

61991C0234

Conclusie van advocaat-generaal Tesauro van 28 september 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

Conclusie van de advocaat generaal

Mijnheer de President, mijne heren Rechteren,

1 Met dit beroep betwist de Commissie de verenigbaarheid met artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad (hierna: "Zesde richtlijn")(1) van een Deense heffing, de arbeidsmarktbijslag (hierna: "bijslag"), ingevoerd bij wet nr. 840 van 18 december 1987 (hierna: "wet nr. 840"). Ik wil er meteen al op wijzen, dat het Hof in het prejudiciële arrest C-200/90 al gelegenheid heeft gehad zich over de wettigheid van die regeling uit te spreken.(2)

2 Onder verwijzing naar het rapport ter terechtzitting en naar het arrest C-200/90 voor andere gegevens, wil ik in de eerste plaats herinneren aan de belangrijkste aspecten van de bijslagregeling in geding. Deze bijslag, zoals geregeld in wet nr. 840 en latere wijzigingswetten, wordt in beginsel geheven op alle economische activiteiten bestaande in de levering van goederen of diensten (zie artikel 1 van wet nr. 840). Enkele uitzonderingen daargelaten, geldt de bijslag zowel voor aan BTW onderworpen activiteiten als voor activiteiten die van BTW zijn vrijgesteld (artikel 2 van wet nr. 840).

3 Wat de heffingsgrondslag van de bijslag betreft, kan men twee gevallen onderscheiden: a) de bijslag op grondslag van de toegevoegde waarde en b) de bijslag op grondslag van de loonsom.

a) De bijdrage op grondslag van de toegevoegde waarde betreft zowel de aan BTW onderworpen activiteiten als een aantal activiteiten die van BTW zijn vrijgesteld. Voor de eerstgenoemde is de heffinggrondslag van de bijdrage dezelfde als die van de BTW; zij wordt dus geheven over de waarde van de verkopen, verminderd met waarde van de inkopen, die met het oog op de inning van de BTW in de boeken zijn ingeschreven (artikel 7 van wet nr 840). Voor de laatstgenoemde activiteiten wordt de heffinggrondslag eveneens gevormd door de waarde van de verkopen, verminderd met de waarde van de inkopen (zie artikel 8, lid 1, sub 1, van wet nr. 840); in dit geval kan men zich natuurlijk niet baseren op de BTW-boekhouding, daar het immers gaat om activiteiten die niet aan BTW zijn onderworpen; het basiscriterium blijft echter hetzelfde, aangezien de bijdrage enkel wordt geheven over de toegevoegde waarde van de eraan onderworpen activiteiten.

b) De bijdrage op grondslag van de loonsom heeft betrekking op een aantal van BTW vrijgestelde activiteiten, die specifiek worden opgesomd in de wet en waarvoor het criterium van de toegevoegde waarde niet geldt (artikel 8, lid 1, sub 2, van wet nr. 840). Het betreft hoofdzakelijk activiteiten in de financiële sector. In dit geval wordt de bijdrage geheven over de loonsom van de onderneming, vermeerderd met een forfaitair percentage van 90 %.

4 Zoals de Commissie ook ter terechtzitting heeft gepreciseerd, is het onderhavige beroep zowel tegen de bijdrage op grondslag van de toegevoegde waarde als tegen de bijdrage op grondslag van de loonsom gericht. Laten wij deze vormen eens afzonderlijk onderzoeken.

De bijdrage op grondslag van de toegevoegde waarde

5 Dienaangaande betoogt de Deense regering, dat het beroep ongegrond is en derhalve niet-ontvankelijk, daar de bijdrage immers is afgeschaft bij wet nr. 891 van 21 december 1991 en het Hof deze bijdrage in het prejudiciële arrest C-200/90 reeds onverenigbaar heeft verklaard met artikel 33 van de Zesde richtlijn.

6 Op dit punt kan worden opgemerkt, dat volgens vaste rechtspraak het voorwerp van een krachtens artikel 169 van het Verdrag ingesteld beroep wordt afgebakend door het met redenen omkleed advies van de Commissie en dat het beroep, zelfs als de bestreden niet-nakoming na de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn ongedaan is gemaakt, zij belang behoudt.⁽³⁾ In het onderhavige geval staat vast, dat de in geding zijnde belastingwet pas na de instelling van het beroep door het Deense parlement is gewijzigd en dat dientengevolge bij het verstrijken van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn de omstreden regeling nog steeds van kracht was. Zo gezien kan men niet zeggen, dat het beroep zonder voorwerp is geraakt.

7 Wat de omstandigheid betreft, dat het Hof in het prejudiciële arrest C-200/90 reeds heeft onderzocht, of artikel 33 van de Zesde richtlijn zich verzet tegen de toepassing van de Deense, over de toegevoegde waarde geheven bijdrage, moet worden opgemerkt, dat dit niet van invloed is op de ontvankelijkheid van dit beroep.

