Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

24 octombrie 2013 *

„Fiscalitate — TVA — Jocuri de noroc — Reglementare a unui stat membru care supune exploatarea aparatelor de tip slot machine cu posibilități limitate de câștig în mod cumulativ TVA-ului și unei taxe speciale — Admisibilitate — Bază de impozitare — Posibilitatea persoanei impozabile de a recupera TVA-ul”

În cauza C-440/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Hamburg (Germania), prin decizia din 21 septembrie 2012, primită de Curte la 3 octombrie 2012, în procedura

Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

împotriva

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet și E. Levits, doamna M. Berger (raportor) și domnul S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), de B. Hansen, Rechtsanwalt;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de B.-R. Killmann și de A. Cordewener, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (2), a articolului 73, a articolului 135 alineatul (1) litera (i) și a articolului 401 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (denumită în continuare „Metropol”), pe de o parte, și Finanzamt Hamburg-Bergedorf (administrația financiară din Hamburg-Bergedorf, denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) a veniturilor care provin din organizarea de jocuri de noroc prin utilizarea aparatelor de tip slot machine cu posibilități limitate de câștig (denumite în continuare „aparate de jocuri”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA prevede:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.

[…]”

4 Potrivit articolului 73 din această directivă:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

5 Articolul 135 alineatul (1) litera (i) din directiva menționată prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(i) pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc, sub rezerva condițiilor și restricțiilor stabilite de fiecare stat membru.”

6 Articolul 401 din Directiva TVA prevede:

„Fără să contravină altor dispoziții ale legislației comunitare, prezenta directivă nu împiedică niciun stat membru să păstreze sau să introducă taxe pe contractele de asigurări, taxe asupra jocurilor de noroc și pe pariurile sportive, accize, taxe de timbru sau, mai general, orice taxe, drepturi sau impozite care nu se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri, cu condiția ca prin colectarea acestor impozite, drepturi și taxe să nu se dea naștere, în comerțul între statele membre, unor formalități legate de trecerea frontierelor."

Dreptul german

7 Articolul 4 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „UStG"), intitulat „Scutiri pentru livrări și alte prestări", prevede la alineatul 9 litera b) că sunt scutite de TVA „operațiunile care intră în domeniul de aplicare al Legii privind loteriile și pariurile hipice".

8 Articolul 12 alineatul (2) din Regulamentul privind aparatele de jocuri și alte jocuri cu posibilități de câștig (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumit în continuare „SpielV"), prevede, în esență, că aparatele de jocuri trebuie să plătească jucătorilor câștiguri într-o măsură care să asigure, pe termen lung, o creștere a conținutului casei aparatului de cel mult 33 de euro pe oră.

9 Potrivit articolului 13 din SpielV:

„(1) Physikalisch-Technische Bundesanstalt [Institutul Federal Fizico-tehnic] poate să aprobe modelul de fabricație al unui aparat de jocuri […] numai dacă acesta răspunde următoarelor cerințe:

1. Durata minimă a jocului este de cinci secunde, perioadă în care miza nu poate depăși 20 de cenți, iar câștigul poate fi de maximum 2 euro.

[…]

3. Totalul pierderilor (mize minus câștiguri) nu poate depăși 80 de euro în decurs de o oră.

[…]"

10 Legea landului Hamburg privind autorizarea cazinourilor publice (Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank), cu modificările ulterioare, prevede la articolul 3:

„(1) Întreprinderea care exploatează cazinoul trebuie să plătească Orașului Liber și Hanseatic Hamburg o taxă de cazinou care se ridică la 70 % din venitul brut din jocuri. În plus, aceasta trebuie să plătească o taxă specială care se ridică la 20 % din venitul brut din jocuri. […]

(2) Taxa legală de cazinou prevăzută la alineatul (1) este redusă până la concurența [TVA-ului] datorat și care trebuie plătit în temeiul [UStG] pe baza operațiunilor generate de exploatarea cazinoului […]"

11 Articolul 4 alineatul (1) din Legea privind cazinourile a landului Schleswig-Holstein (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein), cu modificările ulterioare, prevede:

„Taxa de cazinou se ridică la 50 % din venitul brut din jocuri. [TVA-ul] datorat și plătit în temeiul [UStG] pe baza operațiunilor generate de exploatarea cazinoului se impută din taxa de cazinou."

12 Articolul 7 din Legea privind cazinourile a landului Mecklenburg-Pomerania Occidentală (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) prevede:

„(1) Exploatarea unui cazinou este supusă taxei de cazinou.

