

Förenade målen C-283/06 och C-312/06

KÖGÁZ rt m.fl.

mot

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

och

OTP Garancia Biztosító rt

mot

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(begäran om förhandsavgörande från Zala Megyei Bíróság och från Legfelsőbb Bíróság)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 33.1 – Begreppet omsättningsskatter – Lokal bolagsskatt”

Sammanfattning av domen

1. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt – Förbud mot att ta ut andra nationella skatter som kan betecknas som omsättningsskatter*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 33.1)

2. *Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Förbud mot att ta ut andra nationella skatter som kan betecknas som omsättningsskatter*

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 17.2 och 33.1)

1. För att avgöra om en skatt, tull eller avgift kan betecknas som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 91/680, 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.

I detta avseende skall åtminstone skatter, tullar och avgifter som uppvisar de väsentliga kännetecknen för nämnda skatt betraktas som åtgärder som belastar omsättningen av varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt, även om de inte är identiska med mervärdesskatten på alla punkter.

Artikel 33 i sjätte direktivet utgör däremot inte något hinder för att behålla eller införa en skatt som inte uppvisar något av de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatten.

Nämnda kännetecken är fyra till antalet: mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster; den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige

har erhållit för dessa varor och tjänster; den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner; den skatt som skall erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten.

(se punkterna 34–37)

2. Artikel 33.1 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 91/680, skall tolkas så, att den inte utgör något hinder för ett fortsatt påförande av en skatt som har sådana kännetecken som den som är utmärkande för den lokala ungerska bolagsskatten. En sådan skatt skiljer sig nämligen från mervärdesskatt på ett sådant sätt att den inte kan betecknas som en omsättningsskatt i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Medan, för det första, mervärdesskatten tas ut vid varje transaktion på försäljningsstadiet, och medan den till sitt belopp är proportionell i förhållande till priset för tillhandahållna varor eller tjänster, är en sådan skatt som den som är i fråga däremot grundad på skillnaden, fastställd enligt bokföringslagstiftningen, mellan å ena sidan den omsättning som motsvarar sålda varor eller tillhandahållna tjänster under ett beskattningsår och å andra sidan kostnaden för förvärv av nämnda varor, värdet på tjänster från tredje man samt kostnaden för material. Eftersom en sådan skatt således beräknas på grundval av omsättningen under en viss period, är det inte möjligt att med precision ange det skattebelopp som eventuellt övervältras på kunden varje gång denne köper en vara eller en tjänst. En sådan skatt kan inte anses vara proportionell i förhållande till priset på de varor eller tjänster som har tillhandahållits.

Vidare har den skattskyldige, enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet, rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller som har betalats för varor eller tjänster som används i samband med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner. Däremot följer det av de allmänna bestämmelserna om den skatt som är i fråga att avdraget, som görs när beskattningsunderlaget för denna skatt bestäms, motsvarar kostnaden för förvärv av sålda varor, värdet på tjänster från tredje man samt kostnaden för material. Beräkningsgrunden för skatten i fråga är följaktligen inte begränsad till mervärdet i ett bestämt led under produktions- och distributionsprocessen, utan avser den skattskyldiges totala omsättning, med avdrag endast för nämnda delar.

Medan, slutligen, mervärdesskatten genom den avdragsmekanism för skatten som föreskrivs i artiklarna 17–20 i sjätte direktivet endast bärs av slutkonsumenten och är fullständigt neutral i förhållande till de skattskyldiga personer som befinner sig i den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet, oavsett hur många transaktioner som skett, gäller detta inte i fråga om en sådan skatt som den nu aktuella. Det är nämligen inte alls är säkert att skyldigheten att bära denna skatt i slutändan har övergått på slutkonsumenten på ett sätt som är kännetecknande för en sådan konsumtionsskatt som mervärdesskatten.

