

Gevoegde zaken C-283/06 en C-312/06

KÖGÁZ rt e.a.

tegen

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője

en

OTP Garancia Biztosító rt

tegen

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal

(verzoeken van de Zala Megyei Bíróság en de Legfelsőbb Bíróság om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 33, lid 1 – Begrip ‚omzetbelasting‘ – Lokale bedrijfsbelasting”

Arrest van het Hof (Vierde kamer) van 11 oktober 2007

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Verbod op heffing van andere nationale belastingen die karakter van omzetbelasting bezitten*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 33, lid 1)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Verbod op heffing van andere nationale belastingen die karakter van omzetbelasting bezitten*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, lid 2, en 33, lid 1)

1. Om uit te maken of een belasting, een recht of een heffing het karakter van omzetbelasting bezit in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680, moet met name worden nagegaan of die belasting, dat recht of die heffing de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en op de handelstransacties te drukken op vergelijkbare wijze als de voornoemde belasting.

In dit verband moeten in elk geval worden geacht het goederen- en dienstenverkeer te belasten op vergelijkbare wijze als de belasting over de toegevoegde waarde, belastingen, rechten en heffingen die de wezenlijke kenmerken van deze belasting bezitten, ook al zijn zij niet in alle onderdelen daaraan identiek.

Artikel 33 van de Zesde richtlijn verzet zich echter niet tegen de handhaving of de invoering van een belasting die één van de wezenlijke kenmerken van de belasting over de toegevoegde waarde niet bezit.

Er zijn vier van die kenmerken: de belasting over de toegevoegde waarde is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; de heffing van deze belasting vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het productie- en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde in mindering brengen, zodat deze belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.

(cf. punten 34-37)

2. Artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680, moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de handhaving van een fiscale heffing met kenmerken als die van de Hongaarse lokale bedrijfsbelasting. Een dergelijke belasting verschilt immers dusdanig van de belasting over de toegevoegde waarde, dat zij niet kan worden aangemerkt als een belasting die het karakter bezit van omzetbelasting in de zin van voornoemde bepaling.

Om te beginnen wordt, terwijl de belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven bij elke transactie in het stadium van de verhandeling en het bedrag ervan evenredig is aan de prijs van de geleverde goederen of verrichte diensten, een belasting zoals hier aan de orde is, daarentegen geheven over het aan de hand van de wettelijke voorschriften inzake de boekhouding vastgestelde verschil tussen de omzet behaald met de gedurende een bepaald belastingjaar verkochte goederen of verrichte diensten, enerzijds, en de kostprijs van de verkochte goederen, de waarde van de diensten van derden en de materiaalkosten, anderzijds. Daar een dergelijke belasting dus wordt berekend op basis van een periodieke omzet, kan het bedrag ervan dat bij elke verkoop van goederen of elke dienstverrichting eventueel op de klant wordt afgewenteld, niet nauwkeurig worden bepaald, zodat een dergelijke belasting niet kan worden geacht evenredig te zijn aan de prijs van de geleverde goederen of verrichte diensten.

Vervolgens is het zo dat, terwijl de belastingplichtige ingevolge artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn van de door hem verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde mag aftrekken de belasting die is verschuldigd of voldaan voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor zijn belaste handelingen, volgens de gemeenrechtelijke regeling van de betrokken belasting, het bedrag van de aftrek, die plaatsvindt in het stadium van de vaststelling van de grondslag van deze belasting, hoogstens gelijk is aan de kostprijs van de verkochte goederen, de waarde van de diensten van derden en de materiaalkosten. De grondslag van de betrokken belasting is dus niet beperkt tot de in een bepaalde fase van het productie- of distributieproces toegevoegde waarde, maar heeft betrekking op de totale omzet van de belastingplichtige, slechts verminderd met de genoemde elementen.

Terwijl, ten slotte, via het mechanisme van aftrek van de belasting in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn alleen de eindverbruiker met belasting over de toegevoegde waarde wordt belast en deze belasting volledig neutraal is ten aanzien van de belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie- en distributieproces optreden, ongeacht het aantal transacties, is dat voor de betrokken belasting niet het geval. Er bestaat

namelijk geen enkele zekerheid dat de last van deze belasting uiteindelijk wordt afgewenteld op de eindverbruiker op een wijze die kenmerkend is voor een verbruiksbelasting als de belasting over de toegevoegde waarde.

