FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 13. marts 1997 *

1. Spørgsmålet, som er stillet Domstolen af Supremo Tribunal Administrativo, opfordrer endnu en gang Domstolen til at fortolke artikel 33 i det sjette momsdirektiv [1] (herefter »sjette direktiv«), som hindrer en medlemsstat i at opretholde eller indføre afgifter med samme kendetegn som omsætningsafgift. Den portugisiske ret ønsker visse oplysninger for at kunne analysere kendetegnene ved en national afgift for at afgøre, om den er i overensstemmelse med gældende bestemmelser.

I — Sagens retlige og faktiske omstændigheder

2. Tvisten ved den nationale ret er opstået ved beregningen af en afgift i form af en stempelafgift i henhold til artikel 91 i »Tabela Geral do Imposto do Selo« (generel fortegnelse over stempelafgifter, herefter »TGIS«).

3. Den 4. juni 1992 havde Solisnor-Estaleiros Navais SA (herefter »Solisnor«) betalt 43 586 400 ESC i stempelafgift af en kontrakt, indgået den 28. december 1989 med Sociedades Portuguesa de Navios et Tanques SA (herefter »Soponata«), om bygning af et olietankskib til transport af råolie.

4. Solisnor havde efterfølgende påstået afgiften ophævet og fik medhold i dette i henhold til dom, afsagt den 21. marts 1994 af Tribunal Tributário de Primeira Instância de Sétubal. Fazenda Pública (afgiftsmyndigheden) appellerede denne afgørelse til Supremo Tribunal Administrativo.

5. For den nationale ret har Fazenda Pública gjort gældende, at stempelafgiften ikke er en omsætningsafgift, og at den derfor ikke er i strid med artikel 33 i sjette direktiv [2].

6. Solisnor har heroverfor gjort gældende, at stempelafgiften har samme kendetegn som en almindelig forbrugsafgift, der står i forhold

* Originalsprog: fransk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2 — Den franske oversættelse af forelæggelsesdommen, s. 2.

til ydelsernes pris, hvorfor den er en omsætningsafgift i artikel 33's forstand og derfor uforenelig med det fælles merværdiafgiftssystem [3].

II — Stempelafgiften i henhold til artikel 91 i TGIS

7. Ifølge den nationale ret pålægges denne afgift generelt »alle dokumenter, bøger, papirer, akter og produkter, der er nævnt i TGIS« [4], og navnlig »entreprisekontrakter og kontrakter om levering af materialer eller forbrugsartikler ...« [5]. Stempelafgiftsbeløbet beregnes som en procentdel af kontraktens værdi, idet denne varierer i forhold til kontraktgenstanden.

8. Artikel 91 i TGIS blev ophævet ved artikel 3 i lovdekret nr. 223/91 af 18. juni 1991. Ifølge præamblen skyldes ophævelsen af bestemmelserne om entreprisekontrakter — herunder artikel 91 — at de var »uforenelige med en generel opkrævning af merværdiafgift af forbruget« [6].

9. Supremo Tribunal Administrativo anfører, at artikel 91 i TGIS stadig var i kraft den 28. december 1989, hvilken dag afgiftspligten indtrådte, uanset at Den Portugisiske Republik siden den 1. januar 1989 havde haft pligt til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme sjette direktiv [7].

10. Retten fandt det derfor fornødent at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal en stempelafgift, der har de nævnte kendetegn, anses for en omsætningsafgift i henhold til artikel 33 i sjette direktiv, for hvilken der eventuelt er gjort undtagelse i medfør af artikel 378 i tiltrædelsesakten eller en anden bestemmelse i fællesskabsretten?«

11. Artikel 378 i tiltrædelsesakten for Den Portugisiske Republik henviser til bilag XXXII, som indeholder en liste over retsakter, som skal tilpasses i Den Portugisiske Republik, herunder sjette direktiv, hvorved tilpasningsvilkårene for disse defineres. For så vidt angår det førnævnte direktiv giver bilag XXXII Den Portugisiske Republik mulighed for under visse omstændigheder at yde skattefritagelse og at gøre visse undta-

3 — A.st.