(se punkterna 39, 40, 44, 45, 47, 51, 52, 60 och 61 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 11 oktober 2007 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 33.1 – Begreppet omsättningsskatter – Lokal bolagsskatt”

I de förenade målen C-283/06 och C-312/06,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, från Zala Megyei Bíróság (Ungern) (C-283/06), av den 16 januari 2006 som inkom till domstolen den 29 juni 2006, och från Legfelsőbb Bíróság (Ungern) (C-312/06), av den 10 juli 2006 som inkom till domstolen den 18 juli 2006, i målen

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 (C-283/06)

mot

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

och

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

mot

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský och T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 juni 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- 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 och ERSTE Bank Hungary rt, genom P. Oszkó, ügyvéd,
- Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt, genom D. Deák, ügyvéd,
- Ungerns regering, genom J. Fazekas och R. Somssich, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och V. Bottka, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 I mål C-283/06 avser begäran om förhandsavgörande tolkningen av dels kapitel 4 punkt 3 a i bilaga X till akten om villkoren för Republiken Tjeckien, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakien anslutning ... [och om anpassning av] de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen ... (EUT L 236, 2003, s. 33) (nedan kallad anslutningsakten), dels 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; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 9, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan nio bolag, som bildats enligt ungersk rätt, nämligen 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 och Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (nedan kallade klagandena vid den nationella domstolen i mål C-283/06), och Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (direktör för länsförvaltningen i Zala) (nedan kallad motparten vid den nationella domstolen i mål C-283/06) angående de beslut genom vilka bolagen anmodats att göra preliminära inbetalningar av lokal bolagsskatt för räkenskapsåret 2005.

3 I mål C-312/06 avser begäran om förhandsavgörande tolkningen av dels kapitel 4 punkt 3 a i bilaga X till anslutningsakten, dels artikel 33.1 i sjätte direktivet.

4 Denna begäran har framställts i ett mål mellan bolaget OTP Garancia Biztosító rt, som bildats enligt ungersk rätt (nedan kallat klaganden vid den nationella domstolen i mål C-312/06), och Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (förvaltningsmyndighet i länet Vas) (nedan kallad motparten vid den nationella domstolen i mål C-312/06) angående det beslut genom vilket bolaget anmodats att göra preliminära inbetalningar av lokal bolagsskatt för de verksamhetsår som avslutades den 15 september 2005 respektive den 15 mars 2006.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

Anslutningsakten

5 Bilaga X till anslutningsakten, som har rubriken "Förteckning enligt artikel 24 i anslutningsakten: Ungern", innehåller ett kapitel 4, som har rubriken "Konkurrenspolitik". Det hänvisas i nämnda kapitel till kapitel 1 i avdelning VI i EG-fördraget, i vilken konkurrensregler behandlas.

6 I nämnda kapitel 4 förekommer punkt 3, som har rubriken Lokala myndigheters skattestöd, i vilken det under a föreskrivs följande:

"Trots artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget får Ungern till och med den 31 december 2007 tillämpa sådan nedsättning av lokal bolagsskatt på upp till 2 % av företagens nettointäkter som har beviljats av lokala myndigheter för en begränsad tid på grundval av artiklarna 6 och 7 i lag C från 1990 om lokala skatter, ändrad genom artikel 79.1 och 79.2 i lag L från 2001 om ändring av finanslagstiftningen, ändrad genom artikel 158 i lag XLII från 2002 om ändring av lagar om skatter, bidrag och andra statsfinansiella betalningar."

Sjätte direktivet

7 I artikel 33.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, särskilt dem som fastställs i gällande allmänna gemenskapsbestämmelser om innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att dessa skatter, tullar eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater emellan."

Den nationella lagstiftningen

8 Det framgår av uppgifterna i besluten om hänskjutande att lag C från år 1990 om lokala skatter ger kommunerna i Ungern behörighet att inom respektive kommun införa en lokal bolagsskatt (helyi ipar-zési adó, nedan kallad HIPA).

9 Av samma uppgifter framgår dessutom följande:

- HIPA är ingen allmän skatt som tas ut inom hela det nationella territoriet, utan en lokal skatt beträffande vilken åtgärder för införande, upphävande och ändring omfattas av de kommunala myndigheternas utrymme för skönsmässig bedömning.
- I de kommuner där den införts tas skatten ut på all ekonomisk verksamhet som drivs

stadigvarande eller tillfälligt inom kommunen i fråga och det är företagaren som är den skattskyldige.

