

61995C0283

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 20. marts 1997. - 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 I naervaerende sag, der er forelagt af Finanzgericht Baden-Wuerttemberg, Freiburg, rejses foelgende spoergsmaal: Er transaktioner, som bestaar i afholdelse af ulovligt roulettespil, omfattet af anvendelsesomraadet for moms? Hvis det er tilfaeldet, skal en medlemsstat i saa fald fritage transaktionerne for moms, hvis afholdelsen af saadanne spil er fritaget for moms, naar de foregaar i godkendte offentlige spillekasinoer? Hvis det ikke er tilfaeldet, hvad er beskatningsgrundlaget ved beregningen af moms?

Relevante faellesskabsretlige og nationale bestemmelser

2 Det bestemmes i sjette direktivs (1) artikel 2:

»Mervaerdiavgift paalaegges:

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

...«

3 I direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmes, at beskatningsgrundlaget ved transaktioner i indlandet er:

»... 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.«

4 I henhold til artikel 13, punkt B, litra f), fritages for moms:

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

5 Det bestemmes i direktivets artikel 33:

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

6 Ved § 1, stk. 1, nr. 1, i den tyske Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) gennemføres direktivets artikel 2, nr. 1, idet det bestemmes, at der skal svares moms af transaktioner i indlandet, der af en erhvervsdrivende udfoeres mod vederlag som led i hans virksomhed. I overensstemmelse med direktivets artikel 13, punkt B, litra f), er i henhold til lovens § 4, stk. 9, litra b), bl.a. godkendte offentlige spillekasinoers omsætning ved kasinoets drift fritaget for moms.

De faktiske omstændigheder og de af den nationale domstol forelagte spørgsmål

7 I henhold til tysk ret er det kun tilladt for godkendte offentlige spillekasinoer erhvervsmaessigt at afholde roulettespil. Fra 1987 til 1989 foranstaltede Karlheinz Fischer roulettespil flere steder i Forbundsrepublikken Tyskland. Han havde ikke tilladelse til at drive et spillekasino og herved heller ikke til at foranstalte roulettespil, men han havde tilladelse 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.

8 Karlheinz Fischer's spilleudstyr havde en talkrans med tallene fra 1 til 24 samt tegnene 0 og X. Tallene fra 1 til 12 var paa sorte felter, mens tallene fra 13 til 24 var paa roede felter. 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. De kunne ved hvert spil laegge en eller flere spillemaerker paa et af tallene fra 1 til 24, 0 eller X («plein»), paa strengen mellem to tal («cheval») og/eller paa det roede og/eller sorte talfelt. Saaftoer kuglen blev liggende paa det paagaeldende tal, fik spilleren 24 gange sin indsats, saafremt kuglen blev liggende paa et af de to tal, som spillemaerket laa mellem, fik han 12 gange indsatsen, og blev kuglen liggende paa det roede eller sorte spillefelt, som spilleren havde lagt sin indsats paa, fik han 2 gange sin indsats. Udbetalingen af gevinster skete umiddelbart efter spillet i spillemaerker, og de af spillelederen indsamlede spillemaerker blev brugt til udbetaling til vinderne og til ombytning med penge. Spillere, som ikke ville spille mere, kunne omveksle de spillemaerker, de ikke havde spillet op, til penge.

9 Karlheinz Fischer angav som afgiftspligtig omsætning nettoomsætningen, dvs. det beloeb, der var tilbage til ham selv i kassen hver aften. Finanzamt fandt imidlertid, at beskatningsgrundlaget var de af spillerne indskudte pengebeloeb (i form af spillemaerker) med fradrag af de spillegevinster, spillerne havde faaet (ligeledes i form af spillemaerker). Selv om det ikke er helt klart, synes Finanzamt at have forsoegt kun at tage hensyn til spil, hvor arrangøren havde en nettofortjeneste, og saaledes se bort fra spil, hvor der var et nettotab. Da Karlheinz Fischer ikke havde opgjort dette beloeb (hvilket ville have noedvendiggjort, at hver enkelt spillers indskud og gevinster blev registreret), foretog Finanzamt en skoensmaessig ansaettelse paa den maade, at Fischer's nettoomsætning blev ganget med faktor 6 paa grundlag af en sandsynlighedsberegning, hvorved der blev taget hensyn til mulighederne for gevinst og tab for hver enkelt spiller.

10 Finanzgericht har for det foerste rejst spørgsmaalet om, hvorvidt afholdelse af roulettespil er afgiftspligtig. Karlheinz Fischer drev ikke et godkendt offentligt spillekasino som omhandlet i § 4, stk. 9, litra b), i Umsatzsteuergesetz, og han er faktisk blev doemt for at have overtraadt § 284 i den tyske Strafgesetzbuch («straffelov») ved ulovligt at foranstalte hasardspil. Da Karlheinz Fischer's omsætning derfor ikke er fritaget for moms i henhold til § 4, stk. 9, litra b), har Finanzgericht fastslaaet, at omsætningen efter tysk ret er afgiftspligtig i henhold til den generelle afgiftsbestemmelse i lovens § 1, stk. 1, nr. 1, 1. pkt. Under hensyn til Domstolens domme i Happy Family- (2) og Mol-sagerne (3), hvor det blev fastslaaet, at ulovlig levering af narkotika ikke er omfattet af anvendelsesområdet for moms, er Finanzgericht i tvivl om, hvorvidt fællesskabsretten

er til hinder for, at der skal svares afgift af Karlheinz Fischer's transaktioner, fordi de efter tysk ret er ulovlige.