(2) Taxa de cazinou se ridică:

1. la 25 %, dacă venitul brut din jocuri este mai mic sau egal cu 500 000 de euro în cursul exercițiului,

[…]

5. la 80 %, pentru venitul din jocuri mai mare de zece milioane de euro în cursul exercițiului.

[…]

(7) […] [TVA-ul] datorat și plătit în temeiul [UStG] care este generat de exploatarea cazinoului trebuie imputat din taxa de cazinou."

Litigiul principal și întrebările preliminare

13 În cursul exercițiului 2010, reclamanta din litigiul principal a exploatat aparate de jocuri în șapte săli de jocuri situate în landurile Hamburg, Schleswig-Holstein și Mecklenburg-Pomerania Occidentală. Exploatarea acestor aparate este supusă, în temeiul reglementărilor locale ale comunelor implicate din aceste ultime două landuri și al unei legi a landului Hamburg, unui impozit pe divertisment, calculat prin raportare la cote și la baze de impozitare care diferă în funcție de comună.

14 Pentru fiecare aparat de jocuri, soldul casei, cu alte cuvinte mizele plasate de jucători, din care trebuie scăzute câștigurile acestora, la care se adaugă retragerile și care se diminuează cu alimentările aparatelor (denumit în continuare „încasările"), era individualizat în fiecare lună de către reclamanta din litigiul principal în dispozitivul electronic de control. Pe lângă casă, aparatele de jocuri sunt echipate cu un „hopper", respectiv o unitate de stocare a monedelor și de plată. Hopper-ul conține un compartiment cu monede de 20 de cenți și un compartiment cu monede de 2 euro și este umplut de operator înainte de fiecare punere în funcțiune a aparatului. Atunci când jucătorii introduc monede de 20 de cenți și de 2 euro, acestea cad în hopper cât timp el nu este plin, surplusul fiind apoi dirijat în mod automat în casă. În ceea ce privește celelalte monede introduse, precum și bancnotele, acestea ajung întotdeauna direct în casă, al cărei conținut face obiectul unui decont electronic. Modificările conținutului hopper-ului sunt înregistrate de dispozitivul de control și sunt luate totodată în considerare la calculul încasărilor.

15 Aparatele de jocuri sunt echipate cu un contor pentru bani și cu un contor pentru puncte. Banii introduși generează, în prima fază, un credit în contorul pentru bani. Conversiunea banilor în puncte este înregistrată de aparat ca „miză", iar conversiunea punctelor în bani este înregistrată drept „câștig", un punct corespunzând unui cent. Punctele îi permit jucătorului să înceapă jocul. Numărul de puncte atribuite unui jucător, înregistrat de contor, poate fi oricând convertit de jucătorul respectiv într-o sumă de bani în contorul de bani, valoarea înregistrată în contorul de bani putând fi plătită oricând.

16 Transferul din contorul de bani către contorul de puncte, respectiv „miza" în sensul SpielV, este supus unei duble limitări, și anume 20 de cenți pentru fiecare perioadă de 5 secunde și 80 de euro pe oră, după deducerea câștigurilor. Dacă limita de 80 de euro pe oră este atinsă, nu mai poate fi efectuat niciun transfer din contorul de bani către contorul de puncte pentru restul de timp rămas din ora respectivă („pauză de transfer"). Modificările numărului de puncte în contorul de puncte (jocurile, mizele, pierderile sau câștigurile în limbajul curent) nu sunt supuse niciunei reglementări.

17 Suma anuală a tuturor încasărilor lunare ale tuturor aparatelor reclamantei din litigiul principal s-a ridicat, în cursul exercițiului 2010, la 1 018 041,78 euro (așa-numita „casă brută”). Pe baza cotei normale de TVA de 19 % în vigoare în Germania, Metropol a calculat baza de impozitare pentru TVA la 855 497,29 euro (așa-numita „casă netă”, 100/119 din 1 018 041,78 euro) și un cuantum al TVA-ului de 162 544,49 euro, care constituia cvasitotalitatea TVA-ului datorat. TVA-ul imputabil pentru toate celelalte operațiuni impozabile pe care aceasta le-a efectuat este de 1 790,20 euro. Întrucât Metropol plătise în amonte suma de 69 355,76 euro cu titlu de TVA, printr-o decizie de impunere din 29 martie 2012 Finanzamt a stabilit suma restantă datorată cu acest titlu la 94 978,93 euro.

18 Metropol a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere. Astfel, reclamanta din litigiul principal apreciază că modalitățile de impozitare a cifrei de afaceri aferente aparatelor de jocuri contravin dreptului Uniunii, în special principiilor proporționalității, repercutării și neutralității TVA-ului. În consecință, Metropol solicită instanței de trimitere modificarea deciziei de impunere privind TVA-ul pentru exercițiul 2010 în sensul reducerii cuantumului acestei taxe de la 94 978,93 euro la 1 790,20 euro. Finanzamt solicită respingerea acțiunii.

