

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

17. september 1997 *

I sag C-130/96,

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

Fazenda Pública

mod

Solisnor-Estaleiros Navais SA,

procesdeltager: **Ministério Público,**

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1) samt af artikel 378 i akten vedrørende Republikken Portugals tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber (EFT 1985 L 302, s. 23),

har

* Processprog: portugisisk.

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Sevón, og dommerne P. Jann og M. Wathelet (refererende dommer),

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Fazenda Pública ved advokat Maria Aldina Moreira, Lissabon

— Solisnor-Estaleiros Navais SA ved advokat Manuel Rodrigues, Almada

— den portugisiske regering ved direktør Luís Fernandes, Juridisk Tjeneste, Direktoratet for EF-spørgsmål, Udenrigsministeriet, og konsulent Rui Barreira, Juridisk Tjeneste, Ministerrådet, som befuldmægtigede

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

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 29. januar 1997 af Solisnor-Estaleiros Navais SA ved advokat Manuel Rodrigues, af den portugisiske regering ved Luís Fernandes og assistent Ana César Machado, Juridisk Fakultet, Lissabon, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved António Caeiro,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. marts 1997,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved dom af 28. februar 1996, indgået til Domstolen den 24. april 1996, har Supremo Tribunal Administrativo i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) samt af artikel 378 i akten vedrørende Republikken Portugals tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber (EFT 1985 L 302, s. 23, herefter »tiltrædelsesakten«).
- 2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag anlagt af Solisnor-Estaleiros Navais SA (herefter »Solisnor«) mod Fazenda Pública (portugisisk afgiftsmyndighed) angående 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 betalt 43 586 400 ESC i stempelafgift af en kontrakt, indgået den 28. december 1989 med Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA, om bygning af et olietankskib til transport af råolie.

- 4 Solisnor havde efterfølgende for Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal påstået afgiften ophævet. Ved dom af 21. marts 1994 fik sagsøgeren medhold under henvisning til, at afgiften var i strid med sjette direktivs artikel 33.

- 5 Bestemmelsen er sålydende: »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.«

- 6 Fazenda Pública appellerede Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal's afgørelse til Supremo Tribunal Administrativo, idet det gjordes gældende, at stempelafgiften ikke var en omsætningsafgift, og derfor ikke var i strid med sjette direktivs artikel 33.

- 7 Solisnor gjorde heroverfor gældende, at stempelafgiften har samme kendetegn som en almindelig forbrugsafgift, der står i forhold til ydelsernes pris, hvorfor den er en omsætningsafgift i den anførte bestemmelses forstand og derfor uforenelig med det fælles merværdiafgiftssystem.

- 8 Det fremgår af sagens akter, at afgiften ifølge artikel 1 i stempelafgiftsbekendtgørelsen, som er godkendt ved dekret nr. 12700 af 20. november 1926, generelt pålægges »alle dokumenter, bøger, papirer, akter og produkter, der er nævnt i TGIS«. Det følger af TGIS's artikel 91, at afgiften navnlig pålægges »entreprisekontrakter og kontrakter om levering af materialer eller forbrugsartikler«. Stempelafgiftsbeløbet beregnes som en procentdel af kontraktens værdi, idet denne varierer i forhold til kontraktgenstanden.

- 9 Artikel 91 i TGIS blev ophævet ved artikel 3 i lovdekret nr. 223/91 af 18. juni 1991. Ifølge præambelen skyldes ophævelsen af bestemmelserne om entreprisekontrakter — herunder artikel 91 — at de var »uforenelige med en generel opkrævning af merværdiafgift af forbruget«.
- 10 Supremo Tribunal Administrativo har i sin forelæggelsesdom anført, at TGIS's artikel 91 fortsat var i kraft den 28. december 1989, pr. hvilken dato afgiftspligten indtrådte, uanset at Den Portugisiske Republik ifølge artikel 395 i og bilag XXXVI, nr. II, til tiltrædelsesakten, siden den 1. januar 1989 havde haft pligt til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme sjette direktiv. Retten spørger imidlertid, om ikke en sådan afgift lovligt kunne opretholdes i medfør af artikel 378 i og bilag XXXII til tiltrædelsesakten, der tillader Den Portugisiske Republik at fastsætte forskellige undtagelser.
- 11 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?«

- 12 Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret reelt oplyst, om artikel 33 i sjette direktiv er til hinder for at opretholde en national afgift, der fremtræder som en stempelafgift, der på grundlag af kontraktens værdi opkræves af entreprisekontrakter og kontrakter om levering af goder eller forbrugsartikler. Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende, spørger retten, om det i medfør af artikel 378 i og bilag XXXII til tiltrædelsesakten eller andre fællesskabsretlige bestemmelser er tilladt at opretholde en sådan afgift.

