

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 24 pa?dziernika 2013 r.(*)

Podatki – Podatek VAT – Gry losowe lub hazardowe – Przepisy pa?stwa cz?onkowskiego, na mocy których u?ytkowanie automatów do gier z ograniczon? mo?liwo?ci? uzyskania wygranej podlega w sposób kumulatywny podatkowi VAT i podatkowi specjalnemu – Dopuszczalno?? – Podstawa opodatkowania – Przys?uguj?ca podatnikowi mo?liwo?? przerwania ci??aru podatku VAT

W sprawie C?440/12

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy) postanowieniem z dnia 21 wrze?nia 2012 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 3 pa?dziernika 2012 r., w post?powaniu:

Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)

przeciwko

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (sprawozdawca) i S. Rodin, s?dziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) przez B. Hansena, Rechtsanwalt,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez B.R. Killmanna oraz A. Cordewenera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 1 ust. 2, art. 73, art. 135 ust. 1 lit. i) i art. 401 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w

sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą w sprawie podatku VAT”).

2 Wniosek ów został przedłożony w ramach sporu pomiędzy Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) (zwanej dalej „Metropolem”) a Finanzamt Hamburg-Bergedorf (urzędem skarbowym w Hamburgu-Bergedorfie, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) wpływów z organizowania gier losowych przy wykorzystaniu automatów do gier z ograniczoną możliwością uzyskania wygranej (zwanym dalej „automatami do gier”).

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa w sprawie podatku VAT

3 Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

[Podatek] VAT obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

[...]”.

4 Zgodnie z art. 73 tej dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

5 Artykuł 135 ust. 1 lit. i) wskazanej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

i) zakłady, loterie i inne rodzaje hazardu, w oparciu o warunki i ograniczenia nałożone przez każde z państw członkowskich”.

6 Artykuł 401 dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego niniejsza dyrektywa nie uniemożliwia żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczeniowych, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych lub, w ujęciu bardziej ogólnym, wszelkich podatków, ceł i należności, które nie mają charakteru podatków obrotowych, pod warunkiem że pobór tych podatków, ceł i należności nie wiąże się w wymianie handlowej między państwami członkowskimi z formalnościami przy

przekraczaniu granic”.

Prawo niemieckie

7 Paragraf 4 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu gównym, zatytuowany „Zwolnienia dostaw i innych świadczeń”, przewiduje w ust. 9 lit. b), że z podatku VAT zwolnione są „czynności podlegające ustawie o loteriach i zakładach na wyścigi konne”.

8 Paragraf 12 ust. 2 Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung (rozporządzenia w sprawie automatów do gier i innych gier z możliwością uzyskania wygranej, zwanego dalej „SpielV”) w wersji mającej zastosowanie do postępowania gównego stanowi zasadniczo, iż automaty do gier powinny wypłacać wygrane graczom w sposób zapewniający, że zawartość kasy urządzenia zwiększa się będzie dęugoterminowo jedynie o 33 EUR na godzinę.

9 Zgodnie z § 13 SpielV:

„(1) Physikalisch-Technische Bundesanstalt (federalny urząd fizyczno-techniczny) może dopuścić typ produkcji danego urządzenia [...] jedynie wówczas, gdy odpowiada on następującym wymagom:

1. Minimalny czas trwania gry wynosi 5 sekund, stawka nie może przekroczyć 20 centów, a wygrana może wynosić maksymalnie 2 EUR w tym czasie.

[...]

3. Śczna przegrana (stawki pomniejszone o wygrane) nie może przekroczyć 80 EUR w ciągu godziny.

[...]”.

10 Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank (ustawa kraju związkowego Hamburga w sprawie dopuszczenia publicznego kasyna), ze zmianami, przewiduje w § 3:

1. Przedsiębiorstwo prowadzące kasyno jest zobowiązane do uiszczenia na rzecz Wolnego Hanzeatyckiego Miasta Hamburga podatku od kasyn wynoszącego 70% zysku brutto z gier. Przedsiębiorstwo to jest ponadto zobowiązane do uiszczenia specjalnego podatku wynoszącego 20% zysku brutto z gier [...].

2. Podatek od kasyn określony w pkt 1 jest obniżony o [podatek VAT] należny i podlegający zapłacie w zastosowaniu [UStG], dotyczący transakcji związanych z prowadzeniem kasyna [...].”.

11 Paragraf 4 ust. 1 Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein (ustawy kraju związkowego Szlezwiku-Holsztynu w sprawie kasyn), ze zmianami, stanowi:

„Podatek od kasyn wynosi 50% zysku brutto z gier. Dotyczący transakcji związanych z prowadzeniem kasyna [podatek VAT] należny i uiszczony w zastosowaniu [UStG] podlega zaliczeniu na poczet podatku od kasyn”.

12 Paragraf 7 Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern (ustawy kraju związkowego Meklemburgii-Pomorza Przedniego w sprawie kasyn) stanowi, co następuje:

„(1) Prowadzenie kasyn podlega podatkowi od kasyn.

(2) Podatek od kasyn wynosi:

1. 25%, jeżeli zysk brutto z gier w roku gospodarczym jest mniejszy lub równy 500 000 EUR,

[...]