19 Sesizată cu această acțiune, instanța de trimitere remarcă, în primul rând, că în alte domenii poate fi aplicat un impozit alături de TVA, câtă vreme acesta este suficient de diferit față de TVA.

20 În al doilea rând, instanța respectivă consideră că, în temeiul articolului 1 alineatul (2) prima teză din Directiva TVA, TVA-ul trebuie să fie exact proporțional cu prețul serviciilor furnizate. Desigur, Curtea ar fi statuat în Hotărârea din 5 mai 1994, Glawe (C-38/93, Rec., p. I-1679), că, în cazul aparatelor de tip slot machine în discuție în cauza respectivă, care au fost concepute astfel încât un procentaj din mizele jucătorilor să le fie distribuit sub formă de câștiguri, baza de impozitare nu includea proporția din totalul mizelor jucate, obligatoriu stabilită de lege, care corespunde câștigurilor plătite jucătorilor. Or, în temeiul acestei jurisprudențe, în Germania s-ar fi instituit o practică potrivit căreia nu se consideră bază de impozitare totalul mizelor jucate, ci numai conținutul casei aferent, de regulă, unei luni calendaristice. Cu toate acestea, încasările lunare ar depinde de câștigurile și de pierderile diferiților jucători, iar în prezent nu ar exista nicio legătură între TVA-ul datorat și miza plasată de jucătorul individual.

21 În plus, instanța de trimitere precizează că proporția câștigurilor de minimum 60 % din miză, în vigoare în Germania până la sfârșitul anului 2005, a fost eliminată și înlocuită în anul 2006 cu o limitare a mizelor și a pierderilor într-o anumită unitate de timp. Din punct de vedere tehnic, „hopper-ele”, care constituie o inovație a aparatelor de jocuri, ar îndeplini, desigur, în principiu, aceeași funcție ca vechile „rezerve”, în discuție în Hotărârea Glawe, citată anterior, însă operatorul ar avea acces în orice moment la conținutul „hopper-elor”.

22 În al treilea rând, instanța națională are îndoieli în privința interpretării punctului 24 din Hotărârea din 8 iunie 1999, Pelzl și alții (C-338/97, C-344/97 și C-390/97, Rec., p. I-3319), precum și a punctelor 28, 31, 34 și 37 din Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Rec., p. I-9373), potrivit cărora TVA-ul s-ar caracteriza prin repercutarea acestuia asupra consumatorului final. Astfel, din aceste hotărâri nu ar rezulta dacă posibilitatea de repercutare a TVA-ului constituie numai o caracteristică tipică a TVA-ului sau dacă aceasta condiționează aplicarea TVA-ului. Or, atunci când există limitări în materie de prețuri, cum s-ar întâmpla în litigiul principal, întreprinderea nu ar putea majora prețul serviciului și nu ar putea repercuta TVA-ul asupra consumatorului atunci când a atins deja, după calculele sale, limita superioară a prețului maxim autorizat.

23 În al patrulea rând, această instanță precizează că în Germania există două regimuri juridice pentru jocurile de noroc. Astfel, operatorii cazinourilor ar trebui să obțină o licență, mizele, precum și câștigurile fiind în principiu nelimitate. Cazinourile ar trebui să plătească, potrivit legilor privind cazinourile din landurile Hamburg, Schleswig-Holstein și Mecklenburg-Pomerania Occidentală, o taxă specială de cazinou, concepută astfel încât să acopere în mare măsură profitul acestora. În schimb,

deschiderea unor săli de jocuri ar fi în principiu liberă, chiar dacă ar face obiectul unei supravegheri administrative și ar fi reglementată. Operatorii sălilor de jocuri ar fi supuși, de regulă, unei taxe speciale locale pe divertisment.

24 Întrucât scutirea de TVA acordată anterior cazinourilor a fost eliminată în cursul anului 2006, acestea ar fi în prezent supuse taxei respective, care s-ar imputa din taxa de cazinou, aceasta din urmă fiind mai ridicată decât TVA-ul. Potrivit instanței de trimitere, sistemul de impozitare prevăzut ar putea să permită eludarea principiului neutralității fiscale. Astfel, un stat membru ar putea să introducă, pentru două categorii de persoane impozabile similare, un impozit special național care nu se poate caracteriza ca taxă pe cifra de afaceri și să prevadă pentru una dintre aceste categorii imputarea TVA-ului din impozitul special. Totuși, în speță nu s-ar întâlni o asemenea situație.

