

61996C0130

Förslag till avgörande av generaladvokat Léger föredraget den 13 mars 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

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Den fråga som Supremo Tribunal Administrativo har hänskjutit till domstolen ger denna ett nytt tillfälle att tolka artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet(1) (nedan kallat sjätte direktivet), som hindrar att en medlemsstat bibehåller eller inför skatter eller avgifter som kan karakteriseras som omsättningsskatter. Den portugisiska domstolen vill ha uppgifter som ger den möjlighet att analysera särdragen i en nationell skatt för att bedöma om den är förenlig med gällande bestämmelser.

I - Bakgrunden och det nationella förfarandet

2 Tvisten vid den nationella domstolen har uppkommit i anledning av uttag av en stämpelskatt som har införts genom artikel 91 i "Tabela Geral do Imposto do Selo" (allmän stämpelskattetabell, nedan kallad TGIS).

3 Den 4 juni 1992 erlade Solisnor-Estaleiros Navais SA (nedan kallat Solisnor) denna skatt 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 (nedan kallat Soponata), angående byggnad av en oljetanker avsedd för transport av råolja.

4 Solisnor yrkade sedan att den erlagda skatten skulle undanröjas, vilket bifölls i dom av den 21 mars 1994 från Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal. Fazenda Pública (statsverket) överklagade detta avgörande till Supremo Tribunal Administrativo.

5 Vid den hänskjutande domstolen har Fazenda Pública gjort gällande att stämpelskatten inte är en omsättningsskatt och följaktligen inte strider mot artikel 33 i sjätte direktivet.(2)

6 Solisnor å sin sida har gjort gällande att stämpelskatten, på grund av att den är en allmän konsumtionsskatt som står i proportion till priset på tjänsterna, är en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33, vilket innebär att den är oförenlig med det gemensamma mervärdesskattesystemet.(3)

II - Stämpelskatten i artikel 91 i TGIS

7 Enligt den nationella domstolen är denna skatt generell och tas ut på "alla handlingar, böcker, papper, akter och produkter som anges i TGIS",⁽⁴⁾ närmare bestämt på "entreprenadavtal och avtal om leverans av material eller konsumtionsartiklar ...".⁽⁵⁾ Stämpelskattens belopp beräknas enligt en skattesats som tillämpas på värdet av handlingen och som varierar beroende på vad avtalet gäller.

8 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".⁽⁶⁾

9 Supremo Tribunal Administrativo har konstaterat att artikel 91 i TGIS alltjämt gällde den 28 december 1989, när den skattepliktiga transaktionen skedde, trots att Republiken Portugal sedan den 1 januari 1989 var skyldig att vidta nödvändiga åtgärder för att följa sjätte direktivet.⁽⁷⁾

10 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?"

11 I artikel 378 i anslutningsakten för Republiken Portugal hänvisas det till bilaga XXXII, där det finns en förteckning över rättsakter som skall tillämpas i Republiken Portugal, bland andra sjätte direktivet, för att tillämpningsvillkoren för dessa skall definieras. Vad beträffar det ovannämnda direktivet, behandlas i bilaga XXXII möjligheten för Republiken Portugal att under vissa förutsättningar bevilja skattebefrielse och diverse lättnader. Dessa båda texter kan således inte, med hänsyn till vad de rör, bidra till den rättsliga kvalifikationen av den portugisiska stämpelskatten.

12 Domstolens rättspraxis avgränsar tillämpningsområdet för artikel 33 i sjätte direktivet genom att det i denna anges kriterier som gör det möjligt att definiera begreppet omsättningsskatt. Dessa måste hållas i minnet när den exakta beskaffenheten av den omtvistade stämpelskatten bestäms.

III - Begreppet omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet

13 Artikel 33 i sjätte direktivet 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."

14 Enligt domstolens fasta rättspraxis "hindrar [inte bestämmelsen] att stämpelskatter eller andra slags skatter eller avgifter bibehålls eller införs, så länge de inte uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt".⁽⁸⁾ Medlemsstaterna får till och med kumulera mervärdesskatt med andra skatter och avgifter än omsättningsskatter.⁽⁹⁾

15 Förbudet mot att kumulera mervärdesskatt med skatter som kan karakteriseras som omsättningsskatter förklaras av att det finns ett harmoniserat system i form av ett gemensamt system för beskattning av mervärden.