5. 80%, jeżeli zysk brutto z gier w roku gospodarczym jest wyższy od 10 mln EUR.

[...]

(7) [...] Dotyczący transakcji związanych z prowadzeniem kasyna [podatek VAT] należy i uiszczony w zastosowaniu [UStG] podlega zaliczeniu na poczet podatku od kasyn”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

13 W roku gospodarczym 2010 strona skarżąca w postępowaniu głównym eksploatowała automaty do gier w siedmiu salonach gier położonych w krajach związkowych Hamburgu, Szlezwiku-Holsztynie i Meklemburgii-Pomorzu Przednim. Eksploatacja owych automatów do gier, w zastosowaniu przepisów miejscowych danych gmin dwóch ostatnich ze wskazanych krajów związkowych oraz na mocy ustawy kraju związkowego Hamburga, podlega podatkowi od imprez rozrywkowych obliczanemu wedle stawek i podstaw opodatkowania, które różniły się w zależności od gminy.

14 W przypadku każdego z automatów do gier saldo kasy, czyli pieniądze wrzucone przez graczy po odliczeniu pieniędzy im wypłaconych, doliczeniu wypłat i odliczeniu pieniędzy uzupełnionych w automacie (zwane dalej „przychodami z kasy”), było stwierdzane przez skarżącą w postępowaniu głównym co miesiąc przy użyciu elektronicznego urządzenia kontrolnego. Poza kasę automaty do gier są wyposażone w „hopper”, czyli pojemnik, przy pomocy którego magazynowane są monety i wypłacone pieniądze. Hopper posiada kieszeń na monety o nominale 20 centów i kieszeń na monety o nominale 2 EUR i na początku eksploatacji jest napełniany przez operatora. Gdy gracz wrzuca monety o nominale 20 centów i 2 EUR, trafiają one do hoppera, o ile nie jest on pełen, a nadwyżka jest automatycznie przekazywana do kasy. Wrzucone monety o innych nominacjach, a także wprowadzone banknoty trafiają zawsze bezpośrednio do kasy, której zawartość jest liczona elektronicznie. Zmiany zawartości hoppera są rejestrowane przez urządzenie kontrolne i są również uwzględniane przy obliczaniu przychodów z kasy.

15 Automaty do gier są wyposażone w licznik pieniędzy i licznik „punktów”. Wrzucone pieniądze prowadzą w pierwszej kolejności do powstania zasobów na liczniku pieniędzy. Zamiana pieniędzy na punkty jest rejestrowana przez urządzenie jako „stawka”, natomiast zamiana punktów na pieniądze jest rejestrowana jako „wygrana”, przy czym jeden punkt odpowiada 1 centowi. Posiadanie punktów daje graczowi możliwość rozpoczęcia gry. Przydzielona graczowi liczba punktów, zarejestrowana na komputerze, może zostać w każdej chwili zamieniona przez tego gracza na kwotę pieniędzy na liczniku pieniędzy, w związku z czym kwota zarejestrowana na liczniku pieniędzy może zostać wypłacona w dowolnym momencie.

16 Zamiana z licznika pieniędzy na licznik punktów, czyli wpłacenie „stawki” w rozumieniu SpielV, jest podwójnie ograniczona, a mianowicie stawka nie może przekroczyć 0,20 EUR za każde 5 sekund i 80 EUR za godzinę, po odliczeniu wygranych. Jeżeli osiągnięty zostanie limit 80 EUR za godzinę, brak jest możliwości dokonania jakiegokolwiek dalszej zamiany z licznika pieniędzy na licznik punktów dla pozostałego czasu w ramach godziny („przerwa w zamianach”).

Modyfikacje liczby punktów w ramach licznika punktów (gry, stawki, przegrane lub wygrane w rozumieniu potocznym) nie podlegają jakimkolwiek regulacjom.

17 Roczna kwota wszystkich miesięcznych przychodów z kas wszystkich aparatów do gier skarżących w postępowaniu głównym wynosiła 1 018 041,78 EUR („kasa brutto”) w roku gospodarczym 2010. Na podstawie niemieckiej zwykłej stawki podatku VAT w wysokości 19% Metropol wyliczył w oparciu o tę kwotę podstawę wymiaru dla podatku VAT w wysokości 855 497,29 EUR („kasa netto”, czyli 100/119 z 1 018 041,78 EUR) i kwotę podatku VAT w wysokości 162 544,49 EUR, stanowiąc prawie całą należny podatek VAT. Podatek VAT należny od wszystkich pozostałych transakcji podlegających opodatkowaniu, jakich spółka ta dokonała, wynosi 1790,20 EUR. Metropol uścił naliczony podatek VAT w kwocie 69 355,76 EUR, w związku z czym Finanzamt, na mocy decyzji podatkowej z dnia 29 marca 2012 r., ustalił kwotę pozostałą do zapłaty z wskazanego tytułu na 94 978,93 EUR.

