

|

61995J0283

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 11. juni 1998. - Karlheinz Fischer mod Finanzamt Donaueschingen. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Finanzgericht Baden-Württemberg - Tyskland. - Fiskale bestemmelser - Sjette momsdirektiv - Anvendelse på afholdelse af ulovligt hasardspil - Fastlæggelse af beskatningsgrundlaget. - Sag C-283/95.

Samling af Afgørelser 1998 side I-03369

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1 Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - sjette direktiv - anvendelsesområde - ulovlig afholdelse af hasardspil - omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 2)

2 Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser i henhold til sjette direktiv - fritagelse for hasardspil - medlemsstaternes ret til at fastsætte betingelser og begrænsninger for fritagelsen - grænser - afgiftsfritagelse kun gældende for lovligt hasardspil - ulovligt

[Raadets direktiv 77/388, art. 13, punkt B, litra f)]

Sammendrag

1 Selv om indfoersler og leverancer af varer, der paa grund af deres saerlige karakteristika hverken kan bringes i omloeb eller kan indgaa i det oekonomiske kredsløb, som f.eks. narkotika eller falske penge, ikke paa nogen maade beroeres af bestemmelserne i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter og ikke medfoerer, at der skal svares merværdiafgift, er princippet om afgiftsneutralitet, bortset fra disse tilfaelde, hvor der ikke kan vaere tale om konkurrence mellem en lovlig oekonomisk sektor og en ulovlig sektor, derimod med hensyn til opkraevning af merværdiafgift til hinder for en generel sontring mellem lovlige og ulovlige transaktioner.

Disse udtalelser, der angaar indfoersel og salg af varer, maa ligeledes gælde for tjenesteydelser som f.eks. afholdelse af hasardspil. Saadanne spil, navnlig roulettespil, foranstalles i flere medlemsstater lovligt. Da de ulovlige transaktioner med afholdelse af hasardspil befinder sig i et konkurrenceforhold til lovlige transaktioner, er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for, at de behandles forskelligt med hensyn til merværdiafgift. Heraf foelger, at ulovlig afholdelse af hasardspil, i det foreliggende tilfaelde i form af roulettespil, er omfattet af sjette direktivs anvendelsesomraade.

2 Artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter skal fortolkes saaledes, at en medlemsstat ikke kan opkraeve merværdiafgift af ulovlig afholdelse af hasardspil, hvis en tilsvarende virksomhed, naar den udfoeres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.

Afgiftsfritagelserne i direktivets artikel 13, punkt B, skal anvendes paa en saadan maade, at princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det faelles merværdiafgiftssystem, overholdes. Dette gaelder ogsaa, naar medlemsstaterne i overensstemmelse med artikel 13, punkt B, litra f), goer brug af muligheden for at fastsaette betingelserne og begraensningerne for fritagelsen. Princippet om afgiftsneutralitet er med hensyn til opkraevning af merværdiafgift til hinder for en generel sontring mellem lovlige og ulovlige transaktioner. Medlemsstaterne kan derfor ikke bestemme, at fritagelsen kun skal gælde for lovligt hasardspil.

Parter

I sag C-283/95,

angaaende en anmodning, som Finanzgericht Baden-Wuerttemberg, Freiburg (Tyskland), i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Karlheinz Fischer

mod

Finanzamt Donaueschingen,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, H. Ragnemalm, og dommerne G.F. Mancini (refererende dommer), P.J.G. Kapteyn, J.L. Murray og G. Hirsch,

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Roeder og ekspeditionssekretær Bernd Klope, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

- Det Forenede Kongeriges regering ved Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistaaet af barrister Peter Mantle

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Juergen Grunwald, som befuldmægtiget,

paa grundlag af retsmoder rapporten,

efter at der i retsmodet den 30. januar 1997 er afgivet mundtlige indlæg af den tyske regering ved Ernst Roeder, af Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, som befuldmægtiget, bistaaet af barrister Kenneth Parker, QC, og af Kommissionen ved Juergen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. marts 1997,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 21. august 1995, indgaaet til Domstolen den 25. august 1995, har Finanzgericht Baden-Wuerttemberg, Freiburg, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmaalene er rejst under en sag mellem Karlheinz Fischer og Finanzamt Donaueschingen (herefter »Finanzamt«) angaaende betaling af omsætningsafgift for ulovligt og strafbart hasardspil.

Relevante retsregler

3 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 2:

»Merværdiafgift paalægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab

...«

4 I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser som udgangspunkt den samlede modvaerdi, som leverandoeren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af koeberen, aftageren eller tredjemand for de paagaeldende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.

