

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 24. oktobra 2013(*)

„Obdav?enje – DDV – Igre na sre?o ali denarne igre – Zakonodaja države ?lanice, ki upravljanje z igralnimi avtomati z nizkimi dobitki kumulativno obdav?uje z DDV in s posebno dajatvijo – Dopustnost – Dav?na osnova – Možnost zavezanca, da DDV prevali“

V zadevi C?440/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg (Nem?ija) z odlo?bo z dne 21. septembra 2012, ki je prispela na Sodiš?e 3. oktobra 2012, v postopku

Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)

proti

Finanzamt Hamburg?Bergedorf,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet, E. Levits, sodnika, M. Berger (poro?evalka), sodnica, in S. Rodin, sodnik,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) B. Hansen, odvetnik,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za Evropsko komisijo B.?R. Killmann in A. Cordewener, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 1(2), 73, 135(1)(i) in 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft

(haftungsbeschränkt) (v nadaljevanju: Metropol) in Finanzamt Hamburg-Bergedorf (davčna uprava Hamburg-Bergedorf, v nadaljevanju: Finanzamt) v zvezi z obdavčitvijo prihodkov od prirejanja iger na srečo z igralnimi avtomati z nizkimi dobitki (v nadaljevanju: igralni avtomati) z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 Člen 1(2) Direktive o DDV določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnje blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izražen na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

[...]

4 Člen 73 te direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

5 Člen 135(1)(i) navedene direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

i) stave, loterije in druge oblike iger na srečo pod pogoji in omejitvami, ki jih določi vsaka država članica“.

6 Člen 401 Direktive o DDV določa:

„Brez poseganja v druge določbe prava Skupnosti ta direktiva ne preprečuje, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe ter davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, katerekoli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, pod pogojem, da obračunavanje teh davkov, dajatev in obremenitev v trgovini med državami članicami ne zahteva formalnosti pri prehodu meja.“

Nemško pravo

7 Člen 4 zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz) v različici, ki velja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), naslovljen „Oprostitev za dobavo in druge storitve“, v odstavku 9(b) določa, da so DDV oproščeni „dohodki, ki so zajeti z zakonom o loterijah in konjskih stavah“.

8 Člen 12(2) uredbe o igralnih avtomatih in drugih igrah z možnostjo dobitka (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung) v različici, ki velja za

spor o glavni stvari (v nadaljevanju: SpielV), v bistvu določa, da morajo igralni avtomati igralcem dobitke izplačati na način, ki zagotavlja, da se vsebina zbiralnika avtomata na dolgi rok poveča le za 33 EUR na uro.

9 Člen 13 uredbe SpielV določa:

„(1) Physikalisch-Technische Bundesanstalt [zvezni fizikalno-tehnični zavod] lahko odobri vrsto izdelave igralnega avtomata [...] samo, če ustreza tem zahtevam:

1. Najkrajši možni čas trajanja igre je pet sekund, pri čemer vložek ne sme presežati 20 centov in dobiček v tem času znaša največ 2 EUR.

[...]

3. Vsota izgub (vložki, od katerih so odšteti dobitki) v eni uri ne sme presežati 80 EUR.

[...]“

10 Zakon dežele Hamburg o odobritvi javnih igralnic (Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank), kakor je bil spremenjen, v členu 3 določa:

„1. Podjetje, ki upravlja z igralnico, mora svobodnemu in hanzeatskemu mestu Hamburg plačati dajatev v zvezi z igralnicami, ki znaša 70 % bruto proizvoda od iger. Poleg tega mora plačati posebno dajatev v višini 20 % bruto proizvoda od iger. [...]

2. Dajatev v zvezi z igralnicami iz odstavka 1 se zniža za znesek dolgovanega [DDV], ki ga je treba plačati v skladu z [UStG] na podlagi dohodkov, ustvarjenih z upravljanjem z igralnico [...]

11 Člen 4(1) zakona o igralnicah dežele Schleswig-Holstein (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein), kakor je bil spremenjen, določa:

„Dajatev v zvezi z igralnicami znaša 50 % bruto prihodka od iger. Dolgovani [DDV], plačani v skladu z [UStG] na podlagi dohodkov, ustvarjenih z upravljanjem z igralnicami, se odšteje od dajatve v zvezi z igralnicami.“

12 Člen 7 zakona o igralnicah dežele Mecklenburg-Vorpommern (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) določa:

„(1) Upravljanje z igralnico je obdavčeno z dajatvijo v zvezi z igralnicami.

(2) Dajatev v zvezi z igralnicami znaša:

1. 25 %, če so bruto prihodki od iger v proračunskem letu manjši ali enaki 500.000,00 EUR,

[...]

