CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. F. MANCINI van 15 december 1987 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. In het kader van een geschil over de vraag of een belasting over de opbrengst van speelautomaten als omzetbelasting kan worden aangemerkt, verzoekt het tribunal de grande instance te Coutances het Hof om uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (77/388/EEG) houdende harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) alsmede van twee artikelen (95 en 30) van het EEG-Verdrag.

Opgemerkt zij, dat bij de Franse rechterlijke instanties een groot aantal zaken (naar verluidt enkele honderden) over hetzelfde probleem aanhangig zijn. Ten minste drie tribunaux de grande instance — die van Argentan, Verdun en Nîmes — hebben het Hof vragen gesteld die analoog of zelfs identiek zijn met die waarover het Hof zich thans dient uit te spreken. Met betrekking tot twee andere — die van Tarbes en Foix — staat vast dat zij het Hof een aantal vragen hebben gesteld, ook al zijn die vragen nog niet ter griffie ingekomen. Van zestien andere — die van Avranches, Rennes, Thionville, Poitiers, Quimper, Laval, Metz, Agen, Bernay, Clermont-Ferrand, Charleville-Mézières, Toulouse, Limoges, Saint-Malo, Vesoul en Chartres — weten wij, dat zij de behandeling van de bij hen aanhangige zaken hebben geschorst in afwachting van de uitspraak van het Hof in de onderhavige zaak.

Vijf rechterlijke instanties hebben het probleem reeds zelf opgelost, doch slechts één daarvan — het tribunal de grande instance te Cusset bij vonnis van 21 mei 1987 — heeft die belasting als omzetbelasting aangemerkt. De overige tribunaux de grande instance hebben er anders over geoordeeld, doch om uiteenlopende redenen, te weten: het tribunal de grande instance te Montbéliard — vonnis van 23 juli 1986 — omdat een belasting die in de Code Général des Impôts (hierna: CGI) als indirecte belasting wordt aangeduid, geen omzetbelasting kan vormen; het tribunal de grande instance te Sens — vonnis van 3 juli 1986 — omdat particulieren zich in fiscale gedingen niet kunnen beroepen op de bepalingen van een richtlijn (dit is het bekende standpunt van de Conseil d'Etat, arrest nr. 51 811 van 1 juli 1985, RJF 10/85, blz. 1286); het tribunal de grande instance te Auch — vonnis van 26 november 1986 — omdat de omschrijving van het begrip omzetbelasting een probleem van nationaal recht en niet van gemeenschapsrecht is; het tribunal de grande instance te Nevers — vonnis van 27 november 1986 — omdat de *betrokken* last een jaarlijkse belasting is, terwijl verzoeker had gevraagd dat zij zou worden verminderd tot wat voor zes maanden verschuldigd was.

Over het antwoord op deze vragen bestaat in Frankrijk dus grote onzekerheid en er wordt met veel spanning uitgezien naar het arrest waarbij het Hof deze vragen beantwoordt.

2. Op 2 juli 1985 stuurde het Centre des Impôts te Saint-Lô Gabriel Bergandi, handelaar en exploitant van speelautomaten, een aanslagbiljet voor een bedrag van

* Vertaald uit het Italiaans.

111 000 Franse franken (hierna: FF) verschuldigd uit hoofde van de jaarlijkse belasting over genoemde apparaten. Bergandi merkte op, dat die apparaten sedert 1 juli 1985 onder de BTW-regeling vielen en verzocht om vermindering ten belope van het deel van de belasting dat betrekking had op het tweede semester van dat jaar. Toen zijn bezwaarschrift op 31 december 1985 werd afgewezen, daagde hij de directeur van de services fiscaux de la Manche voor het tribunal de grande instance te Coutances, dat bevoegd is voor geschillen betreffende belastingen die als indirecte of daarmee gelijkgestelde belastingen worden aangemerkt. Voor deze rechterlijke instantie vorderde hij, dat de belastingadministratie zou worden verplicht hem vermindering te verlenen ten belope van 38 000 FF in hoofdsom vermeerderd met boeterente en zou worden veroordeeld om de reeds betaalde bedragen terug te betalen. Hij voerde daartoe aan, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn en de artikelen 95 en 30 EEG-Verdrag eraan in de weg staan dat voor de periode 1 juli-31 december 1985 de staatsbelasting verschuldigd is over speelautomaten.

