DOMSTOLENS DOM
av den 31 mars 1992*

I mål C-200/90

har Østre Landsret till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Dansk Denkavit ApS och P. Poulsen Trading ApS

med stöd av

Monsanto-Searle A/S

och

Skatteministeriet.

Begäran avser tolkningen av artikel 9 och följande samt artiklarna 95 i EEG-fördraget och 33 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden O. Due, avdelningsordförandena R. Joliet, F. A. Schockweiler och F. Grévisse samt domarna G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Díez de Velasco, M. Zuleeg och J. L. Murray,

generaladvokat: G. Tesauro
justitiesekreterare: H. A. Rühl, avdelningsdirektör

* Rättegångsspråk: danska.

som beaktat de skriftliga yttrandena från

— Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS och Monsanto-Searle A/S genom advokaten K. Dyekjaer-Hansen, Köpenhamn,

— Skatteministeriet genom advokaten Gregers Larsen, Köpenhamn och juridiske rådgivaren J. Molde, i egenskap av ombud,

— den portugisiska regeringen genom L. Fernandes, chef för rättstjänsten vid Europeiska gemenskapernas generaldirektion, A. Correia, sous-directeur vid mervärdesskatteavdelningen samt juristen T. Lemos, förvaltningstjänsten vid mervärdesskatteavdelningen, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission genom juridiske rådgivaren J. F. Buhl, i egenskap av ombud

som beaktat förhandlingsrapporten,

som hört de muntliga framställningarna från Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS och Monsanto-Searle A/S, från Skatteministeriet och från Europeiska gemenskapernas kommission, framlagda vid den muntliga förhandlingen den 28 november 1991, och

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 30 januari 1992,

meddelar följande

dom

1 Genom beslut av den 20 juni 1990, som inkom till domstolen den 2 juli 1990 har Østre Landsret ställt fyra frågor enligt artikel 177 i EEG-fördraget om tolkningen av artikel 9 och följande samt artiklarna 95 i EEG-fördraget och 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. (EGT L 145, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva, del 09, volym 01, nedan kallat "rådets sjätte direktiv 77/388").

2 Dessa frågor har väckts i en tvist mellan de två danska företagen Dansk Denkavit ApS (nedan kallat "Dansk Denkavit") och P. Poulsen Trading (nedan kallat "Poulsen Trading") och Skatteministeriet (danska finansdepartementet) angående en begäran från dessa företag om återbetalning av de belopp som erlagts i arbetsmarknadsavgifter under 1988 och 1989 (nedan kallat "den danska avgiften").

3 Det framgår av handlingarna att denna avgift infördes genom lag nr 840 av den 18 december 1987 om arbetsmarknadsavgifter ("Lov om arbejdsmarkedsbidrag") vilken trädde i kraft den 1 januari 1988. Den låg i linje med den ekonomiska politik som fördes av den danska regeringen vid den här tiden för att få fart på tillväxten och för att utveckla arbetsmarknaden. I syfte att minska företagens kostnader ansåg den danska regeringen att det var nödvändigt att staten finansierade vissa utgifter av social karaktär som tidigare legat på arbetsgivarna. För att få in de nödvändiga offentliga medlen till detta föreslogs att det skulle införas en avgift som skulle tas ut av de danska konsumenterna.

4 Den danska avgiften som från och med den 1 januari 1992 ersattes av en motsvarande höjning av mervärdesskatten lades på såväl mervärdesskattepliktiga företag som på övriga företag som också hade dragit nytta av att staten hade tagit på sig ansvaret för de ovannämnda utgifterna. Avgiften fastställdes till 2,5 % av hela försäljningssumman och av summan av de tjänster som hade tillhandahållits under en given tidsperiod i varje företag, minskad med de inköp av varor och tjänster som skett i samma företag under denna tidsperiod. Om denna metod inte kunde användas, såsom vad gällde vissa icke mervärdesskattepliktiga företag, utgjorde beräkningsgrunden summan av de löner som företaget i fråga hade betalat ut, ökad med 90 %. För övrigt togs den danska avgiften inte ut varken vid export eller import av varor eller tjänster. I det senare fallet kunde importföretagen vid den första transaktionen i Danmark inte dra av värdet av de importerade varorna eller tjänsterna.

