

61996J0318

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 19. februar 1998. - SPAR Österreichische Warenhandels AG mod Finanzlandesdirektion für Salzburg. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Verwaltungsgerichtshof - Østrig. - Artikel 33 i sjette direktiv - Omsætningsafgift - Bidrag til driften af handelskamre ("Kammerumlage"). - Sag C-318/96.

Samling af Afgørelser 1998 side I-00785

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - forbud mod opkrævning af andre nationale afgifter med karakter af omsætningsafgift - formaal - begrebet »omsætningsafgifter« - rækkevidde - opkrævning af et bidrag til finansiering af handelskamre - ikke omfattet

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

Sammendrag

Sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, særlig direktivets artikel 17, stk. 2, og artikel 33, er ikke til hinder for et bidrag, som skal tjene til finansiering af handelskamre, der skal betales af de medlemmer af handelskamrene, hvis omsætning overstiger et bestemt beløb, og som hovedregel beregnes på grundlag af den merværdiafgift, der er inkluderet i prisen på de goder og tjenesteydelser, som er leveret til eller ydet dem, og ikke kan fradrages i den merværdiafgift, de skal svare for de erhvervsmaessige transaktioner, de foretager.

Et saadant bidrag pålægges ikke omsætningen af goder og tjenesteydelser og rammer ikke den erhvervsmaessige omsætning på tilsvarende måde som merværdiafgiften. For det første beregnes bidraget ikke på grundlag af den levering af goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige har udført, og de indførsler, som han har foretaget, men derimod på grundlag af de transaktioner af denne art, som den afgiftspligtiges leverandoerer har foretaget i forhold til ham, og dets grundlag udgør derfor ikke det beløb, der er opnået eller skal opnåes som modydelse for økonomiske transaktioner, han har foretaget. For det andet opkræves bidraget ikke i alle

produktions- og handelsled, og saerligt er det sidste led, hvor der sker et salg til forbrugeren, ikke beroert.

Parter

I sag C-318/96,

angaaende en anmodning, som Verwaltungsgerichtshof (OEstrig) i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

SPAR OEsterreichische Warenhandels AG

mod

Finanzlandesdirektion fuer Salzburg,

">at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 17 og 33 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaeardiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet (refererende dommer), P. Jann, og L. Sevón,

generaladvokat: s. Alber

justitssekretaer: fuldmaegtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

- den oestrigske regering ved kontorchef Wolf Okresek, Forbundskanslerens Kontor, som befuldmaegtiget

- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Roeder, Forbundsoekonomiministeriet, som befuldmaegtiget

- den italienske regering ved afdelingschef Umberto Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, bistaaet af statens advokat Gianni de Bellis

- Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber ved juridisk konsulent Juergen Grunwald og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtigede,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 9. oktober 1997 er afgivet mundtlige indlaeg af Finanzlandesdirektion fuer Salzburg ved afdelingsleder Helmut Huber og afdelingsleder Peter Quantschnigg, Forbundsfinansministeriet, som befuldmægtigede, af den østrigske regering ved Wolf Okresek, bistaaet af professor Hans-Georg Ruppe, af den italienske regering ved Gianni de Bellis og af Kommissionen ved Juergen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. november 1997,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 18. september 1996, indgaaet til Domstolen den 30. september 1996, har Verwaltungsgerichtshof i medfør af EF-traktatens artikel 177 stillet to præjudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 17 og 33 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spoergsmaalene er stillet i forbindelse med en tvist mellem SPAR OEsterreichische Warenhandels AG (herefter »SPAR«) og Finanzlandesdirektion fuer Salzburg vedroerende SPAR's forpligtelse til at betale »Kammerumlage« som fastsat i § 57, stk. 1-6, i Handelskammergesetz (østrigsk lov om handelskamre, BGBl. nr. 182/1946, herefter »HKG«), normalt benævnt »Kammerumlage 1« (herefter »KU 1«).

3 KU 1 er et af de bidrag, der tjener til finansiering af handelskamrene og forbundshandelskammeret.

4 Bidraget skal betales af handelskamrenes medlemmer - dvs. af alle fysiske og juridiske personer saavel som af alle interessentskaber og registrerede erhvervsdrivende selskaber, som udoever selvstaendig virksomhed inden for haandvaerk, industri, handel, penge-, kredit- og forsikringsvaesen, transport og turisme - hvis deres omsætning overstiger 2 mio. ATS.

