



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 19. julija 2012 *

„Šesta direktiva o DDV — Členi 11(A)(1)(a), 17(5) in 19(1) — Organizacija iger bingo — Pravna obveznost, da se delež prodajne cene kartic igralcem izplača v obliki nagrad — Izračun osnove za odmero davka“

V zadevi C-377/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Španija) z odločbo z dne 18. maja 2011, ki je prispela na Sodišče 18. julija 2011, v postopku

International Bingo Technology SA

proti

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Safjan, A. Borg Barthet, E. Levits in J.-J. Kasel (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki sta jih predložili:

- za špansko vlado S. Centeno Huerta, zastopnica,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, zastopnica,

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

izreka naslednjo

* Jezik postopka: španščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 11(A)(1)(a), 17(5) in 19(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 98/80/ES z dne 12. oktobra 1998 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 315, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo International Bingo Technology SA (v nadaljevanju: International Bingo) in Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) glede izračuna odbitnega deleža davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je ta družba dolžna plačati za poslovno leto 1999.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 11 Šeste direktive določa:

„A. Na ozemlju države

1. Davčna osnova:

- (a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

[...]“

- 4 Člen 17(2)(a) in (5) Šeste direktive v različici, kot izhaja iz člena 28f te direktive, določa:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

- (a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je [DDV] odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten, je odbiten samo takšen delež [DDV], ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

Države članice pa lahko:

- (a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;

- (b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;
- (c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev;
- (d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;
- (e) kadar je [DDV], ki za davčnega zavezanca ni odbiten, neznaten, določijo, da se šteje, kakor da ga ni.“

5 Člen 19(1) Šeste direktive določa:

„Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se določi z ulomkom, ki ima:

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, pri katerih je [DDV] odbiten po členu 17(2) in (3),
- v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten. Države članice lahko v imenovalcu vključijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz člena 11A(1)(a).

Delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila.“

Špansko pravo

6 Člen 104(1) zakona 37/1992 o davku na dodano vrednost (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) z dne 28. decembra 1992 (BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992, str. 44247, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„V primerih uporabe splošnega pravila deleža je odbiten samo davek, naložen v vsakem obračunskem obdobju v deležu, ki je razviden iz odstavka 2.

Za uporabo določil iz prejšnjega pododstavka se naloženemu davku ne prištejejo zneski, ki se ne odbijejo na podlagi določb členov 95 in 96 tega zakona“.

7 Člen 104(2), prvi pododstavek, zakona o DDV določa:

„Odbitni delež, na katerega se nanaša prejšnji odstavek, se določi tako, da se s 100 pomnoži ulomek, ki ima:

1. v števcu skupni znesek letne dobave blaga in storitev, ki jih je davčni zavezanec opravil v okviru svoje gospodarske ali poklicne dejavnosti ali v ustreznem sektorju, pri katerih je davek odbiten,
2. v imenovalcu skupni znesek – za isto obdobje – dobav blaga in storitev, ki jih je davčni zavezanec opravil v okviru svoje gospodarske ali poklicne dejavnosti ali v ustreznem sektorju, vključno s tistimi, pri katerih davek ni odbiten.“

8 Člen 104(4), prvi pododstavek, zakona o DDV določa:

„Za namene izračuna deleža skupni znesek transakcij pomeni vsoto plačil, ki jim ustrezajo in se določijo glede na določbe členov 78 in 79 tega zakona, vključno s plačili za transakcije, ki so oproščene ali ki niso obdavčljive.“

9 Člen 78(1) zakona o DDV določa:

„Davčna osnova je enaka celotnemu znesku vsega, kar pomeni plačilo za obdavčljive transakcije, ki jih izvršijo naročnik ali tretje osebe.“

10 Odlok Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya z dne 9. januarja 1979 v različici, kot izhaja iz odloka z dne 18. januarja 1995, določa, da „delež, ki se v vsaki partiji ali žrebu razdeli v obliki nagrad, znaša 69 % [nominalne] vrednosti vseh prodanih kartic, kar ustreza 10 % na vrstico in 59 % za bingo“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 International Bingo je družba, ki prireja igre bingo. Je davčna zavezanka za DDV, vendar je tega davka oproščena, kar zadeva promet v zvezi z organizacijo navedenih iger.

12 Družba International Bingo pa izvaja tudi druge dejavnosti, za katere ni upravičena do oprostitve plačila DDV. Med temi dejavnostmi sta zlasti pobiranje in plačilo „davka na bingo“, ki je davek, ki ustreza delu prodajne cene kartice in ki ga organizatorji poberejo od igralcev in nakažejo pristojni davčni upravi. Ti organizatorji prejmejo kot plačilo za to dejavnost nagrado za pobiranje, ki znaša 10 % zneska navedenega davka. Znesek te nagrade, ki je predmet DDV, pomeni davčno osnovo za izračun DDV, ki ga morajo navedeni organizatorji plačati za opravljanje storitev.

