DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 17 februari 2005 *

I de förenade målen C-453/02 och C-462/02,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Tyskland), genom beslut av den 6 november 2002, som inkom till domstolen den 13 respektive den 23 december 2002, i målen mellan

Finanzamt Gladbeck

och

Edith Linneweber (C-453/02)

och mellan

Finanzamt Herne-West

och

Savvas Akritidis (C-462/02),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna C. Gulmann och R. Schintgen (referent),

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 26 maj 2004,

med beaktande av de yttranden som avgivits av:

— Edith Linneweber, genom M. Nettesheim, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing, i egenskap av ombud, biträdd av D. Sellner, Rechtsanwalt,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och K. Gross, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Böhlke, Rechtsanwalt,

och efter att den 8 juli 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 B f i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts dels i en tvist mellan Finanzamt Gladbeck och Edith Linneweber, i hennes egenskap av universell testamentstagare till sin år 1999 avlidne make, dels i en tvist mellan Finanzamt Herne-West och Savvas Akritidis, avseende betalning av mervärdesskatt på inkomster från hasardspelsverksamhet.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 I artikel 2 i sjätte direktivet, vilken utgör avdelning II i detsamma och har rubriken "Räckvidd", föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall betalas för:

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

..."

4 Enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet skall följande verksamheter undantas från mervärdesskatteplikt:

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

Nationella bestämmelser

5 Enligt 1 § punkt 1 i Umsatzsteuergesetz 1993 (1993 års lag om omsättningsskatt, BGBl. 1993 I, s. 565) (nedan kallad UStG) skall mervärdesskatt betalas på transaktioner som en näringsidkare genomför mot vederlag inom landets territorium, inom ramen för sin näringsverksamhet.

6 Enligt 4 § punkt 9 b UStG skall sådan omsättning som omfattas av lagen om vadslagning och lotterier undantas från mervärdesskatteplikt, på samma sätt som omsättning av spelverksamhet på offentliga kasinon med tillstånd.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-453/02

7 Edith Linneweber är universell testamentstagare till sin år 1999 avlidne make. Den senare hade haft myndigheternas tillstånd att mot ersättning tillhandahålla allmänheten spelautomater och andra underhållningsapparater på caféer och i egna spelhallar. Edith Linneweber och hennes make hade för räkenskapsåren 1997 och 1998 deklarerat inkomsterna från den verksamhet de bedrev med dessa apparater såsom icke mervärdesskattepliktiga, med motiveringen att inkomster från spelautomater på kasinon med tillstånd är undantagna från sådan skatteplikt.

8 Finanzamt Gladbeck fann däremot att inkomsterna i fråga inte var undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 9 b i UStG, eftersom de inte omfattades av skatt på vadslagning, spel och lotterier, och inte härrörde från spelverksamhet på offentligt kasino med tillstånd.

9 Finanzgericht Münster prövade målet och biföll Edith Linnewebers talan med hänvisning till att inkomster av spelautomater, i analogi med domstolens dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer, REG 1998, s. I-3369, skall undantas från mervärdesbeskattning med tillämpning av artikel 13 B f i sjätte direktivet. I punkt 28 i nämnda dom konstaterade domstolen nämligen att principen om skatteneutralitet utgör hinder för att skillnad görs mellan lagliga och olagliga transaktioner i fråga om uttag av mervärdesskatt.

10 Till stöd för sitt överklagande till Bundesfinanzhof anförde Finanzamt Gladbeck att insatserna och vinstmöjligheterna var väsentligt mycket högre i fråga om de spelautomater som fanns på kasinon än i fråga om de spelautomater som drevs på andra platser. Till skillnad från vad Finanzgericht Münster fastställt ansågs således inte någon konkurrens mellan dessa två typer av automater föreligga.

11 Bundesfinanzhof fann att tvistens utgång var beroende av tolkningen av sjätte direktivet och beslöt att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall artikel 13 B f i sjätte direktivet tolkas så att en medlemsstat inte får ta ut mervärdesskatt på anordnande av hasardspel, när anordnande av sådana spel på offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från skatteplikt?

