

ARREST VAN HET HOF

3 maart 1988 *

In zaak 252/86,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het tribunal de grande instance te Coutances, in het aldaar aanhangig geding tussen

G. Bergandi, handelaar, te Saint-Lo (Frankrijk)

en

Directeur général des impôts, direction des services fiscaux, département de la Manche (Frankrijk),

om een préjudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn en de artikelen 95 en 30 EEG-Verdrag,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: Mackenzie Stuart, president, G. Bosco, en G. C. Rodríguez Iglesias, kamerpresidenten, T. Koopmans, U. Everling, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet en F. Schockweiler, rechters,

advocaat-generaal: G. F. Mancini

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de opmerkingen ingediend door:

— G. Bergandi, verzoeker in het hoofdgeding, vertegenwoordigd door R. Milchior en R. Collin, advocaten te Parijs,

— de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, voor de schriftelijke procedure vertegenwoordigd door M. Seidel,

* Procestaal: Frans.

— de regering van de Franse Republiek, voor de schriftelijke procedure vertegenwoordigd door R. de Gouttes en ter terechtzitting door B. Botte, attaché bij het centraal bestuur van het Ministerie van Buitenlandse Zaken,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. F. Buhl,

gezien het rapport ter terechtzitting en ten vervolge op de mondelinge behandeling op 9 juli 1987,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 december 1987,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij vonnis van 18 september 1986, ingekomen ten Hove op 1 oktober daaraanvolgend, heeft het tribunal de grande instance te Coutances krachtens artikel 177 EEG-verdrag zes prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) 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) en van de artikelen 95 en 30 EEG-Verdrag.
- 2 Deze vragen zijn gerezen in een geschil tussen G. Bergandi, exploitant van speelautomaten, en de directeur général des impôts de la Manche betreffende de jaarlijkse belasting over de door Bergandi geëxploiteerde automaten voor het jaar 1985.
- 3 Blijkens de verwijzingsbeschikking waren ten tijde van de feiten die aanleiding hebben gegeven tot het hoofdgeding, de in publieke gelegenheden geplaatste automaten die een vertoning, een muziekkuitvoering, een spel of een vermakelijkheid bieden, in Frankrijk onderworpen aan de zogenoemde staatsbelasting, waarvan het jaarlijkse bedrag, naar gelang van het type apparaat, 500 FF of 1 500 FF bedroeg, met dien verstande dat dit laatste bedrag tot 1 000 FF werd verminderd, indien het apparaat meer dan drie jaar geleden voor het eerst in gebruik was genomen. De belasting is verschuldigd op het ogenblik dat de exploitant zijn jaarlijkse aangifte

van gebruik doet en moet binnen zes maanden na die aangifte en uiterlijk op 31 december worden betaald. Aangezien de exploitatie van deze apparaten sedert 1 juli 1985 aan de BTW is onderworpen, daagde Bergandi de directeur des services fiscaux de la Manche voor de rechter, om gedeeltelijke kwijtschelding te verkrijgen met betrekking tot het aanslagbiljet voor dat jaar.

- 4) Van oordeel dat het geschil de uitlegging van een aantal bepalingen van gemeenschapsrecht aan de orde stelt, heeft het tribunal de grande instance te Coutances de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Moet artikel 33 van richtlijn 77/388/EEG (de Zesde BTW-richtlijn) aldus worden uitgelegd, dat het krachtens dit artikel verboden is over de levering van goederen of diensten nog omzetbelasting te heffen, zodra ter zake de BTW is ingevoerd ?
- 2) Moet het begrip omzetbelasting of heffing die het karakter van omzetbelasting bezit in artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn 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 aan de hand van de indicatieve opbrengsten, die, wanneer de reële opbrengsten moeilijk precies te ramen zijn, deze bij benadering vaststellen ?
- 3) Omvat het begrip omzetbelasting of heffing die het karakter van omzetbelasting bezit in artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn in het bijzonder een forfaitaire jaarlijkse fiscale heffing over elke in een openbare gelegenheid geplaatste automaat die een vertoning, een muziekuitlevering, een spel of een vermakelijkheid biedt, welke heffing is ingevoerd ter vervanging van een belasting over de omzet van de exploitant van het apparaat en waarvan het bedrag ruwweg is gedifferentieerd om rekening te houden met de rentabiliteit van elke apparaattype en indirect met de potentiële 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 heffin-

gen 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 geschorven, 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 verschillende 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 ? ”
- 5 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten, het procesverloop en de krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG ingediende opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.
 - 6 Om op de eerste vraag te kunnen antwoorden, dient artikel 33 van de Zesde richtlijn te worden getoetst aan de met de invoering van een gemeenschappelijk BTW-stelsel beoogde doelstellingen.
 - 7 Volgens de considerans van de Eerste richtlijn (67/227) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1967, blz. 1301), dient de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting de instelling van een gemeenschappelijke markt waarin een niet-vervalste mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt mogelijk te maken, door het wegwerken van de verschillen in belasting die de mededinging zouden kunnen vervalsen en het handelsverkeer zouden kunnen belemmeren.

