

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

G. TESAURO

van 30 januari 1992\*

*Mijnheer de President,  
mijne heren Rechters,*

Zij is van toepassing op de levering van aan BTW onderworpen goederen en diensten, alsook op een aantal activiteiten die van BTW zijn vrijgesteld (inzonderheid bank- en verzekeringsdiensten).

1. De nationale rechter stelt vier prejudiciële vragen over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn<sup>1</sup>, alsmede van de artikelen 9 en volgende en 95 EEG-Verdrag.

Voor BTW-plichtige ondernemingen wordt de heffinggrondslag berekend volgens dezelfde regels als die van de BTW. Het beginsel van de aftrek van voorheffing is derhalve van toepassing.

Deze vragen zijn gerezen in door twee Deense ondernemingen ingestelde beroepen betreffende de terugbetaling van de door het Koninkrijk Denemarken bij wet nr. 840 van 18 december 1987 ingevoerde heffing.

Voor van BTW vrijgestelde ondernemingen wordt, indien mogelijk, de waarde van de verkopen, verminderd met de waarde van de inkopen, als heffinggrondslag genomen: anders wordt hij bepaald volgens een forfaitair criterium, te weten de loonsom van de onderneming vermeerderd met 90%.

2. Deze heffing, de „arbeidsmarktbijdrage”, is ingevoerd ter compensatie van de inkomsten die de staatskas derft als gevolg van maatregelen om bepaalde sociale lasten door de staat te laten betalen ten einde de concurrentiepositie van de Deense ondernemingen — vooral de externe concurrentiepositie — te verbeteren.

Het tarief van de bijdrage is bepaald op 2,5% van de grondslag.

Blijkens de verwijzingsbeschikking heeft de heffing de volgende kenmerken.

Anders dan de BTW wordt de bijdrage niet betaald over de invoer, maar later over het in de handel brengen van de goederen door de importeur. Aangezien geen bijdrage wordt betaald over de importen, wordt ook geen aftrek verleend bij de eerste verkoop van de ingevoerde goederen.

\* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — 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).

De bijdrage wordt niet afzonderlijk op de factuur vermeld.

3. De eerste vraag van de nationale rechter betreft de verenigbaarheid van de in geding zijnde heffing met artikel 33 van de Zesde richtlijn. Terloops zij erop gewezen, dat over dezelfde kwestie een door de Commissie ingesteld beroep wegens niet-nakoming bij het Hof aanhangig is (zaak C-234/91).

4. Artikel 33, dat deel uitmaakt van hoofdstuk XVIII, „Diverse bepalingen”, 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.”

5. Uit de tekst van deze bepaling volgt, dat artikel 33 de Lid-Staten toestaat hun fiscale soevereiniteit te gebruiken om naast de BTW nog andere belastingen, rechten en heffingen te heffen (arrest van 8 juli 1986, zaak 73/85, Kerrutt, Jurispr. 1986, blz. 2219), maar uitdrukkelijk verbiedt, dat heffingen die „het karakter van omzetbelasting bezitten”, worden ingevoerd.

Volgens vaste rechtspraak (arresten van 27 november 1985, zaak 295/84, Rousseau Wilmot, Jurispr. 1985, blz. 3759, en 13 juli 1989, gevoegde zaken 93/88 en 94/88, Wisselink, Jurispr. 1989, blz. 2671) moet de draagwijdte van dit verbod worden bepaald

met inachtneming van de functie van artikel 33 in het kader van het geharmoniseerde stelsel van omzetbelastingen, dat de vorm heeft van een belasting over de toegevoegde waarde.

Zoals reeds uit de Eerste BTW-richtlijn<sup>2</sup> blijkt, beoogde de in deze sector tot stand gebrachte harmonisatie de afschaffing van de cumulatieve cascadestelsels en de aanvaarding door alle Lid-Staten van een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (vierde overweging van de considerans). Dit geharmoniseerde stelsel heeft met name tot doel, te verzekeren dat een zelfde handelstransactie, wat de omzetbelasting betreft, op dezelfde wijze wordt belast, ongeacht in welke Lid-Staat zij plaatsvindt (arrest van 3 maart 1988, zaak 252/86, Bergandi, Jurispr. 1988, blz. 1343).

