

ARREST VAN HET HOF

31 maart 1992 \*

In zaak C-200/90,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Østre Landsret, in het aldaar aanhangig geding tussen

**Dansk Denkavit ApS en P. Poulsen Trading ApS,**

ondersteund door

**Monsanto-Searle A/S,**

en

**Skatteministerium,**

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 de artikelen 9 en volgende en 95 EEG-Verdrag,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

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

advocaat-generaal: G. Tesauro

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

\* Procestaal: Deens.

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Dansk Denkavit ApS, P. Poulsen Trading ApS en Monsanto-Searle A/S, vertegenwoordigd door K. Dyekjær-Hansen, advocaat te Kopenhagen;
- het Skatteministerium, vertegenwoordigd door M. Gregers Larsen, advocaat te Kopenhagen, en J. Molde, juridisch adviseur, als gemachtigde;
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes, directeur juridische zaken van het directoraat-generaal Europese Gemeenschappen, A. Correia, adjunct-directeur-generaal BTW, en T. Lemos, jurist van de administratieve dienst BTW, als gemachtigden;
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. F. Buhl, juridisch adviseur, als gemachtigde;

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Dansk Denkavit ApS en P. Poulsen Trading ApS, Monsanto Searle A/S, het Skatteministerium en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, ter terechtzitting van 28 november 1991,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 januari 1992,

het navolgende

### Arrest

- 1 Bij beschikking van 20 juni 1990, ingekomen bij het Hof op 2 juli daaraanvolgend, heeft het Østre Landsret krachtens artikel 177 het Hof vier prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 9 en volgende en 95 EEG-Verdrag, 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 Lid-Statens inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

- 2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen enerzijds Dansk Denkavit ApS (hierna: „Dansk Denkavit”) en P. Poulsen Trading ApS (hierna: „Poulsen Trading”) en anderzijds het Skatteministerium (Deens Ministerie van Belastingen en Accijnzen), betreffende een vordering tot terugbetaling van bedragen die deze ondernemingen in 1988 en 1989 als arbeidsmarktbijsdrage hadden betaald.
  
- 3 Blijkens de stukken is de arbeidsmarktbijsdrage ingevoerd bij wet nr. 840 van 18 december 1987 (Lov om arbejdsmarkedsbidrag). Deze wet, in werking getreden op 1 januari 1988, werd ingevoerd als onderdeel van het destijds door de Deense regering gevoerde economisch beleid ter bevordering van de produktie en de werkgelegenheid. Om de lasten van de ondernemingen te verlagen, achtte de Deense regering het noodzakelijk, dat bepaalde sociale uitgaven die tot dusverre ten laste van de werkgevers waren gekomen, voortaan door de staat werden gefinancierd. Ten einde de noodzakelijke openbare middelen op te brengen, werd voorgesteld een bijsdrage te heffen die op de consument moest worden afgewenteld.
  
- 4 De arbeidsmarktbijsdrage, die per 1 januari 1992 is vervangen door een overeenkomstige verhoging van het BTW-tarief, gold zowel voor BTW-plichtige ondernemingen als voor andere ondernemingen die er voordeel van hadden dat de staat bovenbedoelde lasten overnam. De hoogte van de bijsdrage werd bepaald op 2,5% van de waarde van alle door de onderneming in een bepaald tijdvak verrichte verkopen en leveringen van goederen en diensten, verminderd met de waarde van de door de onderneming in hetzelfde tijdvak verrichte aankopen van goederen en diensten. Indien deze berekeningsmethode niet kon worden toegepast, hetgeen het geval was bij bepaalde van de BTW vrijgestelde ondernemingen, werd de heffingsgrondslag gevormd door de loonsom van de onderneming, vermeerderd met 90%. Voorts werd de arbeidsmarktbijsdrage noch bij uitvoer noch bij invoer van goederen en diensten geheven; evenmin kon de importerende onderneming de waarde van de ingevoerde goederen of diensten aftrekken bij de eerste transactie in Dene-marken.

