

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

24. oktoober 2013(*)

Maksustamine – Käibemaks – Hasartmängud – Liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse piiratud võiduvõimalusega mänguautomaatide käitamine nii käibemaksu kui ka erimaksuga – Lubatavus – Maksustatav summa – Maksukohustuslase võimalus käibemaksu edasi kanda

Kohtuasjas C-440/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Hamburgi (Saksamaa) 21. septembri 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. oktoobril 2012, menetluses

Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)

versus

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (ettekandja) ja S. Rodin,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt), esindaja *Rechtsanwalt* B. Hansen,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: B. ?R. Killmann ja A. Cordewener,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikli 1 lõike 2, artikli 73, artikli 135 lõike 1 punkti i ja artikli 401 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Metropol Spielstätten Unternehmergeellschafti (haftungsbeschränkt) (edaspidi „Metropol“) ja Finanzamt Hamburg-Bergedorfi (Hamburg-Bergedorfi maksuamet, edaspidi „Finanzamt“) vahelises kohtuvaidluses piiratud võiduvõimalusega mänguautomaatidel (edaspidi „mänguautomaadid“) hasartmängude korraldamisest saadud tulu käibemaksuga maksustamise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõige 2 sätestab:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

[...]

4 Selle direktiivi artikkel 73 sätestab:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.”

5 Kõnealuse direktiivi artikli 135 lõike 1 punkt i näeb ette:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

i) kihlveod, loteriid jm hasartmängud vastavalt iga liikmesriigi kehtestatud tingimustele ja piirangutele.”

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 401 sätestab:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, ei takista käesoleva direktiivi sätted liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, riigilõive ja üldiselt mis tahes makse, lõive ja makseid, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, lõivud ja makseid ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.”

Saksa õigusnormid

7 Põhikohtuasjas kohaldatava käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) (edaspidi „UStG”) redaktsiooni § 4 pealkirjaga „Maksuvabastus tarnetelt ja muudelt sooritustelt” punkti 9 alapunkt b sätestab, et käibemaksust on vabastatud „käive, mis kuulub hobuste võiduajamistel sõlmitavate kihlvedude ja loteriide seaduse kohaldamisalasse”.

8 Määruse mänguautomaatide ja muude võiduvõimalusega mängude kohta (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooniga (edaspidi „SpielV”) artikli 12 lõikega 2 nähakse sisuliselt ette, et mänguautomaadid peavad mängijatele väljastama võite sellises määras, mis tagab, et automaadi kassa sisu ei suureneks pikaajaliselt rohkem kui 33 eurot tunnis.

9 SpielV § 13 sätestab:

„(1) Physikalisch-Technische Bundesanstalt (föderaalne tehnilise järelevalve amet) kiidab heaks üksnes sellise mänguautomaadi konstruktsioonitüübi, mis vastab järgmistele tingimustele:

1. Minimaalne mängu kestus on viis sekundit, panus ei ületa 20 senti ja maksimaalne võidusumma mängu jooksul on maksimaalselt 2 eurot.

[...]

3. Kaotuste kogusumma (panuste ja võitud vahe) ühes tunnis ei ületa 80 eurot.

[...]”

10 Hamburgi liidumaa muudetud seaduse avalike kasiinode lubamise kohta (Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank) § 3 sätestab:

„1. Kasiinot käitav ettevõtja peab Vaba Hansalinn Hamburgile tasuma kasiinomaksu määras 70% mängudelt saadud brutotulust. Lisaks peab ta tasuma erimaksu määras 20% mängudelt saadud brutotulust. [...]

2. Lõikes 1 sätestatud kasiinomaksu vähendatakse kasiino käitamisest tulenevalt käibelt [UStG] alusel tasumisele kuuluva [käibemaksu] võrra. [...]”

11 Schleswig-Holsteini liidumaa kasiinoseaduse (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein), mida on muudetud, § 4 lõige 1 sätestab:

„Kasiinomaks moodustab 50% mängude brutotulust. Kasiino käitamisest tekkivalt käibelt [UStG] alusel tasumisele kuuluv [käibemaks] arvatakse kasiinomaksust maha.”

12 Lääne-Mecklenburg Vorpommerni liidumaa kasiinoseaduse (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) § 7 sätestab:

„(1) Kasiino käitamine maksustatakse kasiinomaksuga.

(2) Kasiinomaks on:

1) juhul, kui mängudest saadav brutotulu on majandusaastas 500 000 eurot või vähem, 25%,

[...]

5) mängudest saadava brutotulu puhul, mis on majandusaastas rohkem kui kümme miljonit eurot, 80%.

[...]

