DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
11. juni 1998 *

I sag C-283/95,

angående en anmodning, som Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg (Tyskland), i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Karlheinz Fischer

mod

Finanzamt Donaueschingen,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af 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),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, H. Ragnemalm, og dommerne G. F. Mancini (refererende dommer), P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray og G. Hirsch,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder og ekspeditionssekretær Bernd Kloke, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, bistået af barrister Peter Mantle

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Jürgen Grunwald, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 30. januar 1997 er afgivet mundtlige indlæg af den tyske regering ved Ernst Röder, af Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af barrister Kenneth Parker, QC, og af Kommissionen ved Jürgen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. marts 1997,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 21. august 1995, indgået til Domstolen den 25. august 1995, har Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af 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 Spørgsmålene er rejst under en sag mellem Karlheinz Fischer og Finanzamt Donaueschingen (herefter »Finanzamt«) angående betaling af omsætningsafgift for ulovligt og strafbart hasardspil.

Relevante retsregler

3 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 2:

»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 artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser som udgangspunkt 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.

5 Det bestemmes i artikel 13, punkt B:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

f) 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 I artikel 33 var det, således som bestemmelsen var affattet på det for hovedsagen relevante tidspunkt, fastsat, at bestemmelserne i sjette direktiv med forbehold af

andre fællesskabsbestemmelser ikke var til hinder for, at en medlemsstat opretholdt eller indførte afgifter på forsikringskontrakter og på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift.

7 Ifølge § 1, stk. 1, i den tyske Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, BGBl. I 1979, s. 1953, herefter »UStG«) svares der omsætningsafgift af leverancer og andre ydelser, der af en erhvervsdrivende udføres mod vederlag som led i hans virksomhed på det såkaldte opkrævningsområde.

8 I henhold til UStG's § 4, stk. 9, litra b), er væddemål og lotterier fritaget for den i loven omhandlede omsætningsafgift, hvilket også gælder de godkendte offentlige spillekasinoers omsætning ved spillekasinoets drift.

9 Efter § 284 i den tyske Strafgesetzbuch (»straffelov«) straffes den, der uden tilladelse fra myndighederne offentligt foranstalter hasardspil eller yder husrum hertil, med bøde eller fængsel indtil to år. Som offentligt anses også hasardspil foranstaltet af foreninger og lukkede selskaber, der regelmæssigt foranstalter hasardspil.

10 I henhold til § 40 i Abgabenordnung (»skattekontrollov« fra 1977, BGBl. I, s. 613) er det uden betydning for beskatningen, om en adfærd, som helt eller delvis opfylder betingelserne for at være omfattet af en skatte- eller afgiftslov, strider mod lov og ærbarhed.

Faktiske omstændigheder i hovedsagen

11 Karlheinz Fischer foranstaltede fra 1987 til 1989 hasardspil flere steder i Tyskland. Han havde tilladelse fra myndighederne til at foranstalte såkaldte kunstspil (spil, hvis udfald afhænger af spillerens indsigt og erfaring) med spillet »Roulette Opta II«. Han gik imidlertid så langt ud over tilladelsen, at spillene måtte sidestilles med roulettespil, således som dette spilles i godkendte offentlige spillekasinoer.

12 Karlheinz Fischer's spilleudstyr havde en talkrans med tallene fra 1 til 24, der var henholdsvis røde og sorte, samt tegnene 0 og X. Målet for spillerne var ved indsats af spillemærker på de respektive felter at forudsige, hvor den kugle, som spillelederen satte i bevægelse, ville blive liggende. Spillerne købte spillemærker (jetons) til 5 DEM pr. stk. og kunne ved hvert spil lægge en eller flere spillemærker på felterne. Såfremt kuglen blev liggende på det tal, på den streg mellem to tal eller på den farve, hvor spilleren havde lagt spillemærket, fik han henholdsvis 24 gange, 12 gange og 2 gange sin indsats.

13 Udbetalingen af gevinster skete umiddelbart efter spillet i spillemærker, og de øvrige spillemærker blev indkasseret af spillelederen. Spillere, som ikke ville spille mere, kunne omveksle de spillemærker, de ikke havde spillet op, til penge.

