

|

61995J0370

Domstolens dom (femte avdelningen) den 26 juni 1997. - Careda SA (C-370/95), Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) (C-371/95) och Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare) (C-372/95) mot Administración General del Estado. - Begäran om förhandsavgörande: Audiencia Nacional - Spanien. - Skatt på bruk av spelautomater - Omsättningsskatt - Övervältring på konsumenten. - Förenade målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95.

Rättsfallssamling 1997 s. I-03721

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Lagharmonisering - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Förbud mot att uppbära andra skatter med karaktär av omsättningsskatt - Syfte - Begreppet "omsättningsskatt" - Skatt på hasardspel och vadslagning som övervältras på konsumenten, vilket inte nämns uttryckligen i nationell lagstiftning eller i en faktura eller motsvarande handling - Omfattas

(Rådets direktiv 77/388, artikel 33)

Sammanfattning

Eftersom syftet med artikel 33 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning avseende omsättningsskatt är att förhindra att det gemensamma systemet för mervärdesskatt äventyras på grund av skatteåtgärder i en medlemsstat vilka belastar varors eller tjänsters omsättning och vilka slår mot affärstransaktioner på ett sätt som är jämförbart med mervärdesskatt, är det inte enbart ordalydelsen av de tillämpliga nationella bestämmelserna utan också skattens grundläggande kännetecken och i synnerhet möjligheten att övervältra den på konsumenten som skall läggas till grund för bestämningen av vilken typ av skatt det rör sig om och följaktligen bedömningen av dess förenlighet med gemenskapsrätten. Av detta följer att, för att en skatt skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt, det inte är nödvändigt att det i den tillämpliga nationella lagstiftningen uttryckligen föreskrivs att skatten kan övervältras på konsumenten.

För att en skatt skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt är det dessutom inte nödvändigt att dess övervältring på konsumenten nämns i en faktura eller en motsvarande handling. Vid tillämpning av denna bestämmelse ankommer det på den nationella domstolen att undersöka om den omtvistade skatten är av ett slag som belastar varors och tjänsters omsättning på ett sätt som är jämförbart med mervärdesskatt, och detta genom att undersöka om den uppvisar de grundläggande kännetecknen hos en sådan skatt. Detta är fallet om skatten är av generell karaktär, om den är proportionell i förhållande till tjänstens pris, om den uppbärs i varje produktions- och distributionsled och om den tillämpas på tjänstens mervärde.

Parter

I de förenade målen C-370/95, C-371/95 och C-372/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Audiencia Nacional, Spanien, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Careda SA (C-370/95),

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

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

och

Administración General del Estado,

angående tolkningen av artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.C. Moitinho de Almeida samt domarna C. Gulmann, D.A.O. Edward, J.-P. Puissochet och M. Wathelet (referent),

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Careda SA och Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara), genom advokaten Miguel Ángel García Campos, Madrid,

- Spaniens regering, genom Alberto José Navarro González, generaldirektör med ansvar för samordning av gemenskapsrättsliga och institutionella frågor, biträdd av Gloria Calvo Díaz, abogado del Estado, statens rättstjänst, båda i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom Miguel Díaz-Llanos La Roche, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 16 januari 1997 av: Careda SA och Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara), företrädde av Miguel Ángel García Campos, biträdd av Zornoza Pérez, professor i juridik vid universitetet Carlos III i Madrid, Spaniens regering, företrädde av Luis Pérez de Ayala Becerril, abogado del Estado, statens rättstjänst, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädde av Carlos Gómez de la Cruz, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

och efter att den 27 februari 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Audiencia Nacional har genom beslut av den 4 juli (C-370/95), 13 september (C-371/95) och 15 november (C-372/95) 1995, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela ett förhandsavgörande avseende två frågor om tolkningen av artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Careda SA (nedan kallat Careda) och Administración General del Estado (spanska finansministeriet) med anledning av ett meddelande om beskattning till följd av den ytterligare skatt som lagts till skatten på vadslagning och hasardspel, såsom föreskrivs i artikel 38.2 punkt 2 i lag nr 5/1990 av den 29 juni 1990 (BOE av den 30 juni 1990, nedan kallad lag nr 5/1990), samt i två tvister där talan om ogiltigförklaring väckts av Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (nedan kallad Femara) och av Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (nedan kallad Facomare) mot regeringsbeslut nr 23472 av den 6 september 1990 (BOE av den 22 september 1990, nedan kallat beslutet av den 6 september 1990), vilket utgör en del av den rättsliga grunden för den nämnda skatten.

