Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

24. oktober 2013*

»Beskatning — moms — hasardspil og spil om penge — en medlemsstats lovgivning, der kumulativt pålægger drift af spillemaskiner med begrænset gevinst moms og en særafgift — lovlig — afgiftsgrundlag — den afgiftspligtige persons mulighed for at overvælte momsen«

I sag C-440/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Hamburg (Tyskland) ved afgørelse af 21. september 2012, indgået til Domstolen den 3. oktober 2012, i sagen:

Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

mod

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (refererende dommer) og S. Rodin,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) ved Rechtsanwalt B. Hansen

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved B.-R. Killmann og A. Cordewener, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: tysk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 2, artikel 73, artikel 135, stk. 1, litra i), og artikel 401 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat inden for rammerne af en tvist mellem Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (herefter »Metropol«) og Finanzamt Hamburg-Bergedorf (skatteforvaltningen i Hamburg-Bergedorf, herefter »Finanzamt«) vedrørende pålæggelse af merværdiafgift (herefter »moms«) på indtægter fra afholdelse af hasardspil på spillemaskiner med gevinstbegrænsning (herefter »spillemaskiner«).

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 I momsdirektivets artikel 1, stk. 2, hedder det:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

[…]«

4 Direktivets artikel 73 har følgende ordlyd:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

5 Direktivets artikel 135, stk. 1, litra i), bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

i) væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat.«

6 Direktivets artikel 401 bestemmer.

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler og på spil og væddemål, punktafgifter, registreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, forudsat at opkrævningen af disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

Tysk ret

7 § 4 i Umsatzsteuergesetz (den tyske momslov, herefter »UStG«) i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, med overskriften »Fritagelser for leveringer og andre ydelser« foreskriver i stk. 9, litra b), at »omsætning omfattet af væddeløbs- og lotteriloven« er momsfritaget.

8 § 12, stk. 2, i Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung (bekendtgørelse om spillemaskiner og andre spil med mulighed for gevinst) i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, (herefter »SpielV«), bestemmer i det væsentlige, at spillemaskiner skal udbetale gevinster til spillerne i et sådant omfang, at maskinens kasseindhold på lang sigt ikke forøges med mere end 33 EUR pr. time.

9 § 13 i SpielV har følgende ordlyd:

»(1) Physikalisch-Technische Bundesanstalt (forbundsstatens fysisk-tekniske institut) må kun godkende en spillemaskines konstruktion [...], hvis den opfylder følgende krav:

1. Den mindste varighed af et spil er fem sekunder. Indsatsen pr. spil må ikke overstige 0,20 EUR, og gevinsten må højst udgøre 2 EUR.

[...]

3. De samlede tab (indsatser fratrukket gevinster) må ikke overstige 80 EUR i løbet af en time.

[...]«

10 Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank (delstaten Hamburgs lovgivning om godkendelse af et offentligt kasino), som ændret, foreskriver i § 3:

»1. Den virksomhed, der driver kasinoet, skal betale Freie und Hansestadt Hamburg et kasinoafgift på 70% af bruttofortjenesten fra spil. Virksomheden skal derudover betale en særafgift på 20% af bruttofortjenesten fra spil. [...]

2. Den i stk. 1 omhandlede kasinoafgift nedsættes med den i henhold til [UStG] skyldige og betalte [moms] af omsætning, som er betinget af kasinoets drift. [...]«

11 § 4, stk. 1, i Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein (delstaten Schleswig-Holsteins kasinolov), med senere ændringer, bestemmer:

»Kasinoafgiften udgør 50% af bruttofortjenesten fra spil. Den i henhold til [UStG] skyldige og betalte [moms] af omsætning, som er betinget af kasinoets drift, modregnes i kasinoafgiften.«

12 § 7 i Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern (delstaten Mecklenburg-Vorpommerns kasinolov) foreskriver:

»(1) Driften af et kasino pålægges kasinoafgift.

(2) Kasinoafgiften udgør

1. 25% ved en bruttofortjeneste fra spil for regnskabsåret på mindre end eller lig med 500 000 EUR.

[...]

5. 80% for den del af bruttofortjenesten fra spil for regnskabsåret, der overstiger 10 mio. EUR.

[...]

