

61996C0130

Conclusie van advocaat-generaal Léger van 13 maart 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

Conclusie van de advocaat generaal

1 De vraag van het Supremo Tribunal Administrativo noopt het Hof zich nogmaals te buigen over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn(1), dat zich verzet tegen de handhaving of invoering door een Lid-Staat van belastingen die het karakter van omzetbelasting hebben. De Portugese rechter vraagt om de gegevens die hem in staat kunnen stellen de kenmerken van een nationale belasting te analyseren teneinde de toelaatbaarheid ervan te kunnen beoordelen.

I - De feiten en het procesverloop voor de nationale rechter

2 Het geschil voor de verwijzende rechter vindt zijn oorsprong in de betaling van een belasting in de vorm van een zegelrecht ingesteld bij artikel 91 van de "Tabela Geral do Imposto do Selo" (Algemene tabel van het zegelrecht; hierna: "TGIS").

3 Op 4 juni 1992 betaalde Solisnor-Estaleiros Navais SA (hierna: "Solisnor") dit recht ten bedrage van 43 586 400 ESC ter zake van een op 28 december 1989 met de Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA (hierna: "Soponata") gesloten overeenkomst voor de bouw van een olietanker voor het vervoer van ruwe olie.

4 Vervolgens vorderde zij nietigverklaring van de heffing, welke vordering bij arrest van 21 maart 1994 door het Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal werd toegewezen. De Fazenda Pública (belastingdienst) heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij het Supremo Tribunal Administrativo.

5 Voor de verwijzende rechter stelt de Fazenda Pública, dat het zegelrecht geen omzetbelasting is en dus niet in strijd is met artikel 33 van de Zesde richtlijn.(2)

6 Solisnor van haar kant betoogt, dat het zegelrecht, gelet op haar kenmerken van een met de prijs van de diensten evenredige, algemene verbruiksbelasting, een omzetbelasting is in de zin van artikel 33 en derhalve onverenigbaar met het communautaire BTW-stelsel.(3)

II - Het zegelrecht van artikel 91 van de TGIS

7 Volgens de verwijzende rechter drukt deze belasting op algemene wijze op "alle documenten, boeken, papieren, akten en producten vermeld in de TGIS"(4) en meer in het bijzonder op "contracten betreffende de aanneming van werk en de levering van materialen en van verbruiksgoederen"(5). Het bedrag van het zegelrecht wordt berekend volgens een tarief dat varieert volgens het voorwerp van de overeenkomst en wordt toegepast op de waarde van de transactie.

8 Artikel 91 van de TGIS is afgeschaft bij artikel 3 van besluitwet nr. 223/91 van 18 juni 1991, in de aanhef waarvan wordt verklaard dat de artikelen betreffende aannemingscontracten - waaronder artikel 91 - worden afgeschaft wegens hun "onverenigbaarheid met de algemene verbruiksbelasting die in de belasting op de toegevoegde waarde is opgenomen".(6)

9 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 Staat sedert 1 januari 1989 gehouden was de nodige maatregelen te nemen ter uitvoering van de Zesde richtlijn.(7)

10 Hij achtte het daarom dienstig het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

"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?"

11 Artikel 378 van de Toetredingsakte Portugal verwijst naar bijlage XXXII, die een lijst bevat van handelingen, waaronder de Zesde richtlijn, die voor de Portugese Republiek van toepassing zijn, en de nadere voorwaarden voor de uitvoering daarvan omschrijft. Wat de Zesde richtlijn betreft, wordt de Portugese Republiek in bijlage XXXII de mogelijkheid geboden onder bepaalde voorwaarden belastingvrijdom toe te kennen en te voorzien in verschillende vrijstellingen. Gelet op de aldaar geregelde materie, bieden deze twee regelingen dus geen aanknopingspunt voor de juridische kwalificatie van het Portugese zegelrecht.

12 Het Hof heeft in zijn rechtspraak het toepassingsgebied van artikel 33 van de Zesde richtlijn afgebakend met criteria aan de hand waarvan het begrip omzetbelasting zich laat definiëren. Deze criteria moet men zich bij het bepalen van de precieze aard van het in geding zijnde zegelrecht voor ogen houden.

