

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

10. juni 2010 *

I sag C-58/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 17. december 2008, indgået til Domstolen den 11. februar 2009, i sagen:

Leo-Libera GmbH

mod

Finanzamt Buchholz in der Nordheide,

har

* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

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

generaladvokat: Y. Bot
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 4. marts 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Leo-Libera GmbH ved Rechtsanwalt B. Hansen

— den tyske regering ved M. Lumma, C. Blaschke og B. Klein, som befuldmægtigede

— den belgiske regering ved L. Van den Broeck og C. Pochet, som befuldmægtigede, bistået af advocaten P. Vlaemminck, Y. T’Jampens og A. Hubert

— Irland ved D. O’Hagan, som befuldmægtiget, bistået af N. Travers, BL

— Det Forenede Kongeriges regering ved S. Ossowski, som befuldmægtiget, bistået af barrister N. Shaw

— Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. marts 2010,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 135, stk. 1, litra i), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).
- ² Anmodningen er fremsat i forbindelse med en tvist mellem selskabet Leo-Libera GmbH (herefter »Leo-Libera«) og Finanzamt Buchholz in der Nordheide (den tyske skatteadministration, herefter »Finanzamt«) om pålæggelse af merværdiafgift (herefter »moms«) af indtægter fra afholdelse af hasardspil på spillemaskiner.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

- 3 Artikel 131 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

- 4 Artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 foreskriver:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

- i) væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat[...]

- 5 Før direktiv 2006/112 trådte i kraft, udgjorde 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«), den relevante fællesskabsretlige bestemmelse. Artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 og sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), er affattet på samme måde.

Nationale bestemmelser

- 6 § 1, stk. 1, nr. 1), første punktum, i Umsatzsteuergesetz 2005 (momsloven, BGBl. 2005 I, s. 386) i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »UStG«), foreskriver, at »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende som led i hans virksomhed«, skal pålægges moms.
- 7 Til og med den 5. maj 2006 bestemte denne lovs § 4, nr. 9), litra b), at følgende transaktioner, der er omfattet af lovens § 1, stk. 1, nr. 1), var fritaget for moms:

»omsætning omfattet af væddeløbs- og lotteriloven samt omsætning fra drift af godkendte offentlige spillekasinoer, der beror på kasinodriften. Omsætning omfattet af væddeløbs- og lotteriloven, der er fritaget for væddeløbs- og lotteriafgiften, eller hvoraf denne afgift ikke i almindelighed opkræves, er ikke fritaget.«

- 8 Efter dom af 17. februar 2005, Linneweber og Akritidis (forenede sager C-453/02 og C-462/02, Sml. I, s. 1131), blev § 4, nr. 9), litra b), i Umsatzsteuergesetz 2005 med virkning fra den 6. maj 2006 ændret (ved Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen (StEindämmG) af 28.4.2006, BGBl. 2006 I, s. 1095). Fra da af er følgende således afgiftsfritaget:

»omsætning omfattet af væddeløbs- og lotteriloven. Omsætning omfattet af væddeløbs- og lotteriloven, der er fritaget for væddeløbs- og lotteriafgiften, eller hvoraf denne afgift ikke i almindelighed opkræves, er ikke fritaget.«

- 9 I henhold til UStG, sammenholdt med Rennwett- und Lotteriegesetz (væddeløbs- og lotteriloven, herefter »RennwLottG«), er væddemål om offentlige hestevæddeløb (hestevæddemål), »fixed-odds«-væddemål (oddset væddemål), lotterier og udtrækninger fritaget for moms.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 10 Leo-Libera driver en spillehal med spilleautomater. I momsangivelsen for januar 2007 angav selskabet sin omsætning fra spillehallen. Selskabet indgav klage over den foreløbige momsansættelse, der blev foretaget af Finanzamt, og gjorde gældende, at disse transaktioner er fritaget for moms. Leo-Libera var således af den opfattelse, at den nye affattelse af Umsatzsteuergesetz 2005's § 4, nr. 9), litra b), ved StEindämmG er i strid med EU-retten.

