DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
19. februar 1998 *

I sag C-318/96,

angående en anmodning, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

SPAR Österreichische Warenhandels AG

mod

Finanzlandesdirektion für Salzburg,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 17 og 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

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

* Processprog: tysk.

generaladvokat: s. Alber
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den østrigske regering ved kontorchef Wolf Okresek, Forbundskanslerens Kontor, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget

— den italienske regering ved afdelingschef Umberto Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, bistået af statens advokat Gianni de Bellis

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Jürgen Grunwald og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 9. oktober 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Finanzlandesdirektion für Salzburg ved afdelingsleder Helmut Huber og afdelingsleder Peter Quantschnigg, Forbundsfinansministeriet, som befuldmægtigede, af den

østrigske regering ved Wolf Okresek, bistået af professor Hans-Georg Ruppe, af den italienske regering ved Gianni de Bellis og af Kommissionen ved Jürgen Grunwald,

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

afsagt følgende

Dom

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

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

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

4 Bidraget skal betales af handelskamrenes medlemmer — dvs. af alle fysiske og juridiske personer såvel som af alle interessentskaber og registrerede erhvervsdrivende selskaber, som udøver selvstændig virksomhed inden for håndværk, industri, handel, penge-, kredit- og forsikringsvæsen, transport og turisme — hvis deres omsætning overstiger 2 mio. ATS.

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

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

7 Bidragssatsen, som ikke kan overstige 4,3 $^0/_{00}$ af beregningsgrundlaget, fastsættes af forbundshandelskammeret. For den for sagen relevante periode var KU 1 fastsat til 3,9 $^0/_{00}$.

8 Opkrævningen af KU 1 foretages af afgiftsmyndighederne på samme måde som ved opkrævning af omsætningsafgift.

9 SPAR indbragte sagen for Verwaltungsgerichtshof med påstand om annullation af afgiftsmyndighedens afgørelse om bidragsansættelsen. Selskabet har gjort gældende, at KU 1 er i strid med sjette direktivs artikel 33, som har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter 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.«

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

11 Verwaltungsgerichtshof har endvidere rejst spørgsmål om, hvorvidt KU 1 er forenelig med sjette direktivs artikel 33. Efter rettens opfattelse svarer KU 1 ikke til momsen, da den ikke baserer sig på merværdien som følge af den erhvervsdri-

vendes virksomhed. Efter rettens opfattelse kan KU 1 dog være i strid med det fælles merværdiafgiftssystem, for så vidt bidraget begrænser de fradragsmuligheder, der er indført med dette system, og generelt forhøjer momsbeløbet.

12 Under hensyn til disse tvivlsspørgsmål har Verwaltungsgerichtshof besluttet at stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

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

2) Indebærer artikel 33 i direktiv 77/388/EØF et forbud mod, at den i spørgsmål 1 beskrevne afgift opkræves?«

De præjudicielle spørgsmål

13 Med de to spørgsmål, som det er hensigtsmæssigt at gennemgå samlet, ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv, særligt artikel 17, stk. 2, og artikel 33, er til hinder for et bidrag som KU 1, der skal betales af de medlemmer af handelskamre, hvis omsætning overstiger et bestemt beløb, og som hovedregel beregnes på grundlag af den moms, der er inkluderet i prisen på de goder eller tjenesteydelser, som er leveret til eller ydet dem, og ikke kan fradrages i den moms, de skal svare for de erhvervsmæssige transaktioner, de foretager.

14 Finanzlandesdirektion für Salzburg samt den østrigske, den tyske og den italienske regering har anført, at sjette direktiv ikke er til hinder for et sådant bidrag. De gør gældende, at et bidrag af denne art ikke er en omsætningsafgift, som er forbudt i henhold til artikel 33 i sjette direktiv, da det ikke kan sammenlignes med momsen og ikke griber ind i det fradragssystem, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 17.

15 Kommissionen har i modsætning hertil anført, at sjette direktiv er til hinder for et sådant bidrag, som må opfattes som en omsætningsafgift, der er forbudt i henhold til sjette direktivs artikel 33, og som griber ind i det fradragssystem, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 17.

16 I denne forbindelse skal der henvises til de mål, som er søgt gennemført med det fælles merværdiafgiftssystem.

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

18 Et fælles merværdiafgiftssystem blev gennemført ved Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«) og ved sjette direktiv. Merværdiafgiftssystemet skulle medvirke til at nå det således angivne mål, og dette skulle ske ved, at der ved levering af goder, udveksling af tjenesteydelser eller indførsel af goder opkræves en generel forbrugsafgift, der hviler på et fælles grundlag i alle medlemsstater og er proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger før det endelige forbrugsled, og således at afgiften ved enhver omsætning kun svares af merværdien og i sidste instans bæres af den endelige forbruger.

19 I henhold til betragtningerne til andet direktiv skal målsætningen om lige afgiftsvilkår for samme transaktion, uanset i hvilken medlemsstat den finder sted, nås ved at indføre et fælles merværdiafgiftssystem i stedet for de omsætningsafgifter, der gælder i de forskellige medlemsstater.

20 I overensstemmelse hermed følger det af sjette direktivs artikel 33, at en medlemsstat kun må opretholde eller indføre skatter og afgifter, der rammer levering af goder, tjenesteydelser eller indførsler, såfremt de ikke har karakter af omsætningsafgift (jf. dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 10).

21 Derimod indeholder fællesskabsretten på sit nuværende udviklingstrin ingen særlige bestemmelser, der udelukker eller begrænser medlemsstaternes mulighed for at indføre andre skatter eller afgifter end omsætningsafgifter (jf. dom af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, præmis 13). Det fremgår endog af artikel 33 i sjette direktiv, at fællesskabsretten giver mulighed for, at der ud over merværdiafgiftssystemet findes andre afgiftsordninger (jf. dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 22, Wisselink-dommen, præmis 14, og dom af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 9).

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

23 Det fremgår af Domstolens faste praksis (jf. bl.a. ovennævnte domme i sagerne Rosseau Wilmot, præmis 15, Bergandi, præmis 15, Wisselink m.fl., præmis 18, og Giant, præmis 12), at det fælles merværdiafgiftssystem i henhold til første direktivs artikel 2 bygger på den grundsætning, at der indtil detailomsætningsleddet skal anvendes en generel forbrugsafgift på goder og tjenesteydelser, der er nøjagtig proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i

de produktions- og handelsled, der ligger før beskatningsleddet. Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af det momsbeløb, der direkte er blevet svaret af priserne på de forskellige elementer, der indgår i prisdannelsen. Fradragsmekanismen er ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 2, udformet således, at afgiftspligtige personer kan fradrage den moms, der er blevet pålagt varerne i det foregående omsætningstrin, i den moms, de skal betale.

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

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

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

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

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

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

Sagens omkostninger

30 De udgifter, der er afholdt af den østrigske, den tyske og den italienske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

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

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, særlig direktivets artikel 17, stk. 2, og artikel 33, er ikke til hinder for et bidrag som Kammerumlage, som fastsat ved artikel 57, stk. 1-6, i Handelskammergesetz, der skal betales af de medlemmer af handelskamre, hvis omsætning overstiger et bestemt beløb, og som hovedregel beregnes på grundlag af den merværdiafgift, der er inkluderet i prisen på de goder og tjenesteydelser, som er leveret til eller ydet dem, og ikke kan fradrages i den merværdiafgift, de skal svare for de erhvervsmæssige transaktioner, de foretager.

Gulmann Edward Puissochet

Jann Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 19. februar 1998.

R. Grass C. Gulmann

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling