

Mål C-58/09

Leo-Libera GmbH

mot

Finanzamt Buchholz in der Nordheide

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 135.1 i – Undantag från skatteplikt för vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel – Villkor och begränsningar – Medlemsstaternas behörighet att fastställa”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt – Undantag av vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel från skatteplikt

(Rådets direktiv 2006/112, artikel 135.1 i)

Artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att medlemsstaterna får undanta enbart vissa hasardspel från mervärdesskatteplikt, med utövande av sin befogenhet att fastställa villkor och begränsningar i fråga om det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i bestämmelsen.

Medlemsstaterna har enligt denna bestämmelse ett stort utrymme för skönsmässig bedömning, vad gäller undantagande från skatteplikt eller beskattning av berörda transaktioner, eftersom medlemsstaterna har möjlighet att fastställa villkor och begränsningar för undantaget från skatteplikt. Det finns inget stöd i ordalydelsen i artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 för slutsatsen att gemenskapslagstiftaren har haft för avsikt att inrätta en kvantitativ begränsning av något slag för att, bland annat, säkerställa att minst 50 procent av hasardspelen som drivs och anordnas i en medlemsstat eller minst 50 procent av den omsättning som verksamhet med och anordnande av dessa spel ger upphov till kan omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som avses i bestämmelsen. Principen om skatteneutralitet, som innebär att lika tjänster, som följaktligen är i konkurrens med varandra, inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende, utgör inte heller hinder för sådana bestämmelser. Denna princip kan nämligen inte tolkas så, att den utgör hinder för att en form av hasardspel undantas från mervärdesskatteplikt medan en annan spelform inte undantas, förutsatt att de två spelformerna inte konkurrerar med varandra. En sådan tolkning skulle medföra att artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 och det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt artikeln helt förlorade sin ändamålsenliga verkan.

(se punkterna 26, 27, 34, 35 och 39 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 10 juni 2010 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 135.1 i – Undantag från skatteplikt för vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel – Villkor och begränsningar – Medlemsstaternas behörighet att fastställa”

I mål C-58/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 17 december 2008, som inkom till domstolen den 11 februari 2009, i målet

Leo?Libera GmbH

mot

Finanzamt Buchholz in der Nordheide,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel (referent) och M. Berger,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 mars 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Leo?Libera GmbH, genom B. Hansen, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom M. Lumma, C. Blaschke och B. Klein, samtliga i egenskap av ombud,
- Belgiens regering, genom L. Van den Broeck och C. Pochet, båda i egenskap av ombud, biträdda av P. Vlaeminck, Y. T’Jampens och A. Hubert, advocaten,
- Irland, genom D. O’Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av N. Travers, BL,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Ossowski, i egenskap av ombud, biträdd av N.

Shaw, barrister,

– Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,
och efter att den 11 mars 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 135.1 i i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Leo-Libera GmbH (nedan kallat Leo?Libera) och Finanzamt Buchholz in der Nordheide (den tyska skattemyndigheten, nedan kallad Finanzamt) angående huruvida intäkter från anordnandet av hasardspel genom spelautomater är mervärdesskattepliktiga.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 I artikel 131 i direktiv 2006/112 anges följande:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

4 I artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

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

5 Innan direktiv 2006/112 trädde i kraft var den relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelsen artikel 13 B f i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet). Artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 och artikel 13 B f i sjätte direktivet har samma ordalydelse.

Den nationella lagstiftningen

6 I 1 § första stycket första punkten första meningen i den tyska mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad UStG), föreskrivs att ”en näringsidkares leveranser och andra tillhandahållanden som sker mot vederlag inom landet och inom ramen för dennes näringsverksamhet” är mervärdesskattepliktiga.

7 Enligt 4 § punkt 9 b UStG, i den lydelse som gällde till och med den 5 maj 2006, föreskrevs

att följande transaktioner, som omfattades av 1 § första stycket första punkten UStG, var undantagna från skatteplikt:

”[S]ådana transaktioner som omfattas av lagen om lotterier och vadslagning på hästkapplöpningar, liksom spel vid offentliga kasinon med tillstånd. Detta undantag gäller inte för transaktioner som omfattas av lagen om lotterier och vadslagning på hästkapplöpningar och som är undantagna från skatten på lotterier och vadslagning på hästkapplöpningar eller som i allmänhet inte påförs denna skatt.”

