DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

17. februar 2005 *

I de forenede sager C-453/02 og C-462/02,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelser af 6. november 2002 indgået til Domstolen henholdsvis den 13. og den 23. december 2002 i sagerne:

Finanzamt Gladbeck

mod

Edith Linneweber (sag C-453/02)

og

Finanzamt Herne-West

mod

Savvas Akritidis (sag C-462/02),

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne C. Gulmann og R. Schintgen (refererende dommer),

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. maj 2004,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Edith Linneweber ved Rechtsanwalt M. Nettesheim

— den tyske regering ved W.-D. Plessing, som befuldmægtiget, bistået af Rechtsanwalt D. Sellner

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og K. Gross, som befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt A. Böhlke,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 8. juli 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra f), 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningerne er blevet fremsat i forbindelse med sager mellem Finanzamt Gladback og Edith Linneweber, der er universalsuccessor efter sin i 1999 afdøde mand, henholdsvis mellem Finanzamt Herne-West og Savvas Akritidis, og begge sager angår betaling af merværdiafgift (herefter »moms«) af indtægter fra drift af hasardspil.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 2, som udgør direktivets afsnit II med overskriften »Anvendelsesområde«, bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

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

[...]«

4 I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), fritager medlemsstaterne følgende fra moms:

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

Nationale bestemmelser

5 Ifølge artikel 1, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz 1993 (lov af 1993 om omsætningsafgift, BGBl. 1993 I, s. 565, herefter »UStG«) opkræves der moms af transaktioner, som en erhvervsdrivende foretager mod vederlag i indlandet som led i sin virksomhed.

6 I medfør af artikel 4, stk. 9, litra b), i UStG er omsætning omfattet af væddeløbs- og lotteriloven samt omsætning fra drift af godkendte offentlige spillekasinoer momsfritaget.

Tvisten i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-453/02

7 Edith Linneweber er universalsuccessor efter sin i 1999 afdøde mand. Sidstnævnte havde godkendelse til mod vederlag at stille spilleautomater og underholdningsapparater til rådighed på værtshuse og i restauranter samt i de spillehaller, som han ejede. Edith Linneweber og hendes mand angav for 1997 og 1998 indtægterne fra driften af disse automater som afgiftsfri under henvisning til, at godkendte kasinoers indtægter fra drift af spilleautomater er fritaget for moms.

8 Finanzamt Gladbeck fandt derimod ikke, at de omhandlede indtægter var momsfritaget i medfør af artikel 4, stk. 9, litra b), i UstG, da de hverken var underlagt væddeløbs- og lotteriafgift eller stammede fra driften af et godkendt offentligt spillekasino.

9 Sagen blev forelagt Finanzgericht Münster, der gav sagsøgeren Edith Linneweber medhold med den begrundelse, at indtægter fra spilleautomater i overensstemmelse med Domstolens dom af 11. juni 1998, Fischer (sag C-283/95, Sml. I, s. 3369), er momsfritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f). Således har Domstolen i denne doms præmis 28 fastslået, at princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til opkrævning af moms er til hinder for en forskellig behandling af lovlige og ulovlige transaktioner.

10 Finanzamt Gladbeck indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof og gjorde gældende, at ved spil på automater, der er opstillet i kasinoer, er indsatsen og gevinstchancen væsentlig større end ved spil på automater, der er opstillet andre steder. I modsætning til hvad Finanzgericht havde lagt til grund, er der således ingen konkurrence mellem de to typer spilleautomater.

11 Da Bundesfinanzhof fandt, at en fortolkning af sjette direktiv var nødvendig for afgørelse af tvisten, besluttede den at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), [...] fortolkes således, at en medlemsstat ikke må opkræve merværdiafgift af afholdelse af hasardspil eller spil om penge, hvis en tilsvarende virksomhed, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse?

2) Er sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), [...] allerede til hinder for, at en medlemsstat opkræver merværdiafgift af drift af spilleautomater, hvis en tilsvarende virksomhed er omfattet af en afgiftsfritagelse, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer, eller er det endvidere en forudsætning, at de spilleautomater, der er opstillet andre steder end i kasinoer, på væsentlige punkter, f.eks. med hensyn til maksimumsindsatsen og maksimumsgevinsten, kan sammenlignes med spilleautomater i kasinoer?

3) Kan den, der opstiller automaterne, påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), [...]?«

Sag C-462/02

12 Det fremgår af de sagsakter, Domstolen har modtaget fra den forelæggende ret, at Savvas Akritidis fra 1987 til 1991 drev et spillested i Herne-Eickel (Tyskland). Der afholdt han roulettespil og kortspil. Ifølge den tilladelse, han rådede over, måtte spillene kun spilles efter bestemte regler i overensstemmelse med en særlig tilladelsesattest (Unbedenklichkeitsbescheinigung) udstedt af de kompetente myndigheder.

