CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. LÉGER

van 27 februari 1997 *

1. Met de in deze drie gevoegde zaken voorgelegde vragen verzoekt de Audiencia Nacional het Hof, bepaalde constitutieve elementen van het begrip omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn [1] (hierna: „Zesde richtlijn") te preciseren. De vragen dienen het mogelijk te maken, de door de Spaanse autoriteiten voor het jaar 1990 ingevoerde extra heffing ter aanvulling op de fiscale heffing op kansspelen en weddenschappen (hierna: „extra heffing") te kwalificeren, gelet op deze bepaling. Daartoe wil de verwijzende rechter het criterium van afwenteling van de belasting op de verbruiker nader afbakenen, evenals de rol van de factuur bij de vaststelling van deze afwenteling.

I — Het nationale rechtskader

2. Blijkens de verwijzingsbeschikking in zaak C-370/95 (hierna: „verwijzingsbeschikking") en de opmerkingen van verzoeksters [2] zijn de prejudiciële vragen gerezen naar aanleiding van een bezwaar tegen een door het Spaanse Ministerie van Economische zaken en Financiën opgelegde aanslag in de extra heffing voor speelautomaten met winstmogelijkheden (van het zogeheten type „B") [3] enerzijds, en twee bij de Audiencia Nacional ingestelde beroepen tot nietigverklaring van het ministeriële besluit van 6 september 1990 [4], dat ten dele de rechtsgrondslag van de in geding zijnde heffing vormt, anderzijds. Op het tegen de aanslag ingestelde bezwaar deed het Tribunal Económico-Administrativo Central op 13 november 1992 uitspraak, waartegen voor de Audiencia Nacional beroep is ingesteld.

3. Hoewel het in de aan de onderhavige beroepen ten grondslag liggende nationale geschillen om de extra heffing gaat, refereert de verwijzende rechter zowel aan de wettelijke regeling van de fiscale heffing op kansspelen en weddenschappen (hierna: „fiscale spelheffing") als aan de regeling van de extra heffing. [5]

4. In feite hebben de twee heffingen de meeste kenmerken gemeen, zoals blijkt bij

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — 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).

2 — Hoewel de prejudiciële vragen zijn gerezen in drie verschillende nationale procedures, hebben enkel Careda SA en Femara in de procedure voor het Hof opmerkingen gemaakt.

3 — C-370/95.

4 — C-371/95 en C-372/95.

5 — Zie inzonderheid verwijzingsbeschikking in zaak C-370/95.

lezing van de volgende bepalingen van wet nr. 5/1990 [6], die aan de extra heffing ten grondslag liggen:

„1. De extra heffing is van toepassing op toestellen en speelautomaten van het type ‚B' of ‚C' [7] (...), waarvoor de fiscale heffing voor het jaar 1990 verschuldigd is vóór de inwerkingtreding van de onderhavige wet.

2. Belastingplichtig zijn zij die aan de fiscale heffing op kansspelen en weddenschappen zijn onderworpen." [8]

5. De voornaamste elementen van de regeling van de fiscale spelheffing, zoals die bij lezing van de verwijzingsbeschikking [9] en de toepasselijke bepalingen [10] naar voren komen, zijn de volgende.

6. De fiscale spelheffing is op het gehele Spaanse grondgebied verschuldigd op het tijdstip van de vergunningverlening of, bij gebreke hiervan, van de organisatie van het spel. Belastingplichtig zijn de organisatoren en de ondernemingen wier activiteiten de organisatie van kansspelen omvatten. De maatstaf van heffing zijn de brutoopbrengsten van de casino's uit de spelen of de bedragen die de spelers besteden aan hun deelneming aan de spelen die plaatsvinden in de verschillende lokalen, gelegenheden of plaatsen waar kansspelen en weddenschappen worden georganiseerd.

7. Het verschil tussen beide heffingen betreft hoofdzakelijk het tijdvak van opeisbaarheid en het bedrag ervan.

8. De fiscale spelheffing is opeisbaar per kalenderjaar en wordt verschuldigd op 1 januari van elk jaar voor automaten waarvoor in de voorafgaande jaren een vergunning is afgegeven. De extra heffing is uitsluitend verschuldigd over het jaar 1990.

