

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 27 februari 1997 *

1. Audiencia Nacional har i dessa tre förenade mål bett domstolen att precisera vissa grundläggande element i begreppet omsättningsskatt såsom det framställs i artikel 33 i det sjätte mervärdesskattedirektivet¹ (nedan kallat "sjätte direktivet"). Frågornas syfte är att göra det möjligt att kvalificera, med avseende på detta direktiv, det skattetillägg till skatten på vadslagning och hasardspel, som infördes av spanska myndigheter för år 1990 (nedan kallad "skattetillägget"). För detta ändamål önskar den nationella domstolen att bättre kunna avgränsa kriteriet för övervärtning av skatt och fakturans betydelse när det gäller att fastställa sådan övervärtning.

I — Tillämpliga nationella bestämmelser

2. Det följer av beslutet om begäran om förhandsavgörande i målet C-370/95 (nedan kallat "beslutet om hänskjutande") och av sökandenas yttranden² att tolkningsfrågorna

har formulerats utifrån, å ena sidan, ett överklagande av ett meddelande om beskattning utfärdat av det spanska finansministeriet till följd av skattetillägget, tillämpat på spelautomater med möjlighet till vinst (så kallade spelautomater av typ "B")³ och, å andra sidan, talan i två fall inför Audiencia Nacional om ogiltigförklaring av det regeringsbeslut av den 6 september 1990⁴ som utgör en del av den rättsliga grunden för den omtvistade skatten. Överklagandet av meddelandet om beskattning utmynnade i ett beslut av Tribunal Económico-Administrativo Central den 13 november 1992, som i sin tur överklagades till Audiencia Nacional.

3. Även om de nationella tvister som ligger till grund för de aktuella överklagandena gäller skattetillägget, hänför sig den nationella domstolen i lika hög grad till den rättsliga regleringen av beskattning av vadslagning och hasardspel (nedan kallad "spelbeskattningen") som till regleringen av skattetillägget⁵.

4. I själva verket är de flesta av de två skatternas kännetecken gemensamma, vilket

* Originalspråk: franska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1).

2 — Sidan 2 andra punkten i den franska översättningen av deras skriftliga yttranden. Även om tolkningsfrågorna härrör från tre skilda nationella processer är det i denna rättegång endast Careda SA och Femara som har intervenerat.

3 — Mål C-370/95.

4 — Målen C-371/95 och C-372/95.

5 — Se särskilt sidorna 6-7, under rubrikerna "sixième" och "septième", i den franska översättningen av beslutet om hänskjutande (C-370/95).

framgår när man läser följande bestämmelser i lag nr 5/1990⁶, som ligger till grund för skattetillägget:

”1. Skattetillägget tillämpas på spelautomater av typ 'B' eller 'C'⁷ ... för vilka skatten för år 1990 förfaller till betalning före ikraftträdandet av denna lag.

2. Skattskyldiga är de personer som omfattas av skattskyldighet för vadslagning och hasardspel”⁸.

5. De huvudsakliga komponenterna i regelsystemet beträffande spelskatt, som de framgår vid en genomläsning av beslutet om hänskjutande⁹ och av tillämpliga texter¹⁰, är följande.

6. Spelskatten gäller över hela det spanska statsterritoriet från den tidpunkt då tillstånd ges till spel eller, om detta ej är tillämpligt, från den tidpunkt då spelet organiseras. Skattskyldiga personer är arrangörer och

företag vars verksamhet omfattar organisering av hasardspel. Skatteunderlaget utgörs av de bruttointäkter som kasinon drar in av spel eller av de belopp som spelare avsätter för att delta i spel som äger rum i olika lokaler, anläggningar eller platser där vadslagning eller hasardspel organiseras.

7. Skillnaden mellan de två skatterna rör huvudsakligen tiden för utkrävbarhet och deras belopp.

8. Spelskatten utkrävs per kalenderår och förfaller till betalning den 1 januari varje år för de automater som godkänts tidigare år. Skattetillägget gäller enbart för år 1990.

