

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 24. októbra 2013 (*)

„Dane – DPH – Hazardné a peňazné hry – Právna úprava ?lenského štátu podria?ujúca prevádzku hracích automatov s obmedzenou výhrou kumulatívne DPH a osobitnej dani – Prípustnosť – Základ dane – Možnosť platiť a dane preniesť DPH“

Vo veci C-440/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Nemecko) z 21. septembra 2012 a doručený Súdnemu dvoru 3. októbra 2012, ktorý súvisí s konaním:

Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)

proti

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (spravodajky) a S. Rodin,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt), v zastúpení: B. Hansen, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: B.-R. Killmann a A. Cordewener, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 1 ods. 2, ?lánku 73, ?lánku 135 ods. 1 písm. i) a ?lánku 401 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Metropol Spielstätten

Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (ďalej len „Metropol“) a Finanzamt Hamburg-Bergedorf (ďaďový úrad Hamburg-Bergedorf, ďalej len „Finanzamt“) vo veci zaplata dané z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z príjmu pochádzajúceho z organizácie hazardných hier prostredníctvom hracích automatov s obmedzenou výhrou (ďalej len „hracie automaty“).

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Ľánok 1 ods. 2 smernice o DPH stanovuje:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.

...“

4 Podľa ľánku 73 tejto smernice:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v ľánkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

5 Ľánok 135 ods. 1 písm. i) uvedenej smernice stanovuje:

„Ľenské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

i) stávky, lotérie a iné formy hazardných alebo peňažných hier, na ktoré sa vzťahujú podmienky a obmedzenia stanovené jednotlivými ľenskými štátmi“.

6 Ľánok 401 smernice o DPH stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, ustanovenia tejto smernice nesmú brániť ľenskému štátu zachovávať alebo zavádzať dane z poistných zmlúv, dane z hazardných hier a stávok, spotrebné dane, poplatky za prevod nehnuteľností a všeobecne akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré nemožno označiť za dane z obratu, za predpokladu, že výber týchto daní, ciel a poplatkov nepovedie v obchode medzi ľenskými štátmi k vzniku formálnych úkonov spojených s prechodom hraníc.“

Nemecké právo

7 § 4 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „UStG“), nazvaný „Oslobodenia dodávok a iných plnení“, stanovuje v odseku 9 písm. b), že od DPH sú oslobodené „plnenia, ktoré patria do pôsobnosti zákona o lotériách a dostihových stávkach“.

8 § 12 ods. 2 nariadenia o hracích automatoch a iných hrách s možnosťou výhry (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (talej len „SpielV“) v podstate stanovuje, že hracie automaty musia vyplácať výhry hráčom v rozsahu zarúčujúcim, že sa obsah pokladnice prístroja nezvýši z dlhodobého hľadiska o viac ako 33 eur za hodinu.

9 Podľa § 13 SpielV:

„1. Physikalisch-Technische Bundesanstalt [Spolkový fyzikálno-technický úrad] môže povoliť výrobu určitého typu hracieho prístroja..., len ak zodpovedá nasledujúcim požiadavkám:

(1) minimálna dĺžka hry je päť sekúnd, pričom stávka nesmie presiahnuť 20 centov a zisk nesmie byť počas tejto dĺžky hry viac ako 2 eurá.

...

(3) Celková výška strát (stávky znížené o výhry) nesmie prekročiť 80 eur za hodinu.

...“

10 Zákon spolkovej krajiny Hamburg o schvaňovaní verejných kasín (Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank) v znení neskorších predpisov stanovuje v § 3:

„1. Podnik prevádzkujúci kasíno musí zaplatiť slobodnému hanzovému mestu Hamburg daň z kasín vo výške 70 % hrubého výnosu z hier. Okrem toho musí zaplatiť osobitnú daň do výšky 20 % hrubého výnosu z hier. ...

2. Regulačná daň z kasín uvedená v odseku 1 sa zníži vo výške splatnej [DPH], ktorá sa má uhradiť podľa [UStG] na základe plnení spočívajúcich v prevádzke kasína...“.

11 § 4 ods. 1 zákona o kasínach spolkovej krajiny Šlezvicko-Holštajnsko (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein) v znení neskorších predpisov stanovuje:

„Daň z kasín je stanovená vo výške 50 % z hrubého výnosu z hier. [DPH], ktorá je splatná a uhrádzaná podľa [UStG] na základe plnení spočívajúcich v prevádzke kasína, sa započítava voči dani z kasín.“

12 § 7 zákona o kasínach spolkovej krajiny Meklenbursko-Predné Pomoransko (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) stanovuje:

„1. Prevádzka kasína podlieha dani z kasín.

