

V?c C-58/09

Leo-Libera GmbH

v.

Finanzamt Buchholz in der Nordheide

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce – Da? z p?idané hodnoty – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 135 odst. 1 písm. i) – Osvobození sázek, loterií a jiných hazardních her nebo her o peníze od dan? – Podmínky a omezení – Oprávn?ní ?lenských stát? stanovit tyto podmínky a omezení“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Osvobození – Osvobození sázek, loterií a jiných hazardních her nebo her o peníze od dan?

[Sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 135 odst. 1 písm. i)]

?lánek 135 odst. 1 písm. i) sm?rnice 2006/112 o společném systému dan? z p?idané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že využití možnosti, kterou disponují ?lenské státy, stanovit podmínky a omezení pro osvobození od dan? z p?idané hodnoty uvedené v tomto ustanovení t?mto ?lenským stát?m dovoluje osvobodit od této dan? jen n?které hazardní hry nebo hry o peníze.

Toto ustanovení totiž ponechává ?lenským stát?m široký prostor pro uvážení, pokud jde o osvobození od dan? nebo o zdan?ní doty?ných pln?ní, nebo? uvedeným stát?m dovoluje stanovit podmínky a omezení, kterým m?že toto osvobození od dan? podléhat. Jeho zn?ní krom toho neobsahuje nic, co by dovolovalo vyvodit záv?r, že zákonodárce Spole?enství zamýšlel zavést jakékoli kvantitativní omezení, které by m?lo za cíl zajistit, aby minimáln? 50 % hazardních her a her o peníze provozovaných a po?ádaných v ?lenském stát?, nebo minimáln? 50 % obratu dosaženého provozováním a po?ádáním t?chto her, mohlo spadat do osvobození od dan? z p?idané hodnoty, které je stanoveno v tomto ?látku. Krom toho, zásada da?ové neutrality, podle níž nesmí být s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, zacházeno z hlediska dan? z p?idané hodnoty odlišn?, takové právní úprav? rovn?ž nebrání. Uvedenou zásadu totiž není možné vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby byl jeden druh hazardní hry nebo hry o peníze osvobozen od dan? z p?idané hodnoty, zatímco jiný druh hry od ní osvobozen není, pokud si tyto dva druhy her vzájemn? nekonkurují, protože takový výklad by vedl k tomu, že ?l. 135 odst. 1 písm. i) sm?rnice 2006/112 a široký prostor pro uvážení, který toto ustanovení p?iznává ?lenským stát?m, by byly zbaveny veškerého užite?ného ú?inku.

(viz body 26–27, 34–35, 39 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

10. června 2010(*)

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Dať z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 135 odst. 1 písm. i) – Osvobození sázek, loterií a jiných hazardních her nebo her o peníze od daně – Podmínky a omezení – Oprávnění členských států stanovit tyto podmínky a omezení“

Ve věci C-58/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 17. prosince 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 11. února 2009, v řízení

Leo-Libera GmbH

proti

Finanzamt Buchholz in der Nordheide,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. března 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Leo-Libera GmbH B. Hansenem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu M. Lummou, C. Blaschkem a B. Kleinem, jako zmocněnci,
- za belgickou vládu L. Van den Broeck a C. Pochet, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s P. Vlaeminckem, Y. T’Jampensem a A. Hubertem, advocaten,
- za Irsko D. O’Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s N. Traversem, BL,
- za vládu Spojeného království S. Ossowskim, jako zmocněncem, ve spolupráci s N. Shaw, barrister,

– za Evropskou komisi D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,
po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. března 2010,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Leo-Libera GmbH (dále jen „Leo-Libera“) a Finanzamt Buchholz in der Nordheide (německý finanční úřad, dále jen „Finanzamt“) ohledně otázky, zda příjmy plynoucí z pořádání hazardních her prostřednictvím herních automatů podléhají dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 Článek 131 směrnice 2006/112 stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatnění těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

4 Článek 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 stanoví:

„1. členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

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

5 Před tím, než vstoupila v platnost směrnice 2006/112, byl příslušným ustanovením práva Společenství čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“). Článek 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 a čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice mají stejné znění.