9. Met betrekking tot het bedrag van de fiscale spelheffing verklaart de verwijzende rechter, dat „aanvankelijk een algemeen referentietarief van 20 % over de verkregen opbrengst [gold] (...), maar dit percentage (...) nadien [is] vervangen door de toepassing van vaste tarieven die zouden worden vastgesteld naar evenredigheid van de omzet van het toestel". [11] Het bedrag van de extra heffing

6 — Wet van 29 juni 1990 (*BOE* van 30 juni 1990, blz. 3587).

7 — Voornoemde wet nr. 5/1990 maakt onderscheid tussen speelautomaten met winstmogelijkheden (van het zogeheten type „B") en kansspelautomaten (van het zogeheten type „C"). Volgens de door de vertegenwoordiger van verzoeksters ter terechtzitting gegeven toelichtingen kunnen met automaten van het type „B" geldbedragen worden gewonnen die overeenkomen met een percentage dat wettelijk is vastgesteld op een minimum van 60 % van de inzet. De automaten van het type „C" hebben een hoger winstpercentage en mogen uitsluitend in casino's worden geplaatst.

8 — Artikel 38, lid 2, sub 2, van voornoemde wet nr. 5/1990, waarbij artikel 3, lid 4, van real decreto-ley nr. 16/1977 van 25 februari 1977 (*BOE* van 7 maart 1977, blz. 780) is gewijzigd.

9 — [Voor het Nederlands niet van toepassing.]

10 — Artikel 3 van voornoemd decreto-ley nr. 16/1977.

11 — Artikel 3 van voornoemd decreto-ley nr. 16/1977 is gewijzigd bij artikel 38, lid 2, sub 1, van voornoemde wet nr. 5/1990, waarbij het tarief van 20 % voor automaten van het type „B" is vervangen door een vast jaarlijks tarief van 375 000 PTA.

wordt verkregen door het verschil tussen beide categorieën van vaste tarieven te berekenen. [12] In feite blijkt de extra heffing een verhoging van het bedrag van de spelheffing voor automaten van het type „B" voor 1990 mogelijk te hebben gemaakt.

II — De prejudiciële vragen

10. In de gestelde vragen, die hoofdzakelijk zijn toegespitst op de afwenteling van de belasting op de verbruiker, spelen de bestaande verschillen tussen de beide heffingen een ondergeschikte rol, zodat ik de wettelijke regeling van beide heffingen zonder onderscheid zal behandelen, aangezien het, zoals de regering van het Koninkrijk Spanje opmerkt, gelijkaardige regelingen betreft. [13]

11. Zowel voor de nationale rechter als voor het Hof stellen verzoeksters in de hoofdgedingen schending van artikel 33 van de Zesde richtlijn [14], dat 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."

12. Zij betogen, dat de in Spanje over toestellen van het type „B" geïnde heffing een heffing is „die dezelfde eigenschappen en voornaamste kenmerken als de belasting over de toegevoegde waarde bezit, zodat zij reeds hierdoor het in artikel 33 van de Zesde richtlijn neergelegde verbod schendt". [15] De Spaanse regering en de Commissie daarentegen zijn van mening, dat de in geding zijnde heffingen niet de kenmerken van een omzetbelasting vertonen, waardoor zij onverenigbaar zouden worden met artikel 33. [16]

13. Volgens vaste rechtspraak van het Hof verzet deze bepaling „zich niet tegen de handhaving of invoering van registratierechten of andere soorten belastingen, rechten en heffingen, die niet de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten". [17] De Lid-Staten mogen zelfs de BTW cumuleren met andere

12 — Luidens artikel 38, lid 2, sub 2, punt 3, van voornoemde wet nr. 5/1990 is „het bedrag van de heffing gelijk aan het verschil tussen de sub 1 hierboven vastgestelde vaste tarieven en de bij decreto-ley nr. 7/1989 van 29 december vastgestelde tarieven". Voor automaten van het type „B" vloeit dit bedrag dus voort uit het verschil tussen het vaste tarief van 375 000 PTA en dat van 141 750 PTA (artikel 39 van voornoemd decreto-ley nr. 7/1989, *BOE* van 30 december 1989, blz. 8325).

13 — Bladzijde 12 van haar schriftelijke opmerkingen.

14 — [Voor het Nederlands niet van toepassing.]

15 — Schriftelijke opmerkingen.

16 — Schriftelijke opmerkingen van de Spaanse regering en de Commissie.

