

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 24. oktobra 2013(*)

„Obdavčenje – DDV – Igre na srečo ali denarne igre – Zakonodaja države članice, ki upravljanje z igralnimi avtomati z nizkimi dobitki kumulativno obdavčuje z DDV in s posebno dajatvijo – Dopustnost – Davčna osnova – Možnost zavezanca, da DDV prevali“

V zadevi C-440/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg (Nemčija) z odločbo z dne 21. septembra 2012, ki je prispela na Sodišče 3. oktobra 2012, v postopku

Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)

proti

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

SODIŠČE (prvi senat),

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

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

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

izreka naslednjo

Sodbo

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

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

(haftungsbeschränkt) (v nadaljevanju: Metropol) in Finanzamt Hamburg?Bergedorf (dav?na uprava Hambourg?Bergedorf, v nadaljevanju: Finanzamt) v zvezi z obdav?itvijo prihodkov od prirejanja iger na sre?o z igralnimi avtomati z nizkimi dobitki (v nadaljevanju: igralni avtomati) z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 ?len 1(2) Direktive o DDV dolo?a:

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

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izra?unan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obra?una po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vklju?en v razne stroškovne komponente.

[...]“

4 ?len 73 te direktive dolo?a:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz ?lenov 74 do 77, dav?na osnova zajema vse, kar predstavlja pla?ilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vklju?no s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

5 ?len 135(1)(i) navedene direktive dolo?a:

„Države ?lanice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

i) stave, loterije in druge oblike iger na sre?o pod pogoji in omejitvami, ki jih dolo?i vsaka država ?lanica“.

6 ?len 401 Direktive o DDV dolo?a:

„Brez poseganja v druge dolo?be prava Skupnosti ta direktiva ne prepre?uje, da država ?lanica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe ter davke na stave in igre na sre?o, trošarine, kolke in, bolj splošno, katerekoli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogo?e ozna?iti kot prometne davke, pod pogojem, da obra?unavanje teh davkov, dajatev in obremenitev v trgovini med državami ?lanicami ne zahteva formalnosti pri prehodu meja.“

Nemško pravo

7 ?len 4 zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz) v razli?ici, ki velja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), naslovljen „Oprostitev za dobavo in druge storitve“, v odstavku 9(b) dolo?a, da so DDV oproš?eni „dohodki, ki so zajeti z zakonom o loterijah in konjskih stavah“.

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

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

9 člen 13 uredbe SpielV določa:

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

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

[...]

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

[...]“

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

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

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

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

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

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

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

(2) Dajatev v zvezi z igralnicami znaša:

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

[...]

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

[...]

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

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

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

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

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

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

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

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

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

20 To sodišče meni, drugi?, da mora biti DDV v skladu s ?lenom 1(2), prvi stavek, Direktive o DDV povsem sorazmeren s ceno opravljenih storitev. Sodišče je v sodbi z dne 5. maja 1994 v zadevi Glawe (C?38/93, ZOdl., str. I?1679) sicer res razsodilo, da dav?na osnova pri igralnih avtomatih v tej zadevi, ki so zasnovani tako, da se dolo?en odstotek igralnih vložkov igralcem izpla?a kot dobitok, ne zajema zakonsko obvezno dolo?enega dela celote igralnih vložkov, ki ustreza dobitkom, ki so bili izpla?ani igralcem. Izhajajo? iz te sodne prakse pa naj bi se v Nem?iji razvila praksa, da se v dav?no osnovo ne vzame vsota vseh vložkov, ampak le vsebina zbiralnika denarja, praviloma na koledarski mesec. Vendar naj bi bili mese?ni izkupi?ki iz zbiralnika odvisni od dobitkov in izgub razli?nih igralcev in tako naj ne bi bilo nobene zveze med izterljivim DDV in vložkom posameznega igralca.

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

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

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

24 Ker je bila oprostitev DDV, ki je prej veljala za igralnice, leta 2006 ukinjena, so te zdaj dolžne pla?ati ta davek, ki se odbije od dajatve v zvezi z igralnicami, ki je višja od DDV. Dolo?en sistem obdav?itve po mnenju predložitvenega sodiš?a omogo?a obidenje na?ela dav?ne nevtralnosti. Država ?lanica bi namre? za dve primerljivi skupini zavezancev lahko uvedla posebno nacionalno dajatev, ki je ni mogo?e ozna?iti kot prometni davek, in za eno od teh skupin dolo?iti odbitek DDV od posebne dajatve. Vendar v obravnavanem primeru ne gre za to.

