

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

24 oktober 2013 (*)

„Fiscale bepalingen – Btw – Kans- of geldspelen – Regeling van lidstaat die exploitatie van speelautomaten met geringe prijzen cumulatief aan btw en bijzondere belasting onderwerpt – Toelaatbaarheid – Maatstaf van heffing – Mogelijkheid voor belastingplichtige om btw af te wentelen”

In zaak C-440/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Hamburg (Duitsland) bij beslissing van 21 september 2012, ingekomen bij het Hof op 3 oktober 2012, in de procedure

Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)

tegen

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (rapporteur) en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt), vertegenwoordigd door B. Hansen, Rechtsanwalt,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door B. R. Killmann en A. Cordewener als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 1, lid 2, 73, 135, lid 1, sub i, en 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende

het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) (hierna: „Metropol”) en het Finanzamt Hamburg-Bergedorf (belastingdienst Hamburg-Bergedorf; hierna: „Finanzamt”) over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over de opbrengsten van de organisatie van kansspelen door middel van speelautomaten met geringe prijzen (hierna: „speelautomaten”).

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

Btw-richtlijn

3 Artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

[...]”

4 Artikel 73 van deze richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

5 In artikel 135, lid 1, sub i, van deze richtlijn wordt bepaald:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

i) weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat vastgestelde voorwaarden en beperkingen”.

6 Artikel 401 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat 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 een omzetbelasting bezitten, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.”

Duits recht

7 § 4 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, met het opschrift „Vrijstellingen bij leveringen en diensten”, bepaalt in lid 9, sub b, dat „de handelingen die onder het Rennwett? und Lotteriegesetz vallen” van btw zijn vrijgesteld.

8 § 12, lid 2, van de Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung (besluit betreffende speelautomaten en andere spelen waarmee geld kan worden gewonnen; hierna: „SpielV”), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, bepaalt in wezen dat speelautomaten aan spelers een zodanig bedrag aan prijzengeld moeten uitkeren, dat gewaarborgd is dat de kas van de speelautomaat op de lange termijn met niet meer dan 33 EUR per uur toeneemt.

9 Artikel 13 SpielV bepaalt:

„(1) De Physikalisch-Technische Bundesanstalt [federale instantie voor metrologie] laat een model speelautomaat slechts toe [...] indien het aan de volgende eisen voldoet:

1. De minimumduur van een spel is 5 seconden. De inzet mag niet meer dan 0,20 EUR bedragen en de prijs mag hoogstens 2 EUR bedragen.

[...]

3. Het totale verlies (inzet min prijzen) mag niet meer dan 80 EUR per uur bedragen.

[...]”

10 § 3 van het Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank (wet inzake de toelating van openbare casino's) van het Land Hamburg, zoals gewijzigd, bepaalt:

„1. De onderneming die het casino exploiteert, draagt de vrije en Hanzestad Hamburg een casinobelasting ten belope van 70 % van de brutospelopbrengsten af. Daarnaast draagt zij een bijzondere belasting af ten belope van 20 % van de brutospelopbrengsten. [...]

2. De in lid 1 bedoelde casinobelasting wordt verminderd met de [btw] die overeenkomstig het [UStG] over de handelingen in het kader van de exploitatie van het casino verschuldigd en af te dragen is. [...]

11 § 4, lid 1, van het Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein (casinowet van het Land Schleswig-Holstein), zoals gewijzigd, bepaalt:

„De casinobelasting bedraagt 50 % van de brutospelopbrengsten. De [btw] die overeenkomstig het [UStG] over de handelingen in het kader van de exploitatie van het casino verschuldigd en afgedragen is, wordt op de casinobelasting in mindering gebracht.”

12 § 7 van het Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern (wet op de casino's van het Land Mecklenburg-Vorpommern) bepaalt:

„(1) De exploitatie van een casino is onderworpen aan een casinobelasting.

(2) De casinobelasting bedraagt:

1. bij een brutospelopbrengst van minder dan of gelijk aan 500 000 EUR in het boekjaar: 25 %, [...]
 5. bij een brutospelopbrengst van meer dan 10 miljoen EUR in het boekjaar: 80 % [...]
- (7) [...] De [btw] die overeenkomstig het [UStG] over de handelingen in het kader van de exploitatie van het casino verschuldigd en afgedragen is, wordt op de casinobelasting in mindering gebracht.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 In het boekjaar 2010 exploiteerde verzoekster in het hoofdgeding speelautomaten in zeven speelautomatenhallen in de Duitse Länder Hamburg, Schleswig-Holstein en Mecklenburg-Vorpommern. De exploitatie van deze speelautomaten is krachtens de lokale regelgeving van de betrokken gemeenten in de twee laatstgenoemde Länder en een deelstaatwet van het Land Hamburg onderworpen aan een vermoelijkheidsbelasting, die wordt berekend aan de hand van een tarief en een maatstaf van heffing die per gemeente verschilt.