17 — Zie recentelijk arrest van 16 december 1992 (zaak C-208/91, Beaulande, Jurispr. 1992, blz. I-6709, r. o. 13).

belastingen, rechten of heffingen dan omzetbelasting. [18]

14. Volgens de verwijzende rechter lijdt het geen twijfel, dat bij de vaststelling van de vaste tarieven voor de speelautomaten van de verschillende typen rekening moest worden gehouden met de daaruit verkregen omzet, en „wordt in de regeling van de spelheffing en van de extra heffing (...) weliswaar niet uitdrukkelijk bepaald, dat zij op de verbruiker worden afgewenteld, doch, zoals in de rechtspraak van het Tribunal Supremo herhaaldelijk is verklaard, is het duidelijk dat de laatste adressaat de verbruiker is, die de fiscale heffing uiteindelijk draagt (...)". Hij leidt hieruit af, dat „de Spaanse spelheffing lijkt te voldoen aan de voorwaarden die haar onverenigbaar maken met artikel 33 van de Zesde richtlijn". [19]

15. Om volledig overtuigd te zijn, wenst de Audiencia Nacional evenwel het begrip „afwenteling" van belastingen op de verbruiker gepreciseerd [20] te zien, in het bijzonder wanneer de wet niet uitdrukkelijk in een dergelijke afwenteling voorziet. Zij vraagt zich voorts af, wat de gevolgen kunnen zijn voor het karakter van de Spaanse heffingen wanneer er geen document is uitgereikt waaruit de afwenteling blijkt.

16. Derhalve heeft de Spaanse rechter krachtens artikel 177 van het Verdrag het Hof de volgende vragen voorgelegd:

„1) Onderstelt het begrip ‚afwenteling van de belasting op de verbruiker' in de zin van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van 17 mei 1977 en het overige gemeenschapsrecht, als bestanddeel van het begrip omzetbelasting altijd en onder alle omstandigheden, dat in de wet betreffende de heffing uitdrukkelijk wordt bepaald, dat die heffing op de verbruiker kan worden afgewenteld, of volstaat het daarentegen, dat de heffing bij een redelijke uitlegging van die wet geacht kan worden feitelijk in de door de verbruiker betaalde prijs te zijn begrepen?

2) Kan een heffing die wordt geheven in de vorm van een vast bedrag, die een belangrijk deel van de totale opbrengsten of omzet uitmaakt, en die rekening houdt met deze opbrengsten, wanneer zij uiteindelijk door de verbruiker wordt betaald, als een omzetbelasting worden beschouwd, hoewel geen expliciete afwenteling (door middel van een factuur) op de verbruiker plaatsvindt,

18 — Arresten van 8 juli 1986 (zaak 73/85, Kerrutt, Jurispr. 1986, blz. 2219, r. o. 22) en 13 juli 1989 (gevoegde zaken 93/88 en 94/88, Wisselink e. a., Jurispr. 1989, blz. 2671, r. o. 14).

19 — Opgemerkt zij, dat verzoeksters in de hoofdgedingen ook verwijzen naar de rechtspraak van het Tribunal Supremo. Volgens het arrest van 19 december 1990 van dit Tribunal, zoals aangehaald op bladzijde 8, punt 2, van hun schriftelijke opmerkingen, „is er niet de geringste twijfel, dat de laatste adressaat van de heffing de speler is, op wie de fiscale heffing wordt afgewenteld". Volgens de arresten van 23 februari en 5 mei 1990 van dit Tribunal, die eveneens door verzoeksters in de hoofgedingen worden genoemd, „is de vermeende ‚fiscale heffing' op automaten van het type ‚B' gelijk aan een vast jaarlijks bedrag dat wordt berekend op basis van de vermoedelijke opbrengst van de automaat".

20 — De Audiencia Nacional stelt, dat „door dit begrip afwenteling de twijfel ontstaat die hierna wordt uiteengezet".

omdat het gaat om automatische transacties waarbij munten worden gebruikt, en er sprake is van een prijs voor het gebruik? Zo ja, is een dergelijke heffing in strijd met artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn (77/388/EEG) en derhalve onverenigbaar met deze richtlijn?"

17. De gebruikte formulering toont aan dat de Audiencia Nacional, in tegenstelling tot de benadering die wordt voorgestaan door de partijen die opmerkingen hebben ingediend, waarbij wordt geprobeerd het rechtskarakter van de betrokken heffingen in zijn geheel te vatten, het Hof niet heeft verzocht om een uitspraak over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn ter beoordeling van elk van de kenmerken van een heffing als door de Spaanse wet is ingesteld.

