

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

24. října 2013(*)

„Dan? – DPH – Hazardní hry nebo hry o peníze – Právní úprava ?lenského státu, podle níž provozování hracích p?ístroj? s možností omezené výhry podléhá kumulativn? DPH a zvláštní dani – P?ípustnost – Základ dan? – Možnost osoby povinné k dani fakturovat DPH“

Ve v?ci C?440/12,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (N?mecko) ze dne 21. září 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 3. října 2012, v ?ízení

Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)

proti

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

SOUDNÍ DV?R (první senát),

ve složení A. Tizzano, p?edseda senátu, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (zpravodajka) a S. Rodin, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Metropol Spielstätten Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) B. Hansenem, Rechtsanwalt,
- za n?meckou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi B.?R. Killmannem a A. Cordewenerem, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 1 odst. 2, ?látku 73, ?l. 135 odst. 1 písm. i) a ?látku 401 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi společnostmi Metropol Spielstätten

Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) (dále jen „Metropol“) a Finanzamt Hamburg Bergedorf (finanční úřad Hamburg-Bergedorf, dále jen „Finanzamt“), jehož předmětem je otázka, zda přijmy z provozování hazardních her prostřednictvím hracích přístrojů s možností omezené výhry (dále jen „hrací přístroje“) podléhají dani z přidané hodnoty (dále jen „DHP“).

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 1 odst. 2 směrnice o DPH stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpote daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

[...]“

4 Článek 73 této směrnice zní:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

5 Článek 135 odst. 1 písm. i) uvedené směrnice stanoví:

„Římské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

i) sázky, loterie a další formy her za podmínek a omezení stanovených jednotlivými římskými státy.“

6 Článek 401 směrnice o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, nebrání tato směrnice tomu, aby si kterýkoli římský stát zachoval nebo zavedl daň z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daň, kolkovné a obecně jakékoliv daň, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi římskými státy ke vzniku formalit spojených s překročováním hranic.“

Německé právo

7 Ustanovení § 4 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz), ve znění, jež se použije na spor v povodním řízení (dále jen „UStG“), nadepsaného „Osvobození dodání a jiných plnění od daně“, v odst. 9 písm. b) stanoví, že od DPH jsou osvobozeny „plnění, na která se vztahuje zákon o loteriích a dostihových sázkách“.

8 Podstatou ustanovení § 12 odst. 2 nařízení o hracích přístrojích a jiných hrách s možností

výhry (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung), ve znění, jež se použije na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „SpielV“), je, že hrací p?ístroje musí hrá??m vyplácet výhry tak, aby obsah pokladny hracího p?ístroje dlouhodob? nevzrostl na více než 33 eura za hodinu.

9 Podle § 13 na?ízení SpielV:

„(1) Physikalisch-Technische Bundesanstalt (Spolkový fyzikáln?-technický ústav) m?že schválit výrobní typ hracího p?ístroje [...] pouze v p?ípad?, že spl?uje následující požadavky:

1. Minimální doba hry je p?t sekund, sázka nesmí p?esáhnout 20 cent? a výhra b?hem této doby m?že ?init maximáln? 2 eura.

[...]

3. Celkové ztráty (sázky po ode?tení výher) nesmí p?esáhnout 80 euro za hodinu.

[...]“

10 Zákon Spolkové zem? Hamburk o povolování ve?ejných kasin (Gesetz über die Zulassung Hamburgisches einer öffentlichen Spielbank), ve znění pozd?jších p?edpis?, v § 3 stanoví:

„1. Provozovatel kasina je povinen svobodnému a hanzovnímu m?stu Hamburk odvád?t da? z kasina ve výši 70 % z hrubých výnos? z her. Krom? toho je povinen odvád?t zvláštní poplatek ve výši 20 % z hrubých výnos? z her. [...]

2. Zákonná da? z kasina uvedená v odstavci 1 se sníží o ?ástku [DPH] odvedenou na základ? [UStG] z obratu vytvo?eného provozováním kasina [...]

11 Ustanovení § 4 odst. 1 zákona Spolkové zem? Šlesvicko-Holštýnsko o kasinech (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein), ve znění pozd?jších p?edpis?, stanoví:

„Da? z kasina ?iní 50 % z hrubého výnosu z her. Da? z kasina se sníží o ?ástku [DPH] odvedenou na základ? [UStG] z obratu vytvo?eného provozováním kasina.“

12 V § 7 zákona Spolkové zem? Meklenbursko-P?ední Pomo?ansko o kasinech (Spielbankgesetz Landes Mecklenburg-Vorpommern) se uvádí:

„(1) Provozování kasina je p?edm?tem dan? z kasina.