Vnitrostátní právní úprava

6 Ustanovení § 1 odst. 1 první věty zákona o dani z obrátu (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, s. 386) ve znění použitelném na spor v převodním řízení (dále jen „UStG“) stanoví, že DPH podléhají „dodávky zboží a poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku podnikatelem v rámci jeho podnikání“.

7 Do 5. května 2006 § 4 bod 9 písm. b) tohoto zákona stanovil, že z plnění, na která se vztahuje čl. 1 odst. 1 bod 1, jsou od daně osvobozena:

„plnění, na která se vztahuje zákon o dostihových sázkách a loteriích, jakož i plnění poskytovaná schválenými veřejnými kasiny, která jsou spojena s činností kasina. Od daně nejsou osvobozena plnění, na která se vztahuje zákon o dostihových sázkách a loteriích a která jsou osvobozena od daně z dostihových sázek a loterií, nebo ze kterých se tato daň obecně nevybírá“.

8 V návaznosti na rozsudek ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131), byl § 4 bod 9 písm. b) Umsatzsteuergesetz 2005 s účinností od 6. května 2006 pozměněn [Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen (StEindämmG), ze dne 28. dubna 2006 (BGBl. I 2006, 1095)]. V současnosti jsou od DPH osvobozena:

„plnění, na která se vztahuje zákon o dostihových sázkách a loteriích. Od daně nejsou osvobozena plnění, na která se vztahuje zákon o dostihových sázkách a loteriích a která jsou osvobozena od daně z dostihových sázek a loterií, nebo ze kterých se tato daň obecně nevybírá“.

9 Podle UStG ve spojení se zákonem o dostihových sázkách a loteriích [Rennwett- und Lotteriesgesetz (dále jen „RennwLottG“)] jsou od DPH osvobozeny sázky na veřejné dostihové závody („dostihové sázky“), sázky s pevným kurzem („kurzové sázky“), loterie a slosování.

Spor v povodním řízení a pedbná otázka

10 Společnost Leo-Libera provozuje hernu vybavenou herními automaty. Ve svém prohlášení k DPH za měsíc leden 2007 prohlásila plnění související s touto činností. Poté, co jí Finanzamt vyměřil zálohu na daň, podala proti tomuto výměru odvolání, ve kterém tvrdila, že uvedená plnění jsou osvobozena od DPH. Měla totiž za to, že změny, které v § 4 bodu 9 písm. b) Umsatzsteuergesetz 2005 provedl StEindämmG jsou v rozporu s právem Společenství.

11 Poté, co Finanzamt toto odvolání zamítl jako neopodstatněné, podala společnost Leo-Libera žalobu u Finanzgericht. Posledně uvedený soud tuto žalobu zamítl s odvodněním, že dotčená plnění nejsou podle § 4 bodu 9 písm. b) UStG osvobozena od daně. Podle tohoto ustanovení jsou od daně osvobozena pouze plnění, na která se vztahuje RennwLottG. Plnění týkající se herních automatů patří nepatří do kategorie osvobozených plnění. Tento soud dodal, že čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 dovoluje členským státům stanovit výjimky z osvobození od daně.

12 Na podporu svého opravného prostředku „Revision“ podaného k Bundesfinanzhof společnost Leo-Libera tvrdí, že podle čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 nemůže členský stát osvobodit od DPH pouze sázky a loterie, nýbrž musí od této daně osvobodit i „jiné hazardní hry nebo hry o peníze“. Vnitrostátní zákonodárci sice mohou stanovit pro toto osvobození podmínky a omezení. Nemohou nicméně obecně zdanit „jiné hazardní hry a hry o peníze“. Vzhledem k tomu, že německá právní úprava zatěžuje DPH přibližně 63 % veškerého obrátu z hazardních her dosaženého na území tohoto členského státu, přitom může výjimky stanovené ve směrnici 2006/112 využít pouze menšina plnění. Vnitrostátní právní úprava proto není v souladu s právem Společenství. Tato právní úprava porušuje kromě toho zásadu daňové neutrality, protože znevýhodňuje provozovatele herních automatů vůči provozovatelům veřejných kasin, kteří mohou DPH přenést na hráče.