5. 80 % za bruto prihodke od iger, ki so v proračunskem letu večji od 10 milijonov EUR.

[...]

(7) [...] Dolgovani [DDV], plačani v skladu z [UStG] in katerega obveznost nastane z upravljanjem z igralnico, se odbije od dajatve v zvezi z igralnicami.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Tože?a stranka v postopku v glavni stvari je v poslovnem letu 2010 upravljala z igralnimi avtomati v sedmih igralnih salonih v deželah Hamburg, Schleswig?Holstein in Mecklenburg?Predpomorjanska. Upravljanje s temi avtomati je na podlagi zadevnih ob?inskih predpisov obeh zadnji navedenih dežel in zakona dežele Hamburg obdav?eno z dajatvijo na prireditve, izra?unano na podlagi dav?ne stopnje in dav?ne osnove, ki se v posameznih ob?inah razlikuje.

14 Tože?a stranka v postopku v glavni stvari je vsak mesec pri vsakem igralnem avtomatu z uporabo elektronske naprave za nadzor dvignila zbrani znesek, to pomeni denar, ki ga igralci vpla?ajo in od katerega je treba odšteti denar, ki jim je izpla?an, pri ?emer se tem zbranim zneskom prištejejo dajatve, odštejejo pa vnosi v avtomat (v nadaljevanju: izkupi?ki iz zbiralnika). Igralni avtomati imajo poleg zbiralnika še *hopper*, to je zalogovnik žetonov in pla?il. Tovrstni zalogovnik ima predal s kovanci za 20 centov in predal s kovanci za 2 EUR ter ga ob za?etku obratovanja avtomata napolni upravljavec. Ko igralci vstavljajo kovance za 20 centov in za 2 EUR, ti padajo v *hopper*, dokler se ne napolni, presežek pa se nato samodejno prenese v zbiralnik. Preostali vstavljeni kovanci in bankovci pa gredo vedno neposredno v zbiralnik, katerega vsebina se elektronsko sešteva. Spremembe vsebine *hopperja* so zabeležene z napravo za nadzor in so tudi upoštevane pri izra?unu izkupi?ka iz zbiralnika.

15 Igralni avtomati imajo števec denarja in števec „to?k“. Vneseni denar v prvi fazi ustvari dobroimetje v števcu denarja. Avtomat pretvorbo denarja v to?ke zabeleži kot „vložek“, pretvorba to?k v denar pa je registrirana kot „dobitek“, pri ?emer ena to?ka ustreza enem centu. To?ke igralcu omogo?ajo za?etek igre. Število to?k, dodeljenih igralcu, ki je zabeleženo na števcu, lahko igralec kadar koli pretvori v denarni znesek na števcu denarja, pri ?emer se znesek, ki je zabeležen na števcu denarja, lahko kadar koli izpla?a.

16 Pretvorba iz števca denarja v števec to?k, to je „vložek“ v smislu uredbe SpielV, je dvojno omejena, in sicer ne sme prese?i 20 centov na 5 sekund ter 80 EUR na uro, po odbitku dobitkov. ?e je dosežena omejitev 80 EUR na uro, se v tej uri iz števca denarja v števec to?k ne sme izvesti nobena pretvorba ve? (t. i. premor za pretvorbo). Sprememb števila to?k v števcu to?k (klikov, vložkov, izgub ali dobitkov v obi?ajnem jezikovnem pomenu) ne urejajo nobeni predpisi.

17 Letni znesek vseh mese?nih izkupi?kov iz zbiralnika vseh igralnih avtomatov tože?e stranke v postopku v glavni stvari je v prora?unskem letu 2010 znašal 1.018.041,78 EUR (tako imenovani bruto izkupi?ek). Družba Metropol je na podlagi 19?odstotne splošne stopnje nemškega DDV in ugotovljene dav?ne osnove za DDV v višini 855.497,29 EUR (tako imenovani neto izkupi?ek, in sicer 100/119 od 1.018.041,78 EUR) izra?unala znesek DDV v višini 162.544,49 EUR, ki predstavlja skoraj celoten dolgovani DDV. DDV, ki se pla?a za vse preostale obdav?ljive izvršene transakcije, znaša 1.790,20 EUR. Ker je družba Metropol ob upoštevanju odbitega vstopnega DDV pla?ala znesek v višini 69.355,76 EUR, je Finanzamt z odlo?bo o odmeri davka z dne 29. marca 2012 preostali dolgovani znesek na tej podlagi dolo?il na 94.978,93 EUR.