16 I det första mervärdesskattedirektivet(10) (nedan kallat första direktivet) slås grundprinciperna för detta system fast. Det anges där att målsättningen är att "åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrída konkurrensbetingelserna ...".(11) Följaktligen förutsätter harmoniseringen "att kumulativa skatter avskaffas"(12) i de stater i gemenskapen där dessa finns. Dessa skatter kännetecknas huvudsakligen av att hela priset beskattas vid varje transaktion, utan att det finns någon möjlighet att göra avdrag med den skatt som erlagts i ett tidigare led. En sådan beskattning är inte alls neutral i förhållande till produktions- och distributionskedjan, eftersom den automatiskt gynnar integrerade ekonomiska kretslopp och dessutom medför att priset på varor och tjänster blir högre, ju högre värde som skapas i de första produktionsleden.

17 I det andra mervärdesskattedirektivet(13) (nedan kallat andra direktivet) infördes detta system som är baserat på en gemenskapsrättslig definition av mervärdesskatt, vilket ersatte de nationella systemen. Med undantag för mervärdesskatteområdet har medlemsstaterna behållit sin skatterättsliga behörighet.

18 Artikel 33 i sjätte direktivet skall säkerställa kongruens och beständighet i det gemensamma systemet genom att endast andra skatter än de som uppfyller kriterierna för omsättningsskatt är tillåtna. I texten preciseras dock inte vad som avses med skatter "som kan karakteriseras som omsättningsskatter".

19 Domstolen tolkade detta begrepp på följande sätt i domen i målet *Rousseau Wilmot*:

"Artikel 33 i sjätte direktivet, som 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', syftar till 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)

20 Domstolen tillade följande: "skatter och avgifter som uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt skall anses belasta omsättningen av varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt".(15)

21 Definitionen av mervärdesskatt återfinns i artikel 2.1-2.3 i första direktivet. Där föreskrivs följande:

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster 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.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet."

22 Utifrån denna definition har de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt utvecklats i domstolens rättspraxis. I denna konstateras att "mervärdesskatt generellt tas ut på transaktioner avseende varor eller tjänster, att skatten är proportionerlig i förhållande till priset på dessa varor och tjänster, 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".(16)

23 Det skall således undersökas om en skatt "som har de kännetecken som anges i artikel 91 i TGIS ..." (17) uppfyller alla dessa förutsättningar. Om så är fallet omfattas den av förbudet i artikel 33.

IV - Den rättsliga karaktären av stämpelskatten i artikel 91 i TGIS

24 Den portugisiska regeringen och Fazenda Pública, vilken har förklarat att den till fullo ansluter sig till det skriftliga yttrande som regeringen har inkommit med, (18) har anfört att stämpelskatten "belastar handlingen eller avtalet, inte den vara som handlingen eller avtalet gäller" och att "[ä]ven om avtalet inte får några verkningar, är ogiltigt eller inte verkställs, skall stämpelskatten erläggas". Härav har de dragit slutsatsen att "det inte är transaktionen som belastas, vilket följaktligen innebär att skatten i fråga inte kan anses som en omsättningsskatt". (19)

25 Det förhållandet att stämpelskatten tas ut på avtalet och inte på transaktionen är enligt min mening inte tillräckligt för att skatten inte skall kvalificeras som omsättningsskatt. De skriftliga villkoren i ett avtal utgörs av regler som avtalskontrahenterna anger i avsikt att underkasta sig dem. När beskattningsunderlaget enligt den nationella lagen utgörs av det fastställda värdet av avtalet, avses det pris som i de flesta fall är det faktiska priset för den transaktion som ligger till grund för beskattningen.

26 Följaktligen är det enligt min mening onödigt att åberopa risken att avtalen kan bli ogiltiga eller inte verkställas, vilken proportionellt sett är obetydlig jämfört med antalet avtal som är giltiga och verkställs i vederbörlig ordning, för att göra gällande att det finns en skillnad mellan handlingen och den transaktion som regleras av handlingen. Jag anser således att när stämpelskatten avser ett avtal, tas den ut på en transaktion på ett sätt som kan jämföras med en skatt som direkt tillämpas på själva den ekonomiska transaktionen.

27 En sådan beskattning som stämpelskatten i artikel 91 skulle kunna kvalificeras som omsättningsskatt i begreppets vidaste betydelse, eftersom beskattningsunderlaget utgörs av värdet av avtalet, vilket i princip motsvaras av entreprenörens omsättning. Detta gäller i än högre grad då proportionalitetskriteriet inte kan ifrågasättas, eftersom stämpelskattens belopp erhålls genom att ett procenttal tillämpas på ett beskattningsunderlag. (20) För att återgå till resonemanget i punkt 26 ovan, brister proportionaliteten för skatten på priset på varor och tjänster endast om frekventa avvikelser och olika värden i förhållande till det avtalade priset gör att det avtalade priset förlorar sin anknytning till det faktiska avtal som slutligen verkställs.