(cf. punten 39-40, 44-45, 47, 51-52, 60-61 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

11 oktober 2007 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 33, lid 1 – Begrip ‚omzetbelasting‘ – Lokale bedrijfsbelasting”

In de gevoegde zaken C-283/06 en C-312/06,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Zala Megyei Bíróság (Hongarije) (C-283/06) en de Legfelsőbb Bíróság (Hongarije) (C-312/06) bij beslissingen van 16 januari en 10 juli 2006, ingekomen bij het Hof op 29 juni en 18 juli 2006, in de procedures

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt,

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)

tegen

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

en

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

tegen

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 28 juni 2007,

gelet op de opmerkingen van:

- KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt en ERSTE Bank Hungary rt, vertegenwoordigd door P. Oszkó, ügyvéd,
- Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt, vertegenwoordigd door D. Deák, ügyvéd,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door J. Fazekas en R. Somssich als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en V. Bottka als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing in zaak C-283/06 betreft de uitlegging van hoofdstuk 4, punt 3, sub a, van bijlage X bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Tsjechische Republiek, de Republiek Estland, de Republiek Cyprus, de Republiek Letland, de Republiek Litouwen, de Republiek Hongarije, de Republiek Malta, de Republiek Polen, de Republiek Slovenië en de Slowaakse Republiek en de aanpassing van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond (PB 2003, L 236, blz. 33; hierna: „Toetredingsakte”) en van artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen negen vennootschappen naar Hongaars recht, KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt, ERSTE Bank Hungary rt en Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (hierna gezamenlijk: „verzoeksters in het hoofdgeding in zaak C-283/06”), en de Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (voorzitter van het provinciebestuur van Zala; hierna: „verweerder in het hoofdgeding in zaak C-283/06”) betreffende

vooruitbetalingen uit hoofde van een lokale bedrijfsbelasting die voornoemde vennootschappen werden gesommeerd te betalen met betrekking tot het belastingjaar 2005.

3 Het verzoek om een prejudiciële beslissing in zaak C-312/06 betreft de uitlegging van hoofdstuk 4, punt 3, sub a, van bijlage X bij de Toetredingsakte en artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn.

4 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen OTP Garancia Biztosító rt, vennootschap naar Hongaars recht (hierna: „verzoekster in het hoofdgeding in zaak C-312/06”), en de Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (provinciebestuur van Vas; hierna: „verweerder in het hoofdgeding in zaak C-312/06”) betreffende vooruitbetalingen uit hoofde van een lokale bedrijfsbelasting die voornoemde vennootschap werd gesommeerd te betalen met betrekking tot de belastingjaren eindigend op 15 september 2005, respectievelijk 15 maart 2006.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

Toetredingsakte

5 Bijlage X bij de Toetredingsakte, getiteld „Lijst bedoeld in artikel 24 van de Toetredingsakte: Hongarije”, bevat een hoofdstuk 4, „Mededingingsbeleid”, dat verwijst naar hoofdstuk 1 van titel VI van het EG-Verdrag, inzake de regels betreffende de mededinging.

6 In dit hoofdstuk 4 is onder punt 3, „Fiscale stimulansen van lokale autoriteiten”, punt a opgenomen, dat bepaalt:

„Onverminderd de artikelen 87 en 88 van het EG-Verdrag mag Hongarije tot en met 31 december 2007 verlagingen van de lokale belastingen voor ondernemingen van maximaal 2 % van de netto-ontvangsten van bedrijven toepassen welke voor een beperkte duur door een lokaal bestuur zijn verleend uit hoofde van de artikelen 6 en 7 van Wet C van 1990 op de lokale belastingen, zoals gewijzigd bij artikel 79, leden 1 en 2, van Wet L van 2001 tot wijziging van de financiële wetgeving, zoals gewijzigd bij artikel 158 van Wet XLII van 2002 tot wijziging van de wetgeving op de belastingen, bijdragen en andere betalingen aan de begroting.”

Zesde richtlijn

7 Artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen, met name betreffende de algemene regeling voor het voorhanden hebben, het verkeer en de controle van aan accijns onderworpen producten, vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten, mits deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.”

Nationale regeling

8 Blijkens de gegevens in de verwijzingsbeslissingen machtigt Wet C van 1990 op de lokale belastingen (a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvényt; hierna: „wet van 1990”) de Hongaarse gemeenten op hun grondgebied een lokale bedrijfsbelasting (helyi ipar?zési adó; hierna: „HIPA”) in te stellen.

