# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 27. februar 1997 *

1. Med de spørgsmål, Audiencia Nacional har forelagt i disse tre forenede sager, ønsker retten nærmere oplysninger om begrebet omsætningsafgift i artikel 33 i sjette momsdirektiv [1] (herefter »sjette direktiv«). Med spørgsmålene ønsker retten oplyst, hvorledes den tillægsafgift på spil, lotterier, væddemål mv., de spanske myndigheder indførte for 1990 (herefter »tillægsafgiften«), skal kvalificeres i relation til den nævnte bestemmelse. I dette øjemed ønsker den forelæggende ret en nærmere præcisering af kriteriet for overvæltning af afgiften på forbrugeren og af, hvilken rolle en faktura spiller i forbindelse med en sådan overvæltning.

## I — De nationale bestemmelser

2. Det fremgår af forelæggelseskendelsen i sag C-370/95 (herefter »forelæggelseskendelsen«) og af sagsøgernes indlæg [2], at de præjudicielle spørgsmål er blevet forelagt som følge af en sag anlagt til prøvelse af en opkrævning af tillægsafgiften på gevinstgivende spilleautomater (de såkaldte »type B-automater«) fra det spanske Økonomi- og Finansministerium [3] og to sager anlagt ved Audiencia Nacional, hvorunder der er nedlagt påstand om annullation af den ministerielle bekendtgørelse af 6. september 1990 [4], der er en del af hjemmelen for den omtvistede afgift. I den sag, der var anlagt til prøvelse af afgiftsopkrævningen, traf Tribunal Económico-Administrativo Central en afgørelse af 13. november 1992, som er blevet appelleret til Audiencia Nacional.

3. Selv om de nationale sager, der er baggrunden for de foreliggende sager, drejer sig om tillægsafgiften, har den forelæggende ret både henvist til ordningen om afgiften på spil, lotterier, væddemål mv. (herefter »spilleafgiften«) og til ordningen om tillægsafgiften [5].

4. I realiteten er de fleste af kendetegnene for de to afgifter de samme, således som det

* Originalsprog: fransk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2 — Side 2, første afsnit, i den franske oversættelse af deres skriftlige indlæg. Selv om de præjudicielle spørgsmål udspringer af tre forskellige nationale sager, er det kun Careda SA og Femara, der har afgivet indlæg i sagen for Domstolen.

3 — Sag C-370/95.

4 — Sag C-371/95 og C-372/95.

5 — Jf. bl. a. side 6, sjette afsnit, og side 7, syvende afsnit, i den franske oversættelse af forelæggelseskendelsen (sag C-370/95).

fremgår af følgende bestemmelser i lov nr. 5/1990 [6], der omhandler tillægsafgiften:

»1. Tillægsafgiften opkræves for automatiske spillemaskiner og -apparater af type 'B' eller 'C' [7] ... for hvilke spilleafgiften for 1990 forfaldt inden ikrafttrædelsen af nærværende lov.

2. De afgiftspligtige personer er dem, der betaler afgift på spil, lotterier, væddemål mv.« [8].

5. Det karakteristiske ved ordningen om spilleafgift, således som den fremgår af forelæggelseskendelsen [9] og af de relevante bestemmelser [10], er følgende.

6. Spilleafgiften opkræves i hele Spanien på det tidspunkt, hvor der meddeles tilladelse, eller, såfremt en sådan ikke foreligger, ved afholdelsen af spillet. De afgiftspligtige personer er de personer og virksomheder, der afholder, eller hvis virksomhed omfatter afholdelse af spil, lotterier, væddemål mv. Beskatningsgrundlaget udgøres af de bruttoindtægter, som spillekasinoerne opnår ved spillevirksomheden, eller af de indsatser, som spillere foretager i spil mv., der finder sted i de lokaliteter, etablissementer mv., hvor der afholdes spil, lotterier, væddemål mv.

7. De to afgifter er navnlig forskellige for så vidt angår det tidspunkt, hvor afgifterne forfalder, samt deres størrelse.

8. Spilleafgiften afregnes pr. kalenderår og forfalder den 1. januar hvert år for apparater mv., for hvilke der tidligere er meddelt tilladelse. Tillægsafgiften skulle alene betales i 1990.