Met het oog daarop bepalen de Eerste en de Tweede BTW-richtlijn<sup>3</sup>, dat de Lid-Staten hun stelsels van omzetbelasting vervangen door het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

In deze context bezien, heeft artikel 33 juist tot doel, de concrete werking van het gemeenschappelijk stelsel te verzekeren, door de Lid-Staten, wier bevoegdheid om *andere belastingen dan BTW* in te voeren in dezelfde tekst wordt erkend, uitdrukkelijk te verbieden, eenzijdig belastingen, rechten en heffingen in te voeren of te handhaven die de voornaamste kenmerken van BTW bezitten en die derhalve, door de BTW te overlappen, de eenheid van het stelsel aantasten.

2 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 (PB 1967, blz. 1301).

3 — Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 (PB 1967, blz. 1303).

Dat dit de *ratio* van artikel 33 is, blijkt duidelijk uit de rechtspraak van het Hof. In het reeds aangehaalde arrest *Rousseau Wilmot* wordt immers opgemerkt, dat deze bepaling, die de Lid-Staten weliswaar vrij laat 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 waardoor handelstransacties op een zelfde wijze worden getroffen als door de BTW.

Het Hof heeft zich in soortgelijke bewoordingen uitgelaten in het reeds aangehaalde arrest *Bergandi*, waarin het verklaarde, dat artikel 33 aldus moet worden uitgelegd, dat de Lid-Staten sedert de invoering van het gemeenschappelijk BTW-stelsel de onder de BTW vallende leveringen van goederen, dienstverrichtingen of importen niet meer mogen onderwerpen aan belastingen, rechten of heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten.

6. Met betrekking tot de draagwijdte van artikel 33 moet allereerst worden opgemerkt, dat deze bepaling geen definitie geeft van het begrip belasting die „het karakter van omzetbelasting” bezit.

Het spreekt vanzelf, dat — zoals in het arrest *Bergandi* is gepreciseerd — dit begrip een communautair karakter heeft, daar het bijdraagt tot de verwezenlijking van het door artikel 33 beoogde doel, namelijk de volle werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel te waarborgen.

Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn berust dit stelsel op het beginsel, dat van goederen en diensten tot en met de kleinhandelsfase een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van die goederen en diensten, ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden. Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Volgens de aftekering van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn mogen de belastingplichtigen de reeds voordien over de geleverde goederen geheven BTW in mindering brengen op de door hen verschuldigde BTW (zie de arresten *Rousseau Wilmot*, *Bergandi*, *Wisselink* en laatstelijk het arrest van 19 maart 1991, zaak C-109/90, *Giant*, *Jurispr.* 1991, blz. I-1385).

Tegen de achtergrond van deze regeling heeft het Hof tot dusverre geoordeeld, dat het begrip belasting die „het karakter van omzetbelasting” bezit, in wezen moet worden gedefinieerd aan de hand van drie elementen (zie het arrest *Giant*):

- het gaat om een algemene belasting, dat wil zeggen een belasting die in beginsel wordt toegepast op alle transacties betreffende de levering van goederen en diensten;
- de belasting wordt in elke fase van het produktie- en distributieproces geheven;

— wegens de aftrek van de voordien betaalde belasting wordt de belasting enkel over de toegevoegde waarde geheven.

waarde in elke handelsfase wordt geheven, aangezien de verschuldigde heffing bij elke transactie in beginsel wordt berekend met aftrek van de voordien betaalde belasting.

7. Welnu, de in geding zijnde bijdrage vertoont alle in de rechtspraak omschreven kenmerken. In de eerste plaats is zij kenmerkend een algemene belasting die op alle transacties betreffende de levering van goederen en diensten wordt toegepast. Zij heeft zelfs een ruimere werkingsfeer dan de BTW, daar zij ook geldt voor sectoren die van BTW zijn vrijgesteld. Het feit dat zij niet over de importen wordt geheven, is in dit verband niet van belang, aangezien de ingevoerde goederen toch in alle volgende handelsfasen worden belast.