9 Volgens diezelfde gegevens:

- vormt de HIPA geen algemene belasting die op het gehele nationale grondgebied wordt geheven, maar een lokale belasting, waarvan de invoering, de intrekking en de wijziging vallen onder de discretionaire bevoegdheid van de gemeentelijke autoriteiten;
- treft deze belasting in de gemeenten waar zij is ingevoerd, elke economische activiteit die, permanent of tijdelijk, wordt uitgeoefend op het grondgebied van de betrokken gemeente; de belastingplichtige is de ondernemer;
- wordt in geval van permanent uitgeoefende economische activiteit de grondslag van deze belasting gevormd door de netto-omzet behaald met de gedurende een bepaalde periode verkochte goederen of verrichte diensten, na aftrek van de kostprijs van deze goederen, de waarde van de diensten van derden en de kosten van materialen;
- is in geval van eenmanszaken en kleine landbouwbedrijven de grondslag van voornoemde belasting de forfaitaire maatstaf van heffing die wordt vastgesteld overeenkomstig de wet op de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen, vermeerderd met 20 %;
- kan in geval van ondernemingen die zijn onderworpen aan de vereenvoudigde bedrijfsbelasting (*egyszer?sített vállalkozói adó*), de grondslag van de HIPA overeenkomen met 50 % van de vereenvoudigde bedrijfsbelasting;
- kan de gemeentelijke autoriteit die de HIPA heeft ingevoerd, belastingverlagingen of andere fiscale voordelen toekennen, waarop evenwel enkel aanspraak kan worden gemaakt door bedrijven waarvoor de grondslag van deze belasting 2,5 miljoen HUF, of een eventueel door deze autoriteit vastgesteld lager bedrag, niet overschrijdt;
- is in geval van een toename van het aantal werknemers gedurende het belastingjaar voorzien in een speciaal belastingvoordeel (vermindering van de maatstaf van heffing met 1 miljoen HUF per in dienst genomen werknemer);
- is in geval van permanent uitgeoefende economische activiteit het maximale jaarlijkse tarief van de HIPA vastgesteld op 2 %;
- hoeven de belastingplichtigen het bedrag van de HIPA niet uitdrukkelijk te vermelden op de facturen en in hun boekhoudkundige stukken; de wet van 1990 bevat geen bepaling die voorziet in de mogelijkheid om de HIPA af te trekken die eventueel is vervat in de prijs van de door de belastingplichtige verkregen goederen of te zijnen behoeve verrichte diensten;
- bepaalt de wet van 1990 niet uitdrukkelijk dat de HIPA kan worden afgewenteld op de gebruiker, maar kan deze belasting worden vervat in de verbruiksprijs;
- bestaat er naast de HIPA in Hongarije een belasting over de toegevoegde waarde (*általános forgalmi adó*), geregeld in Wet LXXIV van 1992.

Hoofdingen en prejudiciële vragen

Zaak C-283/06

10 In een reeks beslissingen, genomen in de loop van 2005, heeft verweerder in het hoofdgeding in zaak C-283/06 de door verschillende gemeentelijke autoriteiten aan verzoeksters in het hoofdgeding in deze zaak gerichte sommaties tot vooruitbetalingen uit hoofde van de HIPA over 2005 bevestigd.

11 Hij heeft zijn beslissingen gebaseerd op artikel 41, leden 1 en 2, van de wet van 1990, alsmede op diverse lokale besluiten tot invoering van de HIPA. Zijns inziens hebben verzoeksters in het hoofdgeding in zaak C-283/06 hun fiscale verplichtingen uit hoofde van deze belasting erkend door aangifte te doen voor deze belasting, en zijn zij derhalve gehouden tot vooruitbetaling. In enkele van deze beslissingen heeft hij het bezwaar weerlegd dat er ingevolge artikel 33 van de Zesde richtlijn geen rechtsgrondslag zou zijn voor de HIPA, aangezien het een belasting betreft die het karakter van omzetbelasting bezit.

12 Verzoeksters in het hoofdgeding in zaak C-283/06 hebben tegen deze beslissingen beroep ingesteld bij de Zala Megyei Bíróság (provinciale rechtbank van Zala). Zij betogen in wezen dat deze beslissingen onwettig zijn, omdat zij wegens de rechtstreekse toepasselijkheid van artikel 33 van de Zesde richtlijn vanaf mei 2004 niet langer aan de HIPA onderworpen zijn.

13 De verwijzende rechter is van mening dat punt 3, sub a, van hoofdstuk 4 van bijlage X bij de Toetredingsakte aldus kan worden uitgelegd dat hiermee een voorlopige afwijking wordt ingevoerd op grond waarvan de HIPA kan worden gehandhaafd, althans dat de verdragsluitende partijen, door tot en met 31 december 2007 verlagingen van deze belasting toe te staan, vooralsnog hebben erkend dat deze belasting verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

14 Mocht het Hof dit standpunt delen, dan zijn volgens de verwijzende rechter verdere vragen overbodig. Wanneer dit niet het geval is, acht hij de uitlegging noodzakelijk van het begrip belasting die niet het karakter van omzetbelasting bezit in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn.