(2) Da? z kasina ?iní:

1. 25 % v p?ípad?, že hrubý výnos z her za da?ové období nep?esáhne 500 000 eur,

[...]

5. 80 % v p?ípad?, že hrubý výnos z her za da?ové období p?esáhne deset milion? eur.

[...]

(7) [...] Da? z kasina se sníží o ?ástku [DPH] odvedenou na základ? [UStG] z obratu vytvo?eného provozováním kasina.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

13 V roce 2010 provozovala žalobkyně v plovodním řízení v sedmi hernách v německých spolkových zemích Hamburk, Šlesvicko-Holštýnsko a Meklenbursko – Přední Pomořansko hrací přístroje. Provozování těchto přístrojů je ve Šlesvicku-Holštýnsku a v Meklenbursku – Předním Pomořansku podle místních právních předpisů příslušných obcí a v Hamburku podle spolkového zákona o dani z zábavních činností, jež se vypočítá za použití sazeb a základů daní, které se v jednotlivých obcích liší.

14 Žalobkyně v plovodním řízení u každého hracího přístroje zaznamenávala pomocí elektronického kontrolního zařízení zůstatek pokladny, tedy celkovou částku vloženou hráči, sníženou o výhry, které jim byly vyplaceny, zvýšenou o výbory a sníženou o částky, jimiž se přístroj doplňoval (dále jen „pokladní příjmy“). Kromě pokladny jsou hrací přístroje vybaveny tzv. hopperem, tedy zásobníkem, který skladuje a vyplácí mince. Hopper má přihrádku s mincemi v hodnotě 20 centů a přihrádku s mincemi v hodnotě 2 eura, přičemž provozovatel ho doplňuje před každým uvedením přístroje do provozu. V případě, že hráči vhadzují mince v hodnotě 20 centů a 2 eura, padají tyto mince do hopperu, dokud se nenaplní, a zbytek pak automaticky smůžuje do pokladny. Vhozené mince v jiné hodnotě i vložené bankovky se vždy dostávají přímo do pokladny, jejíž obsah se elektronicky zaznamenává. Změny obsahu hopperu se zaznamenávají v kontrolním zařízení a jsou také zohledňovány při výpočtu pokladního příjmu.

15 Hrací přístroje jsou vybaveny pamětí na peníze a pamětí na „žetony“. Vložené peníze jsou nejprve zaznamenány pamětí na peníze. Pevod peněz na žetony přístroj registruje jako „sázka“, převod žetonů na peníze pak registruje jako „výhru“, přičemž jeden žeton odpovídá jednomu centu. Žetony umožňují hráči zahájit hru. Počet žetonů přidělených hráči, jež jsou zaznamenány pamětí, může být kdykoli tímto hráčem převeden na peníze do paměti na peníze a částka zaznamenaná v paměti na peníze může být kdykoli vyplacena.

16 Pevod z paměti na peníze do paměti na žetony, tedy sázka ve smyslu nařízení SpielV, je dvojnásobně omezena: nesmí překročit částku 20 centů za 5 sekund a 80 eur za hodinu po odečtení výher. V případě, že je limitu 80 euro za hodinu dosaženo, nemůže být po zbytku hodiny proveden žádný další převod z paměti na peníze do paměti na žetony („převodní přestávka“). Změny počtu žetonů v paměti na žetony (vhození, sázky, prohry nebo výhry, znebohňujícím jazykem) nejsou nijak regulovány.

17 Za rok 2010 činila částka všech měsíčních pokladních příjmů ze všech hracích přístrojů žalobkyně v plovodním řízení 1 018 041,78 eur (tzv. „pokladna brutto“). Společnost Metropol na základě německé běžné sazby DPH ve výši 19 % vypočítala z této částky základ daní pro účely DPH ve výši 855 497,29 eur (tzv. „pokladna netto“, tedy 100/119 z 1 018 041,78 eur) a částku DPH ve výši 162 544,49 eur, jež představovala téměř celkovou částku DPH, kterou byla povinna odvést. DPH připadající na všechny jiné druhy zdanitelných plnění, která poskytla, se rovnala částce 1 790,20 eur. Vzhledem k tomu, že společnost Metropol odvedla DPH na vstupu ve výši 69 355,76 eur, Finanzamt daňovým výměrem ze dne 29. března 2012 stanovil zbývajících dlužnou částku DPH na 94 978,93 eur.