14 Het kassaldo van elke speelautomaat, dat wil zeggen het door de spelers ingeworpen geld min de aan hen uitgekeerde winst, vermeerderd met de opgenomen bedragen en verminderd met toestelbijvullingen (hierna: „kasontvangsten”), werd elke maand door verzoekster in het hoofdgeding geteld met behulp van de elektronische controle-inrichting. De speelautomaten beschikken, naast de kas, over een hopper, een eenheid voor het opslaan en uitbetalen van muntstukken. De hopper heeft een vak voor munten van 20 eurocent en een vak voor munten van 2 euro en wordt bij elke inbedrijfstelling door de exploitant gevuld. Als spelers munten van 20 eurocent en 2 euro inwerpen, komen deze in de hopper terecht totdat deze vol is; het overschot komt automatisch in de geldkas terecht. Ingeworpen munten met een andere waarde en ingevoerde eurobiljetten komen steeds in de geldkas terecht. De inhoud daarvan wordt elektronisch geteld. Wijzigingen in de inhoud van de hopper worden door de controle-inrichting geregistreerd en bij de berekening van de kasontvangsten eveneens in aanmerking genomen.

15 De speelautomaten hebben een geldteller en een puntenteller. Ingeworpen geld resulteert aanvankelijk in een krediet op de geldteller. De omzetting van geld in punten wordt door het toestel als inzet geregistreerd, de omzetting van punten in geld als prijs, waarbij 1 punt correspondeert met 1 cent. Met de punten kan de speler het spel starten. Het aantal aan een speler toegekende punten dat door de teller is geregistreerd, kan op elk gewenst moment door de speler in een geldbedrag in de geldteller worden omgezet en het door de geldteller geregistreerde bedrag kan op elk gewenst moment worden uitbetaald.

16 De omzetting van geld in punten, te weten een inzet in de zin van de SpielV, is dubbel begrensd: de inzet mag niet meer bedragen dan 0,20 EUR per 5 seconden en niet meer dan 80 EUR per uur, na aftrek van prijzen. Als de grenswaarde van 80 EUR per uur is bereikt, kan voor het resterende deel van het uur geen geld meer in punten worden omgezet („omzettingspauze”). De wijzigingen van het aantal punten in de geldteller (spel, inzet, verlies en prijs in de omgangstaal) zijn niet aan rechtsregelingen onderworpen.

17 In het boekjaar 2010 bedroeg het jaartotaal van alle maandelijkse kasontvangsten van alle speelautomaten van verzoekster in het hoofdgeding 1 018 041,78 EUR („brutokas”). Aan de hand van het normale Duitse btw-tarief van 19 % berekende Metropol een maatstaf van heffing voor de

btw van 855 497,29 EUR (hierna: „nettokas”, 100/119 van 1 018 041,78 EUR) en een bedrag aan btw van 162 544,49 EUR, te weten bijna het gehele bedrag aan verschuldigde btw. De btw die betrekking had op alle andere door haar verrichte belaste handelingen bedroeg 1 790,20 EUR. Omdat Metropool een bedrag van 69 355,76 EUR aan voorbelasting had betaald, heeft het Finanzamt bij besluit van 29 maart 2012 het resterende verschuldigde bedrag vastgesteld op 94 978,93 EUR.

18 Metropool is bij de verwijzende rechter tegen die aanslag in beroep gegaan. Volgens verzoekster in het hoofdgeding is de wijze van belastingheffing over de omzet uit de exploitatie van speelautomaten in strijd met het Unierecht, inzonderheid met het evenredigheidsbeginsel, het afwentelingsbeginsel en het beginsel van neutraliteit van de btw. Dientengevolge verzoekt Metropool de verwijzende rechter de btw-aanslag voor het boekjaar 2010 te verlagen van 94 978,93 EUR tot 1 790,20 EUR. Het Finanzamt concludeert tot verwerping van het beroep.

19 De verwijzende rechter, bij wie dat beroep is ingesteld, merkt in de eerste plaats op dat op andere gebieden naast de btw steeds een belasting mag worden geheven die daarvan voldoende afwijkt.

