

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 3 oktober 2006^{*}

I mål C-475/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Commissione tributaria provinciale di Cremona (Italien), genom beslut av den 9 oktober 2003 som inkom till domstolen den 17 november 2003, i målet

Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl

mot

Agenzia Entrate Ufficio Cremona,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk samt domarna N. Colneric (referent), J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász och G. Arestis,

* Rättegångsspråk: italienska.

generaladvokat: F.G. Jacobs, sedan C. Stix-Hackl,

justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc, sedan biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein och förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 november 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, genom R. Tieghi, avvocato,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

efter att den 17 mars 2005 ha hört generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande,

och efter beslutet av den 21 oktober 2005 att återuppta det muntliga förfarandet samt efter förhandlingen den 14 december 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, genom R. Tieghi och R. Esposito, avvocati,

- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- Belgiens regering, genom M. Wimmer, i egenskap av ombud,

- Tjeckiens regering, genom T. Boček, i egenskap av ombud,

- Danmarks regering, genom J. Molde, i egenskap av ombud,

- Tysklands regering, genom R. Stotz och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,

- Spaniens regering, genom N. Díaz Abad, i egenskap av ombud,

- Frankrikes regering, genom G. de Bergues, i egenskap av ombud,

- Irland, genom J. O'Reilly, SC, och P. McCann, BL,

- Ungerns regering, genom A. Müller och R. Somssich, båda i egenskap av ombud,

- Nederländernas regering, genom M. de Grave, i egenskap av ombud,

- Österrikes regering, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,

- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, A. Seiça Neves och R. Lares, samtliga i egenskap av ombud,

- Finlands regering, genom E. Bygglin, i egenskap av ombud,

- Sveriges regering, genom K. Norman och A. Kruse, båda i egenskap av ombud,

- Förenade kungarikets regering, genom E. O'Neill, i egenskap av ombud, biträdd av D. Anderson, QC, och T. Ward, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

efter att den 14 mars 2006 ha hört generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (nedan kallat Banca popolare) och Agenzia Entrate Ufficio Cremona angående uttag av en regional produktionsskatt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

- 3 Artikel 33.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, särskilt dem som fastställs i gällande allmänna gemenskapsbestämmelser om innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att dessa skatter, tullar eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan.”

- 4 Redan den ursprungliga versionen av direktiv 77/388 innehöll en artikel 33 vars lydelse i allt väsentligt var identisk med den här aktuella bestämmelsen.

Den nationella lagstiftningen

- 5 Den regionala produktionsskatten (imposta regionale sulle attività produttive) (nedan kallad IRAP) infördes genom lagstiftningsdekret nr 446 av den 15 december 1997 (ordinarie supplement till GURI nr 298 av den 23 december 1997) (nedan kallat lagstiftningsdekretet).

6 Artiklarna 1–4 i nämnda dekret har följande lydelse:

”Artikel 1. Instiftande av skatten

1. Härmed instiftas en regional produktionsskatt på verksamhet som bedrivs inom regionernas territorium.

2. Skatten är reell till sin natur och får inte dras av vid inkomstbeskattningen.

Artikel 2. Villkor för påförande av skatten

1. För påförande av skatten krävs en varaktigt bedriven självständig verksamhet för tillverkning eller handel med varor eller tillhandahållande av tjänster. Den verksamhet som bedrivs av bolag och organ (enti), däribland statliga organ och statlig förvaltning, uppfyller alltid kravet för påförande av skatten.

Artikel 3. Skattesubjekt

1. Skattskyldig för skatten är den som bedriver en eller flera av de verksamheter som avses i artikel 2. Följande personer är i enlighet därmed att anse som skattskyldiga:

- a) De bolag och organ (enti) som avses i artikel 87.1 a och b i de konsoliderade bestämmelserna om inkomstskatt, som antagits genom presidentdekret nr 917 av den 22 december 1986.

- b) Handelsbolag och kommanditbolag samt därmed likställda bolag ... liksom de fysiska personer som bedriver sådan kommersiell verksamhet som anges i artikel 51 i nämnda konsoliderade bestämmelser.

- c) Fysiska personer, enkla bolag och därmed likställda subjekt ... vilka bedriver hantverksverksamhet eller utövar sådana yrken som anges i artikel 49.1 i nämnda konsoliderade bestämmelser.

- d) Lantbrukare som uppbär inkomst av lantbruk ...

...

2. Följande personer är inte skattskyldiga för skatten:

- a) Investeringsfonder ...

- b) Pensionsfonder ...

- c) Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) ...

Artikel 4. Beskattningsunderlag

1. Skatten tas ut på nettovärdet av produktionen i den verksamhet som bedrivs inom regionens territorium.

..."

