

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. spalio 24 d.(*)

„Apmokestinimas – PVM – Azartiniai lošimai – Valstybės narų teisės aktai, pagal kuriuos lošimų iš pinigų mažų laimėjimų automatų eksploatavimas apmokestinamas PVM ir kartu specialiu mokesčiu – Leistinumai – Apmokestinamoji vertė – Apmokestinamojo asmens galimybės perkelti PVM“

Byloje C-440/12

dėl *Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) 2012 m. rugsėjo 21 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. spalio 3 d., pagal SESV 267 straipsnio pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)

prieš

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (pranešėjas) ir S. Rodin,

generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* B. Hansen,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos B.-R. Killmann ir A. Cordewener,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1, toliau – PVM direktyva) 1 straipsnio 2 dalies, 73 straipsnio, 135 straipsnio 1 dalies i punkto ir 401 straipsnio aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant *Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)* (toliau – *Metropol*) ir *Finanzamt Hamburg/Bergedorf* (Hamburgo-Bergedorfo mokesčių administratorius, toliau – *Finanzamt*) ginčą dėl pajamų iš azartinio lošimų iš pinigų mažų laimėjimų automatais (toliau – lošimo automatai) organizavimo apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Pagal bendros PVM sistemos principų prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorą PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekė ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

<...>“

4 Pagal šios direktyvos 73 straipsnį:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekė tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba iš trečiosios šalies už prekė tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

5 Minutės direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punkte numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

i) lažybos, loterijos ir kitų formų azartiniai lošimai, kuriems taikomos kiekvienos valstybės narės nustatytos sąlygos ir apribojimai“.

6 PVM direktyvos 401 straipsnyje nurodyta:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos teisės nuostatų, ši direktyva nedraudžia valstybėms narėms toliau taikyti ar įvesti mokesčius draudimo sutartims, lažyboms ir azartiniam žaidimams, akcizo mokesčius, žyminius mokesčius arba, platesne prasme, bet kokius mokesčius ar rinkliavas, kurie negali būti laikomi apyvartos mokesčiais, tačiau surenkant tuos mokesčius ar rinkliavas prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

Vokietijos teis?

7 Pagrindinis bylos aplinkyb?ms taikytinos Apyvartos mokes?io ?statymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UstG*) redakcijos 4 straipsnyje „Preki? tiekimo ir paslaug? teikimo neapmokestinimas“ 9 dalies b punkte numatyta, kad PVM neapmokestinami „? Lažyb? d?l žirg? lenktyni? ir loterij? ?statymo taikymo srit? patenkantys sandoriai“.

8 Pagrindinis bylos aplinkyb?ms taikytinos Nutarimo d?l lošimo automat? ir kit? lošim?, suteikian?i? galimyb? laim?ti (*Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung*, toliau – *SpielV*), redakcijos 12 straipsnio 2 dalyje iš esm?s nustatyta, kad lošim? automatais loš?jai turi išlošti toki? sum?, kad per ilg? laik? automato kasa nepasipildyt? daugiau nei 33 eurai per valand?.

9 Pagal *SpielV* 13 straipsn?:

„(1) *Physikalisch-Technische Bundesanstalt* [federalin? fizikin?s technikos tarnyba] leidžia gaminti lošimo automat? <...> tik jei jis atitinka šiuos reikalavimus:

1. Minimalus lošimo laikas yra 5 sekund?s, per š? laik? statoma suma negali viršyti 20 cent?, o išlošiama suma gali siekti daugiausia 2 eurus.

<...>

3. Pralošta suma (atskai?ius išloštas sumas) negali b?ti didesn? nei 80 eur? per valand?.

<...>“

10 Hamburgo žem?s ?statymo d?l vieš?j? lošimo nam? licenzij? išdavimo (*Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank*) su pakeitimais 3 straipsnyje numatyta:

„1. Lošimo namus eksploatuojanti ?mon? laisvajam ir Hanzos miestui Hamburgui turi mok?ti lošimo nam? mokest?, kuris yra 70 % nuo bruto pelno iš lošim?. Be to, ji dar turi mok?ti special? mokest?, kuris yra 20 % nuo bruto pelno iš lošim?. <...>

2. 1 dalyje numatytas ?statymo nustatytas lošimo nam? mokestis yra sumažinamas atimant pagal [*UStG*] mok?tino ir sumok?to [PVM] už atliktus sandorius eksploatuojant lošimo namus sum? <...>“

11 Ši?zvigo?Holšteino žem?s ?statymo d?l lošimo nam? (*Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein*) su pakeitimais 4 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Lošimo nam? mokestis lygus 50 % nuo bruto pelno iš lošim?. Taikant [*UStG*] mok?tinas ir sumok?tas [PVM] už atliktus sandorius eksploatuojant lošimo namus atskaitomas iš lošimo nam? mokes?io.