11 For det andet er Finanzgericht for det tilfælde, at Karlheinz Fischer's transaktioner er afgiftspligtige, i tvivl om, hvad der er beskatningsgrundlaget. Finanzgericht er tilbøjelig til at tiltræde Finanzamt's opfattelse, men finder, at Domstolens dom i Glawe-sagen (4) er til hinder herfor. I denne dom fastslog Domstolen, at beskatningsgrundlaget for tjenesteydelser vedrørende drift af spilleautomater består i nettoomsætningen fra automaterne efter udbetaling af gevinster og ikke spillernes samlede indsatser i automaterne. Finanzgericht har henvist til lighedspunkterne mellem de to former for spil. Selv om Domstolen i dommen bemærkede, at spilleautomaterne efter lovligheden skal være konstrueret således, at gennemsnitlig mindst 60% af spillernes indsatser udbetales til spillerne som gevinster, kan dette forhold ifølge Finanzgericht ikke anses for at have været afgørende for Domstolens afgørelse.

12 Finanzgericht har herefter forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

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

2) Saafremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at ved ulovligt hasardspil i form af roulette er beskatningsgrundlaget for de tjenesteydelser, arrangøren præsterer over for spillerne, det beløb, som inden for en afgiftsperiode bliver tilbage til arrangøren.

3) Saafremt spørgsmål 2 besvares benægtende, hvad er da beskatningsgrundlaget i de i spørgsmål 1 og 2 beskrevne situationer?»

Det første spørgsmål

13 Domstolens praksis vedrørende moms af ulovlige transaktioner har sin baggrund i sager vedrørende told. I Horvath- (5), Wolf- (6) og »Einberger I«-dommene (7) fastslog Domstolen, at der ikke opstår toldskyld ved indførsel af narkotika, som ikke er genstand for det strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål. Domstolen henviste til, at indførsel og salg af narkotika uden for dette strengt kontrollerede område var forbudt i medlemsstaterne i henhold til en international konvention, som alle medlemsstaterne har undertegnet, nemlig enkelt konvention om kontrol med narkotiske midler. Der kunne ikke opstå toldskyld ved indførsel af narkotika, der ikke kunne bringes i handelen og integreres i det økonomiske kredsløb inden for Fællesskabet. Domstolen tilføjede, at ulovlig indførsel af narkotika er de formål, der opstilles for Fællesskabet i traktatens artikel 2, og de retningslinjer, der ved artikel 29 er afstukket vedrørende forvaltningen af toldunionen, ganske uvedkommende.

14 I »Einberger II«-dommen (8) udstrakte Domstolen sin praksis vedrørende told til også at gælde moms ved ulovlig indførsel af narkotika. Efterfølgende har Domstolen i Happy Family- (9) og Mol-dommene (10) udtalt, at ulovlige leverancer af narkotika i indlandet ligeledes falder uden for anvendelsesområdet for moms. Domstolen fandt, at ulovlig handel med narkotika ikke var forenelig med sjette direktivs formål, som er at bidrage til den faktiske gennemførelse af den frie bevægelighed for personer, goder, tjenesteydelser og kapital og til den økonomiske sammenhæng i Fællesskabet samt til skabelse af et fælles marked med en sund konkurrence og med typiske træk svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt hjemmemarked (11).

15 I to efterfølgende sager blev Domstolen anmodet om at tage stilling til det samme spørgsmål med hensyn til andre former for goder. I Witzemann-sagen (12) udstrakte Domstolen sin praksis vedrørende told og moms til også at gælde indførsel af falske penge med den begrundelse, at det, den tidligere havde anført, havde endnu større vægt, naar der er tale om

falske penge, som i modsætning til narkotika var omfattet af et totalt forbud mod indførsel og forhandling. I Lange-dommen (13) fastslog Domstolen derimod, at udførsel af varer til OEsteuropa i strid med et eksportforbud, som var vedtaget af Cocom (Coordinating Committee for Multilateral Export Controls), var momspligtig. I modsætning til de tidligere sager var der ikke tale om varer, med hensyn til hvilke enhver transaktion var ulovlig på grund af varernes art eller deres særlige karakteristika. Det var kun forbudt at udføre varerne til ganske bestemte områder på grund af en mulig anvendelse til strategiske formål.

16 I nærværende sag er der til Domstolen indgivet skriftlige indlæg af den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt af Kommissionen. Alle tre mener, at ulovlig afholdelse af roulettespil i modsætning til ulovlige transaktioner med narkotika og falske penge er omfattet af direktivets anvendelsesområde. Jeg deler denne opfattelse.

17 Det er klart, at Domstolens praksis vedrørende narkotika og falske penge er en undtagelse fra hovedreglen om, at lovlige og ulovlige transaktioner afgiftsmaessigt skal behandles ens. I Mol- og Happy Family-sagerne udtalte Domstolen:

»Det må herved erkendes, at princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til opkrævning af merværdiafgift faktisk er til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner. Dette gælder dog ikke for levering af varer som narkotika, som frembyder særlige karakteristika, idet de efter selve deres art er omfattet af et absolut forbud mod salg i alle medlemsstater med undtagelse af det strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål. I en sådan særlig situation, hvor enhver konkurrence mellem en lovlig økonomisk sektor og en ulovlig sektor er udelukket, kan momsfrigivelse ikke påvirke princippet om afgiftsneutralitet« (14).

18 Med hensyn til den bekymring, som i disse sager var udtrykt af den franske, den tyske og den nederlandske regering, for, at en mere gunstig afgiftsmaessig behandling af ulovlig handel ville bringe princippet om afgiftsneutralitet i fare (15), understregede Domstolen saaledes, at når der ikke var mulighed for konkurrence mellem den lovlige og den ulovlige handel, måtte den afgiftsmaessige behandling være den samme.