5 Svarandena i den nationella domstolen, Dansk Denkavit och Poulsen Trading, köper varor i Nederländerna för återförsäljning i Danmark. Det förra bolaget handlar med foder, det senare med högtalare. Enligt lagen om den danska avgiften har Dansk Denkavit till skatteministeriet betalat in ett belopp på 811 470 danska kronor under 1988 och 1989 medan Poulsen Trading under samma tid till samma ministerium betalat in ett belopp på 745 756 danska kronor. De två företagen har hänskjutit ärendet till de nationella domstolarna och begärt att denna skattelagstiftning skall upphävas

och att den danska staten skall förpliktas att återbetala de belopp som de anser sig felaktigt ha betalat in. Till stöd för sin begäran har de i första hand gjort gällande att den danska avgiften är en omsättningsskatt som är förbjuden enligt artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388 och i andra hand att ovannämnda avgift är en skatt med motsvarande verkan som är förbjuden enligt artikel 9 och följande i EEG-fördraget eller, om dessa senare bestämmelser inte kan tillämpas i den här saken, en intern skatt med diskriminerande verkan enligt artikel 95 i samma fördrag.

6 Østre Landsret som anser att utgången i målet beror på tolkningen av ovannämnda bestämmelser har genom beslut av den 20 juni 1990 förklarat målet vilande och begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande angående följande frågor:

"1. Skall artikel 33 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG) tolkas så att den hindrar en medlemsstat att ta ut en skatt eller avgift med bland annat följande kännetecken:

— Avgiften skall erläggas för såväl mervärdesskattepliktig verksamhet som för annan verksamhet av industriell eller kommersiell natur som består av tjänster som tillhandahålls mot betalning. Avgiften skall beräknas genom tillämpning av i lag fastställda bedömningsgrunder som inte ger skattemyndigheterna något utrymme för egen bedömning och enligt vilka det inte görs någon skillnad i fråga om varornas ursprung vare sig de är inhemska eller importerade.

— När det gäller mervärdesskattepliktiga företag överensstämmer beräkningsgrunden för avgiften med den som används vid beräkning av mervärdesskatt. I likhet med den skall avgiften tas ut av företaget i alla led av saluföringen (utom vid export) i form av en procentsats på försäljningen efter avdrag för de inköp som tidigare varit föremål för uttag av avgiften.

— I motsats till vad som gäller för mervärdesskattesystemet skall ingen avgift betalas vid import. Den skall i gengäld tas ut på hela försäljningssumman av de importerade varorna vid den första försäljningen som görs i Danmark.

— I motsats till mervärdeskatten skall avgiften inte föras upp som en särskild post på fakturan.

— Avgiften skall erläggas enligt samma principer som för mervärdesskatten och tullförvaltningen skall därför göra en återbetalning om beräkningsgrunden för avgiften är negativ.

— Avgiften skall tas ut samtidigt med mervärdesskatten enligt det nuvarande mervärdesskattesystemet och ersätter varken helt eller delvis det belopp som skall erläggas enligt den nu gällande mervärdesskattelagen. Den ingår för övrigt i det belopp som ligger till grund för mervärdesskatteberäkningen.

2. Medför en nationell avgift enligt artikel 33 i ovannämnda direktiv med de egenskaper som anges i första frågan rättigheter till förmån för enskilda vilka de nationella domstolarna är skyldiga att upprätthålla?

3. Om första frågan och/eller andra frågan besvaras negativt, skall förbudet mot skatter med motsvarande verkan som tullavgifter enligt artikel 9 och följande i EEG-fördraget tolkas så att då det är fråga om importerade varor är ett skattesystem som det som beskrivs i första frågan förbjudet, eftersom avgiften för mervärdesskattepliktiga företag beräknas på samma grund som för mervärdesskatt utan att värdet av de importerade varorna kan dras av från denna beräkningsgrund?