18 Společnost Metropol podala proti tomuto výměru žalobu k předkládajícímu soudu. Žalobkyně v plovodním řízení má totiž za to, že pravidla pro zdanění obrátů z hracích přístrojů jsou v rozporu s unijním právem, a zejména se zásadami proporcionality, přenosu a neutrality DPH. Společnost Metropol tudíž předkládající soud žádá, aby změnil výměr DPH za rok 2010 tak, že sníží částku této daně z 94 978,93 eur na 1 790,20 eur. Finanzamt navrhuje, aby byla žaloba zamítnuta.

19 Předkládající soud v souvislosti s touto žalobou zaprvé uvádí, že v jiných oblastech se společně s DPH může vybírat také daň, která se od ní dostatečně odlišuje.

20 Podle mínění tohoto soudu zadruhé ze znění čl. 1 odst. 2 první vety směrnice 2006/112 vyplývá, že DPH musí být v právním poměru k ceně poskytnutých služeb. Uvádí, že Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 5. května 1994, Glawe (C-38/93, Recueil, s. I-1679) zajisté rozhodl, že u hracích přístrojů, o které se jednalo v této věci a které byly nastaveny tak, že vyplácely jako výhru určité procento sázek provedených hráči, nespadá do základu daně zákonem kognitivně stanovená část celkových vložených sázek, která odpovídá výhrám vyplaceným hráčem. Avšak na základě této judikatury se v Německu vyvinula praxe, že se za základ daně nepoužije součet všech sázek, nýbrž pouze obsah pokladny, a to zpravidla za kalendářní měsíc. Měsíční pokladní příjmy však závisí na výhrách a ztrátách různých hráčů a již neexistuje žádný poměr mezi splatnou DPH a sázkou jednotlivého hráče.

21 Kromě toho předkládající soud uvádí, že kvóta minimální výhry ve výši 60 %, platná v Německu do konce roku 2005, byla v roce 2006 zrušena a nahrazena omezením sázky a prohry za časovou jednotku. Z technického hlediska „hoppery“, které představují inovaci hracích přístrojů, sice v zásadě plní tutéž funkci jako dřívější „shromažďovací trubice“, o které se jednalo ve výše uvedeném rozsudku Glawe, nicméně provozovatel má k obsahu „hopper“ kdykoli přístup.

22 Zatímco vnitrostátní soud vyjadřuje pochybnosti ohledně výkladu bodu 24 rozsudku ze dne 8. června 1999, Pelz a další (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, Recueil, s. I-3319), jakož i bodů 28, 31, 34 a 37 rozsudku ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373), podle nichž je pro DPH charakteristické, že se přenáší na konečného spotřebitele. Z těchto rozsudků totiž podle vnitrostátního soudu nelze vyvodit, zda přenositelnost DPH je pouze jedním z charakteristických znaků DPH ani zda je podmínkou pro její výběr. Pokud existují cenová omezení, jako je tomu ve sporu v právním řízení, nemůže podnikatel zvýšit cenu služby a přenést DPH na spotřebitele, pokud se v rámci její kalkulace pohybuje již na horní hranici přípustného cenového rozpětí.

23 Začtvrté tento soud upřesňuje, že v Německu existují dva právní režimy pro hazardní hry. Provozovatelé kasin potěbují koncesi a sázky a výhry jsou v zásadě neomezené. Kasina musí podle zákona o kasinech spolkových zemí Hamburk, Šlesvicko-Holštýnsko a Meklenbursko – Přední Pomořansko platit zvláštní daň z kasin, jejímž cílem je oděerpání podstatné části jejich zisku. Zakládání heren je naproti tomu v zásadě volné, i když je nad ním vykonáván úřední dohled a je upraveno právními předpisy. Provozovatelé heren zpravidla platí místní zvláštní daň ze zábavních činností.

24 Vzhledem k tomu, že osvobození od DPH, na které měly kasina dříve nárok, bylo v roce 2006 zrušeno, podléhají kasina od té doby DPH, která se započítává v daň z kasin, jelikož tato je vyšší než DPH. Stanovený systém zdanění by mohl podle předkládajícího soudu umožnit obcházení zásady daňové neutrality. Německý stát by totiž mohl zavést pro dvě skupiny srovnatelných daňových poplatníků zvláštní vnitrostátní daň, která nemá povahu daně z obrátu, a zakázat, aby jedna z těchto skupin započítávala DPH v daň z této zvláštní dani. Tak tomu však v projednávané věci podle předkládajícího soudu není.