19 Det er tilfældet i nærværende sag. De transaktioner, der er tale om i denne sag, kan uden problemer adskilles fra transaktioner vedrørende narkotika og falske penge. Afholdelse af hasardspil, som f.eks. roulette, er genstand for en betydelig lovlig handel og er en integreret del af Fællesskabets økonomi. Med Domstolens ordvalg i Happy Family- og Mol-sagerne er situationen ikke den, at hasardspil ikke »beroer af det sjette direktivs formål«. De her omhandlede transaktioner er alene ulovlige, fordi et lovligt spil, som den pågældende havde tilladelse til at afholde, blev ændret til et spil, som lovligt kun kan afholdes af godkendte offentlige spillekasinoer. Nærværende sag svarer nærmere til Lange-sagen (16), hvor varerne ikke var forbudt på grund af deres art og kun var undergivet et udførselsforbud, fordi de skulle udføres til bestemte lande til strategiske formål. I nærværende sag kan der være tale om konkurrence mellem den lovlige og den ulovlige handel, og princippet om afgiftsneutralitet forudsætter, at momssystemet ikke gør afholdelsen af ulovligt hasardspil mere gunstig end afholdelsen af lovligt hasardspil.

20 Det er derfor min opfattelse, at de i denne sag omhandlede ulovlige transaktioner vedrørende roulettespil er omfattet af anvendelsesområdet for moms. Der skal saaledes svares moms heraf i henhold til direktivets artikel 2, nr. 1, medmindre transaktionerne udtrykkeligt er fritaget for moms efter artikel 13, punkt B, litra f).

21 Der er i denne forbindelse et andet spørgsmål, som er relevant for sagens afgørelse, men som den forelæggende ret ikke har rejst, nemlig om Forbundsrepublikken Tyskland i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), kan begrænse afgiftsfrigivelsen til kun at gælde roulettespil, som afholdes af godkendte offentlige spillekasinoer. I henhold til artikel 13, punkt B, litra f), kan medlemsstaterne fastsætte »betingelser og ... begrænsninger« for den i denne bestemmelse

omhandlede fritagelse. Spørgsmaalet er imidlertid, om princippet om afgiftsneutralitet sætter grænser for medlemsstaternes kompetence til at begrænse anvendelsesområdet for fritagelsen.

22 Som Det Forenede Kongerige har anført i sit skriftlige indlæg, viser dommen i Lange-sagen, at princippet om afgiftsneutralitet ikke er begrænset til kun at gælde i tilfælde, hvor den lovlige handel - saafremt dette princip ikke fandt anvendelse - ville blive stillet ringere end den ulovlige handel. I denne sag blev princippet om afgiftsneutralitet anvendt i en situation, hvor den ulovlige handel ville være blevet stillet ringere. Domstolen udtalte, at en medlemsstat ikke kunne nægte den i direktivets artikel 15 omhandlede afgiftsfritagelse for eksporttransaktioner med den begrundelse, at eksporten var ulovlig. Domstolen bemærkede, at der i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for sjette direktiv, ikke sondres i artikel 15 mellem lovlige og ulovlige udførsler med henblik på afgiftsfritagelse. Endvidere bemærkede Domstolen, at medlemsstaterne i henhold til direktivets artikel 17, stk. 3, var forpligtede til at indrømme fradrag for eller tilbagebetaling af moms for varer, som er omfattet af fritagelsen i henhold til artikel 15, og tilføjede, at formålet med fritagelserne var at forhindre, at forbrugere i tredjelande skal betale moms. Nægter en medlemsstat at fritage en eksporttransaktion for moms i henhold til direktivet for at strafsanktionere en overtrædelse af en national bestemmelse, hvorefter der kræves tilladelse til transaktionen, forfølges der herved et formål, der er formålet med sjette direktiv uvedkommende (17).

23 Det Forenede Kongerige har i sit skriftlige indlæg anført, at naar henses til denne dom, kan Forbundsrepublikken Tyskland på grund af princippet om afgiftsneutralitet ikke begrænse fritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), til kun at gælde lovlige transaktioner. I retsmoedet har Det Forenede Kongerige imidlertid trukket denne udtalelse tilbage, idet den var baseret på en forkert forståelse af de tyske bestemmelser. Det Forenede Kongerige har anført, at mens en medlemsstat ikke med hensyn til afgiftsfritagelserne kan foretage en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner, kan den derimod fastsætte betingelser og begrænsninger for fritagelserne, herunder en betingelse om, at transaktionerne skal foregå i godkendte offentlige spillekasinoer. Forbundsrepublikken Tyskland kan derfor undtage transaktioner, der ikke foregår i et godkendt offentligt spillekasino, fra anvendelsesområdet for fritagelserne, men kan ikke f.eks. nægte fritagelse for ulovlige transaktioner, som foregår i et saadant kasino, eller for transaktioner, som viser sig at være ulovlige, fordi kasinoet ikke i tide har anmodet om forlængelse af tilladelsen.

24 I retsmoedet har den tyske regering forsoegt at begrunde begrænsningen på anden måde. Regeringen har anført, at princippet om afgiftsneutralitet ikke indebærer, at fritagelsen skal udstrækkes til ogsaa at gælde ulovlige transaktioner, da de to typer af transaktioner er undergivet forskellige konkurrencevilkår. I henhold til tysk ret er lovligt roulettespil, til gengæld for moms-fritagelsen, undergivet en saerlig afgift på spil og kasinoer. Transaktioner, som ikke er fritaget for moms, er ikke undergivet denne afgift.