4. Om tredje frågan besvaras negativt, skall då artikel 95 i EEG-fördraget tolkas så att ovannämnda skattesystem strider mot förbudet om diskriminerande interna skatter i ovannämnda bestämmelse, bland annat på grund av det som anges i slutet av fråga 3?"

7 För en utförligare redogörelse för omständigheterna, en fullständig beskrivning av den danska avgiften och en sammanfattning av de till domstolen ingivna yttrandena hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

Första frågan

8 Med sin första fråga vill Østre Landsret huvudsakligen få klarhet i om artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG hindrar införande eller bibehållande av en skatt eller avgift, vilken:

— skall erläggas för såväl mervärdesskattepliktig verksamhet som för annan verksamhet av industriell eller kommersiell natur som består av tjänster som tillhandahålls mot betalning,

— när det gäller mervärdesskattepliktiga företag skall tas ut enligt samma beräkningsgrund som vid mervärdesskatt, dvs. i procent av hela försäljningssumman efter avdrag för gjorda inköp,

— till skillnad från mervärdesskatten inte skall betalas vid import utan tas ut på hela försäljningssumman för de importerade varorna vid det första försäljningstillfället i medlemsstaten i fråga,

— i motsats till mervärdesskatten inte skall föras upp som en särskild post på fakturan, och

— skall tas ut jämsides med mervärdesskatten.

9 För att besvara denna fråga skall här först erinras om ordalydelsen av artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388.

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapens bestämmelser, får bestämmelserna i detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att bibehålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och hasardspel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, sådana skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter."

10 Såsom domstolen vid flera tillfällen har konstaterat, bland annat i domarna av den 3 mars 1988, Bergandi, punkterna 10 och 11 (252/86, Rec. s. 1343) och av den 13 juli 1989, Wisselink, punkterna 13 och 14 (93/88 och 94/88, Rec. s. 2671) framgår det av domarnas formulering att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse förbjuds att införa eller bibehålla sådana skatter, tullar eller avgifter som kan karakteriseras som omsättningsskatter. Härav följer att för att besvara den första frågan bör man först fastställa de

egenskaper en omsättningsskatt skall ha och sedan granska om en avgift liknande den danska avgiften skall anses som en sådan skatt.

11 När det för det första gäller begreppet omsättningsskatt är det viktigt att framhålla att såsom domstolen har angivit i de ovannämnda domarna, liksom i dom av den 27 november 1985, Rousseau Wilmot, punkt 16 (295/84, Rec. s. 3759), är syftet med artikel 33 att förhindra att det införs skatter, tullar eller avgifter vilka, eftersom de inkräktar på rörligheten för varor och tjänster på ett sätt som kan liknas vid en mervärdesskatt, skulle äventyra detta gemensamma mervärdesskattesystems sätt att fungera. Sådana skatter, tullar eller avgifter som i allt väsentligt kan liknas vid en mervärdesskatt, bör i alla händelser anses äventyra rörligheten för varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med en mervärdesskatt. Såsom domstolen har konstaterat i ovannämnda domar skall en mervärdesskatt ha nedan angivna egenskaper. Mervärdesskatten skall generellt tillämpas på transaktioner avseende varor och tjänster. Den skall stå i rimlig proportion till priset för dessa varor och tjänster. Den skall tas ut på alla nivåer i produktions- och distributionskedjan. Den skall slutligen tillämpas på mervärdet av varorna och tjänsterna, eftersom den skatt som skall betalas vid en transaktion beräknas efter avdrag av den skatt som erlades vid den tidigare transaktionen.

12 Det bör för det andra granskas om en avgift som den danska avgiften har de väsentliga dragen av en mervärdesskatt och följaktligen bör anses som en omsättningsskatt. Det finns i detta hänseende anledning att framhålla att i likhet med mervärdesskatten avsåg denna avgift både mervärdesskattepliktig och mervärdesskattebefriad verksamhet av industriell eller kommersiell natur som bestod av leverans eller tillhandahållande mot betalning av varor eller tjänster. Avgiften har tagits ut på alla nivåer inom produktionen och distributionen och i fråga om mervärdesskattepliktiga företag har den beräknats i procent av värdet av de varor eller de tjänster som sålts eller levererats under en given tidsperiod efter avdrag för varor och tjänster som hade anskaffats under samma tidsperiod.

