DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 11 juni 1998 *

I mål C-283/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Karlheinz Fischer

och

Finanzamt Donaueschingen,

angående tolkningen av 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),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden H. Ragnemalm samt domarna G. F. Mancini (referent), P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray och G. Hirsch,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: F. G. Jacobs,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, och Bernd Kloke, Oberregierungsrat, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom Stephen Braviner, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Peter Mantle, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Jürgen Grunwald, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 30 januari 1997 av: Tysklands regering, företrädd av Ernst Röder, Förenade kungarikets regering, företrädd av John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av Kenneth Parker, QC, och kommissionen, företrädd av Jürgen Grunwald,

och efter att den 20 mars 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, har genom beslut av den 21 augusti 1995, som inkom till domstolen den 25 augusti samma år, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget ställt tre frågor om tolkningen av 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 rådets sjätte direktiv).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Karlheinz Fischer och Finanzamt Donaueschingen (nedan kallat Finanzamt) med anledning av uttag av omsättningsskatt på olagligt och straffbart hasardspel.

Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 2 i rådets sjätte direktiv har följande lydelse:

"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 I artikel 11 A.1 a stadgas att beskattningsunderlaget för transaktioner i princip utgörs av allt vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

5 I artikel 13 B föreskrivs följande:

»Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

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

...»

6 I artikel 33, i den version som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet, preciserades att bestämmelserna i direktivet, utan att det påverkade tillämpningen

av gemenskapens övriga bestämmelser, inte hindrade att en medlemsstat bibehöll eller införde skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och hasardspel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, sådana skatter, tullar och avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter.

7 Enligt tysk rätt skall, enligt 1 § första stycket i Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, *BGBl.* 1979, s. 1953, nedan kallad UStG) mervärdesskatt påföras leveranser och andra tjänster som en näringsidkare utför mot vederlag inom ramen för sin rörelse inom det så kallade uppbördsterritoriet.

8 Enligt 4 § nionde stycket b UStG undantas sådan omsättning som omfattas av lagen om vadslagning och lotterier, liksom omsättning på spel vid offentliga kasinon med licens.

9 I 284 § i den tyska strafflagen föreskrivs att den som anordnar hasardspel som är tillgängligt för allmänheten utan att ha myndigheternas tillstånd riskerar att dömas till böter eller fängelse i upp till två år. Även sådant hasardspel som anordnas i slutna kretsar där hasardspel anordnas regelbundet anses vara tillgängligt för allmänheten.

10 Enligt 40 § i Abgabenordnung (1977 års uppbördslag, *BGBl.* s. 613) saknar det relevans för beskattningen om ett uppträdande som fullständigt eller delvis uppfyller kriterierna i skattelagstiftningen strider mot en lagenlig skyldighet eller ett lagenligt förbud, eller inte är förenligt med god moral.

Bakgrunden till målet vid den nationella domstolen

11 Mellan åren 1987 och 1989 anordnade Karlheinz Fischer roulettspel på ett flertal platser i Förbundsrepubliken Tyskland. Han hade tillstånd att anordna skicklighetsspel med en maskin kallad "Roulette Opta II". Han avvek emellertid från villkoren i tillståndet i så hög grad att spelet kom att likställas med roulettspel, såsom detta spelas i offentliga kasinon med tillstånd.

12 Den utrustning som Karlheinz Fischer använde bestod av ett hjul försett med siffrorna 1 till 24, i rött och svart, samt beteckningarna 0 och X. Syftet med spelet var att, genom att placera marker på rätt rutor på spelbordet, förutse var den kula som släpptes av en croupier skulle komma att stanna. Spelarna köpte markerna för 5 DM styck. Vid varje spel kunde de placera en eller flera marker. Om kulan stannade på den siffra, linje eller färg där någon placerat en mark, betalade croupiern ut 24, 12 eller 2 gånger insatsen.

13 Vinsterna betalades ut i form av marker vid slutet av varje spel, och de marker som croupiern samlat in fanns tillgängliga för betalning av vinster eller för köp. De spelare som önskade avbryta spelet kunde växla in sina återstående marker mot kontanter.

14 I samband med en kontroll ansåg Finanzamt att Karlheinz Fischer utförde tjänster som skulle beläggas med omsättningsskatt. Tjänsterna bestod i att tillhandahålla spelarna vinstchanser. Enligt Finanzamt skulle beskattningsunderlaget utgöras av spelarnas insatser minskat med deras vinster. Eftersom Karlheinz Fischer emellertid inte hade registrerat dessa sifferuppgifter, beräknades beskattningsunderlaget genom en sannolikhetskalkyl, varvid hans nettoinkomster multiplicerades med faktorn sex.