4 — Artikel 1 i bekendtgørelse om stempelafgift, godkendt i henhold til lovdekret nr. 12700 af 20.11.1926.

5 — Artikel 91 i TGIS

6 — Citeret af den nationale ret, s. 4 i den franske oversættelse af forelæggelsesdommen.

7 — A.st. Datoen, den 1.1.1989, er fastsat i bilag XXXVI indeholdende den i artikel 395 i akten vedrørende Republikken Portugals tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber nævnte liste (Dokumenter vedrørende Kongeriget Spanien og Republikken Portugals tiltræden af De Europæiske Fællesskaber, EFT 1985 L 302, s. 397).

gelser. Indholdet af de to tekster er således ikke egnet til at bidrage til fastlæggelsen af den portugisiske stempelafgifts retlige karakter.

12. Domstolens praksis har afgrænset anvendelsesområdet for artikel 33 i sjette direktiv, idet den har angivet de kriterier, som gør det muligt at definere begrebet omsætningsafgift. Disse må erindres, når den præcise beskaffenhed af den omtvistede stempelafgift bestemmes.

III — Begrebet omsætningsafgift i artikel 33 i sjette direktivs forstand

13. Artikel 33 i sjette direktiv har følgende ordlyd:

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

14. Ifølge Domstolens faste praksis er bestemmelsen »ikke ... til hinder for opretholdelse eller indførelse af indregistreringsafgifter eller andre former for skatter eller afgifter, der ikke frembyder en merværdiafgifts væsentligste kendetegn« [8]. Medlemsstaterne er endda tilladt at sammenlægge moms med andre skatter og afgifter end omsætningsafgifter [9].

15. Forbuddet mod at kumulere merværdiafgift med afgifter, som kan karakteriseres som omsætningsafgifter, skyldes det forhold, at der findes et harmoniseret system i form af et fælles system for beskatning af merværdi.

16. I det første momsdirektiv [10] (herefter »første direktiv«) fastlægges grundprincipperne for systemet. Det anføres, at målet er, at »der gennemføres en harmonisering af lovgivningerne om omsætningsafgift for i videst mulig omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene ...« [11]. Som følge heraf forudsætter harmoniseringen

8 — Se senest dom af 16.12.1992, sag C-208/91, Beaulande, Sml. I, s. 6709, præmis 13.

9 — Dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 22, og af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, præmis 14.

10 — Rådet første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

11 — Tredje betragtning.

»afskaffelse af de kumulative flerledsafgiftssystemer« [12], der eksisterer i visse stater i Fællesskaberne. Disse afgifter kendetegnes for det første ved at omfatte hele prisen ved en transaktion uden mulighed for fradrag for den afgift, som er betalt i et tidligere led. En sådan afgift er på ingen måde neutral i forhold til produktions- og distributionsledene, idet den automatisk indebærer en fordel for økonomiske kredsløb og endvidere medfører, at prisen på varer og ydelser bliver højere, jo højere værdi der skabes i de første produktionsled.

17. Med det andet momsdirektiv [13] (herefter »andet direktiv«) indførtes dette system, som er baseret på en fællesskabsretlig definition af merværdiafgift, til erstatning for de nationale systemer. Med speciel undtagelse af området for merværdiafgift har medlemsstaterne bevaret kompetencen til at pålægge skatter og afgifter.

18. Artikel 33 i sjette direktiv skal sikre, at det fælles system er sammenhængende, og sikre systemets bestående ved ikke at tillade andre afgifter end dem, som opfylder kriterierne for merværdiafgift. Det præciseres dog ikke i teksten, hvad der menes med en afgift, der »har karakter af omsætningsafgift«.