- 11 Da Finanzamt afviste klagen som grundløs, anlagde Leo-Libera sag ved Finanzgericht. Denne frifandt Finanzamt med den begrundelse, at de omhandlede transaktioner ikke var fritaget for moms i henhold til Umsatzsteuergesetz 2005's § 4, nr. 9), litra b). De eneste transaktioner, der var fritagne i henhold til denne bestemmelse, er de i RennwLottG omhandlede. Transaktioner i forbindelse med drift af spillemaskiner er ikke omfattet af denne kategori af afgiftsfritagne transaktioner. Denne ret tilføjede, at artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 giver medlemsstaterne ret til at fastsætte undtagelser til afgiftsfritagelsen.
- 12 Leo-Libera har under den revisionsanke, som selskabet har iværksat ved Bundesfinanzhof, gjort gældende, at en medlemsstat i henhold til artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 ikke kun kan fritage væddemål og lotterier, men derudover ligeledes skal fritage »andre former for hasardspil eller spil om penge« for moms. Ganske vist kan den nationale lovgiver undergive denne fritagelse betingelser og begrænsninger. Ikke desto mindre er den nationale lovgiver dog ikke berettiget til generelt at afgiftspålægge »andre former for hasardspil eller spil om penge«. Da den tyske lovgivning pålægger ca. 63% af den samlede omsætning fra hasardspil i denne medlemsstat moms, er kun en mindre andel af spillene omfattet af den i direktiv 2006/112 foreskrevne fritagelse. Den omtvistede nationale lovgivning er derfor uforenelig med fællesskabsretten. Ydermere udgør denne lovgivning en overtrædelse af princippet om afgiftsneutralitet, idet den stiller operatører af spillemaskiner i en mindre favorabel stilling, sammenlignet med offentlige kasinoer, da de sidstnævnte kan overvælte momsen på spillerne.
- 13 Bundesfinanzhof har udtrykt tvivl om, hvorvidt UStG's § 4, nr. 9), litra b), er forenelig med EU-retten. Denne ret har således anført, at afholdelse af spil om penge og hasardspil i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), som fortolket af Domstolen, i princippet skal momsfritages. Det samme må gælde med hensyn til artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112, da de to fællesskabsretlige bestemmelser er formuleret identisk.

- ¹⁴ UStG's § 4, nr. 9), litra b), forbeholder denne fritagelse for et begrænset antal spil, nemlig lotterier og væddemål, selv om disse kun udgør en mindre del af de afholdte spil i Tyskland og af omsætningen ved denne aktivitet sammesteds.
- ¹⁵ Den forelæggende ret har derfor rejst det spørgsmål, om den tyske lovgiver ikke ved lovreformen af 2006 har overskredet den handlefrihed, den har i henhold til fællesskabsretten.
- ¹⁶ Bundesfinanzhof har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 135, stk. 1, litra i), i [...] direktiv 2006/112[...] fortolkes således, at det er tilladt for medlemsstaterne at have en lovgivning, hvorefter kun bestemte former for (heste)væddemål og lotterier er afgiftsfritaget, og alle »andre former for hasardspil eller spil om penge« er udelukket fra afgiftsfritagelsen?»

Begæringen om genåbning af den mundtlige behandling

- ¹⁷ Ved begæring indleveret til Domstolens Justitskontor den 17. marts 2007 har Leo-Libera anmodet om genåbning af den mundtlige forhandling i henhold til procesreglementets artikel 61.

- ¹⁸ Det bemærkes, at Domstolen i overensstemmelse med procesreglementets artikel 61 kan træffe bestemmelse om genåbning af den mundtlige forhandling, såfremt den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller at sagen skal afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne (dom af 10.2.2000, forenede sager C-270/97 og C-271/97, Deutsche Post, Sml. I, s. 929, præmis 30, og af 18.6.2002, sag C-299/99, Philips, Sml. I, s. 5475, præmis 20).
- ¹⁹ I det foreliggende tilfælde er Domstolen efter at have hørt generaladvokaten af den opfattelse, at den har alle de oplysninger til rådighed, som er nødvendige, for at den kan træffe afgørelse vedrørende det præjudicielle spørgsmål, som den er blevet forelagt, og at sagen ikke skal undersøges på grundlag af et argument, som ikke er blevet drøftet for Domstolen.
- ²⁰ Følgelig tages begæringen om genåbning af den mundtlige forhandling ikke til følge.

