

|

61995J0370

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 26 juni 1997. - Careda SA (C-370/95), Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (C-371/95) en Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (C-372/95) tegen Administración General del Estado. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Audiencia Nacional - Spanje. - Heffingen op exploitatie van speelautomaten - Omzetbelasting - Afwenteling op gebruiker. - Gevoegde zaken C-370/95, C-371/95 en C-372/95.

Jurisprudentie 1997 bladzijde I-03721

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Verbod om andere nationale belastingen te heffen die karakter van omzetbelasting bezitten - Doel - Begrip "omzetbelasting" - Heffing op spelen en weddenschappen die wordt afgewenteld op gebruiker, waarbij afwenteling niet uitdrukkelijk wordt vermeld in nationale wet, noch plaatsvindt door middel van factuur of als zodanig dienstdoend document - Daaronder begrepen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 33)

Samenvatting

Aangezien artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, ten doel heeft te beletten dat de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een Lid-Staat die het goederen- en dienstenverkeer belasten en die handelstransacties op een zelfde wijze treffen als de belasting over de toegevoegde waarde, moeten de kwalificatie van een nationale heffing en bijgevolg de beoordeling van de verenigbaarheid ervan met het gemeenschapsrecht niet alleen plaatsvinden aan de hand van de tekst van de toepasselijke nationale bepalingen, doch eveneens aan de hand van de voornaamste kenmerken van de heffing en, inzonderheid, van de mogelijkheid haar op de gebruiker af te wentelen. Wil een nationale heffing het karakter van omzetbelasting bezitten, is het bijgevolg niet noodzakelijk, dat in de nationale wet betreffende die heffing uitdrukkelijk wordt

bepaald, dat zij op de verbruikers kan worden afgewenteld.

Wil een dergelijke heffing het karakter van omzetbelasting bezitten, is het voorts niet noodzakelijk dat de heffing door middel van een factuur of een als zodanig dienstdoend document op de verbruikers wordt afgewenteld. Voor de toepassing van bovengenoemde bepaling staat het aan de nationale rechter om na te gaan, of de in geding zijnde heffing het goederen- en dienstenverkeer op een zelfde wijze kan belasten als de belasting over de toegevoegde waarde, waarbij hij dient te onderzoeken of zij de voornaamste kenmerken van deze belasting bezit. Dit zal het geval zijn wanneer de heffing een algemeen karakter bezit, evenredig is aan de prijs van de diensten, wordt geïnd in elk stadium van het productie- en distributieproces en wordt geheven over de toegevoegde waarde van de diensten.

Partijen

In de gevoegde zaken C-370/95, C-371/95 en C-372/95,

betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van de Audiencia Nacional (Spanje), in de aldaar aanhangige gedingen tussen

Careda SA (C-370/95),

Federación Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas y de Azar (Femara) (C-371/95),

Asociación de Empresarios de Máquinas Recreativas (Facomare) (C-372/95)

en

Administración General del Estado,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida, kamerpresident, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet en M. Wathelet (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Léger

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Careda SA en Federación Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas y de Azar (Femara), vertegenwoordigd door M. A. García Campos, advocaat te Madrid,

- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. J. Navarro González, directeur-generaal Coördinatie juridische en institutionele aangelegenheden van de Gemeenschappen, bijgestaan door G. Calvo Díaz, abogado del Estado bij de juridische dienst van de staat, als gemachtigden,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Díaz-Llanos La Roche, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Careda SA en Federación Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas y de Azar (Femara), vertegenwoordigd door M. A. García Campos, bijgestaan door Z. Pérez, hoogleraar rechtsgeleerdheid aan de universiteit Carlos III de Madrid; de Spaanse regering, vertegenwoordigd door L. Pérez de Ayala Becerril, abogado del Estado bij de juridische dienst van de staat, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door C. Gómez de la Cruz, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde, ter terechtzitting van 16 januari 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 februari 1997,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikkingen van 4 juli (C-370/95), 13 september (C-371/95) en 15 november 1995 (C-372/95), ingekomen bij het Hof op 30 november 1995, heeft de Audiencia Nacional krachtens artikel 177 EG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Careda SA (hierna: "Careda") en de Administración General del Estado (Spaans Ministerie van Economische zaken en Financiën) naar aanleiding van een aanslag uit hoofde van de extra heffing ter aanvulling op de fiscale heffing op kansspelen en weddenschappen, zoals vastgesteld bij artikel 38, lid 2, sub 2, van wet nr. 5/1990 van 29 juni 1990 (BOE van 30 juni 1990; hierna: "wet nr. 5/1990"), en in het kader van twee, door Federación Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas y de Azar (hierna: "Femara") en Asociación de Empresarios de Máquinas Recreativas (hierna: "Facomare") ingestelde, beroepen tot nietigverklaring van ministerieel besluit nr. 23472 van 6 september 1990 (BOE van 22 september 1990; hierna: "besluit van 6 september 1990"), dat ten dele de rechtsgrondslag van deze heffing vormt.

