Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 24 oktober 2013 *

”Beskattning — Mervärdesskatt — Hasardspel eller spel om pengar — Lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken drift av spelautomater med begränsade vinstmöjligheter påförs såväl mervärdesskatt som en särskild avgift — Tillåtet — Beskattningsunderlag — Möjlighet för den beskattningsbara personen att övervältra mervärdesskatten”

I mål C-440/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Hamburg (Tyskland) genom beslut av den 21 september 2012, som inkom till domstolen den 3 oktober 2012, i målet

Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

mot

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), genom B. Hansen, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom B.-R. Killmann och A. Cordewener, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 1.2, 73, 135.1 i och 401 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (nedan kallat Metropol) och Finanzamt Hamburg Bergedorf (skattemyndigheten i Hamburg-Bergedorf) (nedan kallad Finanzamt), angående huruvida intäkter från anordnandet av hasardspel genom spelautomater med begränsade vinstmöjligheter (nedan kallade spelautomater) är mervärdesskattepliktiga.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 I artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion ska mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

…”

4 Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

5 I artikel 135.1 i i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

i) Vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat”.

6 I artikel 401 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att uttaget av dessa skatter eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan.”

Tysk rätt

7 4 § i lagen om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad UStG), har rubriken ”Undantag från skatteplikt för leveranser och andra tjänster”. I 4 § punkt 9 b UStG föreskrivs att ”transaktioner som omfattas av lagen om lotterier och vadslagning på hästkapplöpningar” ska undantas från mervärdesskatt.

8 I 12 § punkt 2 i förordningen om spelautomater och andra spel med vinstmöjlighet (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad SpielV) föreskrivs i huvudsak att spelautomater ska betala ut så höga vinster till spelarna att behållningen i automatens kassalåda på lång sikt ökar med endast 33 euro i timmen.

9 I 13 § SpielV föreskrivs följande:

”1) Physikalisch-Technische Bundesanstalt (förbundsinstitut för naturvetenskap och teknik) får lämna typgodkännande för tillverkning av en spelautomat … endast om automaten uppfyller följande krav:

1. Den kortaste tiden för ett spel ska vara fem sekunder. Insatsen får inte överstiga 20 cent och vinsten får uppgå till högst 2 euro under den tiden.

…

3. De sammanlagda förlusterna (insatserna minskade med vinsterna) får inte överstiga 80 euro under en timme.

…”

10 I 3 § i delstaten Hamburgs lag om tillstånd för offentliga kasinon (Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank), i ändrad lydelse, föreskrivs följande:

”1. Det företag som driver ett kasino ska erlägga en kasinoavgift till den fria hansestaden Hamburg med 70 procent av bruttointäkterna av spel. Det ska dessutom erlägga en särskild avgift med 20 procent av bruttointäkterna av spel. …

2. Den lagstadgade kasinoavgift som avses i punkt 1 ska minskas i nivå med den [mervärdesskatt] som ska betalas enligt [UStG] på grundval av kasinots transaktioner …”

11 I 4 § punkt 1 i delstaten Schleswig-Holsteins lag om kasinon (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein), i ändrad lydelse, föreskrivs följande:

”Avgiften för kasinon uppgår till 50 procent av bruttointäkterna av spel. Mervärdesskatt som erlagts enligt [UStG] på grundval av kasinots transaktioner ska avräknas från kasinoavgiften.”

12 I 7 § i delstaten Mecklenburg-Vorpommerns lag om kasinon (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) föreskrivs följande:

”1) En kasinoavgift ska erläggas vid drift av ett kasino.

2) Kasinoavgiften uppgår till följande belopp:

1. 25 procent om bruttointäkterna uppgår till högst 500 000 euro under räkenskapsåret,

…

5. 80 procent på den del av bruttointäkterna som överstiger tio miljoner euro under räkenskapsåret.

…

7) … den mervärdesskatt som ska betalas enligt [UStG] på grundval av driften av kasinot ska avräknas från kasinoavgiften.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 Sökanden i målet vid den nationella domstolen anordnade under år 2010 spel med spelautomater i sju spelhallar i delstaterna Hamburg, Schleswig-Holstein och Mecklenburg-Vorpommern. Enligt lokala bestämmelser i de berörda kommunerna i de båda sistnämnda delstaterna och enligt en lag i delstaten Hamburg tas en nöjesskatt ut för driften av sådana automater. Avgiften beräknas i förhållande till skattesatser och beskattningsunderlag som varierar mellan kommunerna.