8 Med anledning av dom av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis (REG 2005, s. I-1131), har 4 § punkt 9 b Umsatzsteuergesetz 2005 ändrats (Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen (StEindämmG), av den 28 april 2006 (BGBl. 2006 I, s. 1095)), med verkan från och med den 6 maj 2006. Numera är följande transaktioner undantagna från mervärdesskatteplikt:

”[T]ransaktioner som omfattas av lagen om lotterier och vadslagning på hästkapplöpningar. Detta undantag gäller inte för transaktioner som omfattas av lagen om lotterier och vadslagning på hästkapplöpningar och som är undantagna från skatt på vadslagning på hästkapplöpningar och lotterier eller i allmänhet inte påförs denna skatt.”

9 Genom en kombinerad tillämpning av UStG och lagen om vadslagning på hästkapplöpningar och lotterier (Rennwett- und Lotteriesgesetz, nedan kallad RennwLottG) är numera följande vadslagningar undantagna från mervärdesskatteplikt: vadslagning på allmänna hästkapplöpningar (vadslagning på hästkapplöpningar) och vadslagning med fasta odds (vadslagning på oddset) samt lotterier och lottdragningar.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Leo-Libera driver en spelhall med spelautomater. I sin mervärdesskattedeklaration för januari 2007 redovisade Leo-Libera de därtill knutna transaktionerna. Sedan Finanzamt fattade beslut om fastställande av det preliminära beloppet för Leo-Liberas förskottsbetalning, gjorde Leo-Libera gällande att transaktionerna i fråga var undantagna från mervärdesskatteplikt och begärde att Finanzamt skulle ompröva sitt beslut. Leo-Libera ansåg nämligen att den ändring som gjorts i 4 § punkt 9 b Umsatzsteuergesetz 2005 stred mot gemenskapsrätten.

11 Sedan Finanzamt omprövat beslutet utan att ändra detta, överklagade Leo-Libera beslutet till Finanzgericht, som ogillade överklagandet med motiveringen att de ifrågavarande transaktionerna inte var undantagna från skatteplikt med tillämpning av 4 § punkt 9 b UStG. Enligt denna bestämmelse var endast de transaktioner som omfattades av RennwLottG undantagna från skatteplikt. Transaktioner som kunde hänföras till spelautomater ingick emellertid inte i den kategori av transaktioner som var undantagna från skatteplikt. Finanzgericht tillade att artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 medger att medlemsstaterna föreskriver undantag från undantagen från skattskyldighet.

12 Till stöd för sitt överklagande till Bundesfinanzhof (federala finansdomstolen i Tyskland) anförde Leo-Libera att en medlemsstat enligt artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 inte fick undanta enbart vadslagning och lotterier från mervärdesskatteplikt, utan skulle undanta även ”andra former av hasardspel” från skatteplikt. Leo-Libera medgav att den nationella lagstiftaren var behörig att fastställa villkor och begränsningar för ett sådant undantag, men hävdade att de var förhindrade att allmänt beskatta ”andra former av hasardspel”. Den tyska lagstiftningen innebär att ungefär 63 procent av alla hasardspelstransaktioner i denna medlemsstat är föremål för mervärdesskatt, varför mindre än hälften av spelverksamheten omfattas av undantag enligt direktiv 2006/112. Leo-Libera hävdade därför att den omtvistade nationella lagstiftningen stred mot gemenskapsrätten.

Enligt Leo-Libera åsidosattes dessutom principen om skatteneutralitet genom bestämmelserna, eftersom personer som driver spelautomater erhöll en mindre gynnsam ställning än offentliga kasinon, som kunde övervältra mervärdesskatten på spelarna.

13 Bundesfinanzhof hyste tvivel i fråga om huruvida 4 § punkt 9 b UStG var förenlig med gemenskapsrätten. Bundesfinanzhof ansåg nämligen att anordnande av och verksamhet med hasardspel i princip skulle undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av hur artikel 13 B f i sjätte direktivet har tolkats av domstolen. Detta borde även gälla enligt artikel 135.1 i i direktiv 2006/112, eftersom de två gemenskapsrättsliga bestämmelserna i fråga har samma ordalydelse.

14 I 4 § punkt 9 b UStG föreskrivs emellertid undantag för ett begränsat antal spel, nämligen lotterier och vadslagning, trots att dessa spel svarade för mindre än hälften av alla speltransaktioner som utfördes i Tyskland och av den omsättning som spelverksamheten där gav upphov till.

15 Den nationella domstolen undrade därför om den tyska lagstiftaren hade handlat inom de ramar som anges i gemenskapsrätten vid lagreformen år 2006.

16 Mot denna bakgrund beslutade den nationella domstolen att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen.

"Ska artikel 135.1 i i rådets direktiv 2006/112 ... tolkas så, att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse kan införa bestämmelser enligt vilka endast vissa former av vadslagning (på hästkapplöpningar) och lotterier ska undantas från skatteplikt och alla 'andra former av hasardspel' är uteslutna från undantaget från skatteplikt?"