13 Glede na to, da organizatorji v salonih, namenjenih igram bingo, izvajajo druge transakcije, ki niso oproščene DDV – kakršno je upravljanje bara ali restavracije – se zanje na podlagi člena 17(5) Šeste direktive uporabi pravilo deleža za določitev odbitnega DDV.

14 Kar zadeva izračun tega deleža, je družba International Bingo od svojega prometa odštela znesek nagrad, ki jih je morala ob uporabi zakona o DDV razdeliti zmagovalcem, ki je znesek, ki ustreza stalnemu odstotku prodajne cene kartic za bingo. Agencia Estatal de la Administración Tributaria (državna agencija davčne uprave) meni drugače. Odločila je, da bi bilo treba v promet, ki služi za osnovo za izračun navedenega deleža, vključiti zneske nagrad, izplačane zmagovalcem.

15 Ker je Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) zavrnilo tožbo, ki jo je zoper to odločbo navedene Agencia vložila družba International Bingo, je ta družba zadevo predložila Tribunal Superior de Justicia de Cataluña in ob tem navedla, da je prvostopenjska sodba v nasprotju s Šesto direktivo, kot jo razlaga Sodišče.

16 Po mnenju predložitvenega sodišča je treba za rešitev zadeve, ki jo obravnava, ugotoviti, kaj pomeni „plačilo“, ki ga je družba International Bingo „dejansko prejela“ za organizacijo igre. V zvezi s tem to sodišče poudarja, da naj bi nekatere navedbe iz sodb Sodišča z dne 5. maja 1994 v zadevi Glawe (C-38/93, Recueil, str. I-1679) in z dne 17. septembra 2002 v zadevi Town & County Factors (C-498/99, Recueil, str. I-7173) dopuščale ugotovitev, da organizator iger bingo, kakršen je zadevni organizator, v sporu, ki ga navedeno sodišče obravnava, dejansko ne razpolaga z delom prodajne cene kartic, namenjene financiranju nagrad, preden se te izplačajo zmagovalcem.