18 Metropol wniósł odwołanie od owej decyzji do sądu odsyłającego. Skarżąca w postępowaniu głównym podniosła bowiem, że warunki opodatkowania obrotów związanych z automatami do gier są sprzeczne z prawem Unii, w szczególności z zasadami proporcjonalności, przeczalności i neutralności podatku VAT. W konsekwencji Metropol żąda, aby sąd odsyłający zmienił decyzję podatkową dotyczącą podatku VAT za rok gospodarczy 2010 r. poprzez zmniejszenie kwoty owego podatku z 94 978,93 EUR do 1790,20 EUR. Finanzamt wniósł o oddalenie owej skargi.

19 Sąd odsyłający, do którego wpłynęło wskazane odwołanie, wskazał, po pierwsze, że w innych dziedzinach podatek, który w wystarczający sposób odróżnia się od podatku VAT, może być nakładany dodatkowo.

20 Po drugie, sąd odsyłający stwierdził, że na podstawie art. 1 ust. 2 zdanie pierwsze dyrektywy w sprawie podatku VAT podatek ten musi być dokładnie proporcjonalny do ceny usług. Prawdą jest, że Trybunał orzekł w swym wyroku z dnia 5 maja 1994 r. w sprawie C-38/93 Glawe, Zb.Orz. s. I-1679, iż w przypadku spornych w owej sprawie automatów do gier, które są skonstruowane w ten sposób, że określony odsetek stawek wpłaconych przez graczy jest wypłacany na ich rzecz w formie wygranych, określona obowiązkowo na mocy ustawy cząstkowa ogółu wpłaconych stawek, która odpowiada wygranym wypłaconym na rzecz graczy, nie wchodzi w zakres podstawy opodatkowania. W świetle tego orzecznictwa wykształciła się w Niemczech praktyka polegająca na przyjmowaniu za podstawę opodatkowania nie sumy wpłaconych stawek, lecz wyliczenie zawartości kasy, z reguły za miesiąc kalendarzowy. Jednakże miesięczne przychody z kas zależą od wygranych i strat różnych graczy i w tej sytuacji nie istnieje jakkolwiek zależność pomiędzy wymagalnym podatkiem VAT a stawką indywidualnego gracza.

21 Ponadto sąd odsyłający wskazał, że obowiązujący w Niemczech do końca roku 2005 minimalny limit wygranej w wysokości 60% został uchylony i zastąpiony w 2006 r. przez ograniczenie wysokości wpłaconych stawek i przegranej w danym okresie czasu. Z technicznego punktu widzenia hoppery, które stanowią innowację automatów do gier, spełniają wprawdzie zasadniczo tę samą funkcję co starsze tuleje na monety, omawiane w ww. wyroku w sprawie Glawe, lecz przedsięwzięcie ma w każdej chwili dostęp do zawartości hopperów.

22 Po trzecie, sąd krajowy ma wątpliwości co do wykazania pkt 24 wyroku z dnia 8 czerwca 1999 r. w sprawach połączonych C-338/97, C-344/97 i C-390/97 Pelzl i in., a także pkt 28, 31, 34 i 37 wyroku z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, wedle których cecha charakterystyczna podatku VAT jest jego przeczuczenie na konsumenta końcowego. Ze wskazanych wyroków nie wynika bowiem, czy przeczuczenie podatku VAT stanowi jedynie typową cechę podatku VAT, czy też jest warunkiem jego nałożenia.

W razie istnienia ograniczeń cenowych takich jak w postępowaniu głównym przedsiębiorca nie może podwyższyć ceny usługi i przerzucić ciężaru podatku VAT na konsumenta, jeżeli osiągnąłby w swych kalkulacjach wyższy limit dopuszczalnego zakresu cen.

23 Po czwarte, sąd odsyłający precyzuje, że w Niemczech istnieje dwa reżimy gier losowych. I tak, dla podmiotów prowadzących kasyna wymagana jest koncesja, a stawki oraz wygrane są w zasadzie nieograniczone. Zgodnie z ustawami dotyczącymi kasyn krajów związkowych Hamburga, Szlezwiku-Holsztyna i Meklemburgii-Pomorza Przedniego kasyna są zobowiązane do uiszczania specjalnego podatku od kasyn, którego celem jest zagarnięcie większości ich zysków. Natomiast utworzenie salonów gier jest zasadniczo swobodne, nawet jeżeli stanowi przedmiot nadzoru administracyjnego i regulacji. Przedsiębiorcy prowadzący salony gier są zasadniczo poddani lokalnemu, specjalnemu podatkowi od imprez rozrywkowych.

24 Poprzednio udzielone kasynom zwolnienie z podatku VAT zostało uchylone w roku 2006, w związku z czym kasyna te były odciążone do zapłaty tego podatku, zaliczanego na poczet podatku od kasyn, który był wyższy od podatku VAT. Zdaniem sądu odsyłającego przewidziany system opodatkowania może doprowadzić do obejścia zasady neutralności podatkowej. Państwo członkowskie mogłoby bowiem wprowadzić dla dwóch grup podobnych podatników specjalny podatek krajowy, niemający charakteru podatku obrotowego, i przewidzieć w odniesieniu do jednej z tych grup zaliczenie podatku VAT na poczet podatku specjalnego. W niniejszej sprawie nie zachodzi jednakże tego rodzaju przypadek.