<...>“

12 Meklenburgo?Pomeranijos žem?s lošimo nam? ?statymo (*Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern*) 7 straipsnyje nustatyta:

„(1) Lošimo nam? eksploatavimas apmokestinamas lošimo nam? mokes?iu.

(2) Lošimo nam? mokestis lygus:

1. jei per mokestinį laikotarpį bruto pelnas iš lošimų yra mažesnis nei 500 000 eur? arba lygus šiai sumai – 25 %,

<...>

5. jei per mokestinį laikotarpį bruto pelnas iš lošimų yra 10 milijon? eur? – 80 %.

<...>

(7) <...>Taikant [UStG] mokėtinas ir sumokėtas [PVM] už atliktus sandorius eksploatuojant lošimo namus atskaitomas iš lošimo nam? mokes?io.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

13 Per 2010 m. mokestinį laikotarpį pareišk?ja pagrindin?je byloje septyniuose lošimo automat? salonuose, esan?iuose Vokietijos Hamburgo, Ši?zvigo-Holšteino, ir Meklenburgo?Pomeranijos žem?se, eksploatavo lošimo automatus. Taikant vietinius pastar?j? dviej? *Länder* atitinkam? savivaldybi? teis?s aktus ir Hamburgo žem?s ?statym? ši? automat? naudojimas apmokestinamas pramog? mokes?iu, apskai?iuojamu remiantis skirtingais tarifais ir baz?mis, kurie skiriasi priklausomai nuo savivaldyb?s.

14 Vis? lošimo automat? kas? saldo, t. y. loš?j? ?mesti pinigai at?mus jiems išmok?tus pinigus, prid?jus paimtus pinigus ir at?mus automato papildymus (toliau – kasos ?plaukos), kiekvien? m?nes? buvo nustatomas pareišk?jos pagrindin?je byloje elektroniniu kontrol?s prietaisu. Kartu su kasa lošimo automatuose yra ?rengta „hopper“, t. y. monet? saugojimo ir mok?jimo talpykla. „Hopper“ turi skyri? 20 cent? monetoms ir skyri? 2 eur? monetoms ir prieš ?jungiant automat?, eksploatuotojas ? šiuos skyrius sudeda atitinkamas monetas. Kai loš?jas ?meta 20 cent? ir 2 eur? monetas jos krenta ? „hopper“, kol ji prisipildo, o monet? perteklius automatiškai patenka ? kas?. ?mestos kitokios monetos ir ?d?ti banknotai visada tiesiogiai patenka ? kas?, kurios turinys apskai?iuojamas elektroniškai. „Hopper“ turinio pasikeitimai registruojami elektroniniu kontrol?s prietaisu, ? juos taip pat atsižvelgiama apskai?iuojant kasos ?plaukas.

15 Lošimo automatuose ?rengti pinig? ir „tašk?“ skai?iuotuvai. D?l ?d?t? pinig? pirmiausia suteikiamas kreditas pinig? skai?iuotuve. Pinig? keitim? ? taškus aparatas registruoja kaip „statom? sum?“, tašk? pakeitim? ? pinigus – kaip „išlošiam? sum?“; 1 taškas lygus 1 centui. Gav?s tašk? loš?jas gali prad?ti lošti. Loš?jas jam priskirt? ir skai?iuotuvo užregistruot? tašk? skai?i? gali bet kada pakeisti pinig? suma pinig? skai?iuotuve, o pinig? skai?iuotuve užregistruota suma gali b?ti bet kada išmok?ta.

16 Pinig? perk?limas iš pinig? skai?iuotuvo ? tašk? skai?iuotuv?, t. y. „statoma suma“, kaip tai suprantama pagal *Spie/V*, ribojamas dvigubai: 20 cent? per 5 sekundes ir 80 eur? per valand? at?mus laim?jimus. Jei pasiekiami 80 eur? per valand? riba, likusi? valandos dal? negalima atlikti jokio kito perk?limo iš pinig? skai?iuotuvo ? tašk? skai?iuotuv? („perk?limo pauz?“). Tašk? skai?iaus pakeitimai tašk? skai?iuotuve (kartai, statomos, išlošiamos arba pralošiamos sumos, kaip tai suprantama šnekamojoje kalboje) nereguliuojami.

17 2010 m. mokestiniu laikotarpiu vis? m?nesini? vis? aparat? kasos ?plauk? metin? suma buvo lygi 1 018 041,78 euro (vadinamoji bruto kasa). Remdamasi Vokietijos 19 % standartiniu PVM tarifu *Metropol* nuo šios sumos apskai?iavo 855 497,29 euro PVM apmokestinam?j? vert? (vadinamoji neto kasa, t. y. 100/119 nuo 1 018 041,78 euro) ir 162 544,49 eur? PVM sum?, kuri buvo beveik visas mok?tinas PVM. Atskaitytinas PVM nuo vis? kit? jos atlikt? apmokestinam?j? sandori? yra 1 790,20 euro. Kadangi *Metropol* sumok?jo 69 355,76 euro PVM, 2012 m. kovo 29 d.

pranešimu apie mokesčio dydį. *Finanzamt* nustatė likusį šiuo pagrindu mokėtiną 94 978,93 euro sumą.