9. Den nationella domstolen har beträffande spelskattens belopp angivit, att ”det ursprungligen fanns en generell referensskattesats om 20 procent av intäkterna som senare har ersatts av en tillämpning av fasta andelar, förment beräknade i proportion till automatens omsättning”¹¹. Skattetilläggets belopp får man genom att beräkna skillnaden mellan två kategorier av fasta avgifter¹². Det

6 — Lag av den 29 juni 1990 (BOE av den 30 juni 1990, s. 3587).

7 — Den ovan nämnda lagen nr 5/1990 skiljer mellan spelautomater med möjlighet till vinst (benämnda typ "B") och apparater för hasardspel (benämnda typ "C"). Enligt de förklaringar som sökandenas representanter gav vid sammanträdet inför domstolen, ger apparater av typ "B" möjlighet att vinna penningssummor motsvarande en lagstadgad procentsats, minimum 60 procent av insatsen. Apparater av typ "C" har en högre räntabilitet och får endast installeras på kasinon.

8 — Artikel 38 andra paragrafen andra punkten i den ovan nämnda lagen nr 5/1990, som ändrar artikel 3 fjärde paragrafen i den kungliga förordningen nr 16/1977 av den 25 februari 1977 (BOE av den 7 mars 1977, s. 780).

9 — Sidorna 6 och 7 i den franska översättningen.

10 — Artikel 3 i den ovan nämnda förordningen nr 16/1977.

11 — Sidan 7 under rubriken "sixième" i den franska översättningen av beslutet om hänskjutande. Artikel 38 andra paragrafen första punkten i den ovan nämnda lagen nr 5/1990 har ändrat artikel 3 i den ovan nämnda kungliga förordningen nr 16/1977 genom att ersätta skattesatsen om 20 procent med en fast årlig avgift om 375 000 PTA för apparater av typ "B".

12 — Enligt artikel 38 andra paragrafen punkten 2 under 3 i den ovan nämnda lagen nr 5/1990 "är skattebeloppet lika med skillnaden mellan de fasta avgifter som fastställs i punkt 1 ovan och de som bestäms genom den kungliga förordningen nr 7/1989 av den 29 december". För apparater av typ "B" utgörs detta belopp av skillnaden mellan den fasta avgiften om 375 000 PTA och den fasta avgiften om 141 750 PTA (artikel 39 i den ovan nämnda kungliga förordningen nr 7/1989, BOE av den 30 december 1989, s. 8325).

synes i själva verket som om skattetilägget har möjliggjort en ökning av spelskattens belopp för år 1990 vad avser apparater av typ "B".

bestämmelserna i detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att bibehålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och hasardspel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, sådana skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter."

II — Tolkningsfrågorna

10. De frågor som ställts riktar i första hand in sig på skattens övervältring på konsumenterna. De skillnader som finns mellan de två skatterna är av underordnad betydelse för frågornas besvarande, vilket medför att jag inte gör någon åtskillnad när jag hänvisar till den rättsliga regleringen av de båda skatterna eftersom de är av samma natur, vilket den spanska regeringen har konstaterat¹³.

12. Sökandena gör gällande att den skatt som tas ut för apparater av typ "B" i Spanien är en skatt "med samma grundläggande egenskaper och kännetecken som mervärdesskatt och strider på så sätt mot det förbud som ställs upp i artikel 33 i det sjätte direktivet"¹⁵. Den spanska regeringen och kommissionen gör i motsats härtill gällande att de omtvistade skatterna inte uppvisar de kännetecken för en omsättningsskatt, som gör dem oförenliga med artikel 33¹⁶.

11. Sökandena har såväl inför den nationella domstolen som inför EG-domstolen åberopat överträdelse av artikel 33 i det sjätte direktivet¹⁴, vilken föreskriver:

13. Av domstolens fastlagda rättspraxis framgår att denna bestämmelse "inte utgör hinder för att bibehålla eller införa stämpelskatter eller andra former av skatter eller avgifter, så länge dessa inte uppvisar för mervärdesskatt grundläggande kännetecken"¹⁷. Medlemsstaterna tillåts till och med att lägga

"Utan att det påverkar tillämpningen av gemenskapens övriga bestämmelser, får

15 — Sidan 7 i den franska översättningen av det skriftliga yttrandet.

16 — Se bland annat punkt 15 i den franska översättningen av den spanska regeringens skriftliga yttrande och punkt 12 i den franska översättningen av kommissionens skriftliga yttrande.

