

Zadeva C-58/09

Leo-Libera GmbH

proti

Finanzamt Buchholz in der Nordheide

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 135(1)(i) – Oprostitve stav, loterij in drugih iger na srečo – Pogoji in omejitve – Pristojnost držav članic za določitev“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve – Oprostitve stav, loterij in drugih iger na srečo

(Direktiva Sveta 2006/112, člen 135(1)(i))

Člen 135(1)(i) Direktive Sveta 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da pristojnost, ki jo imajo države članice za določitev pogojev in omejitev za oprostitve od davka na dodano vrednost in ki je določena s to določbo, omogoča, da države članice od tega davka oprostitijo le nekatere igre na srečo.

Na podlagi te določbe imajo namreč države članice široko diskrecijsko pravico glede tega, ali se zadevne transakcije oprostitijo ali obdavčijo, saj tem državam dovoljuje, da določijo pogoje in omejitve, ki veljajo za te oprostitve. Poleg tega besedilo člena 135(1)(i) Direktive 2006/112 ne vsebuje ničesar, na podlagi česar bi bilo mogoče sklepati, da je želel zakonodajalec Skupnosti določiti kakršno koli količinsko omejitev, da bi zagotovil, da bo vsaj 50 % iger na srečo, ki se prirejajo v državi članici, ali vsaj 50 % prometa, ki se s temi igrami ustvari, upravičeno do oprostitve davka na dodano vrednost, določene v tem členu. Poleg tega takemu predpisu ne nasprotuje niti načelo davčne nevtralnosti, v skladu s katerim se opravljanje podobnih storitev, ki so torej med seboj konkurenčne, ne sme obravnavati različno z vidika davka na dodano vrednost. Tega načela namreč ni mogoče – ne da bi člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 in široka diskrecijska pravica, ki jo ta določba priznava državam članicam, izgubila polni učinek – razlagati tako, da nasprotuje temu, da se neka igra na srečo oprosti plačila davka na dodano vrednost, druga pa ne, če si med seboj ne konkurirata.

(Glej točke 26, 27, 34, 35 in 39 ter izrek.)

z dne 10. junija 2010(*)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 135(1)(i) – Oprostitev stav, loterij in drugih iger na srečo – Pogoji in omejitve – Pristojnost držav članic za določitev“

V zadevi C-58/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 17. decembra 2008, ki je prispela na Sodišče 11. februarja 2009, v postopku

Leo-Libera GmbH

proti

Finanzamt Buchholz in der Nordheide,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, E. Levits, A. Borg Barthet, J. J. Kasel (poročevalec), sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. marca 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Leo-Libera GmbH B. Hansen, odvetnik,
- za nemško vlado M. Lumma, C. Blaschke in B. Klein, zastopniki,
- za belgijsko vlado L. Van den Broeck in C. Pochet, zastopnici, skupaj s P. Vlaeminckom, Y. T'Jampensom in A. Hubertom, odvetniki,
- za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z N. Traversom, BL,
- za vlado Združenega kraljestva S. Ossowski, zastopnik, skupaj z N. Shaw, barrister,
- za Evropsko komisijo D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 11. marca 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 135(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Leo-Libera GmbH (v nadaljevanju: Leo-

Libera) in Finanzamt Buchholz in der Nordheide (nemška davčna uprava, v nadaljevanju: Finanzamt) v zvezi z obdavčitvijo prihodkov od prirejanja iger na srečo z igralnimi avtomati z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Predpisi Unije

3 Člen 131 Direktive 2006/112 določa:

„Oprostitev iz poglavij od 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

4 Člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

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

5 Pred začetkom veljavnosti Direktive 2006/112 je bil upoštevna določba prava Skupnosti Člen 13(B)(f) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: „Šesta direktiva“). Člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 in Člen 13(B)(f) Šeste direktive imata enako besedilo.

Nacionalna ureditev

6 Člen 1(1), točka 1, prvi stavek, zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, str. 386), v različici, ki se uporablja za spor v glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa, da so „dostava in druge storitve, ki jih podjetnik opravlja proti plačilu v državi v okviru svojega podjetja“ obdavčene z DDV.

7 Člen 4(9)(b) tega zakona je do 5. maja 2006 določal, da so med transakcijami, na katere se nanaša Člen 1(1), točka 1, oproščene:

„transakcije, ki spadajo na področje uporabe zakona o loterijah in konjskih stavah, ter transakcije, ki jih opravljajo javne pooblašene igralnice in ki se nanašajo na njihovo igralniško dejavnost. Oproščene niso transakcije, ki spadajo na področje uporabe zakona o loterijah in konjskih stavah in ki so oproščene davka na loterije in konjske stave oziroma na splošno s tem davkom niso obdavčene“.

