

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2013. október 24. (*)

„Adózás – HÉA – Szerencse? vagy nyereményjátékok – Olyan tagállami szabályozás, amely az alacsony nyeremény elérésére alkalmas játékautomaták üzemeltetését halmozottan HÉA és különadó alá vonja – Megengedhetőség – Adóalap – Az adóalany lehetősége a HÉA áthárítására”

A C-440/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Hamburg (Németország) a Bírósághoz 2012. október 3-án érkezett, 2012. szeptember 21-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)**

és

a **Finanzamt Hamburg-Bergedorf**

közt folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (előadó) és S. Rodin bírák,
főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) képviselőjében B. Hansen Rechtsanwalt,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében B.-R. Killmann és A. Cordewener, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 1. cikke (2) bekezdésének, 73. cikkének, 135. cikke (1) bekezdése i) pontjának, valamint 401.

cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) (a továbbiakban: Metropol) és a Finanzamt Hamburg-Bergedorf (Hamburg-Bergedorf adóhatósága; a továbbiakban: Finanzamt) között a hozzáadottérték-adónak (a továbbiakban: héa) az alacsony nyereség elérésére alkalmas játékautomatákkal (a továbbiakban: pénznyerő automaták) szervezett szerencsejátékból eredő bevételekre történő kivetése tárgyában folyó jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 Az irányelv 1. cikkének (2) bekezdése így rendelkezik:

„A közös héarendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A héát minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.

[...]”

4 Az irányelv 73. cikke értelmében:

„A 74–77. cikkben foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

5 A szóban forgó irányelv 135. cikke (1) bekezdésének i) pontja előírja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

i) fogadások, sorsolós játékok és egyéb szerencsejátékok a tagállam által megállapított feltételek és korlátozások mellett”.

6 A héairányelv 401. cikke értelmében:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az ebben az irányelvben foglalt rendelkezések nem akadályozzák azt, hogy a tagállamok biztosítási szerződésekre, valamint szerencsejátékokra és fogadásokra vonatkozó adókat, jövedéki adókat, illetékeket és általánosabban olyan adókat, illetékeket vagy közterheket tartsanak fenn vagy vezessenek be, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni [helyesen: amelyek nem forgalmiadójellegűek], feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy közterhek beszedése a tagállamok közötti kereskedelemben nem támaszt a határátlépéssel összefüggő követelményeket.”

A német jog

7 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz) alapügyre alkalmazandó változatának „A termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra vonatkozó adómentesség” című 4. §-a (9) bekezdése b) pontja elírja, hogy héamentesek „a sorsolós játékokról és a lóversenyfogadásokról szóló törvény hatálya alá tartozó ügyletek”.

8 A játékautomatákról és egyéb nyereményjátékokról szóló rendelet (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung; a továbbiakban: SpielV), alapügyre alkalmazandó változata 12. §-ának (2) bekezdése lényegében úgy rendelkezik, hogy a pénznyerő automataknak oly módon kell kiadnia a játékosoknak a nyereményt, amely biztosítja, hogy az automata pénztárolójának tartalma hosszú távon legfeljebb 33 euróval emelkedjen óránként.

9 A SpielV 13. §-a értelmében:

„(1) A Physikalisch-Technische Bundesanstalt [szövetségi fizikai-technikai intézet] valamely pénznyerő automata kizárólag olyan gyártási típusát engedélyezheti, [...] amely megfelel az alábbi követelményeknek:

1. A legrövidebb játékidő öt másodperc, a tét nem haladhatja meg a 20 eurocentet, és a nyeremény legfeljebb 2 eurót érhet el ezen időtartam alatt.

[...]

3. Az összes veszteség (a nyereménnyel csökkentett tétek) összege nem lehet több, mint 80 euró óránként.

[...]”

10 A nyilvános kaszinók engedélyezésére vonatkozó, módosított hamburgi tartományi törvény 3. §-a elírja:

„(1) A kaszinót üzemeltető vállalkozásnak Hamburg szabad hanzavárosában a játékból származó bruttó bevétel 70%-ának megfelelő kaszinóadót kell fizetnie. A vállalkozásnak ezenfelül a játékból származó bruttó bevételek 20%-ának megfelelő különleges adót kell fizetnie. [...]

(2) Az (1) bekezdésben meghatározott, a kaszinókra vonatkozóan elírt adó az [UStG] értelmében felszámított, a kaszinó üzemeltetésével kapcsolatos ügyletek alapján fizetendő [hét] összegével csökken. [...]”

11 Schleswig-Holstein tartomány kaszinókra vonatkozó, módosított törvénye (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein) 4. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A kaszinóadó a játékból származó bruttó bevételek 50%-a. Az [UStG] értelmében felszámított, a kaszinó üzemeltetésével kapcsolatos ügyletek alapján fizetendő [hét] be kell számítani a kaszinóadóba.”

12 Mecklenburg-Első-Pomeránia kaszinókra vonatkozó tartományi törvényének (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) 7. §-a értelmében:

„(1) A kaszinó üzemeltetése kaszinóadóköteles.