20 In de tweede plaats overweegt deze rechter dat de btw uit hoofde van artikel 1, lid 2, eerste volzin, van de btw-richtlijn strikt evenredig moet zijn aan de prijs van de diensten. In zijn arrest van 5 mei 1994, Glawe (C?38/93, Jurispr. blz. I?1679), heeft het Hof geoordeeld dat bij de speelautomaten die in die zaak aan de orde waren, die zo waren ontworpen dat een bepaald percentage van de door de spelers ingezette bedragen weer als prijs aan hen werd uitgekeerd, de maatstaf van heffing niet het bij wet dwingend voorgeschreven deel van de totale waarde van de ingezette bedragen omvat dat overeenkomt met de aan de spelers uitgekeerde prijzen. Op basis van die rechtspraak is in Duitsland de praktijk ontstaan om niet de som van alle ingezette bedragen, maar enkel de kasinhoud, normaliter van een kalendermaand, als maatstaf van heffing te hanteren. De maandelijkse kasontvangsten hangen echter af van de winsten en verliezen van verschillende spelers en sindsdien bestaat geen verband meer tussen de verschuldigde btw en de inzet van een individuele speler.

21 Daarnaast legt de verwijzende rechter uit dat het tot eind 2005 in Duitsland geldende minimumuitbetalingspercentage van 60 % in 2006 is ingetrokken en vervangen door een maximuminzet en ?verlies per tijdseenheid. Uit technisch oogpunt vervullen de hoppers, die een innovatie van de speelautomaten vormen, weliswaar in beginsel dezelfde functie als de voorheen gebruikte munthouders, die in het reeds aangehaalde arrest Glawe aan de orde waren, maar de exploitant heeft op elk gewenst moment toegang tot de hoppers.

22 In de derde plaats twijfelt de nationale rechter over de uitlegging van punt 24 van het arrest van 8 juni 1999, Pelzl e.a. (C?338/97, C?344/97 en C?390/97, Jurispr. blz. I?3319), en van de punten 28, 31, 34 en 37 van het arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, Jurispr. blz. I?9373), volgens welke het kenmerkend is voor de btw dat zij op de eindverbruiker wordt afgewenteld. Uit de rechtspraak blijkt namelijk niet of de afwentelbaarheid van de btw slechts een typisch kenmerk is dan wel een vereiste voor de btw-heffing als dusdanig. In geval van prijsbeperkingen, zoals in het hoofdgeding, kan de onderneming de prijs van de dienst niet verhogen en de btw op de consument afwentelen wanneer zij zich in haar berekeningen al aan de hogere kant van de toegestane maximumprijs bevindt.

23 In de vierde plaats legt deze rechter uit dat er in Duitsland twee verschillende regimes voor kansspelen bestaan. Casino-exploitanten moeten over een concessie beschikken en de inzetten en prijzen worden in beginsel niet beperkt. Volgens de wetgeving voor casino's in de Länder Hamburg, Schleswig-Holstein en Mecklenburg-Vorpommern moeten zij een bijzondere casinobelasting betalen, die is bedoeld om de winst vergaand af te romen. Speelautomatenhallen

kunnen daarentegen in beginsel vrij worden gevestigd, hoewel zij ook aan overheidscontrole onderworpen en wettelijk gereguleerd zijn. Exploitanten van speelautomatenhallen betalen normaliter een lokale bijzondere belasting (vermakelijkheidsbelasting).

24 De vroegere btw-vrijstelling voor casino's is in 2006 ingetrokken en sindsdien wordt de nu op de casino's toepasselijke btw in mindering gebracht op de door de casino's verschuldigde casinobelasting, die hoger is dan de btw. Volgens de verwijzende rechter maakt het belastingregime het echter mogelijk het beginsel van fiscale neutraliteit te omzeilen. Een lidstaat kan bijvoorbeeld voor twee groepen vergelijkbare belastingplichtigen een nationale, van een omzetbelasting onderscheiden, bijzondere belasting invoeren en de ene groep de btw in mindering laten brengen op de bijzondere belasting en de andere groep niet. Dit is in casu echter niet het geval.

25 Tot slot zou de litigieuze regeling btw-plichtigen er volgens de verwijzende rechter onder meer niet toe aanzetten erop toe te zien dat een regelmatige factuur wordt uitgereikt voor de handelingen waarvan zij afnemer zijn, aangezien zij in geval van een ontbrekende of onregelmatige factuur weliswaar geen recht op aftrek van de voorbelasting hebben, maar zulks financieel gezien voor hen geen verschil maakt, omdat de daardoor hogere btw-schuld op de casinobelasting in mindering wordt gebracht.