3 Real decreto-ley nr. 16/1977 van 25 februari 1977 (BOE van 7 maart 1977; hierna: "wetsdecreet nr. 16/1977") regelt de strafrechtelijke, administratiefrechtelijke en fiscale aspecten van de kansspelen en weddenschappen in Spanje. Bij dit wetsdecreet is onder meer een fiscale heffing op kansspelen ingevoerd (hierna: "kansspelheffing"), waarvan de regeling in artikel 3 wordt omschreven als volgt:

"Artikel 3. Onverminderd de nationale en lokale belastingen waaraan zij overeenkomstig de vigerende wetgeving zijn onderworpen, worden de vennootschappen of ondernemingen die de in het onderhavige Real decreto-ley bedoelde activiteiten uitoefenen, de casino's en de andere vestigingen, gelegenheden of plaatsen die over een kansspelvergunning beschikken,

onderworpen aan de fiscale heffing op [kansspelen] onder de volgende voorwaarden:

1_ *Belastbaar feit: het belastbare feit is de vergunning voor of de organisatie van kansspelen.*

2_ *Belastingplichtigen: belastingplichtig zijn de organisatoren en ondernemingen wier activiteiten de organisatie van kansspelen omvatten.*

De eigenaars en exploitanten van de lokalen waar deze spelen worden georganiseerd, zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de heffing.

3_ *Maatstaf van heffing: de maatstaf van heffing is de bruto-opbrengst van de casino's uit de spelen, of het bedrag dat de speler besteedt aan zijn deelneming aan de spelen die plaatsvinden in de verschillende lokalen, gelegenheden of plaatsen waar kansspelen en weddenschappen worden georganiseerd.*

De maatstaf van heffing wordt rechtstreeks of forfaitair bepaald. In het eerste geval dient de belastingplichtige de heffing te voldoen in de vorm en in de gevallen, als geregeld bij de wet.

4_ *Tarief: het tarief van de heffing bedraagt:*

a) *voor casino's (...)*

b) *voor andere lokalen, gelegenheden of plaatsen: 20 % van de maatstaf van heffing.*

(...)

5_ *Verschuldigheid*

1. *De verplichting tot betaling van de heffing ontstaat in het algemeen op het tijdstip van de vergunningverlening of, bij gebreke hiervan, van de organisatie van het spel.*

2. *In geval van toestellen of automaten die zijn ingericht voor de beoefening van kansspelen, is de heffing opeisbaar per kalenderjaar en wordt zij verschuldigd op 1 januari van elk jaar voor automaten waarvoor in de voorafgaande jaren een vergunning is afgegeven. (...)"*

4 Artikel 3, lid 4, van wetsdecreet nr. 16/1977 is diverse malen gewijzigd. Zo is voor speelautomaten met winstmogelijkheden, de zogeheten automaten van het type "B", het heffingtarief een vast tarief geworden. Dit tarief is bij artikel 38, lid 2, sub 1, van wet nr. 5/1990 aangepast als volgt:

"Vaste tarieven: (...)

A) Speelautomaten met winstmogelijkheden (type \$B'):

a) *jaarlijks tarief: 375 000 PTA.*

b) *[aanpassing van tarieven naar gelang automaten bestemd zijn voor twee of voor drie en meer spelers]."*

5 Bij artikel 38, lid 2, sub 2, van wet nr. 5/1990 is voorts uitsluitend voor 1990 een extra heffing ingevoerd die met name van toepassing is op automaten van het type "B" (hierna: "extra heffing").

6 Overeenkomstig deze bepaling is het bedrag van de extra heffing gelijk aan het verschil tussen de in artikel 38, lid 2, sub 1, vastgestelde vaste tarieven en de tarieven welke zijn vastgesteld bij decreto-ley nr. 7/1989 van 29 december 1989 (BOE van 30 december 1989, blz. 8325). De uit hoofde van de extra heffing te innen bedragen zijn voorts gepreciseerd bij ministerieel besluit van 6 september 1990.

7 In het kader van de voor de Audiencia Nacional ingestelde beroepen betoogden Careda, Femara en Facomare, dat de krachtens ministerieel besluit van 6 september 1990 geheven extra heffing in strijd was met artikel 33 van de Zesde richtlijn, omdat zij dezelfde eigenschappen en wezenlijke kenmerken bezat als de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW").

8 Artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

"Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

(...)

f) weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke Lid-Staat vastgestelde voorwaarden en beperkingen;

(...)"

9 Artikel 33 van de Zesde richtlijn, in de ten tijde van de feiten geldende versie, bepaalde evenwel:

"Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een Lid-Staat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van omzetbelasting bezitten."