(7) [...] Kasiino käitamisel [UStG] alusel tasumisele kuuluv käibemaks arvatakse kasiinomaksust maha.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 Majandusaastal 2010 käitas põhikohtuasja kaebaja mänguautomaate seitsmes Hamburgi, Schleswig-Holsteini ja Lääne-Mecklenburg Vorpommerni liidumaal asuvas mängusaalis. Nende mänguautomaatide käitamisele on Schleswig-Holsteini ja Mecklenburg-Vorpommerni vastavate kohaliku omavalitsuse üksuste kohalike määruste ja Hamburgis liidumaa seadusega kehtestatud meelelahutusmaks, mis arvutatakse maksumäärade ja maksubaaside põhjal, mis on erinevates omavalitsusüksustes erinevad.

14 Iga mänguautomaadi kohta arvutas põhikohtuasja kaebaja elektroonilise kontrollseadmega igakuiselt kassa sisu saldo, st mängijate sisestatud raha, millest on maha arvatud neile väljamakstud raha, millele on liidetud kassast väljavõetud summa, millest on maha arvatud automaatide täitmiseks vajalik raha (edaspidi „kassasissetulekud”). Lisaks kassale on mänguautomaadid varustatud *hopperiga*, mis kujutab endast raha hoidmise ja maksmise vahendit. *Hopperil* on üks lahter 20 sendiste müntidega ja teine 2 euroste müntidega ning käitamise alguses täidab käitaja need müntidega. Kui mängijad sisestavad 20 sendised ja 2 eurosed mündid automaati, lähevad need *hopperisse* kuni *hopper* pole veel täis ja kui see täitub, siis kassasse. Teistsuguse väärtusega mündid ning paberrahad lähevad alati otse kassasse, mille sisu elektrooniliselt arvestatakse. Muutused *hopperi* sisus registreerib kontrollseade ja neid võetakse arvesse ka kassatulu arvutamisel.

15 Mänguautomaatidel on rahasalv ja „punktiarvesti”. Sisestatud raha tekitab alguses rahasalves laekumise. Raha ümberarvestamise punktidesse registreerib seadeldis „panusena” ja punktide arvestamise rahasse registreerib ta „võiduna”, kus üks punkt vastab 1 sendile. Punktid võimaldavad mängijal mängu käivitada. Mängija saab oma punktid, mis on registreeritud punktiarvestis, igal ajahetkel rahasalves olevaks rahaks ümber arvestada ning rahasalves registreeritud summa saab igal ajahetkel välja võtta.

16 Rahasalvest punktiarvestisse ümberarvestamine, mida käsitatakse „panusena” SpielV tähenduses, on kahtepidi piiratud, nimelt 20 sendiga 5 sekundi kohta ja 80 euroga ühe tunni kohta pärast võitude mahaarvamist. Kui saavutatakse limiit 80 eurot tunnis, ei toimu ülejäänud tunni jooksul ühtegi rahasalvest punktiarvestisse ümberarvestamist („ümberarvestamise peatumine”). Punktiarvestis punktide arvu muudatused (kõnekeeles mängu alustamised, panused, kaotused ja võidud) ei ole ühegi määrusega reguleeritud.

17 Majandusaastal 2010 oli põhikohtuasja kaebaja mänguautomaatide igakuistest kassasissetulekutest moodustuv summa 1 018 041,78 eurot (nõ „brutokassa”). Saksa käibemaksu hariliku maksumäära alusel, mis on 19%, arvestas Metropol välja käibemaksuga maksustatava summa 855 497,29 eurot (nõ „netokassa”, ehk 1 018 041,78 euro suurusest summast 100/119) ja käibemaksu summa 162 544,49 eurot, mis on peaaegu kogu tasumisele kuuluv käibemaks. Kogu muu käibemaksuga maksustatav käive oli 1790,20 eurot. Kui Metropol oli tasunud sisendkäibemaksu summas 69 355,76 eurot, siis Finanzamt määras oma 29. märtsi 2012. aasta maksuteatega tasumisele kuuluvaks käibemaksuks 94 978,93 eurot.

18 Metropol esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtusse kaebuse selle maksuteate peale. Nimelt leiab põhikohtuasja kaebaja, et mänguautomaatide käitamise käibe maksustamine on vastuolus liidu õigusega, eelkõige proportsionaalsuse ning käibemaksu edasikandmise ja neutraalsuse põhimõtetega. Seetõttu palub Metropol eelotsusetaotluse esitanud kohtult muuta maksuteadet majandusaasta 2010 käibemaksu kohta selliselt, et käibemaksu summa alandatakse 94 978,93 eurolt 1790,20 eurole. Finanzamt palub kaebus rahuldamata jätta.

19 Seda kaebust lahendades märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, et muudes valdkondades võib alati lisaks käibemaksule kehtestada maksu, mis eristub piisaval määral käibemaksust.