19. Domstolen fortolkede dette begreb i sagen Rousseau Wilmot:

»Artikel 33 i sjette direktiv, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre indirekte afgifter, som f.eks. punktafgifter, på betingelse af, at der ikke er tale om afgifter, 'der ... har karakter af omsætningsafgift', har til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare på grund af *afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms*« [14].

20. Domstolen har tilføjet, at »skatter og afgifter, der har *momsens væsentligste kendetegn*, må under alle omstændigheder anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms« [15].

12 — Fjerde betragtning.

13 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse, EFT 1967, s. 14.

14 — Dom af 27.11.1985, sag 295/84, Sml. s. 3759, præmis 16, og senere dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 9 (min fremhævelse).

15 — Dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 11 (min fremhævelse).

21. Definitionen på moms er fastslået i artikel 2, stk. 1-3, i første direktiv og har følgende ordlyd:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailleddet.«

22. Domstolen har i sin praksis udviklet denne definition af kendetegnene for moms. I henhold hertil anvendes momsen »... generelt på transaktioner vedrørende varer og tjenesteydelser; den er proportional med prisen for disse varer og tjenesteydelser; den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet; endelig finder den anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, der skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er blevet betalt i det forudgående led« [16].

23. Det må således undersøges, om en afgift, »som har de kendetegn, der er angivet i artikel 91 i TGIS« [17], opfylder alle disse krav og derfor er omfattet af forbuddet i artikel 33.

IV — Den retlige karakter af stempelafgiften i artikel 91 i TGIS

24. Den portugisiske regering og Fazenda Pública, som har erklæret fuldt ud at tilslutte sig den portugisiske regerings skriftlige indlæg [18], har gjort gældende, at stempelafgiften »rammer transaktionen eller kontrakten og ikke genstanden for transaktionen eller kontrakten«, og at »selv om kontrakten ikke træder i kraft, er ugyldig eller ikke gennemføres, skal stempelafgiften erlægges«. De drager heraf den konklusion, at »det ikke er transaktionen, der belastes, hvoraf det må konkluderes, at den i sagen omhandlede

16 — Ovennævnte dom i sagen Dansk Denkavit og Poulsen Trading, præmis 11. Se den senere dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 9.

17 — Oversat fra den franske oversættelse af forelæggelsesdommen, s. 4.

18 — Fazenda Pública's skriftlige indlæg, punkt 1.

afgift ikke kan anses for at være en omsætningsafgift« [19].

25. Det forhold, at stempelafgiften udløses af kontrakten og ikke af transaktionen, er efter min mening ikke tilstrækkeligt til at kvalificere afgiften som en omsætningsafgift. De skriftlige vilkår i en kontrakt udgør de regler, som kontrahenterne aftaler at ville underkaste sig. Ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget for kontrakten henholder den nationale retsregel sig til den i kontrakten fastsatte værdi, som i de fleste tilfælde er den faktiske pris for den transaktion, der ligger til grund for afgiftspligten.

26. Som konsekvens heraf er det efter min mening ikke nødvendigt at påberåbe sig risikoen for, at kontrakten bliver ugyldig eller ikke gennemføres, hvilke tilfælde procentvis er ubetydelige sammenholdt med antallet af aftaler, som er gyldige, og som gennemføres som stipuleret, for at gøre gældende, at der består en forskel mellem kontrakten og den transaktion, som kontrakten regulerer. Det er som følge heraf min opfattelse, at ved at kontrakten gøres afgiftspligtig, rammer stempelafgiften transaktionen på en måde, der svarer til en afgift, der direkte pålægges selve den økonomiske transaktion.

