



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

19. července 2012*

„Šestá směrnice o DPH — Článek 11 část A odst. 1 písm. a), čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 —
Provozování hry bingo — Zákonná povinnost vyplatit hráčům formou výhry část prodejní ceny karet —
Výpočet základu daně“

Ve věci C-377/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Španělsko) ze dne 18. května 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 18. července 2011, v řízení

International Bingo Technology SA

proti

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

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

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za španělskou vládu S. Centeno Huerta, jako zmocněnkyní,

— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyní,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* * Jednací jazyk: španělština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 11 části A odst. 1 písm. a), čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998 (Úř. věst. L 281, s. 31; Zvl. vyd. 09/01, s. 315, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi International Bingo Technology SA (dále jen „International Bingo“) a Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), týkajícího se výpočtu podílu odpočitatelného z daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dlužné touto společnostmi za zdaňovací období roku 1999.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 11 šesté směrnice stanoví:

„A. V tuzemsku

1. Základem daně je:

- a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby.

[...]“

- 4 Článek 17 odst. 2 písm. a) a odst. 5 ve znění vyplývajícím z článku 28f šesté směrnice stanoví:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

- a) [DPH], která je v tuzemsku splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je daňovým dlužníkem;

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

Členské státy nicméně mohou:

- a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví;

- b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účetnictví;
- c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;
- d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;
- e) stanovit, že pokud je [DPH], jež není osobou povinnou k dani odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlédne se k ní.“

5 Článek 19 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„1. Podíl odpočitatelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

- v čitateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není [DPH] odpočitatelná, bez [DPH]. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.“

Španělské právo

6 Článek 104 odst. 1 zákona č. 37/1992 o dani z přidané hodnoty (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) ze dne 28. prosince 1992 (BOE č. 312 ze dne 29. prosince 1992, s. 44247, dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„V případech, v nichž se uplatní pravidlo obecného podílu, je za každé zdaňovací období odpočitatelný pouze procentní podíl daně odvedené na vstupu vypočtený podle ustanovení odstavce 2.

Pro účely použití ustanovení předcházejícího pododstavce se částky, které nejsou odpočitatelné podle článků 95 a 96 tohoto zákona, nezapočítávají do daně odvedené na vstupu.“

7 Článek 104 odst. 2 první pododstavec zákona o DPH stanoví:

„Odpočitatelný procentní podíl, na který odkazuje předchozí odstavec, je určen stonásobkem zlomku,

- 1. v jehož čitateli se uvede celková částka určená za kalendářní rok za dodávky zboží a poskytnutí služeb, jež zakládají nárok na odpočet, které osoba povinná k dani uskutečnila v rámci své podnikatelské nebo samostatné výdělečné činnosti, popřípadě v jiné obdobné oblasti,
- 2. v jehož jmenovateli se uvede celková částka dodávek zboží a poskytnutí služeb provedených v tomtéž období osobou povinnou k dani v rámci její podnikatelské nebo samostatné výdělečné činnosti, popřípadě v jiné obdobné oblasti, včetně těch, které nezakládají nárok na odpočet.“

8 Článek 104 odst. 4 první pododstavec zákona o DPH má následující znění:

„Pro účely výpočtu podílu se ‚celkovou částkou obratu‘ rozumí součet protiplnění odpovídajících tomuto plnění, určený podle článků 78 a 79 tohoto zákona, včetně obratu osvobozeného od daně nebo nepodléhajícího dani.“

9 Článek 78 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Základ daně tvoří celková částka obratu odpovídající zdanitelným plněním obdrženým od jejich odběratelů nebo od třetích osob.“

10 Nařízení Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya ze dne 9. ledna 1979 ve znění nařízení ze dne 18. ledna 1995 stanoví, že „celková částka, která se rozdělí ve formě výher v každé hře nebo losování, představuje 69 % nominální hodnoty prodaných karet, z níž 10 % připadá na řadu a 59 % na ‚full house‘“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 International Bingo je společnost pořádající hry bingo. Je osobou povinnou k DPH, ale současně je v rozsahu svého obratu souvisejícího s pořádáním zmíněných her od této daně osvobozena.