20 Teiseks leiab see kohus, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 esimesele lausele peab käibemaks olema täpselt võrdeline osutatavate teenuste hinnaga. On küll tõsi, et Euroopa Kohus asus 5. mai 1994. aasta otsuses kohtuasjas C-38/93: Glawe (EKL 1994, lk I-1679) seisukohale, et selliste mänguautomaatide puhul, nagu on kõne all selles kohtuasjas, mis on seadistatud selliselt, et teatud protsent mängupanustest makstakse võiduna mängijatele välja, ei sisalda maksustatav summa nende panuste seda osa, mis on eelnevalt seaduses imperatiivselt kindlaks määratud ning mis on ette nähtud mängijatele võitadena väljamaksmiseks. Samas kujunes selle kohtuotsuse järgselt Saksamaal välja tava, et võiduvõimalusega mänguautomaatide puhul ei võeta maksustatava summa määramisel aluseks mitte kõigi panuste summat, vaid ainult kassa sisu teatud perioodil, tavaliselt kalendrikuus. Siiski sõltuvad igakuised kassasissetulekud erinevate mängijate võitudest ja kaotustest ning seega puudub igasugune seos tasumisele kuuluva käibemaksu ja konkreetse mängija panuse vahel.

21 Lisaks täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Saksamaal kuni 2005. aasta lõpuni kehtinud kõige väiksem võimalik võiduprotsent 60% tühistati ja asendati 2006. aastal panuse ja teatud ajaperioodil võimaliku kaotussumma piiramisega. Tehnilisest küljest täidavad *hopperid*, mis kujutavad endast mänguautomaatide innovatsiooni, põhimõtteliselt küll sama funktsiooni nagu varasemad münditorud, mida käsitleti eespool viidatud kohtuotsuses Glawe, kuid nad võimaldavad käitajal igal ajahetkel pääseda ligi *hopperite* sisule.

22 Kolmandaks väljendab siseriiklik kohus kahtlust Euroopa Kohtu 8. juuni 1999. aasta otsuse liidetud kohtuasjades C-338/97, C-344/97, C-390/97: Pelzl jt (EKL 1999, lk I-3319) punkti 24 ja 3. oktoobri 2006. aasta otsuse kohtuasjas C-475/03: Banca Popolare di Cremona (EKL 2006, lk I-9373) punktide 28, 31, 34 ja 37, mille kohaselt on käibemaksu põhiline omadus see, et selle tasumine kantakse edasi lõpptarbijale, tõlgendamise seoses. Nimelt ei ilmne nendest kohtuotsustest, kas käibemaksu edasikandmise võimalus on üksnes tavaline käibemaksu tunnus või sõltub sellest tema kogumine. Samas, kui hinnad on seotud piirangutega, nagu see on vaidluses põhikohtuasjas, ei saa ettevõtja tõsta teenuse hinda ja kanda käibemaksu tasumist edasi tarbijale, kuivõrd ta on oma arvutustes juba saavutanud maksimaalse hinna kõrgeima lubatud vahemiku.

23 Neljandaks täpsustab see kohus, et Saksamaal eksisteerib hasartmängude suhtes kaks õiguslikku süsteemi. Esiteks on kasiinopidajatel vaja tegevusluba ning panused ja võidud on põhimõtteliselt piiranguteta. Hamburgi, Schleswig-Holsteini ja Lääne-Mecklenburg Vorpommerni liidumaa kasiinoseaduste kohaselt peavad kasiinod tasuma erimaksu, mis on ettenähtud selleks, et koormata oluliselt neist kasu saajaid. Seevastu on mängusaalide asutamine põhimõtteliselt vaba, kuigi nad on ametiasutuse järelevalve all ja õiguslikult reguleeritud. Mängusaalide käitajad peavad üldjuhul tasuma kohalikku meelelahutusele kehtestatud erimaksu.

24 Kuna kasiinode suhtes varem kehtinud käibemaksuvabastus tühistati 2006. aastal, on nad nüüd kohustatud tasuma seda maksu, mis arvatakse maha kasiinomaksust, mis omakorda on

käibemaksust kõrgem. Kehtestatud maksusüsteem võib eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul kaasa tuua neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise. Nimelt võib liikmesriik maksukohustuslaste kahe sarnase rühma suhtes kehtestada riikliku erimaksu, mis ei ole oma iseloomult käibemaks, ja näha ühele nendest rühmadest ette käibemaksu mahaarvamise võimaluse sellest erimaksust. Siiski ei ole käesoleval juhul olukord selline.