18 Družba Metropol je pri predložitvenem sodiš?u zoper to odlo?bo vložila tožbo. Tože?a stranka v postopku v glavni stvari namre? meni, da so na?ini obdav?itve prometa igralnih avtomatov v nasprotju s pravom Unije, zlasti z na?eli sorazmernosti, prealitivne in nevtralnosti DDV. Zato družba Metropol predložitvenemu sodiš?u predlaga, naj odlo?bo o odmeri DDV za prora?unsko leto 2010 spremeni tako, da zniža znesek tega davka z 94.978,93 EUR na 1.790,20 EUR. Finanzamt predlaga, naj se ta tožba zavrne.

19 Predložitveno sodiš?e, ki odlo?a o tej tožbi, opozarja, prvi?, na to, da se na drugih podro?jih davek, ki se dovolj razlikuje od DDV, lahko vedno pobira poleg njega.

20 To sodišče meni, drugi?, da mora biti DDV v skladu s členom 1(2), prvi stavek, Direktive o DDV povsem sorazmeren s ceno opravljenih storitev. Sodišče je v sodbi z dne 5. maja 1994 v zadevi Glawe (C-38/93, ZOdl., str. I-1679) sicer res razsodilo, da davčna osnova pri igralnih avtomatih v tej zadevi, ki so zasnovani tako, da se določen odstotek igralnih vložkov igralcem izplača kot dobiček, ne zajema zakonsko obvezno določenega dela celote igralnih vložkov, ki ustreza dobitkom, ki so bili izplačani igralcem. Izhajajo iz te sodne prakse pa naj bi se v Nemčiji razvila praksa, da se v davčno osnovo ne vzame vsota vseh vložkov, ampak le vsebina zbiralnika denarja, praviloma na koledarski mesec. Vendar naj bi bili mesečni izkupiki iz zbiralnika odvisni od dobitkov in izgub različnih igralcev in tako naj ne bi bilo nobene zveze med izterljivim DDV in vložkom posameznega igralca.

21 Predložitveno sodišče poleg tega pojasnjuje, da so bile minimalne kvote dobitkov v višini 60 % vložkov, ki so v Nemčiji veljale do konca leta 2005, leta 2006 ukinjene in nadomeščene z omejitvijo vložkov in izgub na časovno enoto. S tehnološkega vidika naj bi imeli *hopperji*, ki so inovacija igralnih avtomatov, na deloma enako funkcijo kot starejši „zbiralniki“ iz zgoraj navedene sodbe Glawe, vendar upravljavec do vsebine *hopperjev* lahko kadar koli dostopa.

22 Tretji?, nacionalno sodišče izraža dvome v zvezi z razlago v točki 24 sodbe z dne 8. junija 1999 v združenih zadevah Pelzl in drugi (C-338/97, C-344/97 in C-390/97, ZOdl., str. I-3319) in v točkah 28, 31, 34 in 37 sodbe z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona (C-475/03, ZOdl., str. I-9373), v skladu s katerima je za DDV značilno, da se prevali na končnega potrošnika. Iz teh sodb namreč ni razvidno, ali je možnost prevalitve DDV zgolj tipična značilnost DDV ali pogoj za njegovo pobiranje. Če so bile cene predmet omejitev, kakor v postopku v glavni stvari, podjetje ne more zvišati cen storitev in DDV prevaliti na potrošnika, če je v svojih izražunih že doseglo prag najvišjih dovoljenih cen.

23 To sodišče na tretjem mestu pojasnjuje, da v Nemčiji za igre na srečo obstajata dve pravni ureditvi. Tako naj bi, prvi?, upravljavci igralnic potrebovali koncesijo in vložki ter dobitki naj bi bili na deloma neomejeni. Igralnice morajo v skladu z zakoni o igralnicah dežel Hamburg, Schleswig-Holstein in Mecklenburg-Predpomorjanska plačati posebno dajatev v zvezi z igralnicami, ki je zasnovana tako, da v veliki meri pobere njihov donos. Ustanovitev igralnih salonov pa je na deloma prosta, čeprav je upravno nadzorovana in urejena s predpisi. Upravljavci igralnih salonov so praviloma obdavčeni s posebno krajevno dajatvijo na prireditve.

24 Ker je bila oprostitev DDV, ki je prej veljala za igralnice, leta 2006 ukinjena, so te zdaj dolžne plačati ta davek, ki se odbije od dajatve v zvezi z igralnicami, ki je višja od DDV. Določen sistem obdavčitve po mnenju predložitvenega sodišča omogoča obidenje na dela davčne nevtralnosti. Država članica bi namreč za dve primerljivi skupini zavezancev lahko uvedla posebno nacionalno dajatev, ki je ni mogoče označiti kot prometni davek, in za eno od teh skupin določiti odbitek DDV od posebne dajatve. Vendar v obravnavanem primeru ne gre za to.

