

61996J0130

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 17 september 1997. - Fazenda Pública tegen Solisnor-Estaleiros Navais SA, in aanwezigheid van Ministério Público. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Supremo Tribunal Administrativo - Portugal. - BTW - Artikel 33 Zesde BTW-richtlijn - Handhaving van registratierechten - Zegelrecht over waarde van contracten voor bouw van olietanker. - Zaak C-130/96.

Jurisprudentie 1997 bladzijde I-05053

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

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 - Doel - Begrip "omzetbelasting" - Draagwijdte - Zegelrecht dat deel van economische handelingen vrij laat - Daarvan uitgesloten

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

Samenvatting

Aangezien artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting tot doel heeft te verhinderen, dat de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een Lid-Staat die het goederen- en dienstenverkeer belasten en die handelstransacties op een zelfde wijze belasten als de belasting over de toegevoegde waarde, verzet deze bepaling zich niet tegen de handhaving van een nationale belasting die, omdat zij de kenmerken van een zegelrecht vertoont dat wordt geheven over overeenkomsten tot aanneming van werk en tot levering van materiaal of van consumptieartikelen, met uitsluiting van een belangrijk gedeelte van de economische handelingen in de betrokken Lid-Staat, geen algemene belasting is, omdat zij niet tot doel heeft alle economische handelingen in de betrokken Lid-Staat te treffen, en daardoor een van de voornaamste kenmerken van de belasting over de toegevoegde waarde mist.

Partijen

In zaak C-130/96,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), in het aldaar aanhangig geding tussen

Fazenda Pública

en

Solisnor-Estaleiros Navais SA,

in aanwezigheid van Ministério Público,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van 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 (PB 1977, L 145, blz. 1), alsmede van artikel 378 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek en de aanpassing van de Verdragen (PB 1985, L 302, blz. 23),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Eerste kamer),

samengesteld als volgt: L. Sevón, kamerpresident, P. Jann en M. Wathelet (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Léger

griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Fazenda Pública, vertegenwoordigd door M. A. Moreira, advocaat te Lissabon,

- Solisnor-Estaleiros Navais SA, vertegenwoordigd door M. Rodrigues, advocaat te Almada,

- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes, directeur van de juridische dienst van het directoraat-generaal Europese Gemeenschappen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en R. Barreira, adviseur bij het centrum voor juridische studies van het voorzitterschap van de Raad van Ministers, als gemachtigden,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur A. Caeiro en door E. Traversa, lid van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Solisnor-Estaleiros Navais SA, vertegenwoordigd door M. Rodrigues; de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes en A. César Machado, assistente aan de juridische faculteit van Lissabon, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door A. Caeiro, ter terechtzitting van 29 januari 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 maart 1997,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij arrest van 28 februari 1996, ingekomen bij het Hof op 24 april daaraanvolgend, heeft het Supremo Tribunal Administrativo krachtens artikel 177 EG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van 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 (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn"), alsmede van artikel 378 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek en de aanpassing van de Verdragen (PB 1985, L 302, blz. 23; hierna: "Toetredingsakte").

2 Deze vraag is gerezen in het kader van een geding tussen Solisnor-Estaleiros Navais SA (hierna: "Solisnor") en de Fazenda Pública (belastingdienst) over de heffing van een zegelrecht krachtens artikel 91 van de Tabela Geral do Imposto do Selo (algemene tabel van het zegelrecht; hierna: "TGIS").

3 Op 4 juni 1992 betaalde Solisnor een zegelrecht ten bedrage van 43 586 400 ESC ter zake van een op 28 december 1989 met Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA gesloten overeenkomst voor de bouw van een olietanker bestemd voor het vervoer van ruwe olie.

4 Solisnor vorderde vervolgens de nietigverklaring van deze heffing voor het Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal, dat bij arrest van 21 maart 1994 haar vordering toewees op grond dat de belasting in strijd was met artikel 33 van de Zesde richtlijn.

5 Deze bepaling luidt als volgt: "Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat 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."

6 De Fazenda Pública stelde tegen de uitspraak van het Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal hoger beroep in bij het Supremo Tribunal Administrativo. Zij stelde, dat het zegelrecht geen omzetbelasting is en dus niet in strijd is met artikel 33 van de Zesde richtlijn.