Bij vonnis van 18 september 1986 heeft de aangezochte rechterlijke instantie krachtens artikel 177 de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de navolgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moet artikel 33 van richtlijn 77/388/EEG aldus worden uitgelegd, dat het krachtens dit artikel verboden is over de levering van goederen of diensten nog omzetbelasting te heffen, zodra terzake de BTW is ingevoerd ?

2) Moet het begrip omzetbelasting of heffing die het karakter van omzetbelasting bezit in genoemd artikel 33 aldus worden uitgelegd, dat het mede omvat belastingen over exploitatie-opbrengsten, zulks ongeacht of de grondslag ervan wordt bepaald aan de hand van de reële opbrengsten, dan wel, wanneer de reële opbrengsten niet precies zijn te ramen, aan de hand van de indicatieve opbrengsten ?

3) Omvat datzelfde begrip omzetbelasting in het bijzonder een forfaitaire jaarlijkse fiscale heffing die wordt geheven over elke in een openbare gelegenheid geplaatste automaat die een vertoning, een muziekuitvoering, een spel of een vermakelijkheid biedt, is ingevoerd ter vervanging van een belasting over de omzet van de exploitant van het apparaat, ruwweg is gedifferentieerd om rekening te houden met de rentabiliteit van elke apparaattype en indirect met de ontvangsten van de exploitant ?

4) Ingeval de eerste en de derde vraag bevestigend worden beantwoord, moet dan op grond van het verbod van cumulatie van BTW met andere omzetbelastingen over dezelfde opbrengsten of dezelfde omzet worden beslist, dat, wanneer de BTW voor het eerst van toepassing is bij het begin van het tweede semester van een bepaald jaar en de omzetbelasting waar de BTW bovenop moet komen, aan het begin van het kalenderjaar in één keer moet worden betaald (tenzij uitstel van betaling is verleend), naar aanleiding van de invoering van de BTW de helft van de bedragen die voor het jaar in de loop waarvan de BTW in werking is getreden, verschuldigd zijn uit hoofde van heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten, worden terugbetaald of niet gevorderd ?

5) Moet artikel 95 EEG-Verdrag aldus worden uitgelegd, dat het krachtens dit artikel verboden is exploitatie-opbrengsten aan een omzetbelasting te onderwerpen, waarvan het tarief voor produkten die merendeels van buitenlandse oorsprong zijn, driemaal zo hoog is als het tarief voor soortgelijke produkten die voor het merendeel in eigen land worden geproduceerd ? Moet deze discriminatie ernstiger worden geacht, wanneer over diezelfde exploitatie-opbrengsten zowel BTW als een andere indirecte belasting wordt geheven ?

6) Moet artikel 30 EEG-Verdrag aldus worden uitgelegd, dat het wordt geschonden, wanneer krachtens het gemeenschapsrecht over de exploitatie-opbrengsten van bepaalde goederen de BTW wordt geheven zonder dat de belastingen die er voordien op rustten worden afgeschaft, en zulks terwijl sommige van de geëxploiteerde goederen niet meer worden vervaardigd op het grondgebied van de Lid-Staat die deze belastingen oplegt en in elk geval de cumulatie van deze belastingen kan leiden tot een vermindering van het aandeel van deze produkten dat afkomstig is uit de rest van de Gemeenschap ?

3. Ten tijde van de feiten van het geding waren de speelautomaten onderworpen aan de vermakelijkheidsbelasting, de BTW en de zogenoemde „staatsbelasting". De eerste is hier niet relevant. De tweede, die sedert 1 juli 1985 van toepassing is, berust op artikel 16 van de middelenwet voor 1984 (wet nr. 84-1208, JORF 1984, blz. 4060) houdende intrekking van artikel 261-E-3 van de CGI, krachtens hetwelk de exploitatie-opbrengsten van alle aan de vermakelijkheidsbelasting onderworpen automaten van BTW waren vrijgesteld. Het was juist om tot deze uitbreiding van de werkingssfeer van de BTW te komen, dat de Commissie, van oordeel dat genoemde vrijstelling onverenigbaar was met artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn, op 23 december 1983 een beroep krachtens artikel 169 EEG-Verdrag tegen de Franse Republiek heeft ingesteld (deze zaak, die het nummer 287/83 droeg, werd in het register doorgehaald bij beschikking van 16 januari 1985, niet gepubliceerd).