25 Lõpuks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid ei ajenda käibemaksukohustuslasi eelkõige esitama korrapäraselt arveid tehingute kohta, millelt nad kasu saavad, kuna arve puudumisel või kõrvalekalde korral jäävad nad küll ilma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest, kuid sellest suurem käibemaksuvõlg, mis arvutatakse maha kasiinomaksust, ei oma nende suhtes mingit majanduslikku mõju.

26 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Hamburg menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksu]direktiivi artiklit 401 (koosmõjus artikli 135 lõike 1 punktiga i) tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksu ja siseriiklikku õnnemängudelt võetavat erimaksu saab nõuda ainult alternatiivselt, mitte aga kumulatiivselt?

2. Juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav:

Juhul, kui liikmesriigi õigusnormide kohaselt maksustatakse õnnemänge nii käibemaksu kui ka erimaksuga, kas siis jäetakse nõudmata käibemaks või erimaks või peab küsimuse, kumb maks tuleb jätta nõudmata, lahendama siseriikliku õiguse kohaselt?

3. Kas käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 esimest lauset ja artiklit 73 tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus niisugune siseriiklik õigusnorm või praktika, mille kohaselt [...] mänguautomaatide käitamisel võetakse maksustatava summa kindlaksmääramisel aluseks automaadi kassa („elektrooniline kassa arvestus”) sisu teatud perioodil?

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav:

Kuidas sellisel juhul tuleb maksustatav summa kindlaks teha?

5. Kas käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 esimest lauset ja artiklit 73 tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksuga maksustamine eeldab, et ettevõtja saab käibemaksu teenuse saajale edasi kanda? Ja sellisel juhul: mida peab mõistma edasikandmise all? Kas edasikandmine tähendab eelkõige seda, et kaubale või teenusele on õiguslikult lubatud määrata vastavas summas kõrgem hind?

6. Juhul, kui viienda küsimuse eeldus on, et õiguslikult on lubatud kõrgem hind:

Kas käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 esimest lauset ja artiklit 73 tuleb tõlgendada selliselt, et sätteid, mis piiravad käibemaksuga maksustavate kaupade ja teenuste eest võetavat tasu, tuleb Euroopa Liidu õigusega kooskõllaliselt kohaldada nii, et käibemaks lisandub kindlaks määratud tasule, mitte ei sisaldu juba tasu sees; seda ka juhul, kui siseriiklikes tasu reguleerivates sätetes ei ole see sõnaselgelt ette nähtud?

7. Juhul, kui vastus viiendale küsimusele on jaatav ja vastused kuuendale ja kolmandale küsimusele on eitavad:

Kas sellisel juhul tuleb jätta käibemaksuga maksustamata kogu mänguautomaatide käive või ainult see osa, mida ei saa teenuse saajale edasi kanda, ja kuidas tuleb see osa kindlaks määrata – kas vastavalt sellele, millise käibe puhul ei olnud panust mängu kohta võimalik tõsta või vastavalt

sellele, millise käibe puhul ei olnud võimalik tõsta kassa sisu tunni kohta?

8. Kas käibemaksudirektiivi artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada selliselt, et sellega on vastuolus ühtlustamata maksu kohta käivad siseriiklikud sätted, mille kohaselt arvestatakse võlgnetava käibemaksu kogusumma nimetatud maksust maha?

9. Juhul, kui vastus kaheksandale küsimusele on jaatav:

Kas ühtlustamata siseriikliku maksuga maksustavate ettevõtjate käibemaksu mahaarvestamine antud maksust toob kaasa selle, et nende ettevõtjate konkurente, keda ei maksustata küll selle, kuid ühe teise erimaksuga, ja kelle puhul sellist mahaarvestamist ette nähtud ei ole, ei tohi käibemaksuga maksustada?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

27 Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 401 tuleb koosmõjus artikli 135 lõike 1 punktiga i tõlgendada selliselt, et käibemaksu ja siseriiklikku õnnemängudelt võetavat erimaksu saab nõuda ainult alternatiivselt, mitte aga kumulatiivselt.

28 Sellega seoses tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 401 kohaselt „ei takista [selle] direktiivi sätted liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse [...] hasartmängudele ja kihlvedudele [...] ja üldiselt mis tahes makse, lõive ja makseid, mis ei ole käsitatavad [...] käibemaksudena [...]”. Selle sätte sõnastusega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik kehtestab teatud tegevuste suhtes käibemaksu ning samuti sellega kumulatiivselt erimaksu, millel ei ole käibemaksu tunnuseid (vt selle kohta 8. juuli 1986. aasta otsus kohtuasjas 73/85: Kerrutt, EKL 1986, lk 2219, punkt 22).