27. En afgift som stempelafgiften i artikel 91 ville kunne kvalificeres som en omsætningsafgift i ordets videste forstand, eftersom dens grundlag er værdien af kontrakten, som i princippet udviser den handlendes omsætning. Dette gælder så meget mere, da der ikke kan rejses tvivl om *proportionalitetskriteriet*, idet stempelafgiftsbeløbet beregnes som en procentdel af beregningsgrundlaget [20]. I fortsættelse af den i punkt 26 anførte begrundelse brister proportionaliteten for afgiften på varer og tjenesteydelser kun, såfremt hyppige afvigelser og forskellige værdier i forhold til den pris, der er defineret i kontrakten, medfører, at den aftalte pris mister sin tilknytning til den faktiske aftale, som gennemføres endeligt.

28. Disse forhold er dog ikke tilstrækkelige. Efter de kriterier, som anføres i Domstolens praksis, gives begrebet omsætningsafgift en mere snæver betydning.

29. Den portugisiske regering og Fazenda Pública gør gældende, at kravet om almengyldighed ikke er opfyldt. Efter deres opfattelse udgør afgiftsgrundlaget for stempelafgiften ikke al økonomisk aktivitet, men alene de bestemte, specifikke ydelser [21]. Kommissionen er af samme opfattelse. Den i sagen omhandlede afgift rammer i hovedsagen udformningen af visse akter. Herudover, selv om den omfatter varer og tjenesteydelser,

19 — Oversat fra den franske oversættelse af den portugisiske regerings skriftlige indlæg, s. 10. Se også Fazenda Pública's skriftlige indlæg, punkt 2.1-2.5.

20 — I dette tilfælde er afgiftssatsen 6 promille.

21 — Den portugisiske regerings skriftlige indlæg, punkt 18.

rammer stempelafgiften ikke alle disse, men alene bestemte kategorier, som f.eks. entreprisekontrakter [22].

30. Heroverfor har Solisnor gjort gældende, at stempelafgiften ikke er en speciel afgift, som kun rammer en kategori af personer, men at den er en generel afgift [23], eftersom den finder anvendelse på alle juridiske personer, som indgår entreprisekontrakter.

31. Domstolen har fastslået, at »... afgifter [som ikke] ... har til formål at ramme samtlige økonomiske transaktioner i den pågældende medlemsstat« [24], ikke er generelle afgifter.

32. I denne sag er der ingen tvivl om, at en afgift, som beskrevet af den nationale ret, ikke er generel. Selv om den anvendes på et stort antal akter — som i øvrigt hellere burde betegnes »grundlag«, da opregningen i loven er meget omfattende — vedrører stempelafgiften ikke alle økonomiske transaktioner i den pågældende medlemsstat. I artikel 1 i bekendtgørelsen om stempelafgift [25] anføres nemlig »dokumenter, bøger, papirer, akter og produkter, *der er nævnt i TGIS*« [26], hvilket viser afgiftens begrænsede karakter i modsætning til dens mere omfattende definition. Af endnu stærkere grunde kan stempelafgiften i artikel 91, der påhviler »entreprisekontrakter og kontrakter om levering af materialer eller forbrugsartikler« ikke anses for at være af generel karakter henset til den strenge begrænsning af, hvad den afgiftspligtige handling skal omhandle.

33. Den almengyldige karakter, som i henhold til Domstolens praksis skal foreligge, mangler i denne sag. Det må herefter undersøges, om stempelafgiften *opkræves i hvert led i produktions- og omsætningsleddene.*

34. Den omtvistede kontrakt vedrører Solisnor's bygning af et olietankskib, bestilt af Soponata. For at svare til den anførte betingelse skal der erlægges afgift i hvert led i bygningen af olietankskibet — fra købet af råvarer til afleveringen af fartøjet.

35. Som det fremgår ved læsning af teksten, og som det er anført af Kommissionen, bliver stempelafgiften imidlertid kun opkrævet i en del af produktionsleddene [27]. For at bedømme, om artikel 91 er lovmedholdelig, må den nationale ret efter min mening sikre sig, at alle led i bygningen af skibet omfattes af »entreprisekontrakter og

22 — Kommissionens skriftlige indlæg, punkt 12.