De staatsbelasting ten slotte, werd ingevoerd bij artikel 33 van de middelenwet voor 1982 (wet nr. 81-1160, JORF 1981, blz. 3539) op grond van de overweging dat speelapparaten „ne supportent actuellement aucun impôt sur le chiffre d'affaires" (JORF Débats, Assemblée Nationale, 1981, blz. 3056). Het regeringsontwerp voorzag in een jaarlijkse vaste belasting van 1 500 FF per apparaat; een op 27 november 1981 goedgekeurd amendement differentieerde de belasting evenwel naargelang van de verschillende apparaattypes. De minister van Begroting, Laurent Fabius, vond de aldus vastgestelde regeling bevredigend. Zij maakt immers een onderscheid „entre les appareils qui ont une très faible rentabilité, et pour lesquels le taux de prélèvement sera bas, les appareils intermédiaires qui seront soumis à un double taux, un taux moyen pour les communes urbaines et un taux assez faible pour les appareils mis en service depuis plus de trois ans qu'on trouve souvent dans les petits cafés des communes rurales, ... et, enfin, les appareils qualifiés de jackpot, concernant les jeux d'argent et de hasard dont la taxation... peut être supérieure". Met andere woorden — concludeerde de minister — het amendement hield rekening met „des exigences des finances publiques, du rendement des appareils et de la distinction entre les communes rurales et urbaines par le biais de l'ancienneté des appareils" (JORF Débats, Sénat, 1981, blz. 3253).

In feite voegde artikel 33 in de CGI een artikel 564 septies en octies in. Artikel 564 septies bepaalt, dat de *betrokken* belasting van toepassing is op in publieke gelegenhe-

den geplaatste speelautomaten die een vertoning, een muziekuitvoering, een spel of een vermakelijkheid bieden. Het gaat om een jaarlijkse belasting, waarvan het bedrag varieert naargelang van het apparaattype en wel als volgt:

— 500 FF voor:

a) behendigheidsspelen waarvan de automatische onderdelen, namelijk de balverdelers en de puntentellers, louter mechanisch werken (het gaat om de zogenoemde „babyfoot";

b) apparaten bestaande uit verkleinde voertuigen of dierenfiguren waarop kinderen kunnen gaan zitten;

c) met jetons of muntstukken werkende muziekautomaten („juke boxes");

— 5 000 FF voor kansspelen die speljetons verstrekken of verscheidene gratis speelbeurten kunnen opleveren, zelfs wanneer de kans op succes afhangt van de behendigheid van de speler („slot machines", „pin ball", „roll-a-top", „astoria", „rotamint", enz.). De vervaardiging, het bezit, het plaatsen en de exploitatie van dergelijke apparaten werd overigens verboden bij wet nr. 83-628 van 12 juli 1983 (JORF 1983, blz. 2154);

— 1 500 FF voor alle andere apparaten (bij voorbeeld videospelen, de verschillende soorten biljart, minibowling, enz.); dit bedrag wordt verminderd tot 1 000 FF voor apparaten die meer dan drie jaar tevoren voor het eerst in gebruik zijn genomen. Tevens is bepaald, dat voor apparaten die in het tweede semester van het jaar „in gebruik worden genomen" de helft van het belastingbedrag moet worden betaald.

Ingevolge artikel 564 octies is de belasting verschuldigd door degene die het apparaat exploiteert op het ogenblik van de jaarlijkse aangifte van gebruik. Zij moet worden betaald binnen zes maanden na de aangifte en uiterlijk op 31 december van het betrokken jaar (zie ook de Instructie van 24 februari 1982, BODGI 2 I-2-82). Voor de inning van deze belasting gelden dezelfde regels, voorwaarden, waarborgen en sancties als voor de indirecte belastingen.

Ten slotte wijs ik erop, dat artikel 564 septies en octies na de feiten van het geding is ingetrokken bij artikel 35 I van de middelenwet voor 1987 (wet nr. 86-1317, JORF 1986, blz. 15820). In de memorie van toelichting bij het regeringsontwerp staat te lezen, dat de *betrokken* belasting was ingevoerd „dans l'attente de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée" en dat, nu deze laatste in werking was getreden, „il convient de revenir au droit commun en supprimant la taxe d'Etat".

4. Laten wij allereerst de vragen betreffende de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn onderzoeken. Dit artikel 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." Welnu, de Commissie van de Europese Gemeenschappen en de Franse en de Duitse regering, die in de on-

derhavige zaak opmerkingen hebben ingediend, betoogden dat het heffen van de omstreden belasting verenigbaar is met genoemde bepaling. Die stelling, die onder meer namens de Commissie is verdedigd door Lord Cockfield in zijn antwoord op de schriftelijke vraag nr. 2054/84 van de heer Vernier, lid van het Europees Parlement, (PB 1986, C 277, blz. 1) overtuigt mij niet. De argumenten die Bergandi tot staving van de tegenovergestelde opvatting heeft aangevoerd, lijken mij heel wat overtuigender.