(7) [...] Den i henhold til [UStG] skyldige og betalte [moms], som er betinget af kasinoets drift, modregnes i kasinoafgiften.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 Sagsøgeren i hovedsagen drev i regnskabsåret 2010 spillemaskiner i syv spillehaller i delstaterne Hamburg, Schleswig-Holstein og Mecklenburg-Vorpommern. Driften af disse maskiner er i henhold til de lokale regler i de berørte kommuner i de to sidstnævnte delstater og i henhold til en lov i delstaten Hamburg underlagt en forlystelsesskat, som beregnes på grundlag af afgiftssatser og afgiftsgrundlag, der varierer lokalt.

14 Sagsøgeren i hovedsagen indberettede hver måned kassesaldoen, dvs. de af spillerne indkastede penge fratrukket de til dem udbetalte beløb, forhøjet med udtag og fratrukket opfyldninger af maskinen (herefter »spilleindtægterne«), for hver spillemaskine i det elektroniske kontrolsystem. Ud over kassen er spillemaskinerne udstyret med en »hopper«, dvs. en enhed til oplagring af mønter og udbetaling. Hopperen har et rum til 20-cent mønter og et rum til 2-euro mønter og fyldes af den erhvervsdrivende før hver ibrugtagning af maskinen. Når spillerne indkaster 20-cents og 2-euro mønter, falder de i hopperen, så længe den ikke er fuld, og derefter tilgår mønterne automatisk kassen. Andre mønter samt sedler ledes altid direkte til kassen, der opgøres elektronisk. Ændringer i hopperens indhold registreres af kontrolsystemet og tages ligeledes i betragtning ved beregningen af spilleindtægterne.

15 Spillemaskinerne er udstyret med en pengetæller og en »point«-tæller. De indkastede penge krediteres i første omgang på pengetælleren. Konversionen af penge til point registreres af maskinen som en »indsats«, og konversionen af point til penge registreres som »gevinst«, idet et point svarer til en cent. Pointene giver spilleren mulighed for at starte spillet. En spillers point, som er registreret i tælleren, kan til enhver tid konverteres af denne spiller til et pengebeløb på pengetælleren, og det på pengetælleren registrerede beløb kan til enhver tid udbetales.

16 Konversionen fra pengetælleren til pointtælleren, dvs. en »indsats« som omhandlet i SpielV, er underlagt en dobbelt begrænsning, nemlig 20 cent pr. 5 sekunder og 80 EUR pr. time efter fradrag af gevinst. Hvis grænsen på 80 EUR pr. time nås, kan der ikke foretages nogen konversion fra pengetælleren til pointtælleren for resten af denne time (»konversionspause«). Ændringer i antallet af point i pointtælleren (i almindelig tale spil, indsatser, tab og gevinst) er ikke underlagt nogen retlig regulering.

17 Den årlige sum af alle de månedlige spilleindtægter for alle de maskiner, der tilhører sagsøgeren i hovedsagen, beløber sig for regnskabsåret 2010 til 1 018 041,78 EUR (»bruttofortjenesten«). På grundlag af den almindelige tyske momssats på 19%, beregnede Metropol med udgangspunkt i dette tal et afgiftsgrundlag for momsen på 855 497,29 EUR (»nettofortjenesten« på 100/119 af 1 018 041,78 EUR) og et momsbeløb på 162 544,49 EUR, som udgjorde næsten hele den skyldige

moms. Momsen af andre afgiftspligtige transaktioner, som sagsøgeren havde foretaget, udgjorde 1 790,20 EUR. Da Metropol havde betalt et beløb på 69 355,76 EUR i indgående moms, fastsatte Finanzamt ved afgiftsmeddelelse af 29. marts 2012 det resterende skyldige beløb til 94 978,93 EUR.

18 Metropol har anlagt sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne meddelelse. Sagsøgeren i hovedsagen har således anført, at fremgangsmåden ved pålæggelsen af omsætningsafgift af spillemaskiner er i strid med EU-retten, særlig i forhold til proportionalitetsprincippet, princippet om overvæltning og princippet om momsens neutralitet. Som følge deraf har Metropol nedlagt påstand ved den forelæggende ret om, at afgiftsmeddelelsen om moms for regnskabsåret 2010 ændres, idet beløbet for denne afgift nedsættes fra 94 978,93 EUR til 1 790,20 EUR. Finanzamt har nedlagt påstand om frifindelse.

19 Den forelæggende ret, for hvilken sagen verserer, har for det første bemærket, at en afgift, der i tilstrækkelig grad adskiller sig fra momsen, inden for andre områder altid kan opkræves i tilgift til denne.

