Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

19. juli 2012*

»Sjette momsdirektiv — artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1 — afholdelse af bingospil — forpligtelse i lovgivningen til at udbetale en del af prisen for salg af billetter i form af gevinster til spillerne — beregning af momsgrundlaget«

I sag C-377/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Spanien) ved afgørelse af 18. maj 2011, indgået til Domstolen den 18. juli 2011, i sagen:

International Bingo Technology SA

mod

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Safjan, A. Borg Barthet, E. Levits og J.-J. Kasel (refererende dommer),

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den spanske regering ved S. Centeno Huerta, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, som befuldmægtiget,

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

afsagt følgende

* Processprog: spansk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 98/80/EF af 12. oktober 1998 (EFT L 281, s. 31, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem International Bingo Technology SA (herefter »International Bingo«) og Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) vedrørende beregning af pro rata-satsen for fradrag i den moms, som selskabet skyldte for afgiftsåret 1999.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 11 bestemmer:

»A. I indlandet:

1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

[...]«

4 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og stk. 5, således som affattet i medfør af samme direktivs artikel 28f, bestemmer:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af [momsen], der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes

d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

e) fastsætte, at såfremt den [moms], som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.«

5 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, bestemmer:

»Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

— i tælleren har den samlede årlige omsætning, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

— i nævneren har den samlede årlige omsætning, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.«

Spansk ret

6 Artikel 104, stk. 1, i lov nr. 37/1992 af 28. december 1992 om merværdiafgift (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (BOE nr. 312 af 29.12.1992, s. 44247, herefter »momsloven«) bestemmer:

»I de tilfælde, hvor den almindelige pro rata-regel finder anvendelse, er der alene fradragsret for den afgift, der er afholdt i hver afgiftsperiode, med den procentsats, der fremgår af stk. 2 nedenfor.

Ved anvendelsen af bestemmelserne i foregående afsnit medregnes de bidrag, som ikke er fradragsberettigede i henhold til denne lovs artikel 95 og 96, ikke i den erlagte afgift.«

7 Momslovens artikel 104, stk. 2, første afsnit, bestemmer:

»Den i stk. 1 nævnte fradragssats beregnes ved at multiplicere 100 med resultatet af en brøk, som:

1) i tælleren har den samlede størrelse af de årlige leverancer af goder og tjenesteydelser, for hvilke der er fradragsret, og som er udført af den afgiftspligtige person i forbindelse med udøvelsen af dennes forretnings- eller erhvervsmæssige virksomhed eller inden for et eventuelt særskilt forretningsområde

2) i nævneren har den samlede størrelse af den samme periodes leverancer af goder og tjenesteydelser udført af den afgiftspligtige person i forbindelse med udøvelsen af dennes forretnings- eller erhvervsmæssige virksomhed eller inden for et eventuelt særskilt forretningsområde, herunder de aktiviteter, som ikke giver ret til fradrag.«

8 Momslovens artikel 104, stk. 4, første afsnit, er affattet som følger:

»I forbindelse med beregningen af pro rata-satsen forstås ved »den samlede størrelse af transaktionerne« summen af de tilhørende modydelser, som beregnes i henhold til denne lovs artikel 78 og 79, herunder i forbindelse med afgiftsfrie eller ikke-afgiftspligtige transaktioner.«

9 Momslovens artikel 78, stk. 1, bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som modtages fra aftageren eller fra tredjemand for de afgiftspligtige transaktioner.«

10 Bekendtgørelse fra Departament de Gobernació de la Generalitat de Cataluñas af 9. januar 1979, som affattet ved bekendtgørelse af 18. januar 1995, bestemmer, at »det beløb, der skal uddeles som gevinster ved hvert spil eller hver udtrækning, skal udgøre 69% af den pålydende værdi af det samlede antal solgte plader, idet de 10% skal anvendes ved en række og de 59% ved bingo«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 International Bingo er et selskab, der arrangerer bingospil. Selskabet er momspligtigt, men er fritaget for moms for så vidt angår omsætningen fra driften af disse spil.

