

61995J0370

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 26. juni 1997. - Careda SA (C-370/95), Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (C-371/95) og Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (C-372/95) mod Administración General del Estado. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Audiencia Nacional - Spanien. - Afgifter på driften af spilleautomater - Omsætningsafgift - Overvæltning på forbrugeren. - Forenede sager C-370/95, C-371/95 og C-372/95.

Samling af Afgørelser 1997 side I-03721

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - forbud mod opkrævning af andre nationale afgifter med karakter af omsætningsafgift - formaal - begrebet »omsætningsafgifter« - afgift paa spil, lotterier mv., der overvælttes paa forbrugeren, men hvor overvæltningen ikke udtrykkeligt omhandles i de nationale bestemmelser og heller ikke fremgaar af en faktura eller et tilsvarende dokument - omfattet

(Raadets direktiv 77/388, art. 33)

Sammendrag

Artikel 33 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter har til formaal at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare paa grund af afgifter i en medlemsstat, som paalaegges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmaessige omsætning paa tilsvarende maade som moms. Fastlaeggelsen af en national afgifts art og foelgelig ogsaa vurderingen af, om den er forenelig med faellesskabsretten, skal derfor ikke alene foretages paa grundlag af ordlyden af de gaeldende nationale bestemmelser, men ogsaa paa grundlag af afgiftens vaesentlige kendetegn, herunder muligheden for at overvaelte den paa forbrugeren. Heraf foelger, at det ikke er en betingelse for, at en afgift har karakter af en omsætningsafgift, at det i de nationale bestemmelser om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at den kan overvælttes paa forbrugerne.

Endvidere er det ikke en betingelse for, at en afgift har karakter af en omsætningsafgift, at dens overvæltning paa forbrugerne fremgaar af en faktura eller et tilsvarende dokument. Med henblik paa anvendelsen af den nævnte bestemmelse tilkommer det den nationale ret at undersøge, om den omtvistede afgift er af en saadan art, at den paalægges omsætningen af varer og tjenesteydelser paa tilsvarende maade som merværdiafgift, og retten maa i den forbindelse undersøge, om afgiften har merværdiafgiftens væsentlige kendetegn. Dette er tilfældet, saafremt den er generel, er proportional med prisen paa tjenesteydelserne, opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet og finder anvendelse paa tjenesteydelsernes merværdi.

Parter

I de forenede sager C-370/95, C-371/95 og C-372/95,

angaaende anmodninger, som Audiencia Nacional (Spanien) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Careda SA (sag C-370/95),

Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (sag C-371/95),

Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (sag C-372/95)

mod

Administración General del Estado,

at opnåa en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 33 i Raadets 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),

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.C. Moitinho de Almeida, og dommerne C. Gulmann, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet og M. Wathelet (refererende dommer),

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Careda SA og Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) ved advokat Miguel Ángel García Campos, Madrid

- den spanske regering ved direktør Alberto José Navarro González, Direktoratet for EF-spoergsmaal, bistaaet af statens advokat, Gloria Calvo Díaz, Sekretariatet for EF-ret, som befuldmaegtigede

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Miguel Díaz-Llanos La Roche, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoderappen,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmodet den 16. januar 1997 af Careda SA og Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara), begge ved Miguel Ángel García Campos, bistaaet af professor i retsvidenskab ved Carlos III-universitetet i Madrid, Zornoza Pérez, af den spanske regering ved statens advokat, Luis Pérez de Ayala Becerril, Sekretariatet for EF-ret, som befuldmaegtiget, og af Kommissionen ved Carlos Gómez de la Cruz, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. februar 1997,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelser af 4. juli 1995 (sag C-370/95), af 13. september 1995 (sag C-371/95) og af 15. november 1995 (sag C-372/95), alle indgaaet til Domstolen den 30. november 1995, har Audiencia Nacional i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en tvist mellem Careda SA (herefter »Careda«) og Administración General del Estado (det spanske OEkonomi- og Finansministerium) angaaende opkraevning af tillægsafgift paa spil, lotterier, væddemaal mv., jf. artikel 38, stk. 2, nr. 2, i lov nr. 5/1990 af 29. juni 1990 (BOE af 30.6.1990, herefter »lov nr. 5/1990«), og under to annulationssoegsmaal anlagt af Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (herefter »Femara«) og af Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (herefter »Facomare«) til prøvelse af bekendtgørelse nr. 23472 af 6. september 1990 (BOE af 22.9.1990, herefter »bekendtgørelsen af 6. september 1990«), som udgør en del af hjemmelen for ovennævnte afgift.