15 Daarop heeft de Zala Megyei Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende twee prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet punt 3, sub a, van hoofdstuk 4 van bijlage X bij de [Toetredingsakte] [...] in die zin worden uitgelegd dat:

- de Republiek Hongarije een voorlopige afwijking is toegestaan op grond waarvan zij de [HIPA] mag handhaven, ofwel in die zin dat
- de Toetredingsakte met het bieden van de mogelijkheid om de voordelen die aan [de HIPA] zijn verbonden te handhaven, ook het (voorlopige) recht heeft erkend van de Republiek Hongarije om een belasting op economische activiteiten te handhaven?

2) Ingeval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord [...], op grond van welke criteria wordt – volgens de correcte uitlegging van de Zesde richtlijn [...] – vastgesteld dat een belasting niet het karakter bezit van omzetbelasting in de zin van artikel 33 van [deze] richtlijn?”

Zaak C-312/06

16 Bij een in de loop van 2005 genomen beslissing heeft verweerder in het hoofdgeding in zaak C-312/06 de door een gemeentelijke autoriteit aan verzoekster in het hoofdgeding in deze zaak gerichte sommatie tot vooruitbetalingen uit hoofde van de HIPA over de op 15 september 2005,

respectievelijk 15 maart 2006 eindigende belastingjaren bevestigd.

17 Deze beslissing, die was gebaseerd op de artikelen 39, lid 1, en 41, lid 2, van de wet van 1990, alsmede op artikel 8, lid 1, van lokaal besluit nr. 13/2003 (III.27), was ingegeven door het feit dat, na een toetsing van de HIPA tijdens de toetredingsonderhandelingen, in de Toetredingsakte aan Hongarije tot en met 31 december 2007 een afwijking is toegestaan met betrekking tot verlagingen van deze belasting. Volgens verweerder in het hoofdgeding in zaak C-312/06 kan uit de aanwijzingen in de Toetredingsakte aangaande de opzet van deze belasting worden afgeleid dat deze door de Europese Unie is goedgekeurd.

18 Verzoekster in het hoofdgeding in zaak C-312/06 heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij de Vas Megyei Bíróság (provinciale rechtbank van Vas). Zij betoogt dat deze beslissing onwettig is, omdat de HIPA een omzetbelasting is waarvan de handhaving door de Republiek Hongarije na de toetreding ervan tot de Unie in strijd is met artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn en dat overigens niet aannemelijk is dat deze belasting door de Toetredingsakte voorlopig zou zijn toegestaan.

19 Dit beroep is door de Vas Megyei Bíróság verworpen, hoofdzakelijk op de grond dat de door de Toetredingsakte aan de Republiek Hongarije toegekende voorlopige afwijking wat betreft verlagingen van de HIPA noodzakelijkerwijs betekent dat de Unie heeft toegestaan dat deze belasting tijdelijk wordt gehandhaafd.

20 Verzoekster in het hoofdgeding in zaak C-312/06 heeft tegen de uitspraak van de Vas Megyei Bíróság cassatieberoep ingesteld bij de Legfelsőbb Bíróság (hooggerechtshof).

21 De verwijzende rechter is van mening dat wanneer punt 3, sub a, van hoofdstuk 4 van bijlage X bij de Toetredingsakte aldus kan worden uitgelegd dat de verdragsluitende partijen, door een tijdelijke afwijking toe te staan wat betreft verlagingen van de HIPA, eveneens een afwijking hebben toegestaan met betrekking tot voornoemde belasting als zodanig, deze belasting derhalve tot en met 31 december 2007 verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Daarentegen zou bij een uitlegging in tegenovergestelde zin in het licht van artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn moeten worden vastgesteld of op basis van de wezenlijke materiële criteria die deze bepaling bevat, een belasting als de HIPA een belasting is die het karakter van omzetbelasting bezit.

22 Daarop heeft de Legfelsőbb Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet punt 3, sub a, van hoofdstuk 4 van bijlage X bij de [Toetredingsakte] [...] in die zin worden uitgelegd dat de Republiek Hongarije een voorlopige afwijking is toegestaan op basis waarvan zij de [HIPA] mag handhaven, met andere woorden in die zin dat de Toetredingsakte met het bieden van de mogelijkheid om verlagingen van de [HIPA] te handhaven, het voorlopige recht heeft erkend van de Republiek Hongarije om dit soort belasting te handhaven?