Maar laten wij systhematisch te werk gaan en eerst de aard van genoemde belasting onderzoeken. Opgemerkt zij in dit verband, dat, behalve de Duitse regering, al degenen die opmerkingen hebben ingediend, zich beroepen op het arrest van 27 november 1985 (zaak 295/84, Organic, Jurispr. 1985, blz. 3759) en inzonderheid op rechtsoverweging 16. Daarin wordt overwogen dat artikel 33 van de Zesde richtlijn „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". Dit artikel verbiedt de Lid-Staten derhalve niet de handhaving of de invoering van lasten „die geen fiscaal karakter hebben, maar die speciaal zijn ingesteld om sociale fondsen te voeden, berusten op de activiteit van de ondernemingen... en worden berekend op de grondslag van de totale jaaromzet, zonder de prijs van goederen en diensten rechtstreeks te beïnvloeden".

Volgens de Commissie en de Franse regering bevat deze rechtsoverweging de criteria aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt of een belasting de kenmerken van een omzetbelasting bezit. Allereerst moet worden nagegaan, welke invloed de op een levering van een goed of een dienstverrichting berustende last heeft op de eindprijs; het moet gaan om een rechtstreekse invloed, al is het niet absoluut noodzakelijk dat de gevolgen ervan, zoals bij de BTW, formeel worden gedragen door de koper of de opdrachtgever. Verder dient het met die goederen of diensten gerealiseerde omzetcijfer te worden onderworpen aan een forfaitair of op het reële bedrag berekende belasting. De Commissie voegt hieraan nog een derde criterium toe: er dient een band te bestaan tussen de omstandigheid dat de goederen of diensten aan de belasting zijn onderworpen en het intracommunautaire verkeer van die goederen of diensten.

De Bondsrepubliek Duitsland beroept zich evenwel op artikel 33 van de richtlijn en acht elke poging om de belasting die het karakter van omzetbelasting bezit „uitputtend" te omschrijven, nutteloos, omdat deze belasting weliswaar qua naam van de omzetbelasting *lijkt* te verschillen, maar naar haar inhoud en aard zeker niet verschillend is. De omzetbelastingen en de communautaire BTW worden immers gekenmerkt door het feit dat zij betrekking hebben op alle mogelijke categorieën van produkten en daardoor algemene verbruiksbelastingen zijn. De omstandigheid dat een belasting naar het omzetcijfer verwijst, is derhalve niet voldoende om deze belasting het karakter van omzetbelasting toe te schrijven. Deze laatste heeft immers betrekking op de invoer van goederen, de leveringen van goederen en de diensten, welke door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht; daartegenover staat, dat de vergoeding die de verkoper of de dienstverrichter ontvangt, weliswaar vaak de trekken van een exploitatie-opbrengst heeft, doch niet het voorwerp maar slechts de grondslag van de belasting vormt.

Verder merkt de Commissie op, dat het doel van de belasting volstrekt irrelevant is voor de kwalificatie ervan; in dezelfde lijn verklaart de Duitse regering, dat de bedoe-

ling van de wetgever om een belasting ter vervanging van de omzetbelasting in te voeren, geen enkel belang heeft ten aanzien van artikel 33, daar een dergelijke belasting de objectieve kenmerken van een omzetbelasting moet bezitten. De Commissie concludeert hieruit, dat voor de last waarop de vraag van het tribunal de grande instance te Coutances betrekking heeft, het belastbare feit niet de levering van een goed of op een dienstverrichting is, maar wel nauw verband houdt met de grondslag van de heffing. Die last drukt immers op het gebruik van een apparaat en varieert niet naargelang van de plaats waar het apparaat is opgesteld; afgezien daarvan bezit hij niet het karakter van omzetbelasting, daar hij, anders dan de communautaire BTW, niet overeenkomstig artikel 17 van de Zesde richtlijn kan worden afgetrokken.

De Franse regering wijst erop, dat de *betrokken* belasting losstaat van de aankoopprijs van de apparaten; bovendien is zij niet bedoeld als heffing op de omzet maar betreft zij veeleer de opstelling van het apparaat, zoals blijkt uit de omstandigheid dat zij eisbaar wordt op het ogenblik van de jaarlijkse aangifte van het apparaat. Verder staat het annaal karakter van de belasting eraan in de weg, dat de administratie de belasting voor een semester kwijtscheldt. Volgens de Franse regering blijkt de onmogelijkheid om de litigieuze belasting als omzetbelasting aan te merken, overduidelijk uit de omstandigheid dat Bergandi zich tot de gewone rechter heeft gewend; deze is, zoals bekend, slechts bevoegd voor indirecte belastingen.