17 — Se, nyligen, domstolens dom av den 16 december 1992 i mål C-208/91, Beaulande (Rec. 1992, s. I-6709, punkt 13).

13 — Sidan 12 i den franska översättningen av det skriftliga yttrandet.

14 — Sidan 3, paragraf IV, i den franska översättningen av beslutet om hänskjutande.

samman mervärdesskatten med andra skatter och avgifter än omsättningsskatter¹⁸.

14. Den nationella domstolen anser att det står utom tvivel, att när de schablonmässiga skatter som läggs på spelautomater av olika slag skall bestämmas har det varit nödvändigt att ta med i beräkningen vad dessa spelautomater omsätter och, att "även om lagstiftningen beträffande spelskatt och skattetillägg ... inte uttryckligen anger att dessa skatter övervältras på konsumenten, synes det, vilket vid flera tillfällen slagits fast genom avgöranden av Tribunal Supremo, vara konsumenten som är skattens slutlige adressat och som slutligen bär skattebördan ...". Den nationella domstolen drar härav slutsatsen att "den spanska spelskatten synes förena sådana förutsättningar som gör den oförenlig med artikel 33 i det sjätte direktivet"¹⁹.

15. Audiencia Nacional önskar emellertid, för att få ytterligare stöd för sin uppfattning, få precisera begreppet "övervältring" av skatten på konsumenten²⁰, i synnerhet när en sådan övervältring inte uttryckligen

föreskrivs i lagen. Den nationella domstolen frågar dessutom vilken betydelse det har för de spanska skatternas natur att det saknas ett dokument, i vilket denna övervältring fastställs.

16. Med tillämpning av artikel 177 i fördraget har den spanska domstolen hänskjutit följande frågor till domstolen:

"1) Förutsätter begreppet övervältring av skatten på konsumenten i den mening som avses i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 och i övrig gemenskapsrätt, med tanke på begreppet omsättningsskatt, att det i skattelagstiftningen i fråga, alltid och under alla omständigheter, uttryckligen föreskrivs att nämnda skatt kan vältras över på konsumenten eller räcker det tvärtom med att skatten — genom en rimlig tolkning — faktiskt kan anses ingå i det pris som konsumenten betalar?

2) Kan en skatt som utgår med ett fast belopp, som utgör en väsentlig del i förhållande till omsättningen eller intäkterna, och som beräknas med hänsyn till omsättningen, om den slutligen betalas av konsumenten, anses vara en omsättningsskatt, även om det inte uttryckligen framgår (av fakturan) att skatten skall övervältras på konsumenten, efter som det rör sig om automatiska transak-

18 — Domstolens dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt (Rec. 1986, s. 2219, punkt 22) och av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink m. fl. (Rec. 1989, s. 2671, punkt 14).

19 — Sidan 9, under rubriken "dixième" i den franska översättningen av beslutet om hänskjutande. Det bör noteras att sökandena i det nationella målet också hänvisar till rättspraxis från Tribunal Supremo. Enligt dess dom av den 19 december 1990, som den citeras på sidan 6, under rubriken "deuxième" i den franska översättningen av deras yttrande, "råder [det] inte minsta tvivel om att skattens slutlige adressat är spelaren, på vilken skattebördan övervältras". Enligt dom av den 23 februari och av den 5 maj 1990 i samma instans, även dessa citerade av sökandena, "är den så kallade skatten på apparater av typ 'B' ett fast årsbelopp som beräknas med utgångspunkt i apparatens beräknade avkastning".

20 — På sidan 10 i den franska översättningen av beslutet om hänskjutande anger Audiencia Nacional att "det är begreppet övervältring som väcker de frågor som formuleras nedan".

tioner, varvid mynt används och för vilka det finns ett fast pris för användning. Om frågan besvaras jakande, strider skatten då i denna form mot artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om mervärdesskatt och är den således inte förenlig med detta direktiv?"

17. Det använda uttryckssättet visar att Audiencia Nacional — till skillnad från sökandena som i sitt valda angreppssätt försöker att gripa över hela de ifrågasvarande skatternas rättsliga natur — inte ber om domstolens tolkning av artikel 33 i det sjätte direktivet i förhållande till varje särskilt kännetecken som en sådan skatt uppvisar som har införts i den spanska lagstiftningen.