29 Konkreetselt hasartmängude kohta on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et esiteks tuleb käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti i, mille kohaselt eelkõige vabastatakse „vastavalt iga liikmesriigi kehtestatud tingimustele ja piirangutele“ hasartmängud käibemaksust, tõlgendada selliselt, et liikmesriigid võivad selle sättega neile ette nähtud õigust kehtestada käibemaksuvabastuse tingimused ja piirid kasutada selliselt, et nad vabastavad sellest maksust üksnes teatud hasartmängud (10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-58/09: Leo-Libera, EKL 2010, lk I-5189, punkt 39).

30 Teiseks on Euroopa Kohus nimetatud otsuse punktis 38 samuti leidnud, et neutraalse maksustamise põhimõtte seisukohast ei ole asjassepuutuv see, et sellise hasartmängudelt tasumisele kuuluva ühtlustamata maksu summa, mida teatud käibemaksuga maksustatavate hasartmängude korraldajad on samuti kohustatud tasuma, kujuneb vastavalt asjaomaselt tehingult tasumisele kuuluvale käibemaksule. Euroopa Kohus on samuti kinnitanud, et liidu õigusega ei ole põhimõtteliselt vastuolus käibemaksu ja hasartmängudele kehtestatud üldise maksu – mis ei ole oma olemuselt käibemaks – kumulatiivne kogumine.

31 Samas, nagu nähtub ka eelotsusetaotlusest ning Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest, ei ole vaidlust selles, et põhikohtuasjas kõnealolevad meelelahutusmaksud ei ole käibemaksule omaste tunnustega.

32 Nendest kaalutlustest lähtudes tuleb vastata esimesele küsimusele, et käibemaksudirektiivi artiklit 401 tuleb koosmõjus artikli 135 lõike 1 punktiga i tõlgendada selliselt, et käibemaksu ja siseriiklikku õnnemängudelt võetavat erimaksu saab nõuda kumulatiivselt tingimusel, et see

erimaks ei ole käibemaksule omaste tunnustega.

Teine küsimus

33 Kuivõrd teine küsimus püstitati eeldusel, et Euroopa Kohus vastab esimesele küsimusele jaatavalt, ei ole sellele küsimusele vaja vastata.

Kolmas küsimus

34 Oma kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 esimest lauset ja artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugune siseriiklik õigusnorm või praktika, mille kohaselt nende mänguautomaatide käitamisel võetakse maksustatava summa kindlaksmääramisel aluseks automaadi kassa sissetulekute summa pärast teatud ajavahemikku.

35 Siiski tuleb esmalt meenutada, et teenuse osutamisel või kauba tarnimisel hõlmab maksustatav väärtus käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt „kõike tasuna käsitatavat, mille [...] teenuse osutaja [...] teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused”.

36 Lisaks on Euroopa Kohus juba asunud seisukohale, et käibemaksu proportsionaalsus asjaomaste teenuste või kaupade hinna suhtes – nagu tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 esimesest lõigust – on üks selle ühtlustatud maksu peamistest tunnustest. (vt selle kohta 31. märtsi 1992. aasta otsus kohtuasjas C-200/90: Dansk Denkvit ja Poulsen Trading, EKL 1992, lk I-2217, punkt 11; eespool viidatud kohtuotsus Pelzl jt, punkt 25, ning 11. oktoobri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-283/06 ja C-312/06: KÖGÁZ jt, EKL 2007, lk I-8463, punkt 40).

37 Kõikides kohtuasjades, mis olid aluseks eelmises punktis viidatud kohtuotsustele, viitas Euroopa Kohus käibemaksu proportsionaalsusele üksnes selleks, et teha kindlaks, kas liikmesriigi kehtestatud siseriiklik maks vastab käibemaksu tunnustele, mida seega ei võiks liidus ühtlustatud käibemaksuga kumulatiivselt koguda. Seevastu ei olnud nende kohtuotsuste eesmärgiks vastata küsimusele, kas käibemaks peab olema proportsionaalne teenuse saajate poolt või käibemaksuga maksustatud keeruka tegevuse kui niisuguse eest tehtud maksete suhtes, ja veel vähem küsimusele, kas see maks peab olema igal juhul proportsionaalne iga konkreetse ostja poolt tehtud maksete suhtes.

38 Samas tuleb sellega seoses tõdeda, et käibemaksu proportsionaalsuse põhimõtte saab olla seotud üksnes maksustatava väärtusega. Kui maksustatav väärtus vastab enamikel juhtudel hinnale, mida lõpptarbija teenuse osutamise või kaupade tarnimise eest tasuna maksuma peab, siis nähtub ka käibemaksudirektiivi artikli 73 sõnastusest, et see ei ole alati nii. Nimelt moodustub selle artikli kohaselt maksustatav summa kõigest tasuna käsitatavast, mille teenuse osutaja on tasuna „saanud” teenuse saajalt või „kolmandalt isikult [...]”, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused”. Samuti määratakse maksustatav väärtus kindlaks selle summaga, mille maksukohustuslane tegelikult tasuna saab ja mitte selle summaga, mille ostja konkreetset juhul maksab (vt selle kohta eelkõige 19. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-149/01: First Choice Holidays, EKL 2003, lk I-6289, punktid 28–31 ning seal viidatud kohtupraktika).