Gelet op deze overwegingen moet de in geding zijnde bijdrage mijns inziens als een omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn worden aangemerkt.

8. Deze conclusie wordt mijns inziens niet ontkracht door de tegenwerpingen van de Deense regering.

In de tweede plaats vormt de bijdrage, volgens de Deense regering zelf, een in elke handelsfase volgens het „cascadestelsel” toegepaste heffing over de omzet, waarvan de belastinggrondslag, evenals bij de BTW, wordt bepaald aan de hand van de door de betrokken ondernemingen behaalde winst. Met betrekking tot de omstandigheid, dat de heffing in sommige gevallen wordt bepaald aan de hand van een forfaitair criterium (namelijk op basis van de loonsom vermeerderd met een bepaald percentage), zij opgemerkt, dat dit criterium in ieder geval tot doel heeft, het vermoedelijke winstbedrag van de betrokken ondernemingen vast te stellen, en dat, gelijk in de rechtspraak van het Hof, met name het arrest Bergandi, is verklaard, een forfaitaire belasting als een omzetbelasting in de zin van artikel 33 kan worden aangemerkt wanneer — zoals in het onderhavige geval — het bedrag daarvan wordt vastgesteld op basis van een objectieve raming van de te verwachten inkomsten van de onderneming.

De eerste van deze tegenwerpingen betreft de uitlegging van artikel 33. Volgens de Deense regering verbiedt dit artikel slechts heffingen die de mededinging verstoren of het gemeenschappelijk BTW-stelsel schaden, hetzij doordat zij de BTW geheel of ten dele vervangen, hetzij doordat zij de werking van het BTW-stelsel beïnvloeden. Artikel 33 zou daarentegen niet in de weg staan aan de enkele invoering van volgens het „cascadestelsel” geheven omzetbelastingen, die bepaalde kenmerken met het BTW-stelsel gemeen hebben.

Dit betoog moet worden verworpen, daar het op een onjuiste uitlegging van artikel 33 berust.

Het in deze bepaling neergelegde verbod is immers niet beperkt tot belastingen die de BTW scheeftrekken of vervangen; die zouden overigens ook zonder artikel 33 in elk geval onverenigbaar zijn met het gemeenschappelijk stelsel. Integendeel, volgens de

In de derde plaats is evenzeer duidelijk, dat de bijdrage enkel over de toegevoegde

eerder aangehaalde rechtspraak — in het bijzonder de arresten Rousseau Wilmot en Bergandi — bevat artikel 33 een absoluut verbod van cumulatie van de BTW met nationale belastingen die, zoals de litigieuze bijdrage, „het goederen- en dienstenverkeer belasten en de handelstransacties op een zelfde wijze treffen als de BTW”.

In dit verband moet worden opgemerkt, dat de functie van anti-cumulatiebepaling, die artikel 33 in het gemeenschappelijk stelsel heeft, steeds belangrijker wordt. Naarmate de harmonisatie van de BTW-tarieven tot stand komt, 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.

Voorts dient erop te worden gewezen, dat de in geding zijnde bijdrage, ofschoon zij de transacties op een zelfde wijze belast als de BTW, uitsluitend door de nationale regels wordt beheerst, en dat die regels niet dezelfde zijn als die van het gemeenschappelijk stelsel, bij voorbeeld met betrekking tot het aantal activiteiten waarvoor een ontheffing geldt. Deze mogelijke discrepanties tussen twee belastingstelsels, een gemeenschappelijk en een nationaal stelsel, die niettemin van dezelfde aard zijn en bestemd zijn om dezelfde transacties volgens dezelfde modaliteiten te belasten, tonen aan, dat de overlapping van BTW en gelijksoortige nationale belastingen wel degelijk gevolgen heeft voor de eenvormige werking van het gemeenschappelijk stelsel.