25 Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at de i hovedsagen omhandlede spil grundlaeggende svarer til roulettespil, saaledes som dette afholdes i godkendte kasinoer. Det er derfor vanskeligt at se, hvorledes det skulle kunne være foreneligt med princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for direktivet, at en medlemsstat nægter at indrømme en fritagelse for disse spil, fordi de afholdes ulovligt.

26 Som Det Forenede Kongerige med rette har anført i sit skriftlige indlæg, fremgår det af Lange-dommen, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at momssystemet anvendes til at strafsanktionere ulovlige transaktioner. Anvendelsen af moms må ikke goeres afhængig af bestemmelserne i en medlemsstats straffelovgivning. Hvis man i dette tilfælde anerkender en undtagelse, vil man herved bringe den sammenhæng i fare, der bør være ved anvendelsen af afgiftslovgivningen.

27 Jeg mener ikke, man i denne sag kan gøre gældende - således som Det Forenede Kongerige forsøgte i retsmoedet - at Forbundsrepublikken Tyskland kun har fastsat betingelserne for, at fritagelsen finder anvendelse, og ikke har opstillet en generel sondring - hvilket ikke er tilladt, således som Det Forenede Kongerige også har anført - mellem lovlig og ulovlig handel. Ifølge den nationale domstols fremstilling opstilles der i de tyske bestemmelser en sondring mellem lovligt og ulovligt roulettespil, og det første spørgsmål er stillet på denne baggrund. Der er ikke i de dokumenter, der er forelagt Domstolen, grundlag for at drage dette i tvivl. Det synes derimod at fremgå, at kun lovligt roulettespil er fritaget for moms, idet roulettespil kun kan foranstalles erhvervsmaessigt af godkendte kasinoer. Det har næppe betydning i denne forbindelse, at sondringen mellem lovligt og ulovligt roulettespil beror på en betingelse, som er en forudsætning for, at fritagelsen finder anvendelse.

28 Det er derfor ikke nødvendigt i denne sag at afgøre det mere generelle spørgsmål om, i hvilket omfang princippet om afgiftsneutralitet - saafremt der ses bort fra sondringen mellem lovlig og ulovlig handel - kan begrænse den kompetence, der ved de indledende ord i artikel 13, punkt B, eller ved de enkelte fritagelser er tillagt medlemsstaterne, til at fastsætte betingelser, begrænsninger eller undtagelser med hensyn til visse fritagelser. Da de i direktivets artikel 13, punkt B, omhandlede transaktioner foregår på markeder, hvor der er konkurrence, ville princippet om afgiftsneutralitet, saafremt det gives en for vid udstrækning, reelt kunne afskære medlemsstaterne fra at udnytte den kompetence, de har i henhold til direktivet, til at fastsætte betingelser for fritagelserne. Jeg mener dog, at der af direktivet kan følge begrænsninger i medlemsstaternes kompetence til ved fastlæggelsen af omfanget af fritagelserne at opstille en sondring mellem konkurrerende afgiftspligtige personer, som udfører i det væsentlige identiske transaktioner.

29 Den tyske regerings argument om, at princippet om afgiftsneutralitet ikke er til hinder for de tyske bestemmelser, fordi der gælder forskellige betingelser for lovlig og ulovlig handel, kan efter min opfattelse heller ikke tiltrædes. Efter min opfattelse må moms ses isoleret ved anvendelsen af princippet om afgiftsneutralitet i et tilfælde som det foreliggende. Det er ikke realistisk, at medlemsstaterne skulle kunne tage hensyn til, at lovlige transaktioner er undergivet andre, ikke-harmoniserede skatter, uanset om de er direkte eller indirekte, og uanset om de beløbsmaessigt måtte svare til den moms, man ønsker at opkræve af ulovlige transaktioner.

30 Det fremgår klart af direktivets artikel 33, at der ud over den moms, der er fastsat, kan opkræves punktafgifter og andre særlige afgifter. Det fremgår af artikel 11, punkt A, stk. 2, litra a), at sådanne afgifter medregnes i beskatningsgrundlaget for moms. En medlemsstat kan således frit opkræve særlige afgifter af spil eller spillekasinoer og fastsætte de nærmere bestemmelser om sådanne afgifter. Hvis en medlemsstat ønsker det, kan den afgrænse anvendelsesområdet for en hvilken som helst national afgift således, at en transaktion ikke samtidig er undergivet moms og den nationale afgift. Men den er ikke forpligtet til det. Hvad en medlemsstat ikke må, er at fastsætte de nærmere regler for det på fællesskabsplan harmoniserede momssystem med henvisning til nationale, ikke-harmoniserede afgifter.

31 Sammenfattende er det saaledes min opfattelse, at en medlemsstat ikke kan begrænse rækkevidden af fritagelsen i henhold til direktivets artikel 13, punkt B, litra f), til lovlig afholdelse af roulettespil.

Det andet spørgsmål

32 Med det andet spørgsmål ønsker den nationale domstol oplyst, om beskatningsgrundlaget med hensyn til de i hovedsagen omhandlede transaktioner udgøres af det beløb, som inden for en afgiftsperiode bliver tilbage til arrangøren. Spørgsmålet foreligger kun, såfremt det anerkendes, at Tyskland kan opkræve afgift af transaktionerne, selv om den fritager tilsvarende transaktioner for afgift, naar de udfoeres i godkendte offentlige spillekasinoer.