14 Varje månad och för var och en av automaterna läste sökanden i målet vid den nationella domstolen, på en elektronisk kontrollenhet av kassasaldot, det vill säga de belopp som spelarna hade lagt i, minskade med de belopp som betalats ut och de belopp som togs ut och ökade med de belopp som fylldes på (nedan kallade kassaintäkter). Förutom kassalådan, är automaterna försedda med en ”hopper”, det vill säga en enhet för myntförvaring och utbetalning. En ”hopper” har ett fack med tjugocentsmynt och ett fack med tvåeuromynt och fylls på av den som driver spelautomaten när denna ska börja användas. När spelare lägger i tjugocentsmynt och tvåeuromynt, faller de ner i ”hoppern”, så länge denna inte är full. När den är full leds även dessa mynt automatiskt till kassalådan. Mynt med andra valörer kommer, liksom sedlar, leds direkt till kassalådan. Innehållet i denna räknas elektroniskt. Förändringar av ”hopperns” innehåll registreras av kontrollenheten och beaktas även vid beräkningen av kassaintäkterna.

15 Spelautomaterna är försedda med en penningräknare och en mätare för ”poäng”. När pengar läggs i, tillgodoräknas detta först i penningräknaren. Automaten räknar om pengar till poäng som en ”insats”. Omräkningen från poäng till pengar registreras som ”vinst”. En poäng motsvarar en cent. Poängen gör det möjligt att starta spelet. Spelaren kan när som helst räkna om det antal poäng han eller hon har, och som registrerats i mätaren, till ett penningbelopp i penningräknaren. Det belopp som registrerats i penningräknaren kan betalas ut när som helst.

16 Överföringen från penningräknaren till poängmätaren, det vill säga insatsen i den menig som avses i SpielV, är begränsad på två sätt, det vill säga 20 cent per 5 sekunder och 80 euro i timmen efter avdrag för vinst. När gränsen 80 euro i timmen nås kan inte någon omräkning göras från penningräknaren till poängmätaren under den resterande delen av den timmen (”omräkningspaus”). Förändringar av antalet poäng i poängmätaren (spelomgångar, insatser, förluster och vinster i den mening som avses i dagligt språkbruk) omfattas inte av någon lagstiftning.

17 De årliga kassaintäkterna i sökandens samtliga automater uppgick under räkenskapsåret 2010 till 1 018 041,78 euro (så kallad ”bruttokassa”). På grundval av den normala tyska mervärdesskattesatsen (19 procent) beräknade Metropol, med utgångspunkt i detta belopp, ett beskattningsunderlag för mervärdesskatt på 855 497,29 euro (så kallad ”nettokassa”), eller 100/119 av 1 018 041,78 euro) och mervärdesskatt med 162 544,49 euro, vilket utgjorde nästan hela den mervärdesskatt som skulle betalas. Mervärdesskatten för andra skattepliktiga transaktioner uppgick till 1 790,20 euro. Eftersom Metropol hade betalat ingående mervärdesskatt på totalt 69 355,76 euro, fastställde Finanzamt, i ett beskattningsbeslut av den 29 mars 2012, det belopp som återstod att betala för mervärdesskatt till 94 978,93 euro.

18 Metropol överklagade beskattningsbeslutet till Finanzgericht Hamburg. Sökanden i målet vid denna domstol anser nämligen att formerna för beskattning av omsättningen på spelautomater strider mot unionsrätten och särskilt mot proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens effekt och neutralitet. Metropol har därför yrkat att Finanzgericht Hamburg ska ändra beskattningsbeslutet avseende mervärdesskatt för år 2010 och sätta ner mervärdesskatten från 94 978,93 euro till 1 790,20 euro. Finanzamt har yrkat att talan ska ogillas.

19 Den nationella domstolen har anmärkt först och främst att på andra områden kan en skatt som särskiljer sig tillräckligt mycket från mervärdesskatten tas ut utöver denna.