Begäran om återupptagande av det muntliga förfarandet

17 Genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 17 mars 2010 har Leo-Libera begärt att det muntliga förfarandet ska återupptas med tillämpning av artikel 61 i rättegångsreglerna.

18 Enligt artikel 61 i domstolens rättegångsregler kan domstolen besluta att återuppta det muntliga förfarandet, om den anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet eller om målet ska avgöras utifrån skäl som parterna inte har diskuterat (dom av den 10 februari 2000 i de förenade målen C-270/97 och C-271/97, Deutsche Post, REG 2000, s. I-929, punkt 30, och dom av den 18 juni 2002 i mål C-299/99, Philips, REG 2002, s. I-5475, punkt 20).

19 Domstolen finner, efter att ha hört generaladvokaten, att den i förevarande fall förfogar över alla uppgifter som är nödvändiga för att den ska kunna besvara begäran om förhandsavgörande och att det inte är aktuellt att pröva ett argument som inte har avhandlats vid domstolen.

20 Begäran om återupptagande av det muntliga förfarandet ska följaktligen avslås.

Prövning av tolkningsfrågan

21 Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna får undanta enbart vissa hasardspel från mervärdesskatteplikt, med utövande av sin befogenhet att fastställa villkor och begränsningar i fråga om det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i bestämmelsen.

22 För att besvara frågan konstaterar domstolen inledningsvis att det framgår av domstolens praxis att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en skattskyldig person som

sker mot vederlag (se analogt angående sjätte direktivet, dom av den 13 juli 2006 i mål C-789/05, United Utilities, REG 2006, s. I-6813, punkt 21).

23 Tolkningen av de i denna bestämmelse använda uttrycken måste vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se analogt domen i det ovannämnda målet United Utilities, punkt 22).

24 Undantaget från skatteplikt för vadslagning, lotteri och andra hasardspel är motiverat av praktiska skäl, eftersom det lämpar sig dåligt att ta ut mervärdesskatt på transaktioner som rör hasardspel, och inte av en önskan att tillförsäkra denna verksamhet en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattelhänseende, vilket är fallet för tillhandahållande av vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn (se domen i det ovannämnda målet United Utilities, punkt 23).

25 Det är mot denna bakgrund som domstolen ska pröva om medlemsstaterna med giltig verkan får begränsa tillämpningsområdet för undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 på så sätt att endast mindre än hälften av de hasardspel som anordnas i nämnda stater, beräknat antingen utifrån antalet tillåtna spel eller den omsättning som spelen ger upphov till, kan omfattas av detta undantag.

26 I detta hänseende bör först anmärkas att det av ordalydelsen i artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 framgår att medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning enligt bestämmelsen, vad gäller undantagande från skatteplikt eller beskattning av berörda transaktioner, eftersom medlemsstaterna har möjlighet att fastställa villkor och begränsningar för undantaget från skatteplikt.

27 Det finns inget stöd i ordalydelsen i artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 för slutsatsen att gemenskapslagstiftaren har haft för avsikt att inrätta en kvantitativ begränsning av något slag för att, bland annat, säkerställa att minst 50 procent av hasardspelen som drivs och anordnas i en medlemsstat eller minst 50 procent av den omsättning som verksamhet med och anordnande av dessa spel ger upphov till kan omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som avses i bestämmelsen.

28 Den omständigheten att domstolen, vid upprepade tillfällen, har fastställt att anordnande av och verksamhet med hasardspel och hasardspelsautomater i princip ska vara undantaget från mervärdesskatteplikt (se, bland annat, dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer, REG 1998, s. I-3369, punkt 25, och domen i det ovannämnda målet Linneweber och Akritidis, punkt 23) är inte – med hänsyn till det eftersträlvade målet med artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 och med hänsyn till systematiken i direktivet – oförenlig med denna bedömning.

29 Vad beträffar ändamålet med undantaget från skatteplikt är medlemsstaterna inte enbart fria att, vad gäller hasardspel, fastställa villkor och begränsningar i fråga om undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 (se domarna i de ovannämnda målen Fischer, punkt 25, och Linneweber och Akritidis, punkt 23), utan de har även ett utrymme för skönsmässig bedömning som ger dem befogenhet att helt eller delvis förbjuda verksamheter av sådant slag eller begränsa dem och i detta syfte föreskriva mer eller mindre restriktiva kontrollåtgärder (se dom av den 24 mars 1994 i mål C-275/92, Schindler, REG 1994, s. I-1039, punkt 61, och av den 21 september 1999 i mål C-124/97, Läärä m.fl., REG 1999, s. I-6067, punkt 35).