33 Formålet med den nationale domstols spørgsmål er at få fastlagt, om Domstolens dom i Glawe-sagen (18) vedrørende spilleautomater også finder anvendelse på de her omhandlede roulettespil. Spilleautomaterne var opstillet på udskaenkningssteder. Spillerne aktiverede automaterne ved at indkaste mønter, som enten blev ledt ned i møntroeret med henblik på senere udbetaling som gevinster, eller som - hvis møntroeret var fyldt - faldt ned i automatens kasse, som regelmaessigt blev tomt af ejeren. Automaterne skulle i henhold til de gældende regler være konstrueret saaledes, at mindst 60% af spillernes indsatser blev udbetalt som gevinster. Den tyske regering gjorde gældende, at beskatningsgrundlaget maatte udgøres af spillernes samlede indsatser i automaterne, herunder de indsatser, som senere blev udbetalt som gevinster.

34 I overensstemmelse med mit forslag til afgørelse fastslog Domstolen, at beskatningsgrundlaget i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), ikke omfattede den del af de samlede indsatser, som svarer til de gevinster, der efter bindende regler i lovgivningen er udbetalt til spillerne. Med henvisning til dommene i Boots Company- (19) og Naturally Yours Cosmetics-sagerne (20) fandt Domstolen, at beskatningsgrundlaget ved beregningen af moms bestod af det vederlag, som den afgiftspligtige faktisk modtog. Det vederlag, som ejeren af automaterne faktisk modtog, bestod kun af den del af indsatserne, som han reelt selv kunne disponere over, dvs. de mønter, som var i automatens kasse.

35 I nærværende sag har den tyske regering anmodet Domstolen om at tage dommen i Glawe-sagen op til fornyet overvejelse. Af hensyn til en bedre forståelse af den kritik, som er fremsat over for denne dom, kan det være hensigtsmaessigt at citere en kort passage fra mit forslag til afgørelse i denne sag:

»Efter min opfattelse begrænser den modydelse, ejeren opnaar for sine tjenesteydelser, jf. artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), sig til de beløb, han udtager af automaten. Dette viser sig, hvis man foretager en undersøgelse af de omhandlede transaktioner og andre former for spil.

Selv om spil om penge indebærer udgifter for spillerne, er det i sin enkleste form ikke forbundet med forbrug af goder eller tjenesteydelser. Lad os som eksempel tage den situation, at A indgaar et privat vaeddemaal med B, hvorved begge lægger deres indsatser på bordet. A vinder vaeddemalet og tager de penge, der ligger på bordet. Det ville i et saadant tilfaelde være absurd at tale om, at A og B leverer tjenesteydelser til hinanden for en modydelse svarende til deres respektive indsatser. Betaling af indsatser og indkassering af gevinster er blot en del af spillet. Selv om der er tale om betaling af penge, udgør indsatserne ikke et forbrug af goder eller tjenesteydelser, hvilket er den grundlaeggende forudsætning for afgiftspligt i henhold til momssystemet.

Kommercielle vaeddemaal adskiller sig herfra ved, at den person, der organiserer vaeddemaalene, tilrettelægger disse saaledes, at hans gennemsnitlige gevinster er tilstraekkelige til at dække omkostningerne ved organiseringen af vaeddemaalene og sikre ham en rimelig

fortjeneste. En bookmaker vil f.eks. sætte oddsene for væddemaal i forbindelse med hestevæddeløb på et niveau, der skal sikre, at han samlet får overskud på spillene. Den person, der organiserer væddemaalene, kan for så vidt anses for ikke alene selv at deltage i væddemalet, men også at levere en tjenesteydelse til de andre spillere, som består i at organisere væddemaalene. Ud fra en sådan betragtning ville hans vederlag for den pågældende tjenesteydelse imidlertid ikke være de samlede indsatser. Som allerede nævnt er betalingen af indsatserne og udbetalingen af gevinsterne kernen i spillet. Den af arrangøren leverede tjenesteydelse består i at sørge for den ramme, inden for hvilken spillet kan finde sted, idet hans vederlag for denne tjenesteydelse er det overskud af gevinster, som han søger for at opnå, og en eventuel særlig provision, han måtte beregne sig« (21).

36 I nærværende sag har den tyske regering afvist den opfattelse, at forbrug af goder eller tjenesteydelser ikke hører til kernen i spillet. Efter den tyske regerings opfattelse er hasardspil i sig selv forbundet med forbrug af goder eller tjenesteydelser. Arrangøren af kommercielle hasardspil søger ikke kun for rammerne for spillene, men deltager selv i spillene. Ifølge den tyske regering betaler spilleren ikke kun vederlaget for at kunne deltage i spillet. Ellers ville det være tilstrækkeligt for arrangøren at kræve entré. For spillerne er det afgørende i langt højere grad mulighederne for gevinst.

37 Endvidere har den tyske regering anført, at da der efter artikel 13, punkt B, litra f), kan indrømmes en afgiftsfritagelse, må hasardspil nødvendigvis kunne undgives afgift. Efter Glawe-dommen er beskatningsgrundlaget nul. Herved undtages hasardspil faktisk fra anvendelsesområdet for afgiften, medmindre arrangøren har en nettofortjeneste.

38 Ifølge den tyske regering er dens opfattelse i overensstemmelse med det princip, der ligger til grund for sjette direktiv, og hvorefter moms opkræves af enkeltstående transaktioner. Hvis man anvender Glawe-dommen, hvorefter beskatningsgrundlaget består af den samlede nettoomsætning med fradrag af de gevinster, der er udbetalt i den pågældende periode, mister de enkeltstående transaktioner deres betydning. Endvidere følger det af Glawe-dommen, at vederlaget for at stille rammerne for spillene til rådighed består af arrangørens bruttofortjeneste, hvilket er uforeneligt med princippet om, at moms opkræves af den afgiftspligtiges omsætning.