26 Daarop heeft het Finanzgericht Hamburg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 401 (juncto artikel 135, lid 1, sub i) van [de btw?]-richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat belasting over de toegevoegde waarde en een nationale bijzondere belasting op kansspelen slechts alternatief en niet cumulatief mogen worden geheven?

2) Enkel indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:

Indien krachtens nationale bepalingen zowel btw over kansspelen als een bijzondere belasting op kansspelen wordt geheven, mag dan de btw niet worden geheven of de bijzondere belasting, of bepaalt het nationale recht welke van beide belastingen niet mag worden geheven?

3) Moeten artikel 1, lid 2, eerste volzin, en artikel 73, van [de btw?]-richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale bepaling of praktijk op grond waarvan voor de exploitatie van speelautomaten [...] de kasinhoud („elektronisch getelde kas”) van de automaat na afloop van een bepaalde periode als maatstaf van heffing wordt gehanteerd?

4) Enkel indien de derde vraag bevestigend wordt beantwoord:

Hoe moet de maatstaf van heffing anders worden vastgesteld?

5) Moeten artikel 1, lid 2, eerste volzin, en artikel 73, van [de btw?]-richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat de heffing van btw vereist dat de ondernemer de btw op de dienstontvanger kan afwentelen? Wat moet in voorkomend geval onder afwentelbaarheid worden verstaan? Moet daarvoor in het bijzonder rechtens de mogelijkheid bestaan om een evenredig hogere prijs voor het goed of de dienst te vragen?

6) Enkel indien het in antwoord op de vijfde vraag rechtens mogelijk moet zijn een hogere prijs te vragen:

Moeten artikel 1, lid 2, eerste volzin, en artikel 73, van [de btw?]-richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat bepalingen die de tegenprestatie voor aan btw onderworpen goederen of diensten beperken – om in overeenstemming met het Unierecht te zijn – zo moeten worden toegepast dat de

vastgestelde tegenprestatie niet inclusief maar exclusief btw is bedoeld, ook wanneer die nationale bepalingen dat niet uitdrukkelijk bepalen?

7) Enkel indien de vijfde vraag bevestigend wordt beantwoord en de zesde en de derde vraag ontkennend worden beantwoord:

Wordt in dat geval over de gehele omzet van de speelautomaten geen btw geheven of enkel over het deel waarvoor geen afwenteling mogelijk is, en hoe moet dat laatste dan worden bepaald – bijvoorbeeld de omzet waarvoor de inzet per spel niet kon worden verhoogd of die waarvoor de kasinhoud per uur niet kon worden verhoogd?

8) Moet artikel 1, lid 2, van [de btw?]-richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling van een niet-geharmoniseerde belasting op grond waarvan de verschuldigde btw volledig op deze belasting in mindering wordt gebracht?

9) Enkel indien de achtste vraag bevestigend wordt beantwoord:

Volgt uit het in mindering brengen van de btw op een nationale, niet-geharmoniseerde belasting ten gunste van de aan deze belasting onderworpen ondernemers dat geen btw mag worden geheven bij hun concurrenten die weliswaar niet aan deze, maar aan een andere bijzondere belasting zijn onderworpen en geen dergelijke mindering genieten?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

27 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 401 van de btw-richtlijn juncto artikel 135, lid 1, sub i, daarvan aldus moet worden uitgelegd dat de btw en een nationale bijzondere belasting op kansspelen enkel alternatief en niet cumulatief kunnen worden geheven.

28 In dat verband moet eraan worden herinnerd dat, uit hoofde van artikel 401 van de btw-richtlijn, „de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel [vormen] voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen [...] op spelen en weddenschappen [...] en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten”. De bewoordingen van dit artikel verzetten zich er dus niet tegen dat de lidstaten over een handeling btw heffen en cumulatief een bijzondere belasting die niet het karakter van een omzetbelasting bezit (zie in die zin arrest van 8 juli 1986, Kerrutt, 73/85, Jurispr. blz. 2219, punt 22).

29 Met betrekking tot, meer in het bijzonder, kans- en geldspelen heeft het Hof enerzijds al geoordeeld dat artikel 135, lid 1, sub i, van de btw-richtlijn, waarbij is bepaald dat onder meer deze spelen zijn vrijgesteld „met inachtneming van de door elke lidstaat gestelde voorwaarden en beperkingen”, aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten op grond van hun bevoegdheid om voorwaarden en beperkingen te verbinden aan de daarin voorziene btw-vrijstelling, is toegestaan om slechts bepaalde kans- en geldspelen van deze belasting vrij te stellen (arrest van 10 juni 2010, Leo-Libera, C-58/09, Jurispr. blz. I-5189, punt 39).