25 Konečně podle názoru předkládajícího soudu nemotivuje právní úprava, o kterou se jedná ve věci v právním řízení, osoby povinné k DPH, aby trvaly zejména na vystavování žádných faktur za plnění, jejichž jsou příjemci, neboť v případě, že nedojde k vystavení faktury nebo faktura má nedostatky, nemají sice nárok na odpočet daně uhrazené na vstupu, avšak splatná částka DPH, která je vyšší, se započítává v daň z kasin, takže to na ně nemá žádný

hospodářský dopad.

26 Za těchto podmínek se Finanzgericht Hamburg rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 401 směrnice [o DPH], ve spojení s čl. 135 odst. 1 písm. i) téže směrnice, vykládán tak, že DPH a vnitrostátní zvláštní daň z hazardních her mohou být vybírány pouze alternativně, nikoli kumulativně?

2) V případě, kladné odpovědi na první otázku:

Pokud se podle vnitrostátních právních předpisů z hazardních her vybírá jak DPH, tak zvláštní daň, vede to k nevybrání DPH nebo k nevybrání zvláštní daně nebo se rozhodnutí, která z obou daní se nesmí vybrat, řídí podle vnitrostátního práva?

3) Musí být čl. 1 odst. 2 první věta a čl. 73 směrnice [o DPH] vykládány tak, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle které se v případě provozování hracích přístrojů [...] použije po uplynutí určitého období jako základ daně obsah pokladny („elektronicky vedená pokladna“) přístroje?

4) V případě kladné odpovědi na třetí otázku:

Jakým jiným způsobem se stanoví základ daně?

5) Musí být čl. 1 odst. 2 první věta a čl. 73 směrnice [o DPH] vykládány tak, že podmínkou výběru DPH je možnost podnikatele přenést DPH na příjemce plnění? Připadně: Co je třeba chápat pod pojmem přenositelnost? Je znakem přenositelnosti zejména právní přípustnost odpovídající vyšší ceny za zboží nebo službu?

6) Pokud je podmínkou páté otázky právní přípustnost vyšší ceny:

Musí být čl. 1 odst. 2 první věta a čl. 73 směrnice [o DPH] vykládány tak, že ustanovení, která omezují úplatu za zboží nebo služby podléhající DPH, je třeba použít v souladu s unijním právem tak, že se stanovenou úplatou rozumí úplata navýšená o DPH, a nikoli úplata včetně DPH, a to i v případě, že se jedná o vnitrostátní právní předpisy upravující úplatu [za zboží nebo služby], které tak podle svého znění výslovně nestanoví?

7) V případě kladné odpovědi na pátou otázku a záporné odpovědi na šestou a třetí otázku:

Je třeba v tomto případě upustit od výběru DPH z celkového obrátu hracích přístrojů, nebo pouze z té části obrátu, kterou nelze přenést, a jakým způsobem je potom třeba tuto část obrátu určit – například podle toho, zda při některých obrazech nebylo možné zvýšit sázku do jedné hry, nebo podle toho, zda při některých obrazech nemohl být zvýšen obsah pokladny za jednu hodinu?

8) Musí být čl. 1 odst. 2 směrnice [o DPH] vykládán tak, že brání vnitrostátnímu systému upravujícímu neharmonizovanou daň, podle něhož se částka splatné DPH započítá vzhledem k této dani, a to přesně ve výši dané daně?

9) V případě kladné odpovědi na osmou otázku:

Má započtení DPH v??i vnitrostátní dani, která není harmonizována, v p??ípad? podnikatel? povinných k této dani za následek skute?nost, že se DPH nesmí vybírat od jejich konkurent?, kte?í sice nepodléhají této dani, avšak podléhají jiné zvláštní dani, a v jejichž p??ípad? se takové započtení nestanoví?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

27 První otázkou se p?edkládající soud táže, zda musí být ?lánek 401 sm?rnice o DPH, ve spojení s ?l. 135 odst. 1 písm. i) téže sm?rnice, vykládán tak, že DPH a vnitrostátní zvláštní da? z hazardních her mohou být vybírány pouze alternativn?, a nikoli kumulativn?.

28 V této souvislosti je t?eba p?ipomenout, že podle ?látku 401 sm?rnice o DPH „nebrání tato sm?rnice tomu, aby si kterýkoli ?lenský stát zachoval nebo zavedl dan? [...] ze sázek a her, [...] a obecn? jakékoliv dan?, dávky nebo poplatky, které nemají povahu dan? z obratu [...]“. Zn?ní tohoto ?látku tedy nebrání tomu, aby ?lenské státy podrobily pln?ní DPH i kumulativn? zvláštní dani, jež nemá povahu dan? z obratu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. ?ervence 1986, Kerrutt, 73/85, Recueil, s. 2219, bod 22).