(2) A kaszinóadó mértéke:

1. 25%, ha az adóév során a játékokból származó bruttó bevétel 500 000 eurónál kevesebb, vagy azzal egyenlő?

[...]

5. 80%, ha az adóév során a játékokból származó bruttó bevétel meghaladja a tízmillió eurót.

[...]

(7) [...] Az [UStG] értelmében felszámított, a kaszinó üzemeltetésével kapcsolatos ügyletek alapján fizetendő? [héát] be kell számítani a kaszinóadóba.”

Az alapeljárás és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések

13 A felperes a 2010. adóévben Hamburg, Schleswig-Holstein és Mecklenburg-Vorpommern tartományban hét játékteremben üzemeltetett pénznyerő automatákat. Ezen automaták üzemeltetésére ezen utóbbi két tartomány érintett települési önkormányzatainak rendeletei, valamint Hamburg tartomány törvénye értelmében településenként eltérő adókulcsok és adóalap szerint kiszámított rendezvényadót vetnek ki.

14 Az alapügy felperese valamennyi pénznyerő automata tekintetében havonta rögzítette az elektronikus ellenőrző készülékben a pénztáregyenleget, azaz a játékosok által bedobott pénzt, amelyből le kell vonni a játékosoknak kiadott nyereményt, a kivétekekkel megnövelve és az automatába feltöltött összegekkel csökkentve (a továbbiakban: pénztárbevétel). A pénztároló egységen kívül a pénznyerő automaták kifizető egységgel („hopper”) is rendelkeznek, amely az érméket és a nyereményt tárolja. A hopper egy, a 20 eurocentes érméket befogadó, és egy, a 2 eurós érméket befogadó tárolóval rendelkezik, a hoppers az üzemeltető tölti fel az automata üzembe helyezése előtt. Amennyiben a játékosok 20 eurocentes és 2 eurós érméket dobnak a gépbe, ezek addig kerülnek a hopperbe, amíg az meg nem telik, ezt követően az érmék automatikusan a pénztároló egységbe kerülnek. A más címletű bedobott érmék, illetve a betett bankjegyek mindig közvetlenül a pénztároló egységbe kerülnek, amelynek tartalmát elektronikus számláló figyeli. A hopper tartalmának változásait az ellenőrző készülék rögzíti, és e változások a pénztáregyenleg kiszámítása során is figyelembevételre kerülnek.

15 A pénznyerő automaták pénzszámlálóval és „pontszámlálóval” rendelkeznek. A bedobott pénz először a pénzszámlálón jelenik meg kreditként. A pénz pontokká történő átváltását az automata „tétként” tartja nyilván, a pontok pénzzé történő átváltását pedig „nyereményként”, egy pont 1 eurocentnek felel meg. A pontok lehetővé teszik a játékos számára a játék megkezdését. A számlálón feltüntetett, az adott játékos által elért pontokat a játékos bármikor pénzüsszagra válthatja a pénzszámlálón, a pénzszámlálón nyilvántartott pénzüsszeg pedig bármikor kifizethető.

16 A pénzszámlálóról a pontszámlálóra történő átvezetés, amit az automata a SpielVégel összhangban tétként tart nyilván, kétszeresen korlátozott, eszerint a tét nem haladhatja meg 5 másodpercenként a 0,20 eurót, a veszteség összege pedig nem lehet több óránként 80 eurónál a nyereség levonása után. Ha elérték a 80 euró/óra határt, az adott óra fennmaradó részében a pénzszámlálóról semmiféle átváltást nem lehet végezni a pontszámláló felé („átváltási szünet”). A pontok számának a pontszámlálón történő változtatásaira (játékok, tétek, veszteségek vagy nyereségek a köznap nyelv értelmében) semmiféle szabályozás nem vonatkozik.

17 A felperes valamennyi pénznyerő automatája havi pénztárbevételeinek éves összege a 2010. adóévben 1 018 041,78 euró volt (ún. „bruttó pénztáregyenleg”). Az általános, 19%-os

német héa alapján a Metropol ezen összegből kiindulva a héa tekintetében 855 497,29 euró adóalapot (ún. „nettó pénztáregyenleg”, az 1 018 041,78 euró 100/119-ed része) számított ki, valamint 162 544,49 euró összegű héát, amely megfelelt a fizetendő héa szinte teljes összegének. Az általa végzett egyéb adóköteles tevékenység vonatkozásában fizetendő héa összege 1790,20 euró volt. Mivel a Metropol elzetesen 69 355,76 eurót fizetett meg héa jogcímén, a Finanzamt 2012. március 29-i adóellenőrző határozatában az e jogcímen fizetendő fennmaradó összeget 94 978,93 euróban állapította meg.