39 Subsidiært har den tyske regering anført, at transaktionerne i Glawe-dommen er forskellige fra transaktionerne i nærværende sag. I modsætning til situationen i Glawe-dommen svarer spillernes gevinster ikke til en fast procentsats, der er fastsat ved lov. De indsatser, som skal tilfalde arrangøren, går heller ikke i en separat kasse. De spillemarker, der lægges på spillebordet, kan derfor ikke opdeles i to forskellige grupper: spillegevinster og arrangørens omsætning.

40 Kommissionen har ikke anmodet Domstolen om at tage Glawe-dommen op til fornyet overvejelse, men er af den opfattelse, at den samme indfaldsvinkel ikke kan benyttes ved roulettespil. Ifølge Kommissionen udgøres beskatningsgrundlaget af de spillemarker, spillerne koeber. Naar spilleren koeber spillemarker, erhverver han en ret til adgang til kasinoet, dets infrastruktur, den særlige atmosfære og spillebordene. De muligheder, et spillekasino tilbyder, er langt mere omfattende og afvekslende end, hvad der gælder for en spilleautomat, som er fastgjort på væggen i en restaurant.

41 Det Forenede Kongerige har derimod anført, at Domstolens dom i Glawe-sagen var korrekt, og at den også kan anvendes på roulettespil. Det er imidlertid regeringens opfattelse, at hasardspil er et særligt tilfælde, og at dommen ikke kan anvendes på andre former for transaktioner.

42 Ved undersøgelsen af dette spørgsmål skal der først og fremmest tages hensyn til de principper, der ligger til grund for det fælles momssystem, og som navnlig fremgår af artikel 2 i

foerste momsdirektiv (22). Det anfoeres i denne artikel, at det faelles momssystem »bygger paa den grundsætning, at der paa ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er noejagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger foer beskatningsleddet« (min fremhaevelse).

43 Den maade, hvorpaa momssystemet i overensstemmelse med denne bestemmelse normalt fungerer, kan illustreres med foelgende eksempel: Lad os antage, at en fabrikant i en given periode sælger goder for 3 000 000 DEM plus 420 000 DEM i moms (beregnet paa grundlag af den sats paa 14%, der var gaeldende i Tyskland paa det relevante tidspunkt). Fabrikanten modtager derfor, inkl. moms, 3 420 000 DEM, hvoraf han skal betale 420 000 DEM (med fradrag af den moms, han har betalt paa sine indkøb) til afgiftsmyndighederne. De resterende 3 000 000 DEM skal dække hans avance, materialeindkøb og alle oevrige udgifter, han har (f.eks. indkomstskat). Forholdet mellem prisen paa hans varer, dvs. hans bruttoomsætning, og momsen svarer til den i Tyskland gaeldende momssats paa 14% (420 000 DEM/3 000 000 DEM). Afgiften er saaledes »noejagtig proportional med tingenes ... pris«, saaledes som det kraeves i foerste direktivs artikel 2 (23).

44 Jeg vedgaar gerne, at det ikke er saa ligetil at anvende moms paa transaktioner i forbindelse med hasardspil. Baggrunden for fritagelsen i artikel 13, punkt B, litra f), er, at andre former for afgifter passer bedre til denne form for transaktioner. Efter min opfattelse er det imidlertid muligt ved haelp af Glawe-dommen trods alle vanskeligheder at anvende moms paa disse transaktioner paa en maade, som er forenelig med de grundlaeggende principper i momssystemet, som jeg har redegjort for og illustreret ved eksemplet ovenfor. Jeg mener, at dommen ligeledes kan anvendes paa roulettespil.

45 Saafremt Glawe-dommen anvendes i denne sag, indebaerer det, at der skal svares moms af arrangoerens nettofortjeneste (med fradrag af udbetalte gevinster) i den paagaeldende periode. Man opnaar herved resultater, som ligger naermest det, der gaelder for mere almindelige transaktioner som i eksemplet ovenfor. Naar alt kommer til alt, er det kun det beloeb, arrangoeren har tilbage efter betaling af gevinster, som kan anvendes til daekning af hans avance, udgifterne ved driften af spillekasinoet, moms og andre afgifter, der eventuelt opkraeves af den virksomhed, han udoever. Det er saaledes dette beloeb, der kan sammenlignes med fabrikantens omsætning (inkl. moms) ved salg af hans goder. Naar afgiften beregnes paa grundlag af dette beloeb, er den noejagtig proportional med arrangoerens omsætning.

46 Med den tyske regerings argument om, at denne indfaldsvinkel indebaerer, at hasardspil ikke er omfattet af anvendelsesomraadet for moms, ses der bort fra, at arrangoerne af kommercielle hasardspil som de i denne sag omhandlede spil indretter sig saaledes, at de er sikre paa over en laengere periode at opnaa en fortjeneste. Jeg er heller ikke enig med den tyske regering, naar den goer gaeldende, at dommen i Glawe-sagen er uforenelig med princippet om, at moms opkraeves af enkeltstaaende transaktioner. I forslaget til afgoerelse i Glawe-sagen anfoerte jeg:

»... enhver indsats [skal] anses for at bestaa af to dele. Den ene er den pris, der betales for de af automatejeren leverede tjenesteydelser (inkl. momsen paa dette beloeb). Resten af indsatsen kan betragtes som et bidrag til den faelles pulje, hvorfra gevinster udbetales. I loebet af en given periode vil de paagaeldende bestanddele svare til de beloeb, der bliver samlet i henholdsvis automatens kasse og dens reserve« (24).

