

61991J0234

ARREST VAN HET HOF VAN 1 DECEMBER 1993. - COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN TEGEN KONINKRIJK DENEMARKEN. - ARTIKEL 33 VAN ZESDE BTW-RICHTLIJN - OMZETBELASTING - WET BETREFFENDE ARBEIDSMARKTBIJDRAGE. - ZAAK C-234/91.

Jurisprudentie 1993 bladzijde I-06273

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

1 Beroep wegens niet-nakoming - Onderwerp van geding - Vaststelling tijdens precontentieuze procedure - Latere uitbreiding - Ontoelaatbaarheid

(EEG-Verdrag, art. 169)

2 Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Verbod om andere nationale belastingen te heffen die karakter van omzetbelasting bezitten - Arbeidsmarktbijsdrage in Denemarken - Ontoelaatbaarheid

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

Samenvatting

3 Het onderwerp van een beroep krachtens artikel 169 van het Verdrag wordt afgebakend door de in dit artikel bedoelde precontentieuze procedure en door het petitum van het verzoekschrift. Het met redenen omkleed advies van de Commissie en het verzoekschrift dienen op dezelfde gronden en middelen te berusten. Een grief die niet in de precontentieuze procedure is aangevoerd, is niet-ontvankelijk.

4 Er is sprake van schending van artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388), dat de invoering verbiedt van belastingen, rechten en heffingen met het karakter van een omzetbelasting, en dus van schending van de verdragsverplichtingen en met name van artikel 189 van het Verdrag, wanneer een Lid-Staat, zoals in casu Denemarken, een belastingregeling invoert en handhaaft die

voorziet in betaling van een zogenoemde arbeidsmarktbijdrage, welke een heffing is van fiscale aard en grosso modo op dezelfde grondslag als de BTW, maar zonder inachtneming van de ter zake geldende gemeenschapsvoorschriften wordt geheven, in zoverre als zij:

- zowel wordt geheven over aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen activiteiten als over andere industriële of commerciële activiteiten bestaande in de levering van goederen of diensten onder bezwarende titel;
- van ondernemingen die aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen zijn, wordt geheven op dezelfde berekeningsgrondslag als deze belasting, dat wil zeggen als een percentage van de waarde van de verkopen van de onderneming, na aftrek van de waarde van de inkopen;
- anders dan de belasting over de toegevoegde waarde niet wordt geheven bij invoer, maar over de volledige verkoopprijs van de ingevoerde goederen bij de eerste verkoop in de betrokken Lid-Staat;
- anders dan de belasting over de toegevoegde waarde niet afzonderlijk op de factuur behoeft te worden vermeld;
- naast de belasting over de toegevoegde waarde wordt geïnd.

Partijen

In zaak C-234/91,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. Føns Buhl, als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij N. Anzecchino, lid van haar juridische dienst, Centre Wagner, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Denemarken, vertegenwoordigd door J. Molde, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg ter Deense ambassade, Boulevard Royal 4,

verweerder,

betreffende een verzoek krachtens artikel 169, tweede alinea, EEG-Verdrag om vast te stellen dat het Koninkrijk Denemarken, door het vaststellen en handhaven van de bij wet nr. 840 van 18 december 1987, zoals nadien gewijzigd, ingevoerde heffingregeling inzake de arbeidsmarktbijdrage, een bijdrage van fiscale aard die grosso modo op dezelfde grondslag als de BTW, maar zonder inachtneming van de ter zake geldende gemeenschapsvoorschriften wordt geheven, inbreuk heeft gemaakt op artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), en daardoor de krachtens het EEG-Verdrag, inzonderheid artikel 189 daarvan, op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: O. Due, president, G. F. Mancini en J. C. Moitinho de Almeida, kamerpresidenten, R. Joliet, F. A. Schockweiler, G. C. Rodríguez Iglesias, F. Grévisse, M. Zuleeg en J. L. Murray, rechters,

advocaat-generaal: G. Tesaurò

griffier: J.-G. Giraud

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 13 juli 1993, waar de Deense regering was vertegenwoordigd door J. Molde en G. Larsen, advocaat te Kopenhagen,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 september 1993,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij verzoekschrift, neergelegd op 17 september 1991 ter griffie van het Hof, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 EEG-Verdrag het Hof verzocht vast te stellen dat het Koninkrijk Denemarken, door het vaststellen en handhaven van de bij wet nr. 840 van 18 december 1987, zoals nadien gewijzigd, ingevoerde heffingregeling inzake de arbeidsmarktbijdrage, een bijdrage van fiscale aard die grosso modo op dezelfde grondslag als de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW"), maar zonder inachtneming van de ter zake geldende gemeenschapsvoorschriften wordt geheven, inbreuk heeft gemaakt op artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn"), en daardoor de krachtens het EEG-Verdrag, inzonderheid artikel 189 daarvan, op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

2 In het kader van het door de Deense regering gevoerde economisch stimuleringsbeleid is bij wet nr. 840 van 18 december 1987 (lov om arbejdsmarkedsbidrag; hierna: "wet nr. 840"), in werking getreden op 1 januari 1988, ten laste van de ondernemingen een "arbeidsmarktbijdrage" ingevoerd (hierna: "bijdrage") met het oog op de financiering door de staat van bepaalde sociale uitgaven die tot dusverre ten laste van de werkgevers waren gekomen.