29 Co se konkrétn? tý?e hazardních her a her o peníze, Soudní dv?r již rozhodl, že ?l. 135 odst. 1 písm. i) sm?rnice o DPH, který stanoví osvobození od DPH zejména t?chto her „za podmínek a omezení stanovených jednotlivými ?lenskými státy“, musí být vykládán tak, že využití možnosti, kterou disponují ?lenské státy, stanovit podmínky a omezení pro osvobození od DPH uvedené v tomto ustanovení t?mto ?lenským stát?m dovolu?e osvobodit od této dan? jen n?které hazardní hry nebo hry o peníze (rozsudek ze dne 10. ?ervna 2010, Leo-Libera, C?58/09, Sb. rozh. s. I?5189, bod 39).

30 Soudní dv?r rovn?ž rozhodl v bod? 38 tohoto rozsudku, že v souvislosti se zásadou da?ové neutrality není relevantní skute?nost, že výše neharmonizované dan? z her, které podléhají n?kte?í po?adatelé a provozovatelé hazardních her a her o peníze, kte?í jsou osobami povinnými k DPH, závisí na DPH dlužné na základ? této ?innosti. Soudní dv?r tak již potvrdil, že unijní právo v zásad? nebrání kumulativním výb?ru DPH a jiné obecné dan? z hazardních her, jež nemá povahu dan? z obratu.

31 Avšak z p?edkládacího rozhodnutí a z vyjád?ení p?edložených Soudnímu dvoru vyplývá, že je nesporné, že dan? ze zábavných ?inností, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, nemají povahu dan? z obratu.

32 S ohledem na tyto skute?nosti je t?eba na první otázku odpov?d?t v tom smyslu, že ?lánek 401 sm?rnice o DPH, ve spojení s ?l. 135 odst. 1 písm. i) téže sm?rnice, musí být vykládán tak, že DPH a vnitrostátní zvláštní da? z hazardních her mohou být vybírány kumulativn? za podmínky, že posledn? uvedená da? nemá povahu dan? z obratu.

Ke druhé otázce

33 Vzhledem k tomu, že druhá otázka byla položena pouze pro p??ípad, že Soudní dv?r na první otázku odpoví kladn?, není t?eba na tuto otázku odpovídat.

Ke t?etí otázce

34 T?etí otázkou se p?edkládající soud táže, zda musí být ?l. 1 odst. 2 první v?ta a ?lánek 73 sm?rnice o DPH vykládány tak, že brání vnitrostátní právní úprav? nebo praxi, podle které se v

případ provozování hracích přístrojů použije po uplynutí určitého období jako základ daně částka pokladních příjmů těchto přístrojů.

35 V první řadě je třeba připomenout, že při dodání zboží nebo poskytnutí služby zahrnuje základ daně podle článku 73 směrnice o DPH „vše, co tvoří protiplnění, které [...] poskytovatel získal nebo má získat od [...] příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění“.

36 Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že proporcionalita DPH k ceně dotčených služeb nebo zboží je, jak vyplývá z čl. 1 odst. 2 první pododstavce směrnice o DPH, jednou ze základních charakteristik této harmonizované daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 31. března 1992, Dansk Denkvit a Poulsen Trading, C-200/90, Recueil, s. I-2217, bod 11; výše uvedený rozsudek Pelz a další, bod 25, jakož i rozsudek ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další, C-283/06 a C-312/06, Sb. rozh. s. I-8463, bod 40).

37 V každé z věcí, ve kterých byly vydány rozsudky uvedené v předchozím bodě, Soudní dvůr odkázal na proporcionalitu DPH pouze v souvislosti s určením toho, zda mají daň nebo vnitrostátní daňový odvod vybírané dotčeným členským státem povahu daně z obrátu, takže nemohou být vybírány kumulativně s DPH harmonizovanou v rámci Unie. Tyto rozsudky naopak neřešily otázku, zda musí být DPH proporcionální k platbám provedeným několika příjemci služby během komplexní činnosti, která jako taková podléhá DPH, natož pak otázku, zda tato daň musí nutně být ve všech případech proporcionální k platbám prováděným jednotlivými příjemci.