30 Anderzijds heeft het Hof in punt 38 van dat arrest ook geoordeeld dat het uit het oogpunt van het beginsel van fiscale neutraliteit evenmin relevant is dat het bedrag van een niet-geharmoniseerde spelbelasting, dat door sommige btw-plichtige organisatoren en exploitanten van kans- en geldspelen eveneens moet worden betaald, varieert naargelang van de over die activiteit verschuldigde btw. Het Hof heeft aldus al bevestigd dat het recht van de Unie zich in beginsel niet

verzet tegen een cumulatieve heffing van btw en een andere algemene belasting over kansspelen die niet het karakter van een omzetbelasting heeft.

31 Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing en de opmerkingen die bij het Hof zijn ingediend, is niet in geding dat de gemakkelijksbelastingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, niet het karakter van een omzetbelasting bezitten.

32 In het licht van die gegevens moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 401 van de btw-richtlijn juncto artikel 135, lid 1, sub i, ervan aldus moet worden uitgelegd dat de btw en een nationale bijzondere belasting op kansspelen cumulatief mogen worden geheven, mits deze laatste belasting niet het karakter van een omzetbelasting bezit.

Tweede vraag

33 Aangezien de tweede vraag enkel is gesteld voor het geval het Hof de eerste vraag bevestigend beantwoordt, hoeft deze niet te worden beantwoord.

Derde vraag

34 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de artikelen 1, lid 2, eerste volzin, en 73 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale bepaling of praktijk op grond waarvan bij de exploitatie van speelautomaten de kasontvangsten van een bepaalde periode als maatstaf van heffing worden gehanteerd.

35 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat de maatstaf van heffing voor een dienst of de levering van een goed krachtens artikel 73 van de btw-richtlijn „alles [omvat] wat de [...] dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden”.

36 Daarnaast heeft het Hof al geoordeeld dat de evenredigheid van de btw aan de prijs van de betrokken diensten of goederen een van de wezenlijke kenmerken van deze geharmoniseerde belasting is, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 31 maart 1992, Dansk Denkvit en Poulsen Trading, C-200/90, Jurispr. blz. I-2217, punt 11; arrest Pelzl e.a., reeds aangehaald, punt 25, en arrest van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a., C-283/06 en C-312/06, Jurispr. blz. I-8463, punt 40).

37 In elk van de zaken die hebben geleid tot de arresten die in het vorige punt zijn aangehaald, heeft het Hof de evenredigheid van de btw enkel genoemd om te bepalen of een door de betrokken lidstaat geheven nationale belasting of fiscale bijdrage het karakter bezat van een omzetbelasting en bijgevolg niet cumulatief met de in de Unie geharmoniseerde btw mocht worden geheven. In deze arresten ging het echter niet om de vraag of de btw evenredig moet zijn aan de betalingen van meerdere afnemers van een dienst in de loop van een complexe activiteit die als zodanig aan de btw is onderworpen, en nog minder om de vraag of deze belasting in alle gevallen noodzakelijkerwijs evenredig moet zijn aan de betalingen van elk van de individuele afnemers.

38 In dat verband moet worden vastgesteld dat het beginsel van evenredigheid van de btw enkel betrekking kan hebben op de maatstaf van heffing. Hoewel de maatstaf van heffing meestal overeenkomt met de prijs die de eindverbruiker moet betalen als tegenprestatie voor een verrichte dienst of een geleverd goed, blijkt uit de bewoordingen van artikel 73 van de btw-richtlijn dat zulks niet altijd en noodzakelijkerwijs het geval is. Uit hoofde van dat artikel bestaat de maatstaf van heffing uit alles wat de verrichter van een handeling „verkrijgt” van de zijde van de afnemer „of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband

houden". De maatstaf van heffing wordt aldus bepaald door hetgeen de belastingplichtige werkelijk als tegenprestatie ontvangt, en niet door hetgeen een bepaalde ontvanger in een concreet geval betaalt (zie in die zin onder meer arrest van 19 juni 2003, *First Choice Holidays*, C-149/01, Jurispr. blz. I-6289, punten 28-31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Dientengevolge vormt een fiscale praktijk als in het hoofdgeding aan de orde, waarbij als maatstaf van heffing voor handelingen door middel van speelautomaten de maandelijkse kasontvangsten worden genomen, die op hun beurt afhangen van de bedragen die individuele spelers hebben gewonnen en verloren, geen schending van het recht van de Unie op de enkele grond dat de verschuldigde btw niet evenredig is aan de ingezette bedragen, afzonderlijk beschouwd, van de individuele spelers.