28 Dessa omständigheter räcker dock inte. Enligt kriterierna i domstolens rättspraxis har begreppet omsättningsskatt en mer inskränkt betydelse.

29 Den portugisiska regeringen och Fazenda Pública har gjort gällande att villkoret avseende allmängiltighet inte är uppfyllt. Enligt dem utgörs beskattningsunderlaget för stämpelskatten inte av all ekonomisk verksamhet utan bara av tillhandahållandet av en bestämd och specifik tjänst. (21) Kommissionen är av samma åsikt. Den omtvistade skatten belastar huvudsakligen utformningen av vissa handlingar. Även när den rör varor och tjänster, belastar stämpelskatten inte flertalet av dessa utan bara vissa mycket bestämda kategorier, såsom entreprenadavtal. (22)

30 Solisnor har tvärtom gjort gällande att stämpelskatten inte är en särskild skatt som bara tas ut på en personkategori, utan att den är en allmän skatt (23), eftersom den tillämpas på alla juridiska personer som ingår entreprenadavtal.

31 Domstolen har fastslagit att "avgifter [som] inte ... är avsedda att omfatta alla ekonomiska transaktioner i den ifrågavarande medlemsstaten" inte är allmänna skatter.(24)

32 I detta fall råder det inte någon tvekan om att en sådan skatt som den som den nationella domstolen har beskrivit inte är allmän. Även om den är tillämplig på ett stort antal handlingar - som egentligen bör betecknas som "stöd", eftersom den uppräknings som görs i lagen är så omfattande - avser stämpelskatten dock inte alla ekonomiska transaktioner i den ifrågavarande medlemsstaten. I artikel 1 i förordningen om stämpelskatt(25) nämns nämligen "handlingar, böcker, papper, akter och produkter som anges i TGIS", (26) vilket visar på skattens begränsade karaktär enligt dess mest vidsträckta definition. Av ännu starkare skäl kan stämpelskatten i artikel 91, vilken är tillämplig på "entreprenadavtal och avtal om leverans av material eller konsumtionsartiklar", inte anses ha allmän karaktär, med hänsyn till den strikta begränsningen av vad de beskattade handlingarna skall gälla.

33 Den allmängiltiga karaktär som enligt domstolens rättspraxis skall föreligga saknas således i detta fall. Det skall här efter undersökas om stämpelskatten tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan.

34 Det omtvistade avtalet rör Solisnors byggnad av en oljetanker på beställning av Soponata. För att uppfylla det ovannämnda villkoret skall det erläggas skatt i varje led i byggnaden av oljetankern, från inköpet av råvaror till leveransen av fartyget.

35 Enligt vad som framgår av en genomläsning av texten, och som kommissionen har uppgivit, förefaller stämpelskatten endast att vara tillämplig på en del av produktionskedjan.(27) Enligt min mening måste den nationella domstolen, för att bedöma den rättsliga giltigheten av artikel 91, kontrollera om varje led i byggnaden av fartyget kan anses ingå i kategorin "entreprenadavtal och avtal om leverans av material eller konsumtionsartiklar", för att upprepa lydelsen av artikeln. I synnerhet ankommer det på den nationella domstolen att pröva om stämpelskatt har uttagits på tjänster som utförs inom ramen för ingångna avtal mellan entreprenören och andra yrkesgrupper.

36 För att skatten skall kvalificeras som omsättningsskatt krävs det dessutom enligt domstolens rättspraxis att det visas att den skatt som tagits ut vid de tidigare transaktionerna är avdragsgill från den slutliga skatt som erläggs av entreprenören.

37 Jag anser dock inte att den omständigheten att en skatt är avdragsgill skall utgöra ett absolut krav för att den skall kunna kvalificeras som omsättningsskatt.

38 Det kan konstateras att de kriterier som redan har prövats i detta fall under alla omständigheter räcker för att undvika en sådan kvalifikation av den omtvistade stämpelskatten.

39 Mer allmänt förefaller det mig som om de mål som eftersträvas i det gemensamma mervärdesskattesystemet, eller åtminstone en del av dessa, riskerar att åsidosättas om kvalifikationen av omsättningsskatt underkastas ett krav på ett system med avdrag.