3 Kongeligt lovdekret nr. 16/1977 af 25. februar 1977 (BOE af 7.3.1977, herefter »lovdekret nr. 16/1977«) indeholder de nærmere strafferetlige, administrative og afgiftsmæssige regler vedroerende spil, lotterier, væddemaal mv. i Spanien. Ved lovdekretet er der bl.a. indført en afgift paa ovennævnte spil mv. (herefter »spilleafgiften«). I lovdekretets artikel 3 er ordningen defineret som følger:

»Artikel 3. Uanset hvilke statslige og lokale afgifter der i øvrigt paahviler dem i henhold til gældende lovgivning, skal selskaber og virksomheder, der udøver de i nærværende kongelige lovdekret omhandlede aktiviteter, spillekasinoer og andre etablissementer, indretninger eller steder, som er meddelt tilladelse til at drive virksomhed med spil mv., betale spilleafgift efter følgende regler:

1_ Afgiftspligtig virksomhed: Afgiftspligten er knyttet til meddelelsen af tilladelse til, saavel som til afholdelse eller gennemførelsen af spil, lotterier, væddemaal mv.

2_ Afgiftspligtige personer: Afgiftspligten paahviler personer og virksomheder, der afholder, eller hvis virksomhed omfatter afholdelse af spil, lotterier, vaeddemaal mv.

Ejerne og lederne af de etablissementer, hvor der afholdes saadanne spil mv., haefter solidarisk for betalingen af afgiften.

3_ Beskatningsgrundlag: Beskatningsgrundlaget udgoeres af de bruttoindtaegter, som spillekasinoerne opnaar ved spillevirksomheden, eller af de indsatser, som spillere foretager i spil mv., der finder sted i de lokaliteter, etablissementer mv., hvor der afholdes spil, lotterier, vaeddemaal mv.

Beskatningsgrundlaget opgoeres konkret eller ansaettes til et fast beloeb. I foerstnaevnte tilfaelde er den afgiftspligtige person pligtig at berigtige afgiften som naermere fastsat ved bekendtgoerelse.

4_ Afgiftssatserne udgoer:

a) for spillekasinoer ...

b) for oevrige lokaliteter, etablissementer mv.: 20% af beskatningsgrundlaget.

...

5_ Afgiftspligtens indtraeden:

1. Afgiftspligten indtraeder i almindelighed paa det tidspunkt, hvor der meddeles tilladelse, eller saafremt en saadan ikke foreligger, ved afholdelsen eller gennemfoerelsen af spillet mv.

2. For saa vidt angaar maskiner eller automatiske apparater, der er bestemt til spil mv., afregnes afgiften pr. kalenderaar og forfalder den 1. januar hvert aar for apparater mv., for hvilke der tidligere er meddelt tilladelse. (...)«

4 Artikel 3, stk. 4, i lovdekret nr. 16/1977 er blevet aendret flere gange. For gevinstgivende spilleautomater af den saakaldte type »B« er afgiften saaledes blevet aendret til et fast beloeb. Afgiftssatsen er blevet justeret ved artikel 38, stk. 2, nr. 1, i lov nr. 5/1990 paa foelgende maade:

»Faste afgifter: ...

A) Gevinstgivende spilleautomater eller automater af type 'B':

a) aarlig afgift: 375 000 PTA

b) [graduering af afgifterne, alt efter om der er tale om apparater, hvor der kan deltage to, tre eller flere spillere].«

5 Ved artikel 38, stk. 2, nr. 2, i lov nr. 5/1990 blev der i oevrigt indfoert en tillaegsafgift paa spilleautomater af type »B« (herefter »tillaegsafgiften«), som kun skulle svares i 1990.

6 Ifoelge samme bestemmelse andrager tillaegsafgiften forskellen mellem de faste afgifter, der er angivet i samme stykkes nr. 1, og dem, der er fastsat i lovdekret nr. 7/1989 af 29. december 1989 (BOE af 30.12.1989, s. 8325). De beloeb, der opkraeves i form af tillaegsafgift, er endvidere blevet naermere praeciseret i bekendtgoerelsen af 6. september 1990.

7 Under de sager, som Careda, Femara og Facomare anlagde ved Audiencia Nacional, gjorde de gaeldende, at den tillaegsafgift, der blev opkraevet i henhold til bekendtgoerelsen af 6. september 1990, var i strid med sjette direktivs artikel 33, idet tillaegsafgiften havde de samme egenskaber

og vaesentlige kendetegn som merværdiafgiften (herefter »moms«).