20 Den nationella domstolen anser för det andra att mervärdesskatt enligt artikel 1.2 första meningen i mervärdesskattedirektivet ska vara fullständigt proportionell till priset för de tillhandahållna tjänsterna. I dom av den 5 maj 1994 i mål C-38/93, Glawe (REG 1994, s. I-1679) fann domstolen visserligen med avseende på spelautomater, vilka var i fråga i det målet, och som är inställda så att en bestämd procentsats av spelarnas insatser betalas ut som vinst till dessa, att beskattningsunderlaget inte omfattar den i tvingande lag föreskrivna del av de totala insatserna som motsvarar de vinster som utbetalas till spelarna. På grundval av denna rättspraxis har en praxis utvecklats i Tyskland, enligt vilken beskattningsunderlaget inte är summan av alla insatserna utan endast kassabehållningen, i allmänhet under en kalendermånad. De månatliga kassaintäkterna är emellertid beroende av olika spelares vinster och förluster och det föreligger därför inte något förhållande mellan den mervärdesskatt som ska betalas och en enskild spelares insatser.

21 Den nationella domstolen har dessutom angett att en minsta vinstandel på 60 procent av insatserna som gällde i Tyskland fram till slutet av år 2005, upphävdes år 2006 och ersattes med en begränsning av insats och förlust per tidsenhet. Ur teknisk synpunkt fyller ”hoppers”, som är en nyhet i spelautomater, säkerligen i princip samma funktion som de äldre ”myntrören” som var i fråga i det ovannämnda målet Glawe, men den som driver spelautomaten kan vid varje tidpunkt få tillgång till ”hopperns” innehåll.

22 För det tredje har den nationella domstolen uttryckt tvivel över tolkningen i punkt 24 i dom av den 8 juni 1999 i de förenade målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97, Pelzl m.fl. (REG 1999, s. I-3319), och punkterna 28, 31, 34 och 37 i dom av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca Popolare di Cremona (REG 2006, s. I-9373). Enligt tolkningen i dessa mål är det karakteristiskt för mervärdesskatt att den övervältras på slutkonsumenten. I dessa mål framgår nämligen inte om möjligheten att övervältra mervärdesskatten endast är en egenskap som är typisk för mervärdesskatt, eller om denna möjlighet är ett villkor för att mervärdesskatt ska kunna tas ut. Om priset är föremål för begränsningar, som i målet vid den nationella domstolen, kan företagen emellertid inte höja priset på tjänsten och övervältra mervärdesskatten på konsumenten när de har nått det högsta tillåtna prisintervallet.

23 Den nationella domstolen har för det fjärde angett att det finns två rättsliga regelverk för hasardspel i Tyskland. De som driver kasinon måste ha ett tillstånd och insatser och vinster är i princip obegränsade. Enligt lagstiftningen om kasinon i delstaterna Hamburg, Schleswig Holstein och Mecklenburg-Vorpommern ska kasinon erlägga en särskild kasinoavgift som har utformats så, att den

i stor omfattning begränsar vinsterna för kasinon. Det råder däremot i princip frihet att upprätta spelhallar, men detta är föremål för myndighetstillsyn och reglering. De som driver spelhallar ska i allmänhet erlägga en lokal särskild nöjesskatt.

24 Eftersom det undantag från mervärdesskatt som tidigare beviljades kasinon upphävdes år 2006, är dessa numera skyldiga att erlägga mervärdesskatt, vilken ska avräknas från kasinoavgiften, eftersom kasinoavgiften är högre än mervärdesskatten. Det föreskrivna avgiftssystemet kan enligt den nationella domstolen göra det möjligt att kringgå principen om skatteneutralitet. För två jämförbara grupper av beskattningsbara personer kan en medlemsstat nämligen införa en särskild nationell avgift som inte har karaktären av en omsättningsskatt och föreskriva att en av grupperna ska avräkna mervärdesskatten från den särskilda avgiften. Så är dock inte fallet i förevarande mål.

25 Enligt den nationella domstolen ger den lagstiftning som är i fråga i målet vid den domstolen inte dem som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt anledning att se till bland annat att en lagenlig faktura upprättas för de transaktioner som görs till deras förmån. Om faktura saknas eller inte är korrekt, går den betalningsskyldige visserligen miste om rätten att dra av den ingående skatten, men eftersom – den högre – mervärdesskatteskulden ska avräknas från kasinoavgiften har detta ingen ekonomisk betydelse för dem.