- 7 Artklarna 5–12 i lagstiftningsdekretet innehåller kriterier för beräkning av nämnda "nettovärde av produktionen". Dessa kriterier varierar beroende på vilken ekonomisk verksamhet som utlöser uttag av IRAP.
- 8 I artikel 5 i nämnda dekret preciseras att beskattningsunderlaget för de aktörer som avses i artikel 3.1 a och b i dekretet, vilka inte bedriver bankrörelse, samt för andra finansorgan och finansbolag samt försäkringsbolag, skall fastställas till skillnaden mellan å ena sidan summan av de poster som kan klassificeras som ingående i det produktionsvärde som avses i artikel 2425.1 A i civillagen och, å andra sidan, summan av de poster som kan klassificeras som ingående i de produktionskostnader som avses i artikel 2425.1 B, med undantag av vissa av dessa poster, däribland kostnader för avlönad personal.
- 9 Artikel 2425 i civillagen har rubriken "Resultaträkningens innehåll" och innehåller följande föreskrifter:

" Resultaträkningen skall upprättas i enlighet med följande schema:

A) Produktionsvärde:

- 1) Intäkter av försäljning och tillhandahållande av tjänster

- 2) Förändringar i lager av varor som är under tillverkning samt halvfabrikat och färdiga produkter

- 3) Förändringar avseende pågående arbeten

- 4) Ökningar av anläggningstillgångar för internt arbete
- 5) Övriga intäkter, med separat angivelse av stöd som erhållits från det allmänna (conti in conto esercizio)

Summa

B) Produktionskostnader

- 6) Råvaror, tillsatsvaror, förbrukningsartiklar och handelsvaror
- 7) Kostnader för tjänster
- 8) Kostnader för nyttjande av egendom tillhörande tredjeman
- 9) Personalkostnader
 - a) löner m.m.
 - b) sociala avgifter
 - c) kostnader för ersättningar vid uppsägning
 - d) pensioner m.m.

e) övriga kostnader

10) Avskrivningar och nedskrivningar:

a) avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar

b) avskrivningar på materiella tillgångar

c) nedskrivningar av anläggningstillgångar

d) nedskrivningar av fordringar som ingår bland omsättningstillgångarna samt av likvida tillgångar

11) Förändringar i lager avseende råvaror, tillsatsvaror, förbrukningsartiklar och handelsvaror

12) Riskreserver

13) Övriga reserver

14) Diverse rörelsekostnader

Summa

Differens mellan produktionsvärdet och produktionskostnaderna (A–B)

...”

- 10 Enligt artikel 14 i lagstiftningsdekretet gäller att "[s]katten skall erläggas för beskattningsperioder och mot varje beskattningsperiod svarar en fristående skattskyldighet. Beskattningsperioden bestäms enligt de kriterier som uppställs för inkomstbeskattning."
- 11 Enligt artikel 16 i lagstiftningsdekretet gäller som allmän regel att "skatten beräknas till 4,25 procent av nettoproduktionsvärdet". Denna procentsats varierar beroende på i vilken region företaget är etablerat.

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 12 Banca popolare överklagade till den hänskjutande domstolen ett beslut av Agenzia Entrate Ufficio Cremona, genom vilket denna myndighet hade avslagit bankens ansökan om återbetalning av IRAP som erlagts under åren 1998 och 1999.
- 13 Enligt klaganden i målet vid den nationella domstolen är lagstiftningsdekretet oförenligt med artikel 33 i sjätte direktivet.
- 14 Den hänskjutande domstolen har redovisat följande överväganden:
- För det första tas IRAP ut generellt på alla sådana kommersiella produktions- eller handelstransaktioner avseende varor och tjänster som genomförs i en varaktig verksamhet som bedrivs för detta syfte, det vill säga företagsverksamhet eller utövandet av hantverk eller annat yrke.

- För det andra tas IRAP ut på det nettovärde som följer av produktionsverksamheten, närmare bestämt det nettovärde som producenten "tillfört" produkten, varför IRAP utgör en mervärdesskatt trots att IRAP bygger på en annan metod än den som används i fråga om mervärdesskatt.

- För det tredje tas IRAP ut i varje led av produktions- eller distributionskedjan.

- För det fjärde är summan av den IRAP som tas ut i kedjans olika led, från produktion till slutkonsument, lika med den skattesats för IRAP som tillämpas på försäljningspriset för varor och tjänster när de tillhandahålls för konsumtion.

15 Nämnda domstol har emellertid frågat sig huruvida skillnaderna mellan mervärdesskatten och IRAP rör de väsentliga kännetecknen som avgör om två olika skatter skall anses tillhöra samma skattekategori.