14 Efter at Finanzamt havde foretaget inspektion i Karlheinz Fischer's lokaler, fastslog det, at han udførte omsætningsafgiftspligtige ydelser, som bestod i, at han ydede spillerne gevinstchancer. Ifølge Finanzamt var beskatningsgrundlaget herfor de af spillerne foretagne indskud med fradrag af de udbetalte spillegevinster. Da Karlheinz Fischer ikke havde opgjort denne omsætning, foretog Finanzamt en skønsmæssig ansættelse på den måde, at hans spilleindtægter efter en sandsynlighedsberegning blev ganget med faktor 6.

De præjudicielle spørgsmål

15 Finanzgericht Baden-Württemberg, hvortil Karlheinz Fischer har indbragt sagen, er under henvisning til dommene af 5. juli 1988, sag 269/86, Mol (Sml. s. 3627), og sag 289/86, Happy Family (Sml. s. 3655) for det første i tvivl om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede transaktioner faktisk er tjenesteydelser i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, eller om de falder uden for direktivets anvendelsesområde, da der er tale om ulovlig virksomhed. For det tilfælde, at de omhandlede ydelser er afgiftspligtige i henhold til sjette direktiv, er retten dernæst i tvivl om, hvorvidt den fremgangsmåde for opgørelsen af beskatningsgrundlaget, som er fastlagt af Domstolen i dom af 5. maj 1994, sag C-38/93, Glawe (Sml. I, s. 1679), og hvorefter der kun tages hensyn til nettoindtægterne efter udbetaling af gevinster til spillerne, finder anvendelse i den for Finanzgericht verserende sag. Hvis det ikke er tilfældet, ønsker Finanzgericht for det tredje fastlagt en anden fremgangsmåde for opgørelsen af beskatningsgrundlaget.

16 Den nationale ret har herefter besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

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

Det første spørgsmål

17 Med henblik på, at der kan gives den nationale ret en hensigtsmæssig besvarelse, må det første spørgsmål forstås således, at det ønskes fastslået, om ulovlig afholdelse af hasardspil, i det foreliggende tilfælde i form af roulettespil, er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, og om en medlemsstat kan opkræve merværdiafgift (herefter »moms«) af en sådan virksomhed, hvis en tilsvarende virksomhed, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.

18 Det bemærkes indledningsvis, at direktivet udtrykkeligt omhandler hasardspil og spil om penge i artikel 13, punkt B, litra f), hvorefter disse spil fritages for afgift, og i artikel 33, hvoraf fremgår, at direktivets bestemmelser ikke er til hinder for, at medlemsstaterne opretholder eller indfører afgifter på spil og væddemål. Det er således ubestrideligt, at denne type transaktioner ikke som sådanne falder uden for sjette direktivs anvendelsesområde.

19 Der skal herefter foretages en gennemgang af de punkter, hvor den nationale ret er i tvivl med hensyn til mulighederne for at opkræve moms af ulovlig virksomhed. Domstolen fastslog i dom af 28. februar 1984, sag 294/82, Einberger II (Sml. s. 1177, præmis 19 og 20), i Mol- og Happy Family-dommene (a.st., præmis 15, hhv. præmis 17) og i dom af 6. december 1990, sag C-343/89, Witzemann (Sml. I, s. 4477, præmis 19), at ulovlige indførsler eller leverancer af narkotika eller falske penge, som pr. definition skal holdes uden for Fællesskabets økonomi og handel, og som kun kan give anledning til strafforfølgning, ikke på nogen måde berøres af sjette direktivs bestemmelser og ikke medfører, at der skal svares moms.

20 Som Domstolen fastslog i dom af 2. august 1993, sag C-111/92, Lange (Sml. I, s. 4677, præmis 12), vedrører dette princip kun varer, der på grund af deres særlige karakteristika hverken kan bringes i omløb eller kan indgå i det økonomiske kredsløb.

21 Bortset fra disse tilfælde, hvor der ikke kan være tale om konkurrence mellem en lovlig økonomisk sektor og en ulovlig sektor, er princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til opkrævning af moms til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner. Som Domstolen har udtalt, er et forbud mod udførsel af visse varer til bestemte områder på grund af muligheden for at anvende dem til strategiske formål ikke i sig selv tilstrækkeligt til at udelukke udførsel af sådanne varer fra sjette direktivs anvendelsesområde (Lange-dommen, præmis 16 og 17).