3 De berekeningsgrondslag van deze bijdrage, die werd bepaald op 2,5 %, verschilde naargelang de onderneming al dan niet geheel of gedeeltelijk BTW-plichtig was. Voor volledig BTW-plichtige ondernemingen werd de arbeidsmarktbijdrage berekend op dezelfde grondslag als de BTW, namelijk op basis van de omzet (BTW-methode). Voor de overige ondernemingen werd krachtens wet nr. 840 nu eens deze eerste berekeningsmethode, dan weer een tweede toegepast, waarbij de bijdrage werd berekend op basis van de loonsom van de onderneming, vermeerderd met 90 % (loonsommethode).

4 De verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van de bijdrage, berekend volgens de BTW-methode, is zowel door particulieren als door de Commissie betwist.

5 De Deense ondernemingen Dansk Denavit en P. Poulsen Trading hebben van de belastingdienst terugbetaling gevorderd van de in 1988 en 1989 betaalde bijdrage. Tot staving van

hun vordering betoogden zij, dat de Deense wet onverenigbaar was met artikel 33 van de Zesde richtlijn, alsmede met de artikelen 9 e.v. en 95 EEG-Verdrag. Het geschil werd voor de nationale rechter, het Østre Landsret, gebracht, dat bij beschikking van 20 juni 1990 het Hof vier prejudiciële vragen heeft voorgelegd.

6 In zijn arrest van 31 maart 1992 (zaak C-200/90, Dansk Denkavit en Poulsen, Jurispr. 1992, blz. I-2217) heeft het Hof in antwoord op die vragen voor recht verklaard, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de invoering of handhaving van een fiscale heffing die:

- zowel wordt geheven over aan de BTW onderworpen activiteiten als over andere economische activiteiten bestaande in de levering van goederen of diensten onder bezwarende titel;*
- van BTW-plichtige ondernemingen wordt geheven op dezelfde berekeningsgrondslag als de BTW, dat wil zeggen als een percentage van de waarde van de verkopen van de onderneming, na aftrek van de waarde van de inkopen;*
- anders dan de BTW niet wordt geheven bij invoer, maar over de volledige verkoopprijs van de ingevoerde goederen bij de eerste verkoop in de betrokken Lid-Staat;*
- anders dan de BTW niet afzonderlijk op de factuur behoeft te worden vermeld;*
- naast de BTW wordt geïnd.*

7 Harerzijds deelde de Commissie bij aanmaningsbrief van 22 mei 1989 de Deense regering mee, dat de bijdrage naar haar mening een omzetbelasting in de zin van de Zesde richtlijn was en bijgevolg in strijd met het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat de Lid-Staten verbiedt binnenlandse belastingen met het karakter van een omzetbelasting te heffen.

8 Nadat de Deense regering haar had doen weten, dat zij deze bezwaren afwees, bracht de Commissie op 27 september 1990 krachtens artikel 169 van het Verdrag een met redenen omkleed advies uit, waarin zij de Deense regering verzocht de nodige maatregelen te nemen om haar wetgeving binnen één maand na kennisgeving van het advies in overeenstemming te brengen met het gemeenschapsrecht.

9 Bij brief van 6 december 1990 verklaarde de Deense regering nogmaals, dat zij de stellingen van de Commissie ongegrond achtte. Volgens haar was de bijdrage geen omzetbelasting in de zin van het verbod van artikel 33 van de Zesde richtlijn. De wet waarbij de bijdrage was ingevoerd, zou derhalve volkomen in overeenstemming zijn met de beginselen van de Zesde richtlijn en de juiste toepassing hiervan geenszins hebben belemmerd.

10 Bij verzoekschrift van 12 september 1991 heeft de Commissie bij het Hof beroep ingesteld tot vaststelling dat het Koninkrijk Denemarken zijn communautaire verplichtingen niet is nagekomen.

11 Op 21 december 1991 heeft het Deense parlement wet nr. 891 vastgesteld, houdende afschaffing van de wet inzake de arbeidsmarktbijslag en wijziging van de wet op de BTW [lov om ophævelse af lov om arbejdsmarkedsbidrag og om ændring af merværdiafgiftsloven (momsloven) m.v.; hierna: "wet nr. 891")], die met ingang van 1 januari 1992 in werking is getreden. Bij deze wet zijn de bepalingen van wet nr. 840, waarbij de bijdrage ten laste van de ondernemingen was ingevoerd, geheel afgeschaft. Daarnaast zijn bij die wet de in Denemarken geldende BTW-tarieven gewijzigd.