In het stelsel van de bij het Verdrag ingestelde beroepsmogelijkheden blijkt de in artikel 177 geregelde prejudiciële procedure in haar doelstelling en gevolgen een volstrekt autonome, eigen plaats in te nemen ten opzichte van de niet-nakomingsprocedure van artikel 169: het bestaan van nationale rechtsmiddelen, die de mogelijkheid bieden gebruik te maken van de in artikel 177 geregelde prejudiciële verwijzing, doet dus in geen enkel opzicht af aan de bevoegdheid van de Commissie om het in artikel 169 bedoelde beroep wegens niet-nakoming in te stellen.(4) Aangezien vaststaat dat de Commissie te allen tijde kan afzien van een procedure wegens niet-nakoming, moet men er dus van uitgaan, dat het enkele feit dat het Hof een nationale regeling reeds in het kader van de procedure van artikel 177 heeft onderzocht, op zich niet betekent, dat het door de Commissie krachtens artikel 169 tegen dezelfde regeling ingestelde beroep zonder voorwerp is en daarom gedoemd is te falen.

8 Verder moet ook worden opgemerkt, dat de tegenwerping van de Deense regering, dat het arrest van het Hof in de prejudiciële procedure C-200/90 de onderhavige niet-nakomingsprocedure nutteloos maakt, neerkomt op een beoordeling van de opportuniteit van het beroep krachtens artikel 169, iets waartoe uitsluitend de Commissie bevoegd is en wat zich onttrekt aan de controle van het Hof. Volgens vaste rechtspraak immers beschikt de Commissie in het stelsel van artikel 169 van het Verdrag over een discretionaire bevoegdheid om een niet-nakomingsprocedure in te leiden en voort te zetten, en staat het niet aan het Hof een oordeel over de uitoefening van die bevoegdheid te geven.(5)

9 Wat de grond van de zaak betreft, erkent de Deense regering de juistheid van het tegen haar ingebrachte verwijt. Anders gezegd, zij erkent, dat de bij wet nr. 840 ingevoerde bijdrage, die op grondslag van de toegevoegde waarde wordt geheven van al dan niet BTW-plichtige ondernemingen, een omzetbelasting is in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn en daarom verboden is ingevolge het gemeenschapsrecht. Daarom ook heeft het Deense parlement besloten de bestreden regeling af te schaffen door, zij het ook laat, wet nr. 891 van 21 december 1991 vast te stellen. Bovendien moet worden benadrukt, dat het Hof in arrest C-200/90 duidelijk heeft aangetoond, dat de bijdrage op grondslag van de toegevoegde waarde een omzetbelasting is, die onverenigbaar is met artikel 33 van de Zesde richtlijn.

10 Mitsdien ben ik van mening, dat het beroep wat het eerste punt betreft, ontvankelijk en gegrond is.

De bijdrage op grondslag van de loonsom

11 Voor het tweede punt wijst de Deense regering met betrekking tot de bijdrage op grondslag van de loonsom (vermeerderd met 90 %) erop, dat de Commissie noch in de precontentieuze fase van de procedure noch, nota bene, in het inleidend verzoekschrift enige kritiek dienaangaande heeft geuit; pas in repliek heeft zij voor de eerste keer de verenigbaarheid van de bijdrage op grondslag van de loonsom met artikel 33 van de Zesde richtlijn ter discussie gesteld. Mitsdien moet het beroep met betrekking tot dit onderdeel van de in geding zijnde Deense wet niet-ontvankelijk worden verklaard.

12 Om met de deur in huis te vallen: de tegenwerping van de Deense regering met betrekking tot de ontvankelijkheid van het beroep op dit punt lijkt mij volstrekt gegrond, en wel om de navolgende redenen.

Allereerst herinner ik eraan, dat volgens vaste rechtspraak een beroep krachtens artikel 169 niet-ontvankelijk is, voor zover het betrekking heeft op grieven die in de precontentieuze procedure niet aan de orde zijn geweest, juist zoals trouwens een middel niet-ontvankelijk is dat voor het Hof wordt aangevoerd zonder eerst in het inleidend verzoekschrift te zijn geformuleerd.(6)

Verder wijs ik erop, dat het Hof er juist in een recent arrest op heeft gewezen, dat in het kader van een niet-nakomingsprocedure de grieven tegen een Lid-Staat en de gronden waarop die grieven berusten, duidelijk en nauwkeurig moeten worden geformuleerd, zodat de verwerende staat zijn recht van verweer volledig kan uitoefenen en het Hof de grieven concreet en grondig kan beoordelen. Overeenkomstig deze rechtspraak behoort de Commissie precies de grieven aan te geven waarover zij een uitspraak van het Hof verlangt, en, althans summier, de juridische en feitelijke gronden waarop die grieven berusten.(7)

13 In casu moet worden opgemerkt, dat de bijdrage op grondslag van de loonsom althans op één essentieel punt, namelijk de heffinggrondslag, volkomen anders is gestructureerd dan de bijdrage op grondslag van de toegevoegde waarde. De Commissie had dus specifiek de wettigheid ervan moeten betwisten, juist zoals zij heeft gedaan ten aanzien van de bijdrage op grondslag van de toegevoegde waarde, door al in de precontentieuze procedure de feitelijke en juridische gronden van haar conclusies te vermelden.