9. For så vidt angår spilleafgiftens størrelse har den forelæggende ret bemærket, at »der gjaldt en almindelig afgift på 20% af det indkomne beløb. Den er siden blevet erstattet af faste beløb, der opkræves på grundlag af det beløb, automaten formodes at omsætte« [11]. Tillægsafgiften beregnes på grundlag forskellen mellem to kategorier af faste afgifter [12]. I kraft af tillægsafgiften skete der

6 — Lov af 29.6.1990 (BOE af 30.6.1990, s. 3587).

7 — Efter lov nr. 5/1990 sondres der mellem gevinstgivende spilleautomater (de såkaldte »type-B-automater«) og hasardspil (de såkaldte »type C-automater«). Ifølge de forklaringer, sagsøgerne gav under den mundtlige forhandling, kan der ved »type B-automaterne« vindes beløb svarende til en ved lov fastsat procentdel, der mindst udgør 60% af indsatsen. »Type C-automaterne« har en højere gevinstsats, og de må kun installeres i kasinoer.

8 — Artikel 38, stk. 2, nr. 2, i lov nr. 5/1990 om ændring af artikel 3, stk. 4, i kongeligt lovdekret nr. 16/1977 af 25.2.1977 (BOE af 7.3.1977, s. 780).

9 — Side 6 og 7 i den franske oversættelse.

10 — Artikel 3 i lovdekret nr. 16/1977.

11 — Side 7, sjette afsnit, i den franske oversættelse af forelæggelseskendelsen. Ved artikel 38, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 5/1990 blev artikel 3 i ovennævnte lovdekret nr. 16/1977 ændret, idet den årlige afgift på 375 000 PTA for »type B-automater« blev ændret til en afgift på 20% af det indkomne beløb.

12 — I artikel 38, stk. 2, nr. 2 og 3, i ovennævnte lov nr. 5/1990 hedder det, at »afgiften udgør forskellen mellem de faste afgifter, der er angivet ovenfor i nr. 1, og dem, der er fastsat i lovdekret nr. 7/1989 af 29.12.«. For »type B-automater« andrager beløbet således forskellen mellem den faste afgift på 375 000 PTA og den faste afgift på 141 750 PTA (artikel 39 i ovennævnte lovdekret nr. 7/1989, BOE af 30.12.1989, s. 8325).

således for 1990 en forhøjelse af spilleafgiften for »type B-automater«.

## II — De præjudicielle spørgsmål

10. Da de forelagte spørgsmål i det væsentlige vedrører problemet med hensyn til overvæltningen af afgiften på forbrugeren, spiller det ikke så stor en rolle, at der er forskel mellem de to afgifter. Jeg kan derfor uden forskel tage stilling til ordningen for begge afgifter, idet de som fremhævet af den spanske regering er af samme art [13].

11. Såvel for den nationale ret som for Domstolen har sagsøgerne i hovedsagen påberåbt sig, at sjette direktivs artikel 33 er tilsidesat [14]. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringskontrakter og på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift.«

12. Sagsøgerne har anført, at den afgift, der i Spanien opkræves for »type B-automater«, er en afgift, »som har de samme egenskaber og væsentligste kendetegn som momsen, og at den derfor allerede af den grund er i strid med det forbud, der er fastsat i sjette direktivs artikel 33« [15]. Heroverfor har den spanske regering og Kommissionen gjort gældende, at de omtvistede afgifter ikke har de kendetegn, der er karakteristiske for en omsætningsafgift, at de derfor ikke er uforenelige med artikel 33 [16].

13. Det fremgår af fast retspraksis, at den nævnte bestemmelse »ikke er til hinder for opretholdelse eller indførelse af indregistreringsafgifter eller andre former for skatter eller afgifter, der ikke frembyder en merværdiafgifts væsentligste kendetegn« [17]. Medlemsstaterne kan endog ud over momsen

13 — Side 12 i den franske oversættelse af indlægget.

14 — Side 3, afsnit IV, i den franske oversættelse af forelæggelseskendelsen.

15 — Side 7 i den franske oversættelse af det skriftlige indlæg.