8 Člen 4(9)(b) Umsatzsteuergesetz iz leta 2005 je bil na podlagi sodbe z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131) spremenjen (Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen (StEindämmG) z dne 28. aprila 2006 (BGBl. 2006 I, str. 1095)), z učinkom od 6. maja 2006. Odtlej so DDV oproščene:

„transakcije, ki spadajo na področje uporabe zakona o loterijah in konjskih stavah. Oproščene niso transakcije, ki spadajo na področje uporabe zakona o loterijah in konjskih stavah in ki so oproščene davka na konjske stave in loterije oziroma na splošno s tem davkom niso obdavčene.“

9 Na podlagi skupne uporabe zakona UStG in zakona o konjskih stavah in loterijah (Rennwett- und Lotteriegesetz (v nadaljevanju: RennwLottG)) so DDV oprošene stave na javnih konjskih dirkah („konjske stave“), stave s fiksnimi možnostmi (stave oddset), loterije in žrebi.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 Družba Leo-Libera upravlja z igralnico z igralnimi avtomati. V obračunu DDV za januar 2007 je prijavila z njimi povezane transakcije. Potem ko je Finanzamt določil akontacijo, je zoper to določitev vložila pritožbo z navedbo, da so navedene transakcije oprošene DDV. Menila je namreč, da je sprememba, ki je bila v člen 4(9)(b) Umsatzsteuergesetz iz leta 2005 vnesena s StEindämmG, v nasprotju s pravom Skupnosti.

11 Ker je Finanzamt navedeno pritožbo zavrnil kot neutemeljeno, je družba Leo-Libera vložila tožbo pri Finanzgericht. To je navedeno tožbo zavrnilo z obrazložitvijo, da zadevne transakcije na podlagi člena 4(9)(b) UStG niso oprošene. Na podlagi te določbe naj bi bile oprošene le transakcije, ki spadajo na področje uporabe RennwLottG. Vendar pa transakcije, ki se nanašajo na igralne avtomate, naj ne bi spadale v kategorijo oprošenih transakcij. Navedeno sodišče je presodilo, da člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 državam članicam omogoča, da določijo izjemo od davčne oprostitve.

12 Družba Leo-Libera je v podporo svoji zahtevi za revizijo, ki jo je vložila pri Bundesfinanzhof, navedla, da država članica v skladu s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112 ne more oprostiti DDV samo stav in loterij, ampak tudi „druge igre na srečo“. Nacionalni zakonodajalci sicer res lahko v zvezi s to oprostitvijo določijo svoje pogoje in omejitve. Vendar naj „drugih oblik iger na srečo“ ne bi smeli na splošno obdavčiti. Ker pa je po nemški zakonodaji z DDV obdavčenih okoli 63 % vseh transakcij, ki se nanašajo na igre na srečo na ozemlju te države članice, je samo še manjšina teh transakcij upravičena do oprostitve, ki jo določa Direktiva 2006/112. Zato naj nacionalna zakonodaja ne bi bila v skladu s pravom Skupnosti. Poleg tega naj bi ta zakonodaja kršila načelo davčne nevtralnosti, ker postavlja subjekte, ki upravljajo z igralnimi avtomati, v manj ugoden položaj v primerjavi z javnimi igralnicami – te namreč lahko prenesejo breme plačila DDV na igralce.

13 Bundesfinanzhof dvomi o skladnosti člena 4(9)(b) UStG s pravom Skupnosti. Meni namreč, da morata biti v skladu s členom 13(B)(f) Šeste direktive, kot ga razlaga Sodišče, prirejanje iger na srečo in opravljanje dejavnosti na tem področju na celoma oproščena DDV. Tako naj bi določal tudi člen 135(1)(i) Direktive 2006/112, saj je besedilo dveh zadevnih določb prava Skupnosti enako.

14 Vendar pa naj bi člen 4(9)(b) UStG to oprostitve omejeval na določeno število iger, to je na loterije in stave, čeprav so te samo manjši del vseh dejavnosti pri igrah na srečo na nemškem ozemlju in prometa od teh dejavnosti na tem istem ozemlju.

15 Predložitveno sodišče se zato sprašuje, ali ni nemški zakonodajalec s spremembo zakona leta 2006 prekoračil mej diskrecijske pravice, ki mu jih določa pravo Skupnosti.

16 V teh okoliščinah je Bundesgerichtshof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 135(1)(i) Direktive [...] 2006/112 [...] razlagati tako, da imajo države članice pravico sprejeti takšne predpise, ki določajo, da so le nekatere stave (na konjskih dirkah) in loterije oproščene plačila davka, vse „druge oblike iger na srečo“ pa so izvzete iz oprostitve?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega postopka

17 Družba Leo-Libera je v sodnem tajništvu Sodišča 17. marca 2010 na podlagi člena 61 Poslovnika vložila predlog za ponovno odprtje ustnega postopka.