2) Moet artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat het verbiedt een belasting te handhaven (de [HIPA]) die wordt geheven over op winst gerichte bedrijfsactiviteiten en die als een van de voornaamste kenmerken heeft dat zij drukt op de netto-omzet van de ondernemingen, na aftrek van de kostprijs van de verkochte goederen, de prijs van de daarmee samenhangende diensten alsmede de materiaalkosten? Met andere woorden, dient een dergelijke belasting te worden aangemerkt als een belasting die het karakter bezit van een door deze bepaling verboden omzetbelasting?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

23 Zoals KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt en ERSTE Bank Hungary rt (hierna gezamenlijk: „KÖGÁZ e.a.”), de Hongaarse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen hebben gesuggereerd, moet om te beginnen de tweede door elk van de verwijzende rechters gestelde vraag, betreffende de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn, worden onderzocht.

24 In zaak C-283/06 heeft deze vraag betrekking op de criteria aan de hand waarvan kan worden vastgesteld of een belasting niet het karakter bezit van omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn.

25 Met deze vraag, gelezen in de context ervan, wordt, evenals met de tweede vraag in zaak C-312/06, beoogd te vernemen of dit artikel 33 aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de handhaving van een belasting met kenmerken als die van de HIPA.

26 Voor de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn moet deze bepaling in haar regelgevend kader worden gezien. Daarvoor is het nuttig om meteen te herinneren aan de doelstellingen die met de invoering van een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) worden nagestreefd (arrest van 3 oktober 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punt 18).

27 Blijkens de considerans van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301) dient de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting de instelling mogelijk te maken van een gemeenschappelijke markt waarin een niet-vervalste mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt, door het wegwerken van de verschillen in belasting die de mededinging zouden kunnen vervalsen en het handelsverkeer zouden kunnen belemmeren (arrest van 8 juni 1999, Pelzl e.a., C-338/97, C-344/97 en C-390/97, Jurispr. blz. I-3319, punt 14, en arrest Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 19).

28 De invoering van een gemeenschappelijk btw-stelsel kreeg haar beslag bij de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303) en bij de Zesde richtlijn (reeds aangehaalde arresten Pelzl e.a., punt 15, en Banca Popolare di Cremona, punt 20).

29 Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227) berust het gemeenschappelijk btw-stelsel op het beginsel dat tot en met de kleinhandelsfase van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond (zie met name arresten van 27 november 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Jurispr. blz. 3759, punt 15; 3 maart 1988, Bergandi, 252/86, Jurispr. blz. 1343, punt 15, en 13 juli 1989, Wisselink e.a., 93/88 en 94/88, Jurispr. blz. 2671, punt 18; arresten Pelzl e.a., reeds aangehaald, punt 16, en Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 21).

30 Bij elke transactie is de btw evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs van de goederen en diensten rechtstreeks zijn belast. In artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn is de aftrek aldus geregeld, dat de belastingplichtigen de reeds voordien over de goederen of diensten geheven btw in mindering mogen brengen op de door hen verschuldigde btw, zodat in elke fase enkel de toegevoegde

waarde wordt belast en deze belasting uiteindelijk wordt gedragen door de eindverbruiker (reeds aangehaalde arresten Pelzl e.a., punt 17, en Banca Popolare di Cremona, punt 22).

31 Om te bereiken dat eenzelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt, dienden volgens de considerans van de Tweede richtlijn (67/228) de omzetbelastingen in de verschillende lidstaten te worden vervangen door het gemeenschappelijk btw-stelsel (zie met name reeds aangehaalde arresten Pelzl e.a., punt 18, en Banca Popolare di Cremona, punt 23).

32 Daartoe laat artikel 33 van de Zesde richtlijn de lidstaten slechts de vrijheid, belastingen, rechten en heffingen op de levering van goederen, op het verrichten van diensten of op importen te handhaven of in te voeren die niet het karakter van omzetbelasting bezitten (zie met name reeds aangehaalde arresten Pelzl e.a., punt 19, en Banca Popolare di Cremona, punt 24).

