

61996J0130

Domstolens dom (första avdelningen) den 17 september 1997. - Fazenda Pública mot Solisnor-Estaleiros Navais SA, i närvaro av Ministério Público. - Begäran om förhandsavgörande: Supremo Tribunal Administrativo - Portugal. - Mervärdesskatt - Artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet - Bibehållande av stämpelskatter - Stämpelskatt på värdet av avtal avseende byggnation av en oljetanker. - Mål C-130/96.

Rättsfallssamling 1997 s. I-05053

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Lagharmonisering - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Förbud att ta ut andra nationella skatter som kan karakteriseras som omsättningsskatt - Syfte - Begreppet "omsättningsskatt" - Räckvidd - Stämpelskatt som endast tas ut på en del av de ekonomiska transaktionerna - Omfattas inte

(Rådets direktiv 77/388, artikel 33)

Sammanfattning

Syftet med artikel 33 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter är att förhindra att det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion äventyras av att en medlemsstat använder beskattningsåtgärder som belastar omsättningen av varor och tjänster och som tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt. Bestämmelsen hindrar därför inte bibehållandet av en nationell skatt eller avgift i form av en stämpelskatt som tas ut på entreprenadavtal och avtal om leverans av material eller konsumtionsartiklar, när ett stort antal ekonomiska transaktioner i den berörda medlemsstaten har undantagits från skatt. Denna nationella skatt är nämligen inte en allmän skatt, eftersom det inte är meningen att den skall omfatta alla ekonomiska transaktioner i den ifrågavarande medlemsstaten, och uppvisar således inte ett av de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt.

Parter

I mål C-130/96,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Fazenda Pública

och

Solisnor-Estaleiros Navais SA,

i närvaro av Ministério Público,

angående tolkningen av artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1) samt av artikel 378 i akten om anslutningsvillkoren för Konungariket Spanien och Republiken Portugal och om anpassning av fördragen (EGT L 302, 1985, s. 23),

meddelar

DOMSTOLEN

(första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Sevón samt domarna P. Jann och M. Wathelet (referent),

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Fazenda Pública, genom advokaten Maria Aldina Moreira, Lissabon,

- Solisnor-Estaleiros Navais SA, genom advokaten Manuel Rodriguez, Almada,

- Portugals regering, genom Luís Fernandes, chef för rättssekretariatet vid utrikesministeriets avdelning för EG-frågor, och Rui Barreira, rådgivare vid premiärministerns enhet för juridiska frågor, båda i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren António Caeiro, och Enrico Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 29 januari 1997 av: Solisnor-Estaleiros Navais SA, företrätt av Manuel Rodriguez, Portugals regering, företrädd av Luís Fernandes och Ana César Machado, assistent vid juridiska fakulteten i Lissabon, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av Antonio Caeiro,

och efter att den 13 mars 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Supremo Tribunal Administrativo har genom beslut av den 28 februari 1996, vilket inkom till domstolen den 24 april samma år, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget begärt förhandsavgörande beträffande tolkningen av artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet) samt av artikel 378 i akten om anslutningsvillkoren för Konungariket Spanien och Republiken Portugal och om anpassning av fördragen (EGT L 302, 1985, s. 23, nedan kallad anslutningsakten).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Solisnor-Estaleiros Navais SA (nedan kallat Solisnor) och Fazenda Pública (statsverket) angående uttag av en stämpelskatt som införts genom artikel 91 i Tabela Geral do Imposto do Selo (allmän stämpelskattetabell, nedan kallad TGIS).

3 Den 4 juni 1992 erlade Solisnor stämpelskatt med ett belopp om 43 586 400 ESC för ett entreprenadavtal som bolaget hade ingått den 28 december 1989 med Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA angående byggnad av en oljetanker avsedd för transport av råolja.

4 Solisnor yrkade sedan vid Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal att beslutet att påföra denna skatt skulle undanröjas. Denna instans biföll i dom av den 21 mars 1994 bolagets yrkande med motiveringen att skatten stred mot artikel 33 i sjätte direktivet.

5 Artikel 33 i sjätte direktivet lyder på följande sätt: "Utan att det påverkar tillämpningen av gemenskapens övriga bestämmelser, får bestämmelserna i detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att bibehålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och hasardspel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, sådana skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter."