16 — Se bl. a. side 15 i den franske oversættelse af den spanske regerings skriftlige indlæg og side 12 i den franske oversættelse af Kommissionens skriftlige indlæg.

17 — Jf. senest dom af 16.12.1992, sag C-208/91, Beaulande, Sml. I, s. 6709, præmis 13.

opkræve andre skatter og afgifter end omsætningsafgifter [18].

14. Den forelæggende ret har bemærket, at der ikke er tvivl om, at der ved fastsættelsen af de faste afgiftsbeløb, der skal betales for de forskellige spilleautomater, har måttet tages hensyn til maskinernes omsætning, og tilføjet, at »selv om det ikke af bestemmelserne om spilleafgiften og tillægsafgiften ... udtrykkeligt fremgår, at de overvæltes på forbrugeren, er forholdet dog det, som det fremgår af Tribunal Supremo's praksis, at det er forbrugeren, som i sidste instans bærer afgiftsbyrden ...«. Retten udleder heraf, at »den spanske spilleafgift synes at opfylde de betingelser, som indebærer, at den er uforenelig med sjette direktivs artikel 33« [19].

15. Audiencia Nacional har ønsket sin opfattelse bekræftet på grundlag af en nærmere præcisering af begrebet »overvæltning« af afgifterne på forbrugeren [20], navnlig når en sådan overvæltning ikke udtrykkeligt er fastsat i den relevante lovgivning. Retten har endvidere ønsket oplyst, hvilke retsvirkninger det kan have for karakteren af de spanske afgifter, at der ikke udstedes et dokument, hvorved overvæltningen fastslås.

16. I medfør af traktatens artikel 177 har den spanske retsinstans derfor forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Forudsætter begrebet overvæltning af afgiften på forbrugeren, således som det indgår i begrebet omsætningsafgift, ved anvendelsen af sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj og andre fællesskabsbestemmelser, at det i lovgivningen om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at afgiften kan overvæltes på forbrugeren, eller er det tilstrækkeligt, at afgiften på grundlag af en rimelig fortolkning af loven må antages faktisk at indgå i den pris, forbrugeren betaler?

2) Må en afgift, som opkræves med et fast beløb og udgør en væsentlig del af indtægterne eller af omsætningen samt fastsættes på grundlag af omsætningen, og som i sidste instans betales af forbrugeren, antages at være en omsætningsafgift, selv om det ikke udtrykkeligt fremgår, at den overvæltes på forbrugeren (i henhold til faktura), idet der er tale om automatiske transaktioner med

18 — Dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 22, og af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, præmis 14.

19 — Side 9, afsnit 10, i den franske oversættelse af forelæggelseskendelsen. Det må fremhæves, at også sagsøgerne i hovedsagen har henvist til Tribunal Supremo's praksis. Det fremgår af Tribunal Supremo's dom af 19.12.1990, som er omtalt på side 6, andet afsnit, i den franske oversættelse af sagsøgernes skriftlige indlæg, at »der er ikke den mindste tvivl om, at det i sidste instans er spilleren, der bærer afgiftsbyrden, idet den overvæltes på ham«. I samme rets dom af 23.2.1990 og af 5.5.1990, som sagsøgerne også har henvist til, hedder det, at »den omhandlede 'fiskale afgift' på 'type B-automater' udgør et fast årligt beløb, der beregnes på grundlag af automatens formodede omsætning«.

20 — På side 10 i den franske oversættelse af forelæggelseskendelsen har Audiencia Nacional anført, at »det er dette overvæltningsbegreb, der giver anledning til den opståede tvivl«.

anvendelse af mønter, og der således er fastsat en pris for anvendelsen? I bekræftende fald ønskes det oplyst, om afgiften er i strid med artikel 33 i sjette direktiv 77/388/EØF om merværdiafgift og derfor uforenelig med direktivet.«

17. Den anvendte formulering viser, at i modsætning til, hvad parterne har anført i deres indlæg, og hvorefter de behandler spørgsmålet om de omtvistede afgifters retlige karakter set under ét, har Audiencia Nacional ikke anmodet Domstolen om at fortolke sjette direktivs artikel 33 med henblik på at kunne tage stilling til hver enkelt af de kendetegn, der er karakteristiske for en afgift som den, der er indført ved den spanske lov.