47 Dette kan ogsaa overfoeres til naervaerende sag. Juridisk set indeholder ethvert spillemaerke, der laegges paa spillebordet, to elementer: a) indsatsen og b) vederlaget for de tjenesteydelser, arrangoeren leverer, dvs. spillernes pris for at faa ret til at deltage i spillet og faa en gevinstchance. Denne pris, der udgoer den fordel, som arrangoeren selv beholder i form af egne gevinstchancer, kan beregnes noejagtigt og udgoer en generel procentsats, som er forskellig for de forskellige typer roulettespil. Prisen betales af den enkelte spiller, hver gang han laegger et spillemaerke paa spillebordet. Det er fuldt ud muligt for arrangoeren at holde de to elementer adskilt ved at lade sin

egen fordel bortfalde og i stedet opkræve et særskilt gebyr, som dækker hans omkostninger og avance.

48 Af de samme grunde kan jeg heller ikke tiltræde den tyske regerings argument om, at Glawedommen medfører, at det i strid med sjette direktivs grundlæggende principper er den afgiftspligtiges bruttofortjeneste, der afgiftsbelægges, og ikke hans omsætning. Arrangørens omsætning er begrænset til den del af hvert spillemærke, som udgør prisen for arrangørens ydelse.

49 I praksis er det ikke nødvendigt at foretage individuelle beregninger for hvert enkelt spillemærke, der lægges på spillebordet. Det samlede beløb, der modtages som vederlag for de enkeltstående transaktioner, svarer til arrangørens nettofortjeneste (efter betaling af gevinster) i en given periode. I en bestemt periode er arrangørens nettofortjeneste nødvendigvis lig med den fordel, han selv beholder. Det forhold, at der i praksis er en mere enkelt metode til fastlæggelse af beskatningsgrundlaget, indebærer imidlertid ikke, at der ikke opkræves afgift af enkeltstående transaktioner. Jeg deler derfor ikke Kommissionens opfattelse, hvorefter en sådan analyse teoretisk ikke er korrekt. Efter min opfattelse viser den derimod, at en teoretisk velfunderet løsning ofte er lettere at anvende i praksis.

50 Jeg anser det for illustrativt til sammenligning at gennemgå konsekvenserne af de øvrige fortolkninger, der er foreslået i nærværende sag. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Finanzamt's vurdering bygger på en dom fra Finanzgericht Düsseldorf af 29. januar 1986 (25). Finanzgericht fandt, at naar en spiller taber 50 DEM i et parti, har han betalt 50 DEM for gevinstchancen. Hvis han derimod vinder 100 DEM i partiet, har han ikke betalt noget for gevinstchancen. Da arrangøren ikke havde registreret spillernes nettogevinst eller -tab, var det nødvendigt for Finanzgericht at opstille en metode, således at hans skattepligtige omsætning skønsmaæssigt kunne fastlægges. På grundlag af en sandsynlighedsberegning fastslog Finanzgericht, at dette skøn kan foretages ved at gange arrangørens nettofortjeneste med faktoren 6.

51 I retsmoedet har den tyske regering forklaret, at den ikke vurderer transaktionen på samme måde som Finanzamt. Den tyske regering har med henvisning til sin analyse af Glawedommen anført, at beskatningsgrundlaget udgøres af alle de spillemærker, der lægges på spillebordet af en spiller i hvert enkelt spil, uden fradrag af hans gevinster.

52 Kommissionen har derimod anført, at beskatningsgrundlaget udgøres af de købte spillemærker, ligeledes uden fradrag af gevinster.

53 Disse analyser har den svaghed, at de fører til et afgiftstryk, som ikke er proportionalt med arrangørens reelle omsætning. Det skyldes navnlig, at selv om en stor del af indsatserne på ny udbetales til spillerne i form af gevinster, anses denne del for at indgå i arrangørens omsætning ved beregningen af moms. Det medfører en kunstig stigning i hans omsætning. Ved disse analyser ses der bort fra, at kernen i en spilleaktivitet, selv om den er forbundet med brug af penge, ikke vedrører forbrug af goder eller tjenesteydelser.

54 Konsekvenserne af den af Finanzamt valgte metode illustreres ved de tal, der er nævnt i forelæggelseskendelsen: Eksempelvis beregnede Finanzamt på grundlag af Karlheinz Fischer's reelle fortjeneste i 1987, der var på 344 880 DEM, beskatningsgrundlaget til 2 069 280 DEM og momsen til 289 699,20 svarende til en momssats på 14%. Resultatet af metoden bliver imidlertid en effektiv afgiftsprocent i forhold til Karlheinz Fischer's reelle fortjeneste på ikke mindre end 84% (289 699,20 DEM/344 880,00 DEM).

55 Det er åbenbart, at den tyske regerings opfattelse vil medføre et endnu større afgiftstryk. Lad os f.eks. antage, at en spiller køber ti spillemærker til en pris af 5 DEM pr. spillemærke. Han lægger to spillemærker på spillebordet i hvert af de fem første spil. I de fire første spil taber

han sin indsats. I femte spil vinder han, hvilket goer, at han faar alle ti spillemaerker tilbage. Han spiller derpaa fem yderligere spil og laegger hver gang to spillemaerker paa spillebordet. Han taber i sjette til niende spil, men vinder i det tiende spil og har herefter otte spillemaerker tilbage. Ifølge den tyske regering skal der svares afgift af alle de spillede spillemaerker, dvs. 100 DEM (tyve spillemaerker a 5 DEM). Arrangoerens reelle fortjeneste ved afslutningen af spillepartiet er imidlertid kun paa 10 DEM (to spillemaerker a 5 DEM). Det er denne del af omsaetningen (inkl. moms), som er til raadighed til daekning af udgifter, avance, moms og andre afgifter, der eventuelt skal betales. Efter den tyske regerings opfattelse skal arrangoeren imidlertid alene i moms betale 12,28 DEM (100 DEM x 14/114). Arrangoerens reelle fortjeneste er saaledes ikke engang tilstraekkelig til at daekke den moms, han skal betale.