26 Det är mot denna bakgrund som Finanzgericht Hamburg har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 401 i [mervärdesskattedirektivet] jämförd med artikel 135.1 i) i samma direktiv ska tolkas så, att mervärdesskatten och en särskild nationell avgift på hasardspel inte får tas ut kumulativt utan endast alternativt?

2) Om svaret på den första frågan är jakande:

För det fall såväl mervärdesskatt som en särskild avgift tas ut på hasardspel enligt nationella bestämmelser, innebär detta att mervärdesskatten eller den särskilda avgiften inte ska tas ut, eller ska beslutet angående vilken av dessa skatter och avgifter som inte får tas ut avgöras enligt nationell rätt?

3) Ska artiklarna 1.2 första meningen och 73 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse eller praxis enligt vilken spelautomaternas kassabehållning (”kassa som beräknas elektroniskt”) – beaktad efter utgången av en viss tidsperiod – ska utgöra beskattningsunderlag?

4) Om svaret på den tredje frågan är jakande:

Hur ska beskattningsunderlaget bestämmas i stället?

5) Ska artiklarna 1.2 första meningen och 73 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att en förutsättning för att mervärdesskatten ska kunna tas ut är att näringsidkaren kan övervältra denna på tjänstemottagaren? Om det förhåller sig så, vad ska förstås med möjlighet att övervältra? Innebär denna möjlighet särskilt att det föreligger en rätt att tillämpa ett motsvarande högre pris för varan eller tjänsten?

6) Om svaret på den femte frågan innebär att en förutsättning för att mervärdesskatten ska kunna tas ut är att det föreligger en lagstadgad rätt att tillämpa ett högre pris:

   Ska artiklarna 1.2 första meningen och 73 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att bestämmelser som begränsar ersättningen för mervärdesskattepliktiga varor och tjänster, för att överensstämma med unionsrätten, ska tillämpas så att den fastställda ersättningen är exklusive, och inte inklusive, mervärdesskatt, även då detta inte uttryckligen föreskrivs enligt ordalydelsen i de nationella bestämmelserna om ersättning?

7) Om svaret på den femte frågan är jakande och svaret på den sjätte och den tredje frågan är nekande:

   Ska mervärdesskatt i detta fall inte tas ut på någon del av omsättningen för spelautomaten … eller ska mervärdesskatt inte tas ut på den del av omsättningen för vilken mervärdesskatten inte kan övervältras, och hur ska denna andel bestämmas – ska den till exempel bestämmas i förhållande till för vilka transaktioner insatsen per spel inte kunnat höjas, eller i förhållande till för vilka transaktioner kassabehållningen per timme inte kunnat höjas?

8) Ska artikel 1.2 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser om en icke harmoniserad avgift, enligt vilka den mervärdesskatt som ska betalas ska avräknas fullt ut från denna avgift?

9) Om svaret på den åttonde frågan är jakande:

   Innebär avräkningen av mervärdesskatten från en nationell icke harmoniserad avgift för sådana näringsidkare som påförs dessa avgifter, att mervärdesskatten inte får tas ut från konkurrenter som inte ska betala denna avgift, men måste betala en annan särskild avgift för vilken det inte finns några bestämmelser om en sådan avräkning?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

27 Genom den första frågan vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida artikel 401 i mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 135.1 i i samma direktiv ska tolkas så, att mervärdesskatt och en särskild nationell avgift på hasardspel inte får tas ut kumulativt utan endast alternativt.

28 Enligt artikel 401 i mervärdesskattedirektivet ”får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa … skatter på vadslagning och spel … och, mer generellt, alla skatter eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter”. Denna bestämmelse utgör enligt sin lydelse således inte hinder för att medlemsstaterna belägger en transaktion med mervärdesskatt och, kumulativt, med en särskild avgift som inte kan karakteriseras som omsättningsskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt, REG 1986, s. 2219, punkt 22).