13 Bundesfinanzhof vyjadřuje pochybnosti, pokud jde o soulad § 4 bodu 9 písm. b) UStG s právem Společenství. Tento soud má totiž za to, že podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice, tak jak je vykládán Soudním dvorem, musí být pořádání a provozování her o peníze a hazardních her v zásadě osvobozena od DPH. Stejný závěr platí v souvislosti s článkem 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, neboť znění obou těchto ustanovení práva Společenství je totožné.

14 Podle ustanovení § 4 bodu 9 písm. b) UStG se p?itom toto osvobození od dan? vztahuje jen na omezený po?et her, a to na loterie a sázky, i když tyto p?edstavují jen menší ?ást herních pln?ní uskute?n?ných na n?meckém území a obratu dosaženého touto ?inností na tomto území.

15 P?edkládající soud se proto táže, zda n?mecký zákonodárce p?i své legislativní reform? v roce 2006 nep?ekro?il prostor, který mu pro rozhodnutí poskytuje právo Spole?enství.

16 Za t?chto okolností se Bundesfinanzhof rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Musí být ?l. 135 odst. 1 písm. i) sm?rnice 2006/112 [...] vykládán v tom smyslu, že ?lenské státy jsou oprávn?ny stanovit právní úpravu, podle níž jsou od dan? osvobozeny jen n?které sázky (dostihové) a loterie, p?i?emž veškeré ‚jiné hazardní hry nebo hry o peníze‘ jsou z osvobození od dan? vy?aty?“

K návrhu na znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení

17 Návrhem došlým kancelá?i Soudního dvora dne 17. b?ezna 2010 navrhla spole?nost Leo-Libera znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení podle ?lánku 61 jednacího ?ádu.

18 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že Soudní dv?r m?že na?ídit znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení podle ?lánku 61 svého jednacího ?ádu, pokud se domnívá, že v?c je nedostate?n? objasn?na nebo že ve v?ci má být rozhodnuto na základ? argumentu, který nebyl mezi stranami projednán (rozsudky ze dne 10. února 2000, Deutsche Post, C?270/97 a C?271/97, Recueil, s. I?929, bod 30, jakož i ze dne 18. ?ervna 2002, Philips, C?299/99, Recueil, s. I?5475, bod 20).

19 V projednávaném p?ípad? má Soudní dv?r po vyslechnutí generálního advokáta za to, že disponuje všemi poznatky nezbytnými pro rozhodnutí o p?edb?žné otázce, která mu byla p?edložena, a že tuto otázku není t?eba p?ezkoumávat z hlediska argumentu, který p?ed ním nebyl projednán.

20 Návrh sm??ující k na?ízení znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení je v d?sledku toho t?eba zamítnout.

K p?edb?žné otázce

21 Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 135 odst. 1 písm. i) sm?rnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že využití možnosti, kterou disponují ?lenské státy, stanovit podmínky a omezení pro osvobození od DPH, uvedené v tomto ustanovení t?mto ?lenským stát?m dovoluje osvobodit od DPH jen n?které hazardní hry nebo hry o peníze.

22 Za ú?elem zodpov?zení této otázky je nejprve t?eba p?ipomenout, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že výrazy použité pro ozna?ení takových osvobození od dan?, jako jsou ta, která jsou uvedena v ?l. 135 odst. 1 sm?rnice 2006/112, je t?eba vykládat striktn? vzhledem k tomu, že tato osvobození p?edstavují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého úplatného poskytnutí služeb uskute?ného osobou povinnou k dani (viz obdobn? pokud jde o šestou sm?rnici rozsudek ze dne 13. ?ervence 2006, United Utilities, C?89/05, Sb. rozh. s. I?6813, bod 21).