13 Såsom den danska regeringen har understrukit skiljer sig den danska avgiften från en mervärdesskatt på ett antal punkter. Den läggs först och främst på icke mervärdesskattepliktiga företag varvid beräkningsgrunden om den metod som användes vid mervärdesskattepliktiga företag inte kunde användas, utgjordes av summan av de löner som företaget hade betalat ut, ökad med 90 %. Dessutom togs den danska avgiften inte ut på import och importföretagen hade inte rätt att från beräkningsgrunden dra av värdet av de varor eller tjänster som hade importerats. Avgiften ansågs slutligen som en

del av inköpspriset för varorna eller tjänsterna och som sådan togs den inte upp som en särskild post på fakturan.

14 Emellertid är det inte nödvändigt att en skatt för att den skall ha karaktären av en omsättningsskatt på alla punkter kan liknas vid en mervärdesskatt. Det räcker att den i allt väsentligt har de karakteristiska egenskaperna som en mervärdesskatt har. I det föreliggande fallet påverkar inte de olikheter som framhållits beskaffenheten hos en avgift såsom den danska avgiften, som i allt väsentligt kan liknas vid en mervärdesskatt. Härav följer att nämnda avgift trots dessa olikheter har karaktär av omsättningsskatt.

15 Följaktligen blir svaret på den första frågan att 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, förhindrar införandet av eller bibehållandet av en skatt eller avgift vilken:

— skall erläggas för såväl mervärdesskattepliktig verksamhet som för annan verksamhet av industriell eller kommersiell natur som består av tjänster som tillhandahålls mot betalning,

— när det gäller mervärdesskattepliktiga företag skall tas ut enligt samma beräkningsgrund som vid mervärdesskatt, dvs. i procent av försäljningssumman efter avdrag för gjorda inköp,

— till skillnad från mervärdesskatten inte skall betalas vid import utan tas ut på hela försäljningssumman för de importerade varorna vid det första försäljningstillfället i medlemsstaten i fråga,

— i motsats till mervärdesskatten inte skall anges som en särskild post på fakturan, och

— skall tas ut jämsides med mervärdesskatten.

Andra frågan

16 När det gäller den andra frågan om möjligheten att åberopa artikel 33 inför nationella domstolar, har den danska regeringen gjort gällande att detta är en bestämmelse av rent processuell natur och att den infördes i rådets sjätte

direktiv 77/388 enbart av gemenskapshänsyn. Vid den muntliga förhandlingen förklarade dess företrädare att endast bestämmelser av materiell natur som är ämnade att skydda enskildas intressen kan ha direkt effekt och att dessa villkor inte uppfylls i det här fallet.

17 Med hänsyn härtill räcker det med att framhålla att enligt domstolens fasta rättspraxis, kan en bestämmelse i ett direktiv åberopas av enskilda inför nationella domstolar om denna är klar, tydlig och ovillkorlig, och att förbudet i artikel 33 för medlemsstaterna att införa skatter, tullar eller avgifter som kan karakteriseras som omsättningsskatter uppfyller dessa villkor.

18 Den andra frågan skall därför besvaras så att artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388 har skapat rättigheter till förmån för enskilda vilka de nationella domstolarna är skyldiga att upprätthålla.

Tredje och fjärde frågan

19 Med hänsyn till svaret på den första och den andra frågan saknas anledning att besvara den tredje och den fjärde frågan.