- När det rör sig om en ekonomisk verksamhet som drivs stadigvarande utgörs beskattningsunderlaget för HIPA av den nettoomsättning som motsvarar sålda varor eller tillhandahållna tjänster under en viss period, efter avdrag för kostnaden för förvärv av nämnda varor, värdet på tjänster från tredje man samt kostnaden för material.
- Såvitt avser enskilda företagare och små jordbruksproducenter utgörs beskattningsunderlaget för HIPA av det beskattningsbara schablonbelopp som skall bestämmas i enlighet med lagen om skatt på personers inkomster, ökat med 20 procent.
- När det gäller företag som omfattas av den förenklade bolagsskatten (*egyszerűsített vállalkozói adó*) kan beskattningsunderlaget för HIPA utgöras av 50 procent av den förenklade bolagsskatten.
- Den kommunala myndighet som har infört HIPA kan bevilja nedsättning eller andra skatteförmåner, som dock bara kan komma sådana företag till godo vars beskattningsunderlag för HIPA inte överstiger 2,5 miljoner HUF eller det lägre belopp som nämnda myndighet kan ha fastställt.
- Det föreskrivs en särskild skatteförmån för de fall där det under beskattningsåret sker en ökning av antalet anställda (minskning av det beskattningsunderlaget med 1 miljon HUF per anställd).
- När en ekonomisk verksamhet drivs stadigvarande är den maximala årliga skattesatsen avseende HIPA 2 procent.
- De skattskyldiga behöver inte uttryckligen ange det belopp som avser HIPA i fakturorna eller räkenskapshandlingarna. Lagen från år 1990 innehåller inte någon bestämmelse i vilken det föreskrivs en möjlighet att dra av den HIPA som eventuellt ingår i priset för de varor eller tjänster som den skattskyldige har förvärvat.
- Det föreskrivs inte uttryckligen i lagen från år 1990 att HIPA kan övervältras på konsumenten, men skatten kan ingå i konsumtionspriset.
- Det finns, i Ungern, jämte HIPA en mervärdesskatt (*általános forgalmi adó*), som regleras i lag LXXIV från år 1992.

Twisterna i målen vid de nationella domstolarna och tolkningsfrågorna

Mål C-283/06

10 Motparten vid den nationella domstolen i mål C-283/06 fastställde genom flera beslut, som fattades år 2005, de beslut genom vilka olika kommunala myndigheter anmodade klagandena vid den nationella domstolen i nämnda mål att göra preliminära inbetalningar av HIPA för år 2005.

11 Motparten fattade sina beslut med stöd av artikel 41.1 och 41.2 i lagen från år 1990 och flera lokala beslut om införande av HIPA. Motparten anser att klagandena vid den nationella domstolen i mål C-283/06 har erkänt sig vara skattskyldiga till skatten genom att ge in en deklaration för denna och att de följaktligen måste göra en preliminär skatteinbetalning. Motparten har i vissa av sina beslut underkänt klagandenas invändning att HIPA, med hänsyn till artikel 33 i sjätte direktivet, saknar rättslig grund eftersom det rör sig om en skatt som kan betecknas som en omsättningsskatt.

12 Klagandena vid den nationella domstolen i mål C-283/06 överklagade nämnda beslut till Zala Megyei Bíróság (domstol i länet Zala). De gjorde gällande att besluten är rättsstridiga, eftersom de sedan maj 2004 inte längre är skyldiga att betala HIPA med hänsyn till att artikel 33 i sjätte direktivet är direkt tillämplig.

13 Enligt den nationella domstolen kan kapitel 4 punkt 3 a i bilaga X till anslutningsakten tolkas på så sätt att det genom denna bestämmelse införs ett tillfälligt undantag som gör det möjligt att behålla HIPA eller att parterna till anslutningsakten, genom att nedsättning av skatten tillåts till och med den 31 december 2007, i vart fall har antagit att skatten tillfälligtvis skall anses vara förenlig med gemenskapsrätten.

14 Om domstolen delar denna uppfattning anser den nationella domstolen att ytterligare frågor skulle vara överflödiga. I det motsatta fallet anser den nationella domstolen att det skulle bli nödvändigt att erhålla en tolkning av begreppet skatt som inte kan betecknas som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet.

15 Det är mot denna bakgrund som Zala Megyei Bíróság beslutade att förklara målet vilande och att ställa följande två tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Skall kapitel 4 punkt 3 a i bilaga X till [anslutningsakten] ... tolkas på så sätt att

– det rör sig om ett tillfälligt undantag som gör det möjligt för Republiken Ungern att behålla [HIPA], eller att

– Republiken Ungern enligt anslutningsakten, genom att det däri föreskrivs en möjlighet att medge nedsättning av [HIPA], (tillfälligt) även har rätt att behålla en skatt på ekonomiska transaktioner?