12 International Bingo udøver imidlertid andre aktiviteter, for hvilke den ikke er fritaget for moms. Heriblandt er bl.a. opkrævning og indbetaling af den såkaldte »afgift på bingospil«, som er en afgift, der svarer til en del af bingopladens pris, og som arrangøren opkræver fra spillerne og indbetaler til den kompetente afgiftsmyndighed. Spilarrangørerne modtager som modydelse for denne aktivitet et opkrævningshonorar, som andrager 10% af det nævnte afgiftsbeløb. Størrelsen af dette opkrævningshonorar, som er momspligtigt, udgør afgiftsgrundlaget for beregningen af den moms, som disse arrangører skylder i forbindelse med deres ydelser.

13 For så vidt som arrangørerne foretager andre aktiviteter, som ikke er momsfritaget, i de lokaler, der er bestemt til bingospil, såsom drift af en bar eller en restaurant, er de underlagt pro rata-reglen for beregningen af den fradragsberettigede moms i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5.

14 Hvad angår beregningen af denne pro rata-sats har International Bingo i henhold til momsloven fratrukket det gevinstbeløb, som selskabet skulle udbetale til vinderne, fra sin omsætning. Dette beløb svarer til en fast procentdel af bingopladernes pris. Agencia Estatal de la Administratión Tributaria er af den modsatte opfattelse. Det har fastslået, at dette gevinstbeløb, som udbetales til vinderne, skulle medregnes i den omsætning, som anvendes som base for beregningen af den pågældende pro rata-sats.

15 Da Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) frifandt det pågældende Agencia i den sag, som International Bingo havde anlagt til prøvelse af denne afgørelse, indbragte selskabet sagen for Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, idet det gjorde gældende, at dommen i første instans var i strid med sjette direktiv, således som dette var fortolket af Domstolen.

16 Ifølge den forelæggende ret er det for at afgøre den tvist, der er indbragt for den, nødvendigt at fastslå, hvori »den modværdi, som faktisk er modtaget« af International Bingo for at arrangere bingospil, består. I denne forbindelse har retten anført, at en række omstændigheder i Domstolens dom af 5. maj 1994, Glawe (sag C-38/93, Sml. I, s. 1679), og af 17. september 2002, Town & County Factors (sag C-498/99, Sml. I, s. 7173), er udtryk for, at en bingospilarrangør som den, der er omhandlet i den sag, der er indbragt for retten, reelt set ikke disponerer over den del af bingopladens pris, som skal anvendes til at finansiere de gevinster, der skal udbetales til vinderne.

17 For det første er de beløb, som svarer til størrelsen af gevinsterne, fastsat på forhånd i lovgivningen, som bestemmer, at det beløb, der skal uddeles som gevinster ved hvert spil eller hver udtrækning, udgør 69% af den pålydende værdi af det samlede antal solgte plader.

18 Da den procentvise tilbagebetaling af bingopladens pris, som udgør gevinsterne, på forhånd er fastsat i lovgivningen, foreligger der for det andet ikke usikkerhed i denne forbindelse. Det beløb, der i hvert spil udbetales som gevinster, afhænger udelukkende af antallet af solgte bingoplader, og kan fastlægges ud fra en simpel beregningsmetode.

19 Endelig er den del af bingopladens pris, som svarer til de gevinster, der skal uddeles til vinderne, kun mellem hænderne på bingospilarrangøren i tidsrummet fra spillets begyndelse til dets afslutning, og virksomheden kan således betragtes som blot at være en midlertidig deponering af disse gevinster.

20 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña har anført, at den løsning, som de spanske retsinstanser er kommet frem til for så vidt angår beregningen af beskatningsgrundlaget for en ydelse som den, der er omhandlet i den sag, der er indbragt for den, og den løsning, som retsinstanserne i andre medlemsstater er kommet frem til, er diametrale modsætninger. Det skal således afgøres, om bestemmelserne i sjette direktiv vedrørende beregningen af pro rata-satsen for fradraget anses for at harmonisere fremgangsmåderne ved denne beregning.

21 Den pågældende ret har i øvrigt opregnet visse forhold, som den mener skal tages i betragtning i forbindelse med denne præjudicielle forelæggelse. Den har således præciseret følgende:

— Det er i det foreliggende tilfælde både juridisk og økonomisk muligt at opdele den pris, som hver spiller betaler for bingopladerne, i den del, der skal anvendes til gevinster, og den del, der skal anvendes til andre formål. Det samme gør sig gældende for den del, der skal anvendes til at indbetale spilafgifter, og den del, som udgør modydelsen for den tjenesteydelse, som spilarrangøren har leveret i forbindelse med opkrævning af denne afgift. Henset til denne sondring mellem beløbene, bør der ikke herske nogen tvivl om, at den del af prisen, der skal anvendes til gevinster, ikke kan anses for at udgøre et vederlag for den tjenesteydelse, som leveres af arrangøren.