Volgens de Duitse regering, ten slotte, kan deze belasting niet worden gelijkgesteld met een omzetbelasting, daar zij de vereiste algemeenheid mist.

5. Anders dan de Duitse regering, ben ikzelf van mening, dat het antwoord op de vragen van het tribunal de grande instance te Coutances afhangt van de omschrijving van het begrip belasting met het karakter van omzetbelasting in artikel 33 van de Zesde richtlijn. Diezelfde Duitse regering, die elke poging tot omschrijving overbodig acht, slaagt er overigens niet in de betrokken belasting aan te duiden zonder verwijzing naar de communautaire BTW.

Allereerst zij erop gewezen, dat het begrip belasting met het karakter van omzetbelasting van communautaire aard is. Dit blijkt ondubbelzinnig uit de bewoordingen van artikel 33 en uit het doel van het stelsel waartoe dit artikel behoort. De wetgever heeft immers verklaard, dat het cumulatieverbod niet in de weg staat aan „belastingen, rechten en heffingen" die niet het karakter van omzetbelasting bezitten. Het gebruik van verschillende termen — te weten „belasting", „recht", „heffing" — wijst er duidelijk op, dat de kwalificatie van deze belasting niet afhankelijk kan worden gesteld van benamingen of van nationale criteria. De reden daarvoor is duidelijk en kan, zoals gezegd, worden gevonden in de doelstellingen van het stelsel: de BTW is een belasting waarvan de kenmerken op gemeenschapsniveau zijn geharmoniseerd en waarvan een deel van de opbrengst bijdraagt in de financiering van de Gemeenschap.

Maar dit is niet alles. Bij gebreke van een communautaire omschrijving van het betrokken soort belasting zouden de Lid-Staten het cumulatieverbod van artikel 33 kunnen omzeilen, door het aanwenden van cri-

teria en begrippen uit hun eigen belastingregeling of door een belasting veeleer deze dan gene naam te geven (bij voorbeeld, door het gebruik van de term „omzetbelasting" te vermijden). Dat dit overigens het geval is, blijkt indirect uit de rechtspraak van het Hof. In het arrest van 8 juli 1986 (zaak 73/85, Kerrutt, Jurispr. 1986, blz. 2219) heeft het Hof immers aanvaard, dat een overdrachts- en verkeersbelasting zoals de Duitse „Grunderwerbsteuer" niet onder genoemd verbod valt; daardoor heeft het Hof mijns inziens het bestaan van een communautair begrip „belasting met het karakter van omzetbelasting" impliciet aanvaard.

Deze conclusie houdt afdoende rekening met de argumenten die de litigieuze last dat karakter ontzeggen op grond dat hij naar nationaal recht als „indirecte belasting" wordt aangemerkt of dat de gewone rechters bevoegd zijn voor geschillen dienaangaande (terwijl, zoals bekend, geschillen betreffende omzetbelastingen aan de administratieve gerechten moeten worden voorgelegd). Met betrekking tot dit laatste punt heeft Bergandi overigens ter terechtzitting verklaard, dat hij daarbij slechts de aanwijzingen van de Franse belastingadministratie heeft gevolgd. Onderaan het besluit waarbij de directeur des services fiscaux du département de la Manche zijn bezwaarschrift verwierp, stond immers geschreven: „Si vous souhaitez contester ce rejet, vous pouvez dans les deux mois assigner le directeur des services fiscaux devant le tribunal de grande instance de Coutances."

6. Ook ik ben ervan overtuigd, dat het begrip belasting met het karakter van omzetbelasting moet worden ontwikkeld op basis van het arrest Organic, ook al ging het daar, anders dan in de onderhavige zaak, om een niet-fiscale last. Gelijk Bergandi opmerkt, heeft het Hof in rechtsoverweging 16 van dat arrest twee nuttige criteria voor de omschrijving van dit begrip gegeven, doch deze niet in algemene en abstracte bewoordingen geformuleerd. Het Hof heeft allereerst de nadruk gelegd op „het gemeenschappelijk BTW-stelsel", door te verklaren dat artikel 33 erop is gericht te beletten dat de werking van dit stelsel in gevaar wordt gebracht door nationale fiscale maatregelen. Vervolgens overweegt het Hof, dat genoemde maatregelen, om die functie te kunnen vervullen, het goederen- en dienstenverkeer niet mogen belasten en de handelstransacties niet „op een analoge wijze" mogen treffen als de BTW.