- 17 Najprej, količine, ki ustrezajo zneskom nagrad, so namreč vnaprej določene z zakonom, ki določa, da količina, ki se v vsaki partiji ali žrebu razdeli v obliki nagrad, znaša 69 % nominalne vrednosti vseh prodanih kartic.
- 18 Dalje, glede na to, da je odstotek vračila prodajne cene kartice, ki ustreza nagradi, vnaprej določen z zakonodajo, v zvezi s tem ni negotovosti. Znesek, ki se v vsaki partiji izplača v obliki nagrad, je odvisen le od števila prodanih kartic in se lahko določi s preprosto računsko operacijo.
- 19 Nazadnje, glede na to, da je del prodajne cene kartic, ki ustreza nagradam, ki jih je treba razdeliti zmagovalcem, organizatorju igre bingo na razpolago le v času med začetkom in koncem partije, je tega organizatorja mogoče šteti za preprostega začasnega depozitarja nagrade.
- 20 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña navaja, da sta rešitev, ki so jo v zvezi z izračunom davčne osnove za storitev, kakršna je ta v sporu, ki ga obravnava, sprejela španska sodišča, in rešitev, ki so jo sprejela sodišča drugih držav članic, povsem nasprotni. Zato bi bilo treba ugotoviti, ali so na podlagi določb Šeste direktive v zvezi z izračunom odbitnega deleža usklajeni načini tega izračuna.
- 21 Navedeno sodišče je poleg tega navedlo nekaj vidikov, ki jih je treba po njegovem mnenju upoštevati pri zadevnem predlogu za sprejetje predhodne odločbe. Tako navaja, da:
- naj bi bilo v obravnavanem primeru mogoče znotraj cene, ki jo vsak igralec plača za nakup kartic za bingo, pravno in ekonomsko razlikovati med delom, namenjenim nagradam, in delom, predvidenim za druge namene. To velja za del, ki služi plačilu davka na igro bingo, in za del, ki pomeni plačilo za storitev organizatorja igre iz naslova pobiranja tega davka. Glede na to razlikovanje naj se ne bi pojavljali dvomi v zvezi s tem, da dela cene, namenjenega nagradi, v nobenem primeru ni mogoče šteti za plačilo za storitev, ki jo je opravil ta organizator;
 - organizator igre naj ne bi imel možnosti DDV, s katerim so obdavčeni zneski, namenjeni nagradam, prenesti na zmagovalce. Tako naj prenos ekonomskega bremena iz tega davka ne bi bil mogoč. Vendar naj bi se to izkrivljenje, ki bi iz tega izhajalo glede nevtralnosti sistema DDV, lahko ublažilo, če nagrade ne bi bile zajete v davčni osnovi.
- 22 V teh okoliščinah je Tribunal Superior de Justicia de Cataluña odločilo prekiniti postopek in Sodišču postaviti ta vprašanja:
- „1. Ali dejstvo, da igralci binga plačajo del cene kartic, ki ustreza nagradam, pomeni dejansko potrošnjo blaga ali storitev za namene nastanka obdavčljivega dogodka DDV?
 2. Ali je treba člen 11(A)(1)(a) v povezavi s členoma 17(5) in 19(1) Šeste direktive za namene pravil glede imenovalca pri izračunu odstotka deleža razlagati tako, da določa tako stopnjo harmonizacije, ki preprečuje, da bi se v različnih državah članicah na zakonodajni ali sodni ravni sprejele različne rešitve, na primer da bi se v davčno osnovo DDV vključil del cene kartic, namenjen izplačilu nagrad?
 3. Ali je treba člen 11(A)(1)(a) v povezavi s členoma 17(5) in 19(1) Šeste direktive za namene določitve imenovalca pri izračunu odstotka deleža razlagati tako, da nasprotuje nacionalni sodni praksi, ki v primeru igre bingo v davčno osnovo DDV vključuje znesek, ki ustreza znesku nagrad, ki so ga vplačali igralci prek nakupa kartic?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 23 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da v primeru prodaje kartic za bingo, kakršne so te v postopku v glavni stvari, davčna osnova iz naslova DDV zajema del cene teh kartic, ki je vnaprej določen z zakonom in je namenjen izplačilu nagrad igralcem.
- 24 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej opozoriti, da člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive določa, da je „[d]avčna osnova [...] pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, [...] vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave“.
- 25 Dalje je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba to določbo razlagati tako, da je davčna osnova za opravljanje storitev sestavljena iz dejansko prejetega plačila za to storitev (glej zlasti sodbo z dne 27. marca 1990 v zadevi *Boots Company*, C-126/88, Recueil, str. I-1235, točka 19, in zgoraj navedeno sodbo *Town & County Factors*, točka 27).
- 26 Sodišče je prav tako že razsodilo, da je v primeru igralnih avtomatov, ki na podlagi obvezujočih zakonskih določb v obliki nagrad izplačujejo – kot v postopku v glavni stvari – nek odstotek stav, ki so jih vplačali igralci, plačilo, ki ga dejansko prejme upravljavec, ki da na razpolago avtomate, sestavljeno le iz dela stav, s katerim lahko ta dejansko razpolaga za svoj račun (zgoraj navedena sodba *Glawe*, točka 9).
- 27 Ker pa gre za igro, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, je treba ugotoviti, da so pogoji za njen potek določeni v zakonu in da je odstotek prodajne cene kartic, ki ga je igralcem treba razdeliti v obliki nagrad, obvezujoče določen z zakonom.
- 28 Ker je del prodajne cene kartic, ki se igralcem razdeli v obliki nagrad, vnaprej določen in obvezen, ga ni mogoče šteti za del plačila, ki ga prejme organizator igre za opravljeno storitev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Glawe*, točka 12).
- 29 Iz tega sledi, da je pri igri, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, plačilo, ki ga dejansko prejme organizator igre za opravljeno storitev, sestavljeno iz prodajne cene kartic, zmanjšane za z zakonom določen del te cene, ki ga je treba igralcem razdeliti v obliki nagrad. Navedeni organizator lahko namreč dejansko za svoj račun razpolaga le s preostalim delom prodajne cene.
- 30 Nazadnje je treba poudariti, da je ta razlaga člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive skladna z razlago, ki jo je sprejelo Sodišče v zgoraj navedeni sodbi *Town & County Factors*.
- 31 V zvezi s tem je Sodišče – kot je razvidno iz točk 29 in 30 zgoraj navedene sodbe *Town & County Factors* – razsodilo, da razlaga Šeste direktive, ki jo je sprejelo v zgoraj navedeni sodbi *Glawe*, ne velja za storitev, kakršna je ta v zadevi, ki je bila podlaga za sprejetje sodbe *Town & County Factors*. Namreč, medtem ko je bila značilnost igralnih avtomatov iz zadeve, ki je bila podlaga za sprejetje sodbe *Glawe*, to, da so bili na podlagi obvezujočih zakonskih določb zasnovani tako, da se je določen odstotek stav, ki so jih vplačali igralci, tem izplačal v obliki nagrad in da so bile te stave tehnično in fizično ločene od stav, s katerimi lahko upravljavec dejansko razpolaga za svoj račun, pa tekmovanje, ki je bilo predmet spora v zadevi, na podlagi katere je bila sprejeta navedena sodba *Town & County Factors*, ni imelo nobene od teh značilnosti, tako da je lahko organizator tovrstnega tekmovanja prosto razpolagal z vsemi prejetimi stavami.