— Spilarrangøren ville ikke have mulighed for at opkræve vinderne en eventuel moms, som måtte blive beregnet af de beløb, der anvendes til gevinster. Der kan således ikke ske viderefakturering af den økonomiske byrde ved afgiften. Den skævvridning af afgiftsneutraliteten, som følger heraf, ville kunne afhjælpes, hvis afgiftsgrundlaget ikke omfattede de udbetalte gevinster.

22 På denne baggrund har Tribunal Superior de Justicia de Cataluña besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør det forhold, at bingospillerne indbetaler den del af bingopladernes pris, som vedrører gevinsterne, et reelt forbrug af varer og tjenesteydelser med den virkning, at disse skal medtages i momsgrundlaget?

2) Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, fortolkes således, at der med disse artikler indføres en sådan harmoniseringsgrad, at de er til hinder for, at de enkelte medlemsstater kan operere med andre løsninger i national lovgivning eller retspraksis, for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt der i momsgrundlaget skal medregnes den del af bingopladernes pris, som skal anvendes til udbetaling af gevinster, med den virkning, at der skal foretages en regulering af nævneren i forbindelse med beregningen af pro rata-satsen?

3) Skal sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, fortolkes således, at disse artikler er til hinder for en national retspraksis, hvorefter der i momsgrundlaget for så vidt angår bingospil medregnes de beløb, som svarer til gevinsternes størrelse, og som de forskellige spillere indbetaler i forbindelse med deres køb af bingoplader, med den virkning, at de skal medtages i nævneren i forbindelse med beregningen af pro rata-satsen?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

23 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at momsgrundlaget i tilfælde af salg af bingoplader som de i hovedsagen omhandlede omfatter den del af disse pladers pris, som er fastsat på forhånd i lovgivningen, og som er bestemt til udbetaling af gevinster til spillerne.

24 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes indledningsvis, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer, at »beskatningsgrundlaget [...] ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, [er] den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner«.

25 Det bemærkes dernæst, at det fremgår af fast retspraksis, at denne regel skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget ved levering af tjenesteydelser er den modværdi, der faktisk er modtaget for tjenesteydelsen (jf. bl.a. dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 19, og dommen i sagen Town & County Factors, præmis 27).

26 Domstolen har ligeledes fastslået, at for så vidt angår spilleautomater, der – som i hovedsagen – i henhold til bindende regler i lovgivningen udbetaler en fast procentdel af spillernes indsatser 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).

27 Hvad angår spil som de i hovedsagen omhandlede skal det bemærkes, at betingelserne for afviklingen heraf er fastsat i lovgivningen, og at den procentdel af bingopladernes pris, som skal uddeles som gevinster til spillerne, er fastsat i bindende regler i lovgivningen.

28 For så vidt som den del af bingopladernes pris, der uddeles som gevinster til spillerne, er fastsat på forhånd og er bindende, kan den ikke betragtes som en del af den modydelse, som spilarrangøren modtager for den tjenesteydelse, han leverer (jf. i denne retning Glawe-dommen, præmis 12).

29 Det følger heraf, at i forbindelse med spil som de i hovedsagen omhandlede udgøres den modydelse, som faktisk modtages af spilarrangøren for den leverede tjenesteydelse, af bingopladernes pris fratrukket den – i lovgivningen fastsatte – del af denne pris, som skal uddeles som gevinster til spillerne. Den pågældende arrangør kan således reelt alene råde over den resterende del af salgsprisen.

30 Det skal endelig bemærkes, at denne fortolkning af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er i overensstemmelse med Domstolens fortolkning heraf i dommen i sagen Town & County Factors.