40 Bovendien heeft het Hof al geoordeeld dat bij kansspelautomaten die krachtens bij wet dwingend voorgeschreven verplichtingen aldus zijn ontworpen dat gemiddeld ten minste 60 % van de door de spelers ingezette bedragen hun weer als prijs wordt uitgekeerd, de daadwerkelijk door de exploitant ontvangen tegenprestatie voor de terbeschikkingstelling van de automaten slechts bestaat uit het percentage van de inzetten waarover hij daadwerkelijk voor eigen rekening kan beschikken (arrest Glawe, reeds aangehaald, punt 9). Hoewel het Hof in dat arrest niet heeft hoeven antwoorden op de vraag of het beginsel van de „individuele belasting” vereiste dat bij de berekening van de maatstaf van heffing rekening wordt gehouden met de bedragen die voor een spel of partij zijn ingezet, anders gezegd de door een bepaalde speler ingezette bedragen, blijkt duidelijk uit de punten 5 en 14 van dat arrest, gelezen in het licht van de punten 27 tot en met 30 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in die zaak, dat dit volgens het Hof niet het geval was.

41 De factoren die aan de orde waren in de zaak die heeft geleid tot het arrest Glawe waren analoog aan die in het hoofdgeding, zodat het antwoord van het Hof in dat arrest van overeenkomstige toepassing is op deze zaak. § 12, lid 2, SpielV, de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, bepaalt in wezen namelijk dat speelautomaten aan spelers een zodanig bedrag aan prijzengeld moeten uitkeren, dat gewaarborgd is dat de kas van de speelautomaat op de lange termijn met niet meer dan 33 EUR per uur toeneemt. Uit hoofde van § 13 SpielV, waarin onder meer aanvullende beperkingen op de inzetten, prijzen en verliezen van de spelers zijn opgenomen, moeten de speelautomaten zodanig zijn ontworpen dat voldaan wordt aan de vereisten die uit de SpielV voortvloeien en leiden tot een beperking van de ontvangsten die met de speelautomaten kunnen worden behaald.

42 In die omstandigheden wordt de tegenprestatie die de exploitant daadwerkelijk ontvangt voor de terbeschikkingstelling van speelautomaten bepaald door „bij wet dwingend voorgeschreven verplichtingen” en bestaat zij derhalve slechts „uit het percentage van de inzetten waarover hij daadwerkelijk voor eigen rekening kan beschikken” (zie arrest Glawe, reeds aangehaald, punt 9, en arrest van 19 juli 2012, *International Bingo Technology*, C-377/11, punt 26), dat wil zeggen uit de kasontvangsten na verloop van een bepaalde periode.

43 Deze conclusie kan niet in twijfel worden getrokken door het feit dat de kansspelautomaten in de zaak die heeft geleid tot het arrest Glawe, beschikten over een „munthouder” die diende om de bij wet voorgeschreven prijzen aan de spelers uit te keren, terwijl de speelautomaten in het hoofdgeding daartoe zijn voorzien van een „hopper”. Uit de verwijzingsbeslissing komt namelijk naar voren dat de hopper weliswaar een technische innovatie van de speelautomaten vormt, maar in beginsel dezelfde functie vervult als de voorheen gebruikte munthouders. Het is in dat verband evenmin relevant dat de exploitant, zoals de verwijzende rechter onderstreept, op elk gewenst moment toegang heeft tot de inhoud van de hopper, nu alle veranderingen van de inhoud van de hopper volgens deze rechter door een controle-inrichting worden geregistreerd en bij de

berekening van de kasontvangsten eveneens in aanmerking worden genomen. Deze kasontvangsten, waarover de exploitant daadwerkelijk voor eigen rekening kan beschikken, kunnen dus nauwkeurig worden bepaald.

44 In die omstandigheden moet op de derde vraag worden geantwoord dat de artikelen 1, lid 2, eerste volzin, en 73 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale bepaling of praktijk op grond waarvan bij de exploitatie van speelautomaten de kasontvangsten van een bepaalde periode als maatstaf van heffing worden gehanteerd.

Vierde vraag

45 Aangezien de vierde vraag enkel is gesteld voor het geval het Hof de derde vraag bevestigend beantwoordt, hoeft deze niet te worden beantwoord.