6 Fazenda Pública överklagade avgörandet från Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal till Supremo Tribunal Administrativo och gjorde därvid gällande att stämpelskatten inte var en omsättningsskatt och följaktligen inte stred mot artikel 33 i sjätte direktivet.

7 Solisnor å sin sida gjorde gällande att stämpelskatten, på grund av att den var en allmän konsumtionsskatt som stod i proportion till priset på tjänsterna, var en omsättningsskatt i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen, vilket innebar att den var oförenlig med det gemensamma mervärdesskattesystemet.

8 Av handlingarna i målet framgår att denna skatt, enligt lydelsen av artikel 1 i förordningen om stämpelskatt, vilken godkänts genom dekret nr 12700 av den 20 november 1926, är generell och tas ut på "alla handlingar, böcker, papper, akter och produkter som anges i TGIS". Enligt artikel 91 i TGIS sker uttag närmare bestämt på "entreprenadavtal och avtal om leverans av material eller

konsumtionsartiklar". Stämpelskattens belopp beräknas enligt en skattesats som appliceras på värdet av handlingen och som varierar beroende på vad avtalet gäller.

9 Artikel 91 i TGIS upphävdes genom artikel 3 i lagdekret nr 223/91 av den 18 juni 1991, där det i inledningen anges att artiklarna om entreprenadavtal - däribland artikel 91 - upphävs på grund av att de är "oförenliga med den allmänna konsumtionsbeskattningen i form av mervärdesskatt".

10 I sin begäran om förhandsavgörande har Supremo Tribunal Administrativo konstaterat att artikel 91 i TGIS alltjämt gällde den 28 december 1989, när den skattepliktiga transaktionen skedde, trots att Republiken Portugal i enlighet med artikel 395 och bilaga XXXVI avdelning II i anslutningsakten sedan den 1 januari 1989 var skyldig att vidta nödvändiga åtgärder för att följa sjätte direktivet. Den nationella domstolen undrar dock om det inte var tillåtet att bibehålla en sådan beskattning med stöd av artikel 378 och bilaga XXXII till anslutningsakten, som ger Republiken Portugal rätt att bevilja skattebefrielse och diverse lättnader.

11 Den nationella domstolen har följaktligen ansett att det finns anledning att hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall en stämpelskatt som har de ovan angivna kännetecknen anses utgöra en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i det ovannämnda sjätte direktivet, och omfattas den i så fall av undantag enligt artikel 378 i anslutningsakten eller någon annan bestämmelse i gemenskapsrätten?"

12 Med sin fråga vill den nationella domstolen i huvudsak veta om artikel 33 i sjätte direktivet hindrar bibehållandet av en nationell skatt eller avgift i form av en stämpelskatt som tas ut på entreprenadavtal och avtal om leverans av material och konsumtionsartiklar, och för vilken beskattningsunderlaget utgörs av värdet på avtalet. Vid ett jakande svar vill den nationella domstolen veta om bibehållandet av en sådan skatt eller avgift är tillåtet med stöd av artikel 378 och bilaga XXXII till anslutningsakten eller med stöd av någon annan bestämmelse i gemenskapsrätten.

13 Artikel 33 i sjätte direktivet ger medlemsstaterna frihet att bibehålla eller införa vissa indirekta skatter, såsom punktskatter, förutsatt att det inte rör sig om skatter "som ... kan karakteriseras som omsättningsskatter". Enligt fast rättspraxis (se särskilt dom av den 27 november 1985 i mål 295/84, *Rousseau Wilmot*, Rec. 1985, s. 3759, punkt 16, dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, *Bozzi*, Rec. 1992, s. I-2947, punkt 9, och dom av den 16 december 1992 i mål C-208/91, *Beaulande*, Rec. 1992, s. I-6709, punkt 12) är syftet med denna artikel att förhindra att det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion äventyras av att en medlemsstat använder beskattningsåtgärder som belastar omsättningen av varor och tjänster och som tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt.