- 5 Verzoeksters in het hoofdgeding, Dansk Denkvit en Poulsen Trading, kopen goederen in Nederland, die zij in Denemarken doorverkopen. Dansk Denkvit handelt in diervoeders en Poulsen Trading in luidsprekers. Dansk Denkvit betaalde in 1988 en 1989 aan het Skatteministerium 811 470 DKR aan arbeidsmarkt-bijdrage, Poulsen Trading in hetzelfde tijdvak 745 756 DKR. De twee vennootschappen vorderen voor de nationale rechter nietigverklaring van de heffing en veroordeling van de Deense Staat tot terugbetaling van het huns inziens onverschuldigd betaalde bedrag. Tot staving van hun vordering stellen zij, primair, dat de arbeidsmarkt-bijdrage een door artikel 33 van de Zesde richtlijn verboden omzetbelasting is, en, subsidiair, dat de bijdrage een bij artikel 9 en volgende EEG-Verdrag verboden heffing van gelijke werking als een invoerrecht is, of, zo deze artikelen niet toepasselijk zouden zijn, een discriminerende binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 EEG-Verdrag.
- 6 Van oordeel, dat de uitkomst van het geding afhangt van de uitlegging van de aangehaalde bepalingen, heeft het Østre Landsret bij beschikking van 20 juni 1990 de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een uitspraak over de volgende prejudiciële vragen:
- „1) Moet artikel 33 van de 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 (77/388/EEG), aldus worden uitgelegd, dat het eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat een fiscale heffing oplegt die met name de volgende kenmerken heeft:
- De heffing wordt zowel betaald over activiteiten waarover BTW verschuldigd is, als over andere economische activiteiten, bestaande in de levering van goederen en diensten onder bezwarende titel, en wordt berekend volgens in de wet omschreven criteria, die de belastingautoriteiten geen beoordelingsbevoegdheid laten en die geen onderscheid maken tussen binnenlandse en ingevoerde producten.
  - Voor BTW-plichtige ondernemingen wordt dezelfde berekeningsgrondslag toegepast als bij de BTW, aangezien de heffing evenals de BTW in elke

handelsfase wordt geïnd als een percentage van de verkopen van de onderneming (exclusief export), met aftrek van de inkopen, waarover in eerdere handelsfasen BTW is betaald.

- Anders dan in het BTW-stelsel vindt heffing niet plaats bij de invoer, maar bij de eerste verkoop door een binnenlandse onderneming, en wel over de volledige verkoopprijs van de ingevoerde goederen.
  
  - De heffing behoeft anders dan de BTW niet afzonderlijk op de factuur te worden vermeld.
  
  - De heffing wordt aan de douane voldaan volgens dezelfde beginselen als de BTW en de douane gaat derhalve over tot terugbetaling in geval van een negatieve heffinggrondslag.
  
  - De heffing wordt geïnd naast de bestaande BTW-regeling; zij komt namelijk geheel noch gedeeltelijk in de plaats van de krachtens de geldende wettelijke bepaling verschuldigde BTW, en zij maakt zelfs deel uit van de prijs waarover de BTW wordt berekend.
- 2) Roept artikel 33 van de Zesde richtlijn met betrekking tot een binnenlandse heffing met de in vraag 1 genoemde kenmerken voor de particulieren rechten in het leven, die de nationale rechter dient te handhaven?
- 3) Indien vraag 1 en/of vraag 2 ontkennend moet(en) worden beantwoord, moet het in de artikelen 9 en volgende EEG-Verdrag neergelegde verbod van heffingen van gelijke werking als een douanerecht dan aldus worden uitgelegd, dat een heffingregeling ten aanzien van ingevoerde produkten, als omschreven in vraag 1, in strijd is met dat verbod, aangezien die heffing voor

BTW-plichtige ondernemingen wordt berekend op de voor de BTW gehanteerde grondslag, zonder aftrek van de waarde van de ingevoerde produkten?

4) Indien vraag 3 ontkennend wordt beantwoord, moet artikel 95 EEG-Verdrag dan aldus worden uitgelegd, dat de heffingregeling met name wegens het in vraag 3 genoemde element in strijd is met het in die bepaling neergelegde verbod van discriminerende binnenlandse belastingen?"

7 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten, een uitvoerige beschrijving van de arbeidsmarktbijdrage en een samenvatting van de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

#### De eerste vraag

8 Met zijn eerste vraag wenst het Østre Landsret in wezen te vernemen, of artikel 33 van de Zesde richtlijn in de weg staat aan de invoering of de handhaving van een fiscale heffing, die:

- zowel wordt geheven over activiteiten waarover BTW verschuldigd is, 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, onder aftrek van de waarde van de inkoop;
- 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.

9 Artikel 33 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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.”