10 Teneinde de verenigbaarheid van de in geding zijnde heffing en, meer in het bijzonder, van wet nr. 5/1990 en het besluit van 6 september 1990, die daarvoor de wettelijke grondslag vormen, met het gemeenschapsrecht te beoordelen, achtte de Audiencia Nacional het nuttig, het Hof de volgende vragen ter prejudiciële beslissing voor te leggen:

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

2) Kan een heffing die wordt geheven in de vorm van een vast bedrag, die een belangrijk deel van de totale opbrengsten of omzet uitmaakt, en die rekening houdt met deze opbrengsten, wanneer zij uiteindelijk door de verbruiker wordt betaald, als een omzetbelasting worden beschouwd, hoewel geen expliciete afwenteling (door middel van een factuur) op de verbruiker plaatsvindt, omdat het gaat om automatische transacties waarbij munten worden gebruikt, en er sprake is van een prijs voor het gebruik? Zo ja, is een dergelijke heffing in strijd met artikel 33 van de Zesde BTW-richtlijn (77/388/EEG) en derhalve onverenigbaar met deze richtlijn?"

De eerste vraag

11 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 33 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wil een heffing het karakter van omzetbelasting bezitten, in de nationale wet betreffende die heffing uitdrukkelijk moet worden bepaald, dat zij op de verbruikers kan worden afgewenteld.

12 Voor het antwoord op deze vraag moet om te beginnen worden onderzocht, of het begrip omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn noodzakelijkerwijs inhoudt, dat de belasting kan worden doorberekend in de prijs van de goederen of diensten, zodat zij uiteindelijk door de verbruiker wordt gedragen.

13 Het is vaste rechtspraak (zie met name arresten van 27 november 1985, zaak 295/84, *Rousseau Wilmot*, Jurispr. 1985, blz. 3759, r.o. 16, en 7 mei 1992, zaak C-347/90, *Bozzi*, Jurispr. 1992, blz. I-2947, r.o. 9), dat artikel 33 van de Zesde richtlijn, dat weliswaar de Lid-Staten vrijlaat om bepaalde indirecte belastingen zoals accijnzen te handhaven of in te voeren, mits deze "niet het karakter van omzetbelasting bezitten", ten doel heeft te beletten dat de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar wordt gebracht door fiscale maatregelen van een Lid-Staat die het goederen- en dienstenverkeer belasten en die handelstransacties op een zelfde wijze treffen als de BTW.

14 Belastingen, rechten en heffingen die de voornaamste kenmerken van de BTW bezitten, moeten onder alle omstandigheden als dergelijke maatregelen worden beschouwd, ook al zijn zij niet in alle opzichten gelijk aan de BTW. Zoals het Hof reeds herhaaldelijk heeft verklaard, zijn deze kenmerken de volgende: de BTW is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen en diensten; zij is evenredig aan de prijs van die goederen en diensten, ongeacht het aantal transacties dat heeft plaatsgevonden; zij wordt geïnd in elk stadium van het productie- en distributieproces; zij wordt, ten slotte, geheven over de toegevoegde waarde van de goederen en diensten, doordat de over een transactie verschuldigde belasting wordt berekend na aftrek van die welke in de voorgaande stadia is betaald (zie met name arresten van 3 maart 1988, zaak 252/86, *Bergandi*, Jurispr. 1988, blz. 1343, r.o. 15; 13 juli 1989, gevoegde zaken 93/88 en 94/88, *Wisselink e.a.*, Jurispr. 1989, blz. 2671, r.o. 18; 19 maart 1991, zaak C-109/90, *Giant*, Jurispr. 1991, blz. I-1385, r.o. 11 en 12; 31 maart 1992, zaak C-200/90, *Dansk Denkvit en Poulsen Trading*, Jurispr. 1992, blz. I-2217, r.o. 11, en arrest *Bozzi*, reeds aangehaald, r.o. 12). In het arrest *Bergandi* (reeds aangehaald, r.o. 8) heeft het Hof eveneens gepreciseerd, dat de BTW, gelet op haar voornaamste kenmerken, uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen.

15 Uit het voorgaande volgt dat de betrokken heffing, wil zij het karakter van omzetbelasting bezitten in de zin van artikel 33 van de richtlijn, op de verbruiker moet kunnen worden afgewenteld.

16 Thans moet worden nagegaan, of artikel 33 van de richtlijn eveneens vereist dat, om een heffing als omzetbelasting te kunnen kwalificeren, in de nationale wet betreffende die heffing uitdrukkelijk wordt bepaald, dat zij op de verbruikers kan worden afgewenteld.