29 Vad närmare beträffar hasardspel och spel om pengar har domstolen slagit fast att artikel 135.1 i i mervärdesskattedirektivet, i vilken föreskrivs att bland annat hasardspel ska undantas från skatteplikt ”om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat”, ska tolkas så, att medlemsstaterna får undanta enbart vissa hasardspel från mervärdesskatteplikt, med utövande av sin befogenhet att fastställa villkor och begränsningar i fråga om det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i bestämmelsen (dom av den 10 juni 2010 i mål C-58/09, Leo-Libera, C-58/09, REU 2010, s. I-5189, punkt 39).

30 I punkt 38 i den ovannämnda domen slog domstolen fast att det saknar relevans för principen om skatteneutralitet att storleken på det belopp, som vissa mervärdesskatteskyldiga anordnare och verksamhetsutövare av hasardspel och spel om pengar ska erlägga avseende en icke harmoniserad skatt på spel, anpassas beroende på den mervärdesskatt som ska betalas för denna verksamhet. Domstolen har därmed redan slagit fast att unionsrätten i princip inte utgör hinder för att mervärdesskatt och en annan allmän avgift på hasardspel som inte kan karakteriseras som omsättningsskatt tas ut kumulativt.

31 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande och yttrandena till domstolen har det emellertid inte bestritts att den nöjesskatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte kan karakteriseras som en omsättningsskatt.

32 Mot bakgrund av dessa omständigheter ska den första frågan besvaras med att artikel 401 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 135.1 i i samma direktiv, ska tolkas så, att mervärdesskatt och en särskild nationell avgift på hasardspel får tas ut kumulativt om denna avgift inte kan karakteriseras som en omsättningsskatt.

Den andra frågan

33 Eftersom den andra frågan ställts endast för det fall domstolen skulle besvara den första frågan jakande, saknas anledning att besvara denna fråga.

Den tredje frågan

34 Genom den tredje frågan vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida artiklarna 1.2 första meningen och 73 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse eller praxis enligt vilken, vid drift av spelautomater, kassaintäkterna från sådana automater – beaktade efter utgången av en viss tidsperiod – ska utgöra beskattningsunderlag.

35 Domstolen erinrar först och främst om att beskattningsunderlaget för tillhandahållande av en tjänst eller leverans av en vara enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet omfattar ”allt som utgör den ersättning som … tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna”.

36 Domstolen har slagit fast att den omständigheten att mervärdesskatten är proportionell till priset på de tjänster eller varor som är i fråga, såsom framgår av artikel 1.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet, är ett av de väsentliga kännetecknen för denna harmoniserade skatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denkavit och Poulsen Trading, REG 1992, s. I-2217, punkt 11; svensk specialutgåva, volym 12, s. I-13, av den 8 juni 1999 i de förenade målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97, Pelzl m.fl., REG 1999, s. I-3319, punkt 25, och av den 11 oktober 2007 i de förenade målen C-283/06 och C-312/06, KÖGÁZ m.fl. REG 2007, s. I-8463, punkt 40).

37 I vart och ett av de mål som angetts i föregående punkt hänvisade domstolen till mervärdesskattens proportionalitet endast för att avgöra huruvida den nationella avgift eller pålaga som togs ut av den medlemsstat som var i fråga kunde karakteriseras som en omsättningsskatt och därför inte kunde tas ut samtidigt som den inom unionen harmoniserade mervärdesskatten. Domarna i dessa mål hade däremot inte till syfte att besvara frågan huruvida mervärdesskatt ska vara proportionell i förhållande till betalningar från flera tjänstemottagare i samband med en komplex verksamhet som i sig är föremål för mervärdesskatt. Domarna i de ovannämnda målen hade i ännu mindre grad till syfte att besvara frågan huruvida denna skatt med nödvändighet alltid ska vara proportionerlig till de betalningar som varje enskild tjänstemottagare gör.

38 Principen om mervärdesskattens proportionalitet kan emellertid endast hänföra sig till beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget motsvarar oftast det pris som slutkonsumenten erlägger för tillhandahållande av en tjänst eller leverans av en vara. Det framgår emellertid av lydelsen i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet att så inte alltid och med nödvändighet är fallet. Enligt denna bestämmelse utgörs beskattningsunderlaget nämligen av allt som utgör den ersättning som tillhandahållaren ”har erhållit” från förvärvaren eller ”en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna”. Beskattningsunderlaget bestäms därför med utgångspunkt i vad den beskattningsbara personen verkligen uppbär som ersättning och inte vad en viss mottagare betalar i ett konkret fall (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, First Choice Holidays, REG 2003, s. I-6289, punkterna 28–31 och där angiven rättspraxis).