18. Den sista meningen i den andra frågan är generellt avfattad och hänför sig förvisso till frågan huruvida en skatt, med de kännetecken som spelskatten och skattetillägget uppvisar, är förenlig med artikel 33 i det sjätte direktivet. Av meningens formulering framgår inte om frågeställningen inskränker sig till domstolens tolkning av artikel 33 beträffande övervältringen av skatten på konsumenten som en bestämmande faktor för definitionen av omsättningsskatt, eller om den också avser de i rättspraxis fastställda kriterierna för analys av nationella skatter i förhållande till artikel 33 som inte omnämnts i beslutet om hänskjutande, eller, slutligen, om den helt enkelt avser en tolkning av bestämmelsen i sin helhet.

19. Tveksamheten försvinner när man läser beslutet om hänskjutande, av vilket framgår, som jag tidigare nämnt²¹, att Audiencia Nacional anser sig vara tillräckligt upplyst beträffande förekomsten och omfattningen av vissa av de kriterier för tolkningen av artikel 33 i det sjätte direktivet som domstolen har slagit fast.

20. Det synes således som om den spanska domstolen endast anser det nödvändigt att, för att bringa tvisten till ett avgörande, tolka den del av bestämmelsen som anger skattens övervältring på konsumenten som ett väsentligt kännetecken för omsättningsskatten. De som yttrat sig i målet torde gå utanför ramen för de frågor som hänskjutits till domstolen genom att företa en allmän analys av de omtvistade skatterna i förhållande till artikel 33 och av domstolen i praxis fastlagda kriterier.

21. Enligt domstolens fastlagda rättspraxis beträffande omfattningen av dess behörighet i förfaranden om förhandsavgörande gäller att "de överväganden som kan ha väglett en nationell domstol i valet av dess frågor liksom den relevans som den avser att tillmäta dem inom ramen för en tvist som hänskjutits till den för avgörande, förblir undantagna från EG-domstolens bedömning"²². Jag anser det därför inte tillräckligt att yttra sig över, som de som yttrat sig i målet begär, relevansen i den nationella domstolens resonemang, som föranleder den att betrakta vissa element i definitionen av omsättnings-

21 — Se punkt 14 i detta förslag till avgörande.

22 — Domstolens dom av den 5 februari 1963 i mål 26/62, Van Gend & Loos (Rec. 1963, ss. 1,22). Se även domstolens dom av den 29 november 1978 i mål 83/78, Pigs Marketing Board (Rec. 1978, s. 2347, punkt 25).

skatt som vedertagna, även om man skulle vara av den uppfattningen att dessa kriterier saknas. På sin höjd kan jag erinra om element i domstolens rättspraxis som gör det möjligt att bedöma en nationell skatts natur i förhållande till artikel 33, element som inte har varit föremål för den nationella domstolens analys.

22. Domstolen har fastställt kriterierna för hur man identifierar obligatoriska uttag som svarar mot definitionen av sådana skatter, tullar och avgifter som kan karakteriseras som omsättningsskatter. En redogörelse för dessa principer gör det möjligt att inom ramen för denna definition placera begreppet "övervältring".

III — Begreppet omsättningsskatt

23. Förbudet mot att sammanlägga mervärdesskatten med skatter som kan karakteriseras som omsättningsskatter förklaras av att det finns ett harmoniserat system i form av ett gemensamt system för mervärdesskatt.

24. Det första mervärdesskattedirektivet²³ (nedan kallat "första direktivet") ställer upp grundprinciperna för detta system. Den målsättning som anges är att "åstadkomma en

sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrída konkurrensbetingelserna..."²⁴. Av detta följer logiskt att harmoniseringen förutsätter "att kumulativa skatter avskaffas"²⁵. Grundläggande kännetecken för dessa skatter, i kraft i vissa gemenskapsländer, är att det totala priset beskattas, vid varje transaktion, utan att avdrag får göras för den skatt som erlagts i ett tidigare skede. En sådan beskattning är inte neutral eftersom den med automatik gynnar slutna ekonomiska kretslopp och höjer priset på varor och tjänster med så mycket som värdet på dessa ökar i de första produktionsfaserna.