III - Het begrip omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn

13 Artikel 33 van de Zesde richtlijn 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 (...)"

14 Volgens vaste rechtspraak verzet deze bepaling "zich niet tegen de handhaving of invoering van registratierechten of andere soorten belastingen, rechten en heffingen, die niet de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten".(8) Volgens de rechtspraak is het de Lid-Staten zelfs toegestaan de BTW te cumuleren met andere belastingen, rechten en heffingen dan omzetbelasting.(9)

15 Het verbod van cumulatie van BTW met belastingen met het karakter van omzetbelasting laat zich verklaren door het bestaan van een geharmoniseerd stelsel, opgezet in de vorm van een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

16 De Eerste BTW-richtlijn(10) (hierna: "Eerste richtlijn") bevat de grondbeginselen van dit stelsel. Daarin wordt als doel genoemd "een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen welke ten doel heeft de factoren, die de mededingingsvoorwaarden zowel op nationaal als op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen (...)".(11) In de logica van deze regeling impliceert de harmonisatie de "afschaffing van de cumulatieve cascdestelsels"(12) die in sommige Lid-Staten van de Gemeenschap nog bestonden en waarvan het belangrijkste kenmerk was, dat bij iedere transactie de gehele prijs werd belast, zonder mogelijkheid van aftrek van de in het voorgaande stadium betaalde belasting. Een dergelijke heffing ontbeert elke neutraliteit ten aanzien van het productie- en het distributieproces, omdat zij door haar mechanisch effect geïntegreerde economische circuits begunstigt en de prijzen van goederen en diensten verhoogt naarmate de in de eerste productiefasen toegevoegde waarde groter is.

17 Bij de Tweede BTW-richtlijn(13) (hierna: "Tweede richtlijn") is dit op een gemeenschappelijke definitie van de BTW gebaseerde stelsel ingevoerd ter vervanging van de nationale stelsels. Behalve op het specifieke gebied van de BTW is de fiscale bevoegdheid van de Lid-Staten onverlet gebleven.

18 Artikel 33 van de Zesde richtlijn verzekert de samenhang en de duurzaamheid van het gemeenschappelijk stelsel door andere belastingen enkel toe te staan voor zover zij niet aan de criteria van omzetbelasting beantwoorden. Deze bepaling preciseert echter niet, wat moet worden verstaan onder belasting die "het karakter van omzetbelasting" bezit.

19 In het arrest *Rousseau Wilmot* heeft het Hof dit begrip als volgt uitgelegd:

"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', heeft ten doel 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 waardoor handelstransacties op een zelfde wijze worden getroffen als door de BTW."(14)

20 Daaraan heeft het Hof toegevoegd, dat "belastingen, rechten en heffingen die de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten, onder alle omstandigheden moeten worden geacht het goederen- en dienstenverkeer op dezelfde wijze te treffen als de BTW".(15)

21 Een definitie van de BTW wordt gegeven in artikel 2, eerste tot en met derde alinea, van de Eerste richtlijn:

"Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase."

22 Uit deze definitie heeft het Hof de wezenlijke kenmerken van de BTW afgeleid. Deze zijn: "de BTW is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; zij is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten; 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".(16)

23 Onderzocht moet dus worden, of al deze elementen terug te vinden zijn in een belasting van het soort dat "de kenmerken vertoont die worden genoemd in artikel 91 van de TGIS"(17), welke in dat geval onder het verbod van artikel 33 zou vallen.