20 Den forelæggende ret har for det andet bemærket, at momsen i henhold til momsdirektivets artikel 1, stk. 2, første punktum, skal være nøjagtig proportional med de leverede ydelsers pris. Ganske vist fastslog Domstolen i sin dom af 5. maj 1994, Glawe (sag C-38/93, Sml. I, s. 1679) vedrørende de spilleautomater, der var omhandlet i nævnte sag – og som var konstrueret således, at en bestemt procentdel af spillernes indsatser blev udbetalt til spillerne som gevinster – at afgiftsgrundlaget ikke omfatter den del, som var bindende fastsat i lovgivningen, af de samlede indsatser, som svarer til de gevinster, der udbetales til spillerne. Efter denne retspraksis udviklede der sig i Tyskland en praksis for at anvende spilleindtægterne og ikke de samlede indsatser som afgiftsgrundlag, som hovedregel fastsat pr. kalendermåned. De månedlige spilleindtægter afhænger imidlertid af forskellige spilleres gevinst og tab, og der er ikke længere nogen forbindelse mellem den skyldige moms og den enkelte spillers indsats.

21 Den forelæggende ret har derudover præciseret, at den minimumsgevinstandel på 60% af indsatserne, som var i kraft i Tyskland indtil slutningen af 2005, i 2006 blev ophævet og erstattet med en begrænsning af indsatser og tab pr. tidsenhed. Fra et teknisk synspunkt opfylder »hopperen«, som udgør en nyskabelse blandt spillemaskinerne, ganske vist i princippet den samme funktion som de gamle »møntrør«, der er omhandlet i Glawe-dommen, men den erhvervsdrivende har på ethvert tidspunkt adgang til indholdet af »hopperen«.

22 Den nationale ret nærer for det tredje tvivl om fortolkningen af præmis 24 i dom af 8. juni 1999, Pelzl m.fl. (forenede sager C-338/97, C-344/97 og C-390/97, Sml. I, s. 3319), og præmis 28, 31, 34 og 37 i dom af 3. oktober 2006, Banca Popolare di Cremona (sag C-475/03, Sml. I, s. 9373), ifølge hvilke det er kendetegnende for momsen, at den opkræves af den endelige forbruger. Det fremgår således ikke af disse domme, om muligheden for at overvælte momsen blot er et typisk kendetegn for momsen, eller om den er en forudsætning for momsens opkrævning. Hvis priserne er genstand for begrænsninger, som det er tilfældet i hovedsagen, kan virksomheden ikke forhøje prisen på ydelsen og overvælte momsen på forbrugeren, når virksomheden allerede i henhold til dens beregninger ligger nær maksimum i intervallet for den tilladte prisramme.

23 Den forelæggende ret har for det fjerde præciseret, at der i Tyskland findes to retlige regelsæt for hasardspil. Således er drift af kasinoer for det første underlagt krav om en koncession, og bud såvel som gevinst er i princippet ubegrænset. Kasinoerne skal i henhold til lovene om kasinoer i delstaterne Hamburg, Schleswig-Holstein og Mecklenburg-Vorpommern betale en særskat på kasinoer, som er udformet således, at den i vidt omfang inddrager deres overskud. Oprettelsen af spillehaller er til gengæld i princippet fri, selv om de er genstand for administrativt tilsyn og retlig regulering. Personer, der driver spillehaller, er som hovedregel underlagt en lokal særskat af forlystelser.

24 Efter at den momsfritagelse, der tidligere blev tilstået kasinoer, blev ophævet i løbet af 2006, blev disse afgiftspligtige for denne afgift, som modregnes i afgiften på kasinoer, idet denne er højere end momsen. Det foreskrevne afgiftssystem kan ifølge den forelæggende ret give mulighed for, at princippet om afgiftsneutralitet omgås. En medlemsstat vil således kunne indføre en national særskat, som ikke har karakter af en omsætningsafgift, for to sammenlignelige grupper af afgiftspligtige personer, og foreskrive, at en af disse grupper kan modregne momsen i særskatten. Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag.

25 Ifølge den forelæggende ret tilskynder den omtvistede lovgivning endelig ikke de momspligtige personer til at sikre sig, at der udstedes en forskriftsmæssig faktura for de transaktioner, der udføres hos dem, fordi de i mangel af en faktura, eller i tilfælde af at den ikke er forskriftsmæssig, ganske vist fratages retten til fradrag af indgående moms, men idet den således forhøjede skyldige moms modregnes i kasinoafgiften, således at dette ikke har nogen økonomisk betydning for dem.