5 I henhold til § 57, stk. 1, i HKG beregnes KU 1 saavel i forhold til medlemmernes benyttelse af handelskamrene som efter det forhold, som bestaar mellem bidragsbeløbet og forskellen mellem virksomhedens indkøbs- og salgspriser.

6 Bidraget beregnes som hovedregel af de beløb, som »skal svares i omsætningsafgift paa grund af leveringer eller andre ydelser til kammermedlemmet til brug for dettes virksomhed fra andre virksomheder, bortset fra tilfælde af virksomhedsoverdragelser«, og af de beløb, som »skal svares af kammermedlemmet i omsætningsafgift paa grund af indførsel af goder eller erhvervelser inden for Fællesskabet til brug for kammermedlemmets virksomhed«. Der er foreskrevet et saerligt beregningsgrundlag for kreditinstitutter og forsikringsselskaber.

7 Bidragssatsen, som ikke kan overstige 4,30/00 af beregningsgrundlaget, fastsaettes af forbundshandelskammeret. For den for sagen relevante periode var KU 1 fastsat til 3,90/00.

8 Opkrævningen af KU 1 foretages af afgiftsmyndighederne paa samme maade som ved opkrævning af omsætningsafgift.

9 SPAR indbragte sagen for Verwaltungsgerichtshof med paastand om annullation af afgiftsmyndighedens afgørelse om bidragsansættelsen. Selskabet har gjort gældende, at KU 1

er i strid med sjette direktivs artikel 33, som har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter paa forsikringskontrakter og paa spil og væddemaal, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift.«

10 Verwaltungsgerichtshof har for det første rejst spørgsmaal om, hvorvidt KU 1 er forenelig med artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv, som i det væsentlige fastsætter, at den afgiftspligtige er berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den merværdiafgift (herefter »moms«), der skyldes eller er erlagt for goder, der er leveret ham, eller for tjenesteydelser, han har anvendt til brug for sine afgiftspligtige transaktioner. Den nationale ret fremhæver i den forbindelse, at beregningsgrundlaget for KU 1 er den skyldige eller erlagte moms for de goder eller tjenesteydelser, der er ydet til den erhvervsdrivende, at bidraget ikke kan fradrages i momstilsvaret, og at bidraget under disse omstændigheder kan betragtes som en forhøjelse af den indgående moms med et beløb, der ikke kan fradrages af den erhvervsdrivende i dennes momstilsvær. Retten bemærker desuden, at denne manglende fradragsret gælder for alle produktions- og handelsled, idet KU 1 skal betales af alle erhvervsdrivende, som deltager i denne proces.

11 Verwaltungsgerichtshof har endvidere rejst spørgsmaal om, hvorvidt KU 1 er forenelig med sjette direktivs artikel 33. Efter rettens opfattelse svarer KU 1 ikke til momsen, da den ikke baserer sig paa merværdien som følge af den erhvervsdrivendes virksomhed. Efter rettens opfattelse kan KU 1 dog være i strid med det fælles merværdiafgiftssystem, for saa vidt bidraget begrænser de fradragsmuligheder, der er indført med dette system, og generelt forhøjer momsbeløbet.

12 Under hensyn til disse tvivlsspørgsmaal har Verwaltungsgerichtshof besluttet at stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmaal:

»1) Indebærer artikel 17 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EOEF) et forbud mod, at en medlemsstat opkræver en afgift, som udmaales efter en fast sats paa følgende beregningsgrundlag:

a) den omsætningsafgift, som skal svares paa grund af leveringer eller andre ydelser til den afgiftspligtige til brug i dennes virksomhed fra andre virksomheder, naar bortses fra virksomhedsoverdragelser, og

b) den omsætningsafgift, som skal svares af den afgiftspligtige paa grund af indførsel af goder til brug for dennes virksomhed eller paa grund af en erhvervelse inden for Fællesskabet til brug for denne virksomhed?

2) Indebærer artikel 33 i direktiv 77/388/EOEF et forbud mod, at den i spørgsmaal 1 beskrevne afgift opkræves?»