25 În sfârșit, potrivit instanței de trimitere, reglementarea în discuție în litigiul principal nu ar încuraja plătitorii de TVA să asigure în special facturarea corespunzătoare a operațiunilor ai căror beneficiari sunt, întrucât, chiar dacă, în cazul lipsei sau al neregularității facturii, ei nu ar avea, desigur, dreptul să deducă TVA-ul plătit în amonte, această situație nu ar avea niciun efect în ceea ce îi privește, deoarece TVA-ul, în cuantum mai mare și care este astfel datorat, se impută din taxa de cazinou.

26 În aceste condiții, Finanzgericht Hamburg a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 401 din Directiva [TVA] coroborat cu articolul 135 alineatul (1) litera (i) din aceasta trebuie interpretat în sensul că TVA-ul și un impozit național special pe jocurile de noroc trebuie percepute numai alternativ, iar nu și cumulativ?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare:

În cazul în care, în temeiul legislației naționale, jocurilor de noroc li se aplică atât TVA-ul, cât și un impozit special, aceasta conduce la neaplicarea TVA-ului sau la neaplicarea impozitului special ori decizia cu privire la care dintre aceste două impozite nu trebuie perceput se ia în temeiul dreptului național?

3) Articolul 1 alineatul (2) prima teză și articolul 73 din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții sau unei practici naționale potrivit căreia, în exploatarea unor aparate de jocuri […], valoarea încasărilor (conținutul «casei cu contor electronic») este considerată, după o anumită perioadă, bază de impozitare?

4) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare:

Cum trebuie determinată în schimb baza de impozitare?

5) Articolul 1 alineatul (2) prima teză și articolul 73 din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că perceperea TVA-ului presupune posibilitatea întreprinderii de a repercuta taxa asupra destinatarului prestației? În acest caz, ce trebuie să se înțeleagă prin posibilitatea de repercutare? În special, această posibilitate include și posibilitatea legală de a practica în mod corespunzător un preț mai mare pentru bunuri sau servicii?

6) În cazul în care răspunsul la a cincea întrebare este în sensul că perceperea TVA-ului presupune posibilitatea legală de a practica un preț mai mare:

Articolul 1 alineatul (2) prima teză și articolul 73 din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că dispozițiile care limitează contraprestația pentru bunurile sau serviciile supuse TVA-ului trebuie aplicate, pentru a fi în conformitate cu dreptul Uniunii, astfel încât TVA-ul să

nu fie considerat inclus în contraprestația stabilită de lege, ci adăugat la aceasta, chiar și atunci când, conform cuprinsului lor, dispozițiile naționale care reglementează contraprestația nu prevăd expres acest lucru?

7) În cazul unui răspuns afirmativ la a cincea întrebare, al unui răspuns negativ la a șasea întrebare și al unui răspuns negativ la a treia întrebare:

În prezenta cauză, neperceperea TVA-ului se aplică în privința cifrei totale de afaceri aferente aparatelor de jocuri […] sau numai în privința părții din această cifră de afaceri pentru care TVA-ul nu poate fi repercutat și cum trebuie determinată această parte, de exemplu, în funcție de operațiunile pentru care nu poate fi majorată miza sau în funcție de operațiunile pentru care nu poate fi majorată încasarea orară?

8) Articolul 1 alineatul (2) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care instituie un impozit special nearmonizat potrivit căreia TVA-ul datorat este imputat integral din acest impozit?

9) În cazul unui răspuns afirmativ la a opta întrebare:

Imputarea TVA-ului dintr-un impozit național nearmonizat în cazul întreprinderilor care sunt supuse acestui impozit conduce la imposibilitatea supunerii la plata TVA-ului a concurenților lor care nu sunt supuși acestui impozit, ci unui alt impozit special, și în cazul cărora nu se operează o astfel de imputare?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

27 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere urmărește să afle dacă articolul 401 din Directiva TVA coroborat cu articolul 135 alineatul (1) litera (i) din aceasta trebuie interpretat în sensul că TVA-ul și un impozit național special pe jocurile de noroc trebuie percepute numai alternativ, iar nu și cumulativ.

28 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 401 din Directiva TVA, „[această] directivă nu împiedică niciun stat membru să păstreze sau să introducă taxe […] asupra jocurilor de noroc […] sau, mai general, orice taxe, drepturi sau impozite care nu se pot caracteriza ca taxe pe cifra de afaceri […]”. Textul acestui articol nu se opune, așadar, ca statele membre să supună o operațiune în mod cumulativ atât TVA-ului, cât și unui impozit special care nu se poate caracteriza ca taxă pe cifra de afaceri (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 8 iulie 1986, Kerrutt, 73/85, Rec., p. 2219, punctul 22).