Allereerst zij opgemerkt, dat het gebruik van de uitdrukking „op een analoge wijze" impliceert dat een belasting met het karakter van een omzetbelasting niet noodzakelijk volstrekt dezelfde kenmerken moet hebben als de BTW. Analogie betekent immers niet volstrekte gelijkheid. In dezelfde lijn doelt de verwijzing van het Hof naar het „gemeenschappelijk BTW-stelsel" niet uitsluitend op de omschrijving van de BTW in artikel 2 van de Eerste richtlijn van de Raad (67/227/EEG) van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301). Het is mijns inziens dus niet zo, dat de kenmerken van een omzetbelasting slechts terug te vinden zijn in aftrekbare algemene verbruiksbelastingen „die strikt evenredig zijn aan de prijs van de goederen en de diensten". De door het Hof gebruikte bewoordingen zinspelen veeleer op het stelsel in zijn geheel, dat zo al niet volstrekt uniform, toch een „gemeenschappelijk" karakter heeft (zie de conclusie van advocaat-generaal Rozès in zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1437, 1441). Uit

de in de Zesde richtlijn vervatte BTW-regeling kan met zekerheid worden afgeleid welke kenmerken een omzetbelasting moet bezitten, met name wat betreft het belastbare feit, de wijze waarop het belastingbedrag wordt bepaald en de afwenteling van de belasting op de verbruiker.

Allereerst onderzoek ik het belastbare feit. Zoals u zich herinnert, hebben de Commissie en de Franse regering verklaard, dat er in casu een nauwe band is tussen het belastbare feit en de grondslag van de heffing, daar deze belasting verschuldigd is wegens de ingebruikneming van de apparaten en losstaat van de daarmee gerealiseerde omzet. Ik wijs erop:

a) dat de Zesde richtlijn deze twee aspecten kennelijk gescheiden wil houden daar zij deze in twee verschillende bepalingen behandelt (de artikelen 10 en 11);

b) dat artikel 10 de mogelijkheid van afwijkingen openlaat, ook al wordt daarin bepaald dat de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht;

c) dat in lid 3 van dat artikel wordt bepaald, dat bij invoer het belastbare feit plaatsvindt „op het tijdstip van het binnenkomen van het goed in het binnenland".

Bij de BTW, die toch de omzetbelasting bij uitstek is, valt er mijns inziens dus geen rechtstreekse en specifieke band tussen het belastbare feit en de grondslag van de heffing te ontwaren.

Men kan, anders dan de Duitse regering, ook niet stellen dat de Zesde richtlijn de BTW een algemeen karakter verleent. De algemeenheid is weliswaar een bijzonder kenmerk, dat deze belasting onderscheidt van andere indirecte belastingen (zie mijn conclusie in de zaak Organic, punt 4), doch bijzonder betekent niet uitsluitend; dit klemt te meer daar de belasting, gezien de in deze richtlijn voorziene opties en vrijstellingen, niet alle handelsverrichtingen treft.

Thans kom ik tot het door de Franse regering met klem aangevoerde argument, dat de omstreden last niet evenredig is aan de omzet en daardoor geen op het reële bedrag of forfaitair berekende belasting op de met de apparaten gerealiseerde omzet oplevert. Dit is niet helemaal onjuist. De BTW wordt in de regel immers berekend op basis van het aangegeven omzetcijfer en van de afzonderlijke leveringen van goederen en dienstverrichtingen. Maar het is ook juist, dat op dit beginsel belangrijke uitzonderingen bestaan; dit is bij voorbeeld het geval voor de forfaitaire regeling met mogelijkheid van belastingvrijdom en zonder aftrek, welke is voorzien voor kleine ondernemingen, landbouwproducenten en reisbureaus (artikelen 24-26 van de Zesde richtlijn). Daaruit volgt dat deze belasting, ook al wordt voor het bepalen van de grondslag ervan geen rekening gehouden met het volledige omzetcijfer, het karakter van ad valorem belasting behoudt niettegenstaande zij op forfaitaire wijze is vastgesteld.