18 A Metropol e határozattal szemben keresetet nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz. Az alapügy felperese ugyanis úgy ítéli meg, hogy a pénznyerő automaták forgalma adóztatásának módozatai ellentétesek az uniós joggal, különösen a héa arányosságának, áthárításának és semlegességének elveivel. Következésképpen a Metropol azt kéri a kérdést elterjesztő bíróságtól, hogy módosítsa a 2010. évre vonatkozó héaellenőrző határozatot, és ezen adó összegét 94 978,93 euróról 1790,20 euróra csökkentse. A Finanzamt a kereset elutasítását kéri.

19 A kérdést elterjesztő bíróság e kereset tekintetében eljárva először is megállapítja, hogy más területeken a héától kellőképpen különböző különadó mindig kivethető a héa mellett.

20 Másodsorban e bíróság úgy ítéli meg, hogy a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének első mondata értelmében a héának pontosan arányban kell állnia a nyújtott szolgáltatások árával. Nem vitatott, hogy a C/38/93. sz. Glawe-ügyben 1994. május 5-én hozott ítéletében (EBHT 1994., I/1679. o.) a Bíróság megállapította, hogy az ebben az ügyben szóban forgó olyan nyerőautomaták esetében, amelyeket úgy állítottak be, hogy a játékosok által megtett tét bizonyos százaléka nyereményként kiosztásra kerüljön közöttük, a megtett tétek egészének a törvény által kötelező jelleggel megállapított, a játékosok között kiosztott nyereménynek megfelelő része nem tartozik az adóalaphoz. Márpedig ezen ítélkezési gyakorlat alapján Németországban az a gyakorlat alakult ki, hogy nem az összes megtett tét összegét, hanem – általános szabályként – csak a naptári hónaponként keletkező bevételt veszik figyelembe adóalapként. Mindazonáltal a havi pénztárbevételek az egyes játékosok nyereményeitől és veszteségeitől függnének, és már semmiféle arány nem áll fenn a fizetendő héa és az egyes játékosok tétjei között.

21 Továbbá a kérdést elterjesztő bíróság megállapítja, hogy Németországban a 2005 végéig hatályos 60%-os minimális nyereményhányadot megszüntették, és azt 2006-ban a tétek és a veszteség idegységenkénti korlátozása váltotta fel. Technikai szempontból a „hoppereknek”, amelyek a pénznyerő automaták vonatkozásában újításnak minősülnek, nyilvánvalóan ugyanaz a funkciójuk, mint a fent hivatkozott Glawe-ügyben hozott ítéletben szóban forgó „érmertartó csöveknek”, a „hopperek” tartalmához azonban az üzemeltető bármikor hozzáférhet.

22 Harmadsorban a kérdést elterjesztő bíróság kétségeket táplál a C/338/97., C/344/97 és C/390/97. sz., Pelzl és társai egyesített ügyekben 1999. június 8-án hozott ítélet (EBHT 1999., I/3319. o.) 24. pontjának, valamint a C/475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2006., I/9373. o.) 28., 31., 34. és 37. pontjának értelmezését illetően, amely ítéletek szerint a héa jellemzője, hogy azt a végső fogyasztóra hárítják át. Ezen ítéletekből ugyanis nem derül ki, hogy a héa átháríthatósága csupán egy jellemző ismérve, vagy az átháríthatóság magának a héának a beszedésére vonatkozó feltétel-e. Márpedig, ha árkorlátozás áll fenn, amint az alapügy esetében, a vállalkozás nem emelheti a szolgáltatás árát, és nem háríthatja át a héát a fogyasztóra, amennyiben számításai szerint már elérte a megengedett ársáv felső határát.

23 Negyedsorban e bíróság kiemeli, hogy Németországban a szerencsejátékok vonatkozásában két jogi szabályozás létezik. Ennek megfelelően először is a kaszinók üzemeltetőinek koncesszióra van szükségük, a tétek és a nyeremények pedig főszabály szerint korlátlanok. A kaszinóknak Hamburg, Schleswig-Holstein és Mecklenburg-Elő-Pomeránia

tartományok törvényei értelmében külön kaszinóadót kell fizetniük, amely a nyereség nagymértékű elvonására irányul. Ezzel szemben játéktermeket fűszabály szerint szabadon lehet alapítani azzal, hogy azt hatóságilag felügyelik és jogilag szabályozzák. A játéktermek üzemeltetői fűszabály szerint a szórakoztatásra kivetett helyi különadó fizetésére kötelesek.

24 A kaszinók számára korábban biztosított héamentességet 2006 folyamán megszüntették, a kaszinók jelenleg héafizetésre kötelezettek, a héát pedig beszámítják a kaszinóadóba, mivel ennek összege magasabb, mint a héa. Az adószabályozás a kérdést elterjesztő bíróság szerint lehetővé teszi az adósemlegesség elvének megkerülését. A tagállam ugyanis az adóalanyok két összehasonlítható csoportja tekintetében vezethet be a forgalmiadó jellemzőivel nem rendelkező nemzeti különadót, és e csoportok egyike vonatkozásában előírhatja a héa beszámítását a különadóba. A jelen ügyben ugyanakkor nem ehhez hasonló tényállásról van szó.