25 Wreszcie wedle sądu odsyłającego omawiane przepisy w postępowaniu głównym nie zachęcają osób zobowiązanych do zapłaty podatku VAT do dbałości – w szczególności – o prawidłowość faktur wystawianych za świadczone na ich rzecz transakcje, ponieważ w braku faktury lub w przypadku jej nieprawidłowości osoby te są wprawdzie pozbawione prawa do odliczenia podatku naliczonego, jednak wyższy wówczas dług podatku VAT zostanie zaliczony na poczet podatku od kasyn, co nie będzie miało wobec tych osób żadnych konsekwencji gospodarczych.

26 W tych okolicznościach Finanzgericht Hamburg postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 401 w związku z art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy [w sprawie podatku VAT] należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT oraz specjalny krajowy podatek od gier losowych mogą być pobierane wyjątkowo alternatywnie, a nie kumulatywnie?

2) Wyjątkowo jeżeli odpowiedź na pytanie pierwsze jest twierdząca:

W razie jeżeli zgodnie z przepisami krajowymi gry losowe są objęte zarówno podatkiem VAT, jak i podatkiem specjalnym, to czy wyjątkowo pobranie podatku VAT lub pobranie podatku specjalnego, czy też decyzja o tym, który z tych dwóch podatków nie może być pobierany, jest podejmowana na podstawie prawa krajowego?

3) Czy art. 1 ust. 2 zdanie pierwsze i art. 73 dyrektywy [w sprawie podatku VAT] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one krajowej regulacji lub praktyce, zgodnie z którą w przypadku użytkowania automatów do gier [...] podstawą wymiaru podatku stanowi zawartość kasy («kasa elektroniczna») automatu po upływie określonego okresu czasu?

4) Wyjątkowo jeżeli odpowiedź na pytanie trzecie jest twierdząca:

Jak należy określić podstawę wymiaru podatku?

5) Czy art. 1 ust. 2 zdanie pierwsze i art. 73 dyrektywy [w sprawie podatku VAT] należy interpretować w ten sposób, że obciążenie podatkiem VAT wymaga umocliwienia przedsiębiorcy przerzucenia ciężaru tego podatku na usługobiorcę? Jeśli dotyczy: co należy rozumieć pod pojęciem przerzucalności? Czy pojęcie przerzucalności obejmuje w szczególności prawną dopuszczalność ustalenia odpowiednio wyższej ceny za towar lub usługę?

6) Wyjącznie w razie jeżeli w przypadku pytania piętego prawna dopuszczalność ustalenia wyższej ceny jest warunkiem (nałożenia podatku VAT):

Czy art. 1 ust. 2 zdanie pierwsze i art. 73 dyrektywy [w sprawie podatku VAT] należy interpretować w ten sposób, że przepisy, które ograniczają wysokość ceny za towary lub usługi podlegające podatkowi VAT, należy stosować zgodnie z prawem unijnym w ten sposób, że ustalona cena nie zawiera podatku VAT, ale podatek ten powinien zostać do niej doliczony, również wówczas, gdy chodzi o krajowe przepisy regulujące cenę, które zgodnie ze swoim brzmieniem wyraźnie tego nie przewidują?

7) Wyjącznie w razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie piąte oraz odpowiedzi przeczącej na pytanie szóste i odpowiedzi przeczącej na pytanie trzecie:

Czy w tym przypadku podatkiem VAT należy objąć wszystkie przychody z automatów do gier, czy też tylko ich część? [brak pobrania podatku VAT odnosi się do wszystkich obrotów z automatów do gier, czy też tylko do ich części], w odniesieniu do której przerzucenie ciężaru VAT nie jest możliwe, i w jaki sposób to część należy określić, przykładowo w zależności od kwestii, przy których transakcjach stawka za grę nie mogła zostać zwiększona, czy też w zależności od kwestii, przy których transakcjach zawartość kasy nie mogła zostać zwiększona za godzinę gry?

8) Czy art. 1 ust. 2 dyrektywy [w sprawie podatku VAT] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on krajowemu systemowi niezharmonizowanego podatku, zgodnie z którym należny [podatek] VAT jest dochodnie zaliczany w ramach tego podatku?

9) Wyjącznie jeżeli odpowiedź na pytanie ósme jest twierdząca:

Czy zaliczenie [podatku] VAT w ramach krajowego, niezharmonizowanego podatku skutkuje w przypadku przedsiębiorców objętych tym podatkiem tym, że [podatek] VAT nie może być nakładany na ich konkurentów, którzy podlegają wprawdzie nie temu podatkowi, ale innemu podatkowi specjalnemu, i w przypadku których takie zaliczenie nie jest przewidziane?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

27 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 401 w związku z art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy w sprawie podatku VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że podatek VAT i krajowy podatek specjalny od gier mogą być pobierane jedynie w sposób alternatywny, a nie kumulatywny.

28 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 401 dyrektywy w sprawie podatku VAT „dyrektywa nie uniemożliwia państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania [...] podatków od gier i zakładów [...] lub, w ujęciu bardziej ogólnym, wszelkich podatków, ceł i należności, które nie mają charakteru podatków obrotowych [...]”. Brzmienie tego artykułu nie sprzeciwia się zatem temu, by państwa członkowskie poddały daną transakcję podatkowi VAT oraz, kumulatywnie, podatkowi specjalnemu niemającemu charakteru podatku obrotowego (zob. podobnie wyrok z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie 73/85 Kerrutt, Rec. s. 2219, pkt

22).