2. Daň z kasín je vo výške:

(1) 25 %, ak je hrubý výnos z hier nižší alebo sa rovná sume 500 000 eur za dané obdobie;

...

(5) 80 %, ak je hrubý výnos hier vyšší ako desať miliónov eur za dané obdobie.

...

7. ... [DPH] splatná a uhrádzaná podľa [UStG], ktorá sa uplatňuje na plnenia spočívajúce v prevádzke kasína, sa započíta voči dani z kasín.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 V priebehu roka 2010 žalobkyňa vo veci samej prevádzkovala hracie automaty v siedmich herniach nachádzajúcich sa v spolkových krajinách Hamburg, Šlezvicko-Holštajnsko a Meklenbursko-Predné Pomoransko. Prevádzka týchto prístrojov podlieha na základe miestnej právnej úpravy dotknutých obcí posledných dvoch uvedených spolkových krajín a zákona spolkovej krajiny Hamburg dani z hier, vypočítanej v závislosti od sadzby a základov dane, ktoré sú v jednotlivých obciach rôzne.

14 V prípade každého hracieho prístroja žalobkyňa vo veci samej zaznamenala zostatok v pokladni, teda celkovú sumu vloženú hráčmi, od ktorej sa odpočítajú sumy, vyplatené im ako výhry, ku ktorej sa pripočítajú sumy, vybrané z prístroja prevádzkovateľom, a od ktorej sa odpočítajú sumy, vložené do prístroja prevádzkovateľom (aj len „pokladničné príjmy“), do elektronického kontrolného zariadenia. Okrem pokladne sú hracie automaty vybavené tzv. „zásobníkom“, teda zariadením, ktoré skladuje mince a vypláca ich. Zásobník má priehradku s mincami 20 centov a priehradku na mince 2 eurá a prevádzkovateľ ho naplní pred každým uvedením prístroja do prevádzky. Keď hráč vhadzuje mince 20 centov a 2 eurá, padajú do zásobníka dovtedy, kým sa nenaplní a zvyšok potom automaticky smeruje do pokladne. Pokiaľ ide o iné vhozené mince, ako aj o vložené bankovky, tie vždy smerujú priamo do pokladne, ktorej obsah sa elektronicky zaznamenáva. Zmeny obsahu zásobníka sa zaznamenávajú do kontrolného zariadenia a sú takisto zohľadnené pri výpočte pokladničného príjmu.

15 Hracie automaty sú vybavené pamäťou evidujúcou peniaze a pamäťou evidujúcou „body“. Vhozené peniaze najprv vytvoria kredit v pamäti evidujúcej peniaze. Prevod peňazí na body sa zapisuje do prístroja ako „stávka“, a prevod bodov na peniaze sa zapisuje ako „výhra“, pričom jeden bod zodpovedá 1 centu. Body umožňujú hráčovi hrať hru. Počet bodov pridelený hráčovi, zapísaný v pamäti, môže kedykoľvek tento hráč konvertovať na sumu peňazí v pamäti evidujúcej peniaze, pričom suma zapísaná v pamäti evidujúcej peniaze sa môže kedykoľvek vyplatiť.

16 Prevod z pamäte evidujúcej peniaze do pamäte evidujúcej body, teda „stávka“ v zmysle SpielV, je dvojako obmedzená, a to na 20 centov za 5 sekúnd a 80 eur za hodinu, po odpočítaní výhier. Keď sa dosiahne hranica 80 eur za hodinu, nemožno vykonať žiadny iný prevod z pamäte evidujúcej peniaze do pamäte evidujúcej body po celý zvyšný čas tejto hodiny („konverzná prestávka“). Zmeny počtu bodov v pamäti evidujúcej body (vhodenie, stávka, strata alebo výhra v bežnom jazyku) nepodliehajú žiadnej právnej úprave.

17 Ročná suma všetkých mesačných pokladničných príjmov všetkých prístrojov žalobkyne vo veci samej bola za rok 2010 vo výške 1 018 041,78 eura (tzv. „hrubý pokladničný príjem“). Podľa bežnej sadzby nemeckej DPH vo výške 19 % vypočítala Metropol na základe tejto sumy základ dane na DPH vo výške 855 497,29 eura (tzv. „čistý pokladničný príjem“, teda 100/119 z 1 018 041,78 eura) a sumu DPH vo výške 162 544,49 eura, predstavujúcu takmer celú splatnú DPH. DPH pripísateľná všetkým ostatným zdaniteľným plneniam, ktoré vykonala, bola 1 790,20 eura. Keďže Metropol zaplatila na vstupe sumu 69 355,76 eura ako DPH, Finanzamt daňovým výmerom z 29. marca 2012 stanovil v tejto súvislosti zostávajúcu dlžnú sumu vo výške 94 978,93 eura.