38 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že zásada proporcionality DPH se přitom může vztahovat pouze k základu daně. I když základ daně většinou odpovídá ceně, kterou musí konečný spotřebitel zaplatit jako protiplnění za poskytnutí služby nebo dodání zboží, ze znění samotného článku 73 směrnice o DPH vyplývá, že tomu tak nemusí vždy být. Podle tohoto článku totiž základ daně zahrnuje vše, co tvoří protiplnění „získané“ poskytovatelem plnění od příjemce „nebo třetí osoby [...] včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění“. Základ daně se tedy stanoví podle toho, co osoba povinná k dani skutečně obdrží jako protiplnění, a nikoli podle toho, co daný příjemce zaplatí v konkrétním případě (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, s. I-6289, body 28 až 31 a citovaná judikatura).

39 Nezdá se, že by daňová praxe, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, jež spočívá v tom, že se u plnění provedených prostřednictvím hracích přístrojů berou za základ daně měsíční pokladní příjmy, které závisí na částce výher a ztrát různých hráčů, porušovala unijní právo pouze z toho důvodu, že mezi splatnou DPH a odděleně posuzovanými sázkami jednotlivých hráčů neexistuje žádný vztah proporcionality.

40 Soudní dvůr mimoto již judikoval, že v případě hracích přístrojů, které jsou v souladu s povinnostmi závazně stanovenými zákonem nastaveny tak, že v průměru vyplácí jako výhru přinejmenším 60 % sázek provedených hráči, tvoří protiplnění reálně obdržené provozovatelem za poskytnutí přístrojů pouze ta část sázek, s níž může provozovatel skutečně sám nakládat (výše uvedený rozsudek Glawe, bod 9). I když Soudní dvůr v tomto rozsudku nemusel odpovídat na otázku, zda zásada „individuální povahy daně“ vyžaduje, aby se základ daně vypočítal s ohledem na sázky na hru nebo na její část, jinak řečeno s ohledem na sázky provedené daným hráčem, z bodů 5 a 14 z tohoto rozsudku, ve spojení s body 27 až 30 stanoviska generálního advokáta Jacobse v této věci, jasně vyplývá, že Soudní dvůr měl za to, že tomu tak není.

41 Vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti, o něž se jednalo ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Glawe, jsou podobné těm, o které se jedná ve věci v původním řízení, lze na projednávanou věc vztáhnout odpověď Soudního dvora v uvedeném rozsudku. Co se totiž týče

právní úpravy, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, § 12 odst. 2 nařízení SpielV v podstatě stanoví, že hrací přístroje musí hrátým vyplácet výhry tak, aby obsah pokladny hracího přístroje dlouhodobě nevzrostl na více než 33 eura za hodinu. Podle § 13 nařízení SpielV, který mimo jiné stanoví další omezení týkající se sázek, výher a proher hráčů, musí být hrací přístroje nastaveny tak, aby byly splněny požadavky vyplývající z nařízení SpielV, jež vedou k omezení příjmů, které lze z přístrojů získat.

42 Za těchto podmínek je protiplnění skutečně obdržené provozovatelem za poskytnutí hracích přístrojů podmíněno „povinnostmi závazně stanovenými zákonem“, a tudíž ho tvoří pouze „část sázek, s níž může provozovatel skutečně sám nakládat“ (viz výše uvedený rozsudek Glawe, bod 9, a rozsudek ze dne 19. července 2012, International Bingo Technology, C-377/11, bod 26), tedy pokladní příjmy po uplynutí určitého období.

43 Tento závěr nemůže být zpochybněn skutečností, že hrací přístroje, o které se jednalo ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Glawe, byly vybaveny „shromažďovací trubicí“, která sloužila k vyplácení zákonem stanovených výher hráčům, kdežto hrací přístroje dotčené ve věci v povodním řízení jsou pro tento účel vybaveny „hopperem“. Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že aťkoli hopper představuje technickou inovaci hracích přístrojů, plní v zásadě tutéž funkci jako dřívější shromažďovací trubice. V tomto ohledu je rovněž irelevantní skutečnost zdůrazněná předkládajícím soudem, že provozovatel má kdykoli přístup k obsahu hopperu, jelikož podle tohoto soudu se všechny změny obsahu hopperu zaznamenávají v kontrolním zařízení a jsou také zohledněny při výpočtu pokladních příjmů. Tyto pokladní příjmy, s nimiž může provozovatel skutečně sám nakládat, lze rovněž přesně určit.

44 Za těchto podmínek je třeba na této otázku odpovědět v tom smyslu, že čl. 1 odst. 2 první věta a článek 73 směrnice o DPH musí být vykládány tak, že nebrání vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle které se v případě provozování hracích přístrojů použije po uplynutí určitého období jakožto základ daně částka pokladních příjmů těchto přístrojů.