2) För det fall den första frågan besvaras nekande, ... [v]ilka är kriterierna, enligt en korrekt tolkning av ... sjätte direktiv[et], för att det skall anses att en skatt inte kan betecknas som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i [detta direktiv]?”

Mål C-312/06

16 Motparten vid den nationella domstolen i mål C-312/06 beslutade under år 2005 att fastställa det beslut genom vilket en kommunal myndighet hade anmodat klaganden vid den nationella domstolen i nämnda mål att göra preliminära inbetalningar av HIPA för de räkenskapsår som avslutades den 15 september 2005 respektive den 15 mars 2006.

17 Detta beslut, som fattades med stöd av artiklarna 39.1 och 41.2 i lagen från år 1990 samt artikel 8.1 i den kommunala stadgan nr 13/2003 (III.27), motiverades med att Republiken Ungern, efter det att det skett en utvärdering av HIPA under anslutningsförhandlingarna, i anslutningsakten hade medgetts ett undantag att bevilja nedsättning av skatten till och med den 31 december 2007. Enligt motparten vid den nationella domstolen i mål C-312/06 kan man, på grundval av uppgifter i anslutningsakten om hur denna skatt är konstruerad, sluta sig till att skatten har godkänts av

unionen.

18 Klaganden vid den nationella domstolen i mål C-312/06 överklagade beslutet till Vas Megyei Bíróság (domstol i länet Vas). Klaganden gjorde gällande att beslutet är rättsstridigt, eftersom HIPA är en omsättningsskatt och den omständigheten att Ungern behåller skatten efter det att denna stat har anslutit sig till unionen strider mot artikel 33.1 i sjätte direktivet. Klaganden anser för övrigt att det inte kan anses att skatten tillfälligtvis har godkänts genom anslutningsakten.

19 Överklagandet ogillades av Vas Megyei Bíróság, i huvudsak med motiveringen att den omständigheten att Republiken Ungern genom anslutningsakten medgett ett tillfälligt undantag att bevilja nedsättning av HIPA med nödvändighet innebär att unionen har godkänt att skatten får behållas tillfälligtvis.

20 Klaganden vid den nationella domstolen i mål C-312/06 överklagade avgörandet från Vas Megyei Bíróság till Legfelsőbb Bíróság (högsta domstolen).

21 Den nationella domstolen anser att om kapitel 4 punkt 3 a i bilaga X till anslutningsakten skall tolkas så, att parterna till anslutningsakten, genom att ett undantag att bevilja nedsättning av HIPA tillfälligtvis tillåts, även har medgett ett undantag för skatten som sådan, skall skatten följaktligen anses vara förenlig med gemenskapsrätten till och med den 31 december 2007. Vid motsatt tolkning måste det emellertid fastställas om en sådan skatt som HIPA, mot bakgrund av artikel 33.1 i sjätte direktivet och de väsentliga materiella villkoren i bestämmelsen, är en skatt som kan betecknas som en omsättningsskatt.

22 Mot denna bakgrund beslutade Legfelsőbb Bíróság att förklara målet vilande och att ställa följande två tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Bör kapitel 4 punkt 3 a i bilaga X till anslutningsakten ... tolkas så, att det är fråga om ett tillfälligt undantag som ger Republiken Ungern rätt att behålla HIPA, det vill säga att denna stat i anslutningsakten – genom att det däri föreskrivs en möjlighet att behålla nedsättningar [av HIPA] – tillerkänns en tillfällig rätt att även behålla en sådan skatt?

2) Skall artikel 33.1 i ... sjätte direktiv[et] ... tolkas så, att den innebär ett förbud mot att behålla en skatt (närmare bestämt [HIPA]) som belastar näringsverksamhet som bedrivs i vinstsyfte och som huvudsakligen kännetecknas av att den tas ut på nettoomsättningen, efter avdrag för kostnader för förvärv av de sålda varorna och av tredje man tillhandahållna tjänster, samt materialkostnader? Kan, med andra ord, en skatt med dessa särdrag betecknas som en omsättningsskatt i den mening som avses i sagda artikel?"