29 Co się tyczy bardziej szczegółowo gier losowych lub hazardowych, Trybuna orzekła, że z jednej strony, że art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy w sprawie podatku VAT, który przewiduje zwolnienie z podatku VAT między innymi owych gier „w oparciu o warunki i ograniczenia nałożone przez każde z państw członkowskich”, należy interpretować w ten sposób, że skorzystanie z przyznanej państwom członkowskim możliwości określenia warunków i ograniczeń zwolnienia z podatku VAT przewidzianego w tym przepisie oznacza, iż mogą one zwolnić z podatku VAT tylko niektóre gry losowe lub hazardowe (wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-58/09 *Leo Libera*, Zb.Orz. s. I-5189, pkt 39).

30 Z drugiej strony Trybuna orzekła również w pkt 38 owego wyroku, że z punktu widzenia zasady neutralności podatkowej nie ma znaczenia okoliczności, iż kwota niezharmonizowanego podatku od gier, któremu podlegają również niektóre podmioty organizujące i prowadzące gry losowe lub hazardowe będące podatnikami VAT, jest dostosowywana w zależności od podatku VAT podlegającego zapłacie z tytułu tej działalności. W ten sposób Trybuna potwierdziła, że prawo Unii zasadniczo nie sprzeciwia się kumulatywnemu poborowi podatku VAT i innego ogólnego podatku od gier losowych, który nie ma charakteru podatku obrotowego.

31 Jak wynika z postanowienia odsyłającego oraz z uwag przedstawionych przed Trybuną, nie zostało zakwestionowane, że rozpatrywane w postępowaniu głównym podatki od imprez rozrywkowych nie mają charakteru podatku od wartości dodanej.

32 Mając na uwadze powyższe, na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, iż art. 401 w związku z art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy w sprawie podatku VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że podatek VAT i krajowy podatek specjalny od gier losowych mogą być pobierane w sposób kumulatywny, pod warunkiem że drugi ze wskazanych podatków nie ma charakteru podatku obrotowego.

W przedmiocie pytania drugiego

33 W związku z tym, że pytanie drugie zostało przedstawione jedynie na wypadek, gdyby Trybuna udzieliła odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, brak jest konieczności udzielania odpowiedzi na to pytanie.

W przedmiocie pytania trzeciego

34 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 1 ust. 2 zdanie pierwsze i art. 73 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one krajowej regulacji lub praktyce, zgodnie z którą w przypadku użytkowania automatów do gier podstawą wymiaru podatku stanowi przychody z kasy owych automatów po upływie określonego okresu czasu.

35 Należy na wstępie przypomnieć, że podstawa opodatkowania dla świadczenia usług lub dostawy towarów obejmuje, zgodnie z art. 73 dyrektywy w sprawie podatku VAT, „wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą [...] usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od [...] usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

36 Ponadto Trybuna orzekła, że proporcjonalność podatku VAT do cen danych usług lub towarów stanowi, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy w sprawie podatku VAT, jedną z podstawowych cech owego zharmonizowanego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-200/90 *Dansk Denkavit i Poulsen Trading*, Rec. s. I-2217, pkt 11; ww.

wyrok w sprawach połączonych Pelzl i in., pkt 25; a także wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06 KÖGÁZ i in., Zb.Orz. s. I-8463, pkt 40).

37 W każdej ze spraw leżących u podstaw wyroków wskazanych w poprzednim punkcie Trybuna odniósł się do proporcjonalności podatku VAT jedynie dla celów ustalenia, czy podatek lub inna krajowa opłata fiskalna pobierana przez państwo członkowskie ma charakter podatku obrotowego i w związku z tym nie mogły być pobrane kumulatywnie ze zharmonizowanym w Unii podatkiem VAT. Natomiast przedmiotem tych wyroków nie było rozwiązanie kwestii, czy podatek VAT powinien być proporcjonalny względem płatności dokonywanych przez kliku adresatów usługi w ramach z jednej działalności poddanej jako takiej podatkowi VAT, ani kwestii, czy ów podatek powinien być koniecznie proporcjonalny w każdym przypadku względem płatności wykonanych przez każdego indywidualnego odbiorcę.

38 Należy w tym względzie stwierdzić, że zasada proporcjonalności podatku VAT może się odnosić jedynie do podstawy opodatkowania. O ile podstawa opodatkowania najczęściej odpowiada cenie, którą konsument końcowy powinien uiścić w zamian za świadczenie usługi lub dostawę towarów, o tyle jednak z samego brzmienia art. 73 dyrektywy w sprawie podatku VAT wynika, że nie zawsze i niekoniecznie tak się dzieje. Zgodnie z tym artykułem podstawa opodatkowania obejmuje bowiem wszystko, co stanowi zapłatę „otrzymaną” przez usługodawcę transakcji od usługobiorcy „lub osoby trzeciej, w tym z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”. Podstawa opodatkowania jest określana również poprzez to, co podatnik rzeczywiście uzyska jako zapłatę, a nie poprzez to, co dany usługobiorca zapłaci w konkretnym przypadku (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. s. I-6289, pkt 28–31 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W konsekwencji praktyka podatkowa tego rodzaju jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, polegająca na przyjmowaniu za podstawę opodatkowania transakcji dokonanych poprzez automaty do gry miesięcznych przychodów z kas, które zależą od kwot wygranych i przegranych przez różnych graczy, nie narusza prawa Unii z tego tylko względu, że brak jest stosunku proporcjonalności pomiędzy wymagalnym podatkiem VAT a oddzielnymi stawkami indywidualnych graczy.