12 Ondanks het eerder genoemde prejudiciële arrest van 31 maart 1992 en de vaststelling van wet nr. 891 houdende afschaffing van de bijdrage, acht de Commissie het gewenst haar beroep te handhaven.

13 Gelet op de repliek van de Commissie, moet het beroep aldus worden verstaan, dat het twee grieven omvat.

14 De eerste grief heeft betrekking op de bijdrage berekend volgens de loonsommethode. Met betrekking tot dit punt heeft de Commissie opgemerkt, dat het beroep wegens niet-nakoming zijn belang behoudt, omdat het niet vaststaat dat de bijdrage op basis van de loonsom bij wet nr. 891 is afgeschaft.

15 Dienaangaande moet worden opgemerkt, dat deze grief, zoals de Deense regering in dupliek beklemtoont en de Commissie zelf heeft erkend, eerst in het stadium van de repliek is aangevoerd en niet in de precontentieuze procedure, die uitsluitend betrekking heeft op de bijdrage berekend volgens de BTW-methode.

16 Volgens vaste rechtspraak (zie met name arrest van 7 februari 1984, zaak 166/82, Commissie/Italië, Jurispr. 1984, blz. 459, r.o. 16) wordt het voorwerp van een krachtens artikel 169 van het Verdrag ingesteld beroep afgebakend door de in dat artikel bedoelde precontentieuze procedure en het petitum van het verzoekschrift, en dienen het met redenen omkleed advies van de Commissie en het beroep op dezelfde overwegingen te berusten.

17 Derhalve is het beroep, voor zover het betrekking heeft op de bijdrage berekend op basis van de loonsom, niet-ontvankelijk.

18 De tweede grief van de Commissie betreft de bijdrage berekend volgens de BTW-methode.

19 In haar verweerschrift van 4 mei 1992 bestrijdt de Deense regering niet, dat het Koninkrijk Denemarken inbreuk heeft gemaakt op het gemeenschapsrecht door de invoering van de arbeidsmarktbijsdrage berekend volgens de BTW-methode. Zij wijst er echter met nadruk op, dat het beroep wegens niet-nakoming zijn belang heeft verloren door de vaststelling van wet nr. 891 en het arrest van 31 maart 1992.

20 Hiertegen voert de Commissie aan, dat wet nr. 891, waarbij deze bijdrage is afgeschaft, pas in werking is getreden op 1 januari 1992, dat wil zeggen na het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn van één maand.

21 Dienaangaande moet worden beklemtoond, dat ook al is in het prejudiciële arrest van het Hof de onverenigbaarheid van de Deense wet met het gemeenschapsrecht duidelijk in het licht gesteld, enkel de Commissie heeft te beoordelen of het gewenst is haar actie wegens niet-nakoming voort te zetten, nu de in geding zijnde bijdrage pas is afgeschaft na het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn.

22 Uit het voorgaande volgt, dat het Koninkrijk Denemarken, door het vaststellen en handhaven van de bij wet nr. 840 van 18 december 1987, zoals nadien gewijzigd, ingevoerde heffingregeling inzake de arbeidsmarktbijsdrage, een bijdrage van fiscale aard die grosso modo op dezelfde grondslag als de BTW, maar zonder inachtneming van de ter zake geldende gemeenschapsvoorschriften wordt geheven, inbreuk heeft gemaakt op artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en daardoor de krachtens het EEG-Verdrag, inzonderheid artikel 189 daarvan, op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

23 Volgens artikel 69, lid 2, eerste alinea, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen. Overeenkomstig lid 3, eerste alinea, van hetzelfde artikel kan het Hof evenwel de proceskosten over de partijen verdelen of beslissen dat elke partij haar eigen kosten zal dragen.

24 Aangezien beide partijen op bepaalde punten in het ongelijk zijn gesteld, zal elk hunner de eigen kosten dragen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende, verstaat:

1) Door het vaststellen en handhaven van de bij wet nr. 840 van 18 december 1987, zoals nadien gewijzigd, ingevoerde heffingregeling inzake de arbeidsmarktbijdrage, een bijdrage van fiscale aard die grosso modo op dezelfde grondslag als de BTW, maar zonder inachtneming van de ter zake geldende gemeenschapsvoorschriften wordt geheven, heeft het Koninkrijk Denemarken inbreuk gemaakt op artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en is het daardoor de krachtens het EEG-Verdrag, inzonderheid artikel 189 daarvan, op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

2) Elk der partijen zal haar eigen kosten dragen.