39 Seetõttu ei ilmne, et selline maksustamispraktika – nagu on kõne all põhikohtuasjas –, kus mänguautomaatide abil saavutatava käibe suhtes võetakse maksustatavaks väärtuseks kuupõhised kassasissetulekud, mis sõltuvad erinevate mängijate mängukordade võitudest ja kaotustest, on vastuolus liidu õigusega üksnes põhjusel, et puudub proportsionaalsuse side nõutava käibemaksu ja eraldivõetuna konkreetsete mängijate panuste vahel.

40 Lisaks on Euroopa Kohus juba leidnud, et olukorras, kus mänguautomaadid, mis vastavalt seadusest imperatiivselt tulenevatele kohustustele on konstrueeritud selliselt, et keskmiselt vähemalt 60% mängijate sisestatud panustest jagatakse välja võitudena, moodustub tasu, mille käitaja mänguautomaatide töötamisest tegelikult saab, üksnes sellest osast panustest, mille ta võib tegelikult ka enda arvele kanda (vt eespool viidatud kohtuotsus Glawe, punkt 9). Kuigi Euroopa Kohus ei pidanud nimetatud otsuses vastama küsimusele, kas „individuaalse maksustamise” põhimõttega nõutakse, et maksustatav väärtus arvutatakse üheks mänguks või ühe poole poolt, ehk teisisõnu konkreetse mängija, tehtud panuse põhjal, tuleneb nimetatud otsuse punktidest 5 ja 14 üheselt – loetuna koos kohtujurist Jacobsi arvamuse punktidega 27–30 –, et Euroopa Kohus leidis, et see ei olnud nii.

41 Kuna asjaolud, mis olid aluseks eespool viidatud otsusele kohtuasjas Glawe, on sarnased käesoleva põhikohtuasja asjaoludega, on Euroopa Kohtu seisukoht nimetatud kohtuotsuses ülekantav ka käesolevale kohtuasjale. Nimelt, mis puutub põhikohtuasjas kõnealolevatesse õigusnormidesse, siis SpielV § 12 lõige 2 sätestab sisuliselt, et mänguautomaadid peavad mängijatele väljastama võite sellises määras, mis tagab, et mänguautomaadi kassa sisu ei suureneks pikaajaliselt rohkem kui 33 eurot tunnis. SpielV § 13 kohaselt, mis sätestab eelkõige muud mängijate panuste, võitude ja kaotustega seotud piirangud, peavad mänguautomaadid olema konstrueeritud viisil, mis tagab, et nõuded, mis tulenevad SpielV?st ja mis sätestavad piirangud mänguautomaatidest väljavõetavatele sissetulekutele, oleksid täidetud.

42 Neil asjaoludel sõltub käitaja mänguautomaatidest tegelikult saadav tasu „seadusest imperatiivselt tulenevatest kohustustest”, ja seega mitte „sellest osast panustest, mille ta võib tegelikult ka enda arvele kanda” (vt eespool viidatud otsus kohtuasjas Glawe, punkt 9, ja 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-377/11, punkt 26), st kindla ajavahemiku järel olemasolevatest kassasissetulekute.

43 Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka asjaolu, et mänguautomaadid, mis olid kõne all kohtuasjas, millel põhineb eespool viidatud kohtuotsus Glawe, olid varustatud „münditorudega”, mille ülesanne oli seaduses ettenähtud võidud mängijatele väljastada, samas kui need mänguautomaadid, mis on kõne all käesolevas põhikohtuasjas, on selleks otstarbeks varustatud *hopperiga*. Nimelt tuleneb eelotsusetaotlusest, et *hopper*, mis on küll mänguautomaatide tehniline innovatsioon, täidab põhimõtteliselt sama ülesannet, mida varem täitsid münditorud. Samuti on sellega seoses tähtsusetu asjaolu – mida on rõhutanud eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et käitajal on igal ajahetkel ligipääs *hopperi* sisule, kuna selle kohtu väitel registreerib kontrollseade kõik *hopperi* sisu muutused ning neid võetakse samuti arvesse ka kassasissetulekute arvutamisel. Samuti on võimalik täpselt kindlaks määrata need kassasissetulekud, mille käitaja võib tegelikult enda arvele kanda.