33 Daarentegen kent het gemeenschapsrecht in zijn huidige stand geen specifieke bepaling waardoor de bevoegdheid van de lidstaten om overdrachts- en verkeersbelastingen niet zijnde omzetbelastingen in te voeren, wordt uitgesloten of beperkt (arrest Wisselink e.a., reeds aangehaald, punt 13, en arrest van 19 februari 1998, SPAR, C-318/96, Jurispr. blz. I-785, punt 21). Blijkens artikel 33 van de Zesde richtlijn staat het gemeenschapsrecht het bestaan van met de btw concurrerende belastingregelingen zelfs toe (arrest Wisselink e.a., reeds aangehaald, punt 14; arrest van 19 maart 1991, Giant, C-109/90, Jurispr. blz. I-1385, punt 9, en arrest SPAR, reeds aangehaald, punt 21; zie ook in die zin arrest van 8 juli 1986, Kerrutt, 73/85, Jurispr. blz. 2219, punt 22).

34 Om uit te maken of een belasting, een recht of een heffing het karakter van omzetbelasting bezit in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn, moet met name worden nagegaan of die belasting, dat recht of die heffing de werking van het gemeenschappelijk btw-stelsel in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en op de handelstransacties te drukken op vergelijkbare wijze als de btw (reeds aangehaalde arresten Pelzl e.a., punt 20, en Banca Popolare di Cremona, punt 25; zie ook in die zin arrest van 9 maart 2000, EKW en Wein & Co, C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd dat in ieder geval moeten worden geacht het goederen- en dienstenverkeer te belasten op vergelijkbare wijze als de btw, belastingen, rechten en heffingen die de wezenlijke kenmerken van de btw bezitten, ook al zijn zij niet in alle onderdelen daaraan identiek (arresten van 31 maart 1992, Dansk Denkvit en Poulsen Trading, C-200/90, Jurispr. blz. I-2217, punten 11 en 14, en 29 april 2004, GIL Insurance e.a., C-308/01, Jurispr. blz. I-4777, punt 32, en arrest Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 26).

36 Artikel 33 van de Zesde richtlijn verzet zich echter niet tegen de handhaving of de invoering van een belasting die één van de wezenlijke kenmerken van de btw niet bezit (arrest van 17 september 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Jurispr. blz. I-5053, punten 19 en 20; arresten GIL Insurance e.a., reeds aangehaald, punt 34, en Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 27).

37 Het Hof heeft nader omschreven wat de wezenlijke kenmerken van de btw zijn. Ondanks enkele redactionele verschillen blijkt uit de rechtspraak dat er vier van die kenmerken zijn: de btw is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; de heffing van deze belasting vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het productie- en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde btw in mindering brengen, zodat deze belasting telkens slechts

over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en deze last uiteindelijk op de consument drukt (arrest Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 28).

38 Teneinde resultaten te vermijden die niet stroken met het doel van het gemeenschappelijk btw-stelsel zoals het in de punten 27 tot en met 34 van dit arrest in herinnering is gebracht, moet elke vergelijking van de kenmerken van een belasting als de HIPA met die van de btw worden verricht in het licht van dat doel. In dat verband moet bijzondere aandacht worden besteed aan het vereiste dat de neutraliteit van het gemeenschappelijk btw-stelsel steeds is gewaarborgd (arrest Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 29).

39 In casu moet om te beginnen met betrekking tot het tweede wezenlijke kenmerk van de btw worden vastgesteld dat, terwijl de btw wordt geheven bij elke transactie in het stadium van verhandeling en het bedrag daarvan evenredig is aan de prijs van de geleverde goederen of verrichte diensten (arrest Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 30), een belasting als de HIPA daarentegen wordt geheven over het aan de hand van de wettelijke voorschriften inzake de boekhouding vastgestelde verschil tussen de omzet behaald met de gedurende een bepaald belastingjaar verkochte goederen of verrichte diensten, enerzijds, en de kostprijs van de verkochte goederen, de waarde van de diensten van derden en de materiaalkosten, anderzijds.

40 Daar een dergelijke belasting dus wordt berekend op basis van een periodieke omzet, kan het bedrag van deze belasting dat bij iedere verkoop van goederen of iedere dienstverrichting eventueel op de klant wordt afgewenteld, niet nauwkeurig worden bepaald, zodat niet is voldaan aan de voorwaarde dat dit bedrag evenredig moet zijn aan de prijs die de belastingplichtige ontvangt (zie in die zin arrest Pelzl e.a., reeds aangehaald, punt 25).

41 Bovendien bevat, zoals de Commissie heeft beklemtoond, de regeling inzake de HIPA voor een bepaald aantal gevallen vereenvoudigde, grotendeels forfaitaire regels voor de vaststelling van de grondslag van de belasting op basis van hetzij de maatstaf van heffing van een andere belasting, vermeerderd met een vast percentage (in geval van eenmanszaken en kleine landbouwbedrijven), hetzij een vast percentage van een andere belasting (in geval van ondernemingen die zijn onderworpen aan de vereenvoudigde bedrijfsbelasting).