Prövning av tolkningsfrågorna

23 Såsom har angetts av 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 och ERSTE Bank Hungary rt (nedan kallade KÖGÁZ m.fl.), den ungerska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, finns det anledning att först pröva den andra frågan, som de två nationella domstolarna har ställt angående tolkningen av artikel 33 i sjätte direktivet.

24 I mål C-283/06 åsyftas med denna fråga ett fastställande av kriterierna för att en skatt inte kan betecknas som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet.

25 I likhet med den andra frågan i mål C-312/06 är avsikten med denna fråga, med hänsyn till det sammanhang i vilket den förekommer, att få klarhet i huruvida nämnda artikel 33 skall tolkas på så sätt att den utgör hinder för att behålla en skatt som har sådana kännetecken som HIPA har.

26 En tolkning av artikel 33 i sjätte direktivet fordrar att bestämmelsen sätts in i sitt normativa sammanhang. För detta ändamål skall det först erinras om syftena med införandet av ett gemensamt system för mervärdesskatt (dom av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca Popolare di Cremona, REG 2006, s. I-9373, punkt 18).

27 Det framgår av skälen i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301) 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 snedvrída konkurrensbetingelserna och försvåra handeln (dom av den 8 juni 1999 i de förenade målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97, Pelzl m.fl., REG 1999, s. I-3319, punkt 14, och domen i det ovannämnda målet Banca Popolare di Cremona, punkt 19).

28 Ett gemensamt system för mervärdesskatt infördes genom rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303) och genom sjätte direktivet (domarna i de ovannämnda målen Pelzl m.fl., punkt 15, och Banca Popolare di Cremona, punkt 20).

29 Det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar enligt artikel 2 i första direktivet 67/227 på principen att det, till och med detaljhandelsledet, på varor och tjänster skall tas ut en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell i förhållande till priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut (se, bland annat, dom av den 27 november 1985 i mål 295/84, Rousseau Wilmot, REG 1985, s. 3759, punkt 15, av den 3 mars 1988 i mål 252/86, Bergandi, REG 1988, s. 1343, punkt 15, av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink m.fl., REG 1989, s. 2671, punkt 18, samt domarna i de ovannämnda målen Pelzl m.fl., punkt 16, och Banca Popolare di Cremona, punkt 21).

30 Mervärdesskatt på varje transaktion får dock endast tas ut efter avdrag för det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som ingår i priset på varorna och tjänsterna. I 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. Detta innebär att skatten i varje led endast läggs på mervärdet och i sista hand bärs av slutkonsumenten (domarna i de ovannämnda målen Pelzl m.fl., punkt 17, och Banca Popolare di Cremona, punkt 22).

31 För att uppnå målet att det skall råda likabehandling vad avser skattevillkoren för samma transaktion, oavsett i vilken medlemsstat den äger rum, skulle det gemensamma systemet för mervärdesskatt, enligt ordalydelsen i skälen till andra direktivet, ersätta de omsättningsskatter som var tillämpliga i medlemsstaterna (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Pelzl m.fl., punkt 18, och Banca Popolare di Cremona, punkt 23).

32 I enlighet med detta får medlemsstaterna, enligt artikel 33 i sjätte direktivet, införa eller behålla skatter, tullar eller avgifter på varor, tjänster eller import endast om de inte kan betecknas som omsättningsskatter (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Pelzl m.fl., punkt 19, och Banca Popolare di Cremona, punkt 24).

33 Gemenskapsrätten innehåller på sitt nuvarande stadium ingen särskild bestämmelse som är avsedd att utesluta eller begränsa medlemsstaternas möjlighet att införa skatter, tullar eller avgifter som inte utgör omsättningsskatter (domen i de ovannämnda förenade målen Wisselink m.fl., punkt 13, samt dom av den 19 februari 1998 i mål C-318/96, SPAR, REG 1998, s. I-785, punkt 21). Det framgår även av artikel 33 i sjätte direktivet att gemenskapsrätten medger att det förekommer skattesystem vid sidan av mervärdesskatten (domen i de ovannämnda förenade målen Wisselink m.fl., punkt 14, dom av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, Giant, REG 1991, s. I-1385, punkt 9, samt domen i det ovannämnda målet SPAR, punkt 21, se även, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt, REG 1986, s. 2219, punkt 22).