29 În ceea ce privește, mai precis, jocurile de noroc, Curtea a statuat deja, pe de o parte, că articolul 135 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, care prevede o scutire de TVA, printre altele, a acestor jocuri, „sub rezerva condițiilor și restricțiilor stabilite de fiecare stat membru”, trebuie interpretat în sensul că exercitarea de către statele membre a posibilității de a stabili condiții și limite pentru scutirea de TVA prevăzută de dispoziția menționată le permite să nu scutească de această taxă decât anumite jocuri de noroc (Hotărârea din 10 iunie 2010, Leo-Libera, C-58/09, Rep., p. I-5189, punctul 39).

30 Pe de altă parte, Curtea a statuat de asemenea, la punctul 38 din această hotărâre, că este lipsit de pertinență din perspectiva principiului neutralității fiscale faptul că valoarea unei taxe nearmonizate asupra jocurilor, care trebuie plătită și de anumiți organizatori și operatori de jocuri de noroc supuși

la plata TVA-ului, este modulată în funcție de TVA-ul datorat pentru această activitate. Astfel, Curtea a confirmat deja că dreptul Uniunii nu se opune, în principiu, aplicării cumulative a TVA-ului și a unui alt impozit general pe jocurile de noroc, ce nu se poate caracteriza ca taxă pe cifra de afaceri.

31 Or, astfel cum reiese din decizia de trimitere și din observațiile prezentate Curții, nu se contestă că taxa pe divertisment în discuție în litigiul principal nu se poate caracteriza ca taxă pe cifra de afaceri.

32 Având în vedere aceste elemente, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 401 din Directiva TVA coroborat cu articolul 135 alineatul (1) litera (i) din aceasta trebuie interpretat în sensul că TVA-ul și un impozit național special pe jocurile de noroc pot fi percepute cumulativ, cu condiția ca acest impozit să nu se poată caracteriza ca taxă pe cifra de afaceri.

Cu privire la a doua întrebare

33 Întrucât a doua întrebare a fost adresată numai în ipoteza în care Curtea ar răspunde afirmativ la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la această întrebare.

Cu privire la a treia întrebare

34 Prin intermediul celei de a treia întrebări formulate, instanța de trimitere urmărește să afle dacă articolul 1 alineatul (2) prima teză și articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții sau unei practici naționale potrivit căreia, în exploatarea unor aparate de jocuri, valoarea încasărilor acestor aparate este considerată, după o anumită perioadă, bază de impozitare.

35 Trebuie amintit, mai întâi, că baza de impozitare pentru prestarea unui serviciu sau pentru livrarea unui bun include, în temeiul articolului 73 din Directiva TVA, „toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către […] prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării”.

36 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că proporționalitatea TVA-ului cu prețul serviciilor sau al bunurilor respective este, astfel cum reiese din articolul 1 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, una dintre caracteristicile esențiale ale acestei taxe armonizate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 31 martie 1992, Dansk Denkavit și Poulsen Trading, C-200/90, Rec., p. I-2217, punctul 11, Hotărârea Pelzl și alții, citată anterior, punctul 25, precum și Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții, C-283/06 și C-312/06, Rep., p. I-8463, punctul 40).

37 În fiecare dintre cauzele în care s-au pronunțat hotărârile citate la punctul anterior, Curtea s-a referit la proporționalitatea TVA-ului numai pentru a stabili dacă o taxă sau o contribuție fiscală națională aplicată de statul membru respectiv se caracteriza ca taxă pe cifra de afaceri și, în consecință, nu putea fi percepută cumulativ cu TVA-ul armonizat în Uniune. În schimb, aceste hotărâri nu aveau ca obiect să răspundă la întrebarea dacă TVA-ul trebuie să fie proporțional cu plățile efectuate de mai mulți destinatari ai unui serviciu în cursul unei activități complexe supuse ca atare TVA-ului și, cu atât mai puțin, la întrebarea dacă această taxă trebuie să fie în mod necesar proporțională, în toate cazurile, cu plățile efectuate de fiecare destinatar individual.