IV - Het juridisch karakter van het zegelrecht van artikel 91 van de TGIS

24 De Portugese regering en de Fazenda Pública, die verklaart de schriftelijke opmerkingen van de Portugese regering integraal over te nemen(18), zetten uiteen, dat het zegelrecht "drukt op de akte of het contract, en niet op het goed dat daar het voorwerp van is", en dat "ook wanneer de overeenkomst rechtsgevolg mist, niet rechtsgeldig is of niet wordt uitgevoerd, het zegelrecht verschuldigd blijft". Zij leiden daaruit af, dat "niet de transactie wordt belast, waardoor men het betrokken recht logischerwijze niet als omzetbelasting kan aanmerken".(19)

25 Dat het zegelrecht op het contract en niet op de transactie drukt, volstaat volgens mij niet om de kwalificatie van omzetbelasting te kunnen uitsluiten. De geschreven bedingen in een contract zijn door partijen opgesteld met de bedoeling zich eraan te binden. Door de in het contract vermelde waarde als belastinggrondslag te nemen, richt de nationale wet zich dus naar de prijs die, in de meeste gevallen, de werkelijke prijs zal zijn voor de verrichting die aanleiding geeft tot de belasting.

26 Daarom gaat het mij te ver om het risico van nietigheid of niet-uitvoering van de overeenkomst, welk risico relatief gering is in verhouding tot het aantal rechtsgeldige en naar behoren uitgevoerde overeenkomsten, aan te voeren als argument voor het bestaan van een onderscheid tussen de akte en de daarin geregelde transactie. Ik ben derhalve van mening, dat het zegelrecht, door een contract te belasten, op gelijke wijze op een transactie drukt als een belasting die rechtstreeks op de economische verrichting zelf wordt toegepast.

27 Een belasting als het zegelrecht van artikel 91 zou gekwalificeerd kunnen worden als een omzetbelasting in de ruimste zin van het woord, omdat de grondslag ervan bestaat in de waarde van het contract, die in beginsel de omzet van de onderneming vormt. Dat geldt te meer nu er stellig sprake is van evenredigheid, omdat het bedrag van het zegelrecht wordt berekend door toepassing van een percentage op de belastinggrondslag.(20) Om terug te komen op de redenering in het voorgaande punt: de evenredigheid van de belasting met de prijzen van de goederen of diensten zou enkel wegvallen, indien zich herhaaldelijk grotere of kleinere verschillen met de contractueel bedongen prijs voordoen, waardoor deze laatste geen verband meer heeft met de daadwerkelijk bij de uitvoering van de overeenkomst betaalde prijs.

28 Dit volstaat echter niet. De aan de rechtspraak van het Hof ontleende criteria geven het begrip omzetbelasting immers een engere zin.

29 Volgens de Portugese regering en de Fazenda Pública is niet voldaan aan de voorwaarde van algemeenheid. Niet de economische activiteit in haar geheel vormt de grondslag van het zegelrecht, maar enkel een bepaalde, specifieke dienstverrichting.(21) De Commissie is dezelfde mening toegedaan. De in geding zijnde belasting drukt in wezen op de fysieke vorm waarin een

handeling is belichaamd. Bovendien, ook al raakt het zegelrecht goederen en diensten, het drukt niet op goederen en diensten in het algemeen, maar enkel op bepaalde, welomschreven categorieën, zoals de aannemingsovereenkomst.(22)

30 Solisnor betoogt daarentegen, dat het zegelrecht geen bijzondere belasting is die slechts een bepaalde categorie personen treft, maar wel degelijk een algemene belasting(23), omdat zij geldt voor alle rechtspersonen die aannemingsovereenkomsten aangaan.

31 Het Hof heeft overwogen, dat "rechten [die] (...) niet alle economische handelingen in de betrokken Lid-Staat [treffen]", geen algemene belasting vormen.(24)

32 In casu lijkt het geen twijfel, dat een belasting zoals beschreven door de verwijzende rechter, geen algemene belasting is. Weliswaar geldt het zegelrecht voor een groot aantal akten - die men trouwens beter als "dragers" zou kunnen aanduiden, zo breed is de opsomming ervan in de wet - maar niet alle economische verrichtingen in de betrokken Lid-Staat worden erdoor geraakt. Artikel 1 van het reglement inzake het zegelrecht(25) verwijst immers naar "alle documenten, boeken, papieren, akten en producten vermeld in de TGIS"(26), waaruit het limitatieve karakter van de belasting in haar meest ruime omschrijving blijkt. A fortiori kan het zegelrecht van artikel 91, dat van toepassing is op "contracten betreffende de aanneming van werk en de levering van materialen of verbruiksgoederen", dus niet worden geacht een algemeen karakter te hebben, gezien de strikte omschrijving van het voorwerp van de belaste akten.