25 Nazadnje, po mnenju predložitvenega sodišča zakonodaja v postopku v glavni stvari davčne dolžnike DDV zlasti ne spodbuja k temu, da bi za prejete storitve zahtevali pravilno izdajo računa, ker kljub temu da bi bili ob neizdaji ali nepravilni izdaji računa sicer res prikrajšani za pravico do odbitka vstopnega davka, tako povečani dolg DDV, ki se odbije od dajatve v zvezi z igralnicami, nanje ne bi imel nobenega finančnega vpliva.

26 V teh okoliščinah je Finanzgericht Hamburg odločilo, da prekine odločanje in da Sodišče v predhodno odločanje predloži ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 401 v povezavi s členom 135(1)(i) Direktive [o DDV] razlagati tako, da se davek na dodano vrednost in nacionalne posebne dajatve od iger na srečo smejo pobrati le

alternativno, ne kumulativno?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen:

?e se v skladu z nacionalnimi predpisi pri igrah na sre?o pobirata davek na dodano vrednost in posebna dajatev, ali to povzro?i, da se ne pobere bodisi davek na dodano vrednost bodisi posebna dajatev, ali pa je odlo?itev, katera od teh dajatev se sme pobrati, odvisna od nacionalnega prava?

3. Ali je treba ?lena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive [o DDV] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnemu predpisu ali praksi, v skladu s katero je pri obratovanju igralnih avtomatov [...] vsebina zbiralnika denarja (,zbiralnik denarja z elektronskim števcem') avtomata po izteku dolo?enega obdobja osnova za odmero?

4. ?e je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen:

Kako se namesto tega dolo?i osnova za odmero?

5. Ali je treba ?lena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive [o DDV] razlagati tako, da je predpostavka za pobiranje davka na dodano vrednost to, da podjetnik lahko prevali davek na dodano vrednost na prejemnika storitve? Po potrebi: Kaj se razume kot prevalitev? Ali prevalitev zajema zlasti pravno dopustnost ustrezno visoke cene za blago ali storitve?

6. ?e je pri petem vprašanju pravna dopustnost visoke cene predpostavka:

Ali je treba ?lena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive [o DDV] razlagati tako, da je treba predpise, ki omejujejo pla?ilo za blago ali storitve, za katere se pla?a davek na dodano vrednost, uporabljati v skladu s pravom Unije tako, da se dolo?eno pla?ilo ne šteje za vklju?eno, ampak dodano davku na dodano vrednost, tudi ?e gre za nacionalne predpise o ureditvi pla?il, ki tega ne dolo?ajo izrecno?

7. ?e je odgovor na peto vprašanje pritrdilen, na šesto in tretje pa nikalen:

Ali se v tem primeru davek na dodano vrednost ne pobere za celotni promet igralnega avtomata ali le za del, pri katerem prevalitev ni mogo?a, in kako se ta del potem dolo?i – po prometu, pri katerem ni mogo?e zvišati vložka na igro, ali po prometu, pri katerem ni mogo?e zvišati prometa vsebine zbiralnika denarja na uro?

8. Ali je treba ?len 1(2) Direktive [o DDV] razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero dajatev, po kateri se dolgovani davek na dodano vrednost v natan?nem znesku odbije od te dajatve, ni usklajena?

9. ?e je odgovor na osmo vprašanje pritrdilen:

Ali odbitek davka na dodano vrednost od neusklajene nacionalne dajatve pri podjetjih, ki jim je naložena ta dajatev, pripelje do tega, da se davek na dodano vrednost ne sme pobrati pri njihovih konkurentih, ki sicer niso zavezani tej, ampak drugi posebni dajatvi in za katere tak odbitek ni dolo?en?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

27 Predložitveno sodiš?e želi s prvim vprašanjem izvedeti, ali je treba ?len 401 Direktive o DDV

v povezavi s členom 135(1)(i) te direktive razlagati tako, da se DDV in nacionalne posebne dajatve od iger na srečo lahko pobirajo le alternativno, in ne kumulativno.

28 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu s členom 401 Direktive o DDV „ta direktiva ne prepereuje, da država članica ohrani ali uvede davke [...] na stave in igre na srečo, [...] in, bolj splošno, katerekoli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke [...]“. Besedilo tega člena torej ne nasprotuje temu, da države članice dohodke kumulativno obdavčijo z DDV in s posebno dajatvijo, ki je ni mogoče označiti kot prometni davek (glej v tem smislu sodbo z dne 8. julija 1986 v zadevi Kerrutt, 73/85, ZOdl., str. 2219, točka 22).