18. De laatste volzin van de tweede vraag, die in algemene bewoordingen is gesteld, handelt weliswaar over de verenigbaarheid met artikel 33 van de Zesde richtlijn van een heffing die de kenmerken van de fiscale spelheffing en van de extra heffing vertoont. Aldus geformuleerd, preciseert deze volzin niet, of de vraag van de rechter enkel betrekking heeft op het deel van de uitlegging van artikel 33 door het Hof, die van de afwenteling van heffingen op de verbruiker een bestanddeel van de definitie van omzetbelasting maakt, dan wel of zij ook betrekking heeft op de in de rechtspraak ontwikkelde criteria voor de toetsing van de nationale belastingen aan artikel 33, op welke criteria in de verwijzingsbeschikking niet wordt ingegaan, dan wel of zij enkel en alleen betrekking heeft op de uitlegging van alle bepalingen van dit artikel.

19. De onzekerheid verdwijnt bij lezing van de verwijzingsbeschikking, waaruit, zoals gezegd [21], blijkt dat de Audiencia Nacional zich voldoende ingelicht acht over het bestaan en de omvang van bepaalde door het Hof ontwikkelde criteria voor de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn.

20. Aldus blijkt, dat de Spaanse rechter voor de beslechting van het geschil enkel de uitlegging noodzakelijk acht van het gedeelte van deze bepaling dat van de afwenteling van een heffing op de verbruiker een wezenlijk kenmerk van de omzetbelasting maakt. Door de in geding zijnde heffingen te toetsen aan artikel 33 van de Zesde richtlijn en de criteria van de rechtspraak van het Hof in hun geheel, gaan de partijen die opmerkingen hebben ingediend, mijns inziens het kader van de aan het Hof gestelde vragen te buiten.

21. Volgens de vaste rechtspraak van het Hof betreffende de omvang van zijn bevoegdheid ter zake van prejudiciële vragen zijn „de overwegingen welke de nationale rechter tot het stellen van zijn vragen hebben kunnen leiden, evenals het gewicht hetwelk deze daaraan voor de beslissing van het hangende geschil wenst toe te kennen, aan een beoordeling van het Hof (...) onttrokken". [22] Derhalve kan ik mij niet, zoals de partijen die opmerkingen hebben ingediend voorstellen, uitspreken over de relevantie van de door de nationale rechter gevolgde redenering, op grond waarvan hij bepaalde elementen die deel uitmaken van de definitie van

21 — Zie punt 14 van deze conclusie.

22 — Arrest van 5 februari 1963 (zaak 26/62, Van Gend & Loos, Jurispr. 1963, blz. 1, inz. blz. 22). Zie eveneens arrest van 29 november 1978 (zaak 83/78, Pigs Marketing Board, Jurispr. 1978, blz. 2347, r. o. 25).

omzetbelasting, als vaststaand aanneemt, zelfs indien men van mening mocht zijn, dat deze elementen ontbreken. Hooguit kan ik de aan de rechtspraak van het Hof ontleende elementen, op grond waarvan de aard van een nationale heffing kan worden bepaald met inachtneming van artikel 33, in herinnering roepen, die niet door de verwijzende rechter zijn onderzocht.

22. Het Hof heeft criteria ontwikkeld om vast te stellen, welke verplichte heffingen beantwoorden aan de definitie van belastingen, rechten en heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten. Door deze beginselen in herinnering te brengen, kan ik de plaats van het begrip „afwenteling" binnen deze definitie bepalen.

III — Het begrip omzetbelasting

23. Het verbod van cumulatie van de BTW met andere heffingen of belastingen die het karakter van omzetbelasting bezitten, vindt zijn verklaring in het bestaan van een geharmoniseerd systeem in de vorm van een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

24. In de eerste BTW-richtlijn [23] (hierna: „Eerste richtlijn") zijn de basisbeginselen van dit stelsel opgesteld. Zij verklaart tot doel te hebben „een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen welke ten doel heeft de factoren, die de mededingingsvoorwaarden (...) zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk uit te schakelen". [24] In de opzet van deze richtlijn veronderstelt de harmonisatie de „afschaffing van de cumulatieve cascadestelsels" [25], die in bepaalde landen van de Gemeenschap gelden en die voornamelijk worden gekenmerkt door het feit, dat zij bij elke transactie de totale prijs belasten zonder mogelijke aftrek van de in het vorige stadium betaalde belasting. Een dergelijke belastingheffing is niet neutraal, omdat zij automatisch de geïntegreerde economische circuits bevoordeelt en zij de goederen of diensten duurder maakt, naarmate de tijdens de eerste stadia van hun productie geproduceerde waarde hoger is.