42 In dergelijke gevallen wordt de grondslag van de HIPA uiteraard door andere factoren bepaald dan de prijs die de klant voor de goederen of de diensten heeft betaald (zie naar analogie arrest van 7 mei 1992, Bozzi, C-347/90, Jurispr. blz. I-2947, punt 15).

43 Het geheel ontbreken van evenredigheid tussen het door de belastingplichtige uit hoofde van een belasting als de HIPA betaalde bedrag en de prijs van de door deze belastingplichtige geleverde goederen of verrichte diensten, wordt door deze bijzondere regels nog versterkt.

44 In deze omstandigheden kan een dergelijke belasting niet worden geacht evenredig te zijn aan de prijs van de geleverde goederen of verrichte diensten.

45 Vervolgens moet ten aanzien van het vierde wezenlijke kenmerk van de btw in de eerste plaats worden opgemerkt dat, terwijl de belastingplichtige ingevolge artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn van de door hem verschuldigde btw mag aftrekken de btw die is verschuldigd of voldaan voor alle goederen en diensten die worden gebruikt voor belaste handelingen, volgens de gemeenschappelijke regeling van de HIPA het bedrag van de aftrek, die plaatsvindt in het stadium van de vaststelling van de grondslag van deze belasting, hoogstens gelijk is aan de kostprijs van de verkochte goederen, de waarde van de diensten van derden en de materiaalkosten.

46 Ter terechtzitting is gebleken dat de belastingplichtige, wat betreft de te zijnen behoeve verrichte diensten, enkel de kosten die voldoen aan de in de toepasselijke wetgeving neergelegde

criteria, zoals die van diensten die zijn verricht door onderaannemers of tussenpersonen, of van diensten waarvan de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt en die deze op zijn beurt in onveranderde vorm ten behoeve van zijn klanten verricht („onveranderde” diensten), kan aftrekken van de maatstaf van heffing van de HIPA. Daarentegen kunnen kosten van bijvoorbeeld diensten van expertise of in verband met diensten die zijn verricht ten behoeve van de belastingplichtige met het oog op diens activiteiten en die deze niet als zodanig terugbrengt in het economische circuit („ingekochte” diensten), deze maatstaf niet verlagen.

47 De grondslag van de HIPA is dus niet beperkt tot de in een bepaalde fase van het productie? of distributieproces toegevoegde waarde, maar heeft betrekking op de totale omzet van de belastingplichtige, slechts verminderd met de in punt 45 van het onderhavige arrest genoemde elementen (zie naar analogie arrest Pelzl e.a., reeds aangehaald, punt 23).

48 In de tweede plaats is het stellig juist dat het bestaan van verschillen in methode voor de berekening van de aftrek van de reeds betaalde belasting een belasting niet kan onttrekken aan het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn, wanneer die verschillen eerder technisch van aard zijn en niet beletten dat de belasting in wezen werkt zoals de btw (arrest Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 31).

49 Het is eveneens juist dat, zoals KÖGÁZ e.a. en Vodafone hebben opgemerkt, wil een belasting het karakter van omzetbelasting bezitten, het niet noodzakelijk is dat in de nationale wet betreffende die belasting uitdrukkelijk wordt bepaald dat zij op de verbruikers kan worden afgewenteld (arrest van 26 juni 1997, Careda e.a., C-370/95–C-372/95, Jurispr. blz. I-3721, punt 18), noch dat de genoemde belasting afzonderlijk op de aan de klant uitgereikte factuur wordt vermeld (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Dansk Denavit en Poulsen Trading, punten 13 et 14, alsmede Careda e.a., punten 23 en 26).

50 Daarentegen kan een belasting die op zodanige wijze op productieve activiteiten drukt dat het niet zeker is dat zij, zoals een verbruiksbelasting als de btw, uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen, buiten de werkingssfeer van artikel 33 van de Zesde richtlijn vallen (arrest Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 31).

51 Terwijl via het mechanisme van aftrek van de belasting in de artikelen 17 tot en met 20 van de Zesde richtlijn enkel de eindverbruiker met btw wordt belast en deze belasting volledig neutraal is ten aanzien van de belastingplichtigen die vóór het stadium van de uiteindelijke belastingheffing in het productie? en distributieproces optreden, ongeacht het aantal transacties (zie in die zin arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punten 19, 22 en 23, en 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland, C-427/98, Jurispr. blz. I-8315, punt 29, en arrest Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 32), is dat in casu voor een belasting als de HIPA niet het geval.