18. Ganske vist drejer den sidste del af det andet spørgsmål, der er holdt i generelle vendinger, sig om, hvorvidt en afgift med de samme kendetegn som spilleafgiften og tillægsafgiften er forenelig med dette direktivs artikel 33. Formuleret på den måde fremgår det ikke klart af spørgsmålet, om retten kun ønsker nærmere oplysninger vedrørende fortolkningen af artikel 33, for så vidt som overvæltningen af afgifterne på forbrugeren er et led i definitionen af begrebet omsætningsafgift, eller om spørgsmålet også går på de i retspraksis opstillede kriterier med hensyn til forholdet mellem nationale afgifter og artikel 33, som retten ikke har behandlet i forelæggelseskendelsen, eller om retten ganske enkelt ønsker en fortolkning af hele den pågældende bestemmelse.

19. Denne tvivl forsvinder ved en nærmere gennemlæsning af forelæggelseskendelsen, hvoraf det som allerede nævnt [21] fremgår, at Audiencia Nacional finder at have tilstrækkelige oplysninger om de kriterier, Domstolen har opstillet med hensyn til fortolkningen af sjette direktivs artikel 33, og deres omfang.

20. Den spanske retsinstans synes således med henblik på sagens afgørelse kun at ønske en fortolkning af den del af bestemmelsen, hvorefter overvæltningen af en afgift på forbrugeren er et væsentligt kendetegn for en omsætningsafgift. Parterne har foretaget en samlet analyse af de omtvistede afgifter set i forhold til sjette direktivs artikel 33 og de kriterier, der er opstillet i Domstolens praksis, og er derfor efter min opfattelse gået uden for rammerne af de forelagte spørgsmål.

21. Af Domstolens faste praksis med hensyn til forelæggelse af præjudicielle spørgsmål fremgår det, at »de overvejelser, som den nationale ret ved udvælgelsen af spørgsmålene kan have ladet sig lede af, og den relevans, som den tillægger dem inden for rammerne af en sag, der er forelagt den til påkendelse, er unddraget Domstolens bedømmelse« [22]. Efter min opfattelse er det derfor ikke fornødent, at jeg — som foreslået af parterne — beskæftiger mig med det ræsonnement, den nationale retsinstans har anlagt, og hvorefter den lægger visse faktorer, der indgår i definitionen af begrebet

21 — Se ovenfor i punkt 14.

22 — Dom af 5.2.1963, sag 26/62, Van Gend en Loos, Sml. 1954-1964, s. 375, org. ref.: Rec. s. 1, på s. 22. Se også dom af 29.11.1978, sag 83/78, Pigs Marketing Board, Sml. s. 2347, præmis 25.

omsætningsafgift, til grund, når de pågældende kriterier for mig at se ikke er opfyldt. Jeg vil dog omtale de kriterier i Domstolens praksis, på grundlag af hvilke det kan fastlægges, hvorledes en national afgift skal kvalificeres i forhold til artikel 33, og som den forelæggende ret ikke har behandlet.

22. Domstolen har opstillet kriterier med henblik på en nærmere fastlæggelse af obligatoriske afgifter, som opfylder definitionen af begrebet skatter og afgifter, der har karakter af omsætningsafgift. I forbindelse med en gennemgang af disse principper vil begrebet »overvæltning« kunne belyses i relation til ovennævnte definition.

## III — Begrebet omsætningsafgift

23. Forbuddet mod at opkræve både moms og andre skatter og afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, skyldes, at der findes en harmoniseret ordning i form af et fælles merværdiafgiftssystem.

24. Det første momsdirektiv [23] (herefter »første direktiv«) indeholder de grundlæggende principper for systemet. I direktivet er angivet det mål, der forfølges, og som er, »at der gennemføres en harmonisering af lovgivningerne om omsætningsafgift for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene ...« [24]. Som en logisk konsekvens heraf forudsætter harmoniseringen »afskaffelse af de kumulative flerledsafgiftssystemer« [25], der findes i visse lande i Fællesskabet, og hvis væsentligste kendetegn er, at der ved hver transaktion svares afgift af den samlede pris, uden at der kan ske fradrag af den afgift, der er erlagt i tidligere led. En sådan afgift er ikke neutral, idet den automatisk vil fremme de integrerede økonomiske kredsløb, og den medfører en tilsvarende forhøjelse af prisen på goder og tjenesteydelser som den værdi, der er tilvejebragt i de første produktionsled.