33 Het door de rechtspraak verlangde algemene karakter van de belasting ontbreekt dus in dit geval. Laten wij vervolgens bezien, of het zegelrecht wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces.

34 De in geding zijnde overeenkomst betreft de bouw door Solisnor van een door Sopotina bestelde olietanker. Om aan de zojuist genoemde voorwaarde te voldoen, zou dus voor elk stadium van de bouw van de olietanker, van de aankoop van de benodigde materialen tot de oplevering van het schip, belasting verschuldigd moeten zijn.

35 Zoals evenwel blijkt bij lezing van de wet en zoals ook de Commissie aangeeft, is het zegelrecht slechts van toepassing op een gedeelte van het productieproces.(27) Om te beoordelen of artikel 91 rechtens correct is, zal de nationale rechter mijns inziens moeten nagaan, of elke fase in de bouw van het schip kan worden ondergebracht in de categorie van "contracten betreffende de aanneming van werk en de levering van materialen of verbruiksgoederen", om de woorden van die bepaling te gebruiken. In het bijzonder zal hij moeten onderzoeken, of het zegelrecht ook drukt op de diensten verricht in het kader van de contractuele betrekkingen tussen de aannemer en de diverse onderaannemers en toeleveranciers.

36 Om als omzetbelasting te kunnen worden gekwalificeerd, moet volgens de rechtspraak verder worden aangetoond, dat de belasting die over voorgaande transacties is geheven, aftrekbaar is van het uiteindelijk door de aannemer betaalde recht.

37 Ik geloof echter niet, dat de aftrekbaarheid van belasting over voorgaande stadia een dwingende voorwaarde is voor de kwalificatie als omzetbelasting.

38 Hoe dit ook zij, de tot nu toe besproken criteria volstaan om die kwalificatie van het in geding zijnde zegelrecht in dit geval uit te sluiten.

39 Meer in het algemeen lijkt mij, dat wanneer de kwalificatie als omzetbelasting zou afhangen van het bestaan van een aftrekregeling, men de met het gemeenschappelijk BTW-stelsel nagestreefde doelen, of althans sommige ervan, uit het oog dreigt te verliezen.

40 Ik herinner eraan, dat volgens de Eerste richtlijn de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting "moet leiden tot afschaffing van de cumulatieve cascadestelsels en tot aanvaarding door alle Lid-Staten van een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde".(28) Met het oog daarop bepaalt artikel 1 van die richtlijn: "De Lid-Staten vervangen hun huidige omzetbelastingstelsel door het in artikel 2 omschreven gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde."

41 Zoals reeds gezegd(29), beoogt artikel 33 van de Zesde richtlijn de coherentie van het gemeenschappelijk BTW-stelsel te bewaren. De voornaamste functie van deze bepaling is de communautaire regeling te vrijwaren voor de invoering of handhaving van omzetbelastingen die, zoals de belastingen volgens het cumulatieve cascadestelsel, de mededingingsverhoudingen kunnen vervalsen.

42 Wanneer echter in een eerder stadium betaalde belasting niet kan worden afgetrokken, krijgt de belasting een cumulatief effect(30), en een uitlegging volgens welke artikel 33 enkel aftrekbare belastingen zou verbieden, zou er dan ook op neerkomen, dat men weer belastingen mocht invoeren van het soort dat de genoemde richtlijnen nu juist wilden afschaffen.(31)

43 Om die reden stel ik het Hof voor, zijn beoordeling niet te doen afhangen van de vraag, of het stelsel van de Portugese belasting dit element nu wel of niet kent, en zich dus op het standpunt te stellen, dat de aftrekbaarheid van een belasting niet van belang is bij de vraag, of het om een omzetbelasting in de zin van artikel 33 gaat.