40 Ponadto Trybuna orzekła już, że w przypadku automatów do gry, które na mocy bezwzględnie wiążących wymogów prawa są skonstruowane w ten sposób, iż wypacają jako wygrane średnio przynajmniej 60% stawek wpłaconych przez graczy, świadczenie wzajemne faktycznie otrzymane przez podmiot prowadzący taką działalność za udostępnienie automatów stanowi wyłącznie ten ułamek stawek, którym podmiot ów może faktycznie dysponować na własny rachunek (ww. wyrok w sprawie Glawe, pkt 9). O ile Trybuna nie musiała w owym wyroku udzielić odpowiedzi na pytanie, czy zasada „indywidualnego charakteru podatku” wymaga, aby podstawa opodatkowania była obliczana przy uwzględnieniu stawek wniesionych w danej grze lub partii, inaczej mówiąc – wniesionych przez danego gracza, o tyle z pkt 5 i 14 owego wyroku, przy uwzględnieniu pkt 27 i 30 opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa przedstawionej w tej sprawie, wynika w sposób jasny, że Trybuna uznała, iż tak nie jest.

41 W związku z tym, że okoliczności sprawy leżącej u podstaw ww. wyroku w sprawie Glawe były analogiczne do okoliczności w postępowaniu głównym, odpowiedź Trybuna udzielona w owym wyroku może być zastosowana w niniejszej sprawie. Co się bowiem tyczy przepisów rozpatrywanych w postępowaniu głównym, § 12 ust. 2 SpielV przewiduje zasadniczo, że automaty do gier powinny wypacać graczom wygrane w sposób zapewniający, iż zawartość kasy urządzenia zwiększa się gdzieś do ugoterminowo jedynie o 33 EUR na godzinę. Zgodnie z § 13 SpielV, który przewiduje w szczególności inne ograniczenia dotyczące stawek, wygranych i

strat graczy, urządzenia powinny być skonstruowane w ten sposób, że zapewni spełnienie wymogów wynikających ze SpielV, prowadzących do ograniczenia przychodów, które mogą być czerpane z owych automatów.

42 W tych okolicznościach zaprzęta rzeczywiście uzyskana przez przedsiębiorcę za udostępnienie automatów do gry jest uwarunkowana „bezwzględnie wiążącymi wymogami prawa” i w związku z tym stanowi wyjątkowo „uśmiełek stawek, którym podmiotów może faktycznie dysponować na własny rachunek” (zob. ww. wyrok w sprawie Glawe, pkt 9; wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-377/11 International Bingo Technology, pkt 26), czyli przychody z kasy po upływie określonego okresu.

43 Wskazanego wniosku nie może podważyć fakt, że automaty do gry rozpatrywane w sprawie leżą u podstaw ww. wyroku Glawe były wyposażone w tuleje na monety, które służą do wypłaty na rzecz graczy przepisanych na mocy prawa wygranych, podczas gdy urządzenia rozpatrywane w postępowaniu głównym służą w tym celu wyposażone w hoppery. Z postanowienia odsyłającego wynika, że hopper, będący innowacyjną techniczną automatów do gry, spełnia jednak zasadniczo tę samą funkcję co starsze tuleje na monety. W tym względzie podkreślana przez sąd odsyłający okoliczność, że przedsiębiorca ma w każdej chwili, regularnie, dostęp do zawartości hoppera, jest nieistotna ze względu na to, że wedle owego sądu każda zmiana zawartości hoppera jest rejestrowana przez urządzenie kontrolne i jest również uwzględniana przy obliczaniu przychodów z kasy. W ten sposób przychody z kasy, którymi przedsiębiorca może faktycznie dysponować na własny rachunek, mogą zostać określone precyzyjnie.

44 W tych okolicznościach na pytanie trzecie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 1 ust. 2 zdanie pierwsze i art. 73 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one krajowej regulacji lub praktyce, zgodnie z którą w przypadku użytkowania automatów do gier podstawą wymiaru podatku stanowi kwota przychodów z kas tych automatów po upływie określonego okresu czasu.

W przedmiocie pytania czwartego

45 W związku z tym, że pytanie czwarte zostało przedstawione jedynie na wypadek, gdyby Trybuna udzieliła odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie, brak jest konieczności udzielania odpowiedzi na to pytanie.