18 *Metropol* pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui dėl šio pranešimo. Iš tiesų pareiškėja pagrindinai byloje mano, kad lošimo automatų apyvartos apmokestinimo tvarka prieštarauja Sąjungos teisei, ypač PVM proporcingumo, perkėlimo ir neutralumo principams. Todėl *Metropol* prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo pakeisti apmokestinimą PVM už 2010 m. mokestinį laikotarpį sumažinant 94 978,93 euro šio mokesčio sumą iki 1 790,20 euro. *Finanzamt* prašo atmesti skundą.

19 Gavęs šį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad, pirma, kitose srityse, jei mokestis pakankamai skiriasi nuo PVM, jį galima taikyti kartu su PVM.

20 Antra, šis teismas mano, kad pagal PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį PVM turi būti visiškai proporcingas suteiktai paslaugai kainai. Savaime suprantama, 1994 m. gegužės 5 d. Sprendime *Glawe* (C-38/93, Rink. p. I-1679) Teisingumo Teismas nusprendė, kad šioje byloje nagrinėtą suteikiantį galimybę laimėti lošimo iš pinigų automatų, kurie pagal privalomus reikalavimus sureguliuoti taip, kad tam tikras statomų sumų procentas būtų išmokamas lošėjams kaip laimėjimai, atveju statymuose nustatyta privaloma visų pastatytų sumų dalis, išmokama lošėjams kaip išlošiamos sumos, apmokestinamajai vertei nepriskiriama. Taigi pagal šį teismo praktiką Vokietijoje susiklostę praktika apmokestinamąją vertę laikyti ne visų statymų sumą, o tik kasos turinį tam tikru laikotarpiu (paprastai per kalendorinį mėnesį). Tačiau metinį kasos plaukos priklausę nuo vairo lošimų laimėjimų ir praloštų sumų ir nebuvo jokio reikalautino PVM ir atskiro lošėjo statomos sumos ryšio.

21 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad 60 % dydžio minimali laimėjimų dalis, Vokietijoje galiojusi iki 2005 m. pabaigos, 2006 m. buvo panaikinta ir pakeista sumą, kurias galima statyti ir pralošti per tam tikrą laiką, apribojimu. Techniniu požiūriu „hopper“, kuri buvo lošimo automatų inovacija, tikrai iš esmės atliko tą pačią funkciją kaip „pripildymo kolonos“, nagrinėtos minėtame Sprendime *Glawe*, tačiau „hopper“ turinys bet kada pasiekiamas eksploatuotojui.

22 Trečia, nacionalinis teismas abejoja dėl 1999 m. birželio 8 d. Sprendimo *Pelzl ir kt.* (C-338/97, C-344/97 ir C-390/97, Rink. p. I-3319) 24 punkto ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, Rink. p. I-9373) 28, 31, 34 ir 37 punktų, pagal kuriuos PVM būdina tai, kad jis perkeliamas galutiniam vartotojui, aiškinimo. Iš tiesų iš šio sprendimo nematyti, ar galimybę perkelti PVM tūra tik tipišką jo požymis, ar sulyga jį taikyti. Taigi, jei taikomi kainos apribojimai, kaip buvo pagrindinai byloje, žmonėms negali didinti paslaugos kainos ir perkelti PVM vartotojui, kai jo apskaitavimams jau pasiekę didžiausią leistiną kainą.

23 Ketvirta, šis teismas patikslina, kad Vokietijoje yra dvi azartiniam lošimams taikomos teisės sistemos. Taigi, pirma, lošimo namų eksploatuotojai privalo gauti licenciją ir statomos ir išlošiamos sumos iš esmės yra neribojamos. Lošimo namai turi mokėti pagal Hamburgo, Šlezvigo-Holšteino ir Meklenburgo-Pomeranijos žemių statymus dėl lošimo namų specialų lošimo namų mokestį, kuriuo siekiama kuo labiau sumažinti jų pelną. Tačiau lošimo automatų salonų steigimas iš esmės yra laisvas, nors jam ir taikoma administracinė priežiūra ir teisės aktai. Lošimo automatų salonų eksploatuotojams paprastai taikomas specialus vietos pramogų mokestis.

24 2006 m. buvo panaikintas lošimo namams taikytas neapmokestinimas PVM; nuo tada jie turėjo mokėti šį mokestį ir jis būdavo įskaitytas lošimo namų mokestį, nes buvo didesnis nei PVM. Anot prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, valstybės narė dviem panašioms apmokestinamųjų asmenų grupėms gali įvesti specialų nacionalinį mokestį, kuris neturi PVM požymių, ir numatyti šioms grupėms taikomą PVM įskaitymą specialų mokestį. Šiuo

atveju aplinkybų su nėra tokios.