25. Det andra mervärdesskattedirektivet²⁶ (nedan kallat "andra direktivet") genomför detta system, baserat på en gemenskapsdefinition av mervärdesskatt, genom att låta det ersätta de nationella systemen. Medlemsstaterna är bibehållna behörigheten att besluta om skatter och avgifter utom just på mervärdesskatteområdet.

26. Artikel 33 i det sjätte direktivet har till syfte att tillförsäkra det gemensamma systemet samstämmighet och beständighet genom att endast tillåta sådana skatter som inte svarar mot de fastlagda kriterierna för omsätt-

24 — Tredje övervägandet.

25 — Fjärde övervägandet.

26 — Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Struktur och villkor för tillämpningen av ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå).

23 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301).

ningsskatter, vilka hädanefter stoppas av gemenskapslagstiftningen. Målsättningen att harmonisera skulle inte uppnås om medlemsstaterna tilläts att till mervärdesskatten lägga andra skatter och avgifter med samma egenskaper.

27. Det är på detta sätt domstolen uppfattade bestämmelsen i målet *Rousseau Wilmot*, av vilket följer att:

”Artikel 33 i det sjätte direktivet, enligt vilket medlemsstaterna fritt kan bibehålla eller införa vissa indirekta skatter, till exempel punktskatter, förutsatt att det inte rör sig om skatter ’som ... kan karakteriseras som omsättningsskatter’, har till syfte att förhindra att det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion äventyras genom skatter i en medlemsstat som belastar omsättningen av varor och tjänster, och som läggs på affärstransaktioner på ett liknande sätt som mervärdesskatten”²⁷.

28. Artikel 33 preciserar inte närmare vad som skall förstås med skatt som kan ”karakteriseras som omsättningsskatt”. Domstolen har angivit att ”skatter och avgifter som uppvisar mervärdesskattens *väsentligaste kännetecken* [skall] anses belasta omsättningen av

varor och tjänster på ett liknande sätt som mervärdesskatt”²⁸.

29. I domstolens rättspraxis preciseras vilka dessa väsentligaste kännetecken är. Det konstateras att ”mervärdesskatten generellt tas ut på transaktioner beträffande varor och tjänster; den är proportionell till priset på dessa varor och tjänster; den tas ut i varje produktions- och distributionsled; slutligen tas den ut på varornas och tjänsternas mervärde, på så sätt att den skatt som betalas på en transaktion beräknas med avdrag för den skatt som erlades vid den tidigare transaktionen”²⁹.

30. Det bör tilläggas att mervärdesskatten är en ”allmän skatt på konsumtion”³⁰, för vilken företagen inte bär bördan och som i sista hand belastar den slutlige konsumenten³¹. Det är mot bakgrund av detta enkelt att förstå, att en skatt som bestäms utan att det är möjligt att övervältra den på konsumenterna är av en helt annan beskaffenhet än en omsättningsskatt i den mening som avses i mervärdesskattedirektiven. En sådan skatt läggs direkt på produktionsledet och kan därför inte fylla samma funktioner.

28 — Den ovan nämnda domen i målet *Beaulande*, punkt 12, min kursivering.

29 — Domstolens dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, *Dansk Denkavit och Poulsen Trading* (Rec. 1992, s. I-2217, punkt 11). Se även domstolens dom av den 3 mars 1988 i mål 252/86, *Bergandi* (Rec. 1988, s. 1343, punkt 15), den ovan nämnda domen i målen *Wisselink m. fl.*, punkt 18, domstolens dom av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, *Giant* (Rec. 1991, s. I-1385, punkt 12), den ovan nämnda domen i målet *Bozzi*, punkt 12, och den ovan nämnda domen i målet *Beaulande*, punkt 14.

30 — Se ovan nämnda artikel 2 i första direktivet.

31 — Den ovan nämnda domen i målet *Bergandi*, punkterna 8 och 17.

27 — Domstolens dom av den 27 november 1985 i mål 295/84 (Rec. 1985, s. 3759, punkt 16) och, mera nyligen, av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, *Bozzi* (Rec. 1992, s. I-2947, punkt 9).

31. En omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33 i det sjätte direktivet är således också en skatt som kan övervältras på konsumenten. Är det såtillvida nödvändigt att det preciseras i lag?