25. Bij de Tweede BTW-richtlijn [26] (hierna: „Tweede richtlijn") is dit stelsel, dat is gebaseerd op een communautaire definitie van BTW, ingevoerd ter vervanging van de nationale stelsels. De Lid-Staten behouden hun fiscale bevoegdheid, behalve op het bijzondere terrein van de BTW.

26. Artikel 33 van de Zesde richtlijn waarborgt de coherentie en de duurzaamheid van het gemeenschappelijke stelsel, doordat het enkel andere heffingen toestaat dan die welke beantwoorden aan de criteria van omzetbe-

23 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301).

24 — Derde overweging van de considerans.

25 — Vierde overweging van de considerans.

26 — Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303).

lasting, die voortaan door de gemeenschapswetgeving worden vastgesteld. Het doel van harmonisatie zou niet worden bereikt, indien de Lid-Staten naast de BTW andere belastingen of heffingen met dezelfde kenmerken mochten opleggen.

27. Op deze wijze heeft het Hof het artikel uitgelegd in het arrest Rousseau Wilmot:

„Artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat weliswaar de Lid-Staten vrij laat om bepaalde indirecte belastingen zoals accijnzen te handhaven of in te voeren, mits deze ‚niet het karakter van omzetbelasting bezitten', heeft ten doel 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." [27]

28. Artikel 33 van de Zesde richtlijn preciseert niet, wat moet worden verstaan onder belasting die „het karakter van omzetbelasting" bezit. Het Hof heeft overwogen, dat „(b)elastingen, rechten en heffingen die *de voornaamste kenmerken* van de BTW bezitten, [moeten] (...) worden geacht het goederen- en dienstenverkeer op dezelfde wijze te treffen als de BTW". [28]

29. De rechtspraak van het Hof preciseert, welke deze voornaamste kenmerken zijn: „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 productie- 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". [29]

30. Hieraan zij toegevoegd, dat de BTW een „algemene verbruiksbelasting" [30] is, waarvan de last niet drukt op de ondernemingen, doch uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen. [31] Derhalve valt gemakkelijk te begrijpen, dat een heffing die wordt vastgesteld zonder dat het mogelijk is haar op de verbruikers af te wentelen, van geheel andere aard is dan de omzetbelasting in de zin van de BTW-richtlijnen. Een dergelijke heffing belast rechtstreeks het productieproces en kan derhalve niet dezelfde functies vervullen.

27 — Arrest van 27 november 1985 (zaak 295/84, Jurispr. 1985, blz. 3759, r. o. 16) en meer recentelijk arrest van 7 mei 1992 (zaak C-347/90, Bozzi, Jurispr. 1992, blz. I-2947, r. o. 9).

28 — Arrest Beaulande (reeds aangehaald, r. o. 12); cursivering van mij.

29 — Arrest van 31 maart 1992 (zaak C-200/90, Dansk Denkavit en Poulsen Trading, Jurispr. 1992, blz. I-2217, r. o. 11). Zie eveneens arrest van 3 maart 1988 (zaak 252/86, Bergandi, Jurispr. 1988, blz. 1343, r. o. 15); arrest Wisselink e. a. (reeds aangehaald, r. o. 18); arrest van 19 maart 1991 (zaak C-109/90, Giant, Jurispr. 1991, blz. I-1385, r. o. 12); arrest Bozzi (reeds aangehaald, r. o. 12) en arrest Beaulande (reeds aangehaald, r. o. 14).

30 — Zie het reeds aangehaalde artikel 2 van de Eerste richtlijn.

31 — Arrest Bergandi (reeds aangehaald, r. o. 8 en 17).

31. Ook de belasting die op de verbruiker kan worden afgewenteld, is dus een omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn. Moet dit evenwel in de wet worden gepreciseerd?

IV — De uitdrukkelijke vermelding in de wet van het begrip „afwenteling van de belasting op de verbruiker"

32. Mijns inziens kan het argument, dat de afwenteling niet uitvoerbaar is, of als zodanig moet worden beschouwd, op grond dat een wettelijke regeling als de Spaanse wet daarin niet uitdrukkelijk voorziet, niet worden aanvaard.