25 Végül a kérdést elterjesztő bíróság szerint az alapügyben szóban forgó szabályozás nem ösztönzi a héaalanyokat különösen arra, hogy szabályos számlát állítsanak ki a számukra bevételt biztosító ügyletekről, mivel a számla hiánya vagy szabálytalansága esetén elveszítik ugyan az előzetesen felszámított adó levonásához való jogukat, ugyanakkor, mivel az ily módon magasabb héakötelezettséget beszámítják a kaszinóadóba, ez semmiféle gazdasági hatással nem bír tekintetükben.

26 E körülményekre tekintettel a Finanzgericht Hamburg az eljárás felfüggesztése mellett döntött, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 135. cikke (1) bekezdésének i) pontjával összefüggésben értelmezett 401. cikkét, hogy a [héát] és a nemzeti különadót a szerencsejátékokra csak vagylagosan, nem pedig együttesen lehet kivetni?

2) Az 1. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

Amennyiben a szerencsejátékok esetében héát és különadót is kivetnek, ez a héa beszédésének mellőzését vagy a különadó beszédésének mellőzését eredményezi-e, vagy annak eldöntésére, hogy a két adó közül melyik nem szedhető be, a nemzeti jog az irányadó?

3) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 1. cikke (2) bekezdésének első mondatát és 73. cikkét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés vagy gyakorlat, amely szerint a pénznyerő automaták üzemeltetése során az automata pénztárának egy bizonyos időszak eltelté után fennálló tartalmát (»elektronikusan számolt pénztár«) veszik figyelembe adóalapként?

4) A 3. kérdésre adandó igenlő válasz esetén:

Hogyan kell ehelyett az adóalapot meghatározni?

5) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 1. cikke (2) bekezdésének első mondatát és 73. cikkét, hogy a héa beszédése azt feltételezi, hogy a vállalkozó a héát átháríthatja a szolgáltatás igénybevevőjére? Adott esetben mit kell átháríthatóság alatt érteni? Az átháríthatóság magában foglalja-e különösen a termék vagy a szolgáltatás megfelelően magasabb árának jogi megengedhetőségét?

6) Amennyiben az 5. kérdés esetében feltétel a magasabb ár jogi megengedhetősége:

Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 1. cikke (2) bekezdésének első mondatát és 73. cikkét, hogy a héaköteles termékek vagy szolgáltatások ellenértékét korlátozó rendelkezéseket az uniós joggal összhangban úgy kell alkalmazni, hogy a rögzített ellenérték úgy értendő, hogy az nem tartalmazza a héát, és azt növelni kell a héával akkor is, ha olyan, árszabályozó nemzeti

rendelkezésekről van szó, amelyek szövegük szerint ezt kifejezetten nem írják el??

7) Az 5. kérdésre adandó igenl?, valamint a 6. kérdésre és a 3. kérdésre adandó nemleges válasz esetén:

Ebben az esetben a pénznyer? automaták teljes bevételére nem kell héát kivetni, vagy csak arra a részre, amelynek tekintetében az adóáthárítás nem lehetséges, és ebben az esetben hogyan kell meghatározni ezt a részt? Esetleg aszerint, hogy mely bevételeknél nem növelhet? a játékonkénti tét, vagy aszerint, hogy mely bevételeknél nem növelhet? a pénztár óránkénti tartalma?

8) Úgy kell?e értelmezni a [héairányelv] 1. cikkének (2) bekezdését, hogy azzal ellentétes az olyan, nem harmonizált adóra vonatkozó nemzeti rendelkezés, amely szerint a fizetend? héa összegét teljes egészében beszámítják ebbe az adóba?

9) A 8. kérdésre adandó igenl? válasz esetén:

Az, ha a héát beszámítják valamely nem harmonizált nemzeti adóba, az ezen adóval terhelt vállalkozók esetében azt eredményezi?e, hogy a héát nem lehet beszedni e vállalkozók olyan versenytársaitól, akik jöllehet nem ezen, hanem egy másik különadó hatálya alá tartoznak, de esetükben ilyen beszámítást nem írtak el??

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekről

Az els? kérdésről

27 Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy a héairányelv 401. cikkét a 135. cikke (1) bekezdésének i) pontjával összefüggésben úgy kell?e értelmezni, hogy a héát és a nemzeti különadót a szerencsejátékokra csak vagylagosan, nem pedig együttesen lehet kivetni.

28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 401. cikke értelmében „az ebben az irányelvben foglalt rendelkezések nem akadályozzák azt, hogy a tagállamok [...] szerencsejátékokra és fogadásokra vonatkozó adókat [...] és általánosabban olyan adókat, illetékeket vagy közterheket tartsanak fenn vagy vezessenek be, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni [helyesen: amelyek nem forgalmiadó?jelleg?ek] [...]”. E cikk megfogalmazásával tehát nem ellentétes az, hogy a tagállamok héát, és ezzel együtt a forgalmiadó jellemzőivel nem rendelkező különadót vessenek ki egy ügyletre (lásd szintén a Bíróság 73/85. sz. Kerrutt?ügyben 1986. július 8?án hozott ítélete [EBHT 1986., 2219. o.] 22. pontját).