13 Fra 1989 til 1991 overholdt Savvan Akritidis hverken ved roulettespil eller ved kortspil de af myndighederne foreskrevne regler. Således blev kortbordet bl.a. ikke anvendt, og den tilladte maksimumsindsats blev overskredet. Sagsøgeren førte heller ikke fortegnelser over omsætningen fra afholdelsen af disse spil.

14 Finanzamt Herne-West ansatte omsætningen for denne periode således, at indtægterne fra det ulovlige roulette- og kortspil blev medregnet. Efter en klage fra Savvan Akritidis og som følge af den ovenfor anførte dom i Fischer-sagen opkrævede Finanzamt Herne-West ikke moms af indtægterne fra roulettespillet. De ulovligt afholdte kortspil betragtede Finanzamt Herne-West imidlertid stadig som afgiftspligtige, og den andel af omsætningen, der hidrørte fra disse kortspil, blev derfor fastsat skønsmæssigt.

15 Savvan Akritidis anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse for Finanzgericht Münster. I overensstemmelse med de principper, Domstolen fastsatte i Fischer-dommen, fastslog Finanzgericht, at de omhandlede kortspil var momsfritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f). Endvidere fandt Finanzgericht, at Savvan Akritidis kunne gøre denne bestemmelse gældende direkte for de nationale domstole. Ifølge Finanzgericht var der ikke grundlag for at begrænse anvendelsen af de principper, Domstolen fastsatte i den nævnte dom, til roulettespil.

16 Finanzamt Herne-West indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof og gjorde gældende, at de principper, som Finanzgericht Münster har henvist til, ikke kan overføres på de kortspil, der er omhandlet i det foreliggende tilfælde. Til forskel fra de spil, der var omhandlet i den sag, som gav anledning til Fischer-dommen, er der i nærværende sag ingen konkurrence mellem de af Savvan Akritidis afholdte kortspil og dem, der afholdes i kasinoer, idet disse spil reelt ikke kan sammenlignes. Savvan Akritidis har hævdet, at de kortspil, der er blevet spillet i hans etablissementer, svarer til de black jack-spil, som spilles i godkendte offentlige kasinoer.

17 Da Bundesfinanzhof fandt, at en fortolkning af sjette direktiv var nødvendig for afgørelse af tvisten, besluttede den at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), [...] allerede til hinder for, at en medlemsstat opkræver merværdiafgift af afholdelse af kortspil, hvis en tilsvarende virksomhed, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse, eller er det endvidere en forudsætning, at kortspil, der afholdes andre steder end i kasinoer, på væsentlige punkter, f.eks. med hensyn til maksimumsindsatsen og maksimumsgevinsten, kan sammenlignes med kortspil i kasinoer?

2) Kan den, der afholder kortspil, påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), [...]?«

18 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 6. februar 2003 er sagerne C-453/02 og C-462/02 blevet forenet med henblik på den skriftlige forhandling, den mundtlige forhandling og domsafsigelsen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål i sag C-453/02

19 Indledningsvis bemærkes, at godkendte offentlige kasinoers omsætning fra hasardspil og spilleautomater fritages for moms i henhold til artikel 4, stk. 9, litra b), i UstG, uden at der fastsættes nærmere bestemmelser om formen eller fremgangsmåden for afholdelse af disse spil og for driften af spilleautomaterne.

20 Endvidere må det konstateres, at godkendte offentlige kasinoer, således som Bundesfinanzhof har præciseret i forelæggelseskendelsen, ikke pålægges begrænsninger med hensyn til, hvilke hasardspil eller spilleautomater de kan drive virksomhed med.

21 Uanset hvordan disse spil afholdes, kan godkendte offentlige kasinoer således drive virksomhed med hasardspil og spilleautomater, som dem, der er omhandlet i hovedsagen, uden at der opkræves moms af omsætningen fra disse spil.

22 Under disse omstændigheder må det første spørgsmål i sag C-453/02 forstås således, at det i det væsentlige ønskes oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, hvorefter al drift af hasardspil og spilleautomater er fritaget for moms, når den foregår i godkendte offentlige kasinoer, mens andre erhvervsdrivendes udøvelse af en tilsvarende virksomhed ikke er omfattet af denne afgiftsfritagelse.

23 Med henblik på at besvare det således omformulerede spørgsmål bemærkes, at det fremgår af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra f), at drift af hasardspil og spilleautomater som udgangspunkt skal fritages for moms, idet medlemsstaterne dog har bevaret kompetencen til at fastlægge betingelserne og grænserne for denne fritagelse (Fischer-dommen, præmis 25).