44 Neil asjaoludel tuleb vastata kolmandale küsimusele, et käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 esimest lauset ja artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisugune siseriiklik õigusnorm või praktika, mille kohaselt mänguautomaatide käitamisel võetakse maksustatava summa kindlaksmääramisel aluseks nende automaatide kassa sissetulekute summa pärast teatud ajavahemikku.

Neljas küsimus

45 Kuivõrd teine küsimus püstitati eeldusel, et Euroopa Kohus vastab kolmandale küsimusele jaatavalt, ei ole neljandale küsimusele vaja vastata.

Viies kuni seitsmes küsimus

46 Oma viienda kuni seitsmenda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 esimest lauset ja artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksuga maksustamine eeldab, et käitaja saab käibemaksu mängijale edasi kanda ja see võimalus hõlmab sellisel juhul seda, et õiguspäraselt on lubatud määrata kaubale või teenusele vastavas summas kõrgem hind. Kui see on nii, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas siseriiklikke õigusnorme, mis piiravad käibemaksuga maksustavate kaupade ja teenuste eest käitaja poolt võetavat tasu, tuleb kohaldada nii, et kindlaksmääratud tasu ei sisalda käibemaksu. Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult, kas sellisel juhul kohaldatakse käibemaksu võimalikku nõudmata jätmist – tulenevalt selle väidetavast mitte?edasikantavast olemusest – kogu mänguautomaatidega saavutatud käibele või üksnes käibe sellele osale, mille suhtes käibemaksu ei saa edasi kanda.

47 Selleks, et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus tuleb esiteks täpsustada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutavad endast eelkõige tarbijate kaitse, hasartmängudega seotud liigse kulutamise ennetamise ning üldise avaliku korra säilitamise eesmärgid ülekaalukaid avalikke huve, millega saab põhjendada nende teenuste pakkumise vabaduse piiramist, ja liidu tasandil hasartmängude õigusnormide ühtlustamise puudumisel on iga liikmesriigi ülesanne määratleda selles valdkonnas vastavalt oma väärtusteskaalale nõuded, mis tagavad asjaomaste huvide kaitse tingimusel, et kehtestatud piirangud vastavad oma proportsionaalsuselt siiski tingimustele, mis tulenevad Euroopa Kohtu praktikast (vt selle kohta 8. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-42/07: Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International, EKL 2009, lk I-7633, punktid 56, 57 ja 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Mis puutub konkreetsemalt „hindade reguleerimisse” ja/või mänguautomaatide kasutajate kaotuste õiguslikku piiramisse, siis põhimõtteliselt nõustus Euroopa Kohus sellega kaudselt eespool viidatud kohtuotsuses Glawe eelkõige oma käsitlese kaudu käibemaksu kogumise kohta. Nimelt tugines Euroopa Kohus selles otsuses seadusest tulenevale lubatud võitude määrale 60% ja täpsustas, et need võidud, mille väljamaksmise näevad ette Saksa õigusnormid, tuleb maksustatavast summast välja jätta (vt eespool viidatud otsus kohtuasjas Glawe, punkt 9). Samuti on liidu õiguses juba heaks kiidetud mängijatele sisuliselt hasartmängude kaotuste suhtes piirangute kehtestamine ja sellest tulenevalt käitajate väljavõetavate sissetulekute piiramine.

49 Sellest järeldub, et liikmesriikidel on hasartmängude valdkonnas põhimõtteliselt õigus piirata mängijate panuseid, võite ja kaotusi kas ajaliselt või kogusummas. Kui liikmesriik on seda õigust tegelikult kasutanud, nagu paistab olevat olukord põhikohtuasjas, siis küsimust mänguautomaatide käitajate väljavõetavate sissetulekute suurendamisest üle vastavate õigusnormidega ettenähtud piiri, veel enam selleks, et võimaldada neil käibemaksu edasi kanda mängijatele, ei tõusetu. Nimelt on sellistel tingimustel selline suurendamine lihtsalt seadusega keelatud.

50 Järgmiseks tuleb tõdeda, et esitatud viies kuni seitsmes küsimus lähtuvad eeldusest, et sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei võimalda mänguautomaatide käitajatel lõpptarbijatele, st mängijatele, edasi kanda kogu käibemaksu. Vastus nendele küsimustele on seega põhikohtuasja lahendamiseks vajalik üksnes tingimusel, et see eeldus on täidetud.

51 Siiski ei ilmne, et sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, välistavad käibemaksu edasikandmise lõpptarbijatele.

52 Nimelt – nagu tuleneb ka eelotsusetaotlusest – moodustub maksustatav summa kassa netosissetulekutest, st kassasissetulekutest pärast käibemaksu mahaarvamist. Tuleb märkida, et kohaldatakse põhikohtuasja aluseks olevaid õigusnorme koosneb käibemaksuga maksustatav summa, mille lõpptarbijad on ühtlasi tegelikult tasunud, üksnes mänguautomaatide käitaja

tegelikult väljavõetud sissetulekutest ja tasumisele kuuluvast käibemaksust, mis tuleneb seaduses sätestatud käibemaksumäära kohaldamisest netokassale kui maksustatavale väärtusele.