18 Metropol podala žalobu na vnútroštátny súd proti tomuto daňovému výmeru. Žalobkyňa vo veci samej sa totiž domnievala, že spôsob zdaňovania obrátu hracích automatov je v rozpore s právom Únie, najmä so zásadami proporcionality, dosahu a neutrality DPH. V dôsledku toho Metropol navrhovala, aby vnútroštátny súd zmenil daňový výmer na DPH za rok 2010 tak, že zníži

sumu tejto dane z 94 978,93 eura na 1 790,20 eura. Finanzamt navrhol zamietnutie tejto žaloby.

19 Vnútroštátny súd na základe tejto žaloby v prvom rade uvádza, že v iných oblastiach da?, ktorá sa odlišuje dostatočne od DPH, môže byť vždy vyberaná popri DPH.

20 V druhom rade sa tento súd domnieva, že DPH musí byť podľa článku 1 ods. 2 prvej vety smernice o DPH presne v proporcionálnom vzťahu k cene poskytnutých služieb. Iste, Súdny dvor vo svojom rozsudku z 5. mája 1994, Glawe (C-38/93, Zb. s. I-1679), rozhodol, že v prípade peážných hracích automatov, ktoré sú nastavené tak, že sa ako výhra vyplátí hráčom určitá percentuálna sadzba z vkladov hráčov do hry, nie je čas všetkých vkladov do hry, ktorá je kogentne stanovená na základe zákonov a ktorá sa rovná výhram vyplateným hráčom, sú čas základu dane. Na základe tejto judikatúry sa v Nemecku vyvinula prax, že sa ako základ dane nepoužíva suma všetkých vkladov, ale len obsah pokladne, spravidla za kalendárny mesiac. Mesačné pokladničné príjmy však závisia od zisku a straty rôznych hráčov, a teda neexistuje žiadny vzťah medzi splatnou DPH a stávkou hráča ako jednotlivca.

21 Okrem toho vnútroštátny súd spresuje, že minimálny podiel výhry, ktorý bol 60 % vkladov a platil v Nemecku až do konca roka 2005, bol zrušený a nahradený v roku 2006 obmedzením stávky a straty v jednotke času. Z technického hľadiska „zásobníky“, ktoré predstavujú inováciu hracích automatov, iste spájajú v zásade tú istú funkciu ako predošlé „trubice na mince“, o ktoré išlo v už citovanom rozsudku Glawe, ale prevádzkovateľ má po celý čas prístup k obsahu „zásobníkov“.

22 V treťom rade má vnútroštátny súd pochybnosti, pokiaľ ide o výklad bodu 24 rozsudku z 8. júna 1999, Pelzl a i. (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, Zb. s. I-3319), ako aj bodov 28, 31, 34 a 37 rozsudku z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Zb. s. I-9373), podľa ktorých je typickou črtou DPH, že sa má preniesť na konečného spotrebiteľa. Z týchto rozsudkov nie je jasné, či možnosť preniesť DPH predstavuje len typickú vlastnosť DPH, alebo či podmieňuje jej výber. Ak sú ceny predmetom obmedzení, ako je to v spore vo veci samej, podnik nemôže zvýšiť cenu plnenia a preniesť DPH na spotrebiteľa, keď už dosiahla podľa jeho výpočtov hornú hranicu maximálnej povolenej ceny.

23 V štvrtom rade tento súd uvádza, že v Nemecku existujú dva právne režimy hazardných hier. Prevádzkovatelia kasín potrebujú koncesiu a stávky a výhry sú v zásade neobmedzené. Kasína musia platiť podľa zákonov o kasínach spolkových krajín Hamburg, Šlezvicko-Holštajnsko a Meklenbursko-Predné Pomoransko osobitnú daň z kasín, zriadenú tak, aby zdanila vo veľkom rozsahu zisk prevádzkovateľa kasína. Na druhej strane zriadenie herne je v zásade voľné, aj keď podlieha správnomu dozoru a právnej úprave. Prevádzkovatelia herní podliehajú v zásade osobitnej miestnej dani z hier.

24 Oslobodenie od DPH, ktoré bolo predtým poskytované kasínam, bolo zrušené v priebehu roka 2006, takže tieto kasína sú odvtedy platiteľmi DPH, ktorá sa započítava voči dani z kasín, ktorá je vyššia ako DPH. Stanovený systém zdanenia by mohol podľa vnútroštátneho súdu umožniť obchádzanie zásady daňovej neutrality. Ľudský štát by totiž mohol zaviesť pre dve skupiny porovnateľných daňovníkov osobitnú vnútroštátnu daň, ktorá nemá povahu dane z pridanej hodnoty, a zakázať pre jednu z týchto skupín, aby sa započítala DPH voči osobitnej dani. O takýto prípad však v predmetnej veci nejde.