3 I den kungliga förordningen nr 16/1977 av den 25 februari 1977 (BOE av den 7 mars 1977, nedan kallad förordning nr 16/1977), regleras straffrättsliga, administrativa och skatterättsliga frågor avseende vadslagning och hasardspel i Spanien. Genom denna förordning införs en skatt

på vadslagning och hasardspel (nedan kallad spelskatt), vars system definieras i artikel 3 enligt följande:

"Artikel 3. Bolag eller företag som utövar verksamhet som omfattas av denna förordning, kasinon, och andra inrättningar, anläggningar eller platser som har godkänts för spel är, oberoende av nationella och lokala skatter som dessa enligt gällande rätt påförs, underkastade skatt på [spel] enligt följande villkor:

1) Handling som medför skattskyldighet: att ge tillstånd till eller organisera hasardspel utgör handlingar som medför skattskyldighet.

2) Skattskyldiga personer: skattskyldiga är arrangörer och företag vars verksamhet omfattar organisering av hasardspel.

Ägare av och föreståndare för lokaler där spel anordnas är solidariskt ansvariga för betalningen av skatten.

3) Skatteunderlag: skatteunderlaget utgörs av de bruttointäkter som kasinon drar in av spel eller av de belopp som spelare avsätter för att delta i spel som äger rum i olika lokaler, anläggningar eller platser där vadslagning eller hasardspel organiseras.

Skatteunderlaget bestäms direkt eller schablonmässigt. I det första fallet skall den skattskyldige erlagga skatten på det sätt och i de fall som fastställs i förordning.

4) Skattesats: skattesatsen är: a) för kasinon ...

b) för andra lokaler, anläggningar eller platser: 20 procent av skatteunderlaget.

... .

5) Skattskyldighetens inträde:

1. Skattskyldigheten inträder i allmänhet vid den tidpunkt då tillstånd ges för spel eller, om detta saknas, då spel organiseras.

2. I fall då det rör sig om spelautomater som är avsedda för hasardspel, utkrävs skatten per kalenderår och förfaller till betalning den 1 januari varje år för de automater som godkänts tidigare år. (...)"

4 Artikel 3.4 i förordning nr 16/1977 har varit föremål för flera ändringar. Skattesatsen för spelautomater med möjlighet till vinst, så kallade spelautomater av typ "B", har således blivit en fast avgift. I artikel 38.2 punkt 1 i lag nr 5/1990 ändras denna skattesats enligt följande:

"Fasta avgifter:

A) Spelautomater med möjlighet till vinst eller av typ 'B':

a) årlig avgift: 375 000 pesetas.

b) [avgifterna varierar beroende på om det rör sig om automater för två eller flera spelare]".

5 Genom artikel 38.2 punkt 2 i lag nr 5/1990 har för övrigt, enbart vad avser år 1990, ett skattetillägg införts som tillämpas på bland annat automater av typ "B" (nedan kallat skattetillägget).

6 Skattetilläggets belopp är, enligt samma bestämmelse, lika med skillnaden mellan de fasta avgifterna i punkt 1 i samma artikel och de avgifter som fastställts i förordning nr 7/1989 av den 29

december 1989 (BOE av den 30 december 1989, s. 8325). De belopp som skall uppbäras till följd av skattetillägget har dessutom preciserats i regeringsbeslutet av den 6 september 1990.

7 Careda, Femara och Facomare har inom ramen för de talan som de väckt vid Audiencia Nacional gjort gällande att skattetillägget, som uppbars med stöd av regeringsbeslutet av den 6 september 1990, stred mot artikel 33 i sjätte direktivet, eftersom det hade samma grundläggande egenskaper och kännetecken som mervärdesskatt.

8 I artikel 13.B f i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

f) Vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat.

...".

9 I artikel 33 i sjätte direktivet, i den version som var gällande vid tidpunkten för händelserna, föreskrevs emellertid följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av gemenskapens övriga bestämmelser, får bestämmelserna i detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att bibehålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och hasardspel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, sådana skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter."

10 För att kunna bedöma om den omtvistade skatten, och närmare bestämt lag nr 5/1990 och regeringsbeslut av den 6 september 1990, vilka utgör den rättsliga grunden för skatten, är förenliga med gemenskapsrätten, har Audiencia Nacional ansett det nödvändigt att ställa följande frågor till domstolen för ett förhandsavgörande:

"1) Förutsätter begreppet övervältring av skatten på konsumenten i den mening som avses i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 och i övrig gemenskapsrätt, med tanke på begreppet omsättningsskatt, att det i skattelagstiftningen i fråga, alltid och under alla omständigheter, uttryckligen föreskrivs att nämnda skatt kan vältras över på konsumenten eller räcker det tvärtom med att skatten - genom en rimlig tolkning - faktiskt kan anses ingå i det pris som konsumenten betalar?