2) Medför artikel 13 B f i sjätte direktivet ett förbud för en medlemsstat att ta ut mervärdesskatt på driften av en spelautomat, när driften av en spelautomat på offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från skatteplikt, eller skall det därutöver fastställas att de spelautomater som drivs på andra ställen än på kasinon på väsentliga punkter, exempelvis beträffande högsta insats och högsta vinst, är jämförbara med spelautomater på kasinon?

3) Kan den som driver spelautomater med framgång åberopa det undantag från skatteplikten som föreskrivs i artikel 13 B f i sjätte direktivet?"

Mål C-462/02

12 Av de handlingar som har inkommit till domstolen från den nationella domstolen framgår att Savvas Akritidis under åren 1987 till 1991 drev ett kasino i Herne-Eickel. Han anordnade där såväl roulettspel som kortspel. Dessa spel skulle, enligt det tillstånd han hade, genomföras med iakttagande av regler som hade utformats i enlighet med ett godkännandecertifikat ("Unbedenklichkeitsbescheinigung") utfärdat av de behöriga myndigheterna.

13 Under åren 1987 till 1991 iakttog Savvas Akritidis inte de regler som hade fastställts av de behöriga myndigheterna vare sig avseende roulettspel eller kortspel. Han använde till exempel inte speltavla, iakttog inte det maximala insatsbeloppet och förde inte heller register över den omsättning som genererades av verksamheten med dessa båda spel.

14 Finanzamt Herne-West beaktade den olagliga inkomsten av anordnande av roulett- och kortspel när den fastställde omsättningen för den aktuella perioden. Efter klagomål från Savvas Akritidis, och med hänsyn till domen i det ovannämnda målet, undantog Finanzamt Herne-West inkomsterna från roulettspel från mervärdesskatteplikten. Den fann emellertid att de olagligt anordnade kortspelen var skattepliktiga och gjorde en schablonmässig beräkning av dessa spels andel av omsättningen.

15 Savvas Akritidis väckte talan mot beslutet vid Finanzgericht Münster. Denna domstol fastställde, i enlighet med de principer som klargjordes av domstolen i domen i det ovannämnda målet Fischer, att de ifrågavarande kortspelen med tillämpning av artikel 13 B f i sjätte direktivet skulle undantas från mervärdesbeskattning. Finanzgericht Münster bedömde även att Savvas Akritidis kunde åberopa denna bestämmelse direkt vid de nationella domstolarna och att det inte fanns någon anledning att begränsa tillämpligheten av de principer som domstolen fastställde i nämnda dom till att endast omfatta roulettspel.

16 Finanzamt Herne-West överklagade till Bundesfinanzhof och gjorde gällande att de principer som Finanzgericht Münster hänvisade till inte kunde överföras på de kortspel som är i fråga i förevarande mål. Till skillnad från det spel som är i fråga i det ovannämnda målet Fischer, saknas det helt konkurrens mellan det kortspel som anordnades av Savvas Akritidis och dem som anordnades av kasinona, eftersom spelen inte är helt jämförbara. Savvas Akritidis har däremot för sin del hävdat att det kortspel som försiggick i hans inrättningar motsvarade spelet "black jack" som spelades på offentliga kasinon med tillstånd.

17 Bundesfinanzhof fann att tvistens utgång var beroende av tolkningen av sjätte direktivet och beslöt att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Medför artikel 13 B f i sjätte direktivet ett förbud för en medlemsstat att ta ut mervärdesskatt på anordnande av kortspel, när anordnande av kortspel på offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från skatteplikt, eller skall det därutöver fastställas att de kortspel som anordnas på andra ställen än på kasinon, på väsentliga punkter, exempelvis beträffande spelregler, högsta insats och högsta vinst, är jämförbara med kortspel på kasinon?

2) Kan den som anordnar kortspel med framgång åberopa det undantag från skatteplikten som föreskrivs i artikel 13 B f i sjätte direktivet?"

18 Genom beslut av domstolens ordförande den 6 februari 2003 förenades mål C-453/02 med mål C-462/02 vad gäller det skriftliga och muntliga förfarandet samt med avseende på domen.