31 Som det fremgår af præmis 29 og 30 i dommen i sagen Town & County Factors, har Domstolen i denne forbindelse fastslået, at den fortolkning af sjette direktiv, som den havde anlagt i Glawe-dommen, ikke kunne finde anvendelse på en ydelse som den, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til dommen i sagen Town & County Factors. Mens de spilleautomater, som var omhandlet i den sag, der gav anledning til Glawe-dommen, var kendetegnet ved, at de i henhold til lovgivningen var konstrueret således, at mindst en vis procentdel af spillernes indsatser blev udbetalt til spillerne som gevinster, og at disse indsatser var teknisk og fysisk adskilt fra de indsatser, som ejeren reelt selv kunne disponere over, havde den konkurrence, der var omhandlet i dommen i sagen Town & County Factors, ingen af disse to væsentlige kendetegn, hvorfor arrangøren af denne type konkurrence frit kunne disponere over den samlede sum af de modtagne gebyrer.

32 I forbindelse med spil som de i hovedsagen omhandlede, kan arrangøren netop ikke frit råde over hele bingopladernes pris, idet han er forpligtet til at udbetale en på forhånd i lovgivningen fastsat procentdel af denne pris som gevinster til spillerne.

33 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at momsgrundlaget i tilfælde af salg af bingoplader som de i hovedsagen omhandlede ikke omfatter den del af disse pladers pris, som er fastsat på forhånd i lovgivningen, og som er bestemt til udbetaling af gevinster til spillerne.

Det andet og det tredje spørgsmål

34 Med det andet og det tredje spørgsmål, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, skal fortolkes således, at medlemsstaterne kan fastsætte, at den – på forhånd i lovgivningen fastsatte – del af bingopladernes pris, som skal udbetales til spillerne som gevinster, med henblik på beregningen af pro rata-satsen for momsfradraget indgår i den omsætning, der skal fremgå af nævneren i den brøk, som er omhandlet i artikel 19, stk. 1.

35 For at besvare dette spørgsmål skal der først henvises til ordlyden af 12. betragtning til sjette direktiv, hvorefter »fradragsordningen bør harmoniseres i det omfang, den har indvirkning på opkrævningens virkelige størrelse, og beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater«.

36 Det skal tilføjes, at ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er klar, og at bestemmelsen ikke overlader medlemsstaterne noget skøn ved afgørelsen af, hvad der skal betragtes som den modværdi, som tjenesteyderen modtager eller vil modtage af aftageren.

37 Domstolen har endvidere allerede fastslået i denne forbindelse, at sjette direktiv skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en medlemsstat for bestemte transaktioner anvender en anden regel for fastlæggelse af beskatningsgrundlag end hovedreglen i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a),

uden forudgående at have fulgt proceduren i samme direktivs artikel 27 med henblik på at opnå tilladelse til at indføre en sådan foranstaltning, der fraviger nævnte hovedregel (jf. i denne retning dom af 9.6.2011, sag C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Sml. I, s. 5059, præmis 40).

38 Det skal for det andet bemærkes, at den – på forhånd i lovgivningen fastsatte – del af bingopladernes pris, som skal udbetales til spillerne som gevinster, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, som det fremgår af besvarelsen på det første spørgsmål, ikke skal medregnes i momsgrundlaget og ikke kan betragtes som værende en del af spilarrangørens omsætning. Følgelig kan de tilsvarende beløb ikke fremgå af nævneren i den brøk, som i henhold til sjette direktivs artikel 19, stk. 1, anvendes ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget for den indgående moms.

39 Følgelig skal det andet og det tredje spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, skal fortolkes således, at medlemsstaterne ikke kan fastsætte, at den – på forhånd i lovgivningen fastsatte – del af bingopladernes pris, som skal udbetales til spillerne som gevinster, med henblik på beregningen af pro rata-satsen for momsfradraget indgår i den omsætning, der skal fremgå af nævneren i den brøk, som er omhandlet i artikel 19, stk. 1.

Sagens omkostninger

40 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 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 98/80/EF af 12. oktober 1998, skal fortolkes således, at afgiftsgrundlaget for merværdiafgiften i tilfælde af salg af bingoplader som de i hovedsagen omhandlede ikke omfatter den del af disse pladers pris, som er fastsat på forhånd i lovgivningen, og som er bestemt til udbetaling af gevinster til spillerne.**

2) **Artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 98/80, skal fortolkes således, at medlemsstaterne ikke kan fastsætte, at den – på forhånd i lovgivningen fastsatte – del af bingopladernes pris, som skal udbetales til spillerne som gevinster, med henblik på beregningen af pro rata-satsen for merværdiafgiftsfradraget indgår i den omsætning, der skal fremgå af nævneren i den brøk, som er omhandlet i artikel 19, stk. 1.**

Underskrifter