53 Neil tingimustel tuleb tõdeda, et sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis sätestavad mänguautomaatide käitamise piirangud, eelkõige seoses mängijate panuste, võitude ja kaotustega kindlas ajaühikus, võimaldavad käitajal sellelt tegevuselt tasumisele kuuluva käibemaksu edasi kanda lõpptarbijatele.

54 Seega, kuna viies kuni seitsmes küsimus on oletuslikku laadi, ei ole nendele küsimustele vaja vastata.

Kaheksas küsimus

55 Oma kaheksanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus ühtlustamata maksu kohta käivad siseriiklikud sätted, mille kohaselt arvatakse võlgnetava käibemaksu kogusumma sellest esimesest maksust maha.

56 Seoses neutraalse maksustamise põhimõttega, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus selles kontekstis viitab, tuleb meenutada, et see põhimõte, mis on ühtse käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, tähendab käibemaksuvaldkonnas võrdse kohtlemise põhimõtet. Sellest põhimõttest tuleneb eelkõige, et maksukohustuslasi ei või nende omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamisel kohelda erinevalt (vt eelkõige 19. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C?310/11: Grattan, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 Siiski, nagu komisjon on õigesti rõhutanud, kohustab neutraalse maksustamise põhimõte käibemaksu valdkonnas tagama võrdse kohtlemise ja neutraalsuse üksnes selle ühtlustatud süsteemi raames. Samuti, kui põhikohtuasja aluseks olevate õigusnormide kohaselt arvatakse tasumisele kuuluv käibemaks ühtlustamata maksust maha, ja mitte vastupidi, võivad sellised õigusnormid kõige enam seada kahtluse alla võrdse kohtlemise põhimõtte järgimise seoses selle mitteühtlustatud maksuga ja mitte seoses käibemaksuga. Igal juhul ei ole põhikohtuasja asjaolud sellised, kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustas, et põhikohtuasja kaebaja ei olnud maksustatud kasiinomaksuga.

58 Lisaks sellele on Euroopa Kohus juba tõdenud, vastates käesoleva otsuse punktis 56 meenutatud sisuliselt identsele argumentatsioonile, et asjassepuutuv ei ole see, et sellise hasartmängudelt tasumisele kuuluva ühtlustamata maksu summa, mida teatud käibemaksuga maksustatavate hasartmängude korraldajad on samuti kohustatud tasuma, kujuneb vastavalt asjaomaselt tehingult tasumisele kuuluvale käibemaksule (vt eespool viidatud kohtuotsus Leo-Libra, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Teiseks, mis puutub võimalikesse praktilistesse probleemidesse nagu tehingust kasusaajal ajendi puudumine tagada oma lepingu teiselt poolelt korrapäraselt arve saamine, tuleb tõdeda, et ei eelotsusetaotlus ega osapoolte seisukohad ei sisaldanud üksikasjalikku teavet, mis võimaldaks järeldada, et sellised probleemid on Saksamaal juba tekkinud, või hinnata nende mõju ühtlustatud käibemaksusüsteemi tõhusale toimimisele. Kuivõrd sellega seoses puudub konkreetne teave, ei ole vaja selle eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõstatatud oletuse võimalike tagajärgede kohta seisukohta võtta.

60 Neil asjaoludel tuleb kaheksandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus ühtlustamata maksu kohta käivad siseriiklikud sätted, mille kohaselt arvatakse võlgnetava käibemaksu kogusumma sellest esimesest maksust maha.

Üheksas küsimus

61 Kuivõrd üheksas küsimus püstitati eeldusel, et Euroopa Kohus vastab kaheksandale küsimusele jaatavalt, ei ole sellele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

62 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 401 tuleb koosmõjus artikli 135 lõike 1 punktiga i tõlgendada nii, et käibemaksu ja siseriiklikku õnnemängudelt võetavat erimaksu saab nõuda kumulatiivselt tingimusel, et see erimaks ei ole käibemaksule omaste tunnustega.**
2. **Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 esimest lauset ja artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus niisugune siseriiklik õigusnorm või praktika, mille kohaselt võiduvõimalusega mänguautomaatide käitamisel võetakse maksustatava summa kindlaksmääramisel aluseks nende automaatide kassa sissetulekute summa pärast teatud ajavahemikku.**
3. **Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus ühtlustamata maksu kohta käivad siseriiklikud sätted, mille kohaselt arvatakse võlgnetava käibemaksu kogusumma sellest esimesest maksust maha.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.