De præjudicielle spørgsmaal

13 Med de to spoergsmaal, som det er hensigtsmaessigt at gennemgaa samlet, oensker den nationale ret naermere bestemt oplyst, om sjette direktiv, saerligt artikel 17, stk. 2, og artikel 33, er til hinder for et bidrag som KU 1, der skal betales af de medlemmer af handelskamre, hvis omsaetning overstiger et bestemt beloeb, og som hovedregel beregnes paa grundlag af den moms, der er inkluderet i prisen paa de goder eller tjenesteydelser, som er leveret til eller ydet dem, og ikke kan fradrages i den moms, de skal svare for de erhvervsmaessige transaktioner, de foretager.

14 Finanzlandesdirektion fuer Salzburg samt den oestrigske, den tyske og den italienske regering har anfoert, at sjette direktiv ikke er til hinder for et saadant bidrag. De goer gaeldende, at et bidrag af denne art ikke er en omsaetningsafgift, som er forbudt i henhold til artikel 33 i sjette direktiv, da det ikke kan sammenlignes med momsen og ikke griber ind i det fradragssystem, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 17.

15 Kommissionen har i modsaetning hertil anfoert, at sjette direktiv er til hinder for et saadant bidrag, som maa opfattes som en omsaetningsafgift, der er forbudt i henhold til sjette direktivs artikel 33, og som griber ind i det fradragssystem, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 17.

16 I denne forbindelse skal der henvises til de maal, som er soegt gennemfoert med det faelles merværdiafgiftssystem.

17 Det fremgaar af betragtningerne til Raadets foerste direktiv 67/227/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »foerste direktiv«), at harmoniseringen af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter skal danne grundlag for at etablere et faelles marked, hvor der hersker lige konkurrence, og som har de kendetegn, der svarer til et internt marked; med henblik herpaa skal forskelle i beskatningen, som kan fordreje konkurrencen og hindre samhandelen, fjernes.

18 Et faelles merværdiafgiftssystem blev gennemfoert ved Raadets andet direktiv 67/228/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystems struktur og de naermere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«) og ved sjette direktiv. Merværdiafgiftssystemet skulle medvirke til at naa det saaledes angivne maal, og dette skulle ske ved, at der ved levering af goder, udveksling af tjenesteydelser eller indfoersel af goder opkraeves en generel forbrugsafgift, der hviler paa et faelles grundlag i alle medlemsstater og er proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsaetninger foer det endelige forbrugsled, og saaledes at afgiften ved enhver omsaetning kun svares af merværdien og i sidste instans baeres af den endelige forbruger.

19 I henhold til betragtningerne til andet direktiv skal maalsætningen om lige afgiftsvilkaar for samme transaktion, uanset i hvilken medlemsstat den finder sted, naas ved at indfoere et faelles merværdiafgiftssystem i stedet for de omsaetningsafgifter, der gaelder i de forskellige medlemsstater.

20 I overensstemmelse hermed foelger det af sjette direktivs artikel 33, at en medlemsstat kun maa opretholde eller indfoere skatter og afgifter, der rammer levering af goder, tjenesteydelser eller indfoersler, saafremt de ikke har karakter af omsaetningsafgift (jf. dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, praemis 10).

21 Derimod indeholder faelleskabsretten paa sit nuvaerende udviklingstrin ingen saerlige bestemmelser, der udelukker eller begrænser medlemsstaternes mulighed for at indfoere andre skatter eller afgifter end omsaetningsafgifter (jf. dom af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, praemis 13). Det fremgaar endog af artikel 33 i sjette direktiv, at faelleskabsretten giver mulighed for, at der ud over merværdiafgiftssystemet findes andre afgiftsordninger (jf. dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, praemis 22, Wisselink-

dommen, præmis 14, og dom af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 9).