12 Společnost International Bingo však vykonává i jiné činnosti, u nichž není osvobozena od DPH. K těmto činnostem náleží zejména výběr a odvod „daně ze hry bingo“, která odpovídá části prodejní ceny karet a kterou pořadatelé vybírají od hráčů a odvádějí příslušnému správci daně. Tito pořadatelé obdrží – jako protiplnění za uvedenou činnost – odměnu za výběr, jež se rovná 10 % vybrané částky zmíněné daně. Výše této odměny, která podléhá DPH, představuje základ daně pro výpočet DPH splatné pořadatelům z jimi poskytnutých služeb.

13 Provádějí-li pořadatelé v hracích sálech binga i jiné činnosti, které nejsou osvobozeny od DPH, například provoz baru nebo restaurace, vztahuje se na ně pravidlo podílu pro určení DPH odpočitatelné podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

14 Co se týče výpočtu tohoto podílu, společnost International Bingo odpočetla ze svého obratu částku výher, kterou měla vyplatit výhercům podle zákona o DPH, tzn. částku odpovídající pevně stanovenému procentnímu podílu z prodejní ceny karet binga. Agència Estatal de la Administració Tributaria (státní agentura daňové správy) zastává opačný názor. Rozhodla, že částku výher vyplacených výhercům je třeba zahrnout do obratu sloužícího za základ výpočtu zmíněného podílu.

15 Jelikož Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya (TEARC) zamítl žalobu podanou společností International Bingo proti tomuto rozhodnutí, které vydala Agència, uvedená společnost předložila věc Tribunal Superior de Justicia de Catalunya s tvrzením, že rozsudek vydaný v prvním stupni odporuje šesté směrnici ve výkladu Soudního dvora.

16 Podle předkládajícího soudu je pro rozhodnutí ve sporu, jenž mu byl předložen, nutno určit, v čem spočívá „skutečně obdržené protiplnění“, jehož se dostalo společnosti International Bingo za pořádání hry. V tomto ohledu uvedený soud uvádí, že určité skutečnosti obsažené v rozsudcích Soudního dvora ze dne 5. května 1994, Glawe (C-38/93, Recueil, s. I-1679), a ze dne 17. září 2002, Town & County Factors (C-498/99, Recueil, s. I-7173), opravňují domněnku, že takový pořadatel her bingo, jako je pořadatel dotčený v jím projednávaném sporu, ve skutečnosti nemůže disponovat částí prodejní ceny karet určené k financování výher, jež mají být vyplaceny výhercům.