In de tweede plaats stelt de Deense regering, dat de in geding zijnde bijdrage geen kenmerken vertoont die soortgelijk zijn aan die van de BTW, gelet op de door haar ge-signaleerde verschillen tussen deze twee heffingstelsels.

Op deze tegenwerping ben ik in punt 7 van deze conclusie reeds ingegaan. Ik wil hieraan nog het volgende toevoegen:

- de Deense regering erkent, dat zij in plaats van de bijdrage in te voeren, gewoon het BTW-tarief had kunnen verhogen; daags voor de terechtzitting heeft de Deense regering overigens een wetsvoorstel ingediend, waarin de bijdrage wordt vervangen door een verhoging van de BTW; dat deze twee heffingen onderling verwisselbaar zijn, bevestigt dat zij gelijksoortig zijn;
- uitsluitend economische overwegingen (hoofdzakelijk de opvatting, dat een niet afzonderlijk op de factuur vermelde heffing de prijzen minder beïnvloedt) hebben de Deense regering er destijds toe aangezet, te opteren voor de bijdrage in plaats van voor een verhoging van de BTW; duidelijk is evenwel, en dit wordt overigens bevestigd in de rechtspraak van het Hof, dat „de redenen voor de invoering van een nationale belasting in het nationale recht en de omstandigheden waaronder zij is ingevoerd, geen invloed kunnen hebben op het karakter dat die belasting voor het Gemeenschapsrecht heeft” (arrest Wisselink);
- de omstandigheid dat de bijdrage niet afzonderlijk — naast de prijs — op de

factuur wordt vermeld, is een boekhoud-technische keuze, die geen gevolgen heeft voor de aard van de heffing; gelet op het feit dat, zoals hierboven is opgemerkt, de bijdrage een volgens het cascdestelsel toegepaste belasting vormt, die enkel over de toegevoegde waarde wordt geheven en uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen (de invoering van de bijdrage heeft in de praktijk niet tot een overeenkomstige verhoging van de prijzen geleid, omdat de regering tegelijk met deze invoering de sociale lasten van de ondernemingen — en derhalve de produktiekosten — heeft verlaagd).

9. Gelet op deze overwegingen moet artikel 33 van de Zesde richtlijn mijns inziens aldus worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan de invoering en de handhaving van een heffing als de in geding zijnde „arbeidsmarkt bijdrage”.

10. De tweede prejudiciële vraag betreft de rechtstreekse werking van artikel 33. Zoals gezegd, bevat deze bepaling een absoluut verbod op de invoering en de handhaving van met de BTW overeenkomende belastingen. Het gaat dus om een negatieve verplichting, waarvan de inhoud nauwkeurig en onvoorwaardelijk is en die derhalve rechtstreeks gevolgen heeft voor de rechtsbetrekkingen tussen de Lid-Staten en de justitiabelen.

Dit was overigens reeds de mening van advocaat-generaal Mancini in zijn conclusie in de zaak Bergandi en, naar het mij voorkomt, is het Hof hem daarin volledig ge-

volgd waar het in dit arrest verklaart, dat „artikel 33 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de Lid-Staten sedert de invoering van het gemeenschappelijk BTW-stelsel de onder de BTW vallende leveringen van goederen, dienstverrichtingen of importen niet meer mogen onderwerpen aan belastingen, rechten of heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten”.

11. De hier voorgestane uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn maakt het onderzoek van de derde en de vierde vraag van de nationale rechter, betreffende de toepassing van de artikelen 9 en volgende en 95 EEG-Verdrag, overbodig. Voor het geval het Hof evenwel een andere lezing van deze bepaling van de richtlijn zou voorstaan, wijs ik op het volgende.

Volgens vaste rechtspraak van het Hof zijn de artikelen 9 en volgende en 95 EEG-Verdrag niet cumulatief van toepassing (zie met name het arrest van 22 maart 1977, zaak 78/76, Steinike, Jurispr. 1977, blz. 595). Het wezenskenmerk waardoor een heffing van gelijke werking zich onderscheidt van discriminerende binnenlandse belastingen, is dat zij uitsluitend op het geïmporteerde produkt wordt gelegd, terwijl laatstgenoemde zowel ingevoerde als nationale produkten treffen (arrest Steinike, reeds aangehaald).

