

61996J0318

Domstolens dom (femte avdelningen) den 19 februari 1998. - SPAR Österreichische Warenhandels AG mot Finanzlandesdirektion für Salzburg. - Begäran om förhandsavgörande: Verwaltungsgerichtshof - Österrike. - Artikel 33 i sjätte direktivet - Omsättningsskatt - Avgift för handelskamrarnas verksamhet ("Kammerumlage"). - Mål C-318/96.

Rättsfallssamling 1998 s. I-00785

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Förbud mot att ta ut andra nationella skatter som kan karakteriseras som omsättningsskatter - Syfte - Begreppet "omsättningsskatter" - Räckvidd - Uppbörd av avgift för finansiering av handelskamrarnas verksamhet - Omfattas inte

(Rådets direktiv 77/388, artikel 17.2 och 33)

Sammanfattning

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, och särskilt artiklarna 17.2 och 33 i detta direktiv, utgör inte hinder för en avgift för finansiering av handelskamrarnas verksamhet, vilken medlemsföretag i handelskamrar skall betala, om deras omsättning överstiger ett visst belopp, som i princip beräknas på grundval av den i priset på erhållna varor och tjänster ingående mervärdesskatten och som inte kan dras av från den mervärdesskatt som de skall betala för sina handelstransaktioner.

En sådan avgift belastar nämligen inte omsättningen av varor och tjänster och drabbar inte handelstransaktioner på samma sätt som en mervärdesskatt gör. För det första beräknas avgiften inte med hänsyn till varor som levereras, tjänster som tillhandahålls och import som utförs av den skattskyldige utan, tvärtom, med hänsyn till motsvarande åtgärder som utförs av dess leverantörer, och dess beräkningsgrund är följaktligen inte den motprestation som den skattskyldige erhåller eller kommer att erhålla för ekonomiska transaktioner som denne utför. För det andra tas avgiften inte ut i samtliga led i produktions- eller distributionskedjan, och den berör särskilt inte det sista ledet, nämligen försäljningen till konsumenten.

Parter

I mål C-318/96,

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

SPAR Österreichische Warenhandels AG

och

Finanzlandesdirektion für Salzburg,

angående tolkningen av artiklarna 17 och 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann och domarna D.A.O. Edward, J.-P. Puissechot (referent), P. Jann och L. Sevón,

generaladvokat: S. Alber,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Österrikes regering, genom Wolf Okresek, Ministerialrat, Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, i egenskap av ombud,

- Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, förbundsekonoministeriet, i egenskap av ombud,

- Italiens regering, genom professor Umberto Leanza, chef för utrikesministeriets avdelning för diplomatiska tvister, i egenskap av ombud, biträdd av Gianni de Bellis, avvocato dello Stato,

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

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 9 oktober 1997 av: Finanzlandesdirektion für Salzburg, företrädd av Helmut Huber, Abteilungsleiter vid Finanzlandesdirektion für Salzburg, och Peter Quantschnigg, Abteilungsleiter vid förbundsfinansministeriet, båda i egenskap av ombud, Österrikes regering, företrädd av Wolf Okresek, biträdd av professor Hans-Georg Ruppe, Italiens regering, företrädd av Gianni de Bellis, och kommissionen, företrädd av Jürgen Grunwald,

och efter att den 20 november 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Verwaltungsgerichtshof har genom beslut av den 18 september 1996, som inkom till domstolens kansli den 30 september samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt två frågor om tolkningen av artiklarna 17 och 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan SPAR Österreichische Warenhandels AG (nedan kallat SPAR) och Finanzlandesdirektion für Salzburg angående detta bolags skattskyldighet för "Kammerumlage" enligt 57 § stycke 1-6 i Handelskammergesetz (österrikiska handelskammarlagen, BGBl nr 182/1946, nedan kallad HKG), allmänt kallad "Kammerumlage 1".