22 Ved afgørelsen af, om en skat eller afgift har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 33, maa det navnlig undersøges, om den bringer det fælles merværdiafgiftssystems funktion i fare, fordi den pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmaessige omsætning på tilsvarende måde som moms (jf. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, Bergandi-dommen, jf. ovenfor, præmis 14, Giant-dommen, præmis 11, domme af 17.9.1997, sag C-347/95, UCAL, Sml. I, s. 4911, præmis 33, sag C-28/96, Fricarnes, Sml. I, s. 4939, præmis 37, og sag C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Sml. I, s. 5053, præmis 13). Domstolen har i den forbindelse fastslået, at skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, under alle omstændigheder maa anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms (jf. dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 11, og ovennævnte domme i sagerne UCAL, præmis 33, Fricarnes, præmis 37 og Solisnor-Estaleiros Navais, præmis 14).

23 Det fremgaar af Domstolens faste praksis (jf. bl.a. ovennævnte domme i sagerne Rosseau Wilmot, præmis 15, Bergandi, præmis 15, Wisselink m.fl., præmis 18, og Giant, præmis 12), at det fælles merværdiafgiftssystem i henhold til første direktivs artikel 2 bygger på den grundsætning, at der indtil detailomsætningsleddet skal anvendes en generel forbrugsafgift på goder og tjenesteydelser, der er nøjagtig proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og handelsled, der ligger før beskatningsleddet. Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgaar i prisdannelsen. Fradragsmekanismen er ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udformet saaledes, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet pålagt varerne i det foregående omsætningstrin, i den moms, de skal betale.

24 Et bidrag som KU 1 pålægges imidlertid ikke omsætningen af goder og tjenesteydelser og rammer ikke den erhvervsmaessige omsætning på tilsvarende måde som moms.

25 For det første beregnes det omtvistede nationale bidrag ikke på grundlag af den levering af goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige har udført, og de indførsler, som han har foretaget, men derimod på grundlag af de transaktioner af denne art, som den afgiftspligtiges leverandoerer har foretaget i forhold til ham. KU 1 fastsættes ud fra det beløb, som den afgiftspligtige er skyldig for goder og tjenesteydelser, som han har erhvervet til brug for sin økonomiske virksomhed.

26 For det andet udgør grundlaget for opkrævningen af et bidrag som KU 1 derfor ikke det beløb, der er opnået eller skal opnåes som modydelse for økonomiske transaktioner, som den afgiftspligtige har foretaget. Som anført af generaladvokaten i punkt 43 og 44 i forslaget til afgørelse, er bidraget heller ikke proportionalt med prisen for de goder eller tjenesteydelser, som er leveret af den afgiftspligtige.

27 Endelig opkræves et bidrag som KU 1 ikke i alle produktions- og handelsled. Særligt er det sidste led, hvor der sker et salg til forbrugeren, ikke berørt, som ligeledes anført af generaladvokaten i punkt 52 og 53 i forslaget til afgørelse.

28 Det bemærkes endvidere, at da KU 1 ikke har momsens væsentlige kendetegn, kræver artikel 17, stk. 2, i sjette direktiv ikke, at den afgiftspligtige skal kunne fradrage bidraget i sit afgiftstilsvær.

29 På grundlag heraf maa de stillede spørgsmål besvares med, at sjette direktiv, særlig direktivets artikel 17, stk. 2, og artikel 33, ikke er til hinder for et bidrag som KU 1, der skal betales af de medlemmer af handelskamre, hvis omsætning overstiger et bestemt beløb, og som hovedregel beregnes på grundlag af den moms, der er inkluderet i prisen på de goder og

tjenesteydelser, som er leveret til eller ydet dem, og ikke kan fradrages i den moms, de skal svare for de erhvervsmaessige transaktioner, de foretager.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

30 De udgifter, der er afholdt af den oestrigske, den tyske og den italienske regering samt af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgoerelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Verwaltungsgerichtshof ved kendelse af 18. september 1996, for ret:

Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, saerlig direktivets artikel 17, stk. 2, og artikel 33, er ikke til hinder for et bidrag som Kammerumlage, som fastsat ved artikel 57, stk. 1-6, i Handelskammergesetz, der skal betales af de medlemmer af handelskamre, hvis omsaetning overstiger et bestemt beloeb, og som hovedregel beregnes paa grundlag af den merværdiafgift, der er inkluderet i prisen paa de goder og tjenesteydelser, som er leveret til eller ydet dem, og ikke kan fradrages i den merværdiafgift, de skal svare for de erhvervsmaessige transaktioner, de foretager.