De betrokken bijdrage treft — zoals reeds herhaaldelijk is opgemerkt — zowel nationale als ingevoerde produkten. Zij moet dan ook uitsluitend aan de bepalingen van artikel 95 EEG-Verdrag worden getoetst.

In dit verband stellen verzoeksters in de hoofdgedingen, dat de bestreden bijdrage de ingevoerde produkten benadeelt, doordat de heffinggrondslag voor deze produkten ten dele op een andere wijze wordt berekend dan die voor produkten van binnenlandse herkomst.

of de omstreden bijdrage aldus is geregeld, dat discriminatie van ingevoerde produkten in alle gevallen is uitgesloten. Daarbij moet worden gelet op het fiscaal effect van de heffing an sich en op dat van andere belastingen, inzonderheid de BTW, daar het effect van de BTW kan variëren naargelang er al dan niet een bijdrage wordt geheven.

Het Hof heeft reeds verklaard, dat artikel 95 wordt geschonden „wanneer de belasting op het ingevoerde produkt en die op het gelijksoortige nationale produkt op verschillende wijze en volgens verschillende uitvoeringsvoorschriften worden berekend, waardoor het ingevoerde produkt, zij het slechts in sommige gevallen, hoger wordt belast” (arrest van 17 februari 1976, zaak 45/75, Rewe, Jurispr. 1976, blz. 181).

12. Ten slotte blijft er nog een punt te bespreken dat in de verwijzingsbeschikking niet is aan de orde is gesteld.

De Deense regering verzoekt het Hof, de werking van zijn arrest in de tijd te beperken, indien het zou oordelen dat de omstreden bijdrage onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

Bijgevolg kan een belastingstelsel enkel worden geacht in overeenstemming te zijn met artikel 95, indien vaststaat dat het zodanig is ingericht, dat het in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerde produkten worden gediscrimineerd. Daarbij komt, dat het Hof met betrekking tot belastingstelsels die voor nationale en ingevoerde produkten verschillende criteria hanteren, heeft vastgesteld, dat het bij ondoorzichtigheid van de toepassingsvoorwaarden aan de Lid-Staat die het stelsel heeft ingevoerd, staat om aan te tonen, dat dit stelsel in geen geval discriminerende gevolgen heeft (arrest van 26 juni 1991, zaak C-152/89, Commissie/Luxemburg, Jurispr. 1991, blz. I-3141). Mijns inziens geldt deze presumpcio juris tantum ook in het kader van een nationaal geding over de toepassing van artikel 95.

Dienaangaande verwijs ik naar hetgeen ik heb gezegd in de zaak Karella en Karellas (arrest van 30 mei 1991, gevoegde zaken C-19/90 en C-20/90, Jurispr. 1991, blz. I-2691), namelijk dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 177 EEG-Verdrag verleende bevoegdheid van een voorschrift van gemeenschapsrecht geeft, wanneer daaraan behoefte bestaat, de betekenis en strekking van dat voorschrift verklaart en preciseert zoals dat sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden toegepast. Hieruit volgt, dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat voorschrift voor de bevoegde rechter kan worden gebracht

Gelet op deze beginselen staat het aan de nationale rechter om in concreto na te gaan,

(arresten van 27 maart 1980, zaak 61/79, *Denkavit Italiana*, Jurispr. 1980, blz. 1205, en gevoegde zaken 66/79, 127/79 en 128/79, *Salumi*, Jurispr. 1980, blz. 1237).