56 Endvidere indebaerer saavel den tyske regerings som Finanzamt's opfattelse, at beskatningsgrundlaget kun kan opgoeres skoensmaessigt, idet det er helt utaenkeligt, at arrangoererne skulle kunne foere regnskab over hvert enkelt spillemaerke eller hvert parti, der spilles ved et spillebord. Der har oejensynlig vaeret en vis diskussion i Tyskland om, med hvilken faktor beloebet skal ganges. For den afgiftspligtige er den faktor paa 6, som er fastlagt af Finanzgericht Duesseldorf, vaesentlig mere gunstig end den faktor paa 25, som var blevet foreslaaet af afgiftsmyndighederne under retsforhandlingerne ved denne ret. I retsmoedet i naevaerende sag har den tyske regering ikke kunnet oplyse, hvilken metode den ville anvende ved skoennet over Karlheinz Fischer's omsaetning.

57 Kommissionens opfattelse vil sandsynligvis foere til et beskatningsgrundlag, som er lidt lavere, end hvad der foelger af den tyske regerings opfattelse, idet beskatningsgrundlaget ikke omfatter de af spillerne vundne spillemaerker, der anvendes som indsats i senere spil. Man vil endvidere i givet fald med rimelighed kunne forlange af de afgiftspligtige, at de foerer regnskab over antallet af solgte spillemaerker, saaledes at det ikke er noedvendigt at foretage et skoen. Der er imidlertid ikke holdepunkter for at antage, at den af Kommissionen foreslaaede metode, som ikke tager hensyn til de til spillerne udbetalte gevinster, vil foere til et afgiftstryk, der er proportionalt med arrangoerens reelle fortjeneste.

58 Det er saaledes min opfattelse, at saafremt det er noedvendigt at besvare den nationale domstols andet spoergsmaal, boer Domstolen fastholde den opfattelse, den gav udtryk for i Glawedommen, og fastslaa, at dommen ogsaa finder anvendelse ved afholdelse af de i hovedsagen omhandlede roulettespil. Efter min opfattelse var hverken den saerlige maade, hvorpaa spilleautomaterne fungerede i Glawe-sagen, eller det forhold, at procentsatsen for de gevinster, der som minimum skulle udbetales, var fastlagt ved lov, udslagsgivende for Domstolens afgoerelse. Det afgoerende for Domstolen var at give en fortolkning, som sikrede, at den afgiftspligtige skal betale moms, der er proportional med hans reelle omsaetning.

59 Jeg vil imidlertid gerne understrege, at transaktioner vedroerende hasardspil som de i denne sag omhandlede, der indebaerer, at der spilles om penge, af de allerede anfoerte grunde er et noget specielt tilfaelde, og man kan ikke gaa ud fra, at den ovenstaaende gennemgang noedvendigvis kan anvendes paa andre transaktioner.

60 Naar henses til mit forslag til svar paa det andet spoergsmaal, er det ikke noedvendigt at besvare den nationale domstols tredje spoergsmaal.

Forslag til afgoerelse

61 Jeg foreslaar herefter, at Domstolen besvarer de af Finanzgericht Baden-Wuerttemberg forelagte spoergsmaal paa foelgende maade:

»Artikel 2, nr. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at der skal svares moms af ulovlig afholdelse

af roulettespil. En medlemsstat kan ikke begrænse omfanget af den i direktivets artikel 13, punkt B), litra f), omhandlede fritagelse til kun at gælde lovlig afholdelse af saadanne spil.»

(1) - Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1.

(2) - Dom af 5.7.1988, sag 289/86, Sml. s. 3655.

(3) - Dom af 5.7.1988, sag 269/86, Sml. s. 3627.

(4) - Dom af 5.5.1994, sag C-38/93, Sml. I, s. 1679.

(5) - Dom af 5.2.1981, sag 50/80, Sml. s. 385.

(6) - Dom af 26.10.1982, sag 221/81, Sml. s. 3681.

(7) - Dom af 26.10.1982, sag 240/81, Sml. s. 3699.

(8) - Dom af 28.2.1984, sag 294/82, Sml. s. 1177.

(9) - Nævnt ovenfor i fodnote 2.

(10) - Nævnt ovenfor i fodnote 3.

(11) - Praemis 14 og 16 i Mol-dommen, praemis 16 og 18 i Happy Family-dommen.

(12) - Dom af 6.12.1990, sag C-343/89, Sml. I, s. 4477.

(13) - Dom af 2.8.1993, sag C-111/92, Sml. I, s. 4677.

(14) - Praemis 18 i Mol-dommen, praemis 20 i Happy Family-dommen.

(15) - Praemis 17 i Mol-dommen, praemis 19 i Happy Family-dommen.

(16) - Nævnt ovenfor i punkt 13.

(17) - Praemis 19-22 i Lange-dommen.

(18) - Nævnt ovenfor i fodnote 4.

(19) - Dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Sml. I, s. 1235.

(20) - Dom af 23.11.1988, sag 230/87, Sml. s. 6365.

(21) - Punkt 19, 20 og 21 i forslaget til afgørelse.

(22) - Raadets direktiv 67/227/EOEF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EFT 1967, s. 12.

(23) - I dette eksempel har jeg set bort fra de små beløb i skjult moms, som kan være påført ham i form af køb af goder og tjenesteydelser, der er fritaget for moms (f.eks. forsikringer).

(24) - Punkt 29 i forslaget til afgørelse.

(25) - EFG 1986, s. 421.