29 Natančneje, v zvezi z igrami na srečo je Sodišče že razsodilo, prvič, da je treba člen 135(1)(i) Direktive o DDV, ki med drugim določa oprostitev plačila DDV za te igre „pod pogoji in omejitvami, ki jih določi vsaka država članica“, razlagati tako, da pristojnost, ki jo imajo države članice za določitev pogojev in omejitev za oprostitev od DDV in ki je določena s to določbo, omogoča, da države članice od DDV oprostijo le nekatere igre na srečo (sodba z dne 10. junija 2010 v zadevi LeoLibera, C-58/09, ZOdl., str. I-5189, točka 39).

30 Drugič, Sodišče je v točki 38 te sodbe tudi razsodilo, da je v zvezi z načelom davčne nevtralnosti neupoštevno, da se višina neusklajenega davka na igre na srečo, ki so ga dolžni plačati nekateri prireditelji iger na srečo, ki so zavezanci za plačilo DDV, spreminja glede na DDV, ki ga je treba plačati na podlagi opravljanja te dejavnosti. Sodišče je tako že potrdilo, da pravo Unije načeloma ne nasprotuje kumulativnemu pobiranju DDV in druge splošne dajatve v zvezi z igrami na srečo, ki je ni mogoče označiti kot prometni davek.

31 Kot je razvidno iz predložitvene odločbe in stališča, predloženih Sodišču, pa ni sporno, da dajatev na prireditve v postopku v glavni stvari ni mogoče označiti kot prometni davek.

32 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 401 Direktive o DDV v povezavi s členom 135(1)(i) te direktive razlagati tako, da se DDV in posebna nacionalna dajatev od iger na srečo lahko pobirata kumulativno, pod pogojem, da te dajatve ni mogoče označiti kot prometni davek.

Drugo vprašanje

33 Ker je bilo drugo vprašanje postavljeno zgolj za primer, da bi Sodišče na prvo vprašanje odgovorilo pritrdilno, na to vprašanje ni treba odgovoriti.

Tretje vprašanje

34 Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem izvedeti, ali je treba člena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnemu predpisu ali praksi, v skladu s katero se pri upravljanju z igralnimi avtomati za davčno osnovo šteje izkupišek iz zbiralnika teh avtomatov, zbran po izteku določenega obdobju.

35 Najprej je treba opozoriti, da davčna osnova opravljanja storitev ali dobave blaga v skladu s členom 73 Direktive o DDV zajema „vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel [...] izvajalec od [...] prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

36 Poleg tega je Sodišče že razsodilo, da je sorazmernost DDV s cenami zadevnih storitev ali blaga, kot izhaja iz člena 1(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV, ena od osrednjih značilnosti tega usklajenega davka (glej v tem smislu sodbo z dne 31. marca 1992 v zadevi Dansk Denkavit in Poulsen Trading, C-200/90, ZOdl., str. I-2217, točka 11; zgoraj navedeno sodbo Pelzl in drugi,

točka 25, in sodbo z dne 11. oktobra 2007 v združenih zadevah KÖGÁZ in drugi, C-283/06 in C-312/06, ZOdl., str. I-8463, točka 40).

37 V vseh zadevah, v katerih so bile izdane sodbe, navedene v prejšnji točki, se je Sodišče na sorazmernost DDV sklicevalo le, da bi ugotovilo, ali je nacionalni davek ali davčni prispevek, ki ga odmeri zadevna država članica, mogoče označiti kot prometni davek in ali ta zato ne more biti kumulativno odmerjen skupaj z DDV, usklajenim v Uniji. Predmet teh sodb pa ni bil odgovor na vprašanje, ali mora biti DDV sorazmeren s plačili, ki jih opravi več prejemnikov storitve zapletene dejavnosti, ki je kot taka obdavčena z DDV, še manj pa na vprašanje, ali mora biti ta davek v vseh primerih nujno sorazmeren s plačili, ki jih opravi vsak posamezni prejemnik.

38 V zvezi s tem pa je treba ugotoviti, da se načelo sorazmernosti DDV lahko nanaša le na davčno osnovo. Čeprav davčna osnova večinoma ustreza ceni, ki jo mora končni potrošnik plačati v zameno za storitev ali dobavo blaga, je iz samega besedila člena 73 Direktive o DDV razvidno, da ni vedno nujno tako. V skladu s tem členom tvori davčna osnova namreč vse, kar predstavlja plačilo, ki ga za dobavo „prejme“ izvajalec od prejemnika ali „tretje osebe [...], vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“. Tako se davčna osnova določi na podlagi plačila, ki ga zavezanec dejansko prejme, in ne na podlagi tega, kar določen prejemnik plača v konkretnem primeru (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays, C-149/01, ZOdl., str. I-6289, točke od 28 do 31 in navedena sodna praksa).