44 Een omzetbelasting zou dus bepaald blijven door haar algemeenheid, haar evenredigheid en - een essentiële voorwaarde door de plaats die zij inneemt in de definitie van belastingen volgens het cumulatieve cascadestelsel(32) - de heffing ervan in elk stadium van het productie- en distributieproces.

45 Omzetbelastingen die enkel deze kenmerken hebben, behoren mijns inziens tot de belastingen die de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel het meest in gevaar kunnen brengen, doordat zij, aftrekbaar of niet, de mededingingsverhoudingen vervalsen en afbreuk doen aan de harmonisatie.(33)

46 Immers, waar aftrekbaarheid mogelijk is, "impliceert de handhaving van nationale belastingen die in wezen gelijksoortig zijn aan de BTW, de toepassing van een apart tarief naast de gemeenschappelijke tarieven en derhalve een omzeiling van het geharmoniseerde stelsel".(34) Evenzo tonen de "mogelijke discrepanties tussen twee belastingstelsels (...) die niettemin van dezelfde aard zijn (...) aan, dat de overlapping van BTW en gelijksoortige nationale belastingen wel degelijk gevolgen heeft voor de eenvormige werking van het gemeenschappelijk stelsel".(35)

47 De belastingen die de eerder genoemde kenmerken vertonen(36), maar niet de mogelijkheid kennen van aftrek van voorbelasting, verstoren op dezelfde wijze de fiscale harmonisatie die sinds de Eerste richtlijn wordt nagestreefd. Zij doen afbreuk aan het neutraliteitsbeginsel dat in het gemeenschappelijke stelsel centraal staat en dat door de afschaffing van de nationale belastingen volgens het cumulatieve cascadestelsel ingang heeft gekregen.(37)

48 Mocht het Hof evenwel oordelen dat de aftrekbaarheid van een belasting bepalend moet blijven voor de juridische kwalificatie ervan, dan zij vastgesteld dat de Portugese belasting dit kenmerk niet bezit. Artikel 91 van de TGIS spreekt er niet van. Zoals de Commissie opmerkt, drukt het zegelrecht op het brutobedrag van de contractsprijs en niet op het gedeelte van de prijs dat de toegevoegde waarde vertegenwoordigt ten opzichte van de door de aannemer in eerdere stadia gemaakte kosten.⁽³⁸⁾ Geen van de partijen die opmerkingen hebben gemaakt, heeft overigens gesteld, dat het zegelrecht van artikel 91 aftrekbaar is.

49 Uit het voorgaande volgt, dat het zegelrecht van artikel 91 niet voldoet aan de voorwaarden die er een met het gemeenschappelijk BTW-stelsel onverenigbare omzetbelasting van zouden maken, en ik meen dan ook, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn zich niet tegen een belasting van deze aard verzet.

Conclusie

Gelet op voorgaande, geef ik het Hof in overweging de gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

"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 invoering of handhaving van een nationale belasting met de kenmerken van het bij artikel 91 van de \$Tabela Geral do Imposto do Selo' ingestelde zegelrecht."

(1) - 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).

(2) - Standpunt weergegeven in de verwijzingsbeschikking.

(3) - Ibidem.

(4) - Artikel 1 van het reglement inzake het zegelrecht, goedgekeurd bij besluitwet nr. 12700 van 20 november 1926.

(5) - Artikel 91 van de TGIS.

(6) - Aangehaald door de nationale rechter in de verwijzingsbeschikking.

(7) - Ibidem. De datum van 1 januari 1989 is vastgelegd in bijlage XXXVI, bevattende de lijst bedoeld in artikel 395 van de Akte betreffende de toetreding van de Portugese Republiek tot de Europese Gemeenschap [Akten betreffende de toetreding van het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek tot de Europese Gemeenschappen (PB 1985, L 302, blz. 397)].

(8) - Zie laatstelijk arrest van 16 december 1992 (zaak C-208/91, Beaulande, Jurispr. 1992, blz. I-6709, r.o. 13).