3 Kammerumlage 1 utgör en av avgifterna för handelskamrarnas och förbundshandelskammarens finansiering.

4 Kammerumlage 1 tas ut av handelskamrarnas medlemmar, det vill säga varje fysisk eller juridisk person, handelsbolag eller kommanditbolag och registrerade vinstdrivande bolag som självständigt bedriver verksamhet inom hantverk, industri, handel, finanssektorn, kreditgivning, försäkring, transport och turism, och vars omsättning överstiger 2 miljoner ÖS.

5 Enligt 57 § första stycket HKG beräknas Kammerumlage I med beaktande av hur mycket medlemsföretagen utnyttjar handelskamrarnas tjänster samt förhållandet mellan avgiften och skillnaden mellan företagets inköpspris och försäljningspris.

6 Beräkningsgrunden består i princip av "den mervärdesskatt som belöper sig på leveranser eller andra prestationer från andra företag till medlemsföretaget i dess verksamhet, med undantag för den mervärdesskatt som skall betalas på grund av företagsöverlåtelse" och "den mervärdesskatt som skall betalas vid import av varor till företaget eller vid förvärv inom gemenskapen". En särskild beräkningsgrund föreskrivs dock för kreditinstitut och försäkringsbolag.

7 Avgiften bestäms av förbundshandelskammaren och får inte överstiga 0,43 procent av beräkningsgrunden. För den period som avses i målet vid den nationella domstolen hade Kammerumlage 1-satsen bestämts till 0,39 procent.

8 Skattemyndigheterna uppbär Kammerumlage I på samma sätt som de uppbär mervärdesskatt.

9 SPAR väckte talan vid Verwaltungsgerichtshof och yrkade att beslutet om betalningsskyldighet för denna avgift skulle ogiltigförklaras. SPAR gjorde bland annat gällande att Kammerumlage I stred mot artikel 33 i sjätte direktivet, vilken har följande lydelse:

"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."

10 Genom sina frågor vill Verwaltungsgericht i huvudsak få veta om Kammerumlage I är förenlig med artikel 17 i sjätte direktivet. Artikel 17.2 föreskriver i huvudsak att den skattskyldiga personen skall ha rätt att dra av mervärdesskatt, som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har använts för skattepliktiga transaktioner, från den skatt som han är skyldig att betala. Den nationella domstolen har dock i detta avseende anmärkt att Kammerumlage I beräknas på mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor eller tjänster som företaget erhållit, att Kammerumlage I inte kan dras av från den mervärdesskatt som företaget skall betala och att Kammerumlage I under vissa förhållanden kan anses som ett påslag på ingående mervärdesskatt som detta företag inte kan dra av från den mervärdesskatt den skall betala. Den nationella domstolen har dessutom förklarat att det inte finns avdragsrätt på något produktionsstadium, eftersom Kammerumlage I skall betalas av samtliga företag i produktionskedjan.

11 Verwaltungsgericht har vidare frågat sig om Kammerumlage I är förenlig med artikel 33 i samma direktiv. I dess ögon kan Kammerumlage I inte jämföras med mervärdesskatten, eftersom den inte tas ut på det mervärde som företaget skapar. Kammerumlage I förefaller emellertid strida mot det gemensamma systemet för mervärdesskatt, eftersom den inskränker systemets avdragsmöjligheter och allmänt höjer mervärdesskattesatsen.

12 Eftersom den nationella domstolen hyste dessa tvivel, beslutade den att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Innebär artikel 17 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) ett förbud mot att en medlemsstat uppbär en avgift som beräknas i en fast sats med följande beräkningsgrund:

a) den omsättningsskatt som den skattskyldiga personen skall betala på grund av från andra företag mottagna leveranser eller andra prestationer, den omsättningsskatt som skall betalas på grund av företagsöverlåtelse, och

b) den omsättningsskatt som den skattskyldiga personen skall betala på grund av import av varor till företaget eller på grund av förvärv inom gemenskapen till företaget?

2) Innebär artikel 33 i direktiv 77/388/EEG ett förbud mot uppbörd av en sådan avgift som beskrivs i fråga 1?"