26 Under disse omstændigheder har Finanzgericht Hamburg besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 401, sammenholdt med direktivets artikel 135, stk. 1, litra i), fortolkes således, at moms og national særafgift på spil kun kan pålægges alternativt, ikke kumulativt?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende:

Såfremt hasardspil i henhold til national ret pålægges såvel moms som en særafgift, bevirker det da fritagelse for moms eller fritagelse for særafgiften, eller skal afgørelsen om, hvilken af de to afgifter der ikke må pålægges, træffes på grundlag af national ret?

3) Skal [momsdirektivets] artikel 1, stk. 2, første punktum, og artikel 73 fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse eller praksis, hvorefter spillemaskinens kasse (elektronisk opgjort kasse) ved drift af […] spillemaskiner efter et bestemt tidsrum lægges til grund som afgiftsgrundlag?

4) Såfremt spørgsmål 3 besvares bekræftende:

Hvorledes skal beregningsgrundlaget i stedet fastlægges?

5) Skal [momsdirektivets] artikel 1, stk. 2, første punktum, og artikel 73 fortolkes således, at opkrævning af moms forudsætter, at den erhvervsdrivende kan overvælte momsen på modtagerne af ydelsen? I bekræftende fald: Hvorledes skal begrebet overvæltning fortolkes? Indgår især lovligheden af en tilsvarende højere pris for varen eller tjenesteydelsen i begrebet overvæltning?

6) Såfremt lovligheden af en højere pris som anført i spørgsmål 5 er en betingelse for opkrævning af momsen:

Skal [momsdirektivets] artikel 1, stk. 2, første punktum, og artikel 73 fortolkes således, at bestemmelser, der begrænser prisen for momspligtige varer eller tjenesteydelser, i overensstemmelse med EU-retten skal anvendes således, at den fastsatte pris ikke skal forstås således, at den indbefatter moms, men prisen derimod skal tillægges moms, uanset at der er tale om nationale prisreguleringsbestemmelser, der ifølge deres ordlyd ikke udtrykkeligt foreskriver dette?

7) Såfremt spørgsmål 5 besvares bekræftende, og spørgsmål 6 besvares benægtende, og spørgsmål 3 besvares benægtende:

Skal der i dette tilfælde ikke opkræves moms af spillemaskinernes samlede omsætning eller kun af den del, med hensyn til hvilken det ikke er muligt at overvælte moms, og hvorledes skal dette fastslås – afhænger det eventuelt af, for hvilke transaktioner indsatsen pr. spil ikke kan forhøjes, eller for hvilke transaktioner spilleindtægterne pr. time ikke kan forhøjes?

8) Skal [momsdirektivets] artikel 1, stk. 2, fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse vedrørende en ikke harmoniseret afgift, hvorefter et beløb, der præcist svarer til den skyldige moms, modregnes i denne afgift?

9) Såfremt spørgsmål 8 besvares bekræftende:

Bevirker modregning af moms i en national, ikke harmoniseret afgift, hos erhvervsdrivende, som denne afgift påhviler, at der ikke må opkræves moms hos deres konkurrenter, såfremt disse ikke er omfattet af denne afgift, men af en anden særlig afgift, for hvilken en sådan modregning ikke er foreskrevet?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

27 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivets artikel 401, sammenholdt med direktivets artikel 135, stk. 1, litra i), skal fortolkes således, at momsen og en national særskat på hasardspil kun må opkræves alternativt og ikke kumulativt.

28 Det bemærkes i denne henseende, at det følger af momsdirektivets artikel 401, at »bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter […] på spil og væddemål […] og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift […]«. Denne artikels ordlyd er således ikke til hinder for, at medlemsstaterne kumulativt pålægger en transaktion moms såvel som en særskat, der ikke har karakter af en omsætningsafgift (jf. i denne retning dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 22).

29 Hvad nærmere bestemt angår hasardspil og spil om penge har Domstolen allerede fastslået, at momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra i), som foreskriver en momsfritagelse for bl.a. disse spil »på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat«, skal fortolkes således, at udøvelsen af den beføjelse, som medlemsstaterne har til at fastsætte betingelser og begrænsninger for den i denne bestemmelse fastsatte momsfritagelse, tillader dem kun at fritage visse hasardspil eller spil om penge for denne afgift (dom af 10.6.2010, sag C-58/09, Leo-Libera, Sml. I, s. 5189, præmis 39).

