forenelig med fællesskabsretten indtil den 31. december 2007. Hvis en modsat fortolkning lægges til grund, er det derimod nødvendigt i lyset af sjette direktivs artikel 33, stk. 1, at fastslå, om en skat såsom HIPA, set i lyset af de grundlæggende kriterier i denne bestemmelse, har karakter af omsætningsafgift.

22 På denne baggrund har Legfels?bb Bírószag besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal afsnit 4, punkt 3, litra a), i bilag X til [tiltrædelsesakten] [...] fortolkes således, at Republikken Ungarn har opnået en midlertidig undtagelse, der gør det muligt at opretholde [HIPA], dvs. at tiltrædelsesakten, idet den åbner mulighed for at opretholde nedsættelser af [HIPA], har anerkendt Republikken Ungarns midlertidige ret til tillige at opretholde skatter af denne art?

2) Skal artikel 33, stk. 1, i [...] sjette direktiv [...] fortolkes således, at det er til hinder for at opretholde en skat [HIPA], der pålægges selvstændig erhvervsvirksomhed, der har til formål at opnå afkast eller overskud, hvilken skat hovedsageligt er kendetegnet ved, at den hviler på virksomhedernes nettoomsætning, idet de solgte goders kostpris, værdien af tjenesteydelser præsteret af tredjemand samt materialeudgifter fratrækkes? Sagt på en anden måde, skal en sådan skat anses for en skat, der har karakter af omsætningsafgift, og som er forbudt ved denne bestemmelse?»

Om de præjudicielle spørgsmål

23 Som 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 og ERSTE Bank Hungary rt (herefter under ét »KÖGÁZ m.fl.«), den ungarske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har anført, bør det andet spørgsmål, der er forelagt af de to forelæggende retter, vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 33, gennemgås først.

24 I sag C-283/06 vedrører dette spørgsmål fastlæggelsen af de kriterier, der gør det muligt at identificere en skat, der ikke har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 33.

25 Læst i sin sammenhæng vedrører dette spørgsmål ligesom det andet spørgsmål i sag C-312/06 problemet, om artikel 33 skal fortolkes således, at den er til hinder for opretholdelsen af en skat, der har HIPA's kendetegn.

26 Ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 33 skal bestemmelsen ses i den lovgivningsmæssige sammenhæng, hvori den indgår. Til dette formål er det hensigtsmæssigt indledningsvis at bringe de mål, som er søgt gennemført med det fælles merværdiafgiftssystem, i erindring (herefter »moms«) (dom af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca Popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 18).

27 Det fremgår af betragtningerne til Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), at harmoniseringen af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal gøre det muligt, ved at fjerne forskelle i beskattningen, der kan forandre konkurrencen og hindre samhandelen, at etablere et fælles marked, hvor der hersker lige konkurrence, og som har de kendetegn, der svarer til kendetegnene ved et internt marked (dom af 8.8.1999, forenede sager C-338/97, C-344/97 og C-390/97, Pelzl m.fl., Sml. I, s. 3319, præmis 14, og Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 19).

28 Der er blevet indført et fælles momssystem ved Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), og ved sjette direktiv (dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 15, og Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 20).

29 Det fælles momssystem bygger i henhold til artikel 2 i første direktiv 67/227 på det princip, at der på goder og tjenesteydelser til og med detailhandelsleddet skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtigt proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskattningsleddet (jf. bl.a. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, præmis 15, af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 15, og af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, præmis 18, samt dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 16, og Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 21).

30 Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet pålagt priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisen på goder og tjenesteydelser. Fradragsmekanismen er ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udformet således, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet pålagt goderne eller tjenesteydelserne i det foregående omsætningsled, i den moms, de skal betale, og således at denne afgift ved enhver omsætning kun svares af merværdien og i sidste instans bæres af den endelige forbruger (dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 17, og Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 22).

31 I henhold til betragtningerne til andet direktiv 67/228 skal målsætningen om lige afgiftsvilkår for samme transaktion, uanset i hvilken medlemsstat den finder sted, nås ved at indføre et fælles momssystem i stedet for de omsætningsafgifter, der gælder i de forskellige medlemsstater (jf. bl.a. dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 18, og Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 23).