7 Van haar kant betoogde Solisnor, dat het zegelrecht, aangezien het gaat om een algemene verbruiksbelasting naar evenredigheid met de prijs van de diensten, een omzetbelasting in de zin van genoemde bepaling is en derhalve onverenigbaar is met het communautaire BTW-stelsel.

8 Blijkens het dossier treft deze belasting ingevolge artikel 1 van het Reglement inzake het zegelrecht, goedgekeurd bij decreet nr. 12700 van 20 november 1926, op algemene wijze "alle documenten, boeken, papieren, akten en producten vermeld in de TGIS". Meer in het bijzonder treft zij overeenkomstig artikel 91 van de TGIS, de "overeenkomsten tot aanneming van werk en

tot levering van materiaal en alle consumptieartikelen". Het bedrag van het zegelrecht wordt berekend volgens een tarief, dat varieert naar gelang van het voorwerp van de overeenkomst en wordt toegepast op de waarde van de transactie.

9 Artikel 91 van de TGIS werd afgeschaft bij artikel 3 van wetsdecreet nr. 223/91 van 18 juni 1991, in de aanhef waarvan werd verklaard dat de artikelen betreffende de aanneming van werk - waaronder artikel 91 - werden afgeschaft wegens hun "onverenigbaarheid met de algemene verbruiksbelasting die in de belasting op de toegevoegde waarde is opgenomen".

10 In zijn verwijzingsarrest overweegt het Supremo Tribunal Administrativo, dat artikel 91 van de TGIS op 28 december 1989, datum van het belastbare feit, nog van kracht was, ofschoon de Portugese Republiek sedert 1 januari 1989 overeenkomstig artikel 395 en bijlage XXXVI, punt II, van de Toetredingsakte gehouden was om de nodige maatregelen te nemen om uitvoering te geven aan de Zesde richtlijn. Het vraagt zich evenwel af, of de handhaving van een dergelijke belasting niet wordt toegestaan door artikel 378 van en bijlage XXXII bij de Toetredingsakte, die de Portugese Republiek toestaan belastingvrijdom toe te kennen en te voorzien in verschillende vrijstellingen.

11 Derhalve heeft het Supremo Tribunal Administrativo het raadzaam geoordeeld het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

"Moet een zegelrecht dat de hierboven genoemde kenmerken vertoont, worden aangemerkt als omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn, eventueel onverminderd artikel 378 Toetredingsakte of enige andere bepaling van gemeenschapsrecht?"

12 Met zijn vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of artikel 33 van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de handhaving van een nationale belasting die de kenmerken van een zegelrecht vertoont en wordt geheven over overeenkomsten tot aanneming van werk en levering van materiaal of van consumptieartikelen, waarbij de waarde van het contract als grondslag dient. Voor het geval dat het antwoord bevestigend luidt, vraagt hij, of de handhaving van een dergelijke belasting is toegestaan ingevolge artikel 378 van en bijlage XXXII bij de Toetredingsakte of enige andere gemeenschapsrechtelijke bepaling.

13 Het is vaste rechtspraak (zie onder meer arresten van 27 november 1985, zaak 295/84, Rousseau Wilmot, Jurispr. 1985, blz. 3759, r.o. 16; 7 mei 1992, zaak C-347/90, Bozzi, Jurispr. 1992, blz. I-2947, r.o. 9, en 16 december 1992, zaak C-208/91, Beaulande, Jurispr. 1992, blz. I-6709, r.o. 12), dat artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat weliswaar de Lid-Staten vrijlaat om bepaalde indirecte belastingen zoals accijnzen te handhaven of in te voeren, mits deze "niet het karakter van omzetbelasting bezitten", ten doel heeft te beletten dat de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een Lid-Staat die het goederen- en dienstenverkeer belasten en die handelstransacties op een zelfde wijze treffen als de BTW.