16 Commissione tributaria provinciale di Cremona beslutade mot bakgrund av dessa förhållanden att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 33 i sjätte direktivet ... tolkas så, att den utgör hinder för att IRAP tas ut på det nettoproduktionsvärde som uppstår i en varaktig verksamhet som bedrivs

självständigt för produktion eller handel med varor eller tillhandahållande av tjänster?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 17 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 33 i sjätte direktivet utgör hinder för bibehållandet av en skatt med sådana kännetecken som den skatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.
- 18 En tolkning av artikel 33 i sjätte direktivet fordrar att den sätts in i sitt lagstiftningsmässiga sammanhang. För detta ändamål skall det, såsom i domen av den 8 juni 1999 i de förenade målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97, Pelzl m.fl. (REG 1999, s. I-3319), punkterna 13–20, först erinras om syftena med införandet av ett gemensamt mervärdesskattesystem.
- 19 Av skälen i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) (nedan kallat första direktivet), framgår att en harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter bör göra det möjligt att upprätta en gemensam marknad inom vilken det råder sund konkurrens och vars egenskaper liknar dem som råder på en inhemsk marknad, genom att undanröja skillnader i beskattningen som kan snedvrída konkurrensbetingelserna och försvåra handeln.

- 20 Ett gemensamt system för mervärdesskatt infördes genom rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303) (nedan kallat andra direktivet), och genom sjätte direktivet.
- 21 Det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar enligt artikel 2 i första direktivet på principen att det, till och med detaljhandelsledet, på varor och tjänster skall tas ut 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.
- 22 Mervärdesskatt på varje transaktion får dock endast tas ut efter avdrag för det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna. Enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet utformas avdragsmekanismen så, att skattskyldiga personer har rätt att dra av den mervärdesskatt som redan tagits ut på varorna i ett tidigare led från den skatt som de är skyldiga att redovisa in till staten. Detta innebär att skatten i varje led endast läggs på mervärdet och i sista hand bärs av slutkonsumenten.
- 23 För att uppnå målet att det skall råda likabehandling vad avser skattevillkoren för samma transaktion, oavsett i vilken medlemsstat den äger rum, skulle det gemensamma systemet för mervärdesskatt, enligt ordalydelsen i övervägandena till andra direktivet, ersätta de omsättningsskatter som var tillämpliga i medlemsstaterna.
- 24 I enlighet därmed tillåter artikel 33 i sjätte direktivet medlemsstaterna att införa eller behålla skatter, tullar eller avgifter på varor, tjänster eller import endast om de inte kan karakteriseras som omsättningsskatter.

- 25 För att avgöra om en skatt, tull eller avgift kan karakteriseras som en omsättnings-skatt i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet, skall det särskilt prövas om den äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, genom att den belastar omsättningen av varor och tjänster och tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt.
- 26 Domstolen har i detta avseende preciserat att åtminstone skatter, tullar och avgifter som uppvisar de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatt skall betraktas som åtgärder som belastar omsättningen av varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt, även om de inte är identiska med mervärdesskatten på alla punkter (dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denavit och Poulsen Trading, REG 1992, s. I-2217, punkterna 11 och 14, svensk specialutgåva, volym 12, s. I-13, samt dom av den 29 april 2004 i mål C-308/01, GIL Insurance m. fl., REG 2004, s. I-4777, punkt 32).
- 27 Artikel 33 i sjätte direktivet utgör däremot inte hinder för ett bibehållande eller ett införande av en skatt som inte uppvisar något av de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatten (dom av den 17 september 1997 i mål C-130/96, Solisnor-Estaleiros Insurance m.fl., REG 1997, s. I-5053, punkterna 19 och 20, samt domen i det ovannämnda målet GIL Insurance m.fl., punkt 34).
- 28 Domstolen har slagit fast de väsentliga kännetecknen som mervärdesskatten har. Oaktat några redaktionella skillnader framgår det av domstolens rättspraxis att

nämnda kännetecken är fyra till antalet; mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster; den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster; den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner; den skatt som skall erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Pelzl m.fl., punkt 21).

29 För att undvika resultat som inte överensstämmer med ändamålet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt, sådant det beskrivits i punkterna 20–26 i förevarande dom, skall varje jämförelse mellan kännetecknen för en sådan skatt som IRAP och kännetecknen för mervärdesskatt göras med beaktande av detta ändamål. Särskild uppmärksamhet skall i detta sammanhang fästas vid att kravet på neutralitet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställs.