39 Zato davčna praksa, kakršna je v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se šteje, da je davčna osnova za dohodke, ustvarjene z igralnimi avtomati, mesečni izkupiček iz zbiralnika, ki je odvisen od zneskov dobitkov in izgub različnih igralcev, ne krši prava Unije zgolj zato, ker naj ne bi bilo nikakršnega odnosa sorazmernosti med izterljivim DDV in posamičnimi vložki posameznih igralcev.

40 Sodišče je poleg tega že razsodilo, da je v primeru igralnih avtomatov, ki so na podlagi zakonskih obveznosti zasnovani tako, da se igralcem v obliki dobitkov izplača povprečno najmanj 60 % njihovih vložkov, plačilo, ki ga dejansko prejme upravljavec, ki da avtomate na razpolago, sestavljeno le iz dela vložkov, s katerim lahko upravljavec dejansko razpolaga za svoj račun (zgoraj navedena sodba Glawe, točka 9). Čeprav Sodišču v tej sodbi ni bilo treba odgovoriti na vprašanje, ali načelo „individualne obdavčitve“ zahteva, da se davčna osnova izračuna ob upoštevanju vložkov na igro ali partijo, z drugimi besedami, vložkov določenega igralca, pa je iz točk 5 in 14 te sodbe v povezavi s točkami od 27 do 30 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Jacobsa v tej zadevi jasno razvidno, da je Sodišče menilo, da ni tako.

41 Ker so okoliščine v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Glawe, podobne tem v postopku v glavni stvari, je odgovor Sodišča v tej sodbi mogoče prenesti na ta primer. Glede zakonodaje v postopku v glavni stvari namreč člen 12(2) uredbe SpielV v bistvu določa, da morajo igralni avtomati igralcem dobitke izplačati na način, ki zagotavlja, da se vsebina zbiralnika avtomata na dolgi rok poveča le za 33 EUR na uro. V skladu s členom 13 SpielV, ki med drugim določa druge omejitve glede vložkov, dobitkov in izgub igralcev, morajo biti avtomati zasnovani tako, da je zagotovljena izpolnitev zahtev, ki izhajajo iz uredbe SpielV in ki vodijo v omejitev izkupičkov, ki jih je mogoče pobrati iz avtomatov.

42 V teh okoliščinah je plačilo, ki ga dejansko prejme upravljavec, ki da avtomate na razpolago, pogojeno z „zakonskimi obveznostmi“ in je zato sestavljeno le iz „dela vložkov, s katerim lahko ta dejansko razpolaga za svoj račun“ (glej zgoraj navedeno sodbo Glawe, točka 9, in sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi International Bingo Technology, C-377/11, točka 26), in sicer iz izkupičkov iz zbiralnika po izteku določenega obdobja.

43 Te ugotovitve ne more ovreči dejstvo, da so imeli igralni avtomati v zadevi, v kateri je bila

izdana zgoraj navedena sodba Grawe, vgrajen „zbiralnik“, ki je bil namenjen temu, da je igralcem izpla?eval z zakonom dolo?ene dobitke, medtem ko so zadevni igralni avtomati v postopku v glavni stvari v ta namen opremljeni s *hopperjem*. Iz predložitvene odlo?be je namre? razvidno, da ima *hopper*, ki je tehnološka inovacija igralnih avtomatov, na?eloma enako funkcijo kot starejši zbiralniki. V zvezi s tem prav tako ni upošteveno dejstvo, ki ga poudarja predložitveno sodiš?e, da ima upravljavec do vsebine *hopperja* dostop kadar koli, glede na to, da je po navedbah tega sodiš?a vsakršna sprememba vsebine takega zalogovnika zabeležena z nadzorno napravo in je tudi upoštevana pri izra?unu izkupi?ka iz zbiralnika. Tako je ta izkupi?ek iz zbiralnika, s katerim lahko upravljavec dejansko razpolaga za svoj ra?un, mogo?e natan?no dolo?iti.

44 V teh okoliš?inah je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba ?lena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnemu predpisu ali praksi, v skladu s katero se pri upravljanju z igralnimi avtomati za dav?no osnovo šteje izkupi?ek iz zbiralnika teh avtomatov po izteku dolo?enega obdobja.