25 Galiausiai, pasak prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, pagrindinėje byloje nagrinėjamoje teisės aktuose nenumatyta PVM privalančių sumokėti asmenų pareiga įsitikinti, be kita ko, kad išrašyta tinkama sąskaita faktūra už jiems naudingus sandorius, nes, jei sąskaitos faktūros nėra arba jei ji išrašyta neteisingai, jiems tikrai nebus suteikta teisė atskaityti pirkimo mokestį, tačiau dėl to, jog tokia didesnė PVM skola sąskaitoma – lošimų namų mokestis, tai jiems neturi jokios ekonominės reikšmės.

26 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Hamburg* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos 401 straipsnis (siejamas su 135 straipsnio 1 dalies 1 punktu) reikia aiškinti taip, kad PVM ir nacionalinis specialus azartinis lošimų mokestis gali būti taikomi tik kaip alternatyvos, bet ne kartu?

2. Jei pirmasis klausimas bus atsakyta teigiamai:

jei pagal nacionalinės teisės aktus azartiniam lošimams taikomas ir PVM, ir specialus mokestis, ar dėl to netaikomas PVM arba specialus mokestis, ar sprendimas, kuris mokestis negali būti taikomas, turi būti priimtas vadovaujantis nacionaline teise?

3. Ar [PVM] direktyvos 1 straipsnio 2 dalies pirmasis sakinis ir 73 straipsnis reikia aiškinti taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės norma ar praktika, pagal kurią, naudojant <...> lošimo automatų, apmokestinamoji vertė nustatoma pagal automato kasos turinį („elektroniškai skaituojama kasa“) praėjus atitinkamam laiko tarpui?

4. Jeigu trečiasis klausimas bus atsakyta teigiamai:

kaip turi būti nustatoma apmokestinamoji vertė??

5. Ar [PVM] direktyvos 1 straipsnio 2 dalies pirmasis sakinis ir 73 straipsnis reikia aiškinti taip, kad PVM gali būti taikomas, tik jei šmonis turi galimybę perkelti į paslaugos gavėjui? Jei reikia: kokią reikšmę perkelimas? Ar perkelimas apima ir teisiškai leidžiamą galimybę atitinkamai padidinti atitinkamos prekės ar paslaugos kainą?

6. Jei penktajame klausime minimas PVM taikymas reiškia galimybę teisiškai padidinti kainą:

ar [PVM] direktyvos 1 straipsnio 2 dalies pirmasis sakinis ir 73 straipsnis reikia aiškinti taip, kad teisės nuostatos, ribojančios atlygą už PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas, nepažeidžiant Sąjungos teisės turi būti taikomos taip, kad nustatytu atlygiu būtų laikoma suma ne su PVM, o be PVM, taip pat ir tuo atveju, kai kalbama apie atlygų reglamentuojančias nacionalinės teisės normas, kurių tekstuose to nėra aiškiai numatyta?

7. Jei penktasis klausimas bus atsakyta teigiamai, o šeštasis ir trečiasis – neigiamai:

ar tokiu atveju PVM turi būti netaikomas visai lošimo automatų apyvartai, ar tik tai jos daliai, už kurią PVM neįmanoma perkelti paslaugos gavėjui, ir kaip tuomet ši dalis nustatyti – pavyzdžiui, pagal apyvartą, dėl kurios per vieną lošimų statomos sumos nebuvo galima padidinti, ar pagal apyvartą, dėl kurios nebuvo galima padidinti valandinio kasos turinio?

8. Ar [PVM] direktyvos 1 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad jai prieštarauja nesuderinti? mokestų reglamentuojantys nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos visa mokėtino PVM suma įskaitoma į šį mokestį?

9. Jei į aštuntąjį klausimą bus atsakyta teigiamai:

ar PVM įskaitymas nacionalinė nesuderinti? mokestį šį mokestį mokančių? ?monių atveju reiškia, kad PVM negali būti taikomas jų konkurentams, mokantiems ne šį, o kitą specialų mokestį, kuriems toks įskaitymas nenumatytas?“

D?I prejudiciniai klausimai

D?I pirmojo klausimo

27 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 401 straipsnis (siejamas su jos 135 straipsnio 1 dalies i punktu) reikia aiškinti taip, kad PVM ir nacionalinis specialus azartinis lošimų mokestis gali būti taikomi tik kaip alternatyvos, bet ne kartu.