18 V zvezi s tem je treba spomniti, da lahko Sodišče v skladu s členom 61 svojega poslovnika odredi ponovno odprtje ustnega postopka, če meni, da ni dobilo zadostnih pojasnil ali da je treba v zadevi odločiti na podlagi trditve, ki ni bila predmet razprave med strankama (sodbi z dne 10. februarja 2000 v združenih zadevah Deutsche Post, C-270/97 in C-271/97, Recueil, str. I-929, točka 30, in z dne 18. junija 2002 v zadevi Philips, C-299/99, Recueil, str. I-5475, točka 20).

19 V obravnavanem primeru Sodišče po opredelitvi generalnega pravobranilca meni, da ima na voljo vse potrebne podatke, da lahko odloči o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ki mu je bil predložen, in da zadeve ni treba obravnavati na podlagi trditev, o katerih se pred tem sodiščem ni razpravljalo.

20 Zato je treba predlog za odreditev ponovnega odprtja zavrniti.

Vprašanje za predhodno odločanje

21 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 razlagati tako, da pristojnost, ki jo imajo države članice za določitev pogojev in omejitev za oprostitve od DDV in ki je določena s to določbo, omogoča, da države članice od DDV oprostijo le nekatere igre na srečo.

22 Da bi se podalo odgovor na to vprašanje je treba najprej poudariti, da je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da se izrazi, ki so uporabljeni za opredelitev oprostitve kot so te, na katere se nanaša člen 135(1)(i) Direktive 2006/112, razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej po analogiji v zvezi s Šesto direktivo sodbo z dne 13. julija 2006 v zadevi United Utilities, C-89/05, ZOdl., str. I-6813, točka 21).

23 Poleg tega mora biti razlaga izrazov, ki jih uporablja ta določba, v skladu s cilji, ki se zasledujejo z omenjenimi oprostitvami, in spoštovano mora biti načelo davčne nevtralnosti, ki je del skupnega sistema DDV (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo United Utilities, točka 22).

24 Kar podrobneje zadeva stave, loterije in druge igre na srečo, je treba spomniti, da so oproščene zaradi praktičnih razlogov, saj je v zvezi s transakcijami, ki se nanašajo na igre na srečo, težko uporabiti DDV, ne pa – kot nekatere storitve v javnem interesu, ki so opravljene na socialnem področju – zato, da bi se tem storitvam zagotovilo ugodnejše obravnavanje glede DDV (zgoraj navedena sodba United Utilities, točka 23).

25 V smislu teh preudarkov je treba ugotoviti, ali države članice lahko veljavno omejijo obseg oprostitve od DDV, ki so določene v členu 135(1)(i) Direktive 2006/112, tako da je le manjši del na ozemlju teh držav organiziranih iger na srečo – ki se določijo bodisi glede na število dovoljenih iger bodisi glede na obseg s temi igrami ustvarjenega prometa – upravičen do oprostitve DDV.

26 V zvezi s tem je treba najprej poudariti, da je iz samega besedila člena 135(1)(i) Direktive 2006/112 razvidno, da imajo države članice na podlagi te določbe široko diskrecijsko pravico glede tega, ali se zadevne transakcije oprostijo ali obdavčijo, saj tem državam dovoljuje, da določijo pogoje in omejitve, ki veljajo za te oprostitve.

27 Dalje je treba ugotoviti, da besedilo člena 135(1)(i) Direktive 2006/112 ne vsebuje ničesar,

na podlagi česar bi bilo mogoče sklepati, da je želel zakonodajalec Skupnosti določiti kakršno koli količinsko omejitev, da bi zagotovil, da bo vsaj 50 % iger na srečo, ki se prirejajo v državi članici, ali vsaj 50 % prometa, ki se s temi igrami ustvari, upravičeno do oprostitve DDV, ki je določena v tem členu.

28 V tem kontekstu to, da je Sodišče večkrat presodilo, da mora biti prirejanje iger na srečo in poslovanje z napravami za igre na srečo na celoma oproščeno plačila DDV (glej zlasti sodbo z dne 11. junija 1998 v zadevi Fischer, C-283/95, Recueil, str. I-3369, točka 25, in zgoraj navedeno sodbo Linneweber in Akritidis, točka 23) – glede na cilj člena 135(1)(i) Direktive 2006/112 in glede na splošno sistematiko, na kateri ta direktiva temelji – ne more biti razumljeno kot nekaj, kar izpodbija navedeno ugotovitev.