2) Kan en skatt som utgår med ett fast belopp, som utgör en väsentlig del i förhållande till omsättningen eller intäkterna, och som beräknas med hänsyn till omsättningen, om den slutligen betalas av konsumenten, anses vara en omsättningsskatt, även om det inte uttryckligen framgår (av fakturan) att skatten skall övervältras på konsumenten, eftersom det rör sig om automatiska transaktioner, varvid mynt används och för vilka det finns ett fast pris för användning. Om frågan besvaras jakande, strider skatten då i denna form mot artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om mervärdesskatt och är den således inte förenlig med detta direktiv?"

Första frågan

11 Genom sin första fråga önskar den nationella domstolen i huvudsak få veta om artikel 33 i sjätte direktivet skall tolkas så att, för att en skatt skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt, den nationella lagstiftningen som är tillämplig uttryckligen måste föreskriva att skatten kan övervältras på konsumenten.

12 För att svara på denna fråga skall det för det första undersökas om begreppet omsättningsskatt, i den mening som avses i artikel 33 i sjätte direktivet, nödvändigtvis innebär att skatten kan läggas på varans eller tjänstens pris på så sätt att den i sista hand bärs av konsumenten.

13 Enligt fast rättspraxis (se bland annat domarna av den 27 november 1985 i mål 295/84, *Rousseau Wilmot*, Rec. 1985, s. 3759, punkt 16, av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, *Bozzi*, Rec. 1992, s. I-2947, punkt 9) har artikel 33 i sjätte direktivet - genom att medlemsstaterna ges möjlighet att bibehålla eller införa vissa indirekta skatter, såsom punktskatter, under förutsättning att det inte rör sig om skatter "som kan ... karakteriseras som omsättningsskatter" - till syfte att förhindra att det gemensamma systemet för mervärdesskatt äventyras på grund av skatteåtgärder i en medlemsstat vilka belastar varors eller tjänsters omsättning och vilka slår mot affärstransaktioner på ett sätt som är jämförbart med mervärdesskatt.

14 Under alla omständigheter skall de skatter, tullar eller avgifter som uppvisar de grundläggande kännetecknen hos mervärdesskatt, även om de inte på alla punkter är identiska med en sådan, anses vara sådana åtgärder. Domstolen har sålunda redan vid upprepade tillfällen påpekat att dessa kännetecken är följande: mervärdesskatt tillämpas generellt på transaktioner som avser varor eller tjänster; den är proportionell i förhållande till priset av dessa varor eller tjänster, hur många transaktioner som än utförs; den uppbärs i varje produktions- och distributionsled; slutligen tillämpas den på varans eller tjänstens mervärde, eftersom skatten som skall erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som har betalats vid den föregående transaktionen (se bland annat domarna av den 3 mars 1988 i mål 252/86, *Bergandi*, Rec. 1988, s. 1343, punkt 15, av den 13 juli 1989 i mål 93/88 och 94/88, *Wisselink m.fl.*, Rec. 1989, s. 2671, punkt 18, av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, *Giant*, Rec. 1991, s. I-1385, punkterna 11 och 12, av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, *Dansk Denavit och Poulsen Trading*, Rec. 1992, s. I-2217, punkt 11, och ovan nämnda dom i målet *Bozzi*, punkt 12). I ovan nämnda dom i målet *Bergandi*, punkt 8, har domstolen också, med avseende på mervärdesskattens grundläggande kännetecken, preciserat att den i sista hand bärs av den slutlige konsumenten.

15 Av vad som anförts ovan följer att för att den berörda skatten skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt, i den mening som avses i artikel 33 i direktivet, skall skatten kunna övervältras på konsumenten.

16 Det skall härafter undersökas om det enligt artikel 33 i sjätte direktivet också krävs att det i den nationella lagstiftning som är tillämplig uttryckligen föreskrivs att skatten kan övervältras på konsumenten för att en skatt skall kunna anses vara en omsättningsskatt.

17 I detta avseende är det viktigt att understryka att med hänsyn till syftet med artikel 33 i sjätte direktivet, vilket det har erinrats om i punkt 13 i denna dom, är det inte enbart ordalydelsen i de tillämpliga nationella bestämmelserna utan också skattens grundläggande kännetecken som skall läggas till grund för bestämningen av vilken typ av skatt det rör sig om och följaktligen bedömningen av dess förenlighet med gemenskapsrätten.

18 Svaret på den första frågan är således att artikel 33 i sjätte direktivet skall tolkas så att, för att en skatt skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt, det inte är nödvändigt att det i den tillämpliga nationella lagstiftningen uttryckligen föreskrivs att skatten kan övervältras på konsumenten.