24 Ved udøvelsen af denne kompetence skal medlemsstaterne dog overholde princippet om afgiftsneutralitet. Som det fremgår af Domstolens praksis, er dette princip bl.a. til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen, og de pågældende varer eller tjenesteydelser skal således pålægges en ensartet sats (jf. bl.a. dom af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 36, og af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20).

25 Det følger imidlertid af denne retspraksis, af dom af 7. september 1999, Gregg (sag C-216/97, Sml. I, s. 4947, præmis 20), og af Fischer-dommen, at det ved vurderingen af, om varer eller tjenesteydelser er sammenlignelige, som udgangspunkt ikke er relevant, hvem producenten eller tjenesteyderen er, eller i hvilken retlig form denne udøver sin virksomhed.

26 Som generaladvokaten således i punkt 37 og 38 i forslaget til afgørelse har bemærket, undersøgte Domstolen, da den vurderede, om der var lighed mellem de aktiviteter, der udøvedes i den sag, som gav anledning til Fischer-dommen, kun, om de pågældende aktiviteter kunne sammenlignes, og tog ikke hensyn til et argument om, at i relation til princippet om afgiftsneutraliteten adskilte hasardspillene sig, alene fordi de blev afholdt af eller i godkendte offentlige kasinoer.

27 Domstolen fastslog således i præmis 31 i Fischer-dommen, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra f), er til hinder for, at en medlemsstat opkræver moms af ulovlig drift af hasardspil, der afholdes andre steder end i godkendte offentlige kasinoer, hvis en tilsvarende virksomhed, når den udføres af sådanne kasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.

28 Da det ikke er relevant, hvem der driver det pågældende hasardspil, ved vurderingen af, om ulovlig afholdelse af hasardspil skal anses for at konkurrere med lovlig afholdelse af det samme spil, må dette a fortiori også være tilfældet ved vurderingen af, om to hasardspil eller to spilleautomater, der drives lovligt, skal anses for at konkurrere med hinanden.

29 Det følger heraf, at medlemsstaterne under udøvelsen af den beføjelse, de har i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), til at fastsætte, på hvilke betingelser og med hvilke begrænsninger drift af hasardspil og spilleautomater er omfattet af den i denne bestemmelse foreskrevne momsfritagelse, ikke gyldigt kan lade momsfritagelsen være afhængig af, hvem der afholder de pågældende spil eller driver de pågældende spilleautomater.

30 Henset til disse bemærkninger skal det første spørgsmål i sag C-453/02 besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning, hvorefter al drift af hasardspil og spilleautomater er fritaget for moms, når den foregår i godkendte offentlige kasinoer, mens andre erhvervsdrivendes udøvelse af en tilsvarende virksomhed ikke er omfattet af denne afgiftsfritagelse.

Det andet spørgsmål i sag C-453/02 og det første spørgsmål i sag C-462/02

31 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål i sag C-453/02 er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål i denne sag og det første spørgsmål i sag C-462/02.

Det tredje spørgsmål i sag C-453/02 og det andet spørgsmål i sag C-462/02

32 Med disse spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), har direkte virkning, således at en person, der driver virksomhed med hasardspil eller spilleautomater, kan påberåbe sig denne bestemmelse for de nationale domstole med henblik på at tilsidesætte regler i national ret, der er uforenelige hermed.

33 Det bemærkes i denne forbindelse, at i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, kan der i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger støttes ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, ligesom private over for staten kan påberåbe sig bestemmelser, der efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til staten (jf. bl.a. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 25, af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 51, og af 20.5.2003, forenede sager C-465/00, C-138/01 og C-139/01, Österreichischer Rundfunk m.fl., Sml. I, s. 4989, præmis 98).

34 Hvad nærmere angår sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), fremgår det af retspraksis, at selv om denne bestemmelse utvivlsomt giver medlemsstaterne en skønsmæssig beføjelse til at fastsætte betingelser for anvendelsen af visse af afgiftsfritagelserne i denne bestemmelse, kan en medlemsstat ikke gøre gældende over for en afgiftspligtig person, der er i stand til at bevise, at hans afgiftsmæssige stilling faktisk er omfattet af en af de fritagelsesgrupper, som er fastsat i direktivet, at staten ikke har truffet netop de foranstaltninger, som skal lette anvendelsen af fritagelsen (Becker-dommen, præmis 33).

35 Det skal tilføjes, at den omstændighed, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), bekræfter, at medlemsstaterne har denne skønsmargen, ved særligt at anføre, at de er beføjede til at fastsætte betingelser og begrænsninger for den afgiftsfritagelse, som hasardspil eller spil om penge er omfattet af, ikke kan føre til et andet resultat. Da disse spil som udgangspunkt er fritaget for moms, kan enhver person, der driver virksomhed hermed, umiddelbart gøre denne afgiftsfritagelse gældende, når den pågældende medlemsstat har afholdt sig fra at udøve de beføjelser, den udtrykkelig er blevet tillagt i medfør af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra f), eller har undladt at iværksætte sådanne beføjelser.