Ke čtvrté otázce

45 Vzhledem k tomu, že čtvrtá otázka byla položena pouze pro případ, že Soudní dvůr na této otázce odpoví kladně, není třeba na tuto otázku odpovídat.

K páté až sedmé otázce

46 Podstatou páté až sedmé otázky předkládacího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být čl. 1 odst. 2 první věta a článek 73 směrnice o DPH vykládány tak, že podmínkou výběru DPH je možnost provozovatele přenést DPH na hráče, a případně zda je znakem takové možnosti právní přípustnost odpovídající vyšší ceny za zboží nebo službu. Předkládací soud si dále přeje vědět, zda vnitrostátní právní úpravu, která omezuje úplatu provozovatele za zboží nebo služby podléhající DPH, je třeba uplatnit tak, že stanovená úplata nezahrnuje DPH. Konečně se předkládací soud Soudního dvora táže, zda se případně upuští od výběru DPH z důvodu její údajné neproenositelnosti týká celkového obrátu hracích přístrojů, nebo pouze té části obrátu, u něhož nelze DPH přenést.

47 Aby bylo možné poskytnout předkládacímu soudu užitečnou odpověď, je třeba především uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora tvoří zejména cíle ochrany spotřebitelů, prevence podněcování obchodu k nadměrným výdajům za hru a předcházení narušení společenského pořádku obecně naléhavé důvody obecného zájmu, kterými lze ospravedlnit omezení volného pohybu služeb, a při neexistenci harmonizace na úrovni Unie je na každém členském státu, aby v těchto oblastech podle svého vlastního žebříčku hodnot posoudil, jaké nároky vyžaduje ochrana dotčených zájmů, pokud stanovená omezení splňují podmínky, které

vyplývají z judikatury Soudního dvora, pokud jde o jejich proporcionalitu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International, C-42/07, Sb. rozh. s. I-7633, bod 56, 57 a 59, jakož i citovaná judikatura).

48 Pokud jde o konkrétní existenci „cenové regulace“ nebo zákonem stanoveného omezení proher uživatelů hracích počítačů, tato byla ve své podstatě implicitně přijata Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Glawe, zejména pak v souvislosti se zacházením s ním pro účely výb?ru DPH. Soudní dv?r v tomto rozsudku totiž založil své rozhodnutí na zákonem stanoveném podílu na výhrách ve výši 60 % a poznamenal, že tyto výhry, jejichž vyplácení n?mecké právo zdaňuje, by nem?ly být zahrnuty do základu dan? (viz výše uvedený rozsudek Glawe, bod 9). Stejn? tak již bylo unijním právem v podstatě uznáno zavedení omezení výše proher hráčů při hazardních hrách, a tedy omezení příjmů, které provozovatelé získávají z takových her.

49 Z toho vyplývá, že členské státy jsou v oblasti hazardních her a her o peníze v zásadě oprávn?ny ?asov? nebo absolutně omezit zejména sázky, výhry a prohry hráčů. Pokud členský stát skutečně využil tohoto práva, jak tomu patrně je ve věci v původním řízení, není třeba řešit otázku, zda provozovatelé sm?jí zvýšit příjmy získávané z hracích počítačů za hranice stanovené příslušnými předpisy, aby mohli DPH ve větší míře přenést DPH na hráče. Za těchto podmínek je takové zvýšení totiž jednoduše a oprávn?ně zakázáno.

50 Dále je třeba konstatovat, že pátá až sedmá položená otázka vychází z předpokladu, že vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, neumožňuje provozovatelům hracích počítačů plně přenést DPH na konečné spotřebitele, tedy na hráče. Odpověď na tyto otázky je ostatně nezbytná pro vyřešení sporu v původním řízení pouze v případě, že je tento předpoklad správný.

51 Nezdá se však, že by právní úprava, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, bránila tomu, aby byla DPH přenesena na konečné spotřebitele.

52 Jak totiž vyplývá z předkládacího rozhodnutí, v projednávaném případě tvoří základ daně pouzeisté pokladní příjmy, tedy pokladní příjmy snížené o DPH. Je třeba uvést, že podle právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení zahrnuje základ daně pouze skutečné příjmy provozovatele z hracích počítačů a že dlužná daň, jež vyplývala z použití zákonem stanovené sazby DPH na pokladnu netto jakožto na základ daně, byla konečnými spotřebiteli také skutečně zaplacená.