5 Det bestemmes i artikel 13, punkt B:

»Med forbehold af andre faellesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

f) vaeddemaal, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, paa de betingelser og med de begraensninger, som er fastlagt af hver medlemsstat

...«

6 I artikel 33 var det, saaledes som bestemmelsen var affattet paa det for hovedsagen relevante tidspunkt, fastsat, at bestemmelserne i sjette direktiv med forbehold af andre faellesskabsbestemmelser ikke var til hinder for, at en medlemsstat opretholdt eller indfoerte afgifter paa forsikringskontrakter og paa spil og vaeddemaal, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsaetningsafgift.

7 Ifølge § 1, stk. 1, i den tyske Umsatzsteuergesetz (lov om omsaetningsafgift, BGBl. I 1979, s. 1953, herefter »UStG«) svares der omsaetningsafgift af leverancer og andre ydelser, der af en erhvervsdrivende udfoeres mod vederlag som led i hans virksomhed paa det saakaldte opkraevningsomraade.

8 I henhold til UStG's § 4, stk. 9, litra b), er vaeddemaal og lotterier fritaget for den i loven omhandlede omsaetningsafgift, hvilket ogsaa gaelder de godkendte offentlige spillekasinoers omsaetning ved spillekasinoets drift.

9 Efter § 284 i den tyske Strafgesetzbuch (»straffelov«) straffes den, der uden tilladelse fra myndighederne offentligt foranstalter hasardspil eller yder husrum hertil, med boede eller faengsel indtil to aar. Som offentligt anses ogsaa hasardspil foranstaltet af foreninger og lukkede selskaber, der regelmaessigt foranstalter hasardspil.

10 I henhold til § 40 i Abgabenordnung (»skattekontrollov« fra 1977, BGBl. I, s. 613) er det uden betydning for beskatningen, om en adfaerd, som helt eller delvis opfylder betingelserne for at vaere omfattet af en skatte- eller afgiftslov, strider mod lov og aerbarhed.

Faktiske omstaendigheder i hovedsagen

11 Karlheinz Fischer foranstaltede fra 1987 til 1989 hasardspil flere steder i Tyskland. Han havde tilladelse fra myndighederne til at foranstalte saakaldte kunstspil (spil, hvis udfald afhaenger af spillerens indsigt og erfaring) med spillet »Roulette Opta II«. Han gik imidlertid saa langt ud over tilladelsen, at spillene maatte sidestilles med roulettespil, saaledes som dette spilles i godkendte offentlige spillekasinoer.

12 Karlheinz Fischer's spilleudstyr havde en talkrans med tallene fra 1 til 24, der var henholdsvis roede og sorte, samt tegnene 0 og X. Maalet for spillerne var ved indsats af spillemaerker paa de respektive felter at forudsige, hvor den kugle, som spillelederen satte i bevaegelse, ville blive liggende. Spillerne koebte spillemaerker (jetons) til 5 DEM pr. stk. og kunne ved hvert spil laegge en eller flere spillemaerker paa felterne. Saafermt kuglen blev liggende paa det tal, paa den streg mellem to tal eller paa den farve, hvor spilleren havde lagt spillemaerket, fik han henholdsvis 24 gange, 12 gange og 2 gange sin indsats.

13 Udbetalingen af gevinster skete umiddelbart efter spillet i spillemaerker, og de oevrige spillemaerker blev indkasseret af spillelederen. Spillere, som ikke ville spille mere, kunne omveksle de spillemaerker, de ikke havde spillet op, til penge.

14 Efter at Finanzamt havde foretaget inspektion i Karlheinz Fischer's lokaler, fastslog det, at han udfoerte omsaetningsafgiftspligtige ydelser, som bestod i, at han ydede spillerne gevinstchancer. Ifolge Finanzamt var beskatningsgrundlaget herfor de af spillerne foretagne indskud med fradrag af de udbetalte spillegevinster. Da Karlheinz Fischer ikke havde opgjort denne omsaetning, foretog Finanzamt en skoensmaessig ansaettelse paa den maade, at hans spilleindtaegter efter en sandsynlighedsberegning blev ganget med faktor 6.