30 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 47 i sitt förslag till avgörande följer det av det ovanstående att en medlemsstat kan komma att, på sitt territorium, begränsa utbudet av hasardspel till sådana spelformer som lämpar sig för uttag av mervärdesskatt, vilket medför att de

praktiska överväganden som ligger till grund för undantaget från skatteplikt, såsom det erinrats om i punkt 24 i denna dom, inte är tillämpliga beträffande sådana spelformer.

31 Den tolkning av artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 som Leo-Libera har förordat, enligt vilken de medlemsstater som har valt det tillvägagångssätt som anges i föregående punkt likväl skulle vara skyldiga enligt denna bestämmelse att undanta minst 50 procent av de tillåtna spelen och/eller andra former av sådana spel som ger upphov till minst 50 procent av omsättningen av alla hasardspel på den nationella marknaden från mervärdesskatteplikt, strider således uppenbart mot såväl det mål som gemenskapslagstiftaren eftersträvat som principen att bestämmelser som innebär avsteg från den allmänna principen ska tolkas restriktivt, vilken det erinrats om i punkt 22 i denna dom.

32 Vad beträffar systematiken i direktiv 2006/112 ska det påpekas att om den tolkning som Leo-Libera har förordat godtogs, skulle detta innebära att undantaget från mervärdesskatteplikt av en viss form av hasardspel, ömsom skulle vara förenlig med, ömsom skulle strida mot artikel 135.1 i i direktiv 2006/112, eftersom det står klart att omsättningen för de spel som undantas från mervärdesskatteplikt respektive för de spel som inte undantas från denna plikt kan variera väsentligt med tiden.

33 En sådan tolkning skulle inte enbart medföra en inte oväsentlig rättsosäkerhet, utan även strida mot syftet med artikel 131 i direktivet, i vilken det uppställs krav på en korrekt och enkel tillämpning av undantagen från mervärdesskatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 januari 2006 i mål C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, REG 2006, s. I-589, punkt 31).

34 Det ska slutligen tilläggas att, till skillnad från vad Leo-Libera har gjort gällande, inte heller principen om skatteneutralitet utgör hinder för sådana bestämmelser som är i fråga i det nationella målet. Enligt denna princip ska inte lika tjänster, som följaktligen är i konkurrens med varandra, behandlas olika i mervärdesskattehänseende.

35 Denna princip kan nämligen inte tolkas så, att den utgör hinder för att en form av hasardspel undantas från mervärdesskatteplikt medan en annan spelform inte undantas, förutsatt att de två spelformerna inte konkurrerar med varandra. En sådan tolkning skulle medföra att artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 och det utrymme för skönsässig bedömning som medlemsstaterna har enligt artikeln helt förlorade sin ändamålsenliga verkan.

36 Av de handlingar som inkommit till domstolen framgår emellertid att hasardspel som liknar varandra och kan betraktas som konkurrenter inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende i de nationella bestämmelser som är aktuella i den nationella domstolen.

37 Det saknar således relevans för principen om skatteneutralitet att hasardspel som undantas från betalning av mervärdesskatt endast utgör mindre än hälften av de tillåtna spelen i medlemsstaten, såsom i målet vid den nationella domstolen, och/eller endast ger upphov till mindre än hälften av den totala omsättningen av spel i samma medlemsstat.

38 Det saknar för nämnda princip likaså relevans, till skillnad från vad Leo-Libera har gjort gällande, att storleken på det belopp, som vissa mervärdesskatteskyldiga anordnare och verksamhetsutövare av hasardspel ska erlagga avseende en icke harmoniserad skatt på spel, anpassas beroende på den mervärdesskatt som ska erläggas för denna verksamhet, eftersom principen om skatteneutralitet inte är tillämplig på en sådan skatt (se, för ett liknande resonemang domen i det ovannämnda målet Fischer, punkt 30).

39 Mot denna bakgrund ska frågan besvaras enligt följande. Artikel 135.1 i i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna får undanta enbart vissa hasardspel från mervärdesskatteplikt,

med utövande av sin befogenhet att fastställa villkor och begränsningar i fråga om det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i bestämmelsen.

Rättegångskostnader

40 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 135.1 i i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att medlemsstaterna får undanta enbart vissa hasardspel från mervärdesskatteplikt, med utövande av sin befogenhet att fastställa villkor och begränsningar i fråga om det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i bestämmelsen.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.