Vijfde tot en met zevende vraag

46 Met zijn vijfde tot en met zevende vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 1, lid 2, eerste volzin, en 73 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de heffing van btw vereist dat de exploitant de btw op de speler kan afwentelen, en of in voorkomend geval die afwentelbaarheid rechtens de mogelijkheid inhoudt om een evenredig hogere prijs te vragen. Mocht dat het geval zijn, dan wenst de verwijzende rechter te vernemen of een nationale regeling die de tegenprestatie van de exploitant voor aan btw onderworpen goederen of diensten beperkt, zo moet worden toegepast dat de vastgestelde tegenprestatie niet de btw omvat. Tot slot vraagt de verwijzende rechter het Hof of in dat geval, indien de btw niet geheven kan worden omdat ze niet afwentelbaar is, over de gehele omzet van de speelautomaten geen btw wordt geheven of enkel over het deel waarvoor geen afwenteling mogelijk is, en hoe dat deel dan moet worden bepaald.

47 Om een zinvol antwoord te geven aan de verwijzende rechter moet om te beginnen duidelijk zijn dat de doelstellingen van, onder meer, bescherming van de consument, voorkomen dat burgers tot geldverkwisting door gokken worden aangespoord, en vermijden van maatschappelijke problemen in het algemeen volgens vaste rechtspraak van het Hof dwingende redenen van algemeen belang zijn die beperkingen van het vrij verkeer van diensten kunnen rechtvaardigen. Bij gebreke van harmonisatie op Unieniveau op het gebied van de regeling van kansspelen staat het aan elke lidstaat om overeenkomstig zijn eigen waardesysteem te beoordelen wat noodzakelijk is voor de bescherming van de betrokken belangen, mits de beperkingen voldoen aan de voorwaarden die met betrekking tot de evenredigheid ervan in de rechtspraak van het Hof zijn geformuleerd (zie in die zin arrest van 8 september 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional en Bwin International, C-42/07, Jurispr. blz. I-7633, punten 56, 57 en 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Concreter gesproken geldt voor het bestaan van een „prijsregeling” en/of een wettelijke beperking van de verliezen van de gebruikers van speelautomaten dat het Hof deze in het reeds aangehaalde arrest Glawe in beginsel impliciet heeft goedgekeurd, inzonderheid voor de heffing van de btw. Het Hof heeft zijn beslissing in dat arrest immers gegrond op een wettelijk aandeel van 60 % dat naar Duits recht als prijs diende te worden uitgekeerd en heeft bepaald dat dit prijzengeld niet in de maatstaf van heffing moest worden opgenomen (zie arrest Glawe, reeds aangehaald, punt 9). Aldus is in het recht van de Unie al erkend dat de verliezen van spelers bij kansspelen, en dus de ontvangsten die de exploitanten met die spelen behalen, worden beperkt.

49 Daaruit volgt dat de lidstaten op het gebied van kans- en geldspelen in beginsel het recht hebben onder meer de ingezette bedragen, prijzen en verliezen van spelers tijdelijk of in absolute zin te beperken. Als een lidstaat daadwerkelijk gebruik heeft gemaakt van dat recht, zoals in het

hoofdgeding het geval lijkt, is de vraag of exploitanten van speelautomaten hun ontvangsten tot boven het in de relevante regeling neergelegde plafond mogen verhogen, om de btw tot op grotere hoogte op de spelers te kunnen afwentelen, niet aan de orde. In die omstandigheden is een dergelijke stijging gewoonweg wettelijk verboden.

50 Vervolgens moet worden geconstateerd dat de vijfde tot en met zevende vraag berusten op de premisse dat een nationale regeling zoals in het hoofdgeding exploitanten van speelautomaten niet toestaat de btw geheel op de eindverbruikers, dat wil zeggen de spelers, af te wentelen. Een antwoord op deze vragen is voor het beslechten van het hoofdgeding echter enkel noodzakelijk indien deze premisse juist is.

51 Niettemin blijkt niet dat een regeling als in het hoofdgeding aan de orde de afwenteling van de btw op eindverbruikers belemmert.

52 Zoals uit de verwijzingsbeslissing naar voren komt, wordt de maatstaf van heffing in casu enkel gevormd door de nettokas, te weten de kasontvangsten verminderd met de verschuldigde btw. Krachtens de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, bevat de maatstaf van heffing voor de btw enkel de ontvangsten die daadwerkelijk door de exploitant met de speelautomaten worden behaald, en is de verschuldigde btw, die door toepassing van het wettelijke btw-tarief op de nettokas als maatstaf van heffing wordt berekend, ook daadwerkelijk door de eindverbruikers betaald.