10 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft verklaard, onder meer in de arresten van 3 maart 1988 (zaak 252/86, Bergandi, Jurispr. 1988, blz. 1343, r. o. 10 en 11) en 13 juli 1989 (gevoegde zaken 93/88 en 94/88, Wisselink, Jurispr. 1989, blz. 2671, r. o. 13 en 14), blijkt uit de bewoordingen van deze bepaling, dat zij de Lid-Staten de invoering of handhaving van belastingen, rechten en heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten, verbiedt. Voor de beantwoording van de eerste vraag moet daarom allereerst worden vastgesteld, wat de kenmerken van een omzetbelasting zijn, en moet vervolgens worden onderzocht, of een bijdrage als de arbeidsmarktbijdrage als een dergelijke belasting is te beschouwen.

11 Om te beginnen zij opgemerkt, dat, gelijk het Hof verklaarde in de zojuist aangehaalde arresten en voorts in het arrest van 27 november 1985 (zaak 295/84, Rouseau Wilmot, Jurispr. 1985, blz. 3759, r. o. 16), artikel 33 ten doel heeft te beletten, dat er belastingen, rechten en heffingen worden ingevoerd die de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar brengen doordat zij het goederen- en dienstenverkeer op dezelfde wijze belasten als de BTW. Belastingen, rechten en heffingen die de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten, moeten onder alle omstandigheden worden geacht het goederen- en dienstenverkeer op dezelfde

wijze te treffen als de BTW. Naar het Hof in bovengenoemde arresten heeft vastgesteld, betreft het de volgende kenmerken: de BTW is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen en diensten; zij is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten; zij wordt geheven in elk stadium van het produktie- 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 na aftrek van die welke in de voorgaande stadia is betaald.

- 12 Vervolgens moet worden onderzocht, in hoeverre een heffing als de arbeidsmarkt-bijdrage de voornaamste kenmerken van de BTW bezit en of zij derhalve als een omzetbelasting moet worden aangemerkt. Welnu, evenals de BTW was de bijdrage verschuldigd over economische activiteiten bestaande in de levering van goederen en diensten onder bezwarende titel, ongeacht of de onderneming overigens BTW-plichtig was; zij werd geheven in alle produktie- en omzetfasen; voor BTW-plichtige ondernemingen werd zij berekend als percentage van de waarde van de in een bepaald tijdvak verkochte goederen of geleverde diensten, na aftrek van de waarde van de aankopen van goederen en diensten in hetzelfde tijdvak.
- 13 Het is juist, dat de arbeidsmarkt-bijdrage, zoals ook door de Deense regering is aangevoerd, zich op de volgende punten van de BTW onderscheidde. In de eerste plaats werd zij geheven van ondernemingen die niet BTW-plichtig waren, in welk geval de heffinggrondslag overeenkwam met de loonsom van de onderneming, vermeerderd met 90%, wanneer de voor BTW-plichtige ondernemingen gebruikte berekeningsmethode niet kon worden toegepast. Voorts werd de arbeidsmarkt-bijdrage niet geheven bij invoer en mochten de importeurs de waarde van de ingevoerde goederen of diensten niet aftrekken van de heffinggrondslag. Ten slotte werd de bijdrage beschouwd als een bestanddeel van de kostprijs van de goederen of diensten en behoeft zij als zodanig niet afzonderlijk op de factuur te worden vermeld.
- 14 Om het karakter van een omzetbelasting te hebben, is het echter niet nodig, dat een belasting in alle opzichten met de BTW overeenkomt. Het is voldoende, dat zij de voornaamste kenmerken van de BTW vertoont. De verschillen waarop in deze zaak is gewezen, doen er niet aan af, dat een heffing als de arbeidsmarkt-bij-



drage op wezenlijke punten op de BTW gelijk. Ondanks die verschillen behoudt deze bijdrage dus het karakter van een omzetbelasting.

15 De eerste vraag moet mitsdien aldus worden beantwoord, dat 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, zich verzet tegen de invoering of de 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 inkomsten;

— 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 hoeft te worden vermeld;

— naast de BTW wordt geïnd.

**De tweede vraag**

- 16 Met betrekking tot de vraag of voor de nationale rechter een beroep kan worden gedaan op artikel 33, betoogt de Deense regering, dat dit artikel een zuiver formele bepaling is, die enkel in het belang van de Gemeenschap in de Zesde richtlijn is opgenomen. Ter terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van de Deense regering opgemerkt, dat enkel materiële bepalingen die de belangen van de particulieren beogen te beschermen, rechtstreekse werking kunnen hebben, en dat aan deze voorwaarde in casu niet is voldaan.
- 17 Dienaangaande volstaat het op te merken, dat volgens vaste rechtspraak van het Hof particulieren zich voor de nationale rechter op een bepaling kunnen beroepen, indien deze duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk is. Het in artikel 33 neergelegde verbod aan de Lid-Staten om belastingen, rechten en heffingen met het karakter van omzetbelasting in te voeren, voldoet aan deze voorwaarde.
- 18 Op de tweede vraag moet mitsdien worden geantwoord, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn voor de particulieren rechten in het leven roept, die door de nationale rechter moeten worden gehandhaafd.