?etrto vprašanje

45 Ker je bilo ?etrto vprašanje postavljeno zgolj za primer, da bi Sodiš?e na tretje vprašanje odgovorilo pritrdilno, na to vprašanje ni treba odgovoriti.

Peto, šesto in sedmo vprašanje

46 Predložitveno sodiš?e s petim, šestim in sedmim vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba ?lena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive o DDV razlagati tako, da je pogoj za pobiranje DDV, da ga lahko upravljavec prevali na igralca, in ali ta možnost po potrebi zajema pravno dopustnost ustrezno višje cene. ?e je tako, želi predložitveno sodiš?e izvedeti, ali je treba nacionalno zakonodajo, ki omejuje pla?ilo upravljavca za blago ali storitve, za katere se pla?uje DDV, izvajati tako, da dolo?eno pla?ilo ne vklju?uje DDV. Predložitveno sodiš?e nazadnje Sodiš?e sprašuje, ali v tem primeru morebitno nepobiranje DDV zato, ker ga domnevno ni mogo?e prevaliti, velja za celotni promet, ustvarjen z igralnimi avtomati, ali samo za del tega prometa, glede katerega DDV ni mogo?e prevaliti.

47 Da bi predložitvenemu sodiš?u podali koristen odgovor, je treba najprej pojasniti, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a cilji varstva potrošnikov, prepre?evanja spodbujanja državljanov k ?ezmerni porabi pri igranju ter prepre?evanja vznemirjanja družbenega reda na splošno med drugim nujni razlogi v splošnem interesu, ki lahko upravi?ijo omejitve svobode opravljanja storitev, in ker na ravni Unije zakonodaja o igrah na sre?o ni usklajena, mora na tem podro?ju vsaka država ?lanica na podlagi lastne lestvice vrednot presojeti zahteve za varstvo zadevnih interesov, ?e postavljene omejitve izpolnjujejo pogoje, ki izhajajo iz sodne prakse Sodiš?a v zvezi z njihovo sorazmernostjo (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2009 v zadevi Liga Portuguesa de Futebol Profissional in Bwin International, C?42/07, ZOdl., str. I?7633, to?ke 56, 57 in 59 ter navedena sodna praksa).

48 Konkretnije, obstoj „uravnavanja cen“ in/ali zakonske omejitve izgub uporabnikov igralnih avtomatov je Sodiš?e na?eloma implicitno sprejelo v zgoraj navedeni sodbi Glawe, zlasti glede njunega obravnavanja za namene pobiranja DDV. Sodiš?e je namre? v tej sodbi svojo odlo?itev utemeljilo z zakonsko kvoto dobitkov v višini 60 % in pojasnilo, da ni treba, da so ti dobitki, ki so v skladu z nemškim pravom obdav?eni, vklju?eni v dav?no osnovo (glej zgoraj navedeno sodbo Glawe, to?ka 9). Tako je bila v bistvu uvedba omejitve zneska izgub za igralce v igrah na sre?o in s tem omejitev izkupi?ka, ki ga prejmejo upravljavci teh iger, v pravu Unije že priznana.

49 Iz tega izhaja, da so države ?lanice na podro?ju iger na sre?o in denarnih iger na?eloma upravi?ene do za?asnega ali absolutnega omejevanja zlasti vložkov, dobitkov in izgub igralcev. ?e

se je država članica tega upravičenja dejansko posluževala, kakor se zdi v postopku v glavni stvari, se vprašanje glede povezanja izkupižka, ki ga prejmejo upravljavci igralnih avtomatov, prek omejitev, doloženih v upoštevni zakonodaji, da bi se jim omogočilo, da DDV v večji meri prevalijo na igralce, ne postavlja. V teh okoliščinah je namreč tako povezanje na pravno dopusten način preprosto prepovedano.

50 Dalje, ugotoviti je treba, da peto, šesto in sedmo vprašanje temeljijo na predpostavki, da nacionalna ureditev, kakršna je v postopku v glavni stvari, upravljavcem igralnih avtomatov ne omogoča, da DDV v celoti prevalijo na končne potrošnike, torej na igralce. Poleg tega je odgovor na ta vprašanja za rešitev spora v postopku v glavni stvari nujen le, če je ta predpostavka pravilna.

51 Vendar se ne zdi, da ureditev, kakršna je v postopku v glavni stvari, onemogoča prevalitev DDV na končne potrošnike.

52 Kot je namreč razvidno iz predložitvene odločbe, v obravnavanem primeru davčna osnova tvorijo le neto izkupižki iz zbiralnika, in sicer izkupižki iz zbiralnika, od katerih je odštet dolgovan DDV. Poudariti je treba, da v skladu z zakonodajo v postopku v glavni stvari davčna osnova za DDV zajema le izkupižke, ki jih upravljavec igralnih avtomatov dejansko prejme iz igralnih avtomatov, in dolgovan DDV, izražunan s predpisano stopnjo DDV in neto izkupižkom iz zbiralnika, ki je davčna osnova, so prav tako dejansko plačali končni potrošniki.