32 I overensstemmelse hermed følger det af sjette direktivs artikel 33, at en medlemsstat kun må opretholde eller indføre skatter og afgifter på levering af goder, tjenesteydelser eller indførsler, såfremt de ikke har karakter af omsætningsafgift (jf. bl.a. dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 19, og Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 24).

33 Derimod indeholder fællesskabsretten på sit nuværende udviklingstrin ingen særlige bestemmelser, der udelukker eller begrænser medlemsstaternes mulighed for at indføre andre skatter eller afgifter end omsætningsafgifter (Wisselink-dommen, præmis 13, og dom af 19.2.1998, sag C-318/96, SPAR, Sml. I, s. 785, præmis 21). Det fremgår endog af artikel 33 i sjette direktiv, at fællesskabsretten giver mulighed for, at der ud over momssystemet findes andre afgiftsordninger (jf. Wisselink-dommen, præmis 14, dom af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 9, og SPAR-dommen, præmis 21; jf. ligeledes i denne retning dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 22).

34 Ved afgørelsen af, om en skat eller afgift har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 33, må det navnlig undersøges, om den bringer det fælles momssystemets funktion i fare, fordi den pålægges omsætningen af goder og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms (dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 20, og Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 25; jf. ligeledes i denne retning dom af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co, Sml. I, s. 1157, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

35 Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, under alle omstændigheder må anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms, selv om de ikke i alle henseender svarer til momsen (dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 11 og 14, og af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance m.fl., Sml. I, s. 4777, præmis 32, samt Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 26).

36 Derimod er sjette direktivs artikel 33 ikke til hinder for at opretholde eller indføre en afgift, som savner et af momsens væsentligste kendetegn (dom af 17.9.1997, sag C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Sml. I, s. 5053, præmis 19 og 20, GIL Insurance-dommen, præmis 34, og Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 27).

37 Domstolen har præciseret, hvad der er momsens væsentligste kendetegn. På trods af visse forskelle i formuleringen fremgår det af Domstolens praksis, at der er fire sådanne kendetegn: Moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer; den opkræves i hvert produktions- og distributionsled, herunder i detailhandelsledet, uanset antallet af tidligere transaktioner; en afgiftspligtig kan fra den moms, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående produktions- og distributionsled, således at denne afgift i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren (Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 28).

38 Med henblik på at undgå resultater, som ikke stemmer overens med det mål, som forfølges med det fælles momssystem, som anført i denne doms præmis 27-34, skal enhver sammenligning af kendetegnene ved en skat som HIPA med momsens kendetegn foretages i lyset af dette mål. I denne forbindelse skal der lægges særlig vægt på kravet om, at det til enhver tid skal sikres, at det fælles momssystem er neutralt (Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 29).

39 I det foreliggende tilfælde skal det for så vidt angår momsens andet væsentligste kendetegn for det første fastslås, at mens moms opkræves af de enkelte transaktioner i omsætningsledet, og den er proportional med prisen på de leverede goder eller tjenesteydelser (Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 30), fastsættes en skat som HIPA i henhold til retsfor skrifterne om bogføring, og den beregnes på grundlag af forskellen mellem på den ene side nettoomsætningen med hensyn til de goder eller de tjenesteydelser, der er solgt eller præsteret i løbet af et skatteår, og på den anden side de solgte goders kostpris, værdien af tjenesteydelser præsteret af tredjemand samt materialeudgifterne.

40 Eftersom en sådan skat beregnes på grundlag af en periodisk omsætning, er det ikke muligt at fastlægge nøjagtigt, hvilket beløb der eventuelt væltes over på kunden i forbindelse med hvert enkelt salg af goder eller hver enkelt levering af tjenesteydelser, og betingelsen om, at beløbet skal være proportionalt med de af den afgiftspligtige krævede priser, er således heller ikke opfyldt (jf. i denne retning dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 25).

41 Som Kommissionen har understreget, omfatter HIPA-bestemmelserne desuden i en række tilfælde forenklede regler, der i stor udstrækning indeholder en fast sats til fastlæggelse af beskatningsgrundlaget, enten med henvisning til beregningsgrundlaget for en anden skat, forhøjet med en fast procentsats (for så vidt angår enkeltmandsfirmaer og små landbrugsproducenter) eller en fast procentsats for en anden skat (for så vidt angår virksomheder, der er omfattet af den forenklede virksomhedsskat).