W przedmiocie pytań od piątego do siódmego

46 Poprzez pytania od piątego do siódmego, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 1 ust. 2 zdanie pierwsze i art. 73 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że objęcie podatkiem VAT wymaga umówienia przedsiębiorcy przerwania cięcia tego podatku na gracza, oraz, w danym wypadku, czy możliwe jest ta obejmuje w szczególności prawnie dopuszczalne ustalenie odpowiednio wyższej ceny. Sąd odsyłający zmierza ponadto do ustalenia, czy w danym wypadku przepisy krajowe ograniczające wynagrodzenie przedsiębiorcy za towary lub usługi podlegające podatkowi VAT należy stosować w ten sposób, że ustalone wynagrodzenie nie zawiera podatku VAT. Wreszcie sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem, czy w danym wypadku ewentualny brak poboru podatku VAT ze względu na jego – jak podniesiono – nieprzerzucalny charakter odnosi się do wszystkich obrotów z automatów do gier, czy też tylko do tej ich części, w odniesieniu do której przerzucenie cięcia podatku VAT nie jest możliwe.

47 Aby udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, należy na wstępie wskazać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału cele – w szczególności – ochrony konsumentów,

przeciwdziałania nakłanianiu obywateli do nadmiernych wydatków związanych z grą, a także zapobiegania w ogólnoci zakłóceniom porządku publicznego stanowi nadrzędne względy interesu ogólnego mogłyce uzasadnić ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług, oraz że w braku harmonizacji na poziomie Unii przepisów w zakresie gier losowych do którego państwa czonkowskiego należy ocena w tej dziedzinie, według własnej skali wartości, wymogów wynikających z ochrony danych interesów, o ile nałożone ograniczenia spełni warunki wynikające z orzecznictwa Trybunału w zakresie dotyczącym ich proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2009 r. w sprawie C-42/07 Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International, Zb.Orz. s. I-7633, pkt 56, 57, 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Co się tyczy konkretnie istnienia „regulacji cen” lub prawnego ograniczenia strat użytkowników automatów do gier, zostało to w sposób wyraźny zasadniczo zaakceptowane przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Glawe, w szczególności w zakresie oceny pod kątem poboru podatku VAT. W owym wyroku Trybunał oparł swe orzeczenie na określonej prawie cząstce wygranych wynoszącej 60% i stwierdził, że owe wygrane, których wypłacenie nakazywało prawo niemieckie, nie powinny być objęte podstawą opodatkowania (zob. ww. wyrok w sprawie Glawe, pkt 9). A zatem zasadniczo, wprowadzenie dla graczy ograniczenia kwoty ich strat w grach losowych i w konsekwencji wprowadzenie ograniczenia przychodów uzyskiwanych przez przedsiębiorców organizujących tego rodzaju gry zostało już uznane w prawie Unii.

49 Z powyższego wynika, że w dziedzinie gier losowych i hazardowych państwa czonkowskie zasadniczo mają prawo określić limity w szczególności stawek, wygranych i strat graczy w sposób czasowy i absolutny. Jeżeli państwo czonkowskie rzeczywiście skorzystało z tego prawa, jak wydaje się to mieć miejsce w postępowaniu głównym, to nie powstaje kwestia zwiększenia przychodów uzyskiwanych przez przedsiębiorców prowadzących automaty do gry ponad ograniczenia przewidziane w odpowiednich przepisach, aby umożliwić tym przedsiębiorcom przerzucenie ciężaru podatku VAT w większym zakresie na graczy. W tych okolicznościach tego rodzaju zwiększenie jest po prostu prawnie zabronione.

50 Wreszcie należy stwierdzić, że pytania od piątego do siódmego opierają się na założeniu, że krajowe przepisy tego rodzaju jak przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym nie umożliwiają przedsiębiorcom prowadzącym automaty do gier przerzucenia w całości ciężaru podatku VAT na konsumentów końcowych, czyli na graczy. Udzielenie odpowiedzi na te pytania jest konieczne dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym jedynie wówczas, gdy wskazane założenie jest prawdziwe.

51 Nie wydaje się jednak, aby przepisy tego rodzaju jak rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowiły przeszkodę dla przerzucenia ciężaru podatku VAT na konsumentów końcowych.

52 Jak bowiem wynika z postanowienia odsyłającego, podstawą opodatkowania stanowi w niniejszej sprawie jedynie przychody z kasy netto, czyli przychody z kasy pomniejszone o podlegający zapłacie podatek VAT. Należy wskazać, że w zastosowaniu przepisów rozpatrywanych w postępowaniu głównym podstawa opodatkowania dla celów podatku VAT zawiera jedynie przychody rzeczywiście uzyskane przez przedsiębiorców prowadzących automaty do gier, natomiast podlegający zapłacie podatek VAT, wynikający z zastosowania ustawowych stawek podatku VAT do kasy netto jako podstawy opodatkowania, również został rzeczywiście uiszczony przez konsumentów końcowych.

53 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że przepisy krajowe tego rodzaju jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują ograniczenia dla użytkownika automatów do gier w zakresie dotyczącym w szczególności stawek, wygranych i strat graczy w danym okresie czasu, umożliwiają przedsiębiorcom przerzucenie ciężaru podatku VAT

podlegaj?cego zap?acie w zwi?zku z t? dzia?alno?ci? na konsumentów ko?cowych.