33. Zoals de Commissie onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof [32] opmerkt, moet artikel 33 van de Zesde richtlijn teleologisch worden uitgelegd. Het heeft tot doel te beletten, dat de Lid-Staten heffingen invoeren of handhaven die feitelijk — en ongeacht de wijze waarop zij zijn geformuleerd in de wettelijke regelingen waarbij zij worden vastgesteld — op dezelfde wijze als de omzetbelasting functioneren. De toepassing van de bepalingen is belangrijker dan de formele bewoordingen ervan die in geval van verschillen met de praktijk als ondergeschikt moeten worden beschouwd.

34. Dit vloeit overigens voort uit het onderzoek van de BTW-regeling. Het begrip „afwenteling op de verbruiker" is een van de kenmerken van deze belasting, ofschoon het niet voorkomt in de tekst van de definitie daarvan in de Eerste richtlijn. De BTW wordt daarin aangemerkt als „verbruiks"belasting, enkel om tot uitdrukking te brengen, dat zij verschuldigd is uit hoofde van de overdracht van een goed of het verrichten van een dienst en niet om aan te geven dat de last ervan overgaat op de koper of de begunstigde. Hieruit kan worden afgeleid, dat het er naast de bewoordingen van de wet vooral op aankomt, dat het ingevoerde mechanisme de marktdeelnemer de mogelijkheid biedt om in de relatie met de verbruiker het bedrag van de heffing die hij uit hoofde van de betrokken belastbare handeling heeft betaald, in de gehanteerde prijs op te nemen of daarbij op te tellen, zodat de fiscale last niet op hem rust.

35. Geen van de partijen die opmerkingen hebben ingediend, stelt overigens dat uitdrukkelijke vermelding in de wet is vereist. Inzonderheid verzoeksters in het hoofdgeding stellen, dat, wil een heffing een omzetbelasting vormen, „het niet noodzakelijk is dat de toepasselijke wettelijke regeling uitdrukkelijk vermeldt, dat deze heffing op de verbruiker kan worden afgewenteld", doch dat „het integendeel volstaat, dat deze wettelijke regeling directe of indirecte afwenteling mogelijk maakt, of althans niet belet, en dat de heffing kan worden geacht te zijn begrepen in de door de verbruiker betaalde prijs van goederen of diensten". [33] Evenzo concludeert de Commissie, dat „het volledig ontbreken van een expliciete verwijzing naar de criteria die het begrip omzetbelasting in

32 — In haar schriftelijke opmerkingen verwijst zij naar r. o. 14 van het arrest Bergandi (reeds aangehaald), die luidt als volgt: „Om uit te maken of een heffing het karakter van omzetbelasting bezit, moet (...) met name worden nagegaan, of die heffing de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en de handelstransacties op een zelfde wijze te treffen als de BTW."

33 — Schriftelijke opmerkingen.

de tekst van de nationale wet bepalen, van geen belang is wanneer moet worden beoordeeld, of een bepaalde heffing verenigbaar is met artikel 33 van de Zesde richtlijn". [34]

V — Het ontbreken van een document waaruit blijkt dat de belasting op de verbruiker wordt afgewenteld

36. De nationale rechter, die als vaststaand aanneemt, dat de belastingen op de verbruiker worden afgewenteld en dat het bedrag ervan evenredig is aan de opbrengsten, vraagt zich evenwel af, of deze criteria volstaan om van omzetbelasting te kunnen spreken, wanneer geen expliciete afwenteling door middel van een document plaatsvindt.

37. Het is immers wegens het automatische en repetitieve karakter van de belaste activiteit en de korte duur daarvan materieel niet mogelijk, de gebruikers van speelautomaten een factuur of enig ander als zodanig dienstdoend document uit te reiken.

38. Op fiscaal gebied speelt de factuur een essentiële rol ter verzekering van de controle op de economische handelingen met het oog op een efficiënte belastingheffing. Op het bijzondere gebied van de BTW is de factuur het instrument van het recht op aftrek. Zij stelt de belastingplichtige in staat, de op alle bestanddelen van de kostprijs drukkende belastingen in mindering te brengen op de belasting die van toepassing is op de door hem geproduceerde goederen of verrichte diensten. Voor de meeste dienstverrichtingen is ingevolge artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn voor de aftrek het bezit van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van deze richtlijn opgestelde factuur vereist.