25 Nakoniec podľa vnútroštátneho súdu právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nemotivuje platiť DPH, aby dbali najmä na vydávanie riadnych faktúr pri plneniach, ktorých sú príjemcami, pretože hoci by v prípade neexistencie alebo nedostatkov vo faktúre nemali právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, dlžná suma DPH, ktorá by bola teda vyššia, sa aj tak započíta voči dani z kasín, takže to voči nim nemá nijaký hospodársky dosah.

26 Za týchto okolností Finanzgericht Hamburg rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 401 smernice [o DPH] v spojení s článkom 135 ods. 1 písm. i) tejto smernice vykladať v tom zmysle, že DPH a osobitná vnútroštátna daň z hazardných hier sa smú vyberať len alternatívne, a nie kumulatívne?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku:

Pokiaľ sa podľa vnútroštátnych predpisov v prípade hazardných hier vyberá tak DPH, ako aj osobitná daň, vedie to k oslobodeniu od DPH alebo k oslobodeniu od osobitnej dane, alebo sa rozhodnutie o tom, ktorá z týchto dvoch daní sa nesmie vybrať, riadi vnútroštátnym právom?

3. Majú sa článok 1 ods. 2 prvá veta a článok 73 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnemu predpisu alebo praxi, podľa ktorých sa pri prevádzkovaní hracích automatov... po uplynutí určitého obdobia použije obsah pokladne prístroja (obsah 'elektronickej pokladne') ako základ dane?

4. V prípade kladnej odpovede na tretiu otázku:

Ako sa má určiť základ dane iným spôsobom?

5. Majú sa článok 1 ods. 2 prvá veta a článok 73 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že výber DPH predpokladá, že podnikateľ môže preniesť daň z pridanej hodnoty na príjemcu plnenia? Prípadne čo sa má rozumieť pod prenosom? Patrí k prenosu predovšetkým právna prípustnosť adekvátne vyššej ceny za tovar alebo službu?

6. Ak je v prípade piatej otázky podmienkou výberu DPH právna prípustnosť vyššej ceny:

Majú sa článok 1 ods. 2 prvá veta a článok 73 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že predpisy, ktoré obmedzujú protihodnotu za tovar alebo služby podliehajúce DPH, sa v súlade s právom Únie majú uplatňovať tak, že stanovená protihodnota sa nepovažuje za protihodnotu vrátane DPH, ale za protihodnotu, ku ktorej treba pripočítať DPH, a to aj v prípade, ak ide o vnútroštátne predpisy upravujúce protihodnotu, ktoré to vo svojom znení vyslovene nestanovujú?

7. V prípade kladnej odpovede na piatu otázku a zápornej odpovede na šiestu a tretiu otázku:

Má sa v tomto prípade nevyberať DPH z celého obratu hracích automatov, alebo sa má vybrať len z tej časti obratu, pri ktorej nie je možný prenos DPH, a ako sa táto časť potom určuje – podľa toho, pri ktorých obratoch sa nemôže zvýšiť vklad na jednu hru, alebo podľa toho, pri ktorých obratoch sa nemôže zvýšiť obsah pokladne za hodinu?

8. Má sa článok 1 ods. 2 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej úprave neharmonizovanej dane, podľa ktorej sa presná suma splatnej DPH započíta voči tejto dani?

9. V prípade kladnej odpovede na ôsmu otázku:

Vedie zapožítanie DPH voči vnútroštátnej neharmonizovanej dani v prípade podnikateľov, ktorým je táto daň uložená, k tomu, že DPH sa nesmie vyberať od ich konkurentov, ktorí síce nepodliehajú tejto dani, ale inej osobitnej dani, a v prípade ktorých takéto zapožítanie nie je stanovené?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

27 Vnútroštátny súd sa vo svojej prvej otázke pýta, či sa má článok 401 smernice o DPH v spojení s článkom 135 ods. 1 písm. i) tejto smernice vykladať v tom zmysle, že DPH a osobitná vnútroštátna daň z hazardných hier môže byť vyberaná len alternatívne, a nie kumulatívne.

28 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 401 smernice o DPH „ustanovenia tejto smernice nesmú brániť členskému štátu zachovávať alebo zavádzať dane... z hazardných hier a stávk... a všeobecne akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré nemožno označiť za dane z obratu...“. Znenie tohto článku nebráni teda tomu, aby členské štáty podriadili plnenie DPH, ako aj kumulatívne, osobitnej dani, ktorá nemá povahu dane z obratu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. júla 1986, Kerrutt, 73/85, Zb. s. 2219, bod 22).