Tolkningsfrågorna

15 Karlheinz Fischer väckte talan vid Finanzgericht Baden-Württemberg, som för det första önskar få svar på om de transaktioner som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, mot bakgrund av domar av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol (REG 1988, s. 3627), och i mål 289/86, Happy Family (REG 1988, s. 3655; svensk specialutgåva, häfte 9), faktiskt utgjorde ett sådant tillhandahållande av tjänster som avses i artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv eller om de i egenskap av olaglig verksamhet inte omfattas av direktivets tillämpningsområde. För det andra önskar den nationella domstolen veta om den metod för beräkning av beskattningsunderlaget som domstolen utarbetade i domen av den 5 maj 1994 i mål C-38/93, Glawe (REG 1994, s. I-1679), vilken omfattar en beräkning av enbart nettoinkomster efter det att vinsterna utbetalats till spelarna, skulle vara tillämplig i det mål den nationella domstolen har att avgöra, för det fall tjänsterna i fråga skulle vara beskattningsbara enligt rådets sjätte direktiv. För det tredje bedömer Finanzgericht att det, om så inte var fallet, vore lämpligt att fastställa en annan metod för beräkning av skatteunderlaget.

16 Den nationella domstolen beslutade att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Skall artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv tolkas så, att tjänster som den som anordnar olagligt och straffbart hasardspel tillhandahåller spelare inte är skattepliktiga?

2. Om den första frågan besvaras nekande, skall artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet i så fall tolkas så, att beskattningsunderlaget, i fall av olaglig spelverksamhet i form av roulett, för den som tillhandahåller spelarna tjänsterna utgörs av det belopp som denne erhåller under en beskattningsperiod?

3. Om den andra frågan besvaras nekande, hur skall beskattningsunderlaget i så fall fastställas för de fall som avses i den första och den andra frågan?"

Den första tolkningsfrågan

17 För att den nationella domstolen skall kunna ges ett ändamålsenligt svar skall den första frågan tolkas så, att den avser huruvida olagligt anordnande av hasardspel, i detta fall roulette, omfattas av tillämpningsområdet för rådets sjätte direktiv och huruvida en medlemsstat kan belägga denna verksamhet med mervärdesskatt medan motsvarande verksamhet, som utförs av ett offentligt kasino med tillstånd, är undantagen från skyldigheten att erlägga mervärdesskatt.

18 Det anges uttryckligen i direktivet att sådana hasard- eller penningspel som anges i artikel 13 B f skall omfattas av undantaget. Förtydligandet i direktivet att dess bestämmelser inte hindrar att medlemsstaterna bibehåller eller inför skatter på spel avser vidare de spel som anges i artikel 33. Det är således uppenbart att sådan verksamhet inte i sig faller utanför tillämpningsområdet för rådets sjätte direktiv.

19 Vidare skall den nationella domstolens tveksamhet till möjligheten att mervärdesskattebelägga olaglig verksamhet behandlas. I dom av den 28 februari 1984 i mål 294/82, Einberger II (REG 1984, s. 1117; svensk specialutgåva, häfte 7), punkterna 19 och 20, i domarna i de ovannämnda målen Mol (punkt 15) och Happy Family (punkt 17) samt i dom av den 6 december 1990 i mål C-343/89, Witzemann (REG 1990, s. I-4477, svensk specialutgåva, häfte 10), punkt 19, ansåg domstolen att olaglig införsel av narkotika eller förfalskade pengar, som definitionsmässigt utan undantag skall hållas utanför gemenskapens ekonomi och handel och som endast kan ge upphov till straffrättsliga åtgärder, inte alls omfattas av bestämmelserna i rådets sjätte direktiv och inte ger upphov till någon mervärdesskatteskuld.

20 Domstolen fastslog i dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange (REG 1993, s. I-4677), punkt 12, att denna princip endast rör varor som till följd av särskilda kännetecken inte kan bli föremål för handel eller vara en del av det ekonomiska kretsloppet.

21 Utom i de fall då det är uteslutet att det kan förekomma konkurrens mellan en olaglig och en laglig sektor av ekonomin hindrar däremot principen om skatteneutralitet att olagliga och lagliga transaktioner generellt behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Således har domstolen fastslagit att förbudet mot att exportera vissa varor till närmare angivna destinationer med anledning av att de var möjliga att använda för strategiska ändamål inte i sig är tillräckligt för att motivera att sådan export skall falla utanför tillämpningsområdet för rådets sjätte direktiv (domen i det ovannämnda målet Lange, punkterna 16 och 17).