25. Ved det andet momsdirektiv [26] (herefter »andet direktiv«) indførtes systemet, der bygger på en fællesskabsretlig definition af begrebet moms, og som erstatter de nationale systemer. Medlemsstaterne har bevaret deres fiskale kompetence, dog ikke for så vidt angår momsen.

26. Formålet med sjette direktivs artikel 33 er at sikre sammenhængen i det fælles system og dets fortsatte beståen, idet bestemmelsen kun tillader andre skatter og afgifter end dem, der opfylder de kriterier, som er

23 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

24 — Tredje betragtning.

25 — Fjerde betragtning.

26 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

opstillet med hensyn til omsætningsafgifter, og som fremover fastsættes i fællesskabslovgivningen. Formålet harmonisering ville ikke blive nået, såfremt medlemsstaterne ud over momsen kunne opkræve andre skatter og afgifter, der har de samme kendetegn.

27. Således hedder det i dommen i Rousseau Wilmot-sagen:

»Artikel 33 i sjette direktiv, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller ændre visse direkte afgifter, som f.eks. punktafgifter, på betingelse af, at der ikke er tale om afgifter, 'der ... har karakter af omsætningsafgift', har til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige afsætning på tilsvarende måde som moms« [27].

28. I sjette direktivs artikel 33 er det ikke angivet, hvad der skal forstås ved afgifter, der har »karakter af omsætningsafgift«. Domstolen har fastslået, at »skatter og afgifter, der har momsens *væsentligste kendetegn*, må under alle omstændigheder anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms« [28].

29. I Domstolens praksis er det nærmere præciseret, hvad der er disse væsentlige kendetegn. Domstolen har fremhævet, at »momsen anvendes generelt på transaktioner vedrørende varer og tjenesteydelser, den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet, og endelig finder den anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, som skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er betalt i det foregående led« [29].

30. Det må tilføjes, at momsen er en »generel forbrugsafgift« [30], som ikke afholdes af virksomhederne, men i sidste instans af den endelige forbruger [31]. Det er derfor let at indse, at en afgift, der fastsættes på en sådan måde, at den ikke kan overvæltes på forbrugerne, er af en helt anden karakter end en omsætningsafgift som omhandlet i momsdirektiverne. En sådan afgift rammer umiddelbart produktionsprocessen og kan derfor ikke have de samme funktioner.

27 — Dom af 27.11.1985, sag 295/84, Sml. s. 3759, præmis 16, og senest dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 9.

28 — Dommen i Beaulande-sagen, a.st., præmis 12, min fremhævelse.

29 — Dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 11. Se også dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 15, dommen i sagen Wisselink m.fl., a.st., præmis 18, dom af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 12, dommen i Bozzi-sagen, a.st., præmis 12, og i Beaulande-sagen, a.st., præmis 14.

30 — Jf. første direktivs artikel 2.

31 — Bergandi-dommen, a.st., præmis 8 og 17.

31. En afgift, som kan overvæltes på forbrugerne, er derfor også en omsætningsafgift som omhandlet i sjette direktivs artikel 33. Er det i så fald nødvendigt, at dette er præciseret i den relevante lovgivning?

## IV — Problemet, hvorvidt begrebet »overvæltning af afgiften på forbrugeren« udtrykkeligt er nævnt i den relevante lovgivning

32. Efter min opfattelse kan argumentet om, at der ikke kan eller ikke kan antages at kunne ske overvæltning, fordi det ikke i en lovgivning som f.eks. spansk lovgivning er fastsat udtrykkeligt, ikke tiltrædes.