17 Dienaangaande moet worden beklemtoond dat, gelet op het doel van artikel 33 van de Zesde richtlijn, zoals dat in rechtsoverweging 13 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, de kwalificatie van een heffing en bijgevolg de beoordeling van de verenigbaarheid ervan met het gemeenschapsrecht niet alleen moeten plaatsvinden aan de hand van de tekst van de toepasselijke nationale bepalingen, doch eveneens aan de hand van de voornaamste kenmerken van de heffing.

18 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, wil een heffing het karakter van omzetbelasting bezitten, het niet

noodzakelijk is dat in de nationale wet betreffende die heffing uitdrukkelijk wordt bepaald, dat zij op de verbruikers kan worden afgewenteld.

De tweede vraag

19 Met zijn tweede vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of artikel 33 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wil een heffing het karakter van omzetbelasting bezitten, het noodzakelijk is dat de heffing door middel van een factuur of een als zodanig dienstdoend document op de verbruikers wordt afgewenteld.

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

21 Krachtens artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn moet een belastingplichtige een factuur uitreiken voor goederen die hij levert aan en diensten die hij verricht voor een andere belastingplichtige (eerste alinea), en voor de vooruitbetalingen die hem door een andere belastingplichtige worden gedaan voordat de levering of de dienst is verricht (tweede alinea), onverminderd de door artikel 22, lid 8, van deze richtlijn aan de Lid-Staten toegekende bevoegdheid om andere verplichtingen voor te schrijven ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

22 Voorts bepaalt artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, dat de belastingplichtige, om het in artikel 17, lid 2, sub a, bedoelde recht op aftrek te kunnen uitoefenen, in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur.

23 Uit deze bepalingen volgt, dat de richtlijn het bezit of de afgifte van een factuur niet onder alle omstandigheden verplicht stelt, inzonderheid niet, zoals de advocaat-generaal in punt 40 van zijn conclusie beklemtoont, in de betrekkingen tussen de belastingplichtigen en de eindverbruiker. Het bezit of de afgifte van een factuur kan dus niet een wezenlijk kenmerk van de omzetbelasting in de zin van artikel 33 van de Zesde richtlijn zijn.

24 Er zij aan herinnerd, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn tot doel heeft, te voorkomen dat belastingen, rechten en heffingen worden ingevoerd die de werking van het gemeenschappelijk BTW-stelsel in gevaar brengen.

25 In de hoofdgedingen staat het dus aan de nationale rechter om na te gaan, of de in geding zijnde heffing het goederen- en dienstenverkeer op een zelfde wijze kan belasten als de BTW, waarbij hij dient te onderzoeken of zij de voornaamste kenmerken van de BTW bezit. Dit zal het geval zijn, wanneer de heffing een algemeen karakter bezit, evenredig is aan de prijs van de diensten, wordt geheven in elk stadium van het productie- en distributieproces, wordt geheven over de toegevoegde waarde van de diensten, en, deze voorwaarden in aanmerking genomen, op de verbruiker kan worden afgewenteld.

26 Derhalve moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat artikel 33 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, wil een heffing het karakter van omzetbelasting bezitten, het niet noodzakelijk is dat de heffing door middel van een factuur of een als zodanig dienstdoend document op de verbruikers wordt afgewenteld. Voor de toepassing van deze bepaling staat het hoe dan ook aan de nationale rechter om na te gaan, of de in geding zijnde heffing het goederen- en dienstenverkeer op een zelfde wijze kan belasten als de BTW, waarbij hij dient te onderzoeken of zij de voornaamste kenmerken van de BTW bezit. Dit zal het geval zijn wanneer de heffing een algemeen karakter bezit, evenredig is aan de prijs van de diensten, wordt geïnd in elk stadium van het productie- en distributieproces en wordt geheven over de toegevoegde waarde van de diensten.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

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

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Audiencia Nacional bij beschikkingen van 4 juli, 13 september en 15 november 1995 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat, wil een heffing het karakter van omzetbelasting bezitten, het niet noodzakelijk is dat in de nationale wet betreffende die heffing uitdrukkelijk wordt bepaald, dat zij op de verbruikers kan worden afgewenteld.

2) Artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388) moet aldus worden uitgelegd dat, wil een heffing het karakter van omzetbelasting bezitten, het niet noodzakelijk is dat de heffing door middel van een factuur of een als zodanig dienstdoend document op de verbruikers wordt afgewenteld. Voor de toepassing van deze bepaling staat het hoe dan ook aan de nationale rechter om na te gaan, of de in geding zijnde heffing het goederen- en dienstenverkeer op een zelfde wijze kan belasten als de BTW, waarbij hij dient te onderzoeken of zij de voornaamste kenmerken van de BTW bezit. Dit zal het geval zijn wanneer de heffing een algemeen karakter bezit, evenredig is aan de prijs van de diensten, wordt geïnd in elk stadium van het productie- en distributieproces en wordt geheven over de toegevoegde waarde van de diensten.