14 In werkelijkheid heeft zij enkel bij de algemene beschrijving van de in wet nr. 840 neergelegde regeling verwezen naar de bijdrage op grondslag van de loonsom, en noch in de precontentieuze fase noch in het beroep zelf specifieke bezwaren tegen deze bijdrage geformuleerd en evenmin aangegeven waarom zij onverenigbaar zou zijn met artikel 33 van de Zesde richtlijn (ook in repliek heeft zij dat trouwens niet gedaan). Zoals de Deense regering terecht heeft opgemerkt, betreffen de argumenten van de Commissie in feite uitsluitend de bijdrage op grondslag van de toegevoegde waarde: de Commissie analyseert enkel het karakter en de wettigheid van deze laatste - en niet van de bijdrage op grondslag van de loonsom -, waarbij zij tot de conclusie komt, dat het gaat om een bij artikel 33 van de Zesde richtlijn verboden omzetbelasting.

15 Verder is uit de debatten ter terechtzitting ondubbelzinnig gebleken, dat de Commissie in feite noch in haar conclusies noch in het juridisch gedeelte van het inleidend verzoekschrift noch in de stukken van de precontentieuze procedure bezwaren heeft gemaakt tegen de bijdrage op grondslag van de loonsom.

16 Ik meen derhalve, dat het beroep op het punt van deze bijdrage, die de Commissie enkel in repliek (en dan nog in vage en algemene bewoordingen) ter sprake heeft gebracht, als kennelijk niet-ontvankelijk is te beschouwen.

17 Geheel subsidiair wil ik er nog op wijzen, dat dat punt, zo het ontvankelijk zou worden geacht, in ieder geval als ongegrond moet worden verworpen. Zoals gezegd, heeft de Commissie immers ook ter terechtzitting niets aangevoerd waaruit zou blijken dat de bijdrage op grondslag van de loonsom (vermeerderd met 90 %), die een volstrekt ander karakter heeft dan de bijdrage op grondslag van de toegevoegde waarde, een omzetbelasting in de zin van de Zesde richtlijn is; de gegevens van het dossier lijken veeleer op het tegendeel te wijzen, aangezien de bijdrage op grondslag van de loonsom noch een in elke handelsfase geheven "cascade"-belasting, noch een belasting over de toegevoegde waarde vormt.

18 Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging te beslissen als volgt:

"Het Koninkrijk Denemarken is de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 33 van de Zesde richtlijn niet nagekomen door het vaststellen en handhaven van de bij wet nr. 840 van 18 december 1987 ingevoerde arbeidsmarktbijslag die overeenkomstig artikel 7 en artikel 8, lid 1, sub 1, van deze wet wordt geheven over de toegevoegde waarde van door BTW-plichtige ondernemingen geleverde goederen en diensten.

Het beroep is daarentegen niet-ontvankelijk, voor zover het betrekking heeft op de arbeidsmarktbijslag die overeenkomstig artikel 8, lid 1, sub 2, van wet nr. 840 wordt geheven over de loonsom, vermeerderd met 90 %, van bepaalde van BTW vrijgestelde ondernemingen, die

specifiek in die wet worden opgesomd."

(1) - Zesde richtlijn 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) - Arrest van 31 maart 1992, zaak C-200/90, Dansk Denkavit en Poulsen Trading, Jurispr. 1992, blz. I-2217.

(3) - Zie, onder meer, arresten van 21 juni 1988, zaak 283/86, Commissie/België, Jurispr. 1988, blz. 3271; 27 november 1990, zaak C-200/88, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1990, blz. I-4299, en 13 december 1990, zaak C-347/88, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1990, blz. I-4747.

(4) - Zie arresten van 17 februari 1970, zaak 31/69, Commissie/Italië, Jurispr. 1970, blz. 25, r.o. 9, en 18 maart 1986, zaak 85/85, Commissie/België, Jurispr. 1986, blz. 1149, r.o. 24.

(5) - Arrest in zaak C-200/88, reeds aangehaald, en arrest van 27 november 1990, zaak C-209/88, Commissie/Italië, Jurispr. 1990, blz. I-4313.

(6) - Zie arrest van 14 juli 1988, zaak 298/86, Commissie/België, Jurispr. 1988, blz. 4343, r.o. 8 en 10.

(7) - Zie arrest in zaak C-347/88, reeds aangehaald, r.o. 24, 28 en 29.