33. Som Kommissionen har anført under påberåbelse af Domstolens praksis [32], må der anlægges en formålsfortolkning af sjette direktivs artikel 33. Bestemmelsens formål er at forhindre, at medlemsstaterne indfører eller opretholder afgifter, som i praksis — uanset hvilken formulering der er anvendt i lovgivningen om sådanne afgifter — fungerer på samme måde som en omsætningsafgift. Anvendelsen af de pågældende bestemmelser tillægges større vægt end deres formelle ordlyd, der, såfremt praksis er afvigende, må være underordnet.

34. Dette fremgår i øvrigt også af en nærmere gennemgang af momssystemet. Begrebet »overvæltning på forbrugeren« er en af afgiftens kendetegn, selv om det ikke er indeholdt i selve den definition af begrebet, der findes i første direktiv. Heri er momsen betegnet som en »forbrugsafgift«, ganske enkelt for at give udtryk for, at den skal betales ved overdragelse af et gode eller ved levering af en tjenesteydelse, og ikke for at fastslå, at afgiftsbyrden overvæltes på erhververen eller modtageren. Det kan heraf udledes, at det ud over lovgivningens ordlyd må tillægges vægt, at den indførte ordning giver den erhvervsdrivende mulighed for i forhold til forbrugeren at indregne den afgift, han skal svare som følge af den pågældende transaktion, i prisen eller lægge den på prisen, således at afgiftsbyrden ikke kommer til at påhvile ham.

35. Ingen af parterne har i øvrigt gjort gældende, at det må kræves, at det udtrykkeligt er nævnt i den relevante lovgivning. Navnlig har sagsøgerne anført, at »det ikke er nødvendigt, at det i den relevante lovgivning udtrykkeligt er fastsat, at afgiften må antage at kunne overvæltes på forbrugeren«, for at en afgift er en omsætningsafgift, men at »det tværtimod er tilstrækkeligt, at den pågældende lovgivning hjemler mulighed for eller i det mindste ikke er til hinder for, at der kan ske direkte eller indirekte overvæltning, og at afgiften kan antages at indgå i den pris for goder og tjenesteydelser, forbrugeren betaler« [33]. Tilsvarende har Kommissionen anført, at »den omstændighed, at der ikke på nogen måde udtrykkeligt er henvist til de

32 — Punkt 8 i Kommissionens skriftlige indlæg, hvori der henvises til Bergandi-dommen, a.st., præmis 14, hvori det hedder, at »ved afgørelsen af, om en afgift har karakter af omsætningsafgift, må det ... navnlig fastslås, om afgiften bringer det fælles merværdiafgiftssystems funktion i fare, fordi afgiften pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms«.

33 — Side 16, første afsnit, i den franske oversættelse af det skriftlige indlæg.

kriterier, der skal lægges til grund for begrebet omsætningsafgift i den nationale lovgivning, er uden betydning ved afgørelsen af, om en given afgift er forenelig med sjette direktivs artikel 33« [34].

**V — Den omstændighed, at der ikke findes noget dokument, hvoraf det fremgår, at afgiften er blevet overvæltet på forbrugeren**

36. Den forelæggende ret har lagt til grund, at afgiften overvæltes på forbrugeren, og at den er proportional med omsætningen. Retten har imidlertid rejst det spørgsmål, om disse kriterier er tilstrækkelige til, at det kan fastslås, at der er tale om omsætningsafgifter, når overvæltningen ikke udtrykkeligt fremgår af noget dokument.

37. Det er faktisk umuligt at udstede en faktura eller et hertil svarende dokument til dem, der bruger spilleautomaterne, idet den afgiftsbelagte aktivitet er automatisk og gentages med ganske korte mellemrum.

38. På afgiftsområdet er fakturaen væsentlig med henblik på at sikre kontrollen med de økonomiske transaktioner og en effektiv opkrævning af afgiften. Særligt med hensyn til momsen er fakturaen det instrument, hvorved fradragsretten udøves. I kraft heraf kan den afgiftspligtige person i den afgift, der skal svares af goder, som han har fremstillet, eller tjenesteydelser, som han har udført, fradrage de afgifter, der indgår i den samlede kostpris. For de fleste tjenesteydelsers vedkommende er udøvelsen af fradragsretten i medfør af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), betinget af, at den afgiftspligtige er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 22, stk. 3.