25 Nazadnje, po mnenju predložitvenega sodiš?a zakonodaja v postopku v glavni stvari dav?ne dolžnike DDV zlasti ne spodbuja k temu, da bi za prejete storitve zahtevali pravilno izdajo ra?una, ker kljub temu da bi bili ob neizdaji ali nepravilni izdaji ra?una sicer res prikrajšani za pravico do odbitka vstopnega davka, tako pove?ani dolg DDV, ki se odbije od dajatve v zvezi z igralnicami, nanje ne bi imel nobenega finan?nega vpliva.

26 V teh okoliš?inah je Finanzgericht Hamburg odlo?ilo, da prekine odlo?anje in da Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži ta vprašanja:

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

alternativno, ne kumulativno?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen:

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

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

4. ?e je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen:

Kako se namesto tega dolo?i osnova za odmero?

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

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

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

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

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

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

9. ?e je odgovor na osmo vprašanje pritrdilen:

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

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

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

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

28 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu s ?lenom 401 Direktive o DDV „ta direktiva ne prepre?uje, da država ?lanica ohrani ali uvede davke [...] na stave in igre na sre?o, [...] in, bolj splošno, katerekoli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogo?e ozna?iti kot prometne davke [...]“. Besedilo tega ?lena torej ne nasprotuje temu, da države ?lanice dohodke kumulativno obdav?ijo z DDV in s posebno dajatvijo, ki je ni mogo?e ozna?iti kot prometni davek (glej v tem smislu sodbo z dne 8. julija 1986 v zadevi Kerrutt, 73/85, ZOdl., str. 2219, to?ka 22).

29 Natan?neje, v zvezi z igrami na sre?o je Sodiš?e že razsodilo, prvi?, da je treba ?len 135(1)(i) Direktive o DDV, ki med drugim dolo?a oprostitev pla?ila DDV za te igre „pod pogoji in omejitvami, ki jih dolo?i vsaka država ?lanica“, razlagati tako, da pristojnost, ki jo imajo države ?lanice za dolo?itev pogojev in omejitev za oprostitev od DDV in ki je dolo?ena s to dolo?bo, omogo?a, da države ?lanice od DDV oprostijo le nekatere igre na sre?o (sodba z dne 10. junija 2010 v zadevi Leo?Libera, C?58/09, ZOdl., str. I?5189, to?ka 39).

30 Drugi?, Sodiš?e je v to?ki 38 te sodbe tudi razsodilo, da je v zvezi z na?elom dav?ne nevtralnosti neupoštevno, da se višina neusklajenega davka na igre na sre?o, ki so ga dolžni pla?ati nekateri prireditelji iger na sre?o, ki so zavezanci za pla?ilo DDV, spreminja glede na DDV, ki ga je treba pla?ati na podlagi opravljanja te dejavnosti. Sodiš?e je tako že potrdilo, da pravo Unije na?eloma ne nasprotuje kumulativnemu pobiranju DDV in druge splošne dajatve v zvezi z igrami na sre?o, ki je ni mogo?e ozna?iti kot prometni davek.

31 Kot je razvidno iz predložitvene odlo?be in stališ?, predloženih Sodiš?u, pa ni sporno, da dajatev na prireditve v postopku v glavni stvari ni mogo?e ozna?iti kot prometni davek.

32 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 401 Direktive o DDV v povezavi s ?lenom 135(1)(i) te direktive razlagati tako, da se DDV in posebna nacionalna dajatev od iger na sre?o lahko pobirata kumulativno, pod pogojem, da te dajatve ni mogo?e ozna?iti kot prometni davek.

Drugo vprašanje

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

Tretje vprašanje

34 Predložitveno sodiš?e želi s tretjim vprašanjem izvedeti, ali je treba ?lena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnemu predpisu ali praksi, v skladu s katero se pri upravljanju z igralnimi avtomati za dav?no osnovo šteje izkupi?ek iz zbiralnika teh avtomatov, zbran po izteku dolo?enega obdobju.

35 Najprej je treba opozoriti, da dav?na osnova opravljanja storitev ali dobave blaga v skladu s ?lenom 73 Direktive o DDV zajema „vse, kar predstavlja pla?ilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel [...] izvajalec od [...] prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vklju?no s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

izdana zgoraj navedena sodba Grawe, vgrajen „zbiralnik“, ki je bil namenjen temu, da je igralcem izplačeval z zakonom določene dobitke, medtem ko so zadevni igralni avtomati v postopku v glavni stvari v ta namen opremljeni s *hopperjem*. Iz predložitvene odločbe je namreč razvidno, da ima *hopper*, ki je tehnološka inovacija igralnih avtomatov, na celoma enako funkcijo kot starejši zbiralniki. V zvezi s tem prav tako ni upoštevno dejstvo, ki ga poudarja predložitveno sodišče, da ima upravljavec do vsebine *hopperja* dostop kadar koli, glede na to, da je po navedbah tega sodišča vsakršna sprememba vsebine takega zalogovnika zabeležena z nadzorno napravo in je tudi upoštevana pri izračunu izkupitka iz zbiralnika. Tako je ta izkupitek iz zbiralnika, s katerim lahko upravljavec dejansko razpolaga za svoj račun, mogoče natančno določiti.