Andra frågan

19 Genom den andra frågan önskar den nationella domstolen i huvudsak få veta om artikel 33 i sjätte direktivet skall tolkas så att, för att en skatt skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt, det är nödvändigt att dess övervältring på konsumenten nämns i en faktura eller i en motsvarande handling.

20 Det framgår av handlingarna i målet att det inte är faktiskt möjligt att utfärda en faktura eller annan motsvarande handling till dem som använder spelautomater, på grund av den beskattade aktivitetens repetitiva och automatiska karaktär och den korta tidsrymd under vilken den äger rum.

21 Enligt artikel 22.3 a i sjätte direktivet måste en faktura utfärdas dels beträffande varor och tjänster som en skattskyldig person har tillhandahållit en annan skattskyldig person (första meningen), dels beträffande betalningar a conto som gjorts till en skattskyldig person av någon annan skattskyldig person innan varor eller tjänster har tillhandahållits (andra meningen), utan att detta påverkar den möjlighet som medlemsstaterna har enligt artikel 22.8 i samma direktiv att föreskriva andra skyldigheter för att säkerställa en riktig uppbörd av skatt och för att förebygga fusk.

22 För att kunna utnyttja avdragsrätten enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs det i artikel 18.1 a att den skattskyldiga personen skall inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3.

23 Av dessa bestämmelser följer att innehav eller utfärdande av en faktura inte krävs under alla omständigheter enligt direktivet; detta gäller i synnerhet, såsom generaladvokaten har understrukt i punkt 40 i sitt förslag till avgörande, i förhållandet mellan den skattskyldiga personen och den slutlige konsumenten. Innehav eller utfärdande av en faktura kan således inte utgöra ett grundläggande kännetecken hos omsättningsskatten i den mening som avses i artikel 33 i direktivet.

24 Det skall, då detta klarlagts, erinras om att artikel 33 i sjätte direktivet har till syfte att avvärja att skatter, tullar och avgifter som äventyrar det gemensamma systemet för mervärdesskatt införs.

25 I det aktuella målet vid den nationella domstolen ankommer det således på den nationelle domaren att undersöka om den omtvistade skatten är av ett slag som belastar varors och tjänsters rörlighet på ett sätt som är jämförbart med mervärdesskatt, och detta genom att undersöka om den uppvisar de grundläggande kännetecknen hos en sådan. Detta är fallet om skatten uppvisar en generell karaktär, om den är proportionell i förhållande till tjänstens pris, om den uppbärs i varje produktions- och distributionsled och tillämpas på tjänstens mervärde och om, mot bakgrund av dessa villkor, skatten kan övervältras på konsumenten.

26 Svaret på den andra frågan är således att artikel 33 i sjätte direktivet skall tolkas så att, för att en skatt skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt, det inte är nödvändigt att dess övervältring på konsumenten nämns i en faktura eller en motsvarande handling. Vid tillämpning av denna bestämmelse ankommer det under alla omständigheter på den nationelle domaren att undersöka om den omtvistade skatten är av ett slag som belastar varors och tjänsters omsättning på ett sätt som är jämförbart med mervärdesskatt, och detta genom att undersöka om den uppvisar de grundläggande kännetecknen hos en sådan. Detta är fallet om skatten uppvisar en generell karaktär, om den är proportionell i förhållande till tjänstens pris, om den uppbärs i varje produktions- och distributionsled och om den tillämpas på tjänstens mervärde.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

27 De kostnader som har förorsakats den spanska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 4 juli, 13 september och 15 november 1995 förts vidare av Audiencia Nacional - följande dom:

28 Artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så att, för att en skatt skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt, det inte är nödvändigt att det i den tillämpliga nationella lagstiftningen uttryckligen föreskrivs att skatten kan övervältras på konsumenten.

29 Artikel 33 i sjätte direktivet 77/388/EEG skall tolkas så att, för att en skatt skall kunna karakteriseras som omsättningsskatt, det inte är nödvändigt att dess övervältring på konsumenten nämns i en faktura eller en motsvarande handling. Vid tillämpning av denna bestämmelse ankommer det under alla omständigheter på den nationelle domaren att undersöka om den omtvistade skatten är av ett slag som belastar varors och tjänsters omsättning på ett sätt som är jämförbart med mervärdesskatt, och detta genom att undersöka om den uppvisar de grundläggande kännetecknen hos en sådan. Detta är fallet om skatten uppvisar en generell karaktär, om den är proportionell i förhållande till tjänstens pris, om den uppbärs i varje produktions- och distributionsled och om den tillämpas på tjänstens mervärde.