28 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 401 straipsnį „ši direktyva nedraudžia valstybėms narėms toliau taikyti ar įvesti mokesčius <...> lažyboms ir azartiniam žaidimams <...> arba, platesne prasme, bet kokius mokesčius ar rinkliavas, kurie negali būti laikomi apyvartos mokesčiais <...>“. Taigi šio straipsnio tekste nėra draudimo, valstybėms narėms apmokestinti sandorą PVM ir kartu specialiu mokesčiu, kuris neturi pridėtinės vertės mokesčio požymių (šiuo klausimu žr. 1986 m. liepos 8 d. Sprendimo *Kerrutt*, 73/85, Rink. p. 2219, 22 punktą).

29 D?I azartinis lošimas Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, pirma, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punktas, kuriame numatytas, be kita ko, šis lošimų neapmokestinimas PVM „laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytą sąlygą ir apribojimą“, turi būti aiškinamas taip, jog valstybės narės, naudodamosi joms suteikta teise nustatyti šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo PVM sąlygas ir apribojimus, gali nuspręsti neapmokestinti šiuo mokesčiu tik tam tikrą azartinis lošimą (2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Leo-Libera*, C-58/09, Rink. p. I-5189, 39 punktą).

30 Antra, šio sprendimo 38 punkte Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, jog mokesčių neutralumo principui neturi reikšmės aplinkybės, kad nesuderinto lošimų mokesčio, kurį taip pat turi mokėti kai kurie PVM apmokestinami azartinis lošimų organizatoriai ir eksploatuotojai, dydis nustatomas atsižvelgiant į už šį veiklą mokėtiną PVM. Taip Teisingumo Teismas jau patvirtino, kad pagal Sąjungos teisę iš esmės nedraudžiama kartu su PVM taikyti kito bendro azartinis lošimų mokesčio, kuris neturi apyvartos mokesčio požymių.

31 Taigi, kaip matyti iš sprendimo d?I prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir iš Teisingumo Teismui pateiktą pastabą, neginėjama, kad pagrindiniame byloje nagrinėjami pramonės mokesčiai neturi apyvartos mokesčio požymių.

32 Atsižvelgiant į tai, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 401 straipsnis (siejamas su jos 135 straipsnio 1 dalies i punktu) reikia aiškinti taip, kad PVM ir nacionalinis specialus azartinis lošimų mokestis gali būti taikomi kartu su sąlyga, kad šis mokestis neturi apyvartos mokesčio požymių.

D?I antrojo klausimo

33 Kadangi antrasis klausimas buvo teikiamas nagrinėti tik tuo atveju, jei Teisingumo Teismas teigiamai atsakytų pirmąjį klausimą, ar šis klausimas atsakyti nereikia.

Dėl trečiojo klausimo

34 Trečiuoju klausimu prašoma priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį ir 73 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jiems prieštarauja nacionalinės teisės norma ar praktika, pagal kurią eksploatuojant lošimo automatus kasos įplaukų suma pasibaigus nustatytam terminui laikoma apmokestinamoji vertė.

35 Pirmiausia reikia priminti, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė pagal PVM direktyvos 73 straipsnį apima „viską, kas sudaro atlygą, kurį prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies <...>, įskaitant tiesiogiai su šiais sandorių kaina susijusias subsidijas“.

36 Be to, Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad PVM proporcingumas atitinkamų paslaugų arba prekių kainai yra, kaip tai matyti iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos, vienas iš esminių šio suderinto mokesčio požymių (šiuo klausimu žr. 1992 m. kovo 31 d. Sprendimo *Dansk Denkvit ir Poulsen Trading*, C-200/90, Rink. p. I-2217, 11 punktą; minėto Sprendimo *Pelzl ir kt.* 25 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, Rink. p. I-8463, 40 punktą).

37 Kiekvienoje iš bylų, kuriose buvo priimti pirmesniame punkte minėti sprendimai, Teisingumo Teismas rėmėsi PVM proporcingumu tik siekdamas nustatyti, ar mokestis arba atitinkamos valstybės narės taikoma nacionalinė rinkliava turėjo apyvartos mokesčio požymį ir todėl negalėjo būti kartu taikomi su Sąjungoje suderintu PVM. Tačiau šiuose sprendimuose nebuvo siekiama atsakyti į klausimą, ar PVM turi būti proporcingas kelių paslaugų gavėjų atliktiems mokėjimams vykdant kompleksinį veiklą, kuri būtų dėl to, kad yra tokia, apmokestinama PVM, ir dar labiau nesiekiama atsakyti į klausimą, ar šis mokestis turi būti būtinai visais atvejais proporcingas kiekvieno atskiro paslaugų gavėjo atliktiems mokėjimams.