- 17 Především jsou totiž celkové částky, jež odpovídají částkám výher, předem určeny zákonem, který stanoví, že celková částka, kterou je třeba vyplatit formou výhry v každé hře nebo losování, odpovídá 69 % nominální hodnoty všech prodaných karet.
- 18 Dále, jelikož je procentní podíl vrácený z prodejní ceny karty, který odpovídá výhrám, předem stanoven zákonem, neexistuje v tomto ohledu nejistota. Částka vyplacená jako výhra v každé z her závisí pouze na počtu prodaných karet a může být zjištěna pomocí prostého aritmetického výpočtu.
- 19 Konečně, jelikož část prodejní ceny karet, která odpovídá výhrám, jež mají být rozděleny výhercům, má pořadatel hry bingo v držení pouze po dobu od započetí do ukončení hry, může být tento pořadatel považován pouze za dočasného uschovatele těchto výher.
- 20 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña uvádí, že řešení, pro které se v souvislosti s výpočtem základu daně z takové služby, jako je služba dotčená v jím projednávaném sporu, rozhodly španělské soudy, a řešení, pro které se rozhodly soudy ostatních členských států, se navzájem diametrálně liší. Je tudíž třeba určit, zda je účelem ustanovení šesté směrnice, která se týká určení poměrné části odpočtu, harmonizovat způsob tohoto výpočtu.
- 21 Zmíněný soud dále uvedl několik skutečností, jež je podle jeho názoru třeba zohlednit v rámci této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Upřesnil, že
- v projednávané věci lze v rámci ceny, kterou každý hráč zaplatí při koupi karet bingo, rozlišovat z právního a ekonomického hlediska mezi částí určenou na výhry a částí určenou na jiné účely. Stejně je tomu i ohledně části, která slouží k uhrazení daně ze hry bingo, a části, která tvoří protiplnění za službu poskytnutou pořadatelem hry v souvislosti s výběrem této daně. Vzhledem k uvedenému rozlišení by neměly vzniknout žádné pochybnosti ohledně faktu, že část ceny určená na výplatu výher nemůže být považována za odměnu za služby poskytnuté tímto pořadatelem;
 - pořadatel hry nemá možnost obdržet od výherce úhradu DPH, již jsou zatíženy částky určené na výhry. Nemůže tedy dojít k přenosu ekonomické zátěže představované touto daní. Zkreslení, které z toho z hlediska neutrality systému DPH vyplývá, by mohlo být zmírněno, kdyby vyplácené výhry nebyly zahrnuty do základu daně.
- 22 Za těchto podmínek se Tribunal Superior de Justicia de Cataluña rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:
- „1) Znamená skutečnost, že hráči binga platí část ceny za karty odpovídající výhrám, skutečnou spotřebu zboží nebo služeb pro účely zahrnutí do zdanitelného plnění DPH?
 - 2) Je třeba čl. 11 část A odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že stanovuje takovou míru harmonizace, která brání tomu, aby se v různých členských státech přijímala na úrovni legislativní či soudní odlišná řešení, pokud jde o zahrnutí části ceny za karty určenou k vyplácení výher do základu DPH, pro účely úpravy jmenovatele při výpočtu procentní částky podílu?
 - 3) Je třeba čl. 11 část A odst. 1 písm. a) ve spojení s čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice vykládat pro účely zahrnutí jmenovatele při výpočtu procentní částky podílu v tom smyslu, že brání vnitrostátní judikatuře, která v případě hry bingo zahrnuje do základu DPH částky, které odpovídají výhrám a které hráči platí v rámci nákupu karet?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 23 Svou první otázkou chce předkládající soud v podstatě zjistit, zda čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že v případě prodeje takových karet bingo, jako jsou karty dotčené ve věci v původním řízení, je do základu DPH zahrnuta část ceny těchto karet, předem stanovená zákonem, která je určena na výplaty výher hráčům.
- 24 Pro zodpovězení této otázky je především třeba připomenout, že čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví, že „[z]ákladem daně [...] při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny [...] v písm. b), c) a d), [je] vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany“.
- 25 Dále je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury musí být toto ustanovení vykládáno v tom smyslu, že základem daně z poskytnutí služby je protiplnění skutečně obdržené za tuto službu (viz zejména rozsudek ze dne 27. března 1990, *Boots Company*, C-126/88, Recueil, s. I-1235, bod 19, a výše uvedený rozsudek *Town & County Factors*, bod 27).
- 26 Soudní dvůr již taktéž judikoval, že v případě hracích automatů se v souladu s povinnostmi závazně stanovenými zákonem vyplácí z výher, stejně jako ve věci v původním řízení, stanovený procentní podíl sázek hráčů, a protiplnění vskutku obdržené pořadatelem za poskytnutí automatů tvoří pouze ta část sázek, s níž může pořadatel skutečně sám nakládat (výše uvedený rozsudek *Glawe*, bod 9).
- 27 Co se však týče takové hry, jako je hra dotčená v původním řízení, nelze než konstatovat, že podmínky pro její průběh jsou stanoveny zákonem a že procentní podíl prodejní ceny karet vyplácený formou výher hráčům je kogentně stanoven zákonem.
- 28 Jelikož část prodejní ceny karet, která je vyplácena hráčům formou výher, je stanovena předem a je závazná, nemůže být považována za protiplnění obdržené pořadatelem hry za plnění, které poskytl (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Glawe*, bod 12).
- 29 Z toho plyne, že v rámci takové hry, jako je hra dotčená ve věci v původním řízení, je protiplnění skutečně obdržené pořadatelem hry za poskytnutou službu tvořeno prodejní cenou karet sníženou o část této ceny stanovenou zákonem, která musí být vyplacena hráčům z titulu výhry. Zmíněný pořadatel totiž může skutečně sám nakládat pouze se zbývající částí prodejní ceny.
- 30 Konečně je třeba uvést, že tento výklad čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je v souladu s výkladem, jež podal Soudní dvůr ve svém výše uvedeném rozsudku *Town & County Factors*.
- 31 V tomto ohledu – jak vyplývá z bodů 29 a 30 výše uvedeného rozsudku *Town & County Factors* – Soudní dvůr rozhodl, že výklad šesté směrnice, který podal ve svém výše uvedeném rozsudku *Glawe*, se nepoužije ohledně takové služby, jako je služba dotčená ve věci, v níž byl vydán rozsudek *Town & County Factors*. Zatímco je totiž pro hrací automaty dotčené ve věci, v níž byl vydán zmíněný rozsudek *Glawe*, příznačná skutečnost, že byly v souladu se zákonnými povinnostmi navrženy tak, aby určitý procentní podíl sázek podaných hráči byl těmto hráčům vyplacen v podobě výhry, a tyto sázky byly technicky i fyzicky odděleny od částek, se kterými mohl provozovatel skutečně sám nakládat, nevykazovala soutěž dotčená v uvedeném rozsudku *Town & County Factors* žádný z těchto podstatných znaků, takže pořadatel tohoto druhu soutěže mohl volně nakládat s celkovou částkou vybraných účastnických poplatků.