30 Domstolen har ligeledes i nævnte doms præmis 38 fastslået, at det er uden betydning for anvendelsen af princippet om afgiftsneutralitet, at en ikke-harmoniseret afgift på spil, som visse momspligtige arrangører og udbydere af hasardspil og spil om penge ligeledes er pålagt, bliver udmålt efter den skyldige moms på denne virksomhed. Domstolen har således allerede fastslået, at EU-retten ikke i princippet er til hinder for en kumulativ opkrævning af moms og en anden almindelig skat af hasardspil, som ikke har karakter af en omsætningsafgift.

31 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af de for Domstolen afgivne indlæg, er det uomtvistet, at de i hovedsagen omhandlede forlystelsesskatter ikke har karakter af en omsætningsafgift.

32 Under hensyn til disse forhold skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 401, sammenholdt med direktivets artikel 135, stk. 1, litra i), skal fortolkes således, at momsen og en national særskat på hasardspil kan opkræves kumulativt, på betingelse af at den sidstnævnte skat ikke har karakter af en omsætningsafgift.

Det andet spørgsmål

33 Da det andet spørgsmål alene er stillet for det tilfælde, at Domstolen besvarer det første spørgsmål bekræftende, er det ufornødent at besvare dette spørgsmål.

Det tredje spørgsmål

34 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om momsdirektivets artikel 1, stk. 2, første punktum, og artikel 73 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse eller praksis, hvorefter spilleindtægterne ved drift af spillemaskiner efter et bestemt tidsrum lægges til grund som afgiftsgrundlag.

35 Det bemærkes indledningsvis, at afgiftsgrundlaget ved levering af en ydelse eller en vare i henhold til momsdirektivets artikel 73 omfatter »den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

36 Domstolen har i øvrigt allerede fastslået, at momsens proportionalitet med prisen for de omhandlede tjenesteydelser og varer, som det fremgår af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, første afsnit, er et af de væsentlige kendetegn ved denne harmoniserede afgift (jf. i denne retning dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 11, dommen i sagen Pelzl m.fl., præmis 25, og dom af 11.10.2007, forenede sager C-283/06 og C-312/06, KÖGÁZ m.fl., Sml. I, s. 8463, præmis 40).

37 I hver af de sager, der gav anledning til de i den foregående præmis nævnte domme, henholdt Domstolen sig kun til momsens proportionalitet for at afgøre, om en national afgift eller et skattemæssigt bidrag, som den berørte medlemsstat opkrævede, havde karakter af en omsætningsafgift og derfor ikke måtte opkræves kumulativt med den inden for Unionen harmoniserede moms. Disse havde derimod ikke til formål at besvare spørgsmålet, om momsen skal være proportional med de betalinger, som flere modtagere af en tjenesteydelse har foretaget i løbet af en sammensat aktivitet, der som sådan er pålagt moms, og end mindre spørgsmålet om denne afgift nødvendigvis i alle tilfælde skal være proportional i forhold til de betalinger, som hver enkelt modtager har foretaget.

38 Det må i denne henseende fastslås, at princippet om momsens proportionalitet kun kan omfatte afgiftsgrundlaget. Selv om afgiftsgrundlaget det meste af tiden svarer til den pris, som den endelige forbruger skal betale som modydelse for levering af en tjenesteydelse eller en vare, fremgår det af selve ordlyden af momsdirektivets artikel 73, at dette ikke altid og nødvendigvis er tilfældet. I henhold til denne artikel omfatter afgiftsgrundlaget således den samlede modværdi, som leverandøren af en transaktion »modtager« fra kunden »eller tredjemand, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«. Afgiftsgrundlaget fastsættes endvidere ved det, som den afgiftspligtige person faktisk modtager som modydelse, og ikke af det, som en given modtager betaler i et konkret tilfælde (jf. i denne retning bl.a. dom af 19.6.2003, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. I, s. 6289, præmis 28-31 og den deri nævnte retspraksis).