38 Taigi šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad PVM proporcingumo principas gali būti siejamas tik su apmokestinamoji vertė. Nors dažniausiai apmokestinamoji vertė sutampa su kaina, kurią galutinis vartotojas turi sumokėti kaip atlygą už paslaugų teikimą arba prekių tiekimą, iš PVM direktyvos 73 straipsnio teksto matyti, kad taip nebūtinai visuomet būna. Iš tiesų pagal šį straipsnį apmokestinamoji vertė sudaro visas atlygis, „gautas“ paslaugų teikėjo arba prekių tiekėjo iš jį gavėjo „arba trečiosios šalies, įskaitant tiesiogiai su šiais sandorių kaina susijusias subsidijas“. Taigi apmokestinamoji vertė nustatoma remiantis tuo, ką apmokestinamasis asmuo faktiškai gauna kaip atlygą, o ne tuo, ką atitinkamas paslaugų arba prekių gavėjas sumoka konkrečiu atveju (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2003 m. birželio 19 d. Sprendimo *First Choice Holidays*, C-149/01, Rink. p. I-6289, 28–31 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

39 Todėl neatrodo, jog dėl mokesčių praktikos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuria remiantis sandorį, vykdytą naudojant lošimo automatus, apmokestinamoji vertė laikomas mokesninis kasos turinys, kuris priklauso nuo vairių lošimų išlošiamų ir pralošiamų sumų, pažeidžiama Sąjungos teisė vien dėl to, kad nebuvo jokio reikalautino PVM ir atskirų lošimų statomų sumų proporcingumo ryšio.

40 Be to, Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad lošimų iš pinigų automatų, kurie dėl įstatymu nustatytos privalomos pareigos veikia taip, jog mažiausiai 60 % lošimų statomų sumų išdalijamos kaip laimėjimai, atveju eksploatuotojo faktiškai gautą atlygą už suteiktą naudotį automatais sudaro tik ta statomų sumų dalis, kuria jis gali faktiškai disponuoti savo naudai (minėto

Sprendimo *Glawe* 9 punktą). Nors minėtame sprendime Teisingumo Teismas neturėjo atsakyti į klausimą, ar pagal „individualaus apmokestinimo požymio“ principą reikalaujama, kad apmokestinamoji vertė būtų apskaičiuojama atsižvelgiant į lošimą arba žaidžiant partiją pastatytas sumas, kitaip tariant, pastatytas atitinkamo lošėjo, iš to sprendimo 5 ir 14 punktų (siejam su generalinio advokato F. G. Jacobs išvados šioje byloje 27–30 punktais) aiškiai matyti, jog Teisingumo Teismas manė, kad taip nebuvo.

41 Kadangi aplinkybės, nagrinėtos byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas *Glawe*, yra tokios pačios, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, Teisingumo Teismo atsakymas šiame sprendime taikytinas ir šiai bylai. Iš tiesų, kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus, *SpieIV* 12 straipsnio 2 dalyje iš esmės numatyta, jog lošdami lošimo automatais lošėjai turi išlošti tokia suma, kad per ilgą laiką automato kasa nepasipildytų daugiau nei 33 eurai per valandą. Pagal *SpieIV* 13 straipsnį, kuriame, be kita ko, numatyti kiti ribojimai, susiję su statomomis, lošėjų išlošiamomis ir pralošiamomis sumomis, automatai turi būti veikia taip, kad būtų užtikrinta, jog *SpieIV* nustatyti reikalavimai, kuriais ribojamos pajamos, kurių gali būti gaunama iš automatų, bus įgyvendinti.

42 Šiomis aplinkybėmis eksploatuotojo faktiškai gautam atlygiui už suteiktą naudotą automatais taikoma „statymo nustatytos privalomos pareigos“ sąlyga, todėl ji „sudaro tik ta statomų sumų dalis, kuria jis gali faktiškai disponuoti savo naudai“ (žr. minėto Sprendimo *Glawe*, 9 punktą ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *International Bingo Technology, C-377/11*, 26 punktą), t. y. kasos įplaukos pasibaigus nustatytam terminui.

43 Šia išvada negalima abejoti dėl to, kad lošimo automatuose iš pinigų, nagrinėtuose byloje, kurioje buvo priimtas minėtas Sprendimas *Glawe*, buvo įrengta „pripildymo kolona“, naudojama išmokėti sumoms, kurias išlošę lošėjai, nustatytoms statyme, o lošimo automatuose, nagrinėjamuose pagrindinėje byloje, šiam tikslui įrengta „hopper“. Iš tiesų iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad „hopper“, kuri yra lošimų automatų techninė inovacija, iš esmės atlieka tą pačią funkciją kaip ir senosios pripildymo kolonos. Šiuo klausimu taip pat nesvarbi aplinkybė, kurių pažymėjimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas, kad eksploatuotojas gali bet kada pasiekti „hopper“ turinį, nes, anot šio teismo, bet koks „hopper“ turinio pakeitimas registruojamas kontrolės prietaisu ir tai taip pat atsižvelgiama skaičiuojant kasos įplaukas. Taigi šios kasos įplaukos, kuriomis eksploatuotojas gali disponuoti savo naudai, gali būti tiksliai nustatytos.