Gezien deze beginselen kan de werking van een arrest waarin op een verzoek om uitlegging is beslist, slechts bij hoge uitzondering in de tijd worden beperkt (arresten *Denkavit Italiana* en *Salumi*, reeds aangehaald). Het Hof is daartoe slechts overgegaan in zeer specifieke omstandigheden, namelijk een gevaar voor ernstige economische repercussies, met name veroorzaakt door het grote aantal rechtsbetrekkingen die op basis van de geldig geachte regeling te goeder trouw tot stand zijn gekomen, alsmede de overweging dat particulieren en de nationale overheid tot het niet met de communautaire regeling overeenstemmende gedrag waren gebracht door een feitelijke en belangrijke onzekerheid over de strekking van de communautaire bepalingen, een onzekerheid waartoe de gedragingen van andere Lid-Staten of de Commissie eventueel hebben bijgedragen (arresten van 17 mei 1990, zaak C-262/88, *Barber*, Jurispr. 1990, blz. I-1889; 2 februari 1988, zaak 24/86, *Blaizot*, Jurispr. 1988, blz. 379; 8 april 1976, zaak 43/75, *Defrenne*, Jurispr. 1976, blz. 455).

Gelet op het bovenstaande ben ik van mening, dat in het onderhavige geval een beperking van de werking van het arrest volstrekt uitgesloten is.

De uitlegging van artikel 33 is duidelijk en wordt door een overvloedige en eenduidige rechtspraak bevestigd. Er kon dan ook geen

feitelijke onzekerheid over bestaan, dat de bijdrage volgens die bepaling verboden was.

Bovendien heeft de Commissie de Deense regering reeds enkele dagen na de invoering van de bijdrage meegegeeld, dat zij deze met artikel 33 in strijd achtte, en heeft zij nadien op grond van artikel 169 een beroep wegens niet-nakoming ingesteld.

Met betrekking tot de financiële gevolgen die voor de Deense regering uit een onwettigverklaring van de bijdrage kunnen voortvloeien, zij opgemerkt, dat dit op zichzelf zeker geen beperking in de tijd van de werking van het arrest van het Hof rechtvaardigt. Anders bestaat het gevaar, dat juist de zwaarste schendingen gunstiger worden behandeld, daar deze voor de Lid-Staten de grootste financiële gevolgen kunnen hebben; dit is een absurde en kennelijk onaanvaardbare oplossing.

Bovendien hebben zaken betreffende de verenigbaarheid van nationale belastingen met het gemeenschapsrecht vaak ernstige financiële gevolgen op het vlak van de terugvordering van onverschuldigd betaalde belasting. Een beperking van de werking van het arrest op de enkele grond van de omvang van deze gevolgen zou niet alleen in strijd zijn met eerdere rechtspraak (bij voorbeeld het arrest van 25 mei 1989, zaak 15/88, *Maxi Di*, Jurispr. 1989, blz. 1391, waarin



het ging om een belasting waarvan het financiële belang allesbehalve verwaarloosbaar was), maar ook een gevaarlijk precedent scheppen, daar dit zou kunnen leiden tot een aanzienlijke vermindering van de rechtsbescherming ter zake van de rechten die de belastingplichtigen aan de communautaire belastingregeling ontleenen.

13. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vragen van de verwijzende rechter te beantwoorden als volgt:

- „1) Artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn verzet zich tegen de invoering en de handhaving van een nationale belasting als de bij de Deense wet nr. 840 van 18 december 1987 ingestelde „arbeidsmarktbijdrage“.
- 2) Het in artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn neergelegde verbod op de invoering en de handhaving van belastingen die het karakter van omzetbelasting bezitten, verleent de particulieren rechten waarop dezen zich voor de nationale rechter kunnen beroepen.
- 3) Een nationale belasting als de in geding zijnde bijdrage, die tegelijkertijd over nationale en ingevoerde produkten wordt geheven, valt niet binnen de werkingssfeer van de artikelen 9 en volgende EEG-Verdrag.
- 4) Een nationaal belastingstelsel kan slechts worden geacht in overeenstemming te zijn met artikel 95 EEG-Verdrag, indien vaststaat dat het zodanig is ingericht, dat het in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerde produkten worden gediscrimineerd. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan, of de omstreden bijdrage aldus is geregeld, dat discriminatie van ingevoerde produkten in alle gevallen is uitgesloten.”