29 Közelebbről a szerencse? és nyereményjátékokat illet?en a Bíróság már egyfel?l megállapította, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének i) pontját, amely többek között e játékok héamentességét írja el? a „tagállam által megállapított feltételek és korlátozások mellett”, úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok számára biztosított, arra vonatkozó jog gyakorlása, hogy az említett rendelkezés által el?írt héamentességet illet?en feltételeket és korlátozásokat határozzanak meg, lehetővé teszi a tagállamok számára azt, hogy ezen adó alól csak bizonyos szerencsejátékokat mentesítsenek (a C?58/09. sz. Leo?Libera ügyben 2010. június 10?én hozott ítélet [EBHT 2010., I?5189. o.] 39. pontja).

30 Másfel?l a Bíróság azt is megállapította ezen ítélet 38. pontjában, hogy az adósemlegesség elvének tekintetében irreleváns az a tény, hogy a játékokra vonatkozó, nem harmonizált adó összege, amelyet egyes, a héa szempontjából adóalanynak min?sül? szerencsejáték?szervezőknek és szerencsejáték?üzemeltetőknél szintén meg kell fizetniük, az e

tevékenység után fizetendő? hía mértékét?l függ?en változik. A Bíróság ily módon megállapította, hogy az uniós joggal f?szabály szerint nem ellentétes a hía és egy másik, a szerencsejátékot terhel?, nem forgalmiadó?jelleg? általános adó együttes kivetése.

31 Márpedig, amint az az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból, valamint a Bíróság elé terjesztett észrevételekb?l is következik, az nem vitatott, hogy az alapügyben szóban forgó rendezvényadó nem forgalmiadó?jelleg?.

32 E megfontolásokra figyelemmel az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 401. cikkét a 135. cikke (1) bekezdésének i) pontjával összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy a héát és a szerencsejátékokat terhel? nemzeti különadót azzal a feltétellel lehet együttesen kivetni, ha ez utóbbi adó nem forgalmiadó?jelleg?.

A második kérdés?l

33 Mivel a második kérdést azon esetre terjesztették el?, ha a Bíróság az els? kérdésre igenl? választ ad, e kérdésre nem kell válaszolni.

A harmadik kérdés?l

34 Harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének els? mondatát és 73. cikkét, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés vagy gyakorlat, amely szerint a pénznyer? automaták üzemeltetése során az automaták pénztárának egy bizonyos id?szak során felgyülemlett tartalmát veszik figyelembe adóalapként.

35 El?ször is arra kell emlékeztetni, hogy valamely szolgáltatásnyújtás esetén a héairányelv 73. cikke értelmében az adóalap tartalmaz „mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet [...] a szolgáltatás megrendelőjét?l vagy harmadik személyt?l [...] a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat”.

36 A Bíróság egyébiránt már megállapította, hogy a héának az érintett szolgáltatások vagy termékek árához viszonyított arányossága, amint az a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének els? albekezdéséb?l következik, e harmonizált adó egyik alapvet? jellemzője (lásd ebben az értelemben a C?200/90. sz., Denavit és Poulsen Trading ügyben 1992. március 31?én hozott ítélet [EBHT 1992., I?2217. o.] 11. pontját; a fent hivatkozott Pelzl és társai egyesített ügyben hozott ítélet 25. pontját, valamint a C?283/06. és C?312/06. sz., KÖGÁZ és társai ügyben 2007. október 11?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?8463. o.] 40. pontját).

37 Az el?z? pontban említett ítéletek alapjául szolgáló ügyekben a Bíróság csak annak meghatározása tekintetében hivatkozott a hía arányosságára, hogy a valamely tagállam által kivetett adó vagy nemzeti adóteher forgalmiadó?jelleg? volt?e, tehát az Unióban harmonizált héával nem volt együttesen kivethető. Ezzel szemben ezen ítéletek tárgya nem azon kérdés megoldása volt, hogy a héának arányosnak kell?e lennie valamely szolgáltatás több igénybevev?je által egy összetett és eképpen héaköteles tevékenység során teljesített kifizetésekkel, és azon kérdés megoldása sem, miszerint ezen adónak szükségszerűen arányosnak kell?e lennie minden esetben az egyes igénybevev?k által teljesített kifizetésekkel.