40 Det kan påpekas att enligt lydelsen av första direktivet skall harmoniseringen av lagstiftningen om omsättningsskatt "leda till att kumulativa skatter avskaffas och till att alla medlemsstater antar ett gemensamt system för mervärdesskatt".(28) I detta syfte föreskrivs i artikel 1 i första direktivet att "[m]edlemsstaterna skall ersätta sina nuvarande system av omsättningsskatter med det gemensamma system[et] för mervärdesskatt".

41 Som jag har angivit, (29) är avsikten med artikel 33 i sjätte direktivet att bevara det gemensamma mervärdesskattesystemet intakt. Artikelns grundläggande funktion är att skydda gemenskapssystemet så att det inte införs eller bibehålls omsättningsskatter, vilka i likhet med kumulativa skatter är av sådant slag att konkurrensvillkoren snedvrids.

42 Det förhållandet att en skatt inte är avdragsgill får en kumulativ beskattningseffekt, (30) vilket innebär att en tolkning som går ut på att artikel 33 bara utgör hinder för skatter som är avdragsgilla, skulle i slutänden medge återinförandet av just sådana skatter som ovannämnda direktiv är avsedda att avskaffa. (31)

43 Därför föreslår jag att domstolen inte skall göra sin bedömning beroende av om detta är fallet i den rättsordning som den portugisiska skatten ingår i. Domstolen skall följaktligen anse att det inte är ett villkor för att skatten skall betraktas som omsättningsskatt, i den mening som avses i artikel 33, att skatten är avdragsgill.

44 Detta skall fortfarande definieras genom skattens allmängiltighet, proportionalitet och - vilket är ett väsentligt villkor på grund av den betydelse som det har vid definitionen av kumulativa skatter (32) - det uttag som sker i varje led av produktions- och distributionskedjan.

45 De omsättningsskatter som bara har dessa kännetecken är, enligt min mening, bland de som är mest benägna att äventyra det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, eftersom de, vare sig de är avdragsgilla eller inte, snedvrider konkurrensvillkoren och stör harmoniseringen. (33)

46 I fall när det finns möjlighet till avdrag "innebär bibehållandet av nationella skatter som i allt väsentligt liknar mervärdesskatt att det tillämpas en särskild skattesats som skall läggas till de gemensamma skattesatserna, och som således ger möjlighet att kringgå ett harmoniserat system". (34) På samma sätt "visar de möjliga systemskillnaderna mellan två skatter ... som är av samma slag ... att kumulationen av mervärdesskatt och liknande skatter inte alls saknar betydelse för det gemensamma systemets enhetliga funktion". (35)

47 Skatter som har nämnda egenskaper, (36) men inte erbjuder någon möjlighet till avdrag, kullkastar på samma sätt den skatteharmonisering som eftersträvas allt sedan första direktivet. Sådana skatter undergräver den neutralitetsprincip som har införts i det gemensamma systemet och som har genomförts genom avskaffandet av kumulativa nationella skatter. (37)

48 För det fall att domstolen anser att det även i fortsättningen skall vara en avgörande faktor vid bedömningen av hur en skatt skall kvalificeras att en skatt är avdragsgill, kan det dock konstateras att den portugisiska skatten saknar denna egenskap. Det nämns inget om detta i artikel 91 i TGIS. Som kommissionen har uppgivit tas stämpelskatten ut på bruttopriset i avtalet, och inte på den del av priset som motsvarar mervärdet i förhållande till de kostnader som entreprenören har haft i det föregående produktionsledet. (38) Ingen av de som har yttrat sig i målet har för resten gjort gällande att stämpelskatten i artikel 91 är avdragsgill.

49 Av vad som har anförts ovan följer att stämpelskatten i artikel 91 inte uppfyller villkoren för att betraktas som en omsättningsskatt och därmed som oförenlig med det gemensamma mervärdesskattesystemet, vilket innebär att artikel 33 i sjätte direktivet enligt min mening inte hindrar en sådan beskattning.

Förslag till avgörande

Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara den ställda frågan på följande sätt:

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 den inte hindrar införandet eller bibehållandet av en nationell skatt eller avgift i form av en sådan stämpelskatt som den som har införts genom artikel 91 i "Tabela Geral do Imposto do Selo".

(1) - 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).

(2) - Den franska översättningen av beslutet om hänskjutande, s. 2.

(3) - Ibidem.

(4) - Artikel 1 i förordning om stämpelskatt, godkänd genom lagdekret nr 12700 av den 20 november 1926.

(5) - Artikel 91 i TGIS.

(6) - Citerad av den nationella domstolen, den franska översättningen av beslutet om hänskjutande, s. 4.