Tolkningsfrågorna

13 Genom sina två frågor, som bör prövas i ett sammanhang, vill den nationella domstolen i huvudsak få veta om sjätte direktivet, och särskilt artiklarna 17.2 och 33, utgör hinder för en avgift av samma typ som Kammerumlage 1, vilken medlemsföretag i handelskamrar skall betala, om deras omsättning överstiger ett visst belopp som i princip beräknas på grundval av den i priset på erhållna varor och tjänster ingående mervärdesskatten och som inte kan dras av från den mervärdesskatt som de skall betala för sina handelstransaktioner.

14 Finanzlandesdirektion für Salzburg och de österrikiska, tyska och italienska regeringarna anser att sjätte direktivet inte utgör hinder för en sådan avgift. De har gjort gällande att denna typ av avgift inte utgör en enligt artikel 33 i sjätte direktivet förbjuden omsättningsskatt, eftersom den inte kan jämföras med en mervärdesskatt och inte skadar avdragssystemet enligt artikel 17 i sjätte direktivet.

15 Kommissionen anser däremot att sjätte direktivet utgör hinder mot en sådan avgift, då den bör ses som en enligt artikel 33 i sjätte direktivet förbjuden omsättningsskatt, som skadar avdragssystemet enligt artikel 17 i sjätte direktivet.

16 I detta avseende skall det erinras om ändamålet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

17 Det framgår av övervägandena till rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3, nedan kallat första direktivet), att en harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter bör göra det möjligt att upprätta en gemensam marknad inom vilken det råder sund konkurrens och vars egenskaper liknar dem som råder på en inhemsk marknad, genom att undanröja skillnader i beskattningen som kan snedvrider konkurrensbetingelserna och försvåra handeln.

18 Det gemensamma systemet för mervärdesskatt infördes genom rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Struktur och villkor för tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303, nedan kallat andra direktivet) och genom sjätte direktivet. Detta system skall främja nämnda syfte genom att, på underlag som skall vara desamma i samtliga medlemsstater, ta ut en allmän skatt på konsumtion av varor och tjänster. Denna skall, oavsett antalet transaktioner som äger rum innan varan eller tjänsten når slutkonsumenten, vara exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, genom att skatten i varje led endast läggs på mervärdet och genom att den i sista hand bärs av slutkonsumenten.

19 För att uppnå målet att det skall råda likabehandling vad avser skattevillkoren för samma transaktion, oavsett i vilken medlemsstat den äger rum, skall mervärdesskatten, enligt ordalydelsen i övervägandena till andra direktivet, ersätta de omsättningsskatter som var tillämpliga i medlemsstaterna.

20 I enlighet därmed förbjuder artikel 33 i sjätte direktivet medlemsstaterna att införa eller bibehålla skatter, tullar eller avgifter på varor, tjänster eller import, om de kan karakteriseras som omsättningsskatter (se dom av den 3 mars 1988 i mål 252/86, Bergandi, REG 1988, s. 1343, punkt 10).

21 Gemenskapsrätten innehåller på sitt nuvarande stadium ingen specifik bestämmelse med syfte att utesluta eller begränsa medlemsstaternas möjlighet att införa skatter, tullar eller avgifter på varor, tjänster eller import, som inte utgör omsättningsskatter (dom av den 13 juli 1989 i förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink m.fl., REG 1989, s. 2671, punkt 13). Det framgår även av artikel 33 i sjätte direktivet att gemenskapsrätten medger att det förekommer skattesystem som konkurrerar med mervärdesskatten (se dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt, REG 1986, s.

2219, punkt 22, domen i det ovannämnda målet *Wisselink m.fl.*, punkt 14, och dom av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, *Giant*, REG 1991, s. I-1385, punkt 9).