- 8 De invoering van een gemeenschappelijk BTW-stelsel is gebeurd bij de Tweede richtlijn van de Raad (67/228) 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) en bij de Zesde richtlijn. Dit stelsel diende bij te dragen tot de verwezenlijking van genoemde doelstelling door de invoering van een algemene verbruiksbelasting, die op een voor alle Lid-Staten gelijke grondslag wordt geheven over de leveringen van goederen, de dienstverrichtingen en de importen tegen een tarief dat evenredig is met de prijs ongeacht het aantal transacties tot bij de eindverbruiker, en welke belasting in elke fase slechts de toegevoegde waarde treft en uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen.
- 9 Om te bereiken dat een zelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast ongeacht in welke Lid-Staat zij plaatsvindt, dienden de in de verschillende Lid-Staten geldende omzetbelastingen volgens de considerans van de Tweede richtlijn te worden vervangen door het gemeenschappelijk BTW-stelsel.
- 10 Volgens dezelfde gedachtengang staat artikel 33 van de Zesde richtlijn de Lid-Staten slechts de handhaving of de invoering toe van belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten.
- 11 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de Lid-Staten sedert de invoering van het gemeenschappelijk BTW-stelsel de onder de BTW vallende leveringen van goederen, dienstverrichtingen of importen niet meer mogen onderwerpen aan belastingen, rechten of heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten.
- 12 Met de tweede en de derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of het begrip heffing met het karakter van omzetbelasting in artikel 33 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het mede omvat een jaarlijkse heffing over in openbare gelegenheden geplaatste speelautomaten, waarvan het tarief varieert naar gelang van het type apparaat.

- 13 Al staat het in het raam van deze procedure niet aan het Hof om uit een oogpunt van communautair recht een oordeel uit te spreken over de kenmerken van een nationale belasting (arrest van 21 oktober 1970, zaak 20/70, Lesage, Jurispr. 1970, blz. 861), toch is het Hof bevoegd om het begrip heffing met het karakter van omzetbelasting uit te leggen, ten einde de nationale rechter in staat te stellen het naar behoren op de omstreden belasting toe te passen. Dit begrip heeft immers een communautair karakter, daar het een rol speelt bij de verwezenlijking van het door artikel 33 beoogde doel, namelijk de volle werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel te waarborgen.
- 14 Om uit te maken of een heffing het karakter van omzetbelasting bezit, moet, gelijk het Hof overwoog in zijn arrest van 27 november 1985 (zaak 295/84, Rousseau Wilmot, Jurispr. 1985, blz. 3759), 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.
- 15 Gelijk het Hof in zijn arrest van 1 april 1982 (zaak 89/81, Hong-kong Trade, Jurispr. 1982, blz. 1277) opmerkte, berust het gemeenschappelijk BTW-stelsel ingevolge artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van die goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het produktie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.
- 16 Bezit derhalve niet de kenmerken van een algemene verbruiksbelasting op de prijs van diensten, een belasting die is gebaseerd op het enkele ter beschikking stellen van een goed aan het publiek zonder dat het daadwerkelijke gebruik van het goed in aanmerking wordt genomen, en die niet afhankelijk is van de ontvangsten welke met die terbeschikkingstelling kunnen worden verkregen. Dit is met name het geval wanneer de belasting ook verschuldigd is bij gratis terbeschikkingstelling van het goed.
- 17 Een belasting met een vast bedrag kan weliswaar onder bepaalde omstandigheden als een forfaitaire belasting op ontvangsten worden beschouwd, doch uitsluitend wanneer het tarief, rekening houdend met het mogelijk aantal dienstprestaties en de prijs ervan, op basis van een objectieve raming van de te verwachten inkomsten is vastgesteld en wanneer vaststaat dat de belasting in de prijs van de diensten kan worden doorberekend, zodat zij uiteindelijk door de consument zal worden gedragen.