14 Als zodanige maatregelen moeten in ieder geval worden beschouwd, belastingen, rechten en heffingen die de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten, ook al komen zij daarmee niet op alle punten overeen. Zoals het Hof reeds meermaals heeft verklaard, zijn die kenmerken de volgende: de BTW is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; zij is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten ongeacht het aantal verrichte transacties; zij wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces; zij wordt, ten slotte, geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten doordat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend onder aftrek van die welke bij de vorige transactie is betaald (zie onder meer arresten van 3 maart 1988, zaak 252/86, Bergandi, Jurispr. 1988, blz. 1343, r.o. 15; 13 juli 1989, gevoegde zaken 93/88 en 94/88, Wisselink e.a., Jurispr. 1988, blz. 2671, r.o. 18; 19 maart 1991, zaak C-109/90, Giant, Jurispr. 1991, blz. I-1385, r.o. 11 en 12; 31 maart 1992, zaak C-200/90, Dansk Denavit en Poulsen Trading, Jurispr. 1992, blz. I-2217,

r.o. 11; Bozzi, reeds aangehaald, r.o. 12, en Beaulande, reeds aangehaald, r.o. 12 en 14).

15 Uit een en ander volgt, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn zich niet verzet tegen de handhaving of invoering van registratierechten of andere soorten belastingen, rechten en heffingen, die niet de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten.

16 Onderzocht moet dus worden, of een belasting als die welke door de verwijzende rechter wordt bedoeld, deze kenmerken vertoont.

17 In dit verband volstaat het op te merken, dat een zegelrecht zoals beschreven door de verwijzende rechter, geen algemene belasting is, omdat het niet tot doel heeft alle economische handelingen in de betrokken Lid-Staat te treffen (zie in die zin het arrest Beaulande, reeds aangehaald, r.o. 16). Dit recht treft immers volgens artikel 1 van het Reglement inzake het zegelrecht alleen "alle documenten, boeken, papieren, akten en producten vermeld in de TGIS" en meer in het bijzonder, volgens artikel 91 van de TGIS, "de overeenkomsten tot aanneming van werk en tot levering van materiaal of van consumptieartikelen", met uitsluiting van een belangrijk gedeelte van de economische handelingen in de betrokken Lid-Staat, zoals de overeenkomsten tot het verrichten van diensten of tot verkoop van roerend goed, bedoeld in de oude artikelen 141 en 50, lid 1, sub a, van de TGIS, die thans zijn afgeschaft.

18 Blijkens het dossier maakte artikel 91 van de TGIS oorspronkelijk weliswaar deel uit van een belastingstelsel dat alle transacties inzake goederen en diensten zou treffen. Achtereenvolgens werden echter verschillende categorieën van economische handelingen van de werkingssfeer van de TGIS uitgesloten door de afschaffing van verschillende bepalingen van de TGIS, zoals de artikelen 50, lid 1, sub a, of 141, reeds aangehaald, op het ogenblik waarop het BTW-wetboek in de Portugese rechtsorde in werking trad (zie artikel 2, lid 2, sub d, van wetsdecreet nr. 394-B/84 van 26 december 1984, D.R., serie I, nr. 297, zoals gewijzigd bij wet nr. 3/86 van 7 februari 1986, D.R., serie I, nr. 32).

19 In die omstandigheden moet worden vastgesteld, zonder dat de andere bijzondere kenmerken van deze heffing behoeven worden te onderzocht, dat een heffing als die welke door de verwijzingsrechter wordt bedoeld, niet een van de wezenlijke kenmerken van de BTW vertoont.

20 Mitsdien moet op de gestelde vraag worden geantwoord, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de handhaving van een nationale belasting die de kenmerken van een zegelrecht vertoont en wordt geheven over overeenkomsten tot aanneming van werk en levering van materiaal of van consumptieartikelen, met uitsluiting van een belangrijk gedeelte van de economische handelingen in de betrokken Lid-Staat.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

21 De kosten door de Portugese regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

uitspraak doende op de door het Supremo Tribunal Administrativo bij arrest van 28 februari 1996 gestelde vraag, verklaart voor recht:

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, moet aldus worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de handhaving van een nationale belasting die de kenmerken van een zegelrecht vertoont en wordt geheven over overeenkomsten tot aanneming van werk en tot levering van materiaal of van consumptieartikelen, met uitsluiting van een belangrijk gedeelte van de economische handelingen in de betrokken Lid-Staat.