IV — Om den i lagen uttryckliga hänvisningen till "skattens övervältring på konsumenten"

32. Enligt min uppfattning kan man inte vidhålla, att en övervältring inte är möjlig, eller skall betraktas som sådan, när en lag som den spanska inte uttryckligen föreskriver den.

33. Som kommissionen med hänvisning till domstolens rättspraxis har konstaterat³², skall artikel 33 i det sjätte direktivet tolkas teleologiskt. Dess ändamål är att förhindra medlemsstaterna att införa, eller bibehålla, skatter som faktiskt fungerar — oberoende av hur det formuleras i lagstiftningen — på samma sätt som omsättningsskatter. Det är väsentligare hur bestämmelserna tillämpas än hur de formellt har utformats, vilket, vid en diskrepans med praxis, skall anses vara av underordnad betydelse.

32 — Punkt 8 i det skriftliga yttrandet där domstolens dom i målet Bergandi, punkt 14, citeras, och som lyder "För att avgöra om en skatt har karaktären av en omsättningsskatt är det i synnerhet ändamålsenligt att kontrollera ... om skatten äventyrar mervärdesskattesystemets funktion genom att den belastar omsättningen av varor och tjänster och läggs på kommersiella transaktioner på ett liknande sätt som mervärdesskatten".

34. Det är för övrigt vad som framgår av studiet av mervärdesskatteregleringen. Begreppet "övervältring på konsumenten" är ett av kännetecknen för denna skatt, även om det inte förekommer i den skriftliga definitionen i det första direktivet. Mervärdesskatten kvalificeras genom denna bestämmelse som en skatt "på konsumtion" enbart för att uttrycka tanken, att den förfaller till betalning när en vara överläts eller en tjänst utförs, inte för att uttrycka att skattebördan förs över på förvärvaren eller mottagaren. Härav kan man sluta sig till att det framför allt är av vikt, utöver lagens ordalydelse, att den mekanism som sålunda införs tillåter den ekonomiske aktören att i förhållande till konsumenten i det faktiska priset integrera, eller lägga till, det belopp han är skattskyldig för med anledning av transaktionen i fråga, på så sätt att skattebördan inte åvilar honom.

35. Inte någon av de som yttrat sig i målet har för övrigt vidhållit ett krav på att lagen skall innehålla ett uttryckligt omnämnande. Sökandena i det nationella målet anför särskilt, att det för att en skatt skall utgöra en omsättningsskatt "inte är nödvändigt att den tillämpliga lagstiftningen uttryckligen slår fast att denna skatt kan övervältras på konsumenten" men att "det tvärtom är tillräckligt att lagstiftningen tillåter eller åtminstone inte hindrar en direkt eller indirekt övervältring och, att skatten kan anses inkluderad i det pris som konsumenten betalar för varorna eller tjänsterna"³³. På samma sätt sluter sig kommissionen till att "en total

33 — Sidan 16 under rubriken "premièrement" i den franska översättningen av det skriftliga yttrandet.

frånvaro av uttrycklig hänvisning till kriterierna för begreppet omsättningsskatt i den nationella lagtexten är utan betydelse när det gäller att avgöra om en given skatt är förenlig med artikel 33 i det sjätte direktivet³⁴.

V — Om frånvaron av en handling som utvisar skattens övervältring på konsumenten

36. Om begreppen övervältring av skatter på konsumenten och skattebeloppens proportionalitet i förhållande till intäkterna skall anses som vedertagna, vill den nationella domstolen dock veta om dessa kriterier är tillräckliga för att skatterna skall karakteriseras som omsättningsskatter, när det inte existerar något dokument som uttryckligen fastslår övervältringen.

37. Utställandet av en faktura eller annat motsvarande dokument till brukaren av en spelautomat är nämligen inte praktiskt möjligt, med tanke på den skattepliktiga verksamhetens automatiska och repetitiva karaktär, inom ett kort tidsintervall.

38. Inom skatterätten spelar fakturan en väsentlig roll för den kontroll av ekonomiska transaktioner som skall tillförsäkra en effek-

tiv skatteuppbörd. Särskilt på mervärdesskattens område är fakturan ett instrument för avdragsrätten. Denna ger den skattskyldige möjligheten att bokföra, som skatt hänförlig till varor som produceras eller tjänster som utförs av honom, de skatter som läggs på alla delar av inköpspriset. För flertalet av tjänst prestationer är avdragsrätten, med tillämpning av artikel 18.1 a i det sjätte direktivet, beroende av innehavet av en faktura som upprättats i enlighet med artikel 22.3 i samma direktiv.