53 Za těchto podmínek je zřejmé, že vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která omezuje provozování hracích počítačů s ohledem zejména na sázky, výhry a prohry hráčů za časovou jednotku, umožňuje provozovateli přenést DPH, jež má být z této činnosti odvedena, na konečné spotřebitele.

54 Vzhledem k tomu, že má pátá až sedmá položená otázka hypotetickou povahu, není tedy třeba na tyto otázky odpov?d?t.

K osmé otázce

55 Podstatou osmé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 1 odst. 2 směrnice o DPH vykládán tak, že brání vnitrostátnímu systému upravujícímu neharmonizovanou daň, podle něhož se částka splatné DPH započítá v?i této dani, a to přesně ve výši dané daně.

56 Pokud jde zprv? o zásadu daňové neutrality, na kterou v tomto kontextu předkládající soud odkazuje, je třeba připomenout, že tato zásada, která je základní zásadou společného systému DPH, představuje vyjádření zásady rovného zacházení v oblasti DPH. D?sledkem této

zásady je zejména to, že s osobami povinnými k dani nesmí být zacházeno odlišně, pokud jde o podobná plnění, která se nacházejí navzájem v soudním vztahu (viz zejména rozsudek ze dne 19. prosince 2012, Grattan, C-310/11, bod 28 a citovaná judikatura).

57 Jak však Komise správně uvedla, zásada daňové neutrality v oblasti DPH vyžaduje, aby bylo zajištěno rovné zacházení a neutralita pouze v rámci harmonizovaného systému. Jelikož se s platná DPH v souladu s právní úpravou, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, rovněž započítává ve věci neharmonizované dani, a nikoli naopak, mohla by tato právní úprava nanejvýš vést k pochybnostem ohledně dodržování zásady rovného zacházení v souvislosti s touto neharmonizovanou daní, a nikoli ve vztahu k DPH. V každém případě tak tomu ve věci v původním řízení není, jelikož předkládající soud uvedl, že žalobkyně v původním řízení nepodléhala dani z kasin.

58 Kromě toho Soudní dvůr již konstatoval, když odpovídal na argumentaci v podstatě totožnou s tou, která byla připomenuta v bodě 56 tohoto rozsudku, že v souvislosti se zásadou daňové neutrality není relevantní skutečnost, že výše neharmonizované daně z her, které podléhají některé poadateli a provozovatelé hazardních her a her o peníze, kteří jsou osobami povinnými k DPH, závisí na DPH dlužné na základě této činnosti (viz výše uvedený rozsudek Leo-Libera, bod 38 a citovaná judikatura).

59 Pokud jde z druhé o případné praktické problémy, jako je nedostatek motivace příjemce plnění trvat na tom, aby mu druhá strana vystavila řádnou fakturu, je třeba konstatovat, že ani předkládací rozhodnutí, ani vyjádření zúčastněných neobsahují informace, které by umožnily dojít k závěru, že se tyto problémy již Německu objevily, nebo posoudit jejich dopad na řádné fungování harmonizovaného systému DPH. Bez konkrétních důkazů k tomuto aspektu není proto třeba rozhodnout o možných důsledcích této hypotézy nadnesené předkládajícím soudem.

60 Za těchto podmínek je třeba odpovědět na osmou otázku v tom smyslu, že čl. 1 odst. 2 směrnice o DPH musí být vykládán tak, že nebrání vnitrostátnímu systému upravujícímu neharmonizovanou daň, podle něhož se částka s platné DPH započítá v přesné výši ve věci této neharmonizované dani.

K deváté otázce

61 Vzhledem k tomu, že devátá otázka byla položena pouze pro případ, že Soudní dvůr na osmou otázku odpoví kladně, není namístě na tuto otázku odpovídat.

K nákladům řízení

62 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Článek 401 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidáné hodnoty, ve spojení s čl. 135 odst. 1 písm. i) téže směrnice, musí být vykládán tak, že daň z přidáné hodnoty a vnitrostátní zvláštní daň z hazardních her mohou být vybírány kumulativně za podmínky, že poslední uvedená daň nemá povahu daně z obrátu.

2) Článek 1 odst. 2 první věta a článek 73 směrnice 2006/112 musí být vykládány tak, že nebrání vnitrostátní právní úpravě nebo praxi, podle které se v případě provozování hracích přístrojů s možností výhry použije po uplynutí určitého období jakožto základ daně

částka pokladních příjmů těchto přístrojů.

3) Článek 1 odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán tak, že nebrání vnitrostátnímu systému upravujícímu neharmonizovanou daň, podle níž se částka splatné daně z přidané hodnoty započítá v přesné výši vůči této neharmonizované dani.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.