- 18 Een door andere legitieme en objectieve overwegingen ingegeven differentiëring van het belastingtarief naar gelang van de diverse soorten goederen volstaat op zichzelf evenmin om die belasting het karakter van een forfaitaire belasting over te verwachten ontvangsten te verlenen.
- 19 Uit het na de invoering van de belasting uitgevaardigde algemene verbod op de vervaardiging en het bezit van de apparaten waarvan het gebruik het zwaarst was belast, blijkt duidelijk dat de differentiëring van het belastingtarief was ingegeven door sociale overwegingen, namelijk het ontmoedigen van het gebruik van bepaalde soorten apparaten.
- 20 Mitsdien moet op de tweede en de derde vraag worden geantwoord, dat niet als belasting met het karakter van een omzetbelasting kan worden beschouwd een belasting die, hoewel van verschillende hoogte naar gelang van de kenmerken van het belaste goed, gebaseerd is op het enkele ter beschikking stellen van het goed aan het publiek, zonder dat de ontvangsten die met die terbeschikkingstelling kunnen worden verkregen, in aanmerking worden genomen.
- 21 Gelet op het antwoord op de tweede en de derde vraag is de vierde vraag zonder voorwerp geraakt.
- 22 In de vijfde vraag van de verwijzende rechter worden twee problemen aan de orde gesteld, namelijk de vraag of artikel 95 EEG-Verdrag uitsluitend van toepassing is op belastingen op ingevoerde produkten dan wel eveneens op belastingen op het gebruik van die produkten, en, zo deze laatste vraag bevestigend wordt beantwoord, de vraag of dat artikel zich ertegen verzet, dat een Lid-Staat het aan het publiek ter beschikking stellen van speelautomaten die merendeels van buitenlandse oorsprong zijn, belast tegen een tarief dat driemaal zo hoog is als het tarief voor apparaten die overwegend van nationale oorsprong zijn.
- 23 Ingevolge artikel 95 is het verboden op produkten van de overige Lid-Statens hogere binnenlandse belastingen te heffen dan die welke op gelijksoortige nationale produkten worden geheven, of zodanige binnenlandse belastingen te heffen, dat daardoor andere produkties zijdelings worden beschermd.

- 24 Gelijk het Hof in zijn arresten van 27 februari 1980 (zaak 168/78, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1980, blz. 347; zaak 169/78, Commissie/Italië, Jurispr. 1980, blz. 385; zaak 171/78, Commissie/Denemarken, Jurispr. 1980, blz. 447) overwoog, vormt artikel 95 in het stelsel van het Verdrag een aanvulling op de bepalingen betreffende de afschaffing van douanerechten en heffingen van gelijke werking. Het heeft ten doel, het vrije verkeer tussen de Lid-Staten onder normale concurrentieverhoudingen te verzekeren door elke vorm van bescherming uit te sluiten die het gevolg kan zijn van de toepassing van binnenlandse belastingen die discriminerend zijn ten opzichte van produkten uit andere Lid-Staten. Artikel 95 dient dus de volstrekte neutraliteit van de binnenlandse belastingen te waarborgen ten aanzien van de mededinging tussen nationale en ingevoerde produkten.
- 25 In dezelfde arresten erkende het Hof, dat artikel 95 EEG-Verdrag ruim moet worden uitgelegd, zodat alle fiscale regelingen die al dan niet rechtstreeks inbreuk kunnen maken op de gelijkheid van behandeling van nationale of ingevoerde produkten eronder vallen. Het in dit artikel geformuleerde verbod geldt derhalve voor alle belastingen waardoor de invoer van produkten van oorsprong uit andere Lid-Staten kan worden afgeremd ten gunste van nationale produkten.
- 26 Wanneer een dergelijke situatie zich kan voordoen bij belastingen op ingevoerde produkten, is het niet uitgesloten dat zulks ook het geval kan zijn bij binnenlandse belastingen op het gebruik van ingevoerde produkten, wanneer deze produkten naar hun aard voor dat gebruik zijn bestemd en enkel met het oog daarop worden ingevoerd.
- 27 Mitsdien moet op het eerste deel van de vijfde vraag worden geantwoord, dat artikel 95 EEG-Verdrag eveneens van toepassing is op binnenlandse belastingen die op het gebruik van ingevoerde produkten worden gelegd, wanneer deze produkten naar hun aard voor dat gebruik zijn bestemd en enkel met het oog daarop worden ingevoerd.
- 28 Met betrekking tot de fiscale categorieën waarin de Franse wettelijke regeling voorziet, zij eraan herinnerd dat het Hof in zijn arrest van 27 februari 1980 (zaak 171/78, Commissie/Denemarken, Jurispr. 1980, blz. 447) met betrekking tot alcoholhoudende produkten overwoog, dat een nationale belastingregeling, ook al maakt zij geen enkel formeel onderscheid naar de herkomst van de produkten, onmiskenbaar discriminerende of protectionistische trekken vertoont, wanneer

zij dusdanig is ingericht, dat het grootste deel van de nationale produktie in de gunstigste belastingcategorie valt, terwijl de ingevoerde produkten nagenoeg alle tot de zwaarst belaste categorie behoren. Voorts wees het Hof erop, dat de kenmerken van een dergelijke regeling niet ongedaan worden gemaakt door de omstandigheid dat op een miniem deel van de ingevoerde produkten het gunstigste tarief wordt toegepast, terwijl omgekeerd een bepaald gedeelte van de nationale produktie in dezelfde belastingcategorie valt als de ingevoerde produkten.