39. Enligt ovannämnda artikel 22.3 a skall en faktura utfärdas i två fall: för det första beträffande varor och tjänster som en skattskyldig person tillhandahåller en annan skattskyldig person och, för det andra, beträffande betalningar a conto som gjorts av en skattskyldig person till en annan, innan varor eller tjänster tillhandahållits.

40. På detta område är skyldigheten att utfärda en faktura emellertid inte av intresse för förhållandet mellan den som utför tjänster och den slutlige konsumenten. Eftersom dessa inte är att betrakta som "skattskyldiga" i det sjätte direktivets mening³⁵, kan de inte

35 — Artikel 4.1 utpekar som skattskyldig "varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat". Punkt 2 hänvisar till "...alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvarbete och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken" och till "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav".

34 — Punkt 9 i det skriftliga yttrandet.

göra gällande någon avdragsrätt och utfärdandet av en faktura har således ur denna synvinkel knappast någon betydelse. Till följd av detta kan inte denna skyldighet utgöra en skyldighet som kännetecknar omsättningsskatten och som kan föreskrivas i ledet mellan organisatörerna av hasardspel och brukarna av spelautomaterna.

42. För fullständigheten skall bör jag precisera att om, mot bakgrund av det ovan sagda, en skatt som utgår med ett fast belopp, som utgör en väsentlig del i förhållande till omsättningen eller intäkterna, och som beräknas med hänsyn till omsättningen, kan anses vara en omsättningsskatt även om det inte uttryckligen framgår att skatten skall övervältras på konsumenten, så är det under förutsättning att de andra kriterierna för att kvalificera skatten på detta sätt är för handen. Det är således nödvändigt att den nationella domstolen, utöver de element som tagits upp i beslutet om hänskjutande, slår fast:

41. Som frågan är formulerad uttrycker den också tanken att skattens övervältring på konsumenten, även om den faktiskt sker, i brist på bevisning ändå kan betraktas som obefintlig. Det går enligt min mening inte att betrakta villkoret att skatten skall övervältras på konsumenten såsom icke uppfyllt bara av den anledningen att det inte föreskrivs något dokument som intygar dess uppfyllande, när förekomsten av detta villkor kan påvisas genom domstolens analys av den omtvistade skattens funktion, som visar den skattskyldiges förmåga att övervältra skatten.

— skattens generella karaktär som innebär att den tas ut på alla transaktioner som avser överlåtelse av varor eller tillhandahållande av tjänster;

— dess uppbörd i varje produktions- och distributionsled;

— dess inverkan på mervärdet.

Förslag till avgörande

43. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att de frågor som har ställts besvaras på följande sätt:

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för

mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i synnerhet dess artikel 33, skall tolkas på så sätt att det inte förutsätter att den nationella lagstiftning varigenom en skatt införs uttryckligen nämner möjligheten att 'övervältra skatten på konsumenten' för att övervältringen skall anses utgöra ett av de grundläggande kännetecknen för en omsättningsskatt. Det är tillräckligt att lagstiftningen tillåter skattens övervältring på konsumenten, eller åtminstone inte ställer sig i vägen för den.

Det sjätte direktivet 77/388, i synnerhet dess artikel 33, skall tolkas på så sätt att kvalifikationen av en omsättningsskatt i förhållande till en skatt som övervältras på konsumenten och som utgår med ett fast belopp, som utgör en väsentlig del i förhållande till omsättningen och som beräknas med hänsyn till denna, inte är beroende av att den som tillhandahåller tjänster är skyldig att upprätta en faktura, eller något motsvarande dokument, av vilken skattens övervältring på konsumenten uttryckligen framgår.

Det sjätte direktivet 77/388, i synnerhet dess artikel 33, skall tolkas på så sätt att det endast hindrar att en nationell skatt med ovannämnda kännetecken införs eller bibehålls om denna skatt uppvisar en generell karaktär, om den upp bärs i varje produktions- eller distributionsled och om den tas ut på tjänstens mervärde.