8 Artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

f) væddemaal, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat

...«

9 I sjette direktivs artikel 33 i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, hed det imidlertid:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringskontrakter og på spil og væddemaal, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift.«

10 Med henblik på at kunne tage stilling til, om den omtvistede afgift er forenelig med fællesskabsretten - og navnlig foreneligheden hermed af lov nr. 5/1990 og bekendtgørelsen af 6. september 1990, der er hjemmel for afgiften - har Audiencia Nacional forelagt følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»1) Forudsætter begrebet overvæltning af afgiften på forbrugeren, således som det indgår i begrebet omsætningsafgift, ved anvendelsen af sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj og andre fællesskabsbestemmelser, at det i lovgivningen om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at afgiften kan overvælttes på forbrugeren, eller er det tilstrækkeligt, at afgiften på grundlag af en rimelig fortolkning af loven må antages faktisk at indgå i den pris, forbrugeren betaler?

2) Må en afgift, som opkræves med et fast beløb og udgør en væsentlig del af indtægterne eller af omsætningen samt fastsættes på grundlag af omsætningen, og som i sidste instans betales af forbrugeren, antages at være en omsætningsafgift, selv om det ikke udtrykkeligt fremgår, at den overvælttes på forbrugeren (i henhold til faktura), idet der er tale om automatiske transaktioner med anvendelse af moenter, og der således er fastsat en pris for anvendelsen? I bekræftende fald ønskes det oplyst, om afgiften er i strid med artikel 33 i sjette direktiv 77/388/EOEF om merværdiafgift og derfor uforenelig med direktivet.«

Det første spørgsmål

11 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret reelt oplyst, om sjette direktivs artikel 33 skal fortolkes således, at det er en betingelse for, at en afgift har karakter af en omsætningsafgift, at det i de nationale lovbestemmelser om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at den kan overvælttes på forbrugerne.

12 Med henblik på besvarelsen af spørgsmålet må det først undersøges, om begrebet omsætningsafgift i sjette direktivs artikel 33's forstand nødvendigvis forudsætter, at afgiften kan overvælttes på prisen på varerne og tjenesteydelserne, således at det i sidste instans er forbrugeren, der bærer afgiften.

13 Ifølge fast retspraksis (jf. bl.a. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, præmis 16, og af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 9) har sjette

direktivs artikel 33, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre visse indirekte afgifter, som f.eks. punktafgifter, på betingelse af, at der ikke er tale om afgifter, »der ... har karakter af omsætningsafgift«, til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystemets funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmaessige omsætning på tilsvarende måde som moms.

14 Skatter og afgifter, som har momsens væsentlige kendetegn, selv om de ikke på alle punkter svarer til momsen, må under alle omstændigheder anses for at være sådanne afgifter. Som Domstolen allerede har fastslået i en række domme, er der tale om følgende kendetegn: Momsen anvendes generelt på transaktioner vedrørende varer eller tjenesteydelser, den er proportional med prisen på disse varer og tjenesteydelser, den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet, og endelig finder den anvendelse på varernes og tjenesteydernes merværdi, idet den afgift, som skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der er betalt i det foregående led (jf. bl.a. dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 15, af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, præmis 18, af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 11 og 12, af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkvit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 11, og den nævnte dom i Bozzi-sagen, præmis 12). I ovennævnte dom i Bergandi-sagen, præmis 8, præciserede Domstolen også med hensyn til momsens væsentlige kendetegn, at den i sidste instans bæres af den endelige forbruger.

15 Det følger af det anførte, at for at den pågældende afgift kan anses for en omsætningsafgift i direktivets artikel 33's forstand, skal den kunne overvælttes på forbrugeren.

16 Det må herefter undersøges, om det i henhold til sjette direktiv artikel 33 endvidere er en betingelse for at anse en afgift for en omsætningsafgift, at det i de nationale bestemmelser om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at den kan overvælttes på forbrugerne.

17 Det må i den forbindelse understreges, at henset til formålet med sjette direktiv artikel 33, således som det er gengivet i nærværende doms præmis 13, skal fastlæggelsen af en afgifts art og følgelig også vurderingen af, om den er forenelig med fællesskabsretten, ikke alene foretages på grundlag af ordlyden af de gældende nationale bestemmelser, men også på grundlag af afgiftens væsentlige kendetegn.

18 Det første spørgsmål må således besvares med, at sjette direktiv artikel 33 skal fortolkes således, at det ikke er en betingelse for, at en afgift har karakter af en omsætningsafgift, at det i de nationale bestemmelser om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at den kan overvælttes på forbrugerne.

Det andet spørgsmål

19 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret reelt oplyst, om sjette direktiv artikel 33 skal fortolkes således, at det er en betingelse for, at en afgift har karakter af en omsætningsafgift, at dens overvæltning på forbrugerne fremgår af en faktura eller et tilsvarende dokument.