23 — Oversat fra den franske oversættelse af Solisnor's skriftlige indlæg, s. 14.

24 — Ovennævnte dom i sagen Beaulande, præmis 16.

25 — Punkt 7 i nærværende forslag.

26 — Min fremhævelse.

27 — Kommissionens skriftlige indlæg, punkt 12.

aftaler om levering af materialer eller forbrugsartikler« for at bruge artiklens ordlyd. Det påhviler i særlig grad den nationale ret at undersøge, om de ydelser, der er leveret inden for rammerne af de kontrakter, der er indgået mellem entreprenøren og andre grupper erhvervsdrivende, er blevet pålagt stempelafgift.

36. For at afgiften kan betegnes som en omsætningsafgift kræves det herudover i henhold til Domstolens praksis, at det bevises, at den afgift, der opkræves ved de tidligere transaktioner, er fradragsberettiget i den afgift, der endeligt betales af entreprenøren.

37. Det er dog min opfattelse, at fradragsretten for en afgift ikke er et ubetinget krav, for at afgiften kan karakteriseres som en omsætningsafgift.

38. Det bemærkes, at de kriterier, der allerede er undersøgt i denne sag, under alle omstændigheder er tilstrækkelige til at udelukke, at den omtvistede stempelafgift karakteriseres således.

39. Mere generelt er det min opfattelse, at gør man begrebet omsætningsafgift betinget af et krav om et system med fradrag, risikerer man, at de mål, som efterstræbes i det fælles merværdiafgiftssystem, eller i det mindste en del af dette, tilsidesættes.

40. Det må erindres, at efter første direktivs ordlyd skal harmoniseringen af lovgivningerne om omsætningsafgift »føre til afskaffelse af de kumulative flerledsafgiftssystemer og til, at alle medlemsstater antager et fælles merværdiafgiftssystem« [28]. Til dette formål bestemmes det i artikel 1 i første direktiv, at »medlemsstaterne erstatter deres nuværende omsætningsafgiftssystem med det i artikel 2 omhandlede fælles merværdiafgiftssystem« [29].

41. Som jeg har anført [30], er formålet med artikel 33 i sjette direktiv at bevare det fælles merværdiafgiftssystem intakt. Dets hovedformål er at beskytte det fælles system mod indførelsen eller opretholdelsen af omsætningsafgifter, som i lighed med kumulative afgifter er konkurrencefordrejende.

42. Manglende fradragsret for en indgående afgift gør afgiften kumulativ, hvorved en fortolkning, der indebærer, at artikel 33 alene forbyder afgifter, som er fradragsberettigede, i sidste ende giver mulighed for at genindføre

28 — Fjerde betragtning. Dette forslag til afgørelse, punkt 16. Se også generaladvokat Mischo's forslag til afgørelse i den ovenfor nævnte sag Wisselink m.fl., punkt 19, 20 og 21.

29 — Nærværende forslag, punkt 18.

30 — Nærværende forslag, punkt 16.

afgifter, som ovennævnte direktiv netop er tiltænkt at afskaffe [31].

43. Jeg foreslår derfor, at Domstolen ikke baserer sin afgørelse på, om der eksisterer et sådant system i den portugisiske lovgivning, og herudover tager i betragtning, at fradragsretten for en afgift ikke er en betingelse for, at en afgift kan anses for at være en omsætningsafgift i artikel 33's forstand.

44. Dette skal stadig defineres ud fra afgiftens almengyldighed, proportionalitet og — hvilket er en vigtig betingelse på grund af den betydning, som det har ved definitionen af kumulative afgifter [32] — den opkrævning, der sker i hvert led af produktions- og distributionskæden.

45. Omsætningsafgifter, der har disse kendetegn, er efter min opfattelse de afgifter, som er mest egnet til at undergrave det fælles merværdiafgiftssystems funktion, da de — fradragsberettigede eller ej — fordrejer konkurrencen og forstyrrer harmoniseringen [33].