14 I vart fall skall skatter och avgifter som uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt, även om de inte i alla delar är identiska med denna, betraktas som sådana åtgärder. Som domstolen redan vid upprepade tillfällen har fastslagit är dessa kännetecken att mervärdesskatt generellt tas ut på transaktioner avseende varor eller tjänster, att skatten är proportionell i förhållande till priset på dessa varor och tjänster, oavsett antalet utförda transaktioner, att skatten tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan och slutligen att skatten beräknas på mervärdet av varor och tjänster, då den skatt som skall erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen (se särskilt dom av den 3 mars 1988 i mål 252/86, *Bergandi*, Rec. 1988, s. 1343, punkt 15, dom av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, *Wisselink m.fl.*, Rec. 1989, s. 2671, punkt 18, dom av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, *Giant*, Rec. 1991, s. I-1385, punkterna 11 och 12, dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, *Dansk Denavit och Poulsen Trading*, Rec. 1992, s. I-2217, punkt 11, domen i det ovannämnda målet *Bozzi*, punkt 12, och domen i det ovannämnda målet *Beaulande*, punkterna 12 och 14).

15 Av vad som anförts följer att artikel 33 i sjätte direktivet inte hindrar att stämpelskatter eller andra slags skatter eller avgifter bibehålls eller införs, så länge de inte uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt.

16 Följaktligen skall det undersökas om en sådan skatt som den som den nationella domstolen åsyftar uppvisar dessa kännetecken.

17 Härvid räcker det att notera att en sådan stämpelskatt som den som den nationella domstolen beskrivit inte är en allmän skatt, eftersom det inte är meningen att den skall omfatta alla ekonomiska transaktioner i den ifrågavarande medlemsstaten (se närmare domen i det ovannämnda målet *Beaulande*, punkt 16). Enligt artikel 1 i förordningen om stämpelskatt tas denna skatt nämligen endast ut på "handlingar, böcker, papper, akter och produkter som anges i TGIS" och, närmare bestämt, enligt artikel 91 i TGIS på "entreprenadavtal och avtal om leverans av material eller konsumtionsartiklar". Ett stort antal ekonomiska transaktioner i den berörda medlemsstaten är således undantagna, exempelvis avtal om tillhandahållande av tjänster och avtal om försäljning av lösöre, vilka tidigare omfattades av de numera upphävda artiklarna 141 och 50.1 a i TGIS.

18 Förvisso framgår det av handlingarna i målet att artikel 91 i TGIS ursprungligen ingick i ett beskattningssystem som var avsett att omfatta de flesta transaktioner avseende varor och tjänster. Olika kategorier av ekonomiska transaktioner har dock efter hand undantagits från systemets tillämpningsområde genom att flera artiklar i TGIS upphävdes, såsom de ovannämnda artiklarna 50.1 a och 141, när mervärdesskattereglerna trädde i kraft i den portugisiska rättsordningen (se artikel 2.2 d i lagdekret nr 394-B/84 av den 26 december 1984, D.R., serie I, nr 297, ändrad genom lag nr 3/86 av den 7 februari 1986, D.R., serie I, nr 32).

19 Under dessa omständigheter saknas det anledning att pröva skattens övriga särdrag. Det kan konstateras att en sådan skatt som den som den nationella domstolen åsyftar inte uppvisar något av de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt.

20 Följaktligen skall den fråga som den nationella domstolen har ställt besvaras på så sätt att artikel 33 i sjätte direktivet skall tolkas så, att artikeln inte hindrar bibehållandet av en nationell skatt eller avgift i form av en stämpelskatt som tas ut på entreprenadavtal och avtal om leverans av material eller konsumtionsartiklar, när ett stort antal ekonomiska transaktioner i den berörda medlemsstaten har undantagits från skatt.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

21 De kostnader som har förorsakats den portugisiska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(första avdelningen)

- angående de frågor som genom dom av den 28 februari 1996 förts vidare av Supremo Tribunal Administrativo - följande dom:

Artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att artikeln inte hindrar bibehållandet av en nationell skatt eller avgift i form av en stämpelskatt som tas ut på entreprenadavtal och avtal om leverans av material eller konsumtionsartiklar, när ett stort antal ekonomiska transaktioner i den berörda medlemsstaten har undantagits från skatt.