29 Pokiaľ ide konkrétnejšie o hazardné a peňažné hry, Súdny dvor už rozhodol, že článok 135 ods. 1 písm. i) smernice o DPH, ktorý stanovuje oslobodenie od DPH, najmä v prípade týchto hier, „na ktoré sa vzťahujú podmienky a obmedzenia stanovené jednotlivými členskými štátmi“, sa musí vykladať v tom zmysle, že členské štáty v rámci svojej právomoci stanovia podmienky a obmedzenia oslobodenia od DPH uvedeného v tomto ustanovení môžu od tejto dane oslobodiť len niektoré hazardné alebo peňažné hry (rozsudok z 10. júna 2010, Leoflibera, C-58/09, Zb. s. I-5189, bod 39).

30 Na druhej strane Súdny dvor v bode 38 tohto rozsudku tiež rozhodol, že vzhľadom na zásadu daňovej neutrality je irelevantná skutočnosť, že výška neharmonizovanej dane z hier, ktorej platiteľmi sú niektorí organizátori a prevádzkovatelia hazardných a peňažných hier takisto platia DPH, by mala byť upravená v závislosti od DPH splatnej pri tejto činnosti. Súdny dvor už potvrdil, že právo Únie v zásade nebráni kumulatívne výberu DPH a inej všeobecnej dane z hazardných hier, ktorá nemá povahu dane z obratu.

31 Ako však vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, a z pripomienok predložených Súdnemu dvoru, je nesporné, že dane z hier, o ktoré ide vo veci samej, nemajú povahu dane z obratu.

32 Vzhľadom na tieto prvky treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 401 smernice o DPH v spojení s článkom 135 ods. 1 písm. i) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že DPH a osobitná vnútroštátna daň z hazardných hier sa môžu vyberať kumulatívne, pod podmienkou, že táto osobitná daň nemá povahu dane z obratu.

O druhej otázke

33 Keďže druhá otázka bola položená len pre prípad, že by Súdny dvor poskytol kladnú odpoveď na prvú otázku, netreba odpovedať na túto otázku.

O tretej otázke

34 Vnútroštátny súd chce vo svojej tretej otázke zistiť, či sa článok 1 ods. 2 prvá veta a článok 73 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že v rozpore s nimi je ustanovenie alebo vnútroštátna prax, podľa ktorej sa v rámci prevádzky hracích automatov použije ako základ dane suma pokladničných príjmov týchto prístrojov po uplynutí určitého obdobia.

35 Treba najprv pripomenúť, že základ dane pri poskytnutí služby alebo dodávke tovaru zahŕňa podľa článku 73 smernice o DPH „všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať... poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií“.

36 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že proporционаlita DPH cenám dotknutých služieb alebo tovarov je, ako vyplýva z článku 1 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH jednou z podstatných vlastností tejto harmonizovanej dane (pozri v tomto zmysle rozsudky z 31. marca 1992, Dansk Denavit a Poulsen Trading, C-200/90, Zb. s. I-2217, bod 11; Pelzl a i., už citovaný, bod 25, ako aj z 11. októbra 2007, KÖGÄZ a i., C-283/06 a C-312/06, Zb. s. I-8463, bod 40).

37 V každej z vecí, v ktorých boli vydané rozsudky citované v predchádzajúcom bode, Súdny dvor odkázal na proporционаlitu DPH iba na účely určenia, či daň alebo vnútroštátny odvod vybraný dotknutým členským štátom mali povahu dane z obratu, a preto nemohli byť vybrané kumulatívne s DPH, ktorá bola harmonizovaná na úrovni Únie. Na druhej strane, predmetom týchto rozsudkov nebolo odpovedať na otázku, či DPH musí byť proporционаlna platbám vykonaným viacerými príjemcami služby v priebehu komplexnej činnosti podliehajúcej ako takej DPH, a ani na otázku, či táto daň nevyhnutne musí byť proporционаlna vo všetkých prípadoch s platbami vykonanými každým príjemcom jednotlivo.

38 V tejto súvislosti treba konštatovať, že zásada proporционаlity DPH sa môže vzťahovať len na základ dane. Hoci základ dane väčšinou zodpovedá cene, ktorú konečný spotrebiteľ musí zaplatiť ako protihodnotu za poskytnutie služby alebo dodávku tovaru, zo samotného znenia článku 73 smernice o DPH vyplýva, že to tak vždy a nevyhnutne nemusí byť. Podľa tohto článku totiž základ dane tvorí všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú „získal“ poskytovateľ plnenia od príjemcu „alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií“. Takisto základ dane je určený tým, čo platiteľ dane naozaj dostane ako protihodnotu, a nie tým, čo daný príjemca zaplatil v konkrétnom prípade (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 19. júna 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Zb. s. I-6289, body 28 až 31 a citovanú judikatúru).