(7) - Ibidem. Datumet den 1 januari 1989 fastställs i bilaga XXXVI, där den förteckning finns som anges i artikel 395 i akten om Republiken Portugals anslutning till Europeiska gemenskapen (akter om Konungariket Spaniens och Republiken Portugals anslutning till Europeiska gemenskaperna, EGT L 302, 1985, s. 397).

(8) - Se senast dom av den 16 december 1992 i mål C-208/91, Beaulande (Rec. 1992, s. I-6709), punkt 13.

(9) - Dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt (Rec. 1986, s. 2219), punkt 22, och dom av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink m.fl. (Rec. 1986, s. 2671), punkt 14.

(10) - Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301).

(11) - Tredje övervägandet.

(12) - Fjärde övervägandet.

(13) - 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; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå).

(14) - Dom av den 27 november 1985 i mål 295/84 (Rec. 1985, s. 3759), punkt 16, och senast dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi (Rec. 1992, s. I-2947), punkt 9, min kursivering.

(15) - Dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denkavit och Poulsen Trading (Rec. 1992, s. I-2217), punkt 11, min kursivering.

(16) - Domen i det ovannämnda målet Dansk Denkavit och Poulsen Trading, punkt 11. Se även dom av den 3 mars 1988 i mål 252/86, Bergandi (Rec. 1988, s. 1343), punkt 15, domen i det ovannämnda målet Wisselink m.fl., punkt 18, dom av den 19 mars 1991 i mål C-109/90 (Rec. 1991, s. I-1385), punkterna 11 och 12, domen i det ovannämnda målet Bozzi, punkt 12, och domen i det ovannämnda målet Beaulande, punkt 14.

- (17) - Den franska översättningen av beslutet om hänskjutande, s. 4.
- (18) - Fazenda Públicas skriftliga yttrande, punkt 1.
- (19) - Den franska översättningen av den portugisiska regeringens skriftliga yttrande, s. 10. Se även Fazenda Públicas skriftliga yttrande, punkt 2.1-2.5.
- (20) - I detta fall är skattesatsen 6:1000.
- (21) - Den portugisiska regeringens skriftliga yttrande, punkt 18.
- (22) - Kommissionens skriftliga yttrande, punkt 12.
- (23) - Den franska översättningen av Solisnors skriftliga yttrande, s. 14.
- (24) - Domen i det ovannämnda målet Beaulande, punkt 16.
- (25) - Detta förslag till avgörande, punkt 7.
- (26) - Min kursivering.
- (27) - Kommissionens skriftliga yttrande, punkt 12.
- (28) - Fjärde övervägandet. Detta förslag till avgörande, punkt 16. Se även generaladvokat Mischos förslag till avgörande i det ovannämnda målet Wisselink m.fl., punkt 19-21.
- (29) - Detta förslag till avgörande, punkt 18.
- (30) - Detta förslag till avgörande, punkt 16.
- (31) - Se i synnerhet Berlin, D: "Droit communautaire et fiscalité. Harmonisation des fiscalités", *Traité de droit européen*, i *Juris-classeur "Europe"*, 1996, volym 4, häfte 1630, punkt 10 och följande punkter; Farmer, P. och Lyal, R: *EC Tax Law*, 1994, s. 132 och följande sidor.
- (32) - Detta förslag till avgörande, punkt 16.
- (33) - Det kan preciseras att utgången i de mål avseende tolkningen av artikel 33 som domstolen har, inte skulle ha blivit annorlunda även om det inte hade funnits något kriterium avseende möjligheten till avdrag. Det förhållandet skulle inte ha ändrat kvalifikationen av en sådan skatt som den i det ovan nämnda målet Dansk Denkavit och Poulsen Trading, eftersom de andra villkoren som gjorde det möjligt att karakterisera skatten som omsättningsskatt var uppfyllda. Även om det inte hade funnits något krav på att detta kriterium skall vara uppfyllt, skulle det inte ha ändrat innehållet i de domar i vilka det fastslagits att vissa skatter inte var omsättningsskatter, eftersom det, såvitt jag vet, i alla dessa avgöranden kunde konstateras att åtminstone ett annat villkor än det avseende möjligheten till avdrag saknades.
- (34) - Generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i det ovannämnda målet Dansk Denkavit och Poulsen Trading, punkt 8.
- (35) - *Ibidem*.
- (36) - Detta förslag till avgörande, punkt 44.
- (37) - Detta förslag till avgörande, punkt 16.

(38) - *Den franska översättningen av kommissionens skriftliga yttrande, punkt 12.*