44 V teh okoliščinah je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnemu predpisu ali praksi, v skladu s katero se pri upravljanju z igralnimi avtomati za davčno osnovo šteje izkupitek iz zbiralnika teh avtomatov po izteku določenega obdobja.

Četrto vprašanje

45 Ker je bilo četrto vprašanje postavljeno zgolj za primer, da bi Sodišče na tretje vprašanje odgovorilo pritrdilno, na to vprašanje ni treba odgovoriti.

Peto, šesto in sedmo vprašanje

46 Predložitveno sodišče s petim, šestim in sedmim vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive o DDV razlagati tako, da je pogoj za pobiranje DDV, da ga lahko upravljavec prevale na igralca, in ali ta možnost po potrebi zajema pravno dopustnost ustrezno višje cene. Če je tako, želi predložitveno sodišče izvedeti, ali je treba nacionalno zakonodajo, ki omejuje plačilo upravljavca za blago ali storitve, za katere se plačuje DDV, izvajati tako, da določeno plačilo ne vključuje DDV. Predložitveno sodišče nazadnje Sodišče sprašuje, ali v tem primeru morebitno nepobiranje DDV zato, ker ga domnevno ni mogoče prevaleti, velja za celotni promet, ustvarjen z igralnimi avtomati, ali samo za del tega prometa, glede katerega DDV ni mogoče prevaleti.

47 Da bi predložitvenemu sodišču podali koristen odgovor, je treba najprej pojasniti, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča cilji varstva potrošnikov, preprečevanja spodbujanja državljanov k neizmerni porabi pri igranju ter preprečevanja vznemirjanja družbenega reda na splošno med drugim nujni razlogi v splošnem interesu, ki lahko upravičijo omejitve svobode opravljanja storitev, in ker na ravni Unije zakonodaja o igrah na srečo ni usklajena, mora na tem področju vsaka država članica na podlagi lastne lestvice vrednot presoјati zahteve za varstvo zadevnih interesov, če postavljene omejitve izpolnjujejo pogoje, ki izhajajo iz sodne prakse Sodišča v zvezi z njihovo sorazmernostjo (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2009 v zadevi Liga Portuguesa de Futebol Profissional in Bwin International, C-42/07, Z.Odl., str. I-7633, točke 56, 57 in 59 ter navedena sodna praksa).

48 Konkretnije, obstoj „uravnavanja cen“ in/ali zakonske omejitve izgub uporabnikov igralnih avtomatov je Sodišče na celoma implicitno sprejelo v zgoraj navedeni sodbi Glawe, zlasti glede njunega obravnavanja za namene pobiranja DDV. Sodišče je namreč v tej sodbi svojo odločitev utemeljilo z zakonsko kvoto dobitkov v višini 60 % in pojasnilo, da ni treba, da so ti dobitki, ki so v skladu z nemškim pravom obdavčeni, vključeni v davčno osnovo (glej zgoraj navedeno sodbo Glawe, točka 9). Tako je bila v bistvu uvedba omejitve zneska izgub za igralce v igrah na srečo in s tem omejitev izkupitka, ki ga prejmejo upravljavci teh iger, v pravu Unije že priznana.

49 Iz tega izhaja, da so države članice na področju iger na srečo in denarnih iger na celoma upravičene do začasnega ali absolutnega omejevanja zlasti vložkov, dobitkov in izgub igralcev. Če

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

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

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

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

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

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

Osmo vprašanje

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

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

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

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

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

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

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

Deveto vprašanje

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

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Člen 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 135(1)(i) te direktive je treba razlagati tako, da se davek na dodano vrednost in nacionalna posebna dajatev od iger na srečo lahko pobirata kumulativno, pod pogojem, da te dajatve ni mogoče označiti kot prometni davek.**

2. **Člena 1(2), prvi stavek, in 73 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnemu predpisu ali praksi, v skladu s katero se pri upravljanju z igralnimi avtomati z možnostjo dobitka za davčno osnovo šteje izkupiček iz zbiralnika teh avtomatov po izteku določenega obdobja.**

3. **Člen 1(2) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnemu sistemu, ki določa neusklajeno dajatev in v skladu s katerim se dolgovani DDV odbije prav od te dajatve.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.