22 Disse udtalelser, der angår indførsel og salg af varer, må ligeledes gælde for tjenesteydelser som f.eks. afholdelse af hasardspil. Sådanne spil, navnlig roulettespil, foranstaltes i flere medlemsstater lovligt. Da de ulovlige transaktioner, som hovedsagen angår, befinder sig i et konkurrenceforhold til lovlige transaktioner, er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for, at de behandles forskelligt med hensyn til moms.

23 Heraf følger, at ulovlig afholdelse af hasardspil er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde.

24 Det skal endelig efterprøves, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), således som Det Forenede Kongeriges regering har anført i sit skriftlige indlæg, er til hinder for, at medlemsstaterne opkræver moms af ulovligt hasardspil, hvis en tilsvarende virksomhed, når den udføres lovligt i godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.

25 Det fremgår af selve bestemmelsen, at hasardspil og spil om penge som udgangspunkt skal fritages for moms. Medlemsstaterne har bevaret kompetencen til at fastlægge betingelserne og grænserne for denne fritagelse.

26 Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at artikel 13, punkt B, litra f), ikke indeholder et absolut forbud mod at opkræve afgift af hasardspil. I retsmødet har Det Forenede Kongeriges regering frafaldet den opfattelse, den gav udtryk for i det skriftlige indlæg, og har anført, at medlemsstaterne ved fastlæggelsen af betingelserne og begrænsningerne for fritagelsen har ret til at kræve, at de omhandlede transaktioner foregår i godkendte offentlige spillekasinoer.

27 Det bemærkes i denne forbindelse, at afgiftsfritagelserne i artikel 13, punkt B, skal anvendes på en sådan måde, at princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem, overholdes (jf. dom af 25.6.1997, sag C-45/95, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 3605, præmis 15). Dette gælder også, når medlemsstaterne i overensstemmelse med artikel 13, punkt B, litra f), gør brug af muligheden for at fastsætte betingelserne og begrænsningerne for fritagelsen. Fællesskabslovgiver har ikke ved at give medlemsstaterne adgang hertil åbnet mulighed for, at de kan tilsidesætte det princip om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for sjette direktiv.

28 Som anført i præmis 21 i nærværende dom fremgår det af Lange-dommen, at princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til opkrævning af moms er til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner. Medlemsstaterne kan derfor ikke bestemme, at fritagelsen kun skal gælde for lovligt hasardspil.

29 I modsætning til, hvad den tyske regering har anført, kan det ikke heroverfor gøres gældende, at de betingelser, hvorunder lovligt spil gennemføres, ikke kan sammenlignes med de betingelser, der gælder med hensyn til ulovligt spil, idet der af de godkendte spillekasinoer opkræves en afgift beregnet på grundlag af deres overskud.

30 For det første ville det føre til en forkert anvendelse af det fælles momssystem, hvis medlemsstaterne kunne tilpasse anvendelsen heraf til andre, ikke-harmoniserede afgifter. Som den tyske regering har erkendt i retsmødet, er der endvidere intet til hinder for, at afgifter svarende til dem, som godkendte spillekasinoer skal betale, ligeledes opkræves af personer, som afholder ulovligt hasardspil.

31 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at ulovlig afholdelse af hasardspil, i det foreliggende tilfælde i form af roulettespil, er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde. Direktivets artikel 13, punkt B, litra f), skal fortolkes således, at en medlemsstat ikke kan opkræve moms af en sådan virksomhed, hvis en tilsvarende virksomhed, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.

Det andet og tredje spørgsmål

32 Når henses til besvarelsen af det første spørgsmål, er det ufornødent at besvare den nationale rets andet og tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

33 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, ved kendelse af 21. august 1995, for ret:

Ulovlig afholdelse af hasardspil, i det foreliggende tilfælde i form af roulettespil, er omfattet af anvendelsesområdet for Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag. Direktivets artikel 13, punkt B, litra f), skal fortolkes således, at en medlemsstat ikke kan opkræve moms af en sådan virksomhed, hvis en tilsvarende virksomhed, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. juni 1998.

R. Grass
Justitssekretær

H. Ragnemalm
Formand for Sjette Afdeling