39 En sådan beskattningspraxis som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – och som innebär att beskattningsunderlaget för transaktioner med spelautomater utgörs av de månatliga kassaintäkterna, vilka i sin tur är beroende av olika spelares vinster och förluster – innebär således inte att unionsrätten åsidosätts endast på grund av att den mervärdesskatt som ska betalas inte är proportionell i förhållande till de enskilda spelarnas insatser, betraktade separat.

40 Domstolen har tidigare – i fråga om spelautomater som i enlighet med tvingande lagbestämmelser var inställda så, att i genomsnitt minst 60 procent av insatserna betalades ut till spelarna som vinster – slagit fast att den ersättning som den som driver spelautomaterna verkligen uppbär för att ställa dessa till förfogande utgörs av endast den del av insatserna som vederbörande verkligen kan förfoga över för egen räkning (se domen i det ovannämnda målet Glawe, punkt 9). I det målet ombads domstolen visserligen inte att besvara frågan huruvida ”principen om individuell beskattning” innebär att beskattningsunderlaget ska beräknas med beaktande av de insatser som görs i en spelomgång eller ett parti, det vill säga som görs av en enskild spelare. Det framgår emellertid tydligt av punkterna 5 och 14 i domen i det målet, jämförda med punkterna 27–30 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i samma mål, att domstolen fann att så inte var fallet.

41 Eftersom omständigheterna i det ovannämnda målet Glawe var jämförbara med omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, kan domstolens svar i det målet överföras på förevarande mål. I fråga om den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen föreskrivs i 12 § punkt 2 SpielV i huvudsak att spelautomater ska betala ut så höga vinster till spelarna att behållningen i automatens kassalåda på lång sikt ökar med endast 33 euro i timmen. I 13 § SpielV föreskrivs bland annat andra begränsningar beträffande spelarnas insatser, vinster och förluster. Enligt denna bestämmelse ska automaterna vara inställda på sådant sätt att det säkerställs att de krav i SpielV uppfylls som leder till en begränsning av intäkterna från automaterna.

42 Under dessa förhållanden är den ersättning som den som driver spelautomaterna verkligen erhåller för att ställa dessa till förfogande fastställd i ”tvingande lagbestämmelser”. Den utgörs därför endast ”av den del av insatserna som vederbörande faktiskt kan förfoga över för egen räkning” (se domen i det ovannämnda målet Glawe, punkt 9, och dom av den 19 juli 2012 i mål C-377/11, International Bingo Technology, punkt 26), det vill säga av kassaintäkterna efter utgången en viss tidsperiod.

43 Denna slutsats påverkas inte av att de spelautomater som var i fråga i det ovannämnda målet Glawe var försedda med ”myntrör”, genom vilka de i lag föreskrivna vinsterna betalades ut till spelarna, medan de spelautomater som är i fråga i målet vid den nationella domstolen för detta syfte är försedda med en ”hopper”. Det framgår av beslutet om hänskjutande att en ”hopper” i och för sig är en teknisk uppfinning för spelautomater, men att den fyller i princip samma funktion som de äldre myntrören. Det saknar härvid relevans att den som driver spelautomaten, såsom den nationella domstolen har betonat, vid varje tidpunkt kan få tillgång till ”hopperns” innehåll. Enligt denna domstol registreras nämligen alla förändringar av ”hopperns” innehåll av en kontrollenhet och beaktas även vid beräkningen av kassaintäkterna. De kassaintäkter som den som driver spelautomaten verkligen kan förfoga över för egen räkning kan därför bestämmas exakt.

44 Under dessa förhållanden ska den tredje frågan besvaras med att artiklarna 1.2 första meningen och 73 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell bestämmelse eller praxis enligt vilken, vid drift av spelautomater, kassaintäkterna från sådana automater – beaktade efter utgången av en viss tidperiod – ska utgöra beskattningsunderlag.

Den fjärde frågan

45 Eftersom den fjärde frågan ställts endast för det fall domstolen skulle besvara den tredje frågan jakande, saknas anledning att besvara denna fråga.