30 När det i förevarande fall gäller det andra väsentliga kännetecknet för mervärdesskatten konstaterar domstolen inledningsvis att medan mervärdesskatten tas ut vid varje transaktion på försäljningsstadiet och medan den till sitt belopp är proportionell mot priset för tillhandahållna varor eller tjänster, är IRAP däremot en skatt som tas ut på nettovärdet av produktionen i företaget under en given period. Underlaget för IRAP motsvarar nämligen den skillnad som i resultaträkningen framgår mellan å ena sidan ”produktionsvärdet” och, å andra sidan, ”produktionskostnader” enligt den definition som dessa begrepp ges i den italienska lagstiftningen. Den inkluderar sådana element som lagerförändringar, avskrivningar och nedskrivningar, vilka inte har något direkt samband med tillhandahållandet av varor och tjänster som sådant. Under dessa förhållanden kan inte IRAP anses vara proportionell mot priset på de tillhandahållna varorna och tjänsterna.

31 Domstolen påpekar därefter i fråga om det fjärde väsentliga kännetecknet för mervärdesskatten att en skatt inte kan undgå förbudet i artikel 33 i sjätte direktivet

på grund av att det förekommer skillnader med avseende på metoden för beräkning av avdrag för den skatt som redan betalats, om dessa skillnader snarast är av teknisk karaktär och de inte hindrar denna skatt från att få väsentligen samma verkan som mervärdesskatten. En skatt som tas ut på produktionsverksamhet på ett sätt som innebär att det inte är säkert att den i likhet med en sådan konsumtions-skatt som mervärdesskatten i slutändan bärs av slutkonsumenten kan däremot hamna utanför tillämpningsområdet för artikel 33 i sjätte direktivet.

- 32 I förevarande fall gäller att medan mervärdesskatten genom den avdragsmekanism för skatten som föreskrivs i artiklarna 17–20 i sjätte direktivet endast bärs av slutkonsumenten och är fullständigt neutral i förhållande till de skattskyldiga personer som befinner sig i den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet, oavsett hur många transaktioner som skett (dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs, REG 1996, s. I-5339, punkterna 19, 22 och 23, och dom av den 15 oktober 2002 i mål C-427/98, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-8315, punkt 29), gäller detta inte i fråga om IRAP.
- 33 För det första kan en skattskyldig person nämligen inte med någon precision beräkna det IRAP-belopp som redan inkluderats i förvärvspriset för varor och tjänster. För det andra gäller att om en skattskyldig person kunde inkludera den skatt som skall betalas på den egna verksamheten i sitt försäljningspris för att därigenom övervältra skatten på nästa led i distributions- eller konsumtionsprocessen, så att underlaget för IRAP omfattade inte bara det mervärde som tillförts utan också själva skatten i sig, skulle alltså IRAP beräknas på ett belopp som fastställts på grundval av ett försäljningspris som redan i förväg innehåller den skatt som skall betalas.
- 34 Även om det antas att en person som är skattskyldig för IRAP och som sysslar med försäljning till slutkonsumenten bestämmer priset med hänsyn till det skattebelopp

som ingår i den skattskyldiges allmänna kostnader, har inte alla skattskyldiga personer möjlighet att på detta sätt eller i sin helhet övervältra skattebördan (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Pelzl m.fl., punkt 24).

35 Av vad som anförts ovan följer att IRAP, enligt den lagstiftning som reglerar densamma, inte är tänkt att övervältras på slutkonsumenten på ett för mervärdesskatten kännetecknande sätt.

36 Domstolen har visserligen slagit fast att en skatt som togs ut i form av en viss procent av det totala beloppet av ett företags försäljning och tillhandahållna tjänster under en viss period, minskat med ett belopp motsvarande företagets inköp av varor och tjänster under denna period, inte var förenlig med det harmoniserade systemet för mervärdesskatt. Domstolen påpekade att den pålaga som den skattskyldige erlagt i allt väsentligt var att likna vid en mervärdesskatt och att denna, trots vissa skillnader, bevarade sin karaktär av omsättningsskatt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Dansk Denavit och Poulsen Trading, punkt 14).

37 IRAP skiljer sig emellertid på denna punkt från den skatt som var föremål för domen i nämnda mål i den meningen att den senare var avsedd att övervältras på slutkonsumenten, vilket framgår av punkt 3 i den domen. Skatten togs ut på ett underlag som var identiskt med det underlag som användes för mervärdesskatten och den togs ut parallellt med mervärdesskatten.

38 Av vad som anförts ovan följer att en skatt med samma kännetecken som IRAP skiljer sig från mervärdesskatten på ett sådant sätt att den inte kan kvalificeras som

en skatt med karaktär av omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33.1 i sjätte direktivet.

- 39 Under dessa förhållanden skall tolkningsfrågan besvaras med att artikel 33 i sjätte direktivet skall tolkas så, att den inte utgör hinder för att behålla en skatt som har sådana kännetecken som den skatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Rättegångskostnader

- 40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991, skall tolkas

så, att den inte utgör hinder för att behålla en skatt som har sådana kännetecken som den skatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Underskrifter