20 Det fremgår af sagen, at det ikke er fysisk muligt at udstede en faktura eller et hertil svarende dokument til dem, der bruger spilleautomaterne, idet den afgiftsbelagte aktivitet er automatisk og gentages med ganske korte mellemrum.

21 I henhold til sjette direktiv artikel 22, stk. 3, litra a), skal en afgiftspligtig person udstede en faktura dels for levering af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige (første afsnit), dels for de afdrag, som han modtager fra en anden afgiftspligtig, før leveringen har fundet sted, eller tjenesteydelsen er afsluttet (andet afsnit), idet medlemsstaterne dog i henhold til

direktivets artikel 22, stk. 8, kan fastsaette andre forpligtelser for at sikre en noejagtig opkraevning af afgiften og for at undgaa svig.

22 Endvidere bestemmes det i sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), at for at kunne udoeve sin fradragsret i medfoer af direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), skal den afgiftspligtige vaere i besiddelse af en faktura, der er udfaerdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.

23 Det fremgaar af de naevnte bestemmelser, at det ikke under alle omstaendigheder efter direktivet kraeves - og navnlig ikke, som generaladvokaten har understreget i punkt 40 i sit forslag til afgoerelse, i forholdet mellem de afgiftspligtige personer og den endelige forbruger - at der besiddes eller er udstedt en faktura. Det er saaledes ikke et vaesentligt kendetegn for en omsaetningsafgift i sjette direktivs artikel 33's forstand, at der besiddes eller er udstedt en faktura.

24 Det maa imidlertid samtidig fremhaeves, at formaalet med sjette direktivs artikel 33 er at forhindre, at der indfoeres skatter og afgifter, der kan bringe det faelles merværdiafgiftssystems funktion i fare.

25 I den foreliggende sag tilkommer det saaledes den nationale ret at undersoege, om den omtvistede afgift er af en saadan art, at den paalaegges omsaetningen af varer og tjenesteydelser paa tilsvarende maade som moms, og retten maa i den forbindelse undersoege, om afgiften har momsens vaesentlige kendetegn. Dette er tilfaeldet, saafremt den er generel, er proportional med prisen paa tjenesteydelserne, opkraeves i hvert led af produktions- og omsaetningsforloebet og finder anvendelse paa tjenesteydelsernes merværdi, og den, henset til disse betingelser, kan overvaeltes paa forbrugeren.

26 Det andet spoergsmaal maa saaledes besvares med, at sjette direktivs artikel 33 skal fortolkes saaledes, at det ikke er en betingelse for, at en afgift har karakter af en omsaetningsafgift, at dens overvaeltning paa forbrugerne fremgaar af en faktura eller et tilsvarende dokument. Med henblik paa anvendelsen af den naevnte bestemmelse tilkommer det under alle omstaendigheder den nationale ret at undersoege, om den omtvistede afgift er af en saadan art, at den paalaegges omsaetningen af varer og tjenesteydelser paa tilsvarende maade som moms, og retten maa i den forbindelse undersoege, om afgiften har momsens vaesentlige kendetegn. Dette er tilfaeldet, saafremt den er generel, er proportional med prisen paa tjenesteydelserne, opkraeves i hvert led af produktions- og omsaetningsforloebet og finder anvendelse paa tjenesteydelsernes merværdi.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

27 De udgifter, der er afholdt af den spanske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Audiencia Nacional ved kendelser af 4. juli 1995, 13. september 1995 og 15. november 1995, for ret:

1) Artikel 33 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at det ikke er en betingelse for, at en afgift har karakter af en omsaetningsafgift, at det i de nationale bestemmelser om afgiften udtrykkeligt er fastsat, at den kan overvæltet paa forbrugerne.

2) Artikel 33 i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes saaledes, at det ikke er en betingelse for, at en afgift har karakter af en omsaetningsafgift, at dens overvæltning paa forbrugerne fremgaar af en faktura eller et tilsvarende dokument. Med henblik paa anvendelsen af den nævnte bestemmelse tilkommer det under alle omstaendigheder den nationale ret at undersøge, om den omtvistede afgift er af en saadan art, at den paalægges omsaetningen af varer og tjenesteydelser paa tilsvarende maade som moms, og retten maa i den forbindelse undersøge, om afgiften har momsens væsentlige kendetegn. Dette er tilfældet, saafremt den er generel, er proportional med prisen paa tjenesteydelserne, opkræves i hvert led af produktions- og omsaetningsforløbet og finder anvendelse paa tjenesteydelsernes merværdi.