De praejudicielle spoergsmaal

15 Finanzgericht Baden-Wuerttemberg, hvortil Karlheinz Fischer har indbragt sagen, er under henvisning til dommene af 5. juli 1988, sag 269/86, Mol (Sml. s. 3627), og sag 289/86, Happy Family (Sml. s. 3655) for det foerste i tvivl om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede transaktioner faktisk er tjenesteydelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, eller om de falder uden for direktivets anvendelsesomraade, da der er tale om ulovlig virksomhed. For det tilfaelde, at de omhandlede ydelser er afgiftspligtige i henhold til sjette direktiv, er retten dernaest i tvivl om, hvorvidt den fremgangsmaade for opgoerelsen af beskatningsgrundlaget, som er fastlagt af Domstolen i dom af 5. maj 1994, sag C-38/93, Glawe (Sml. I, s. 1679), og hvorefter der kun tages hensyn til nettoindtaegterne efter udbetaling af gevinster til spillerne, finder anvendelse i den for Finanzgericht verserende sag. Hvis det ikke er tilfaeldet, oensker Finanzgericht for det tredje fastlagt en anden fremgangsmaade for opgoerelsen af beskatningsgrundlaget.

16 Den nationale ret har herefter besluttet at udsaette sagen og at forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

»1) Skal sjette direktivs artikel 2, nr. 1, fortolkes saaledes, at tjenesteydelser, som en arrangør af ulovligt og strafbart hasardspil praesterer over for spillerne, ikke er afgiftspligtige?

2) Saafermt spoergsmaal 1 besvares benaegtende, oenskes oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes saaledes, at ved ulovligt hasardspil i form af roulette er beskatningsgrundlaget for de tjenesteydelser, arrangøren praesterer over for spillerne, det beloeb, som inden for en afgiftsperiode bliver tilbage til arrangøren.

3) Saafermt spoergsmaal 2 besvares benaegtende, hvad er da beskatningsgrundlaget i de i spoergsmaal 1 og 2 beskrevne situationer?»

Det foerste spoergsmaal

17 Med henblik paa, at der kan gives den nationale ret en hensigtsmaessig besvarelse, maa det foerste spoergsmaal forstaas saaledes, at det oenskes fastslaaet, om ulovlig afholdelse af hasardspil, i det foreliggende tilfaelde i form af roulettespil, er omfattet af sjette direktivs anvendelsesomraade, og om en medlemsstat kan opkraeve merværdiafgift (herefter »moms«) af en saadan virksomhed, hvis en tilsvarende virksomhed, naar den udfoeres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.

18 Det bemaerkes indledningsvis, at direktivet udtrykkeligt omhandler hasardspil og spil om penge i artikel 13, punkt B, litra f), hvorefter disse spil fritages for afgift, og i artikel 33, hvoraf fremgaar, at direktivets bestemmelser ikke er til hinder for, at medlemsstaterne opretholder eller indfoerer afgifter paa spil og væddemaal. Det er saaledes ubestrideligt, at denne type transaktioner ikke som saadanne falder uden for sjette direktivs anvendelsesomraade.

19 Der skal herefter foretages en gennemgang af de punkter, hvor den nationale ret er i tvivl med hensyn til mulighederne for at opkraeve moms af ulovlig virksomhed. Domstolen fastslog i dom af 28. februar 1984, sag 294/82, Einberger II (Sml. s. 1177, præmis 19 og 20), i Mol- og Happy Family-dommene (a.st., præmis 15, hhv. præmis 17) og i dom af 6. december 1990, sag C-343/89, Witzemann (Sml. I, s. 4477, præmis 19), at ulovlige indførsler eller leverancer af narkotika eller falske penge, som pr. definition skal holdes uden for Fællesskabets økonomi og handel, og som kun kan give anledning til strafforfølgning, ikke paa nogen måde beroeres af sjette direktivs bestemmelser og ikke medfører, at der skal svares moms.

20 Som Domstolen fastslog i dom af 2. august 1993, sag C-111/92, Lange (Sml. I, s. 4677, præmis 12), vedrører dette princip kun varer, der paa grund af deres særlige karakteristika hverken kan bringes i omloeb eller kan indgaa i det økonomiske kredsløb.

21 Bortset fra disse tilfaelde, hvor der ikke kan være tale om konkurrence mellem en lovlig økonomisk sektor og en ulovlig sektor, er princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til opkrævning af moms til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner. Som Domstolen har udtalt, er et forbud mod udførsel af visse varer til bestemte områder paa grund af muligheden for at anvende dem til strategiske formaal ikke i sig selv tilstrækkeligt til at udelukke udførsel af saadanne varer fra sjette direktivs anvendelsesomraade (Lange-dommen, præmis 16 og 17).