42 I sådanne tilfælde fastlægges beregningsgrundlaget for HIPA åbenbart efter andre kriterier end den pris, klienterne har betalt for goderne eller ydelserne (jf. analogt dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 15).

43 Disse særlige bestemmelser bidrager til at forstærke det generelt manglende proportionalitetsforhold mellem det beløb, som den afgiftspligtige betaler i form af en skat som HIPA, og prisen på de af denne afgiftspligtige leverede varer og tjenesteydelser.

44 Under disse omstændigheder kan en sådan skat ikke anses for at være proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris.

45 Hvad angår det fjerde af momsens væsentligste kendetegn skal det for det første bemærkes, at den afgiftspligtige i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, er berettiget til i den moms, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skyldes eller er erlagt for goder eller tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner. Det følger derimod af de almindelige bestemmelser om HIPA, at fradraget, som fortages ved fastsættelsen af beregningsgrundlaget for denne skat, svarer til de solgte goders kostpris, værdien af tjenesteydelser præsteret af tredjemand samt materialeudgifterne.

46 Af forhandlingerne under retsmødet fremgik det således, at hvad angår de tjenesteydelser, der er leveret til den afgiftspligtige, kan kun de udgifter, som opfylder de kriterier, der er fastsat i den gældende lovgivning, såsom udgifter til tjenesteydelser, som er blevet leveret af underleverandører eller af andre tredjemænd, eller udgifter til tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har anvendt, og som han dernæst har leveret til sine kunder i uændret form (»uændrede« tjenesteydelser), fradrages af den afgiftspligtige person i beskatningsgrundlaget i henhold til HIPA. Dette grundlag kan derimod ikke nedsættes med udgifter til særlige tjenester eller til tjenesteydelser, der er leveret til den afgiftspligtige person til brug for dennes økonomiske virksomhed, og som vedkommende ikke tilbagefører uforandret i det økonomiske kredsløb (»købte« tjenesteydelser).

47 Beregningsgrundlaget for HIPA er derfor ikke begrænset til merværdien på et givet produktions- eller distributionsled, men vedrører den afgiftspligtige persons samlede omsætning, med fradrag af de i præmis 45 nævnte elementer (jf. analogt dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 23).

48 Det er for det andet korrekt, at den omstændighed, at der er forskelle med hensyn til beregningsmåden for fradrag af allerede betalt afgift, ikke kan indebære, at en afgift ikke er omfattet af forbuddet i sjette direktivs artikel 33, hvis sådanne forskelle fortrinsvis er af teknisk art, og de ikke er til hinder for, at denne afgift i det væsentlige virker på samme måde som moms (jf. Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 31).

49 Det er ligeledes korrekt, sådan som KÖGÁZ m.fl. og Vodafone har anført, at det ikke er en betingelse for, at en afgift har karakter af en omsætningsafgift, at det i de nationale bestemmelser om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at den kan overvæltes på forbrugerne (dom af 26.6.1997, forenede sager C-370/95 – C-372/95, Careda m.fl., Sml. I, s. 3721, præmis 18), eller at afgiften

særskilt angives i fakturaen til køberen (jf. i denne retning Dansk Denkavit og Poulsen Trading-dommen, præmis 13 og 14, og Careda-dommen, præmis 23 og 26).

50 Derimod kan en afgift, som pålægges indtægtsgivende virksomhed på en sådan måde, at det ikke er sikkert, at den, ligesom en forbrugsafgift som moms, i sidste instans bæres af den endelige forbruger, falde uden for anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 33 (Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 31).

51 Hvor moms i kraft af fradragsmekanismen i henhold til sjette direktivs artikel 17-20 udelukkende påhviler den endelige forbruger og er fuldstændig neutral i forhold til de afgiftspligtige personer, der deltager i produktions- og distributionskæden forud for den endelige afgiftspålæggelse, uanset antallet af tidligere transaktioner (jf. i denne retning dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 19, 22 og 23, og af 15.10.2002, sag C-427/98, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8315, præmis 29, samt Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 32), er dette ikke tilfældet for så vidt angår en skat som HIPA.