(9) - Arresten van 8 juli 1986 (zaak 73/85, Kerrutt, Jurispr. 1986, blz. 2219, r.o. 22) en 13 juli 1989 (gevoegde zaken 93/88 et 94/88, Wisselink e.a., Jurispr. 1989, blz. 2671, r.o. 14).

(10) - Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301).

(11) - Derde overweging van de considerans.

(12) - Vierde overweging van de considerans.

(13) - Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303).

(14) - Arresten van 27 november 1985 (zaak 295/84, Jurispr. 1985, blz. 3759, r.o. 16) en, recenter, 7 mei 1992 (zaak C-347/90, Bozzi, Jurispr. 1992, blz. I-2947, r.o. 9); cursivering van mij.

(15) - Arrest van 31 maart 1992 (zaak C-200/90, Dansk Denkavit en Poulsen Trading, Jurispr. 1992, blz. I-2217, r.o. 11); cursivering van mij.

(16) - Arrest Dansk Denkavit en Poulsen Trading, reeds aangehaald, r.o. 11. Zie eveneens arresten van 3 maart 1988 (zaak 252/86, Bergandi, Jurispr. 1988, blz. 1343, r.o. 15); Wisselink, reeds aangehaald, r.o. 18; 19 maart 1991 (zaak C-109/90, Giant, Jurispr. 1991, blz. I-1385, r.o. 11 en 12); Bozzi, reeds aangehaald, r.o. 12, en Beaulande, reeds aangehaald, r.o. 14.

(17) - Aldus de verwijzingsbeschikking.

(18) - Punt 1 van haar schriftelijke opmerkingen.

(19) - Schriftelijke opmerkingen van de Portugese regering. Zie eveneens de punten 2.1-2.5 van de schriftelijke opmerkingen van de Fazenda Pública.

(20) - In casu bedraagt het tarief 6 promille.

(21) - Schriftelijke opmerkingen van de Portugese regering.

(22) - Schriftelijke opmerkingen van de Portugese regering.

(23) - Schriftelijke opmerkingen van Solisnor.

(24) - Arrest Beaulande, reeds aangehaald, r.o. 16.

(25) - Punt 7 van deze conclusie.

(26) - Cursivering van mij.

(27) - Schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

(28) - Vierde overweging van de considerans. Punt 16 van deze conclusie. Zie ook conclusie van advocaat-generaal Mischo in de zaak Wisselink, reeds aangehaald, r.o. 19-21.

(29) - Punt 18 van deze conclusie.

(30) - Punt 16 van deze conclusie.

(31) - Zie, onder meer, D. Berlin: "Droit communautaire et fiscalité. Harmonisation des fiscalités", *Traité de droit européen*, in *Juris-classeur "Europe"*, 1996, deel 4, fascikel 1630, punten 10 e.v.; P. Farmer en R. Lyal, *EC Tax Law*, 1994, blz. 132 e.v.

(32) - Punt 16 van deze conclusie.

(33) - Laat ik hierbij preciseren, dat de arresten waarin het Hof artikel 33 heeft uitgelegd, niet anders zouden hebben geluid wanneer het aftrekbaarheids criterium had ontbroken. Zo zou de

kwalificatie van een belasting als de retributie in de zaak Dansk Denkavit en Poulsen Trading niet anders zijn uitgevallen, omdat voldaan was aan de andere voorwaarden voor kwalificatie van die retributie als omzetbelasting. Evenzo zou het wegvallen van dit criterium geen verandering hebben gebracht in de arresten waarin bepaalde heffingen niet als omzetbelasting werden aangemerkt, aangezien al die uitspraken naar mijn weten waren gebaseerd op de vaststelling, dat ten minste aan één andere voorwaarde dan die van de aftrekbaarheid niet was voldaan.

(34) - Conclusie van advocaat-generaal Tesauro in de zaak Dansk Denkavit en Poulsen Trading, reeds aangehaald, punt 8.

(35) - Ibidem.

(36) - Punt 44 van deze conclusie.

(37) - Punt 16 van deze conclusie.

(38) - Schriftelijke opmerkingen van de Commissie.