- 32 V rámci takové hry, jako je hra dotčená ve věci v původním řízení, však právě platí, že pořadatel nemůže volně nakládat s celkovou částkou prodejní ceny karet bingo, jelikož má povinnost vyplatit hráčům procentní podíl, předem stanovený zákonem, ze zmíněné prodejní ceny.
- 33 Na první otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že při prodeji takových karet bingo, jako jsou karty dotčené ve věci v původním řízení, nezahrnuje základ DPH část ceny těchto karet, předem stanovenou zákonem, jež je určena na výplatu výher hráčům.

Ke druhé a třetí otázce

- 34 Svou druhou a třetí otázkou, jež je třeba zkoumat společně, chce předkládající soud v podstatě zjistit, zda čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že členské státy mohou stanovit, že pro účely výpočtu poměrné části odpočtu DPH je část prodejní ceny karet bingo, předem stanovená zákonem, kterou je nutno vyplatit hráčům ve formě výher, součástí obratu, jež se dosadí do jmenovatele zlomku podle zmíněného čl. 19 odst. 1.
- 35 K zodpovězení této otázky je třeba především připomenout znění druhého bodu odůvodnění šesté směrnice, podle něhož „pravidla pro odpočet daně by měla být harmonizována do té míry, aby se týkala skutečně vybraných částí [...] [a] výše odpočtu daně by měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“.
- 36 Je třeba dodat, že znění čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je jasné a že toto ustanovení neponechává členským státům žádný prostor pro uvážení, co má být považováno za protiplnění, jež poskytovatel služby získá nebo má získat od jejího příjemce.
- 37 Ostatně Soudní dvůr v již v této souvislosti rozhodl, že šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát na dané operace uplatňoval jiné pravidlo pro stanovení základu daně, než je obecné pravidlo stanovené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) této směrnice, aniž by dodržel postup stanovený v článku 27 téže směrnice pro získání povolení zavést takovéto opatření odchylovající se od zmíněného obecného pravidla (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Sb. rozh. s. I-5059, bod 40).
- 38 Dále je třeba konstatovat, jak vyplývá z odpovědi na první otázku, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, nemůže být část prodejní ceny karet bingo předem stanovená zákonem, jež musí být vyplacena hráčům jakožto výhra, započítána do základu daně, a tudíž nemůže být považována za součást obratu pořadatele hry. V důsledku toho nemohou být odpovídající částky zahrnuty do jmenovatele zlomku sloužícího k výpočtu odpočitatelného podílu DPH odvedené na vstupu, prováděnému podle čl. 19 odst. 1 šesté směrnice.
- 39 Na druhou a třetí otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že členské státy nemohou stanovit, že pro účely výpočtu poměrné části odpočtu DPH je část prodejní ceny karet bingo, předem stanovená zákonem, která musí být vyplacena hráčům jakožto výhra, zahrnuta do obratu uvedeného ve jmenovateli zlomku podle citovaného čl. 19 odst. 1.

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:

- 1) **Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 98/80/ES ze dne 12. října 1998, musí být vykládán v tom smyslu, že při prodeji takových karet bingo, jako jsou karty dotčené ve věci v původním řízení, nezahrnuje základ daně z přidané hodnoty část ceny těchto karet, předem stanovenou zákonem, jež je určena na výplatu výher hráčům.**
- 2) **Článek 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 98/80, musí být vykládány v tom smyslu, že členské státy nemohou stanovit, že pro účely výpočtu poměrné části odpočtu daně z přidané hodnoty je část prodejní ceny karet bingo, předem stanovená zákonem, která musí být vyplacena hráčům jakožto výhra, zahrnuta do obratu uvedeného ve jmenovateli zlomku podle citovaného čl. 19 odst. 1.**

Podpisy.