52 Som Kommissionen har påpeget, fremgår det af forelæggelsesafgørelsernes oplysninger, at det ikke er sikkert, at HIPA i sidste ende overvæltes på den endelige forbruger på en måde, der er kendetegnende for en afgift på forbrug, såsom moms.

53 De forelæggende retter har således understreget, at HIPA på grund af sin natur ikke nødvendigvis overvæltes. De har tilføjet, at hvis HIPA overvæltes, er det muligt, at køber ikke har kendskab hertil, i hvilket tilfælde den skat, som er overvæltet på prisen på de goder eller tjenesteydelser, som han har erhvervet i egenskab af afgiftspligtig person, ikke overvæltes på prisen for de goder og tjenesteydelser, som han selv leverer til sine kunder.

54 Som den ungarske regering har understreget, indebærer den omstændighed, at HIPA beregnes på grundlag af en periodisk omsætning, at en afgiftspligtig person hverken præcist kan fastslå størrelsen af den HIPA, der allerede indgår i købsprisen for goder eller tjenesteydelser (jf. analogt Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 33), eller den del af HIPA, der eventuelt væltes over på kunden i forbindelse med hvert enkelt salg af goder eller hver enkelt tjenesteydelse (jf. i denne retning Giant-dommen, præmis 14, og dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 25).

55 Som den ungarske regering har påpeget, ville beregningsgrundlaget for HIPA – hvis en afgiftspligtig person med henblik på at overvælte byrden, som er forbundet med den skat, som skal betales i forbindelse med den pågældendes egen virksomhed, på det følgende led i distributions- eller forbrugskæden, inkluderede denne byrde i sin salgspris – følgelig omfatte selve afgiften, således at HIPA dermed ville blive beregnet på grundlag af et beløb, der fastsættes ud fra en salgspris, som foregribende indbefatter den skat, der skal betales (Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 33).

56 Selv om det kan antages, at en person, der er pligtig at svare HIPA, og som sælger til den endelige forbruger, ved sin prisfastsættelse vil tage hensyn til skattebeløbet som et led i sine generalomkostninger, er det under alle omstændigheder ikke alle afgiftspligtige personer, der har mulighed for at overvælte skatten på denne måde, eller at overvælte den fuldt ud (jf. analogt dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 24, og Banca Popolare di Cremona-dommen, præmis 34).

57 Det fremgår af det ovenstående, at en afgift som HIPA, henset til dens kendetegn, ikke er udformet således, at den skal overvæltes på den endelige forbruger på en måde, som er kendetegnende for moms.

58 Hvad dette angår adskiller en sådan skat sig fra den type bidrag, som var genstand for Dansk Denkavit og Poulsen Trading-dommen, og som i dommens præmis 14 blev erklæret for

uforenelig med det harmoniserede momssystem, for så vidt som dette bidrag var bestemt til at blive overvæltet på den endelige forbruger, således som det fremgår af dommens præmis 3. Dette bidrag blev desuden opkrævet ud fra samme beregningsgrundlag som momsen, og det blev opkrævet sideløbende hermed, således som det fremgår af samme doms præmis 8.

59 Selv om det, således som KÖGÁZ m.fl. og Vodafone har gjort gældende, må antages, at HIPA anvendes generelt i de kommuner, der har indført skatten, er denne omstændighed ikke tilstrækkelig til, at en skat som HIPA kan kvalificeres som omsætningsafgift i sjette direktivs artikel 33's forstand, da den ikke rammer transaktionerne på tilsvarende måde som moms (jf. i denne retning dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 27).

60 Set i lyset af de foregående betragtninger fremgår det, at en skat med HIPA's kendetegn adskiller sig fra moms på en sådan måde, at den ikke kan kvalificeres som en skat, der har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 33, stk. 1.

61 De forelæggende retters andet spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 33, stk. 1, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for opretholdelse af en skat, der har kendetegn som dem, der karakteriserer den i hovedsagen omhandlede skat.

62 Det er følgelig ufornuddent at behandle de forelæggende retters første spørgsmål vedrørende afsnit 4, punkt 3, litra a), i bilag X til tiltrædelsesakten.

Sagsomkostningerne

63 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de forelæggende retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for opretholdelse af en skat, der har kendetegn som dem, der karakteriserer den i hovedsagen omhandlede skat.

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.