Den femte, sjätte och sjunde frågan

46 Genom den femte, sjätte och sjunde frågan, som ska prövas tillsammans, vill den nationella domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida artiklarna 1.2 första meningen och 73 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en förutsättning för att mervärdesskatten ska kunna tas ut är att den som driver spelautomaten kan övervältra denna på spelaren, och om denna möjlighet i så fall innefattar att det föreligger en lagstadgad rätt att tillämpa ett motsvarande högre pris. Om det förhåller sig så, vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida nationella bestämmelser om begränsning av den ersättning för mervärdespliktiga varor och tjänster som tillfaller den som driver spelautomaten, ska tillämpas på så sätt att den fastställda ersättningen inte omfattar mervärdesskatt. Den nationella domstolen frågar slutligen om mervärdesskatt som eventuellt inte tas ut på grund av att den inte kan övervältras i så fall inte ska tas ut på någon del av omsättningen för spelautomaten eller endast på den del av omsättningen med avseende på vilken mervärdesskatten inte kan övervältras.

47 För att ge den nationella domstolen ett användbart svar, ska det preciseras att enligt domstolens fasta praxis utgör sådana skäl som att skydda konsumenterna, att förhindra att medborgarna lockas till överdrivna spelutgifter och att förhindra att ordningen i samhället störs tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera att det görs inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster. Eftersom det inte finns någon harmonisering på unionsnivå av lagstiftningen om hasardspel, ankommer det på varje medlemsstat att på detta område, i enlighet med sin egen värdeskala fastställa vad som krävs för att skydda de berörda intressena. De inskränkningar som föreskrivs ska emellertid överensstämma med de villkor som följer av domstolens praxis i fråga om proportionalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2009 i mål C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional och Bwin International, REG 2009, s. I-7633, punkterna 56, 57 och 59 samt där angiven rättspraxis).

48 I domen i det ovannämnda målet Glawe godkände domstolen underförstått principen att en ”prisreglering” eller en lagstadgad begränsning av förlusterna för dem som spelar på spelautomater föreskrivs, bland annat vad gäller uttag av mervärdesskatt. I den domen grundade domstolen nämligen sitt avgörande på en lagstadgad vinstandel på 60 procent och preciserade att denna vinst – som skulle utbetalas enligt tysk lagstiftning – inte skulle ingå i beskattningssunderlaget (se domen i det ovannämnda målet Glawe, punkt 9). Att en begränsning av spelarnas förluster i hasardspel införs och att därmed en begränsning införs av intäkterna för den som anordnar hasardspel har därmed redan erkänts i unionsrätten.

49 Härav följer att medlemsstaterna i fråga om hasardspel och spel om pengar i princip har rätt att införa tidsbegränsade eller absoluta begränsningar av bland annat spelarnas insatser, vinster och förluster. Om en medlemsstat utnyttjar denna rätt, såsom verkar ha gjorts i målet vid den nationella domstolen, uppkommer inte frågan om intäkterna för dem som driver spelautomater ska höjas utöver de gränser som föreskrivs i den aktuella lagstiftningen för att dessa i större omfattning ska kunna övervältra mervärdesskatten på spelarna. Under sådana förhållanden är en sådan höjning nämligen helt enkelt legitimt förbjuden.

50 Den femte, sjätte och sjunde frågan bygger på antagandet att de som driver spelautomater inte får övervältra hela mervärdesskatten på slutkonsumenterna, det vill säga spelarna, enligt en sådan nationell lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Ett svar på dessa frågor är nödvändigt för att lösa tvisten vid den nationella domstolen endast om detta antagande är riktigt.

51 Det framgår emellertid inte att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör hinder för att mervärdesskatt övervältras på slutkonsumenterna.

52 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande, utgörs beskattningsunderlaget endast av ”nettokassaintäkterna”, det vill säga kassaintäkterna minskade med den mervärdesskatt som ska betalas. Enligt den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattar beskattningsunderlaget för mervärdesskatt endast de intäkter som den som driver spelautomater verkligen har haft. Den mervärdesskatt som ska betalas enligt den lagstadgade mervärdesskattesats som ska tillämpas med ”nettokassan” som beskattningsunderlag har också verkligen betalats av slutkonsumenterna.