Tolkningsfrågorna

Den första frågan i mål C-453/02

19 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt 4 § punkt 9 b UStG skall omsättningen från hasardspel och hasardspelsautomater på offentliga kasinon med tillstånd undantas från mervärdesskatteplikt, utan att det definieras i vilken form eller på vilket sätt verksamheten med dessa spel eller automater skall anordnas eller bedrivas.

20 Domstolen konstaterar vidare, liksom Bundesfinanzhof gjorde i sin begäran om förhandsavgörande, att offentliga kasinon med tillstånd inte har ålagts några begränsningar avseende vilka hasardspel eller hasardspelsautomater som kan ingå i deras verksamhet.

21 Verksamhet med sådana hasardspel eller hasardspelsautomater som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, kan således oberoende av det sätt på vilket den anordnas bedrivas av offentliga kasinon med tillstånd, utan att omsättningen av verksamheten med dessa spel beläggs med mervärdesskatt.

22 Under dessa omständigheter måste den första frågan i mål C-453/02 tolkas så att den huvudsakligen avser huruvida artikel 13 B f i sjätte direktivet utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken all verksamhet med hasardspel och hasardspelsautomater är undantagen från mervärdesskatteplikt när den sker på offentliga kasinon med tillstånd, medan samma aktivitet inte omfattas av detta undantag när den bedrivs av andra aktörer än dem som bedriver kasinoverksamhet.

23 För att besvara den på så sätt omformulerade frågan erinrar domstolen om att det följer av artikel 13 B f i sjätte direktivet att verksamhet med hasardspel och hasardspelsautomater i princip skall vara undantagen från mervärdesskatteplikt, medan medlemsstaterna dock alltjämt är behöriga att bestämma villkoren och gränserna för undantaget (domen i det ovannämnda målet Fischer, punkt 25).

24 Medlemsstaterna måste emellertid iaktta principen om skatteneutralitet när de utövar denna behörighet. Såsom framgår av domstolens rättspraxis utgör denna princip hinder bland annat för att likartade varor eller tjänster, vilka således konkurrerar med varandra, behandlas olika i mervärdesskattehänseende, varför nämnda varor eller tjänster skall beskattas med en enhetlig skattesats (se, bland annat, dom av den 11 oktober 2001 i mål C-267/99, Adam, REG 2001, s. I-7467, punkt 36, och av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-12691, punkt 20).

25 Det följer emellertid av denna rättspraxis, liksom av domen av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 20, och av domen i det ovannämnda målet Fischer, att identiteten hos tillverkaren eller hos den som tillhandahåller tjänster, och den rättsliga form i vilken dessa bedriver sina rörelser, i princip saknar betydelse för bedömningen av om varorna eller tjänsterna är likartade.

26 Såsom generaladvokaten påpekade i punkterna 37 och 38 i sitt förslag till avgörande, undersökte nämligen domstolen, i syfte att avgöra huruvida likhet förelåg mellan de aktiviteter som var i fråga i det ovannämnda målet Fischer, endast huruvida aktiviteterna i fråga var jämförbara, utan att beakta argumentet att hasardspel, vad gäller principen om skatteneutralitet, skall anses inta en särställning, om de anordnas av eller på offentliga kasinon med tillstånd.

27 Således fastställde domstolen i punkt 31 i domen i det ovannämnda målet Fischer att artikel 13 B f i sjätte direktivet utgör hinder för att en medlemsstat belägger olagligt anordnande av hasardspel, på andra ställen än på offentliga kasinon med tillstånd, med mervärdesskatt, medan motsvarande hasardspelsverksamhet, som anordnas av ett offentligt kasino med tillstånd, är undantagen från skattskyldighet.

28 Eftersom identiteten hos den som anordnar hasardspelsverksamhet således är utan relevans för att fastställa huruvida det olagliga anordnandet av nämnda spel skall anses konkurrera med ett lagligt anordnande av samma spel, måste det *a fortiori* vara på samma sätt, när det handlar om att fastställa huruvida två hasardspel eller hasardspelsautomater som anordnas eller drivs lagligt konkurrerar med varandra.

29 När medlemsstaterna utövar sin behörighet enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet, det vill säga fastställer de villkor och begränsningar som skall gälla för att verksamhet med hasardspel och hasardspelsautomater skall omfattas av det undantag från mervärdesbeskattning som föreskrivs i bestämmelsen, kan de inte med giltighet låta beviljandet av detta undantag bero på identiteten hos den som bedriver verksamhet med nämnda spel och spelautomater.