22 Dessa överväganden som gjorts med anledning av import eller överlåtelse av varor är också tillämpliga på tillhandahållande av tjänster, såsom anordnande av hasardspel. Dessa spel, särskilt roulette, används på ett olagligt sätt i flera medlemsstater. Då den olagliga verksamhet som är föremål för målet vid den nationella domstolen konkurrerar med laglig verksamhet, hindrar principen om skatteneutralitet att den skall behandlas annorlunda i mervärdesskattehänseende.

23 Av detta följer att verksamheten med olagligt hasardspel omfattas av tillämpningsområdet för rådets sjätte direktiv.

24 Det skall slutligen kontrolleras om artikel 13 B f i rådets sjätte direktiv, såsom den brittiska regeringen har framhållit i sitt skriftliga yttrande, förbjuder medlemsstaterna att belägga olagligt hasardspel med mervärdesskatt då motsvarande verksamhet, som försiggår lagligen i offentliga kasinon som i vederbörlig ordning fått licens, omfattas av ett undantag från mervärdesskatt.

25 Det följer av bestämmelsens lydelse att hasard- eller penningspel i princip skall vara undantaget från mervärdesskatt. Medlemsstaterna är behöriga att bestämma villkoren och gränserna för undantaget.

26 Kommissionen har emellertid gjort gällande att artikel 13 B f inte innehåller något absolut förbud mot att beskatta hasardspel. Vid sammanträdet frånföll den brittiska regeringen sin ståndpunkt i det skriftliga yttrandet och hävdade att medlemsstaterna, då de bestämmer villkoren och gränserna för undantaget, skall ha rätt att fordra att transaktionerna i fråga genomförs vid offentliga kasinon som i vederbörlig ordning fått licens.

27 De undantag som föreskrivs i artikel 13 B skall tillämpas med hänsyn till principen om skatteneutralitet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se i detta hänseende dom av den 25 juni 1997 i mål C-45/95, kommissionen mot Italien, REG 1997, s. I-3605, punkt 15). Detta krav gäller också då medlemsstaterna i enlighet med artikel 13 B f använder sig av möjligheten att bestämma villkoren och gränserna för undantaget. Genom att ge medlemsstaterna denna möjlighet har gemenskapslagstiftaren inte tillåtit dem att åsidosätta principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för rådets sjätte direktiv.

28 Som har anförts i punkt 21 ovan framgår det av domen i det ovannämnda målet Lange att principen om skatteneutralitet hindrar att olagliga och lagliga transaktioner generellt behandlas olika i fråga om uttag av mervärdesskatt. Av detta följer att medlemsstaterna inte kan göra undantag enbart för lagligt hasardspel.

29 Det kan inte, som den tyska regeringen har gjort, invändas att lagligt spel inte bedrivs på villkor som är jämförbara med dem som gäller för olagligt spel, eftersom kasinon med tillstånd beskattas på grundval av en uppskattning av deras vinster.

30 Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skulle snedvridas om medlemsstaterna kunde anpassa dess tillämpning till förekomsten av andra, icke harmoniserade skatter. Som den tyska regeringen själv anförde vid sammanträdet hindrar ingenting att belopp som är jämförbara med dem som tas ut av kasinon med tillstånd även tas ut av anordnare av olagligt spel.

31 Den första tolkningsfrågan skall således besvaras så, att olagligt anordnande av hasardspel, i detta fall roulette, omfattas av tillämpningsområdet för rådets sjätte direktiv. Artikel 13 B f i direktivet skall tolkas så, att en medlemsstat inte kan belägga denna verksamhet med mervärdesskatt då motsvarande verksamhet, som utförs av ett offentligt kasino med tillstånd, är undantagen från skyldigheten att erlägga mervärdesskatt.

Den andra och den tredje tolkningsfrågan

32 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas skäl att besvara den nationella domstolens andra och tredje tolkningsfråga.

Rättegångskostnader

33 De kostnader som har förorsakats den tyska och den brittiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 21 augusti 1995 har ställts av Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg — följande dom:

Olagligt anordnande av hasardspel, i detta fall roulette, omfattas av tillämpningsområdet för rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. Artikel 13 B f i direktivet skall tolkas så, att en medlemsstat inte kan belägga denna verksamhet med mervärdesskatt då motsvarande verksamhet, som utförs av ett offentligt kasino med tillstånd, är undantagen från skyldigheten att erlägga mervärdesskatt.

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 11 juni 1998.

R. Grass H. Ragnemalm

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen