

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

G. F. MANCINI

van 22 oktober 1985 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

1. Bij arrest van 29 september 1984 heeft de Cour d'appel te Douai het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van 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 (PB 1977, L 145, blz. 1). Dit artikel 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.”

2. De Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic) is een orgaan van sociale zekerheid, onder meer belast met de inning van een sociale solidariteitsbijdrage (contribution sociale de solidarité) en een bijstandsheffing (taxe d'entr'aide), waaraan — uitzonderingen daargelaten — handelsvennootschappen zijn onderworpen. De bepalingen inzake berekening en inning van deze heffingen zijn vervat in de wetten nrs. 70/13 van 3 januari 1970 en 72/657 van 13 juli 1972.

De prejudiciële vraag komt voort uit de weigering van Rousseau Wilmot SA, een in

staat van faillissement verkerende Franse onderneming, om deze heffingen te betalen over de jaren 1981 en 1982. Organic heeft haar gedagvaard en in de loop van het geding hebben partijen gediscuteerd over de verenigbaarheid van de Franse wettelijke regeling met de richtlijn. Volgens de onderneming betreft het hier heffingen van fiscale aard, omdat zij worden geïnd op grondslag van een percentage (0,1%) van de totale omzet die de onderneming in de loop van het voorgaande jaar heeft gemaakt: zij zouden derhalve in strijd zijn met de eenvoudige regeling van de richtlijn en in het bijzonder met artikel 33 daarvan. Volgens Organic zijn deze heffingen veeleer sociale lasten, omdat zij dienen ter financiering van de stelsels van ouderdoms- en ziekteverzekering voor kooplieden en zelfstandige ambachtslieden. Zij zouden daarom buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen, die in wezen fiscale doelstellingen heeft.

Dit verschil van mening was voor de Cour d'appel aanleiding om de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende vraag voor te leggen:

„Moet artikel 33 van richtlijn nr. 77/388 aldus worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan de toepassing van een regeling van een Lid-Staat, waarbij ten laste van vennootschappen, openbare bedrijven en staatsbedrijven en ten behoeve van het stelsel van ziekte- en moederschapsverzekering voor zelfstandigen in de niet-agrarische beroepen en de stelsels van ouderdomsverzekering voor kooplieden en zelfstandige ambachts-

* Vertaald uit het Italiaans.

lieden een sociale solidariteitsbijdrage en een bijstandsheffing worden ingesteld, waarvan de grondslag wordt gevormd door de totale jaaromzet na belasting van de eraan onderworpen vennootschappen en bedrijven ?”

fiscale heffingen zijn, maar of het bijzondere verbod van artikel 33 („bijzonder” omdat het uitdrukkelijk en uitsluitend naar een bepaald type heffingen verwijst, namelijk die over de omzet) ook heffingen van het hierbedoelde type omvat.

3. In de procedure voor het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door Organic, de regering van de Franse Republiek en de Commissie van de Europese Gemeenschappen. Rousseau Wilmot is enkel ter terechtzitting verschenen.

Zo gezien is het duidelijk, dat het sociale of fiscale doel van deze heffingen geen zeker en afdoend criterium is om ze buiten dan wel binnen de werkingssfeer van het voorschrift te doen vallen. Daartoe dient intengendeel eerst te worden vastgesteld, wat de gemeenschapswetgever bedoelde met belastingen, rechten of heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten. Is dit begrip eenmaal bepaald, dan is het zaak te onderzoeken of het op de hierbedoelde heffingen van toepassing is.

De teneur van de gemaakte opmerkingen is, dat de litigieuze wettelijke regeling in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht. Alleen Rousseau Wilmot is een andere mening toegedaan. Begrijp ik haar verweer goed, dan zou artikel 33 ruim moeten worden uitgelegd. Met andere woorden, het verbod op de invoering van lasten die het karakter van omzetbelasting bezitten, zou gelden voor alle soorten heffingen voor zover zij van fiscale aard zijn; dit zou stellig het geval zijn met de heffingen in geding, ook al liggen aan de inning ervan sociale vereisten ten grondslag.

4. Laat ons beginnen *ab ovo*. De eerste twee richtlijnen op belastinggebied (nrs. 67/227 en 67/228 van 11 april 1967, PB 1967, blz. 1301 e.v.) zijn vastgesteld om te komen tot harmonisatie van de nationale wetgevingen inzake omzetbelasting. Men wilde daarmee factoren elimineren die, zoals de betrokken heffingen, de mededinging konden vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten binnen de gemeenschappelijke markt konden belemmeren. De Lid-Staten werden daarom verplicht, binnen een bepaalde termijn hun stelsels van omzetbelasting bij wet te vervangen door een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (artikel 1 van eerstgenoemde richtlijn); verder mochten zij vanaf de inwerkingtreding van de wet waarbij de vervanging plaatsvond, generlei forfaitaire compenserende maatregel bij invoer of uitvoer uit hoofde van de omzetbelasting voor het intracommunautaire handelsverkeer meer handhaven of instellen.

Dit argument, waarvan de premissen reeds voor discussie vatbaar zijn, helpt ons in casu evenwel niet verder; het bewijst immers niet, dat de betrokken heffingen *ook* het karakter van omzetbelasting bezitten. Al even weinig behulpzaam is het andere standpunt (beide lasten zijn van sociale, en niet van fiscale aard), dat Organic en de Franse regering verdedigen. Het probleem dat het Hof moet oplossen, is immers niet of de solidariteitsbijdrage en de bijstandsheffing al dan niet

Met de uitvoering van de twee richtlijnen door de zes oorspronkelijke Lid-Staten (1 januari 1973), is er als het ware een Europese omzetbelasting ingevoerd: de BTW. Dit betekende een grote stap vooruit. De Lid-Staten bleven weliswaar bevoegd (en zijn dat nog) om tal van elementen van de BTW-regeling te omschrijven, maar het is een feit, dat de door hen geheven omzetbelasting haar karakter van binnenlandse belasting goeddeels heeft verloren en deel is gaan uitmaken van een zo al niet volstrekt uniform, dan toch „gemeenschappelijk” stelsel (zie conclusie van advocaat-generaal Rozès in zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1437, 1441).

Waarin bestaat dit stelsel? Het antwoord op deze vraag is te vinden in artikel 2 van de Eerste richtlijn: het gaat erom, „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.” Dit beginsel wordt door de Tweede richtlijn uitgewerkt door middel van definities en regels die een eenvormige toepassing van het stelsel door de nationale wetgevers moeten verzekeren. Zo bepaalt bij voorbeeld artikel 2, dat aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” zomede „de invoer van goederen”. Als „belastingplichtige” wordt beschouwd, „ieder die zelfstandig en regelmatig, met of zonder winstoogmerk, handelingen verricht welke tot de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter behoren” (artikel 4). De belastinggrondslag tenslotte is alles wat de tegenwaarde vormt voor de levering van het goed of voor de dienst (artikel 8).

Uit deze schets komen reeds een aantal bijzonderheden naar voren die deze belasting onderscheiden van andere indirecte belastingen. De BTW is:

- a) een *algemene* belasting, omdat zij alle fasen van de productie en distributie van goederen en de sector van de diensten omvat (vgl. artikel 2 van de Eerste richtlijn);
- b) een *neutrale* belasting, omdat op gelijke of soortgelijke produkten dezelfde belastingdruk rust. Neutraliteit betekent ook, dat de belasting geen deel uitmaakt van de kostprijs van het goed; dit maakt het mogelijk de precieze invloed ervan in alle fasen van de productie- en distributieketen te berekenen, en het vergemakkelijkt de controles bij in- en uitvoer (vgl. achtste overweging van de considerans van de Eerste richtlijn);
- c) een *doorzichtige* belasting, omdat zij een van de kostprijs van het produkt onderscheiden element is, zodat het bedrag ervan de marktdeelnemer steeds bekend is en deze kan nagaan of de echte prijs van het produkt werkelijk concurrerend is (vgl. de reeds aangehaalde achtste overweging).

Laten wij nu een stap verder gaan. In mei 1977, dat wil zeggen tien jaar na zijn eerste initiatief, stelde de Raad de Zesde richtlijn vast, die men zou kunnen beschouwen als het communautaire BTW-wetboek. In de loop der jaren was immers duidelijk geworden, dat de vervanging van de nationale omzetbelastingen door een gemeenschappelijk stelsel zeer bevorderlijk was voor de economische en commerciële integratie tussen de Lid-Staten. Men diende daarom op de ingeslagen weg voort te gaan door de aanvankelijke regeling terzake zoveel mogelijk te preciseren en te vervolledigen (derde overweging).

In deze optiek lijkt artikel 33 van de Zesde richtlijn, die klaarheid wil scheppen in situaties (zoals de onderhavige) waarin de regelgevende bevoegdheid in een aantal sectoren tussen communautaire en nationale instanties is verdeeld, van bijzonder belang. Met name heeft de gemeenschapswetgever gepreciseerd, dat het bestaan van een Europese omzetbelasting niet in de weg staat aan de handhaving of invoering door de Lid-Staten van *andere* vormen van indirecte belasting, zoals bij voorbeeld registratierechten of belastingen op spelen en weddenschappen. Zij mogen daarentegen geen lasten handhaven of invoeren die het karakter van omzetbelasting bezitten, omdat de desbetreffende voorschriften onvermijdelijk gevolgen zouden hebben voor een materie waarvoor de Gemeenschap thans bij uitsluiting bevoegd is. Dit is dus de betekenis van artikel 33: men heeft willen voorkomen dat goederen en diensten op dezelfde grond tweemaal worden belast — eerst ingevolge de gemeenschappelijke, en vervolgens ingevolge de nationale regeling —, wat volstrekt onbillijk zou zijn en de mededinging in de gemeenschappelijke markt zou verstoren.

5. Het lijkt mij niet nodig, hier in te gaan op de bijzonderheden van de regeling inzake de „sociale solidariteitsbijdrage” en de „bijstandsheffing”. Reeds uit de verwijzingsbeschikking blijkt immers, a) dat deze heffingen niet worden toegepast op leveringen van goederen en op diensten, welke in het binnenland onder bezwarende titel worden verricht, noch op ingevoerde goederen, maar op de gehele economische activiteit van handelsvennootschappen; b) dat de maatstaf voor die heffingen niet de tegenwaarde is van elke belastbare handeling, maar de omzet die het bedrijf in de loop van het voorgaande boekjaar heeft behaald; c) dat slechts bepaalde rechtspersonen die heffingen moeten betalen en dat natuurlijke personen, ook wanneer zij een economische activiteit verrichten, ervan zijn vrijgesteld. Dit lijkt mij voldoende om tot een iedere twijfel uitsluitende conclusie te kunnen komen: de twee heffingen hebben niet het algemene neutrale en doorzichtige karakter dat, zoals wij zagen, kenmerkend is voor de gemeenschappelijke belasting en derhalve voor de lasten die door artikel 33 van de richtlijn zijn verboden.

6. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de bij arrest van 29 september 1984 door de Cour d'appel te Douai in de aldaar aanhangige zaak tussen Rousseau Wilmot en Organic gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

„Onverminderd de andere gemeenschapsbepalingen, moet artikel 33 van de Zesde richtlijn (nr. 77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 aldus worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat aan de invoering of handhaving door een Lid-Staat van lasten met het karakter van de door de verwijzende rechter beschreven solidariteitsbijdrage en bijstandsheffing, omdat dergelijke heffingen niet het in dat artikel bedoelde karakter van omzetbelasting hebben.”