30 Med hänsyn till det som har anförts skall den första frågan i mål C-453/02 besvaras så, att artikel 13 B f i sjätte direktivet skall tolkas så att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken all verksamhet med hasardspel och hasardspelsautomater är undantagen från mervärdesskatteplikt när den sker på offentliga kasinon med tillstånd, medan samma aktivitet inte omfattas av detta undantag när den bedrivs av andra aktörer än dem som bedriver sådan kasinoverksamhet.

Den andra frågan i mål C-453/02 och den första frågan i mål C-462/02

31 Med hänsyn till svaret på den första frågan i mål C-453/02 saknas skäl att besvara såväl den andra frågan i samma mål som den första frågan i mål C-462/02.

Den tredje frågan i mål C-453/02 och den andra frågan i mål C-462/02

32 Den nationella domstolen har ställt frågorna för att få klarhet i huruvida artikel 13 B f i sjätte direktivet har direkt effekt på sådant sätt att den kan åberopas i nationella domstolar av den som bedriver verksamhet med hasardspel eller hasardspelsautomater, i syfte att frångå tillämpningen av bestämmelser i nationell rätt som strider mot denna bestämmelse.

33 Domstolen erinrar i detta hänseende om att bestämmelserna i ett direktiv, i alla de fall då de med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, kan åberopas gentemot alla nationella bestämmelser som inte överensstämmer med direktivet, om genomförandeåtgärder inte har vidtagits i tid, eller då de är av sådan art att det i dem fastslås rättigheter som enskilda kan göra gällande gentemot staten (se bland annat dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 6, s. 285, av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler, REG 2002, s. I-6833, punkt 51, samt av den 20 maj 2003 i de förenade målen C-465/00, C-138/01 och C-139/01, Österreichischer Rundfunk m.fl., REG 2003, s. I-4989, punkt 98).

34 Vad gäller, för det första, artikel 13 B f i sjätte direktivet, framgår det av rättspraxis att även om bestämmelsen otvivelaktigt innebär att medlemsstaterna ges ett utrymme för skönsmässig bedömning när de skall fastställa villkoren för tillämpning av vissa av de undantag som föreskrivs i denna artikel, kvarstår dock att mot en skattebetalare, som kan visa att hans skattemässiga ställning faktiskt omfattas av någon av de grupper av undantag från skatteplikt som anges i sjätte direktivet, kan en medlemsstat inte åberopa sin underlåtenhet att anta de bestämmelser som skall underlätta tillämpningen av just detta undantag.

35 Det skall tilläggas att denna tolkning inte förlorar sin giltighet av den omständigheten att det i artikel 13 B f i sjätte direktivet bekräftas att medlemsstaterna har detta utrymme för skönsmässig bedömning, eftersom det där anges att de är behöriga att fastställa de villkor och begränsningar som skall gälla för att hasardspel skall omfattas av undantaget. Eftersom dessa spel i princip är undantagna från mervärdesbeskattning, kan nämligen var och en som bedriver sådan verksamhet direkt göra gällande nämnda undantag när den berörda medlemsstaten har avstått från att utöva den behörighet som den uttryckligen har enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet, eller när den har försummat att utöva denna behörighet.

36 Det kan dessutom konstateras att det som gäller i det fall då en medlemsstat inte har utövat sin behörighet enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet *a fortiori* skall gälla i de fall då en medlemsstat vid utövandet av nämnda behörighet har antagit nationella bestämmelser som inte är förenliga med direktivet.

37 Härav följer såsom generaladvokaten angav i punkt 72 i sitt förslag till avgörande, att en medlemsstat som har fastställt villkor och begränsningar för undantag från mervärdesskatteplikt för hasardspel som strider mot principen om skatteneutralitet, såsom är fallet i målen vid den nationella domstolen, inte kan åberopa dessa villkor och begränsningar till stöd för att neka den som bedriver sådan spelverksamhet undantag från skatteplikt, om denne enligt sjätte direktivet har rätt till sådant undantag

38 Den tredje frågan i mål C-453/02 och den andra frågan i mål C-462/02 skall således besvaras så, att artikel 13 B f i sjätte direktivet har direkt effekt på så sätt att den kan åberopas i nationella domstolar av den som bedriver verksamhet med hasardspel eller hasardspelsautomater, i syfte att frångå tillämpningen av bestämmelser i nationell rätt som strider mot denna bestämmelse.