46. *I tilfælde, hvor der er mulighed for fradrag*, »vil opretholdelsen af nationale afgifter, som i det væsentlige svarer til momsen, nemlig være ensbetydende med anvendelse af en særlig sats oven i de fælles satser, og således gøre det muligt at omgå den harmoniserede ordning« [34]. På samme måde viser »disse mulige forskelle i reglerne for to afgifter ... som ... har samme karakter ... at det absolut ikke er uden betydning for det fælles systems ensartede funktion, at der lægges tilsvarende nationale afgifter oven i momsen« [35].

47. Afgifter, som har de ovennævnte kendetegn [36], men som ikke giver mulighed for fradrag, ødelægger på samme måde den fiskale harmonisering, som tilstræbes med første direktiv. De nedbryder det neutralitetsprincip, som er indført med det fælles system, og som er gennemført ved forbuddet mod nationale kumulative afgifter [37].

31 — Se særligt Berlin, D.: »Droit communautaire et fiscalité. Harmonisation des fiscalités«, *Traité de droit européen*, i *Juris-classeur »Europe«* 1996, bind 4, hæfte 1630 punkt 10 ff.; Farmer, P. og Lyal, R.; *EC Tax Law*, 1994, s. 132 ff.

32 — Nærværende forslag, punkt 16.

33 — Det præciseres, at Domstolens afgørelser om fortolkningen af artikel 33 ikke ville have været anderledes, såfremt der ikke var et kriterium om fradragsret. Endvidere ville dette ikke have ændret den givne kvalifikation af en afgift som arbejdsmarkedsbidraget, som beskrevet i sagen Dansk Denkavit og Poulsen Trading, der er nævnt ovenfor, eftersom de øvrige betingelser, der medfører, at afgiften kan betegnes som en omsætningsafgift, var opfyldt. Selv om der ikke fandtes noget krav om, at dette kriterium skulle være opfyldt, ville dette ikke have ændret indholdet af domme, i hvilke det blev fastslået, at visse afgifter ikke var omsætningsafgifter, da det, så vidt jeg ved, i alle disse afgørelser kunne konstateres, at mindst én anden betingelse end betingelsen vedrørende fradragsret ikke var opfyldt.

34 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Tesauro i sagen Dansk Denkavit og Poulsen Trading, nævnt ovenfor, punkt 8.

35 — A.st.

36 — Nærværende forslag, punkt 44.

37 — Nærværende forslag, punkt 16.

48. Såfremt Domstolen skulle finde, at fradragsretten for en afgift fortsat skal være afgørende for afgørelsen af den retlige karakterisering af en afgift, bemærkes det, at den portugisiske afgift ikke har dette kendetegn. Artikel 91 i TGIS anfører intet herom. Som anført af Kommissionen, opkræves stempelafgiften på grundlag af bruttoprisen i kontrakten og ikke den del af prisen, som repræsenterer merværdien i forhold til de omkostninger, som entreprenøren har afholdt [38]. Ingen af de parter, der har ytret sig i sagen, har gjort gældende, at stempelafgiften i artikel 91 er fradragsberettiget.

49. Det følger af det ovenfor anførte, at stempelafgiften i artikel 91 ikke opfylder betingelserne for at kunne betragtes som en omsætningsafgift og dermed for uforenelig med det fælles merværdiafgiftssystem, hvorfor artikel 33 i sjette direktiv efter min opfattelse ikke hindrer en sådan afgift.

Forslag til afgørelse

Af ovenstående grunde skal jeg foreslå Domstolen af besvare det stillede spørgsmål således:

»Artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at det ikke forhindrer indførelsen eller opretholdelsen af en national afgift med kendetegn som stempelafgiften i henhold til artikel 91 i 'Tabela Geral do Imposto do Selo'.«

38 — Oversat fra den franske oversættelse af Kommissionens skriftlige indlæg, punkt 12.