Domens tidsmässiga verkan

20 Med hänvisning till domarna av den 8 april 1976, Defrenne (43/75, Rec. s. 455), av den 2 februari 1988, Blaizot (24/86, Rec. s. 379) och av den 17 maj 1990, Barber (C-262/88, Rec. s. I-1889) anhöll den danska regeringen om att domstolen skulle begränsa verkningarna i tiden av domen, om domstolen skulle besluta att den danska avgiften är oförenlig med gemenskapsrätten. Till stöd för sin begäran redogjorde regeringen för de ytterst allvarliga konsekvenser som domen skulle få för statens finanser och rättsväsendet i Danmark. Vid den muntliga förhandlingen förklarade regeringens företrädare att de belopp som tagits ut enligt den omtvistade avgiften uppgick till ca 7 miljarder ecu, dvs. 4 % av statens intäkter under den aktuella tidsperioden. Bara att behöva ta ställning till kraven på återbetalning av denna avgift – för övrigt överförd på konsumenterna – från endast en del av de 150 000 – 200 000 avgiftsskyldiga skulle leda till att det danska rättsväsendet föll samman. Vidare vidhöll ombudet för den danska regeringen att – med hänsyn till domstolens dåvarande rättspraxis –

regeringen rätteligen hade kunnat anta att den i den nationella domstolen ifrågasatta avgiften inte skulle äventyra funktionen av det gemensamma mervärdesskattesystemet och att den således inte var förbjuden enligt artikel 33.

21 På denna punkt skall konstateras att den danska regeringen inte påvisat att gemenskapsrätten vid den tidpunkt då den omtvistade avgiften infördes rimligtvis kunde förstås så att en sådan avgift var tillåten. Bestämmelsens förbud mot omsättningsskatter framgår tydligt av ordalydelsen. Räckvidden av detta förbud fastställdes av domstolen redan i ovannämnda dom av den 27 november 1985, Rousseau Wilmot, i vilken domstolen konstaterade att artikel 33 "syftar till att förhindra att funktionen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt äventyras på grund av att skatter eller avgifter i en medlemsstat läggs på omsättningen av varor och tjänster och tas ut på handelstransaktioner på motsvarande sätt som mervärdesskatt" (punkt 16). Härav följer att en skatt, som tas ut jämsides med mervärdesskatten och som i allt väsentligt kan liknas vid denna enligt vad som angivits i punkt 15 i ovannämnda dom Rousseau Wilmot och som läggs på kommersiella transaktioner på ett sätt som kan jämföras med en mervärdesskatt, äventyrar det gemensamma systemets sätt att fungera.

22 Dessutom gjorde kommissionen, vilken redan den 29 januari 1988 hade underrättats om förslaget av den danska regeringen, dvs. knappt någon vecka efter det att den danska avgiften hade införts, den danska regeringen uppmärksam på de problem som denna avgift kunde ge upphov till med hänsyn till artikel 33.

23 Därför finns det ingen anledning att tidsmässigt begränsa verkningarna av denna dom.

Rättegångskostnader

24 De kostnader som har förorsakats den portugisiska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

I målet beslutar

DOMSTOLEN

- angående de frågor som genom beslut av den 20 juni 1990 förts vidare av Østre Landsret - följande dom:

1) **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, kan hindra införandet eller bibehållandet av en skatt eller avgift vilken:**

   — **skall erläggas för såväl mervärdesskattepliktig verksamhet som för annan verksamhet av industriell eller kommersiell natur som består av tjänster som tillhandahålls mot betalning,**

   — **när det gäller mervärdesskattepliktiga företag skall tas ut enligt samma beräkningsgrund som vid mervärdesskatt, dvs. i procent av beloppet för försäljningen efter avdrag av gjorda inköp,**

   — **till skillnad från mervärdesskatten inte skall betalas vid importen utan tas ut på hela försäljningssumman för de importerade varorna vid det första försäljningstillfället i medlemsstaten i fråga,**

   — **i motsats till mervärdesskatten inte skall föras upp som en särskild post på fakturan, och**

   — **skall tas ut jämsides med mervärdesskatten.**

2) **Enligt artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388 har det skapats rättigheter till förmån för enskilda vilka de nationella domstolarna är skyldiga att upprätthålla.**

Due Joliet Schockweiler Grévisse

Mancini Kakouris Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias Díez de Velasco Zuleeg Murray

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 31 mars 1992.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

O. Due
Ordförande