53 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat een nationale regeling als in het hoofdgeding, waarin de exploitatie van speelautomaten op het vlak van onder meer de ingezette bedragen, de prijzen en de verliezen van de spelers per tijdseenheid wordt beperkt, een exploitant in de gelegenheid stelt de btw voor deze activiteit op de eindverbruikers af te wentelen.

54 De vijfde tot en met zevende vraag zijn derhalve hypothetisch en hoeven niet te worden beantwoord.

Achtste vraag

55 Met zijn achtste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling van een niet-geharmoniseerde belasting op grond waarvan de verschuldigde btw volledig op deze eerste belasting in mindering wordt gebracht.

56 De verwijzende rechter doelt in dit kader op het beginsel van fiscale neutraliteit. Met betrekking daartoe is het in de eerste plaats van belang eraan te herinneren dat dit beginsel – een basisbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel – de vertaling op het gebied van de btw van het beginsel van gelijke behandeling vormt. Dat beginsel heeft onder meer tot gevolg dat belastingplichtigen niet verschillend mogen worden behandeld voor soortgelijke prestaties die met elkaar in concurrentie staan (zie onder meer arrest van 19 december 2012, Grattan, C-310/11, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 Zoals de Commissie evenwel terecht heeft onderstreept, verplicht het beginsel van fiscale neutraliteit op het vlak van de btw er slechts toe gelijke behandeling en neutraliteit binnen het kader van dat geharmoniseerde stelsel te waarborgen. Aangezien de verschuldigde btw op de voet van de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, in mindering wordt gebracht op een niet-geharmoniseerde belasting, en niet omgekeerd, kan dus hoogstens in twijfel worden getrokken of deze niet-geharmoniseerde belasting, en niet de btw, het beginsel van gelijke behandeling respecteert. Hoe dan ook, in het hoofdgeding is dat niet het geval, nu de verwijzende rechter heeft aangegeven dat verzoekster in het hoofdgeding niet aan de casinobelasting was

onderworpen.

58 Bovendien heeft het Hof naar aanleiding van een betoog dat in wezen identiek was aan het betoog dat in punt 56 van dit arrest is aangehaald, al vastgesteld dat het uit het oogpunt van het beginsel van fiscale neutraliteit evenmin relevant is dat het bedrag van een niet-geharmoniseerde spelbelasting, dat door sommige btw-plichtige organisatoren en exploitanten van kans- en geldspelen eveneens moet worden betaald, varieert naargelang van de over die activiteit verschuldigde btw (zie arrest *Leo-Libera*, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Met betrekking tot, in de tweede plaats, mogelijke praktische problemen als het ontbreken van een prikkel voor de afnemer van een handeling om erop toe te zien dat zijn wederpartij hem een regelmatige factuur uitreikt, moet worden vastgesteld dat noch de verwijzingsbeslissing, noch de opmerkingen van de belanghebbenden omstandige gegevens bevatten waaruit kan worden opgemaakt dat dergelijke problemen zich in Duitsland al hebben voorgedaan of aan de hand waarvan hun impact op de goede werking van het geharmoniseerde btw-stelsel kan worden beoordeeld. Bij gebrek aan concrete gegevens daarover hoeft derhalve geen uitspraak te worden gedaan over de mogelijke gevolgen van deze door de verwijzende rechter genoemde hypothese.

60 In die omstandigheden moet op de achtste vraag worden geantwoord dat artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling van een niet-geharmoniseerde belasting op grond waarvan de verschuldigde btw volledig op deze eerste belasting in mindering wordt gebracht.

Negende vraag

61 Aangezien de negende vraag enkel is gesteld voor het geval dat het Hof de achtste vraag bevestigend beantwoordt, hoeft deze niet te worden beantwoord.

Kosten

62 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, juncto artikel 135, lid 1, sub i, ervan, moet aldus worden uitgelegd dat de belasting over de toegevoegde waarde en een nationale bijzondere belasting op kansspelen cumulatief mogen worden geheven, mits deze laatste belasting niet het karakter van een omzetbelasting bezit.**
- 2) **De artikelen 1, lid 2, eerste volzin, en 73 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale bepaling of praktijk op grond waarvan bij de exploitatie van speelautomaten waarmee geld kan worden gewonnen de kasontvangsten van een bepaalde periode worden gehanteerd als maatstaf van heffing.**
- 3) **Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling van een niet-geharmoniseerde belasting op grond waarvan de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde volledig op deze eerste belasting in mindering wordt gebracht.**

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.