54 W konsekwencji przedstawione pytania od pi?tego do siódmego maj? charakter hipotetyczny, a zatem brak jest konieczno?ci udzielenia odpowiedzi na owe pytania.

W przedmiocie pytania ósmego

55 Poprzez pytanie ósme s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 1 ust. 2 dyrektywy w sprawie podatku VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on krajowemu systemowi niezharmonizowanego podatku, zgodnie z którym podatek VAT podlegaj?cy zap?acie jest dok?adnie zaliczany na poczet owego pierwszego ze wskazanych podatków.

56 Co si? tyczy, po pierwsze, zasady neutralno?ci podatkowej, któr? powo?uje w tym kontek?cie s?d odsy?aj?cy, nale?y wskaza?, ?e zasada ta, b?d?ca fundamentaln? zasad? wspólnego systemu podatku VAT, jest odzwierciedleniem w dziedzinie tego podatku ogólnej zasady równego traktowania. Zasada ta oznacza w szczególno?ci, ?e podatnicy nie powinni by? odmiennie traktowani w odniesieniu do podobnych ?wiadcze? znajduj?cych si? wobec siebie w konkurencji (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie C?310/11 Grattan, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Jednak?e, jak prawid?owo wskaza?a Komisja, zasada neutralno?ci podatkowej w dziedzinie podatku VAT zobowi?zuje do zapewnienia równego traktowania i neutralno?ci jedynie w ramach owego zharmonizowanego systemu. W zwi?zku z powy?szym oraz maj?c na uwadze, ?e zgodnie z przepisami rozpatrywanymi w post?powaniu g?ównym podlegaj?cy zap?acie podatek VAT jest zaliczany na poczet podatku niezharmonizowanego, a nie na odwrót, owe przepisy mog? co najwy?ej wzbudzi? w?tpliwo?ci co do poszanowania zasady równego traktowania w odniesieniu do owego podatku niezharmonizowanego, a nie w odniesieniu do podatku VAT. W ka?dym razie nie ma to miejsca w post?powaniu g?ównym, jako ?e s?d odsy?aj?cy wyja?ni?, i? skar??ca w post?powaniu g?ównym nie by?a obj?ta podatkiem od kasyn.

58 Ponadto Trybuna? stwierdzi? ju? w odpowiedzi na zasadniczo tak? sam? argumentacj? jak argumentacja przypomniana w pkt 56 niniejszego wyroku, i? z punktu widzenia zasady neutralno?ci podatkowej nie ma znaczenia okoliczno??, ?e kwota niezharmonizowanego podatku od gier, któremu podlegaj? równie? niektóre podmioty organizuj?ce i prowadz?ce gry losowe i hazardowe b?d?ce podatnikami VAT, jest dostosowywana w zale?no?ci od podatku VAT podlegaj?cego zap?acie z tytu?u tej dzia?alno?ci (zob. ww. wyrok w sprawie Leo?Libera, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 Po drugie, w zakresie dotycz?cym mo?liwych problemów natury praktycznej, takich jak brak zach?cenia beneficjentów transakcji do zadbania o uzyskanie od kontrahenta prawid?owo wystawionej faktury, nale?y stwierdzi?, ?e ani postanowienie odsy?aj?ce, ani uwagi zainteresowanych nie zawieraj? szczegó?owych informacji, które umo?liwia?yby stwierdzenie, ?e tego rodzaju problemy mia?y ju? w Niemczech miejsce, lub ocen? ich wp?ywu na dobre funkcjonowanie zharmonizowanego systemu podatku VAT. W braku konkretnych dowodów w tym wzgl?dzie nie ma zatem konieczno?ci orzekania w przedmiocie mo?liwych konsekwencji owej hipotezy podniesionej przez s?d odsy?aj?cy.

60 W tych okolicznościach na ósme pytanie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 1 ust. 2 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on krajowemu systemowi regulującemu podatek niezharmonizowany, w ramach którego to systemu podatek VAT podlegający zapłacie jest dokładnie zaliczany na poczet owego pierwszego ze wskazanych podatków.

W przedmiocie pytania dziewiętego

61 W związku z tym, że pytanie dziewięte zostało przedstawione jedynie na wypadek, gdyby Trybuna udzieliła odpowiedzi twierdzącej na pytanie ósme, brak jest konieczności udzielania odpowiedzi na to pytanie.

W przedmiocie kosztów

62 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 401 w związku z art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinien być interpretowany w ten sposób, że podatek od wartości dodanej i krajowy podatek specjalny od gier losowych mogą być pobierane w sposób kumulacyjny, pod warunkiem że drugi ze wskazanych podatków nie ma charakteru podatku obrotowego.**

2) **Artykuł 1 ust. 2 zdanie pierwsze i art. 73 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one krajowej regulacji lub praktyce, zgodnie z którą w przypadku użytkowania automatów do gier z możliwością wygranej podstawą wymiaru podatku stanowi kwota przychodów z kas tych automatów po upływie określonego okresu czasu.**

3) **Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on krajowemu systemowi regulującemu podatek niezharmonizowany, w ramach którego to systemu podatek od wartości dodanej podlegający zapłacie jest dokładnie zaliczany na poczet owego pierwszego ze wskazanych podatków.**

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.