- 32 Vendar pri igri, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, organizator ravno ne more prosto razpolagati s celotno prodajno ceno kartic za bingo, saj je igralcem dolžan v obliki nagrad izplačati z zakonom vnaprej določen odstotek te prodajne cene.
- 33 Zato je na prvo vprašanje treba odgovoriti, da je treba člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive razlagati tako, da v primeru prodaje kartic za bingo, kakršne so te v postopku v glavni stvari, davčna osnova iz naslova DDV ne zajema dela cene teh kartic, ki je vnaprej določen z zakonom in je namenjen izplačilu nagrad igralcem.

Drugo in tretje vprašanje

- 34 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 17(5) in 19(1) Šeste direktive razlagati tako, da lahko države članice za namene izračuna odbitnega deleža DDV določijo, da z zakonom vnaprej določen del prodajne cene kartic za bingo, ki ga je treba igralcem izplačati v obliki nagrad, tvori del prometa, ki mora biti naveden v imenovalcu ulomka iz navedenega člena 19(1).
- 35 Za odgovor na to vprašanje je treba, prvič, opozoriti na besedilo dvanajste uvodne izjave Šeste direktive, v skladu s katerim „je treba uskladiti pravila za odbitke glede na to, koliko vplivajo na dejansko pobrane zneske; ker je treba odbitni delež v vseh državah članicah računati na podoben način“.
- 36 Dodati je treba, da je besedilo člena 11(A)(1)(a) jasno in da ta določba državam članicam ne pušča nikakršnega polja proste presoje za določitev, kaj je treba šteti za prejeto plačilo ali za plačilo, ki ga bo izvajalec prejel od naročnika.
- 37 Poleg tega je Sodišče v zvezi s tem že presodilo, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica za posamične transakcije uporabi pravilo za določitev davčne osnove, ki je drugačno od splošnega pravila iz člena 11(A)(1)(a) navedene direktive, ne da bi predhodno opravila postopek, določen v členu 27 te direktive in ki se nanaša na pridobitev dovoljenja za uvedbo tovrstnega ukrepa, ki odstopa od omenjenega splošnega pravila (glej v tem smislu sodbo z dne 9. junija 2011 v zadevi Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, ZOdl., str. I-5059, točka 40).
- 38 Drugič, treba je ugotoviti, da se – kakor izhaja iz odgovora na prvo vprašanje – v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, z zakonom vnaprej določenega dela prodajne cene kartic za bingo, ki ga je treba igralcem izplačati v obliki nagrad, ne sme vključiti v davčno osnovo in ga zato ni mogoče šteti za del prometa organizatorja igre. Zato zadevni zneski ne smejo biti vključeni v imenovalec ulomka, ki na podlagi člena 19(1) Šeste direktive služi za izračun odbitnega deleža vstopnega DDV.
- 39 Zato je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člena 17(5) in 19(1) razlagati tako, da države članice za namene izračuna odbitnega deleža DDV ne morejo določiti, da z zakonom vnaprej določen del prodajne cene kartic za bingo, ki ga je treba igralcem izplačati v obliki nagrad, sestavlja del prometa, ki mora biti vključen v imenovalec ulomka iz omenjenega člena 19(1).

Stroški

- 40 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 stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 98/80/ES z dne 12. oktobra 1998, je treba razlagati tako, da v primeru prodaje kartic za bingo, kakršne so te v postopku v glavni stvari, davčna osnova iz naslova davka na dodano vrednost ne zajema dela cene teh kartic, ki je vnaprej določen z zakonom in je namenjen izplačilu nagrad igralcem.
2. Člena 17(5) in 19(1) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 98/80, je treba razlagati tako, da države članice za namene izračuna odbitnega deleža davka na dodano vrednost ne morejo določiti, da z zakonom vnaprej določen del prodajne cene kartic za bingo, ki ga je treba igralcem izplačati v obliki nagrad, sestavlja del prometa, ki mora biti vključen v imenovalc ulomka iz navedenega člena 19(1).

Podpisi