23 Výklad výraz? použitých v tomto ustanovení musí být krom toho v souladu s cíli sledovanými t?mito osvobozeními a spl?ovat požadavky zásady da?ové neutrality, která je vlastní spole?nému systému DPH (viz obdobn? výše uvedený rozsudek United Utilities, bod 22).

24 Pokud jde konkrétněji o sázkovou hrou, loterie a jiné hazardní hry, je třeba připomenout, že osvobození, kterého požívají, je motivováno praktickými důvody, jelikož se na hazardní hry DPH obtížně uplatňuje, a nikoli, jak je tomu v případě poskytování některých služeb v obecném zájmu v sociální oblasti, snahou zabezpečit tuto hrouinnostem příznivější zacházení v oblasti DPH (výše uvedený rozsudek United Utilities, bod 23).

25 Na základě těchto úvah je třeba zkoumat, zda členské státy mohou platně omezit rozsah působnosti osvobození od DPH, které je stanoveno v čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, takovým způsobem, že tohoto osvobození může využít pouze menší část hazardních her a her o peníze, určená buď na základě počtu povolených her nebo na základě obrátu dosaženého z těchto her požadovaných na území uvedených států.

26 V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že ze samotného znění čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 vyplývá, že toto ustanovení ponechalo členským státům široký prostor pro uvážení, pokud jde o osvobození od daně nebo o zdanění dotyčných plnění, nebo uvedeným státům dovoluje stanovit podmínky a omezení, kterým může toto osvobození od daně podléhat.

27 Dále je nutno konstatovat, že znění čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 neobsahuje nic, co by dovolovalo vyvodit závěr, že zákonodárce Společenství zamýšlel zavést jakékoli kvantitativní omezení, které by mělo za cíl zajistit, aby minimálně 50 % hazardních her a her o peníze provozovaných a požadovaných v členském státě, nebo minimálně 50 % obrátu dosaženého provozováním a požádáním těchto her, mohlo spadat do osvobození od DPH, které je stanoveno v tomto článku.

28 Skutečnost, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že požadání a provozování hazardních her a hracích přístrojů pro hazardní hry musí být v zásadě osvobozeno od DPH (viz zejména rozsudky ze dne 11. března 1998, Fischer, C-283/95, Recueil, s. I-3369, bod 25, jakož i výše uvedený rozsudek Linneweber a Akritidis, bod 23) nelze v této souvislosti vzhledem k cílům sledovaným čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, jakož i vzhledem k obecné systematické, na kterých je tato směrnice založena, chápat tak, že by toto konstatování zpochybňovalo.

29 Zprv, pokud jde o účel dotčeného osvobození, je totiž nutno připomenout, že v oblasti hazardních her a her o peníze jsou členské státy nejen oprávněny stanovit podmínky a omezení pro osvobození od daně, které je stanoveno v čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 (výše uvedené rozsudky Fischer, bod 25, jakož i Linneweber a Akritidis, bod 23), nýbrž disponují i posuzovací pravomocí, která jim dovoluje úplně nebo částečně zakázat hrouinnosti této povahy, nebo je omezit a stanovit k tomuto účelu více či méně přísné způsoby kontroly (rozsudky ze dne 24. března 1994, Schindler, C-275/92, Recueil, s. I-1039, bod 61 a ze dne 21. září 1999, Läärä a další, C-124/97, Recueil, s. I-6067, bod 35).

30 Z toho vyplývá, jak uvedl generální advokát v bodě 47 svého stanoviska, že členský stát může považovat za nutné omezit na svém území nabídku hazardních her nebo her o peníze na takové druhy her, které se hodí pro uplatňování DPH, takže praktické důvody, které jsou, jak bylo uvedeno v bodě 24 tohoto rozsudku, základem pro osvobození od daně, se v jejich souvislosti neuplatní.