38 Márpedig e tekintetben meg kell állapítani, hogy a hía arányosságának elve kizárólag az adóalapra vonatkozhat. Jóllehet az adóalap általában megfelel annak az árnak, amelyet a végs? fogyasztónak kell fizetnie valamely szolgáltatásnyújtás vagy termékértékesítés ellenértékeként, a héairányelv 73. cikkének szövegéb?l az következik, hogy ez nincs szükségképpen mindig így. E

cikk értelmében ugyanis az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az ügyletért a szolgáltatás megrendelője vagy harmadik személytől a szolgáltatás nyújtója „kap”, „beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.” Így módon az adóalapot az határozza meg, amit az adóalany ténylegesen ellenértékként kap, nem pedig az, amit egy adott igénybevevő egy konkrét esetben fizet (lásd ebben az értelemben, többek között, a C-149/01. sz. First Choice Holidays ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-6289. o.] 28–31. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

39 Következésképpen nem tűnik úgy, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló adójogi gyakorlat, amelynek lényege, hogy a pénznyerő automaták útján végzett ügyletek tekintetében a havi pénztárbevétel veszik figyelembe adóalapként, amely bevétel az egyes játékosok nyereményeitől és veszteségeitől függ, sértené az uniós jogot kizárólag azon okból, hogy semmiféle arány nem áll fenn a fizetendő héa és az egyes játékosok külön-külön figyelembe vett tétjei között.

40 Ezenfelül a Bíróság már megállapította, hogy olyan nyerőautomaták esetében, amelyeket jogszabály által előírt közens kötelezettségek értelmében úgy állítottak be, hogy a játékosok által megtett tét legalább 60%-a nyereményként kiosztásra kerüljön közöttük, az üzemeltető által az automaták rendelkezésre bocsátásáért ténylegesen kapott ellenértéket a téteknek csak azon része képezi, amellyel az üzemeltető ténylegesen rendelkezhet a saját nevében (a fent hivatkozott Glawe-ügyben hozott ítélet 9. pontja). Bár a Bíróságnak ebben az ítéletben nem arra a kérdésre kellett választ adnia, hogy az „adóztatás egyedi jellegének” elve határozta-e meg azt, hogy az adóalapot az egy játékban vagy egy játszmaiban, más szóval az egy adott játékos által feltett tétek figyelembevételével kell kiszámítani, ezen ítélet 5. és 14. pontjából – Jacobs főtanácsnoknak az ezen ügyre vonatkozó indítványa 23–30. pontjával összefüggésben – egyértelműen az következik, hogy a Bíróság erre nemleges választ adott.

41 Mivel a fent hivatkozott Glawe-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben szereplő elemek analógiát mutatnak az alapügyben szereplőkkel, a Bíróság által az ezen ítéletben adott válasz átültethető a jelen ügyre. Ugyanis, ami az alapügyben szereplő szabályozást illeti, a SpielV 12. §-ának (2) bekezdése lényegében azt írja elő, hogy a pénznyerő automatáknak oly módon kell kiadnia a játékosoknak a nyereményt, amely biztosítja, hogy az automata pénztárolójának tartalma hosszú távon legfeljebb 33 euróval emelkedjen óránként. A SpielV 13. §-a értelmében, amely többek között további korlátozásokat ír elő a játékosok tétjei, nyereményei és veszteségei vonatkozásában, az automatáknak alkalmasaknak kell lenniük annak biztosítására, hogy a SpielV-ből eredő, és az automatákból kivehető bevételek korlátozásához vezető követelményeket tiszteletben tartsák.

42 E körülményekre figyelemmel az üzemeltető által az automaták rendelkezésre bocsátásáért ténylegesen kapott ellenérték a „jogszabály által előírt közens kötelezettségektől” függ, következésképpen ezt „a téteknek csak az a része képezi, amellyel az üzemeltető ténylegesen rendelkezhet a saját nevében” (lásd a fent hivatkozott Glawe-ügyben hozott ítélet 9. pontját, valamint a C-377/11. sz. International Bingo Technology ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 26. pontját), azaz a meghatározott időszak elteltéig során keletkező pénztárbevételek.

43 E megállapítást az a tény sem cáfolja, hogy a fent hivatkozott Glawe-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben szereplő nyerőautomaták „érmétartó csövek” rendelkeztek, amely arra szolgált, hogy kiadja a jogszabály által előírt nyereményt a játékosoknak, míg az alapügyben szereplő pénznyerő automaták e célból „hopperral” rendelkeznek. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis az következik, hogy a hopper, bár a pénznyerő automaták tekintetében műszaki újításnak minősül, főtárgy szerinti ugyanazt a feladatot látja el, mint a régi érmétartó csövek. E tekintetben azon, a kérdést előterjesztő bíróság által hangsúlyozott ténynek sincs

relevanciája, hogy az üzemeltet? bármikor jogszer?en hozzáférhet a hopper tartalmához, hiszen e bíróság szerint a hopper tartalmának minden változását ellen?rz? készülék rögzíti, és az a pénztárbevételek számítása során is figyelembevételre kerül. Ily módon e pénztárbevételek, amelyekkel az üzemeltet? ténylegesen rendelkezhet a saját nevében, pontosan meghatározhatók.

44 E körülményekre figyelemmel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének els? mondatát és 73. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés vagy gyakorlat, amely szerint a pénznyer? automaták üzemeltetése során az automata pénztárbevételeinek egy bizonyos id?szak során felgyülemlett összegét veszik figyelembe adóalapként.

A negyedik kérdés?!

45 Mivel e kérdést azon esetre terjesztették el?, ha a Bíróság a harmadik kérdésre igenl? választ ad, a negyedik kérdésre nem kell válaszolni.