39 V dôsledku toho sa nezdá, že by daná prax, o akú ide vo veci samej, spočívajúc v tom, že sa za základ dane v prípade plnení vykonaných prostredníctvom hracích automatov považujú mesačné pokladničné príjmy, ktoré závisia od sumy výhier a strát jednotlivých hráčov, porušovala právo Únie len preto, lebo neexistuje žiadny vzťah proporционаlity medzi splatnou DPH a stávkami jednotlivých hráčov, posudzovanými jednotlivo.

40 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že v prípade hracích automatov, ktoré sú v súlade s povinnosťami imperatívne stanovenými zákonom koncipované tak, že rozdeľujú ako výhru priemerne 60 % stávk hráčov, protihodnotu skutočne získanú prevádzkovateľom za poskytnutie hracích automatov tvorí iba časť stávk, ktorou môže tento prevádzkovateľ skutočne disponovať (rozsudok Glawe, už citovaný, bod 9). Hoci Súdny dvor v tomto rozsudku nemusel odpovedať na otázku, či zásada „individuálnosti zdanenia“ vyžaduje, aby sa základ dane vypočítal tak, že sa zohľadnia stávky dané v jednej hre alebo časti hry, inak povedané, vložené určitým hráčom, z bodov 5 a 14 tohto rozsudku v spojení s bodmi 27 až 30 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs v tejto veci, jasne vyplýva, že Súdny dvor sa domnieval, že o takýto prípad nejde.

41 Keďže prvky, o ktoré išlo vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Glawe, sú

analogické s tými, o ktoré ide vo veci samej, odpove? Súdneho dvora v tom rozsudku je možné prenies? aj na túto vec. Pokia? totiž ide o právnu úpravu vo veci samej, § 12 ods. 2 SpielV v podstate stanovuje, že hracie automaty musia vypláca? výhry hrá?om v takej miere, aby sa obsah pokladne hracieho prístroja z dlhodobého h?adiska nezvýšil o viac ako 33 eur za hodinu. Pod?a § 13 SpielV, ktorý najmä stanovuje iné obmedzenia týkajúce sa stávok, výhier a strát hrá?ov, prístroje musia by? koncipované tak, aby sa zabezpe?ilo, že sa splnia požiadavky vyplývajúce zo SpielV, vedúce k obmedzeniu príjmov, ktoré môžu plynú? prevádzkovate?ovi z prístrojov.

42 Za týchto okolností protihodnota, ktorú naozaj prevádzkovate? dostal za to, že dal k dispozícii hracie automaty, je podmienená „povinnos?ami imperatívne stanovenými zákonom“, a preto ju tvorí len „?as? stávok, ktorou môže tento prevádzkovate? skuto?ne disponova?“ (pozri rozsudky Glawe, už citovaný, bod 9, a z 19. júla 2012, International Bingo Technology, C?377/11, bod 26), teda pokladni?né príjmy po uplynutí ur?eného obdobia.

43 Tento záver nemôže spochybni? skuto?nos?, že hracie automaty, o ktoré išlo vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Glawe, obsahovali „trubicu na mince“, ktorá slúžila na vyplácanie výhier stanovených zákonom hrá?om, kým hracie automaty, o ktoré ide vo veci samej, majú na tento ú?el „zásobník“. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu totiž vyplýva, že zásobník, ktorý predstavuje technickú inováciu hracích automatov, sp??a v zásade tú istú funkciu ako pôvodné trubice na mince. V tejto súvislosti je takisto irelevantná skuto?nos? zdôraznená vnútroštátnym súdom, že prevádzkovate? má kedyko?vek riadny prístup k obsahu zásobníka, keďže pod?a tohto súdu akáko?vek zmena obsahu zásobníka sa zapisuje do kontrolného zariadenia a zoh?ad?uje sa takisto pri výpo?te pokladni?ných príjmov. ?alej tieto pokladni?né príjmy, ktorými môže prevádzkovate? sám disponova?, sa teda dajú ur?i? presne.

44 Za týchto okolností treba na tretiu otázku odpoveda? tak, že ?lánok 1 ods. 2 prvá veta a ?lánok 73 smernice o DPH sa majú vyklada? v tom zmysle, že v rozpore s nimi nie je ustanovenie alebo vnútroštátna prax, pod?a ktorých sa v rámci prevádzky hracích automatov použije ako základ dane suma pokladni?ných príjmov z týchto prístrojov po uplynutí ur?eného obdobia.

O štvrtej otázke

45 Ke?že štvrtá otázka bola položená len pre prípad, že by Súdny dvor poskytol kladnú odpove? na tretiu otázku, netreba odpoveda? na túto otázku.