34 För att avgöra om en skatt, tull eller avgift kan betecknas 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 (domarna i de ovannämnda målen Pelzl m.fl., punkt 20, och Banca Popolare di Cremona, punkt 25, se även, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co., REG 2000, s. I-1157, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

35 Domstolen har i detta avseende preciserat att åtminstone skatter, tullar och avgifter som uppvisar de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatt skall betraktas som åtgärder som belastar omsättningen av varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt, även om de inte är identiska med mervärdesskatten på alla punkter (dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denavit och Poulsen Trading, REG 1992, s. I-2217, punkterna 11 och 14, svensk specialutgåva, volym 12, s. I-13, samt dom av den 29 april 2004 i mål C-308/01, GIL Insurance m.fl., REG 2004, s. I-4777, punkt 32, samt domen i det ovannämnda målet Banca Popolare di Cremona, punkt 26).

36 Artikel 33 i sjätte direktivet utgör däremot inte något hinder för att behålla eller införa en skatt som inte uppvisar något av de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatten (dom av den 17 september 1997 i mål C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, REG 1997, s. I-5053, punkterna 19 och 20, samt domarna i de ovannämnda målen GIL Insurance m.fl., punkt 34, och Banca Popolare di Cremona, punkt 27).

37 Domstolen har slagit fast de väsentliga kännetecknen som mervärdesskatten har. Oaktat några redaktionella skillnader framgår det av domstolens rättspraxis att nämnda kännetecken är fyra till antalet: mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster; den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster; den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner; den skatt som skall erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten (domen i det ovannämnda målet Banca Popolare di Cremona, punkt 28).

38 För att undvika resultat som inte överensstämmer med ändamålet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt, sådant det beskrivits i punkterna 27–34 i förevarande dom, skall varje jämförelse mellan kännetecknen för en sådan skatt som HIPA och kännetecknen för

mervärdesskatt göras med beaktande av detta ändamål. Särskild uppmärksamhet skall i detta sammanhang fästas vid att kravet på att neutraliteten i det gemensamma systemet för mervärdesskatt vid varje tillfälle säkerställs (domen i det ovannämnda målet Banca Popolare di Cremona, punkt 29).

39 När det i förevarande fall gäller det andra väsentliga kännetecknet för mervärdesskatten, konstaterar domstolen inledningsvis att medan mervärdesskatten tas ut vid varje transaktion på försäljningsstadiet, och medan den till sitt belopp är proportionell i förhållande till priset för tillhandahållna varor eller tjänster (domen i det ovannämnda målet Banca Popolare di Cremona, punkt 30), är en sådan skatt som HIPA däremot grundad på skillnaden, fastställd enligt bokföringslagstiftningen, mellan å ena sidan den omsättning som motsvarar sålda varor eller tillhandahållna tjänster under ett beskattningsår och å andra sidan kostnaden för förvärv av nämnda varor, värdet på tjänster från tredje man samt kostnaden för material.

40 Eftersom en sådan skatt således beräknas på grundval av omsättningen under en viss period, är det inte möjligt att med precision ange det skattebelopp som eventuellt övervältras på kunden varje gång denne köper en vara eller en tjänst. Kravet på att detta belopp skall vara proportionellt i förhållande till det pris som begärts av den skattskyldige är således inte uppfyllt (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Pelzl m.fl., punkt 25).

41 Såsom kommissionen har understrukt innefattar lagstiftningen om HIPA, för ett visst antal fall, dessutom förenklade och i stor utsträckning schabloniserade bestämmelser, genom vilka beskattningsunderlaget bestäms med hänvisning till antingen beskattningsunderlaget för en annan skatt, ökat med en fast procentsats (det fall som avser enskilda företagare och små jordbruksproducenter), eller en fast procentsats för en annan skatt (det fall som avser företag som omfattas av den förenklade bolagsskatten).

42 Det är uppenbart att beräkningsgrunden för HIPA i sådana fall bestäms genom andra parametrar än det pris som kunderna har betalat för varorna eller tjänsterna (se, analogt, dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi, REG 1992, s. I-2947, punkt 15).

43 Dessa särskilda bestämmelser bidrar till att förstärka den totala avsaknaden av proportionalitet mellan det belopp som den skattskyldige betalar i form av en sådan skatt som HIPA och priset på de varor eller tjänster som han har tillhandahållit.