- 29 In zijn arrest van 10 oktober 1978 (zaak 148/77, Hansen, Jurispr. 1978, blz. 1787) overwoog het Hof echter ook, dat bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht en zolang de betrokken bepalingen niet zijn eengemaakt of geharmoniseerd, het de Lid-Staten niet verboden is een stelsel van gedifferentieerde belastingen naar gelang van de diverse categorieën van produkten in te voeren, indien de toegekende belastingfaciliteiten ter bereiking van wettige economische en sociale doelen worden aangewend.
- 30 Dienaangaande moet worden vastgesteld, dat — gelijk de Franse regering in haar opmerkingen heeft verklaard — een dergelijk wettig sociaal doel kan gelegen zijn in het verlangen om, naar gelang van het publiek en de plaats van opstelling, het gebruik van bepaalde categorieën apparaten te bevorderen en het gebruik van andere af te remmen.
- 31 Met betrekking tot de progressie van de belasting tussen de aldus vastgestelde categorieën produkten overwoog het Hof — laatstelijk in zijn arrest van 17 september 1987 (zaak 433/85, Feldain, Jurispr. 1987, blz. 3521) —, dat de Lid-Staten bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht in beginsel vrijblijven om bepaalde produkten te onderwerpen aan een belasting die progressief stijgt volgens een objectief criterium, voor zover deze belasting geen discriminerende of beschermende werking heeft.
- 32 Mitsdien moet op het tweede deel van de vijfde vraag worden geantwoord, dat een stelsel waarbij de progressie van de belasting verband houdt met de verschillende categorieën van speelautomaten, waarmee wettige sociale doelen worden nagestreefd en dat de binnenlandse produktie niet fiscaal bevoordeelt ten koste van de soortgelijke of concurrerende ingevoerde produktie, niet onverenigbaar is met artikel 95.

- 33 Wat de zesde vraag aangaat, volstaat het erop te wijzen dat artikel 30 EEG-Verdrag in het algemeen betrekking heeft op alle invoerbelemmerende maatregelen, die niet reeds in andere verdragsbepalingen specifiek zijn bedoeld. Aangezien de in de prejudiciële vragen bedoelde belemmeringen van fiscale aard zijn, dient de verenigbaarheid ervan met het gemeenschapsrecht dus uitsluitend aan artikel 95 EEG-Verdrag te worden getoetst.
- 34 Mitsdien moet op de zesde vraag worden geantwoord, dat artikel 30 EEG-Verdrag niet van toepassing is op de belastingheffing op produkten uit andere Lid-Staten, waarvan de verenigbaarheid met het Verdrag aan artikel 95 moet worden getoetst.

Kosten

- 35 De kosten door de Franse en de Duitse regering alsmede door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het tribunal de grande instance te Coutances bij vonnis van 18 september 1986 gestelde vragen, verklaart voor recht:

- 1) Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) 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, moet aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten sedert de invoering van het gemeenschappelijk BTW-stelsel de onder de BTW vallende leveringen van goederen, dienstverrichtingen of importen niet meer mogen onderwerpen aan belastingen, rechten of heffingen die het karakter van omzetbelasting bezitten.

- 2) Als belasting met het karakter van een omzetbelasting kan niet worden beschouwd een belasting die, hoewel van verschillende hoogte naar gelang van de kenmerken van het belaste goed, gebaseerd is op het enkele ter beschikking stellen van het goed aan het publiek, zonder dat de ontvangsten die met die terbeschikkingstelling kunnen worden verkregen, in aanmerking worden genomen.
- 3) Artikel 95 EEG-Verdrag is eveneens van toepassing op binnenlandse belastingen die op het gebruik van ingevoerde produkten worden gelegd, wanneer deze produkten naar hun aard voor dat gebruik zijn bestemd en enkel met het oog daarop worden ingevoerd.
- 4) Een stelsel waarbij de progressie van de belasting verband houdt met de verschillende categorieën van speelautomaten, waarmee wettige sociale doelen worden nagestreefd en dat de binnenlandse produktie niet fiscaal bevoordeelt ten koste van de soortgelijke of concurrerende ingevoerde produktie, is niet onverenigbaar met artikel 95.
- 5) Artikel 30 van het Verdrag is niet van toepassing op de belastingheffing op produkten uit andere Lid-Staten, waarvan de verenigbaarheid met het Verdrag aan artikel 95 moet worden getoetst.

Mackenzie Stuart	Bosco	Rodríguez Iglesias	Koopmans
Everling	Galmot	Kakouris	Joliet
			Schockweiler

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 3 maart 1988.

De griffier

J.-G. Giraud

De president

A. J. Mackenzie Stuart