31 Výklad čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112, podle kterého by toto ustanovení, jak tvrdí společnost Leo-Libera, členskému státu, který se rozhodl pro postup popsáný v předchozím bodě, přesto ukládalo, aby od DPH osvobodil minimálně 50 % povolených her nebo druhů těchto her, které představují minimálně 50 % obrátu dosaženého všemi hazardními hrami a hrami o peníze na vnitrostátním trhu, by proto byl zjevně v rozporu jak s cílem sledovaným zákonodárcem Společenství, tak i se zásadou uvedenou v bodě 22 tohoto rozsudku, podle které je nutno výjimky

z obecné zásady vykládat restriktivně?

32 Zadruhé, co se týče systematiky směrnice 2006/112, je nutno uvést, že vzhledem k tomu, že je nesporné, že výše obratu dosaženého u her osvobozených od DPH a u her, které od ní osvobozeny nejsou, se může v různých obdobích značně lišit, osvobození některých druhů hazardních her nebo her o peníze od DPH by za předpokladu, že by byl přijat výklad společnosti Leo-Libera, mohlo být jednou v souladu a jindy v rozporu s čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112.

33 Takovýto výklad by tedy mohl vyvolat nejen značnou právní nejistotu, ale byl by i v rozporu s duchem článku 131 této směrnice, který vyžaduje, aby osvobození od DPH byla uplatňována správně a jednoduše (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Sb. rozh. s. I-589, bod 31).

34 Konečně je třeba dodat, že na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Leo-Libera, zásada daňové neutrality, podle níž nesmí být s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, zacházeno z hlediska DPH odlišně, rovněž nebrání takové právní úpravě, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení.

35 Tuto zásadu totiž není možné vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby byl jeden druh hazardní hry nebo hry o peníze osvobozen od DPH, zatímco jiný druh hry od ní osvobozen není, pokud si tyto dva druhy her vzájemně nekonkurují, protože takový výklad by vedl k tomu, že čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 a široký prostor pro uvážení, který toto ustanovení přiznává členskému státu, by byly zbaveny veškerého užitečného účinku.

36 Jak vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, vnitrostátní právní úprava, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, přitom nezachází z hlediska DPH odlišně s podobnými hazardními hrami nebo hrami o peníze, které by mohly být považovány za hry, které si vzájemně konkurují.

37 Okolnost, že hazardní hry nebo hry o peníze osvobozené od DPH představují, stejně jako ve věci v původním řízení, pouze menší část her povolených na vnitrostátním území nebo vytváří jen menší část celkového obratu dosahovaného v oblasti her na tomto území, proto není v souvislosti se zásadou daňové neutrality relevantní.

38 Na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Leo-Libera, v souvislosti s uvedenou zásadou není relevantní ani skutečnost, že výše neharmonizované daně z her, které rovněž podléhají některé pořadatelé a provozovatelé hazardních her a her o peníze, kteří jsou osobami povinnými k DPH, závisí na DPH dlužné na základě této činnosti, neboť zásada daňové neutrality se na takovou daň nevztahuje (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Fischer, bod 30).

39 S ohledem na výše uvedené úvahy je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že využití možnosti, kterou disponují členské státy, stanovit podmínky a omezení pro osvobození od DPH uvedené v tomto ustanovení členskému státu dovoluje osvobodit od této daně jen některé hazardní hry nebo hry o peníze.

K nákladům řízení

40 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:

Článek 135 odst. 1 písm. i) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že využití možnosti, kterou disponují členské státy, stanovit podmínky a omezení pro osvobození od daně z přidané hodnoty uvedené v tomto ustanovení tímto členským státem dovoluje osvobodit od této daně jen některé hazardní hry nebo hry o peníze.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.