44 En sådan skatt kan under dessa omständigheter inte anses vara proportionell i förhållande till priset på de varor eller tjänster som har tillhandahållits.

45 När det gäller det fjärde väsentliga kännetecknet för mervärdesskatt skall det först noteras att den skattskyldige, enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet, har rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller som har betalats för varor eller tjänster som används i samband med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner. Däremot följer det av de allmänna bestämmelserna om HIPA att avdraget, som görs när beskattningsunderlaget för denna skatt bestäms, motsvarar kostnaden för förvärv av sålda varor, värdet på tjänster från tredje man samt kostnaden för material.

46 Vid förhandlingen framkom således att den skattskyldige, i fråga om tjänster som han har tillhandahållits, från det beskattningsbara beloppet avseende HIPA endast får dra av de kostnader som motsvarar de kriterier som har fastställts i den lagstiftning som är tillämplig, såsom kostnader för tjänster som har tillhandahållits av underleverantörer eller annan tredje man, eller kostnader för tjänster som den skattskyldige har anlitat och som han i sin tur tillhandahåller sina kunder i oförändrad form ("oförändrade" tjänster). Sådana kostnader som är hänförliga till anlitad expertis eller till tjänster som har tillhandahållits den skattskyldige i samband med dennes verksamheter

och som denne inte återinför oförändrade i det ekonomiska kretsloppet får däremot inte dras av från nämnda belopp (köpta tjänster).

47 Beräkningsgrunden för HIPA är följaktligen inte begränsad till mervärdet i ett bestämt led under produktions- och distributionsprocessen, utan avser den skattskyldiges totala omsättning, med avdrag endast för de delar som anges i punkt 45 i förevarande dom (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Pelzl m.fl., punkt 23).

48 Det är, för det andra, visserligen riktigt att en skatt inte kan undgå förbudet i artikel 33 i sjätte direktivet på grund av att det förekommer skillnader med avseende på metoden för beräkning av avdrag för den skatt som redan betalats, om dessa skillnader snarast är av teknisk karaktär och de inte hindrar denna skatt från att få väsentligen samma verkan som mervärdesskatten (domen i det ovannämnda målet Banca Popolare di Cremona, punkt 31).

49 Det är också riktigt att, såsom KÖGÁZ m.fl. och Vodafone har påpekat, för att en skatt skall kunna betecknas som en omsättningsskatt, det varken är nödvändigt att det i den nationella lagstiftning som är tillämplig på den uttryckligen föreskrivs att skatten kan övervältras på konsumenten (dom av den 26 juni 1997 i de förenade målen C-370/95– C-372/95, Careda m.fl., REG 1997, s. I-3721, punkt 18) eller att skatten särskilt omnämns i den faktura som utfärdas till kunden (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Dansk Denavit och Poulsen Trading, punkterna 13 och 14, och Careda m.fl., punkterna 23 och 26).

50 En skatt som tas ut på produktionsverksamhet på ett sätt som innebär att det inte är säkert att den i likhet med en sådan konsumtionsskatt som mervärdesskatten i slutändan bärs av slutkonsumenten kan däremot falla utanför tillämpningsområdet för artikel 33 i sjätte direktivet (domen i det ovannämnda målet Banca Popolare di Cremona, punkt 31).

51 I förevarande fall gäller att medan mervärdesskatten genom den avdragsmekanism för skatten som föreskrivs i artiklarna 17–20 i sjätte direktivet endast bärs av slutkonsumenten och är fullständigt neutral i förhållande till de skattskyldiga personer som befinner sig i den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet, oavsett hur många transaktioner som skett (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs, REG 1996, s. I-5339, punkterna 19, 22 och 23, av den 15 oktober 2002 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-8315, punkt 29, och domen i det ovannämnda målet Banca Popolare di Cremona, punkt 32), gäller detta inte i fråga om en sådan skatt som HIPA.

52 Det framgår nämligen, såsom kommissionen riktigt har påpekat, av uppgifterna i besluten om hänskjutande att det inte alls är säkert att skyldigheten att bära HIPA i slutändan har övergått på slutkonsumenten på ett sätt som är kännetecknande för en sådan konsumtionsskatt som mervärdesskatten.