Om det præjudicielle spørgsmål

- ²¹ Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at udøvelsen af den beføjelse, som medlemsstaterne har til at fastsætte betingelser og begrænsninger for den i denne bestemmelse fastsatte momsfritagelse, tillader dem kun at fritage visse hasardspil eller spil om penge for moms.

- ²² Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes det indledningsvis, at det følger af Domstolens praksis, at de udtryk, der anvendes til at betegne fritagelser som de i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsatte, skal fortolkes strengt, da disse fritagelser er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. analogt for så vidt angår sjette direktiv, dom af 13.7.2006, sag C-89/05, *United Utilities*, Sml. I, s. 6813, præmis 21).
- ²³ Fortolkningen af de ord, der anvendes i denne bestemmelse, skal desuden være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og skal overholde kravene i afgiftsneutralitetsprincippet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem (jf. analogt *United Utilities*-dommen, præmis 22).
- ²⁴ Hvad nærmere bestemt angår væddemål, lotterier og andre former for hasardspil bemærkes, at den fritagelse, der gælder for disse, er begrundet i praktiske hensyn, da hasardspilstransaktioner egner sig dårligt til at være momspligtige, og ikke, som det er tilfældet for visse former for tjenesteydelser af almen interesse, der udføres i den sociale sektor, i ønsket om at sikre disse former for virksomhed en mere gunstig momsbehandling (*United Utilities*-dommen, præmis 23).
- ²⁵ Det skal i lyset af det ovenstående undersøges, om medlemsstaterne gyldigt kan begrænse anvendelsesområdet for den i artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 omhandlede momsfristagelse, således at kun en mindre del, set i forhold til antallet af eller omsætningen fra de tilladte former for spil, af de hasardspil og spil om penge, som afholdes på nævnte medlemsstats områder, kan nyde godt af denne fritagelse.

- ²⁶ Det bemærkes i denne henseende, at det følger af selve ordlyden i artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112, at denne bestemmelse overlader en bred skønsmargen til medlemsstaterne med hensyn til fritagelse eller afgiftspålæggelse af de omhandlede transaktioner, idet den tillader medlemsstaterne at fastsætte betingelser og begrænsninger for denne fritagelse.
- ²⁷ Det må således konstateres, at ordlyden af artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 ikke indeholder noget, som tillader den konklusion, at fællesskabslovgiver havde ønsket at iværksætte en begrænsning af nogen art af kvantitativ karakter med det formål at sikre, at mindst 50% af de hasardspil og spil om penge, som afholdes og arrangeres i en medlemsstat, eller mindst 50% af omsætningen fra afholdelse og arrangering af sådanne spil skulle henhøre under momsfrigtagelsen i denne bestemmelse.
- ²⁸ I denne sammenhæng kan den omstændighed, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at drift af hasardspil og spilleautomater som udgangspunkt skal fritages for moms (jf. bl.a. dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 25, og dommen i sagen Linneweber og Akritidis, præmis 23), henset til det formål, som artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 forfølger, såvel som den almindelige opbygning, der ligger til grund for dette direktiv, ikke drage denne konklusion i tvivl.
- ²⁹ Hvad for det første angår formålet med den omhandlede fritagelse bemærkes det, at medlemsstaterne i forhold til hasard- og pengespilsområdet ikke blot frit kan fastsætte betingelser og begrænsninger for den i artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 foreskrevne fritagelse (Fischer-dommen, præmis 25, og dommen i sagen Linneweber og Akritidis, præmis 23), men ligeledes råder over en skønsmargen, som tillader dem helt eller delvist at forbyde virksomhed af denne karakter eller at begrænse den og til det formål fastsætte mere eller mindre strenge kontrolforanstaltninger (dom af 24.3.1994, sag C-275/92, Schindler, Sml. I, s. 1039, præmis 61, og af 21.9.1999, sag C-124/97, Läärä m.fl., Sml. I, s. 6067, præmis 35).