Dit wordt nog duidelijker bij het onderzoek van de afwenteling van de belasting. Ik herinner eraan, dat het Hof in de zaak Organic overwoog, dat de belasting het karakter van omzetbelasting slechts bezit, wanneer de handelstransacties op een zelfde wijze worden getroffen als door de BTW. Welnu, de Commissie geeft zelf toe, dat de wijzen

waarop de BTW op de eindverbruiker van het goed of van de dienst wordt afgewenteld, ontegenzeglijk verscheiden zijn. Soms gebeurt die afwenteling rechtstreeks (namelijk wanneer het bedrag van de belasting niet in de prijs van het goed of van de dienst is begrepen), soms indirect (wanneer de belasting wel in de prijs is begrepen) en althans in één geval is er helemaal geen afwenteling (te weten in de forfaitaire regeling). Het is duidelijk dat deze beginselen ook gelden voor belastingen die het karakter van omzetbelasting bezitten.

Ten slotte wil ik nog even ingaan op het enkel door de Commissie aangevoerde criterium, dat er een band moet zijn tussen de belastingheffing over een goed en een dienst en het intracommunautaire verkeer van dat goed of die dienst. Gelijk Bergandi opmerkt, berust dit criterium op een uitlegging van artikel 33 volgens welke dit artikel de cumulatie slechts verbiedt wanneer de belasting een weerslag heeft op het handelsverkeer tussen Lid-Staten maar niet wanneer de gevolgen ervan de grenzen van één enkele Lid-Staat niet overschrijden. Deze uitlegging is echter te beperkend; het is immers voor iedereen duidelijk, dat zij in strijd is met een regeling als die van de BTW, welke erop is gericht „zowel op nationaal als op communautair niveau" (derde overweging van de considerans van de Eerste richtlijn) gelijke mededingingsvoorwaarden tot stand te brengen.

7. Na deze schets van de bijzondere kenmerken van de belasting met het karakter van omzetbelasting, dient te worden nagegaan, of deze kenmerken zijn terug te vinden in de omstreden belasting.

Uit het onderzoek van de betrokken regeling (sub 3) blijkt dat: a) de belasting door de exploitant en niet door de bezitter van het apparaat wordt betaald; het gaat dus niet om een belasting op de eigendom of op het bezit, zoals de verkeersbelasting voor auto's; b) het bedrag van de belasting varieert naargelang van het apparaattype, rekening houdend met de periode van gebruik en met de ouderdom van het apparaat. De apparaten voor het vermaak van kleine kinderen worden minder zwaar belast dan die voor het vermaak van volwassenen; verder wordt de belasting verminderd met de helft voor apparaten die in de tweede helft van het jaar in gebruik zijn genomen en met een derde voor apparaten die reeds meer dan drie jaar in gebruik zijn. Gelijk de Commissie zelf heeft toegegeven, gaat het hier dus om een belasting over een activiteit naargelang van de rentabiliteit en de omzet ervan. Deze laatste wordt blijkens de differentiëring van de belasting forfaitair doch bij benadering berekend, met inachtneming van — gelijk wij zojuist hebben gezien — zichtbare, concrete en weinig variabele gegevens. Ten slotte lijdt het niet de minste twijfel, dat de exploitanten de belasting doorberekenen in de prijs en ze op die manier afwentelen op degene die gebruik maakt van de dienst.

Het resultaat van dit onderzoek is mijns inziens overduidelijk: de betrokken belasting, die ongeacht hoe de grondslag ervan wordt bepaald (op basis van het reële omzetcijfer of, wanneer dit niet precies kan worden vastgesteld, forfaitair) de exploitatie-opbrengsten treft, heeft het karakter van omzetbelasting en kan dus niet worden gecumuleerd met de BTW. Deze conclusie vindt overigens steun in de parlementaire voorbereiding van de middelenwet voor 1982. Daaruit blijkt immers dat de wetgever een tweeledig doel beoogde: het oplossen van de moeilijkheden in verband met de toepassing van de BTW in een sector waar de Commissie aandrong op afschaffing van de

algehele vrijstelling bedoeld in artikel 261-E van de CGI; het onderwerpen van de omzet van de apparaten aan een belasting waarvan het bedrag varieert naargelang van de vermoede opbrengst van het apparaat.

Met betrekking tot het eerste doel kan niet alleen op de reeds genoemde rede van minister Fabius (sub 3) worden gewezen, maar ook op de opmerkingen van Christian Pierret, algemeen rapporteur van de commissie van financiën van de Assemblée nationale, die verklaarde: „le contrôle de la recette est très difficile et je ne m'étendrai pas sur les pratiques abusives auxquelles la perception de cette recette sous forme de pièces de monnaie donne parfois lieu. L'assujettissement à la TVA serait donc impossible dans la mesure où la recette déclarée ne correspondrait pas forcément à la réalité. Le Gouvernement ne pouvait donc s'orienter que vers une taxe forfaitaire" (JORF, Débats, Assemblée Nationale, 4 november 1981, blz. 3058). Het tweede doel blijkt uit de rede van volksvertegenwoordiger Charles Josselin, die zijn voldoening uitsprak over „la modulation de la taxe par type d'appareils, car on tient compte ainsi des revenus plus ou moins importants qu'ils procurent" en over de omstandigheid „que l'on ait pris en considération l'âge des appareils et que l'on ait retenu le principe de son paiement semestriel..., car cela permettra d'éviter que les appareils qui fonctionnent seulement une partie de l'année — je pense notamment à la période estivale — soient frappés d'une taxe annuelle" (JORF, Débats, Assemblée Nationale, 17.12.1981, blz. 5063; zie ook de rede van senator Francis Palmero, JORF, Débats, Sénat, 27.11.1981, blz. 3252).

8. Ik heb reeds gezegd, dat het van de kwalificatie van een belasting als belasting met het karakter van omzetbelasting afhangt, of die belasting valt onder het in artikel 33 van de Zesde richtlijn neergelegde verbod van cumulatie met de BTW, dat wil zeggen met een last die eveneens op de met het apparaat gerealiseerde omzet drukt. De Franse regering heeft dienaangaande gesteld, dat het verbod in elk geval niet geldt, wanneer het gaat om een jaarlijkse belasting en de wet niet toestaat vermindering te verlenen voor een fractie van het jaar waarin de BTW voor het eerst van toepassing werd.

Deze stelling, die in het reeds aangehaalde vonnis van het tribunal de grande instance te Nevers werd aanvaard, is ongegrond. Artikel 33 voldoet immers aan de voorwaarden die volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten worden vervuld, opdat de bepalingen van een richtlijn rechtstreekse werking zouden hebben. Daaruit volgt dat, zodra een Lid-Staat BTW gaat heffen over een werkzaamheid waarover reeds een soortgelijke belasting als de onderhavige wordt geheven, het cumulatieverbod zich tegen heffing van laatstgenoemde belasting verzet en de belastingadministratie verplicht is de bedragen betreffende het deel van het jaar waarin de BTW voor het eerst is toegepast, terug te betalen of niet te vorderen.

9. De oplossing die ik het Hof voorstel, maakt de vragen betreffende de verenigbaarheid van de omstreden belasting met de artikelen 95 en 30 EEG-Verdrag overbodig. Derhalve behoef ik de dienaangaande aangevoerde argumenten niet uiteen te zetten en te onderzoeken. Volledigheidshalve wijs ik op het volgende:

a) met betrekking tot artikel 95: dat de belasting niet rust op een goed maar op de mogelijke opbrengst van een dienst en dat, nu niet is aangetoond dat er geen nationale automatenproduktie bestaat, onmogelijk een poging tot discriminatie van in andere Lid-Staten vervaardigde apparaten kan worden vastgesteld;

b) met betrekking tot artikel 30: dat volgens vaste rechtspraak van het Hof invoerbelemmeringen van fiscale aard niet onder artikel 30 vallen en in geen geval aanleiding kunnen geven tot toepassing van dat artikel in samenhang met artikel 95 (arresten van 22 maart 1977, zaak 84/76, Iannelli, Jurispr. 1977, blz. 557 en 7 mei 1985, zaak 18/84, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1985, blz. 1339).

10. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de door het tribunal de grande instance te Coutances bij vonnis van 18 december 1986 in het geding tussen G. Bergandi en de directeur des services fiscaux du département de la Manche gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„Het begrip belasting met het karakter van omzetbelasting in artikel 33 van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (77/388/EEG) moet aldus worden uitgelegd, dat het mede omvat een jaarlijks vastgestelde belasting die wordt betaald door de exploitant van een speelautomaat en waarvan het bedrag varieert volgens criteria die, zij het forfaitair, rekening houden met de vermoede opbrengst van het apparaat.

Artikel 33 van de Zesde richtlijn staat eraan in de weg, dat over leveringen van goederen of diensten nog belastingen, rechten en heffingen met het karakter van omzetbelasting worden geheven nadat de BTW daarop voor het eerst van toepassing is geworden, ongeacht hoe die belastingen moeten worden betaald."