39. I henhold til direktivets artikel 22, stk. 3, litra a), skal der udstedes en faktura i to tilfælde: For det første ved levering af goder og tjenesteydelser, som en afgiftspligtig foretager for en anden afgiftspligtig, og for det andet for afdrag, som en afgiftspligtig modtager fra en anden afgiftspligtig, før leveringen har fundet sted, eller tjenesteydelsen er afsluttet.

40. På dette område berører forpligtelsen til at udstede en faktura således ikke forholdet mellem tjenesteyderen og den endelige forbruger. De er ikke »afgiftspligtige personer« som omhandlet i sjette direktiv [35] og kan derfor ikke udøve fradragsretten, hvorfor

34 — Punkt 9 i Kommissionens skriftlige indlæg.

35 — Direktivets artikel 4, stk. 1, bestemmer, at som afgiftspligtig person anses »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. I stk. 2 nævnes der »... alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede hverv« og transaktioner, »der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.

udstedelse af en faktura ud fra det synspunkt ikke tjener noget formål. En faktura kan derfor ikke være en forpligtelse, der er et kendetegn for omsætningsafgiften, og som kunne være nødvendig i relation til forholdet mellem dem, der afholder spil, lotterier mv., og dem, der benytter spilleautomaterne.

41. Som spørgsmålet er formuleret, gives der også udtryk for, at selv om afgiften faktisk er overvæltet på forbrugeren, er dette måske alligevel ikke sket, da der ikke findes noget bevis. Efter min opfattelse kan det ikke antages, at betingelsen om overvæltning på forbrugeren ikke er opfyldt, blot fordi der ikke er foreskrevet et dokument, hvorved det kan fastslås, at overvæltning faktisk er sket, da det ved en af retten foretaget undersøgelse vedrørende den omtvistede afgifts funktion, hvorved det fastslås, at den afgiftspligtige kan overvælte afgiften, vil kunne godtgøres, at betingelsen er opfyldt.

42. For fuldstændighedens skyld må det præciseres, at hvis en fast afgift, der udgør en væsentlig del af indtægterne eller af omsætningen og fastsættes på grundlag af omsætningen, af ovennævnte grunde kan betragtes som en omsætningsafgift, selv om det ikke udtrykkeligt fremgår, at den overvæltes på forbrugeren, er det på betingelse af, at de øvrige kriterier for en sådan kvalificering af afgiften er opfyldt. Ud over de omstændigheder, den nationale ret har omtalt i sin kendelse, skal retten således fastslå, om

— afgiften er generel, hvilket forudsætter, at den anvendes på alle transaktioner, der vedrører overdragelse af goder eller levering af tjenesteydelser

— den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet

— den har betydning for merværdien.

## Forslag til afgørelse

43. Sammenfattende skal jeg herefter foreslå, at de forelagte spørgsmål besvares som følger:

»Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem:

ensartet beregningsgrundlag, og navnlig dets artikel 33, skal fortolkes således, at det ikke er en betingelse for, at overvæltningen af afgiften kan anses for at udgøre et væsentligt kendetegn for en omsætningsafgift, at det i de nationale bestemmelser om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at 'afgiften kan overvæltes på forbrugeren'. Det er tilstrækkeligt, at afgiften i henhold til de pågældende bestemmelser kan overvæltes på forbrugeren, eller at disse i det mindste ikke er til hinder herfor.

Sjette direktiv 77/388 og navnlig dets artikel 33 skal fortolkes således, at det ikke er en betingelse for, at en afgift, som overvæltes på forbrugeren og opkræves med et fast beløb, og som udgør en væsentlig del af omsætningen og fastsættes på grundlag af omsætningen, kan anses for en omsætningsafgift, at tjenesteyderen er forpligtet til at udstede en faktura eller et hertil svarende dokument, hvoraf det udtrykkeligt fremgår, at afgiften er overvæltet på forbrugeren.

Sjette direktiv 77/388 og navnlig dets artikel 33 skal fortolkes således, at det kun er til hinder for, at der indføres eller opretholdes en national afgift med ovennævnte kendetegn, såfremt afgiften er generel, opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet og finder anvendelse på tjenesteydelsernes merværdi.«