53 De nationella domstolarna har således understrukt att HIPA, på grund av sin natur, inte nödvändigtvis har varit föremål för övervältring. De har tillagt att förvärvaren, om så har skett, inte kan känna till detta förhållande. I ett sådant fall kommer inte den skatt som har övervältrats på priset för de varor eller tjänster som han har förvärvat i egenskap av skattskyldig inte att övervältras på priset för de varor och tjänster som han själv tillhandahåller sina kunder.

54 Såsom den ungerska regeringen har understrukt innebär för övrigt det förhållandet att HIPA beräknas på grundval av omsättningen under en viss period att en skattskyldig person inte med någon precision kan beräkna vare sig det belopp avseende HIPA som redan inkluderats i förvärspriset för varor och tjänster (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Banca Popolare di Cremona, punkt 33) eller den del av HIPA som eventuellt övervältras på

konsumenten varje gång denne köper en vara eller en tjänst (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Giant, punkt 14, och Pelzl m.fl., punkt 25).

55 Dessutom gäller, såsom den ungerska regeringen har påpekat, att om en skattskyldig person kunde inkludera den skatt som skall betalas på den egna verksamheten i sitt försäljningspris för att därigenom övervältra skatten på nästa led i distributions- eller konsumtionsprocessen, så att beräkningsgrunden för HIPA därefter omfattade själva skatten i sig, skulle HIPA således beräknas på ett belopp som fastställts på grundval av ett försäljningspris som redan i förväg innehåller den skatt som skall betalas (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Banca Popolare di Cremona, punkt 33).

56 Även om det antas att en person som är skattskyldig för HIPA och som sysslar med försäljning till slutkonsumenten bestämmer priset med hänsyn till det skattebelopp som ingår i den skattskyldiges allmänna kostnader, är det i vart fall så att inte alla skattskyldiga personer har möjlighet att på detta sätt eller i sin helhet övervältra skattebördan (se, analogt, domarna i de ovannämnda målen Pelzl m.fl., punkt 24, och Banca Popolare di Cremona, punkt 34).

57 Av föregående överväganden framgår att en sådan skatt som HIPA, med beaktande av dess kännetecken, inte är utformad för att övervältras på slutkonsumenten på ett sätt som är kännetecknande för mervärdesskatt.

58 I detta avseende skiljer sig en sådan skatt från den typ av pålaga som var aktuell i domen i det ovannämnda målet Dansk Denavit och Poulsen Trading och som, i punkt 14 i den domen, förklarades vara oförenlig med det gemensamma systemet för mervärdesskatt, eftersom pålagan var avsedd att övervältras på slutkonsumenten, såsom framgår av punkt 3 i nämnda dom. Pålagan togs dessutom ut enligt samma beräkningsgrund som vid mervärdesskatt och samtidigt med denna skatt, såsom framgår av punkt 8 i samma dom.

59 Även om det antas att, såsom KÖGÁZ m.fl. och Vodafone har hävdad, HIPA tillämpas allmänt inom de kommuner där skatten har införts, är inte denna omständighet tillräcklig för att den skall kunna betecknas som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet. Skatten tas nämligen inte ut på transaktionerna på ett sätt som kan jämföras med det som är kännetecknande för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Pelzl m.fl., punkt 27).

60 Det framstår, mot bakgrund av det ovan anförda, som om en skatt som har sådana kännetecken som är utmärkande för HIPA skiljer sig från mervärdesskatt på ett sådant sätt att den inte kan betecknas som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33.1 i sjätte direktivet.

61 De nationella domstolarnas andra fråga skall följaktligen besvaras med att artikel 33.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att den inte utgör något hinder för ett fortsatt påförande av en skatt som har sådana kännetecken som dem som är utmärkande för den skatt som är aktuell i målen vid de nationella domstolarna.

62 Det saknas, mot denna bakgrund, anledning att pröva den första frågan, som dessa domstolar har ställt angående kapitel 4 punkt 3 a i bilaga X till anslutningsakten.

Rättegångskostnader

63 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda

parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 33.1 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388 med sikte på avskaffandet av fiskala gränser, skall tolkas så, att den inte utgör något hinder för ett fortsatt påförande av en skatt som har sådana kännetecken som dem som är utmärkande för den skatt som är aktuell i målen vid de nationella domstolarna.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.