22 För att avgöra om en skatt, tull eller avgift kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet, skall det särskilt prövas om den äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, genom att den belastar omsättningen av varor och tjänster och tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt (se dom av den 27 november 1985 i mål 295/84, *Rousseau Wilmot*, REG 1985, s. 3759; svensk specialutgåva häfte 8, domen i det ovannämnda målet *Bergandi*, punkt 14, domen i det ovannämnda målet *Giant*, punkt 11, domarna av den 17 september 1997 i mål C-347/95, *UCAL*, REG 1997, s. I-4911, punkt 33, mål C-28/96, *Fricarnes*, REG 1997, s. I-4939, punkt 37, och mål C-130/96, *Solisnor-Estaleiros Navais*, REG 1997, s. I-5053, punkt 13). Domstolen har i detta avseende preciserat att åtminstone skatter, tullar och avgifter som uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt skall betraktas som åtgärder som belastar omsättningen av varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt (se dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, *Dansk Denavit och Poulsen Trading*, REG 1992, s. I-2217, punkt 11, och domarna i de ovannämnda målen *UCAL*, punkt 33, *Fricarnes*, punkt 37 och *Solisnor-Estaleiros Navais*, punkt 14).

23 Enligt domstolens fasta rättspraxis (se bland annat domarna i de ovannämnda målen, *Rousseau Wilmot*, punkt 15, *Bergandi*, punkt 15, *Wisselink m.fl.*, punkt 18, och *Giant*, punkt 12) innebär, enligt artikel 2 i första direktivet, principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt en tillämpning på varor och tjänster, ända till detaljhandelsledet, av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut. Mervärdesskatt på varje transaktion får dock endast tas ut efter avdrag för det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna. Enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet utformas avdragsmekanismen så att skattskyldiga personer har rätt att dra av den mervärdesskatt som redan tagits ut på varorna i ett tidigare led från den skatt som de är skyldiga att betala.

24 En sådan avgift som Kammerumlage I belastar inte rörligheten för varor och tjänster och drabbar inte handelstransaktioner på samma sätt som en mervärdesskatt gör.

25 För det första beräknas inte den avgift som är i fråga i målet vid den nationella domstolen med hänsyn till varor som levereras, tjänster som tillhandahålls och import som utförs av den skattskyldige utan, tvärtom, med hänsyn till motsvarande åtgärder som utförs av dess leverantörer. Kammerumlage I bestäms nämligen med hänsyn till de varor och tjänster som den skattskyldige köper in för att utföra sin verksamhet.

26 För det andra utgör beräkningsgrunden för en sådan avgift som Kammerumlage I inte den ersättning som den skattskyldige erhåller för ekonomiska transaktioner som denne har utfört. Avgiften är, såsom generaladvokaten har anfört i punkterna 43 och 44 i sitt förslag till avgörande, inte heller proportionell mot priset på de varor och tjänster som den skattskyldige erbjuder.

27 För det tredje tas en avgift som Kammerumlage I inte ut i samtliga led i produktions- eller distributionskedjan. Det skall särskilt, såsom generaladvokaten har anfört i punkterna 52 och 53 i sitt förslag till avgörande, framhållas att avgiften inte berör det sista ledet, nämligen försäljningen till konsumenten.

28 Det skall vidare anmärkas att Kammerumlage I inte uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt eftersom det i artikel 17.2 i sjätte direktivet inte krävs att den skattskyldige kan dra av den från den skatt som han skall betala.

29 Mot denna bakgrund skall tolkningsfrågorna besvaras på så sätt att sjätte direktivet, och särskilt artiklarna 17.2 och 33, inte utgör hinder för en avgift av samma typ som Kammerumlage 1, vilken medlemsföretag i handelskamrar skall betala, om deras omsättning överstiger ett visst belopp, som i princip beräknas på grundval av den i priset på erhållna varor och tjänster ingående mervärdesskatten och som inte kan dras av från den mervärdesskatt som de skall betala för sina handelstransaktioner.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

30 De kostnader som har förorsakats den österrikiska, den tyska och den italienska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka 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

(femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 18 september 1996 har ställts av
Verwaltungsgerichtshof - följande dom:

Rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, och särskilt artiklarna 17.2 och 33 i detta direktiv, utgör inte hinder för en avgift av samma typ som den enligt 57 § stycke 1-6 i Handelskammergezet gällande Kammerumlage 1, vilken medlemsföretag i handelskamrar skall betala, om deras omsättning överstiger ett visst belopp, som i princip beräknas på grundval av den i priset på erhållna varor och tjänster ingående mervärdesskatten och som inte kan dras av från den mervärdesskatt som de skall betala för sina handelstransaktioner.