44 Šiomis aplinkybėmis trečiojo klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį ir 73 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jiems neprieštarauja nacionalinės teisės norma ar praktika, pagal kurią naudojant lošimo automatus kasos įplaukų suma pasibaigus nustatytam terminui laikoma apmokestinamąja verte.

Dėl ketvirtojo klausimo

45 Kadangi ketvirtasis klausimas buvo teikiamas nagrinėti tik tuo atveju, jei Teisingumo Teismas teigiamai atsakytų į trečiojo klausimą, šis klausimas atsakyti nereikia.

Dėl penktojo–septintojo klausimų

46 Penktuoju–septintuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies pirmą sakinį ir 73 straipsnį reikia aiškinti taip, kad PVM gali būti taikomas, tik jei eksploatuotojas gali perkelti į lošėjui, ir ar prireikus ši galimybės apima ir teisiškai leidžiamą galimybės atitinkamai padidinti kainą. Jei reikėtų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas siekia išsiaiškinti, ar nacionalinės teisės aktai, ribojantys atlygą už PVM apmokestinamas prekes ar

paslaugas, turi būti taikomi taip, kad nustatytas atlygis neapimtų PVM. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia Teisingumo Teismo, ar prireikus PVM turi būti netaikomas dėl tariamo negalėjimo jį perkelti visai iš lošimo automatų gautai apyvartai, ar tik jos daliai, su kuria susijęs PVM negalėjo būti perkeltas.

47 Siekiant pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui naudingą atsakymą, pirmiausia reikia patikslinti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką vartotojų apsauga, su lošimu susijusių sukčiavimo ir piliečių skatinimo pernelyg išlaidauti prevencija ir bendra socialinės tvarkos pažeidimų prevencija yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai, kuriais galima pateisinti laisvo paslaugų teikimo apribojimus, ir kadangi nėra Sąjungos lygiu suderintų azartinių lošimų teisės aktų, kiekviena valstybė narė, remdamasi savo vertybėmis, turi šiose srityse nustatyti reikalavimus, skirtus atitinkamiems interesams apsaugoti, taip, kad nustatyti apribojimai atitiktų Teisingumo Teismo praktikoje numatytus proporcingumo reikalavimus (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Liga Portuguesa de Futebol Profissional et Bwin International*, C-42/07, Rink. p. I-7633, 56, 57 ir 59 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką).

48 Konkretiai kalbant apie „kainos reguliavimo“ buvimą ir (arba) teisėtą lošimo automatų naudotojų pralošiamą sumą ribojimą, Teisingumo Teismas iš esmės implicitiškai jam pritarė, minėtam Sprendime *Glawe*, būtent siekdamas jį vertinti PVM taikymo tikslais. Iš tiesų šiame sprendime Teisingumo Teismas savo sprendimą pagrindė teisėta išlošiamą sumą 60 % proporcija ir patikslino, kad šios išlošiamos sumos, kurios pagal Vokietijos teisę turėjo būti išmokamos, neturėjo būti traukiamos apmokestinamąjį vertę (žr. minėto Sprendimo *Glawe* 9 punktą). Taigi iš esmės lošėjo pralošiamos sumos per azartinius lošimus ribojimas ir dėl šios priežasties eksploatuotojų plaukų iš tokių lošimų ribojimas yra pripažinti Sąjungos teisėje.

49 Darytina išvada, kad azartinių lošimų srityje valstybės narės turi teisę laikinai arba visam laikui apriboti, be kita ko, lošėjų statomas, išlošiamas ir pralošiamas sumas. Jei valstybė narė faktiškai pasinaudojo šia teise, kaip, atrodo, ir yra pagrindinėje byloje, klausimo dėl lošimo automatų eksploatuotojų plaukų padidėjimo viršijant taikytinuose teisės aktuose nustatytas ribas tam, kad PVM dažniausiai galėtų būti perkeltas lošėjams, nekyla. Iš esmės šiomis aplinkybėmis toks padidėjimas yra paprasčiausiai ir teisėtai draudžiamas.

50 Galiausiai reikia konstatuoti, jog pateikti penktasis–septintasis klausimai pagrįsti prielaida, kad nacionalinės teisės aktais, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, neleidžiama lošimo automatų eksploatuotojams perkelti viso PVM galutiniams vartotojams, t. y. lošėjams. Be to, atsakymas į šiuos klausimus nebūtinai pagrindinei bylai išspūsti, jei ši prielaida yra teisinga.

51 Tačiau neatrodo, kad teisės aktuose, kaip antai nagrinėjamuose pagrindinėje byloje, kludoma perkelti PVM galutiniams vadotojams.