38 Or, trebuie să se constate în această privință că principiul proporționalității TVA-ului nu se poate raporta decât la baza de impozitare. Dacă baza de impozitare corespunde de cele mai multe ori cu prețul pe care consumatorul final trebuie să îl plătească în contrapartida prestării unui serviciu sau a livrării unui bun, din chiar modul de redactare a articolului 73 din Directiva TVA rezultă că lucrurile nu stau neapărat întotdeauna în acest fel. Astfel, potrivit acestui articol, baza de impozitare este constituită din toate elementele care reprezintă contrapartida „obținută” de prestatorul unei operațiuni

de la client „sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării”. De asemenea, baza de impozitare este stabilită prin raportare la ceea ce persoana impozabilă percepe în mod real drept contrapartidă, iar nu la ceea ce un anumit destinatar plătește într-un caz concret (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Rec., p. I-6289, punctele 28-31 și jurisprudența citată).

39 În consecință, nu rezultă că o practică fiscală precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în considerarea ca bază de impozitare pentru operațiunile efectuate prin intermediul aparatelor de jocuri a încasărilor lunare, care depind la rândul lor de cuantumul câștigurilor și al pierderilor diferiților jucători, încalcă dreptul Uniunii pentru singurul motiv că nu ar exista nicio legătură de proporționalitate între TVA-ul datorat și mizele plătite de jucătorii individuali, privite separat.

40 În plus, Curtea a statuat deja că, în cazul aparatelor de tip slot machine care sunt concepute, în temeiul unor dispoziții legale imperative, astfel încât, în medie, cel puțin 60 % din mizele jucătorilor să le fie distribuite sub formă de câștiguri, contrapartida percepută în mod real de operator pentru punerea la dispoziție a aparatelor este constituită numai din procentajul din mize de care acesta poate dispune în mod efectiv pentru sine (Hotărârea Glawe, citată anterior, punctul 9). Chiar dacă în această hotărâre Curtea nu a trebuit să răspundă la întrebarea dacă principiul „caracterului individual al impozitării” impunea ca baza de impozitare să fie calculată ținând seama de mizele plătite pentru un joc sau pentru o partidă, altfel spus plătite de un anumit jucător, din cuprinsul punctelor 5 și 14 din această hotărâre, interpretate în lumina punctelor 27-30 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza respectivă rezultă că, în opinia Curții, situația era diferită.

41 Întrucât elementele în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Glawe, citată anterior, sunt analoage celor în discuție în litigiul principal, răspunsul oferit de Curte în această hotărâre poate fi transpus în prezenta cauză. Astfel, în ceea ce privește reglementarea în discuție în litigiul principal, articolul 12 alineatul (2) din SpielV prevede, în esență, că aparatele de jocuri trebuie să plătească jucătorilor câștiguri într-o măsură care să asigure, pe termen lung, o creștere a conținutului casei aparatului de cel mult 33 de euro pe oră. Potrivit articolului 13 din SpielV, care prevede în special alte limitări în privința mizelor, a câștigurilor și a pierderilor jucătorilor, aparatele trebuie concepute astfel încât să asigure că sunt îndeplinite cerințele care decurg din SpielV și care conduc la o limitare a încasărilor ce pot fi retrase din aparate.

42 În aceste condiții, contrapartida percepută în mod real de operator pentru punerea la dispoziție a aparatelor de jocuri este condiționată de „dispoziții legale imperative” și este, în consecință, constituită numai din „procentajul din mize de care acesta poate dispune în mod efectiv pentru sine” (a se vedea Hotărârea Glawe, citată anterior, punctul 9, și Hotărârea din 19 iulie 2012, International Bingo Technology, C-377/11, punctul 26), altfel spus din încasările existente după o anumită perioadă.

43 Această concluzie nu poate fi repusă în discuție de faptul că aparatele de tip slot machine în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Glawe, citată anterior, erau echipate cu o „rezervă” care servea la plata către jucători a câștigurilor prevăzute de lege, în timp ce aparatele de jocuri în discuție în cauza principală sunt echipate, în acest scop, cu un „hopper”. Astfel, din decizia de trimitere reiese că hopper-ul, deși constituie o inovație tehnică a aparatelor de jocuri, îndeplinește în principiu aceeași funcție ca vechile rezerve. În această privință, este de asemenea lipsit de pertinență aspectul, subliniat de instanța de trimitere, că operatorul are în orice moment acces la conținutul hopper-ului, dat fiind că, potrivit acestei instanțe, orice modificare a conținutului hopper-ului este înregistrată de un dispozitiv de control și este luată deopotrivă în considerare la calculul încasărilor. De asemenea, aceste încasări, de care operatorul poate să dispună în mod efectiv pentru sine, pot fi stabilite cu precizie.

44 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 1 alineatul (2) prima teză și articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei dispoziții sau unei practici naționale potrivit căreia, în exploatarea unor aparate de jocuri, valoarea încasărilor acestor aparate este considerată, după o anumită perioadă, bază de impozitare.

Cu privire la a patra întrebare

45 Întrucât a patra întrebare a fost adresată numai în ipoteza în care Curtea ar răspunde afirmativ la întrebarea a treia, nu este necesar să se răspundă la această întrebare.

Cu privire la întrebările a cincea-a șaptea

46 Prin intermediul întrebărilor a cincea-a șaptea, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să stabilească dacă articolul 1 alineatul (2) prima teză și articolul 73 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că perceperea TVA-ului este condiționată de posibilitatea operatorului de a repercuta taxa asupra jucătorului și dacă, în acest caz, această posibilitate include și posibilitatea legală de a practica în mod corespunzător un preț mai mare. În funcție de răspuns, instanța de trimitere urmărește să afle dacă o reglementare națională care limitează contraprestația cuvenită operatorului pentru bunurile sau serviciile supuse TVA-ului trebuie aplicată astfel încât TVA-ul să nu fie inclus în contraprestația stabilită. În sfârșit, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în funcție de răspuns, dacă o eventuală nepercepere a TVA-ului ca urmare a pretinsului său caracter nerepercutabil s-ar aplica în privința cifrei totale de afaceri realizate prin intermediul aparatelor de jocuri sau numai în privința părții din această cifră de afaceri pentru care TVA-ul nu poate fi repercutat.

47 Pentru a furniza un răspuns util instanței de trimitere, trebuie precizat mai întâi că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, obiectivele de protecție a consumatorilor, de prevenire a incitării cetățenilor la o cheltuială excesivă legată de joc, precum și de prevenire a tulburărilor ordinii sociale în general constituie motive imperative de interes general care pot justifica restricții privind libera prestare a serviciilor și, în lipsa unei armonizări la nivelul Uniunii a reglementării jocurilor de noroc, este de competența fiecărui stat membru să aprecieze în acest domeniu, potrivit propriei scări de valori, cerințele pe care le presupune protecția intereselor în cauză, în măsura în care restricțiile impuse îndeplinesc cerințele care reies din jurisprudența Curții în ceea ce privește proporționalitatea lor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 septembrie 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional și Bwin International, C-42/07, Rep., p. I-7633, punctele 56, 57 și 59, precum și jurisprudența citată).

48 Mai concret, în ceea ce privește existența unei „reglementări a prețurilor” și/sau a unei limitări legale a pierderilor utilizatorilor aparatelor de jocuri, aceasta a fost aprobată în principiu în mod implicit de către Curte în Hotărârea Glawe, citată anterior, în special sub aspectul aplicării sale în scopul perceperii TVA-ului. Astfel, în această hotărâre, Curtea și-a întemeiat decizia pe o proporție legală a câștigurilor de 60 % și a precizat că aceste câștiguri, a căror plată era impusă de dreptul german, nu trebuiau incluse în baza de impozitare (a se vedea Hotărârea Glawe, citată anterior, punctul 9). De asemenea, introducerea, în esență, a unei limitări a cuantumului pierderilor pentru jucători în cadrul jocurilor de noroc și, în consecință, a unei limitări a încasărilor retrase de către operatorii unor astfel de jocuri a fost recunoscută deja în dreptul Uniunii.

49 Din aceasta rezultă că, în domeniul jocurilor de noroc, statele membre au dreptul în principiu să limiteze, temporar sau permanent, printre altele, mizele, câștigurile și pierderile jucătorilor. În cazul în care un stat membru și-a exercitat în mod efectiv acest drept, astfel cum pare a se fi întâmplat în cauza principală, nu se pune problema unei creșteri a încasărilor retrase de către operatorii aparatelor de jocuri peste limitele prevăzute de reglementarea pertinentă, pentru a le permite acestora să repercuteze TVA-ul într-o măsură mai mare asupra jucătorilor. Astfel, în aceste condiții, o asemenea creștere este pur și simplu și în mod legitim interzisă.

50 În continuare, trebuie să se constate că întrebările a cincea-a șaptea se întemeiază pe premisa potrivit căreia o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal nu permite operatorilor de aparate de jocuri să repercuteze în întregime TVA-ul asupra consumatorilor finali, respectiv asupra jucătorilor. De altfel, un răspuns la aceste întrebări nu este necesar pentru soluționarea litigiului principal decât în ipoteza în care această premisă este exactă.

51 Cu toate acestea, nu rezultă că o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal împiedică repercutarea TVA-ului asupra consumatorilor finali.

52 Astfel, în speță, după cum reiese din decizia de trimitere, numai încasările nete, și anume încasările diminuate cu TVA-ul datorat, formează baza de impozitare. Trebuie să se arate că, în temeiul reglementării în discuție în litigiul principal, baza de impozitare în scopuri de TVA include numai încasările retrase efectiv de către operatorii de aparate de jocuri, iar TVA-ul datorat, rezultat din aplicarea cotei legale a TVA-ului la casa netă, ca bază de impozitare, a fost plătit deopotrivă și în mod efectiv de către consumatorii finali.

53 În aceste condiții, trebuie să se constate că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede limite pentru exploatarea aparatelor de jocuri în ceea ce privește, printre altele, mizele, câștigurile și pierderile jucătorilor, permite operatorului să repercuteze TVA-ul datorat asupra consumatorilor finali.

54 În consecință, întrucât întrebările a cincea-a șaptea prezintă un caracter ipotetic, nu este necesar să se răspundă la aceste întrebări.

Cu privire la a opta întrebare

55 Prin intermediul celei de a opta întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care instituie un impozit nearmonizat potrivit căreia TVA-ul datorat este imputat integral din acest impozit.

56 În ceea ce privește, în primul rând, principiul neutralității fiscale, la care face referire instanța de trimitere în acest context, trebuie amintit că acest principiu, care este un principiu fundamental al sistemului comun de TVA, constituie transpunerea în materie de TVA a principiului egalității de tratament. Acest principiu are drept consecință în special faptul că persoanele impozabile nu trebuie tratate în mod diferit pentru prestări asemănătoare care se află în concurență între ele (a se vedea în special Hotărârea din 19 decembrie 2012, Grattan, C-310/11, punctul 28 și jurisprudența citată).

57 Cu toate acestea, după cum a subliniat în mod întemeiat Comisia, principiul neutralității fiscale în materie de TVA obligă la garantarea egalității de tratament și la neutralitate numai în cadrul acestui sistem armonizat. De asemenea, întrucât, potrivit reglementării în discuție în litigiul principal, TVA-ul datorat este imputat dintr-un impozit nearmonizat, iar nu invers, această reglementare ar putea, cel mult, să suscite îndoieli în privința respectării principiului egalității de tratament în raport cu acest impozit nearmonizat, iar nu în raport cu TVA-ul. În orice caz, această situație nu se regăsește în cauza principală, instanța de trimitere precizând că reclamanta din litigiul principal nu este supusă taxei de cazinou.

58 În plus, Curtea a constatat deja, răspunzând unei argumentații identice în esență celei amintite la punctul 56 din prezenta hotărâre, că este lipsit de pertinență din perspectiva principiului neutralității fiscale faptul că valoarea unei taxe nearmonizate asupra jocurilor, care trebuie plătită și de anumiți organizatori și operatori de jocuri de noroc supuși la plata TVA-ului, este modulată în funcție de TVA-ul datorat pentru această activitate (a se vedea Hotărârea Leo-Libera, citată anterior, punctul 38 și jurisprudența citată).

59 În ceea ce privește, în al doilea rând, posibilele probleme de ordin practic, precum lipsa încurajării beneficiarului unei operațiuni să acționeze astfel încât să obțină de la cocontractantul său o facturare corespunzătoare, trebuie să se constate că nici decizia de trimitere, nici observațiile părților interesate nu conțin informații circumstanțiate care să permită să se concluzioneze că au apărut deja în Germania astfel de probleme sau să se aprecieze efectul lor asupra bunei funcționări a sistemului armonizat al TVA-ului. În lipsa unor elemente concrete în această privință, nu este necesar să se statueze cu privire la consecințele posibile ale acestei ipoteze evocate de instanța de trimitere.

60 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a opta întrebare că articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții naționale care instituie un impozit nearmonizat potrivit căreia TVA-ul datorat este imputat integral din acest impozit.

Cu privire la a noua întrebare

61 Întrucât a noua întrebare a fost adresată numai în ipoteza în care Curtea ar răspunde afirmativ la întrebarea a opta, nu este necesar să se răspundă la această întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

62 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

1) Articolul 401 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 135 alineatul (1) litera (i) din aceasta trebuie interpretat în sensul că taxa pe valoarea adăugată și un impozit național special pe jocurile de noroc pot fi percepute cumulativ, cu condiția ca acest impozit să nu se poată caracteriza ca taxă pe cifra de afaceri.

2) Articolul 1 alineatul (2) prima teză și articolul 73 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei dispoziții sau unei practici naționale potrivit căreia, în exploatarea unor aparate de jocuri care oferă posibilitatea unui câștig, valoarea încasărilor acestor aparate este considerată, după o anumită perioadă, bază de impozitare.

3) Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții naționale care instituie un impozit nearmonizat potrivit căreia taxa pe valoarea adăugată datorată este imputată integral din acest impozit.

Semnături