Az ötödik–hetedik kérdés?!

46 Ötödik–hetedik kérdésével – amelyeket célszer? együtt vizsgálni – a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelv 1. cikke (2) bekezdésének els? mondatát és 73. cikkét, hogy a héa beszédése azt feltételezi, hogy az üzemeltet? a héát átháríthatja a szolgáltatás igénybevev?jére, és hogy adott esetben e lehet?séghez tartozik?e különösen a termék vagy a szolgáltatás megfelel?en magasabb árának jogi megengedhet?sége. Adott esetben a kérdést el?terjeszt? bíróság arra keresi a választ, hogy a héaköteles termékek vagy szolgáltatások ellenértékét korlátozó nemzeti szabályozást az uniós joggal összhangban úgy kell?e alkalmazni, hogy a rögzített ellenérték nem tartalmazza a héát. Végül a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy adott esetben a héának a feltételezett átháríthatatlansága miatti beszédhetetlensége a pénznyer? automatákkal elért forgalomnak az egészére vonatkozik?e, vagy csak arra a részére, amelynek tekintetében az adóáthárítás nem lehetséges.

47 A kérdést el?terjeszt? bíróságnak adandó hasznos válasz érdekében el?ször is meg kell állapítani, hogy a Bíróság állandó ítélezési gyakorlata értelmében különösen a fogyasztóvédelmi, valamint az annak megakadályozására irányuló célkit?zések, hogy az állampolgárok túlzott összegeket költsenek szerencsejátékokra, továbbá általánosságban a szociális egyensúly veszélyeztetése megelőzésének célkit?zése olyan közérdeken alapuló nyomós oknak min?sülnek, amelyek igazolhatják a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását, és a szerencsejátékok szabályozásának uniós szint? harmonizációja hiányában az egyes tagállamok feladata, hogy e területen saját értékrendjüknek megfelel?en megítélik az érintett érdekek védelmé?l következő követelményeket, feltéve hogy az el?írt korlátozások arányosságuk vonatkozásában megfelelnek a Bíróság ítélezési gyakorlatából ered? feltételeknek (lásd ebben az értelemben a C?42/07. sz., Liga Portuguesa de Futebol Profissional és Bwin International ügyben 2009. szeptember 8?án hozott ítélet [EBHT 2009., I?7633. o.] 56., 57. és 59. pontját, és az ott hivatkozott ítélezési gyakorlatot).

48 Ami konkrétan az „árszabályozás” és/vagy a pénznyer? automatákat használók veszteségei jogi korlátozásának fennállását illeti, ennek el?írását a Bíróság fent hivatkozott Glawe?ügyben hozott ítéletben hallgatólagosan elvben elfogadta, különösen ennek a héa kivetése tekintetében történ? kezelése vonatkozásában. A Bíróság ugyanis ebben az ítéletben döntését a nyeremények törvényes 60%-os arányára alapította, és kimondta, hogy ezeket a nyereményeket – amelyek kifizetése a német jog értelmében kötelez? – nem kell beszámítani az adóalapba (lásd a fent hivatkozott Glawe?ügyben hozott ítélet 9. pontját). Ennek megfelel?en annak bevezetése, hogy lényegében korlátozzák a játékosok szerencsejátékokban viselt veszteségeit, és

következésképpen korlátozzák az ilyen játékok üzemeltetőinek bevételeit is, már elismerésre került az uniós jogban.

49 Ebből következik, hogy a tagállamok a szerencse- és nyereményjátékok területén f?szabály szerint jogosultak többek között a játékosok tétjeinek, nyereményeinek és veszteségeinek korlátozására, akár átmenetileg, akár feltétlenül. Amennyiben valamely tagállam ténylegesen él e jogával, amint az láthatóan az alapügyben is történt, nem vetődik fel a pénznyerő automaták üzemeltetői által kivett bevételnek a vonatkozó szabályozásban előírt korlátokat meghaladó, a célból történő emelésének kérdése, hogy ezen üzemeltetők nagyobb mértékben háríthassák át a héát a játékosokra. E körülmények között ugyanis az ilyen emelés egyszerűen és jogszerűen tilos.

50 Meg kell továbbá állapítani, hogy az ötödik–hetedik kérdés azon az előfeltevésen nyugszik, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás nem teszi lehetővé a pénznyerő automaták üzemeltetői számára, hogy teljes egészében áthárítsák a héát a végső fogyasztókra, azaz a játékosokra. Az e kérdésekre adandó válasz egyébiránt csak abban az esetben szükséges az alapügy megoldásához, ha ez az előfeltevés igaz.

51 Mindazonáltal nem történik úgy, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozás megakadályozza a héának a végső fogyasztókra történő áthárítását.

52 Ugyanis, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból is következik, a jelen ügyben az adóalapot a nettó számlaegyenlegek, azaz a fizetendő héával csökkentett pénztárbevételek alkotják. Meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás értelmében az adóalap a héa tekintetében csak a pénznyerő automaták üzemeltetői által ténylegesen kivett bevételeket tartalmazza, és a nettó pénztáregyenlegre mint adóalapra alkalmazandó héakulcsból eredő, fizetendő héát szintén és ténylegesen a végső fogyasztók fizetik meg.