53 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da nacionalna ureditev, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki določa omejitve pri upravljanju z igralnimi avtomati zlasti glede vložkov, dobitkov in izgub igralcev na časovno enoto, upravljavcu omogoča, da DDV, dolgovan na podlagi te dejavnosti, prevali na končne potrošnike.

54 Ker so peto, šesto in sedmo postavljeno vprašanje hipotetična, nanje ni treba odgovoriti.

Osmo vprašanje

55 Predložitveno sodišče z osmim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(2) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalnemu sistemu, ki določa neusklajeno dajatev in v skladu s katerim se dolgovan DDV v natančnem znesku odbije od te dajatve.

56 Prvič, glede načela davčne nevtralnosti, na katero se predložitveno sodišče v zvezi s tem sklicuje, je treba opozoriti, da se s tem načelom, ki je temeljno načelo skupnega sistema o DDV, na področju DDV prenaša načelo enakega obravnavanja. To načelo povzroča zlasti, da davčni zavezanci ne smejo biti obravnavani različno glede podobnih storitev, ki si medsebojno konkurirajo (glej zlasti sodbo z dne 19. decembra 2012 v zadevi Grattan, C-310/11, točka 28 in navedena sodna praksa).

57 Vendar kot je pravilno poudarila Komisija, načelo davčne nevtralnosti na področju DDV zavezuje k zagotavljanju enakega obravnavanja in nevtralnosti le v okviru tega usklajenega sistema. Ker se dolgovan DDV v skladu s predpisi v postopku v glavni stvari odbije od neusklajene dajatve, in ne obratno, bi se v zvezi s tem v najslabšem primeru lahko pojavljali dvomi o spoštovanju načela enakega obravnavanja v zvezi s to neusklajeno dajatvijo, in ne v zvezi z DDV. V zadevi v postopku v glavni stvari pa nikakor ne gre za to, saj je predložitveno sodišče pojasnilo, da tožena stranka v postopku v glavni stvari ni obdavčena z dajatvijo v zvezi z igralnicami.

58 Sodišče je poleg tega v odgovoru na v bistvu enako utemeljitev, kot je navedena v točki 56 te sodbe, ugotovilo, da je v zvezi z načelom davčne nevtralnosti neupoštevno, da se višina neusklajenega davka na igre na srečo, ki so ga dolžni plačati nekateri prireditelji iger na srečo, ki

so zavezanci za plačilo DDV, spreminja glede na DDV, ki ga je treba plačati na podlagi opravljanja te dejavnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Leo/Libera, točka 38 in navedena sodna praksa).

59 Drugi?, glede mogočih praktičnih težav, kakršna je ta, da se prejemnika storitev ne spodbuja, da od svojega sopogodbjenika pridobi pravilno izstavljen račun, je treba ugotoviti, da niti predložitvena odločba niti stališča zainteresiranih ne vsebujejo podrobnih informacij, na podlagi katerih bi bilo mogoče sklepati, da so se take težave v Nemčiji že pojavile, oziroma presoditi njihov vpliv na pravilno delovanje usklajenega sistema DDV. Ker v zvezi s tem ni konkretnih elementov, o mogočih posledicah te predpostavke, ki jo je navedlo predložitveno sodišče, ni treba odločiti.

60 V teh okoliščinah je treba na osmo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 1(2) Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnemu sistemu, ki določa neusklajeno dajatev in v skladu s katerim se dolgovani DDV v natančnem znesku odbije od te dajatve.

Deveto vprašanje

61 Ker je bilo deveto vprašanje postavljeno zgolj za primer, da bi Sodišče na osmo vprašanje odgovorilo pritrdilno, na to vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

62 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

- Člen 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 135(1)(i) te direktive je treba razlagati tako, da se davek na dodano vrednost in nacionalna posebna dajatev od iger na srečo lahko pobirata kumulativno, pod pogojem, da te dajatve ni mogoče označiti kot prometni davek.**
- Člena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnemu predpisu ali praksi, v skladu s katero se pri upravljanju z igralnimi avtomati z možnostjo dobitka za davčno osnovo šteje izkupiček iz zbiralnika teh avtomatov po izteku določenega obdobja.**
- Člen 1(2) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnemu sistemu, ki določa neusklajeno dajatev in v skladu s katerim se dolgovani DDV odbije prav od te dajatve.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.