- 13 Ifølge fast retspraksis (jf. bl.a. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, præmis 16, af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 9, og af 16.12.1992, sag C-208/91, Beaulande, Sml. I, s. 6709, præmis 12) har sjette direktivs artikel 33, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre visse indirekte afgifter, som f.eks. punktafgifter, på betingelse af, at der ikke er tale om afgifter, »der ... har karakter af omsætningsafgift«, til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystemets 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 Skatter og afgifter, som har momsens væsentlige kendetegn, selv om de ikke på alle punkter svarer til momsen, må under alle omstændigheder anses for at være sådanne afgifter. Som Domstolen allerede har fastslået i en række domme, er der tale om følgende kendetegn: Momsen anvendes generelt på transaktioner vedrørende varer eller tjenesteydelser, uanset antallet af transaktioner; den er proportional med prisen på disse varer og tjenesteydelser, den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet, og endelig finder den anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, som skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er betalt i det foregående led (jf. bl.a. dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 15, af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, præmis 18, af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 11 og 12, af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkvit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 11; Bozzi-dommen, præmis 12 og Beaulande-dommen, præmis 12 og 14).
- 15 Heraf følger, at artikel 33 i sjette direktiv ikke er til hinder for, at der opretholdes eller indføres indregistreringsafgifter eller andre former for skatter og afgifter, når disse ikke har momsens væsentlige kendetegn.
- 16 Det skal derfor undersøges, om en afgift, som den, den nationale ret har henvist til, har sådanne kendetegn.

- 17 I denne forbindelse er det tilstrækkeligt at bemærke, at en stempelafgift som den, der beskrives af den nationale ret, ikke er en generel skat, da den ikke har til formål at ramme samtlige økonomiske transaktioner i den pågældende medlemsstat (jf. i denne retning, Beaulande-dommen, præmis 16). Afgiften rammer ifølge stempelafgiftsbekendtgørelsens artikel 1 kun »dokumenter, bøger, papirer, akter og produkter, der er nævnt i TGIS«, herunder nærmere som anført i artikel 91 i TGIS »entreprisekontrakter og kontrakter om levering af materialer eller forbrugsartikler«, hvorved et betydeligt antal erhvervsmæssige transaktioner i den pågældende medlemsstat er udelukket, f.eks. kontrakter angående levering af tjenesteydelser eller kontrakter om salg af løsøregenstande, som tidligere var omfattet af henholdsvis artikel 141 og artikel 50, stk. 1, litra a), i TGIS, der nu er ophævet.
- 18 Det fremgår ganske vist af sagens akter, at artikel 91 i TGIS oprindeligt indgik i en afgiftsordning, der havde til formål at ramme samtlige transaktioner vedrørende goder og tjenesteydelser. Forskellige kategorier af erhvervsmæssige transaktioner er imidlertid lidt efter lidt blevet udelukket fra ordningens anvendelsesområde, efter at flere artikler i TGIS blev ophævet — f.eks. artikel 50, stk. 1, litra a), og artikel 141 — da momsloven trådte i kraft i Portugal [jf. artikel 2, stk. 2, litra d), i lovdekret nr. 394-B/84 af 26.12.1984, D. R., serie I, nr. 297, som ændret ved lov nr. 3/86 af 7.2.1986, D. R., serie I, nr. 32].
- 19 Herefter og uden at det er fornødent at undersøge lovens øvrige karakteristika, bemærkes, at en afgift som den, den nationale ret har henvist til, savner et af momsens væsentlige kendetegn.
- 20 Det forelagte spørgsmål bør derfor besvares med, at artikel 33 i sjette direktiv skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at der opretholdes en national afgift, som fremtræder som en stempelafgift, som opkræves af entreprisekontrakter og kontrakter om levering af materialer eller forbrugsgoder, hvorfra en betydelig del af de erhvervsmæssige transaktioner, der finder sted i den pågældende medlemsstat, er undtaget.

Sagens omkostninger

- 21 De udgifter, der er afholdt af den portugisiske regering og 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 (Første Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Supremo Tribunal Administrativo ved dom af 28. februar 1996, for ret:

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 den ikke er til hinder for, at der opretholdes en national afgift, som fremtræder som en stempelafgift, som opkræves af entreprisekontrakter og kontrakter om levering af materialer eller forbrugsgoder, hvorfra en betydelig del af de erhvervs-mæssige transaktioner, der finder sted i den pågældende medlemsstat, er undtaget.

Sevón

Jann

Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. september 1997.

R. Grass

L. Sevón

Justitssekretær

Formand for Første Afdeling