22 Disse udtalelser, der angaar indførsel og salg af varer, maa ligeledes gælde for tjenesteydelser som f.eks. afholdelse af hasardspil. Saadanne spil, navnlig roulettespil, foranstalles i flere medlemsstater lovligt. Da de ulovlige transaktioner, som hovedsagen angaar, befinder sig i et konkurrenceforhold til lovlige transaktioner, er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for, at de behandles forskelligt med hensyn til moms.

23 Heraf følger, at ulovlig afholdelse af hasardspil er omfattet af sjette direktivs anvendelsesomraade.

24 Det skal endelig efterproeves, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), saaledes som Det Forenede Kongeriges regering har anført i sit skriftlige indlæg, er til hinder for, at medlemsstaterne opkræver moms af ulovligt hasardspil, hvis en tilsvarende virksomhed, naar den udfoeres lovligt i godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.

25 Det fremgaar af selve bestemmelsen, at hasardspil og spil om penge som udgangspunkt skal fritages for moms. Medlemsstaterne har bevaret kompetencen til at fastlaegge betingelserne og graenserne for denne fritagelse.

26 Kommissionen har imidlertid gjort gaeldende, at artikel 13, punkt B, litra f), ikke indeholder et absolut forbud mod at opkraeve afgift af hasardspil. I retsmoedet har Det Forenede Kongeriges regering frafaldet den opfattelse, den gav udtryk for i det skriftlige indlaeg, og har anfoert, at medlemsstaterne ved fastlaeggelsen af betingelserne og begraensningerne for fritagelsen har ret til at kraeve, at de omhandlede transaktioner foregaar i godkendte offentlige spillekasinoer.

27 Det bemaerkes i denne forbindelse, at afgiftsfritagelserne i artikel 13, punkt B, skal anvendes paa en saadan maade, at princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det faelles momssystem, overholdes (jf. dom af 25.6.1997, sag C-45/95, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 3605, praemis 15). Dette gaelder ogsaa, naar medlemsstaterne i overensstemmelse med artikel 13, punkt B, litra f), goer brug af muligheden for at fastsaette betingelserne og begraensningerne for fritagelsen. Faellesskabslovgiver har ikke ved at give medlemsstaterne adgang hertil aabnet mulighed for, at de kan tilsidesaette det princip om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for sjette direktiv.

28 Som anfoert i praemis 21 i naervaerende dom fremgaar det af Lange-dommen, at princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til opkraevning af moms er til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner. Medlemsstaterne kan derfor ikke bestemme, at fritagelsen kun skal gaelde for lovligt hasardspil.

29 I modsætning til, hvad den tyske regering har anfoert, kan det ikke heroverfor goeres gaeldende, at de betingelser, hvorunder lovligt spil gennemfoeres, ikke kan sammenlignes med de betingelser, der gaelder med hensyn til ulovligt spil, idet der af de godkendte spillekasinoer opkraeves en afgift beregnet paa grundlag af deres overskud.

30 For det foerste ville det foere til en forkert anvendelse af det faelles momssystem, hvis medlemsstaterne kunne tilpasse anvendelsen heraf til andre, ikke-harmoniserede afgifter. Som den tyske regering har erkendt i retsmoedet, er der endvidere intet til hinder for, at afgifter svarende til dem, som godkendte spillekasinoer skal betale, ligeledes opkraeves af personer, som afholder ulovligt hasardspil.

31 Det foerste spoergsmaal skal herefter besvares med, at ulovlig afholdelse af hasardspil, i det foreliggende tilfaelde i form af roulettespil, er omfattet af sjette direktivs anvendelsesomraade. Direktivets artikel 13, punkt B, litra f), skal fortolkes saaledes, at en medlemsstat ikke kan opkraeve moms af en saadan virksomhed, hvis en tilsvarende virksomhed, naar den udfoeres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.

Det andet og tredje spoergsmaal

32 Naar henses til besvarelsen af det foerste spoergsmaal, er det ufoernoedent at besvare den nationale rets andet og tredje spoergsmaal.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

33 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer

det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Finanzgericht Baden-Wuerttemberg, Freiburg, ved kendelse af 21. august 1995, for ret:

Ulovlig afholdelse af hasardspil, i det foreliggende tilfaelde i form af roulettespil, er omfattet af anvendelsesomraadet for Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag. Direktivets artikel 13, punkt B, litra f), skal fortolkes saaledes, at en medlemsstat ikke kan opkræve moms af en saadan virksomhed, hvis en tilsvarende virksomhed, naar den udfoeres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.