O piatej až siedmej otázke

46 Vnútroštátny súd sa vo svojej piatej až siedmej otázke, ktoré treba rieši? spolu, v podstate pýta, či sa má ?lánok 1 ods. 2 prvá veta a ?lánok 73 smernice o DPH vyklada? v tom zmysle, že výber DPH vyžaduje, aby prevádzkovate? mohol prenies? DPH na hrá?a, a či prípadne táto príležitos? zah??a možnos? právne prípustným spôsobom zavies? o to?ko vyššiu cenu. Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, či sa vnútroštátna právna úprava obmedzujúca protihodnotu, ktorú dostane prevádzkovate? za tovar alebo služby podliehajúce DPH, má uplat?ova? tak, že stanovená protihodnota sa nepovažuje za protihodnotu vrátane DPH. Nakoniec sa vnútroštátny súd Súdneho dvora pýta, či sa prípadné nevybratie DPH z dôvodu, že sa údajne nedá prenies?, vz?ahuje na celý obrat dosiahnutý prostredníctvom hracích automatov alebo len na ?as? obratu, v prípade ktorého nemožno prenies? DPH.

47 Na ú?ely poskytnutia užito?nej odpovede vnútroštátnemu súdu treba najprv spresni?, že pod?a ustálenej judikatúry Súdneho dvora cieľe, a to najmä cieľe ochrany spotrebite?ov, predchádzania podnecovaniu ob?anov k nadmerným výdavkom spojeným s hrami, ako aj predchádzania narušeniam sociálneho poriadku vo všeobecnosti predstavujú naliehavé dôvody verejného záujmu, ktoré môžu odôvodni? obmedzenia vo?ného poskytovania služieb a v prípade

neexistencie harmonizácie na úrovni Únie, pokiaľ ide o právnu úpravu hazardných hier, prináleží každému členskému štátu, aby v tejto oblasti posúdil podľa svojho vlastného rebríčka hodnot požiadavky, ktoré si vyžaduje ochrana predmetných záujmov, ak uložené obmedzenia spĺňajú podmienky vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora, pokiaľ ide o ich proporionalitu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. septembra 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International, C-42/07, Zb. s. I-7633, body 56, 57 a 59, ako aj citovanú judikatúru).

48 Pokiaľ ide konkrétnejšie o existenciu „regulácie ceny“ a/alebo právne obmedzenie strát používateľov hracích automatov, implicitne bola schválená z principiálneho hľadiska, a to najmä vzhľadom na zaobchádzanie s ňou na účely výberu DPH, v už citovanom rozsudku Glawe. Súdny dvor totiž v tomto rozsudku založil svoje rozhodnutie na zákonom stanovenom podiele výhier 60 % a spresnil, že tieto výhry, ktorých výplatu nemecké právo stanovuje, nemajú byť zahrnuté do základu dane (pozri rozsudok Glawe, už citovaný, bod 9). Takisto zavedenie obmedzenia pre hráčov, pokiaľ ide o sumu ich strát pri hazardných hrách, a v dôsledku toho obmedzenia príjmov plynúcich prevádzkovateľom z takýchto hier, v podstate už bolo v práve Únie uznané.

49 Z toho vyplýva, že členské štáty v oblasti hazardných a peňažných hier sú v zásade oprávnené obmedziť najmä stávky, výhry a straty hráčov, a to čiastočne alebo v absolútnych číslach. Ak členský štát naozaj využil toto právo, ako sa zdá, že sa stalo aj vo veci samej, nevzniká otázka zvýšenia príjmov plynúcich prevádzkovateľom z hracích automatov nad hranice stanovené relevantnou právnou úpravou, aby mohli prevádzkovatelia preniesť DPH vo väčšej miere na hráčov. Za týchto okolností je takéto zvýšenie jednoducho a legitímne zakázané.

50 Ďalej treba konštatovať, že piata až siedma položená otázka spočíva na predpoklade, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, neumožňuje prevádzkovateľom hracích automatov preniesť v plnom rozsahu DPH na konečných spotrebiteľov, teda na hráčov. Odpoveď na tieto otázky je však potrebná na vyriešenie sporu vo veci samej len ak je tento predpoklad pravdivý.

51 Nezdá sa však, že by právna úprava, o akú ide vo veci samej, bránila preneseniu DPH na konečných spotrebiteľov.

52 Ako totiž vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, základom dane sú v predmetnom prípade len čisté pokladničné príjmy, teda pokladničné príjmy znížené z dôvodu splatnej DPH. Treba uviesť, že na základe právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, základ dane na účely DPH zahŕňa len príjmy naozaj plynúce prevádzkovateľovi z hracích automatov a že splatnú DPH, vyplývajúcu z uplatnenia zákonom stanovenej sadzby DPH na istý pokladničný príjem ako základ dane, takisto a naozaj zaplatili koneční spotrebiteľia.