36 Desuden må det konstateres, at hvad der gælder i tilfælde, hvor en medlemsstat ikke har udøvet de beføjelser, den er blevet tillagt i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), a fortiori må gælde i tilfælde, hvor en medlemsstat under udøvelsen af disse beføjelser har vedtaget nationale bestemmelser, der er uforenelige med direktivet.

37 Det følger heraf, således som generaladvokaten har anført i punkt 72 i forslaget til afgørelse, at når de betingelser og begrænsninger, som en medlemsstat har fastsat med hensyn til afgiftsfritagelsen for hasardspil eller spil om penge, er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, kan medlemsstaten ikke påberåbe sig disse betingelser eller begrænsninger med henblik på at nægte en person, der driver virksomhed med sådanne spil, den afgiftsfritagelse, han med rette kan gøre krav på i henhold til sjette direktiv.

38 Herefter skal det tredje spørgsmål i sag C-453/02 og det andet spørgsmål i sag C-462/02 besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), har direkte virkning, således at en person, der driver virksomhed med hasardspil og spilleautomater, kan påberåbe sig denne bestemmelse for de nationale domstole med henblik på at tilsidesætte regler i national ret, der er uforenelige hermed.

Denne doms tidsmæssige retsvirkninger

39 I sit mundtlige indlæg har den tyske regering anført, at Domstolen i tilfælde af, at den finder, at en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagerne, er uforenelig med sjette direktiv, bør begrænse denne doms tidsmæssige retsvirkninger.

40 Til støtte for sin anmodning har regeringen dels gjort Domstolen opmærksom på de negative økonomiske følger af en dom, der fastslår, at en bestemmelse som artikel 4, stk. 9, i UStG er uforenelig med sjette direktiv. Dels har regeringen gjort gældende, at den adfærd, som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber udviste efter afsigelsen af dom af 5. maj 1994, Glawe (sag C-38/93, Sml. I, s. 1679), gav Forbundsrepublikken Tyskland den opfattelse, at artikel 4, stk. 9, i UStG var forenelig med sjette direktiv.

41 I denne forbindelse bemærkes, at i henhold til fast retspraksis skal den fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 234 EF, belyse og præcisere betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Heraf følger, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge en tvist om

anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt (jf. bl.a. dom af 11.8.1995, forenede sager C-367/93 — C-377/93, Roders m.fl., Sml. I, s. 2229, præmis 42, og af 3.10.2002, sag C-347/00, Barreira Pérez, Sml. I, s. 8191, præmis 44).

42 Domstolen vil kun undtagelsesvis under anvendelse af et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er knæsat i Fællesskabets retsorden, finde anledning til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold (jf. bl.a. dom af 23.5.2000, sag C-104/98, Buchner m.fl., Sml. I, s. 3625, præmis 39, og Barreira Pérez-dommen, præmis 45).

43 For så vidt angår hovedsagerne bemærkes for det første, at Kommissionens adfærd efter Glawe-dommen ikke kan påberåbes til støtte for, at artikel 4, stk. 9, i UStG med rimelighed kunne anses for forenelig med sjette momsdirektiv. Sagen, der gav anledning til denne dom, vedrørte alene beregningen af den del af omsætningen fra drift af spilleautomater, der udgjorde afgiftsgrundlaget, og omhandlede ingenlunde den forskellige behandling af godkendte offentlige kasinoer i forhold til andre, der afholder hasardspil, indført ved den tyske momslovgivning.

44 For det andet bemærkes, at de økonomiske følger, som en præjudiciel afgørelse kan få for en medlemsstat, ikke i sig selv kan begrunde, at dommens tidsmæssige virkninger begrænses (jf. bl.a. dommen i sagen Roders m.fl., præmis 48, og dommen i sagen Buchner m.fl., præmis 41).

45 Det følger heraf, at der ikke er grundlag for at begrænse denne doms tidsmæssige retsvirkning.

Sagens omkostninger

46 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. 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 (Anden Afdeling) for ret:

1) **Artikel 13, punkt B, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter al drift af hasardspil og spilleautomater er fritaget for moms, når den foregår i godkendte offentlige kasinoer, mens andre erhvervsdrivendes udøvelse af en tilsvarende virksomhed ikke er omfattet af denne afgiftsfritagelse.**

2) **Artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv 77/388 har direkte virkning, således at en person, der driver virksomhed med hasardspil og spilleautomater, kan påberåbe sig denne bestemmelse for de nationale domstole med henblik på at tilsidesætte regler i national ret, der er uforenelige hermed.**

Underskrifter