53 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amely korlátozásokat ír elő a pénznyerő automaták üzemeltetése tekintetében, különösen a játékosok időegységek szerinti tétjeit, nyereményeit és veszteségeit illetően, lehetővé teszi az üzemeltető számára, hogy az e tevékenység után fizetendő héát a végső fogyasztókra hárítsa át.

54 Következésképpen, mivel az előterjesztett ötödik–hetedik kérdés hipotetikus jellegű, e kérdésekre nem kell választ adni.

A nyolcadik kérdésről

55 Nyolcadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 1. cikkének (2) bekezdését, hogy azzal ellentétes az olyan, nem harmonizált adóra vonatkozó nemzeti rendelkezés, amely szerint a fizetendő héa összegét teljes egészében beszámítják ezen előbbi adóba.

56 Először is, az adósemlegesség elvét illetően, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság ezen összefüggésben hivatkozik, emlékeztetni kell arra, hogy ezen elv, amely a közös héarendszer egyik alapelvét jelenti, az egyenlő bánásmód elvének a héa területén való kifejeződése. Ezen elv következménye többek között, hogy az adóalanyokkal szemben nem lehet eltérő bánásmódot alkalmazni az egymással versenyző, hasonló szolgáltatások vonatkozásában (lásd többek között a C-310/11. sz. Grattan-ügyben 2012. december 19-én hozott ítélet 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

57 Mindazonáltal, amint azt a Bizottság is joggal hangsúlyozta, az adósemlegesség elve a héa

területén csak e harmonizált rendszer keretében kötelez az egyenlő bánásmód és a semlegesség biztosítására. Ennek megfelelően, mivel az alapügyben szereplő szabályozás értelmében a fizetendő héát egy nem harmonizált adóba kell beszámítani, és nem fordítva, e szabályozás legfeljebb e nem harmonizált adó, nem pedig a héa tekintetében vethet fel kétségeket az egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartásával kapcsolatban. Mindenesetre az alapügyben nem erről van szó, mivel a kérdést előterjesztő bíróság pontosította, hogy az alapeljárás felperese nem alanya a kaszinóadónak.

58 Ráadásul a Bíróság – lényegében a jelen ítélet 56. pontjában hivatkozással azonos érvre adott válaszként – már megállapította, hogy az adósemlegesség elvének tekintetében irreleváns, hogy a játékokra vonatkozó, nem harmonizált adó összege, amelyet egyes, a héa szempontjából adóalanyoknak minősülő szerencsejáték-szervezőknek és szerencsejáték-üzemeltetőknek szintén meg kell fizetniük, az e tevékenység után fizetendő héa mértékétől függően változik (lásd a fent hivatkozott *Leo/Libera* ügyben hozott ítélet 38. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

59 Másodsorban az olyan gyakorlati jellegű lehetséges problémákat illetően, mint például valamely ügylet kedvezményezettje arra történő ösztönzésének hiánya, hogy szabályosan kiállított számlát kérjen a másik szerződő felettől, meg kell állapítani, hogy sem az előzetes döntéshozatalra utaló határozat, sem pedig az érdekeltek észrevételei nem tartalmazznak olyan részletes információkat, amelyek lehetővé tennék azon következtetés levonását, hogy e problémák már felmerültek Németországban, vagy lehetővé tennék annak értékelését, hogy ezek milyen hatást gyakorolnak a harmonizált héarendszer megfelelő működésére. Mivel e tekintetben nem állnak rendelkezésre konkrét adatok, nem kell határozni a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott ezen feltevés lehetséges következményeiről.

60 E körülményekre figyelemmel a nyolcadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan, nem harmonizált adóra vonatkozó nemzeti rendelkezés, amely szerint a fizetendő héa összegét teljes egészében beszámítják ezen előbbi adóba.

A kilencedik kérdésről

61 Mivel a kilencedik kérdést azon esetre terjesztették elő, ha a Bíróság a nyolcadik kérdésre igenlő választ ad, a kilencedik kérdésre nem kell válaszolni.

A költségekről

62 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 401. cikkét a 135. cikke (1) bekezdésének i) pontjával összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy a héát és a szerencsejátékokat terhelő nemzeti különadót azzal a feltétellel lehet együttesen kivetni, ha ez utóbbi adó nem forgalmiadó-jellegű.

2) A 2006/112 irányelv 1. cikke (2) bekezdésének első mondatát és 73. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés vagy gyakorlat, amely szerint a pénznyerő automaták üzemeltetése során az automata pénztárbevételek egy bizonyos időszak során felgyülemlett összegét veszik figyelembe adóalapként.

3) A 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan, nem harmonizált adóra vonatkozó nemzeti rendelkezés, amely szerint a fizetendő hÉa összegét teljes egészében beszámítják ezen előbbi adóba.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.