Domens rättsverkningar i tiden

39 I sitt muntliga yttrande har den tyska regeringen åberopat domstolens möjlighet att begränsa denna doms verkningar i tiden, om den finner att nationell lagstiftning, av den typ som är föremål för prövning i målen vid den nationella domstolen, strider mot sjätte direktivet.

40 Till stöd för sin begäran har nämnda regering uppmärksammat domstolen på de i finansiellt hänseende skadliga verkningar som en dom skulle få, i vilken det fastställdes att en bestämmelse såsom 4 § punkt 9 b UStG är oförenlig med sjätte direktivet. Den har dessutom gjort gällande att Europeiska gemenskapernas kommissions agerande efter domen av den 5 maj 1994 i mål C-38/93, Glawe (REG 1994, s. I-1679), gav Förbundsrepubliken Tyskland anledning att tro att 4 § punkt 9 UStG var förenlig med sjätte direktivet.

41 I detta sammanhang erinrar domstolen om att det av fast rättspraxis framgår att den tolkning som domstolen gör av en gemenskapsrättslig regel, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 234 EG, klargör och preciserar innebörden och räckvidden av denna regel, såsom den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Därav följer att en sålunda tolkad regel kan och skall tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före avkunnandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av den nämnda rättsregeln är uppfyllda

i övrigt (se, bland annat, dom av den 11 augusti 1995 i de förenade målen C-367/93–C-377/93, Roders m.fl., REG 1995, s. I-2229, punkt 42, och av den 3 oktober 2002 i mål C-347/00, Barreira Pérez, REG 2002, s. I-8191, punkt 44).

42 Domstolen kan endast i undantagsfall, med tillämpning av en i gemenskapens rättsordning ingående allmän rättssäkerhetsprincip se sig nödsakad att begränsa de berördas möjlighet att åberopa en bestämmelse som den har tolkat i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som har etablerats i god tro (se, bland annat, dom av den 23 maj 2000 i mål C-104/98, Buchner m.fl., REG 2000, s. I-3625, punkt 39, och domen i det ovannämnda målet Barreira Pérez, punkt 45).

43 Vad gäller målen vid den nationella domstolen, kan det för det första konstateras att kommissionens agerande efter domen i det ovannämnda målet Glawe inte med giltighet han anföras till stöd för påståendet att det var rimligt att anta att 4 § punkt 9 UStG var förenlig med sjätte direktivet. I nämnda mål avsågs nämligen endast ett fastställande av beräkningsunderlaget för den omsättning som uppkom av verksamhet med enarmade banditer. Målet handlade inte alls om den i tysk mervärdesskattelagstiftning generella särbehandlingen av offentliga kasinon med tillstånd i förhållande till andra som bedrev hasardspelsverksamhet.

44 Det skall för det andra erinras om att de ekonomiska följderna för en medlemsstat av en dom i ett mål om förhandsavgörande inte i sig motiverar en begränsning av domens rättsverkningar i tiden (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Roders m.fl., punkt 48, och Buchner m.fl., punkt 41).

45 Förevarande doms rättsverkningar i tiden skall följaktligen inte begränsas.

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (andra avdelningen) följande dom:

1) **Artikel 13 B f i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken all verksamhet med hasardspel och hasardspelsautomater är undantagen från mervärdesskatteplikt när den sker i offentliga kasinon med tillstånd, medan samma aktivitet inte omfattas av detta undantag när den bedrivs av andra aktörer än dem som bedriver sådan kasinoverksamhet.**

2) **Artikel 13 B f i rådets sjätte direktiv 77/388 har direkt effekt på så sätt att den kan åberopas i nationella domstolar av den som bedriver verksamhet med hasardspel eller hasardspelsautomater, i syfte att frångå tillämpningen av bestämmelser i nationell rätt som strider mot denna bestämmelse.**

Underskrifter