- 30 Det følger heraf, at en medlemsstat, således som generaladvokaten har anført i punkt 47 i forslaget til afgørelse, kan være foranlediget til på sit område at indskrænke udbuddet af hasardspil eller spil om penge til spilletter, der egner sig til momspålæggelse, således at de praktiske hensyn, der som anført i dennes doms præmis 24 er grundlaget for fritagelsen, ikke finder anvendelse på disse spilletter.
- 31 En fortolkning af artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112, ifølge hvilken denne bestemmelse, som hævdet af Leo-Libera, ikke desto mindre forpligter en medlemsstat, der har valgt en tilgang som den i den foregående præmis beskrevne, til at fritage mindst 50% af de tilladte spil og/eller typer af sådanne spil, som repræsenterer mindst 50% af omsætningen på det nationale marked for samtlige hasardspil og spil om penge, er således klart i modstrid med det formål, som fællesskabslovgiver forfølger, og med det i denne doms præmis 22 beskrevne princip, hvorefter undtagelser fra det almindelige princip skal fortolkes strengt.
- 32 Hvad for det andet angår opbygningen af direktiv 2006/112 bemærkes det, at da det er ubestridt, at omsætningen fra henholdsvis momsfrigitagne spil og spil, som ikke er frigitagne, vil kunne variere betragteligt over tid, vil den momsfrigivelse, som en bestemt form for hasardspil eller spil om penge er omfattet af, hvis den af Leo-Libera anbefalede teori eller fortolkning følges, fra tid til anden kunne være i overensstemmelse med eller i strid med artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112.
- 33 En sådan fortolkning vil ikke blot give anledning til en ikke ubetydelig retlig usikkerhed, men er ligeledes i strid med ånden i dette direktivs artikel 131, som kræver, at momsfrigivelserne finder anvendelse på en korrekt og enkel måde (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, sag C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Sml. I, s. 589, præmis 31).

- 34 Det bemærkes sluttelig, at i modsætning til det af Leo-Libera anførte er princippet om afgiftsneutralitet, hvorefter sammenlignelige tjenesteydelser, som derfor konkurrerer indbyrdes, ikke må behandles forskelligt med hensyn til momsen, heller ikke til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.
- 35 Dette princip kan ikke uden at fratage artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 og den brede skønsmargen, som medlemsstaterne er tildelt i henhold til denne bestemmelse, enhver effektiv virkning fortolkes således, at det er til hinder for, at en type af hasardspil eller spil om penge fritages for moms, mens en anden type spil ikke fritages, for så vidt som de to typer af spil imidlertid ikke konkurrerer indbyrdes.
- 36 Som det fremgår af de sagsakter, der er blevet fremlagt for Domstolen, behandler den omtvistede nationale lovgivning ikke sammenlignelige hasardspil og spil om penge, som kan anses for at konkurrere indbyrdes, forskelligt med hensyn til momsen.
- 37 Den omstændighed, at de momsfritage hasardspil og spil om penge, som det er tilfældet i hovedsagen, kun udgør en mindre del af de på det nationale område tilfaldte spil og/eller kun repræsenterer en mindre del af den samlede omsætning fra spil på dette samme område, er således ikke relevant med hensyn til princippet om afgiftsneutralitet.
- 38 Ligeledes, og i modsætning til det af Leo-Libera anførte, er det uden betydning for anvendelsen af dette princip, at en ikke-harmoniseret afgift på spil, som visse momspligtige arrangører og udbydere af hasardspil og spil om penge ligeledes er pålagt, bliver udmålt efter den skyldige moms på denne virksomhed, da princippet om afgiftsneutralitet ikke finder anvendelse på en sådan afgift (jf. i denne retning Fischerdommen, præmis 30).

- 39 På baggrund af det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 135, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at udøvelsen af den beføjelse, som medlemsstaterne har til at fastsætte betingelser og begrænsninger for den i denne bestemmelse fastsatte momsfritagelse, tillader dem kun at fritage visse hasardspil eller spil om penge for denne afgift.

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:

Artikel 135, stk. 1, litra i), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at udøvelsen af den beføjelse, som medlemsstaterne har til at fastsætte betingelser og begrænsninger for den i denne bestemmelse fastsatte merværdiafgiftsfritagelse, tillader dem kun at fritage visse hasardspil eller spil om penge for denne afgift.

Underskrifter