39 Følgelig fremgår det ikke, at en afgiftsmæssig praksis som den i hovedsagen omhandlede – der består i som afgiftsgrundlag for transaktioner, der gennemføres ved hjælp af spillemaskiner, at anvende de månedlige spilleindtægter, som på deres side afhænger af beløbene for forskellige spilleres gevinst og tab – tilsidesætter EU-retten, alene fordi der ikke foreligger nogen forholdsmæssig forbindelse mellem den skyldige moms og de enkelte spilleres indsatser, isoleret set.

40 Domstolen har derudover allerede fastslået, at for så vidt angår spilleautomater, der i henhold til bindende regler i lovgivningen er konstrueret således, at gennemsnitlig mindst 60% af spillernes indsatser udbetales til spillerne som gevinster, består den modydelse, som ejeren faktisk modtager for at stille automaterne til rådighed, kun af den del af indsatserne, som han reelt selv kan disponere over (Glawe-dommen, præmis 9). Selv om Domstolen i nævnte dom ikke skulle tage stilling til spørgsmålet, om princippet om »individuel beskatning« kræver, at afgiftsgrundlaget skal beregnes under hensyntagen til indsatserne for et spil eller en spilserie, eller sagt på en anden måde, en given spillers indsatser, fremgår det klart af nævnte doms præmis 5 og 14, sammenholdt med punkt 27-30 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagen, at Domstolen fandt, at dette ikke var tilfældet.

41 Da de forhold, der var omtvistede i den sag, der gav anledning til Glawe-dommen, var analoge til de i hovedsagen omtvistede forhold, kan det svar, Domstolen gav i den dom, overføres til den foreliggende sag. Hvad angår den i hovedsagen omtvistede lovgivning, foreskriver § 12, stk. 2, i SpielV i det væsentlige, at spillemaskiner skal udbetale gevinster til spillerne i et omfang, der sikrer, at kasseindholdet i spillemaskinen ikke på lang sigt forøges med mere end 33 EUR pr. time. I henhold til § 13 i SpielV, som bl.a. foreskriver andre begrænsninger vedrørende spillernes indsatser, gevinst og tab, skal maskinerne være konstrueret på en måde, der sikrer, at de krav, der følger af SpielV, og som medfører en begrænsning i de indtægter, der kan opnås fra maskinerne, er opfyldt.

42 Under disse omstændigheder er den modydelse, som den erhvervsdrivende faktisk modtager for at stille spillemaskinerne til rådighed, betinget af »[forpligtelser fastsat ved] bindende regler i lovgivningen« og udgøres derfor kun af »den del af indsatserne, som han reelt selv kan disponere over« (jf. Glawe-dommen, præmis 9, og dom af 19.7.2012, sag C-377/11, International Bingo Technology, præmis 26), dvs. spilleindtægterne efter forløbet af et bestemt tidsrum.

43 Den omstændighed, at de i sagen, der gav anledning til Glawe-dommen, omhandlede spillemaskiner var forbundet med et »møntrør«, der tjente til at udbetale de ved lov foreskrevne gevinster til spillerne, kan ikke drage denne konklusion i tvivl, selv om de i hovedsagen omhandlede spillemaskiner til dette formål er udstyret med en »hopper«. Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at hopperen, samtidig med at den udgør en teknisk nyskabelse inden for spillemaskinerne, i princippet opfylder den samme funktion som de gamle møntrør. Den omstændighed, som den forelæggende ret har fremhævet, at den erhvervsdrivende til enhver tid lovligt har adgang til hopperens indhold, er i denne henseende ligeledes uden betydning, eftersom enhver ændring af hopperens indhold ifølge den forelæggende ret registreres af et kontrolsystem og tages i betragtning ved beregningen af spilleindtægterne. Disse spilleindtægter, som den erhvervsdrivende reelt selv kan disponere over, kan også bestemmes nøjagtigt.

44 Under disse omstændigheder skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 1, stk. 2, første punktum, og artikel 73 skal fortolkes således, de ikke er til hinder for en national bestemmelse eller praksis, hvorefter spilleindtægterne ved drift af spillemaskiner efter et bestemt tidsrum lægges til grund som afgiftsgrundlag.

Det fjerde spørgsmål

45 Da det fjerde spørgsmål alene er stillet for det tilfælde, at Domstolen besvarer det tredje spørgsmål bekræftende, er det ufornødent at besvare dette spørgsmål.

Det femte til syvende spørgsmål

46 Med det femte til syvende spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 1, stk. 2, første punktum, og artikel 73 skal fortolkes således, at opkrævning af moms forudsætter, at den erhvervsdrivende kan overvælte momsen på spilleren, og om denne mulighed i givet fald omfatter muligheden for lovligt at anvende en tilsvarende højere pris. Den forelæggende ret ønsker i givet fald oplyst, om en national lovgivning, der begrænser den erhvervsdrivendes betaling for momspligtige varer eller tjenesteydelser, skal anvendes således, at den fastsatte pris ikke omfatter momsen. Endelig har den forelæggende ret forespurgt Domstolen, om en mulig ikke-opkrævning af momsen på grundlag af dens angiveligt ikke-overvæltbare karakter i givet fald finder anvendelse på den samlede omsætning fra spillemaskinerne eller kun på den del deraf, med hensyn til hvilken det ikke er muligt at overvælte momsen.

47 Med henblik på at give den forelæggende ret et anvendeligt svar bemærkes det for det første, at i henhold til Domstolens faste praksis udgør bl.a. hensynene til forbrugerbeskyttelse, fjernelse af incitamenter for borgerne til overdrevent forbrug i tilknytning til spillevirksomhed og hensynet til generelt at forebygge forstyrrelser af samfundsordenen tvingende almene hensyn, som kan begrunde restriktioner for den frie udveksling af tjenesteydelser, og at det, så længe bestemmelserne vedrørende hasardspil ikke er harmoniseret på EU-plan, tilkommer hver medlemsstat på dette område i overensstemmelse med sine egne værdinormer at vurdere de krav, som måtte være nødvendige til beskyttelse af de omhandlede interesser, forudsat at de pålagte restriktioner opfylder de betingelser, der fremgår af Domstolens praksis for så vidt angår deres forholdsmæssighed (jf. i denne retning dom af 8.9.2009, sag C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional og Bwin International, Sml. I, s. 7633, præmis 56, 57 og 59 og den deri nævnte retspraksis).

48 Hvad mere konkret angår eksistensen af en »prisregulering« og/eller en lovmæssig begrænsning af tab for spillemaskinernes brugere, er dette i princippet implicit blevet godkendt af Domstolen i Glawe-dommen bl.a. med henblik på dens behandling af momsopkrævningen. Domstolen begrundede således i nævnte dom sin afgørelse på en lovmæssig gevinstandel på 60% og præciserede, at disse gevinster, som den tyske lovgivning foreskrev udbetaling af, ikke skulle omfattes af afgiftsgrundlaget (jf. Glawe-dommen, præmis 9). Indførelsen af, hvad der i det væsentlige er en begrænsning for spillerne af deres tab ved hasardspil og som følge deraf en begrænsning af de indtægter, de erhvervsdrivende har fra sådanne spil, er ligeledes allerede anerkendt i EU-retten.

49 Det følger heraf, at medlemsstaterne på området for hasardspil og spil om penge i princippet har ret til at begrænse bl.a. spillernes indsatser, gevinst og tab tidsmæssigt eller absolut. Hvis en medlemsstat faktisk har gjort brug af denne ret, således som det forekommer at være tilfældet i hovedsagen, opstår spørgsmålet, om ejerne af spillemaskiner må forhøje deres indtægter ud over de ved den relevante lovgivning fastsatte grænser for i højere grad at kunne overvælte momsen på spillerne, ikke. Under disse omstændigheder er en sådan forhøjelse ganske enkelt på lovlig måde forbudt.

50 Det må endvidere fastslås, at det femte til syvende spørgsmål er baseret på den antagelse, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke giver ejerne af spillemaskiner mulighed for fuldt ud at overvælte momsen på de endelige forbrugere, dvs. spillerne. En besvarelse af disse spørgsmål er i øvrigt kun nødvendig for afgørelsen af hovedsagen, i tilfælde af at denne antagelse er korrekt.

51 Det fremgår imidlertid ikke, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede hindrer en overvæltning af momsen på de endelige forbrugere.

52 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, er det i det foreliggende tilfælde kun »netto«-spilleindtægterne, dvs. spilleindtægterne fratrukket den skyldige moms, som udgør afgiftsgrundlaget. Det bemærkes, at afgiftsgrundlaget for momsen i henhold til den i hovedsagen

omtvistede lovgivning kun omfatter de indtægter, som ejeren af spillemaskinerne faktisk har, og at den skyldige moms, der følger af anvendelsen af den lovmæssige momssats på »nettospilleindtægterne« som afgiftsgrundlag, ligeledes og faktisk betales af de endelige forbrugere.

53 Under disse omstændigheder må det fastslås, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der foreskriver begrænsninger for driften af spillemaskiner for så vidt angår bl.a. spillernes indsatser, gevinst og tab pr. tidsenhed, giver den erhvervsdrivende mulighed for at overvælte den skyldige moms af denne aktivitet på den endelige forbruger.

54 Som følge deraf er det ufornødent at besvare det femte til syvende spørgsmål, da de må anses for at være af hypotetisk karakter.

Det ottende spørgsmål

55 Med det ottende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 1, stk. 2, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national ordning, der regulerer en ikke-harmoniseret afgift, hvorefter den skyldige moms modregnes præcist i den førstnævnte afgift.

56 Hvad for det første angår princippet om afgiftsneutralitet, som den forelæggende ret har henvist til i denne sammenhæng, skal det bemærkes, at dette princip, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, afspejler ligebehandlingsprincippet på momsområdet. Dette princip bevirker bl.a., at de afgiftspligtige personer ikke må behandles forskelligt for sammenlignelige ydelser, som er i indbyrdes konkurrence (jf. bl.a. dom af 19.12.2012, sag C-310/11, Grattan, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

57 Som Kommissionen med rette har fremhævet, kræver princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til moms kun, at ligebehandling og neutralitet sikres inden for dette harmoniserede system. Endvidere er det, da det er den skyldige moms, der modregnes i en ikke-harmoniseret afgift i henhold til den i hovedsagen omhandlede lovgivning, og ikke omvendt, højst med hensyn til denne ikke-harmoniserede afgift, at denne lovgivning kunne rejse tvivl om overholdelsen af princippet om ligebehandling, og ikke med hensyn til momsen. Under alle omstændigheder er dette ikke tilfældet i hovedsagen, da den forelæggende ret har præciseret, at sagsøgeren i hovedsagen ikke er underlagt kasinoafgiften.

58 Domstolen har endvidere som svar på en argumentation, der i det væsentlige er identisk med den i denne doms præmis 56 gengivne, fastslået, at det er uden betydning for anvendelsen af princippet om afgiftsneutralitet, at en ikke-harmoniseret afgift på spil, som visse momspligtige arrangører og udbydere af hasardspil og spil om penge ligeledes er pålagt, tilpasses efter den skyldige moms på denne virksomhed (jf. Leo-Libera-dommen, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

59 Hvad for det andet angår de mulige problemer af praktisk karakter, såsom den manglende tilskyndelse for aftageren af en transaktion til at sørge for, at medkontrahenten udsteder en forskriftsmæssig faktura, må det fastslås, at hverken forelæggelsesafgørelsen eller de interesserede parters indlæg indeholder detaljerede oplysninger, som giver anledning til at konkludere, at sådanne problemer allerede er opstået i Tyskland, eller til at bedømme deres indvirkning på det harmoniserede momssystems funktion. I fraværet af konkrete beviser i den henseende er der ikke anledning til at træffe afgørelse vedrørende de mulige konsekvenser af denne hypotese, som den forelæggende ret har nævnt.

60 Under disse omstændigheder skal det ottende spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 1, stk. 2, skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en national ordning, der regulerer en ikke-harmoniseret afgift, hvorefter den skyldige moms modregnes præcist i den førstnævnte afgift.

Det niende spørgsmål

61 Da det niende spørgsmål alene er stillet for det tilfælde, at Domstolen besvarer det ottende spørgsmål bekræftende, er det ufornødent at besvare det niende spørgsmål.

Sagens omkostninger

62 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) Artikel 401 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med direktivets artikel 135, stk. 1, litra i), skal fortolkes således, at merværdiafgiften og en national særskat på hasardspil kan opkræves kumulativt, på betingelse af at den sidstnævnte skat ikke har karakter af en omsætningsafgift.

2) Artikel 1, stk. 2, første punktum, og artikel 73 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national bestemmelse eller praksis, hvorefter spilleindtægterne ved drift af spillemaskiner efter et bestemt tidsrum lægges til grund som afgiftsgrundlag.

3) Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en national ordning, der regulerer en ikke-harmoniseret afgift, hvorefter den skyldige merværdiafgift modregnes præcist i den førstnævnte afgift.

Underskrifter