39. Ingevolge bovengenoemd artikel 22, lid 3, sub a, is de afgifte van een factuur in twee gevallen verplicht: in de eerste plaats wanneer een belastingplichtige goederen levert aan en diensten verricht voor een andere belastingplichtige, en in de tweede plaats voor de vooruitbetalingen die hem door een andere belastingplichtige worden gedaan voordat de levering of de dienst is verricht.

40. Op dit gebied is de verplichting tot afgifte van een factuur dus niet van belang voor de betrekkingen tussen de dienstverrichter en de eindverbruiker. Aangezien de eindverbruikers niet als „belastingplichtige" in de zin van de Zesde richtlijn worden beschouwd [35], kunnen zij zich niet beroepen

34 — Schriftelijke opmerkingen.

35 — Volgens artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige beschouwd „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit". Lid 2 spreekt van „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen" en van „de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen".

op een recht op aftrek, zodat de afgifte van een factuur vanuit deze optiek nauwelijks nut heeft. Derhalve kan dit geen voor de omzetbelasting kenmerkende verplichting vormen die kan worden opgelegd in de fase van de betrekkingen tussen de organisatoren van kansspelen en de gebruikers van speelautomaten.

41. Zoals de vraag is geformuleerd, brengt zij ook de idee tot uitdrukking, dat hoewel de belasting daadwerkelijk op de verbruiker wordt afgewenteld, de afwenteling wegens gebrek aan bewijs niettemin kan worden geacht niet te hebben plaatsgevonden. Mijns inziens kan men niet stellen, dat de voorwaarde inzake afwenteling op de verbruiker niet is vervuld, op de enkele grond dat niet is voorzien in een document waaruit blijkt dat de afwenteling inderdaad heeft plaatsgevonden, wanneer kan worden aangetoond dat deze voorwaarde is vervuld door middel van een — door de rechter uitgevoerd — onderzoek naar de werking van de in geding zijnde heffing, waaruit blijkt dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft de belasting af te wentelen.

42. Volledigheidshalve zij gepreciseerd, dat weliswaar om bovengenoemde redenen een heffing die wordt geheven in de vorm van een vast bedrag, die een belangrijk deel van de totale opbrengsten of omzet uitmaakt en die rekening houdt met deze opbrengsten, als een omzetbelasting kan worden beschouwd, hoewel de afwenteling op de verbruiker nergens expliciet wordt geregeld, doch onder voorwaarde, dat is voldaan aan de andere criteria op grond waarvan een dergelijke kwalificatie van deze heffing mogelijk is. Naast de in zijn beschikking genoemde elementen dient de nationale rechter dus vast te stellen, dat:

— het een algemene belasting is, waarvoor vereist is dat zij van toepassing is op alle transacties betreffende de overdracht van goederen of het verrichten van diensten;

— zij wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces;

— zij enkel wordt geheven over de toegevoegde waarde.

Conclusie

43. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„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, inzonderheid artikel 33 ervan, moet aldus worden uitgelegd, dat daarin niet als voorwaarde wordt gesteld, dat de nationale wet tot instelling van een belasting uitdrukkelijk melding maakt van het bestaan van een mogelijkheid ‚de belasting op de verbruiker af te wentelen', om te verzekeren dat de afwenteling als een van de voornaamste kenmerken van een omzetbelasting wordt erkend. Het volstaat dat deze wettelijke regeling de afwenteling van de belasting op de verbruiker toestaat, of althans zich niet ertegen verzet.

De Zesde richtlijn (77/388), inzonderheid artikel 33 ervan, moet aldus worden uitgelegd, dat zij voor de kwalificatie als omzetbelasting van een op de verbruiker afgewentelde heffing die wordt geheven in de vorm van een vast bedrag, die een belangrijk deel van de totale omzet uitmaakt en die rekening houdt met deze omzet, niet als verplichting stelt dat een dienstverrichter een factuur of enig als zodanig dienstdoend document opstelt, waaruit de expliciete afwenteling van deze belasting op de verbruiker blijkt.

De Zesde richtlijn (77/388), inzonderheid artikel 33 ervan, moet aldus worden uitgelegd, dat zij zich enkel tegen de invoering of de handhaving van een nationale heffing met de voorgaande kenmerken verzet, indien deze heffing een algemeen karakter bezit, in elke fase van het productie- en distributieproces wordt geheven en van toepassing is op de toegevoegde waarde van de diensten."