52 Blijkens de gegevens in de verwijzingsbeslissingen bestaat er namelijk, zoals de Commissie opmerkt, geen enkele zekerheid dat de last van de HIPA uiteindelijk wordt afgewenteld op de eindverbruiker op een wijze die kenmerkend is voor een verbruiksbelasting als de btw.

53 Zo wijzen de verwijzende rechters erop dat de HIPA wegens de aard ervan niet noodzakelijkerwijs wordt doorberekend. Zij voegen hieraan toe dat waar dit wél het geval is, de koper hiervan niet op de hoogte hoeft te zijn, in welk geval de belasting die is verdisconteerd in de prijs van de door hem in zijn hoedanigheid van belastingplichtige verkregen goederen of te zijnen behoeve verrichte diensten, niet zal worden doorberekend in de prijs van de goederen en diensten die hij op zijn beurt aan zijn klanten levert, respectievelijk ten behoeve van zijn klanten verricht.

54 Bovendien kan een belastingplichtige, zoals de Hongaarse regering heeft beklemtoond, nu

de HIPA wordt berekend op basis van een periodieke omzet, noch nauwkeurig bepalen hoeveel HIPA is vervat in de aankoop prijs van goederen of diensten (zie naar analogie arrest Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 33), noch welk gedeelte van de HIPA bij elke verkoop van goederen of verrichting van diensten eventueel wordt afgewenteld op de gebruiker (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Giant, punt 14, en Pelzl e.a., punt 25).

55 Zoals diezelfde regering heeft gesteld, zou voorts, wanneer een belastingplichtige met het oog op de afwenteling van de last van de in verband met zijn eigen activiteiten verschuldigde belasting op de volgende fase van het distributie- of consumptieproces deze last in zijn verkoopprijs zou opnemen, de grondslag van de HIPA de belasting zelf omvatten, zodat de HIPA zou worden berekend over een bedrag dat is bepaald aan de hand van een verkoopprijs die vooraf reeds de te betalen belasting omvat (zie naar analogie arrest Banca Popolare di Cremona, reeds aangehaald, punt 33).

56 Hoe dan ook, zelfs indien mag worden aangenomen dat een HIPA-plichtige die aan de eindverbruiker verkoopt, bij de bepaling van zijn prijs rekening zal houden met het bedrag aan belasting dat in zijn algemene kosten is begrepen, beschikken niet alle belastingplichtigen over de mogelijkheid deze last op deze wijze af te wentelen, laat staan volledig af te wentelen (zie naar analogie reeds aangehaalde arresten Pelzl e.a., punt 24, en Banca Popolare di Cremona, punt 34).

57 Uit een en ander volgt dat een belasting als de HIPA, gelet op deze kenmerken, niet is bedoeld om op de eindverbruiker te worden afgewenteld op een wijze die kenmerkend is voor de btw.

58 Op dit punt verschilt een dergelijke belasting van een bijdrage als die welke heeft geleid tot voormeld arrest Dansk Denavit en Poulsen Trading en die in punt 14 van dat arrest onverenigbaar werd verklaard met het gemeenschappelijke btw-stelsel, aangezien die bijdrage blijkens punt 3 van dat arrest op de eindverbruiker moest worden afgewenteld. Voornoemde bijdrage werd bovendien geheven op dezelfde berekeningsgrondslag als de btw en naast de btw geïnd, zoals volgt uit punt 8 van dat arrest.

59 Bijgevolg is, gesteld al dat de HIPA, zoals KÖGÁZ e.a. en Vodafone hebben betoogd, algemeen van toepassing is in de gemeenten die haar hebben ingevoerd, deze omstandigheid niet voldoende om een dergelijke belasting als omzetbelasting aan te merken in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn, omdat zij op de transacties niet drukt op vergelijkbare wijze als de btw (zie in die zin arrest Pelzl e.a., reeds aangehaald, punt 27).

60 Gelet op een en ander, verschilt een belasting met kenmerken als die van de HIPA dusdanig van de btw dat zij niet kan worden aangemerkt als een belasting die het karakter bezit van omzetbelasting in de zin van artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn.

61 Daarom moet op de tweede door de verwijzende rechters gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de handhaving van een fiscale heffing met kenmerken als die van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting.

62 In deze omstandigheden behoeft geen uitspraak te worden gedaan op de door deze rechters in verband met punt 3, sub a, van hoofdstuk 4 van bijlage X bij de Toetredingsakte gestelde eerste vraag.

Kosten

63 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen zijn de procedures als aldaar gerezen incidenten te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instanties over de kosten hebben te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 33, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388, moet aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan de handhaving van een fiscale heffing met kenmerken als die van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting.

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.