53 Genom en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i vilken det föreskrivs begränsningar för driften av spelautomater beträffande bland annat spelarnas insatser, vinster och förluster per tidsenhet, får den som driver spelautomaten möjlighet att övervältra den mervärdesskatt som ska betalas för verksamheten på slutkonsumenterna.

54 Den femte, sjätte och sjunde frågan är således av hypotetisk karaktär och ska därför inte besvaras.

Den åttonde frågan

55 Genom den åttonde frågan vill den nationella domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser om en icke harmoniserad avgift, enligt vilka den mervärdesskatt som ska betalas ska avräknas fullt ut från denna avgift.

56 Den nationella domstolen har i detta sammanhang hänvisat till principen om skatteneutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet och utgör en mervärdesskatterättslig motsvarighet till likabehandlingsprincipen. Denna princip leder bland annat till att de skattskyldiga personerna inte får behandlas olika för likartade konkurrerande tillhandahållanden av tjänster respektive varuleveranser (se, bland annat, dom av den 19 december 2012 i mål C-310/11, Grattan, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

57 I likhet med vad kommissionen har anfört medför principen om skatteneutralitet i fråga om mervärdesskatt endast att likabehandling och skatteneutralitet säkerställs inom ramen för detta harmoniserade system. Eftersom den mervärdesskatt som ska betalas, enligt den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, ska avräknas från en icke harmoniserad avgift och inte tvärtom, kan denna lagstiftning på sin höjd ge upphov till tvivel på huruvida principen om likabehandling iakttas i fråga om denna icke harmoniserade avgift, men inte om den iakttas i fråga om mervärdesskatten. Detta är emellertid inte fallet i målet vid den nationella domstolen, eftersom den domstolen har preciserat att sökanden inte är föremål för någon kasinoavgift.

58 Till svar på argument som var i huvudsak identiska med argumenten ovan i punkt 56, har domstolen dessutom redan slagit fast att det saknar relevans för principen om skatteneutralitet att storleken på det belopp, som vissa mervärdesskatteskyldiga anordnare och verksamhetsutövare av hasardspel och spel om pengar ska erlägga avseende en icke harmoniserad skatt på spel, anpassas beroende på den mervärdesskatt som ska betalas för denna verksamhet (se domen i det ovannämnda målet Leo-Libera, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

59 Vad för det andra gäller sådana möjliga praktiska problem som att den till vars förmån en transaktion görs inte har anledning att se till att vederbörandes motpart i avtalet upprättar en lagenlig faktura, konstaterar domstolen att varken beslutet om hänskjutande eller de berörda parternas yttranden innehåller några närmare uppgifter till stöd för att sådana problem har uppkommit i Tyskland eller som gör det möjligt att bedöma vilken inverkan dessa problem har på det harmoniserade mervärdesskattesystemet. Eftersom det saknas konkreta uppgifter i detta avseende, saknas anledning att pröva de möjliga följderna av det antagande som den nationella domstolen har anfört.

60 Under dessa förhållanden ska den åttonde frågan besvaras med att artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för nationella bestämmelser om en icke harmoniserad avgift, enligt vilka den mervärdesskatt som ska betalas ska avräknas fullt ut från denna avgift.

Den nionde frågan

61 Eftersom den nionde frågan ställts endast för det fall domstolen skulle besvara den åttonde frågan jakande, saknas anledning att besvara den nionde frågan.

Rättegångskostnader

62 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) Artikel 401 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med artikel 135.1 i i samma direktiv, ska tolkas så, att mervärdesskatt och en särskild nationell avgift på hasardspel får tas ut kumulativt om denna avgift inte kan karakteriseras som en omsättningsskatt.

2) Artiklarna 1.2 första meningen och 73 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell bestämmelse eller praxis enligt vilken, vid drift av spelautomater med vinstmöjlighet, kassaintäkterna från sådana spelautomater – beaktade efter utgången av en viss tidsperiod – ska utgöra beskattningsunderlag.

3) Artikel 1.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för nationella bestämmelser om en icke harmoniserad avgift, enligt vilka den mervärdesskatt som ska betalas ska avräknas fullt ut från denna avgift.

Underskrifter