52 Iš tiesų iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nagrinėjamu atveju tik neto kasos plaukos, t. y. kasos plaukos atėjus mokytiną PVM, sudaro apmokestinamąjį vertę. Pažymėtina, kad taikant pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus apmokestinamoji vertė PVM tikslais apima tik lošimo automatų eksploatuotojų faktiškai gautas plaukas, o mokytiną PVM, gaunamą taikant statyme nustatytą PVM tarifą neto kasai, kaip apmokestinamajai vertei, taip pat faktiškai sumoka galutiniai vartotojai.

53 Šiomis aplinkybomis reikia konstatuoti, kad nacionalinės teisės aktais, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuriuose numatyti lošimo automatų eksploataavimo ribojimai, tiek, kiek jie susiję su, be kita ko, lošimų statomomis, išlošiamomis ir pralošiamomis sumomis per tam tikrą laiką, eksploatuotojui leidžiama perkelti už šį veiklą mokėtiną PVM galutiniam vartotojams.

54 Taigi, kadangi pateikti penktasis–septintasis klausimai yra hipotetiniai, jų atsakyti nereikia.

Dėl aštuntojo klausimo

55 Aštuntuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad jai prieštarauja nesuderinti mokesčių reglamentuojantys nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos visa mokėtino PVM suma įskaitoma į šį mokesčių.

56 Pirma, kalbant apie mokesčių neutralumo principą, ar kurį šiomis aplinkybomis teikia nuorodą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, svarbu priminti, kad šis principas, kuris yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas, PVM srityje reiškia vienodo požiūrio principą. Dėl šio principo, be kita ko, apmokestinamieji asmenys neturi būti vertinami skirtingai panašiai paslaugų, kurios konkuruoja tarpusavyje, atveju (žr., be kita ko, 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Grattan*, C-310/11, 28 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

57 Tačiau, kaip teisingai nurodė Komisija, mokesčių neutralumo principu PVM srityje reikalaujama užtikrinti vienodą vertinimą ir neutralumą tik šioje suderintoje sistemoje. Be to, kadangi pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus PVM įskaitomas suderintą mokesčių, bet ne atvirkščiai, šie teisės aktai gali sukelti abejonių dėl vienodo vertinimo principo laikymosi šio nesuderinto mokesčių, o ne PVM atžvilgiu. Bet kokiu atveju taip nėra pagrindinėje byloje, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad pareiškėja pagrindinėje byloje nebuvo apmokestinta lošimo namų mokesčių.

58 Be to, atsakydamas į argumentus, kurie iš esmės tokie patys, kaip ir nurodyti šio sprendimo 56 punkte, Teisingumo Teismas konstatavo, jog mokesčių neutralumo principui neturi reikšmės aplinkybės, kad nesuderinto lošimų mokesčių, kurį taip pat turi mokėti kai kurie PVM apmokestinami azartiniai lošimų organizatoriai ir eksploatuotojai, dydis nustatomas atsižvelgiant už šį veiklą mokėtiną PVM (žr. minėto Sprendimo *Leo-Libera* 38 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

59 Antra, kalbant apie galimas praktines problemas, pavyzdžiui, jog nenumatyta asmens, kuriam naudingas sandoris, pareiga įsitikinti, kad kita sandorio šalis išrašė tinkamą sąskaitą faktūrą, reikia konstatuoti, jog nei sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei suinteresuotųjų asmenų pastabose nėra išsamios informacijos, kuria remiantis būtų galima padaryti išvadą, kad Vokietijoje jau kilo tokie problemos, arba vertinti jų poveikį geram PVM bendros sistemos veikimui. Kadangi šiuo klausimu nepateikta konkrečios informacijos, nereikia priimti sprendimo dėl galimų šios prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos hipotezės padarinių.

60 Šiomis aplinkybomis dėl aštuntojo klausimo reikia atsakyti: PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad jai neprieštarauja nesuderinti mokesčių reglamentuojantys nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos visa mokėtino PVM suma įskaitoma į šį mokesčių.

D?I devintojo klausimo

61 Kadangi devintasis klausimas buvo pateiktas nagrin?ti tik tuo atveju, jei Teisingumo Teismas teigiamai atsakyt? ? aštunt?j? klausim?, ? š? klausim? atsakyti nereikia.

D?I bylin?jimosi išlaid?

62 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 401 straipsn? (siejam? su jos 135 straipsnio 1 dalies i punktu) reikia aiškinti taip, kad PVM ir nacionalinis specialus azartini? lošim? mokestis gali b?ti taikomi kartu su s?lyga, kad šis mokestis neturi apyvartos mokes?io požymi?.**
- 2. Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies pirm? sakini? ir 73 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jiems neprieštarauja nacionalin?s teis?s norma ar praktika, pagal kuri? lošimo automat? kasos ?plauk? suma pasibaigus nustatytam terminui laikoma apmokestinam?ja verte.**
- 3. Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dal? reikia aiškinti taip, kad jai neprieštarauja nesuderint? mokest? reglamentuojantys nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos visa mok?tino PVM suma ?skaitoma ? š? mokest?.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.