29 Namreč, prvič, v zvezi s ciljem zadevne oprostitve je treba spomniti, da države članice pri igrah na srečo nimajo le pravice, da določijo pogoje in omejitve za oprostitve, ki je določena v členu 135(1)(i) Direktive 2006/112 (zgoraj navedeni sodbi Fischer, točka 25, in Linneweber in Akritidis, točka 23), ampak imajo tudi diskrecijsko pravico, ki jim dopušča, da v celoti oziroma delno prepovejo ali omejijo tovrstne dejavnosti in da s tem namenom določijo bolj ali manj stroga pravila nadzora (sodbi z dne 24. marca 1994 v zadevi Schindler, C-275/92, Recueil, str. I-1039, točka 61, in z dne 21. septembra 1999 v zadevi Läära in drugi, C-124/97, Recueil, str. I-6067, točka 35).

30 Iz navedenega izhaja, da se – kot je navedel generalni pravobranilec v točki 47 sklepnih predlogov – država članica lahko sooči s položajem, ki terja, da na svojem ozemlju omeji ponudbo iger na srečo na tiste oblike, za katere se uporablja DDV, tako da se preudarki glede praktičnih razlogov, zaradi katerih je določena oprostitve – kot je na to opozorjeno v točki 24 te sodbe – ne uporabijo za te igre na srečo.

31 Takšna razlaga člena 135(1)(i) Direktive 2006/112 – v skladu s katero ta določba, kot navaja družba Leo-Libera, za državo članico, ki si je izbrala pristop, kot je opisan v prejšnji točki, določa obveznost, da plačila DDV oprosti vsaj 50 % dovoljenih iger na srečo in/ali oblik teh iger, s katerimi se ustvari vsaj 50 % prometa od celotnega prometa vseh iger na srečo na nacionalnem ozemlju – bi bila v očitnem nasprotju s ciljem, ki ga je želel uresničiti zakonodajalec Skupnosti, in z na celom, da se določbe, ki pomenijo odstop od splošnega načela, razlagajo ozko, na kar je bilo opozorjeno v točki 22 te sodbe.

32 Drugič, v zvezi s sistematiko Direktive 2006/112 je treba poudariti, da ker ni sporno, da se lahko obseg prometa, ki se ustvari z igrami, ki so oproščene plačila DDV, in igrami, ki plačila tega davka niso oproščene, v času močno spreminja, bi bila oprostitve neke oblike iger na srečo od DDV – če bi bila razlaga, ki jo je navedla družba Leo-Libera, sprejeta – enkrat v skladu, drugič pa v nasprotju s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112.

33 Takšna razlaga ne bi le povzročala nezanemarljivo visoke stopnje pomanjkanja pravne varnosti, ampak bi bila tudi v nasprotju s smislom člena 131 te direktive, ki vsebuje zahtevo po pravilni in preprosti uporabi predvidenih oprostitve DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006 v zadevi Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, ZOdl., str. I-589, točka 31).

34 Nazadnje je treba dodati, da – v nasprotju s tem, kar trdi družba Leo-Libera – predpisu, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ne nasprotuje niti načelo davčne nevtralnosti, v skladu s katerim se opravljanje podobnih storitev, ki so torej med seboj konkurenčne, ne sme obravnavati različno z vidika DDV.

35 Tega načela namreč ni mogoče – ne da bi člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 in široka diskrecijska pravica, ki jo ta določba priznava državam članicam, izgubila polni učinek – razlagati

tako, da nasprotuje temu, da se neka igra na srečo oprosti plačila DDV, druga pa ne, če si med seboj ne konkurirata.

36 Kot je razvidno iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, pa predpis, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, z vidika DDV ne obravnava različno podobnih iger na srečo, za katere bi se lahko štelo, da si med seboj konkurirajo.

37 Dejstvo, da dve igri na srečo, ki sta oproščeni plačila DDV, pomenita – kot je to v postopku v glavni stvari – le manjši del iger na srečo, ki so dovoljene na nacionalnem ozemlju, oziroma le manjši del prometa, ki je bil ustvarjen z igrami na srečo na njem, torej v zvezi z načelom davčne nevtralnosti ni upoštevna.

38 Poleg tega – in v nasprotju s tem, kar navaja družba Leo-Libera – je v zvezi z navedenim načelom neupoštevno tudi to, 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, saj načelo davčne nevtralnosti ne velja za tak davek (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Fischer, točka 30).

39 Glede na navedeno, je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 razlagati tako, da pristojnost, ki jo imajo države članice za določitev pogojev in omejitev za oprostitvev od DDV in ki je določena s to določbo, omogoča, da države članice od tega davka oprostijo le nekatere igre na srečo.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 135(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da pristojnost, ki jo imajo države članice za določitev pogojev in omejitev za oprostitvev od davka na dodano vrednost in ki je določena s to določbo, omogoča, da države članice od tega davka oprostijo le nekatere igre na srečo.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.