**De derde en de vierde vraag**

- 19 Gezien de op de eerste en de tweede vraag gegeven antwoorden, zijn de derde en de vierde vraag niet meer van belang.

**De werking in de tijd van dit arrest**

- 20 Onder verwijzing naar de arresten van 8 april 1976 (zaak 43/75, Defrenne, Jurispr. 1976, blz. 455), 2 februari 1988 (zaak 24/86, Blaizot, Jurispr. 1988, blz. 379) en 17 mei 1990 (zaak C-262/88, Barber, Jurispr. 1990, blz. I-1889),

heeft de Deense regering het Hof verzocht, de werking in de tijd van het onderhavige arrest te beperken ingeval het zou vaststellen dat de arbeidsmarktbijdrage met het gemeenschapsrecht onverenigbaar is. Zij heeft gewezen op de buitengewoon ernstige consequenties die een dergelijk arrest zou hebben voor de Deense economie en rechterlijke organisatie. Ter terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van de Deense regering verklaard, dat de Deense Staat ongeveer 7 miljard ECU aan arbeidsmarktbijdragen heeft geheven, hetgeen overeenkomt met 4% van de staatsinkomsten in de betrokken periode. Ook al zou slechts een deel van de 150 000-200 000 ondernemingen die de arbeidsmarktbijdrage hebben betaald — welke overigens op de consument is afgewenteld —, terugbetaling daarvan vorderen, dan nog zou de Deense rechterlijke organisatie onder die last bezwijken. De vertegenwoordiger van de Deense regering heeft voorts verklaard, dat de regering op grond van de toenmalige rechtspraak van het Hof ervan uit mocht gaan, dat de aangevochten bijdrage de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel niet in gevaar bracht en dus niet onder het verbod van artikel 33 viel.

- 21 Dienaangaande moet worden opgemerkt, dat de Deense regering niet heeft aangetoond dat het gemeenschapsrecht ten tijde van de invoering van de in geding zijnde bijdrage redelijkerwijs aldus kon worden uitgelegd, dat een dergelijke heffing was toegestaan. Het verbod op omzetbelastingen blijkt duidelijk uit de bewoordingen van genoemde bepaling. Het Hof heeft de draagwijdte van dat verbod reeds gepreciseerd in zijn arrest van 27 november 1985 (Rousseau Wilmot, reeds aangehaald), waarin het overwoog, dat artikel 33 „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 waardoor handelstransacties op een zelfde wijze worden getroffen als door de BTW” (r. o. 16). Hieruit volgt, dat een heffing die naast de BTW wordt geïnd en die de voornaamste kenmerken van de BTW bezit, zoals deze zijn aangegeven in rechtsoverweging 15 van het arrest Rousseau Wilmot, handelstransacties op een zelfde wijze treft als de BTW en daardoor de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar brengt.
- 22 Daar komt bij, dat de Commissie, die door de Deense regering in november 1987 van het wetsontwerp in kennis was gesteld, reeds op 29 januari 1988, dat wil zeg-

gen slechts enkele weken na de invoering van de arbeidsmarktbijdrage, de aandacht van de Deense regering heeft gevestigd op de problemen in verband met artikel 33, waartoe de bijdrage aanleiding kon geven.

- 23 Er is dan ook geen reden om de werking in de tijd van dit arrest te beperken.

### Kosten

- 24 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.

## HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Østre Landsret bij beschikking van 20 juni 1990 gestelde vragen, verklaart voor recht:

- 1) 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, verzet zich tegen de invoering of de 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 inkoop;
- 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 hoeft te worden vermeld;
- naast de BTW wordt geïnd.

2) Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad roept voor de particulieren rechten in het leven, die door de nationale rechter moeten worden gehandhaafd.

Due	Joliet	Schockweiler	Grévisse
Mancini	Kakouris	Moitinho de Almeida	
Rodríguez Iglesias	Díez de Velasco	Zuleeg	Murray

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 31 maart 1992.

De griffier

J.-G. Giraud

De president

O. Due