53 Za týchto okolností treba konštatovať, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje obmedzenia prevádzky hracích automatov, pokiaľ ide najmä o stávky, výhry a straty hráčov za jednotku času, umožňuje prevádzkovateľovi preniesť DPH splatnú za túto činnosť na konečných spotrebiteľov.

54 V dôsledku toho majú piata až siedma otázka hypotetickú povahu a netreba na ne odpovedať.

O ôsmej otázke

55 Vnútroštátny súd sa vo svojej ôsmej otázke v podstate pýta, či sa má článok 1 ods. 2 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že je v rozpore s ním vnútroštátny systém upravujúci neharmonizovanú daň, podľa ktorého sa splatná DPH započíta voči tejto neharmonizovanej dani.

56 Pokiaľ ide po prvé o zásadu daňovej neutrality, na ktorú odkazuje vnútroštátny súd v tomto kontexte, treba pripomenúť, že táto zásada, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, je vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH. Táto zásada okrem iného spôsobuje, že so zdaniteľnými osobami sa nesmie zaobchádzať odlišne v prípade podobných plnení, ktoré si navzájom konkurujú (pozri najmä rozsudok z 19. decembra 2012, Grattan, C-310/11, bod 28 a citovanú judikatúru).

57 Ako však správne poznamenala Komisia, zásada daňovej neutrality v oblasti DPH stanovuje povinnosť zabezpečiť rovnosť zaobchádzania a neutralitu len v rámci tohto harmonizovaného systému. Takisto, keďže splatná DPH sa započítava podľa právnej úpravy, o akú ide vo veci samej voči neharmonizovanej dani a nie naopak, táto právna úprava môže vzbudzovať prinajhoršom pochybnosti týkajúce sa dodržania zásady rovnosti zaobchádzania vzhľadom na túto neharmonizovanú daň a nie vo vzťahu k DPH. V každom prípade o takýto prípad nejde vo veci samej, keďže vnútroštátny súd spresnil, že žalobkyňa vo veci samej nepodlieha dani z kasín.

58 Navyše Súdny dvor už v odpovedi na argumentáciu, ktorá bola v podstate identická s argumentáciou pripomenutou v bode 56 tohto rozsudku, konštatoval, že vzhľadom na zásadu daňovej neutrality je irelevantná skutočnosť, že výška neharmonizovanej dane z hier, ktorej platiteľmi sú niektorí organizátori a prevádzkovatelia hazardných a peňažných hier platiaci DPH, by mala byť upravená v závislosti od DPH splatnej pri tejto činnosti (pozri rozsudok Leoflibera, už citovaný, bod 38 a citovanú judikatúru).

59 Pokiaľ ide po druhé o možné problémy v praxi, ako nedostatok motivácie príjemcu plnenia, aby dbal na to, či jeho zmluvný partner vystaví riadne faktúru, treba konštatovať, že ani rozhodnutie vnútroštátneho súdu, ani pripomienky dotknutých osôb neobsahujú podrobné informácie, ktoré by umožnili dospieť k záveru, že takéto problémy sa už v Nemecku objavili alebo umožnili posúdiť ich dosah na riadne fungovanie harmonizovaného systému DPH. Keďže v tejto súvislosti chýbajú konkrétne dôkazy, netreba rozhodnúť o možných dôsledkoch tejto možnosti uvádzanej vnútroštátnym súdom.

60 Za týchto okolností treba na ôsmu otázku odpovedať tak, že článok 1 ods. 2 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že v rozpore s ním nie je vnútroštátny systém upravujúci neharmonizovanú daň, podľa ktorého sa splatná DPH započíta voči tejto neharmonizovanej dani.

O deviatej otázke

61 Keďže deviatá otázka bola položená len pre prípad, že by Súdny dvor poskytol kladnú odpoveď na ôsmu otázku, netreba odpovedať na túto otázku.

O trovách

62 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. §lánok 401 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s §lánkom 135 ods. 1 písm. i) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že daň z pridanej hodnoty a osobitná vnútroštátna daň z hazardných hier sa môžu vyberať kumulatívne, pod podmienkou, že táto osobitná daň nemá povahu dane z obratu.
2. §lánok 1 ods. 2 prvá veta a §lánok 73 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že v rozpore s nimi nie je ustanovenie alebo vnútroštátna prax, podľa ktorých sa v rámci prevádzky výherných hracích automatov použije ako základ dane suma pokladničných príjmov z týchto prístrojov po uplynutí určitého obdobia.
3. §lánok 1 ods. 2 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že v rozpore s ním nie je vnútroštátny systém upravujúci neharmonizovanú daň, podľa ktorého sa splatná daň z pridanej hodnoty započíta voči tejto neharmonizovanej dani.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.