

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

17. února 2005 *

Ve spojených věcech C-453/02 a C-462/02,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutími Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 6. listopadu 2002, došlými Soudnímu dvoru dne 13. a 23. prosince 2002, v řízeních

Finanzamt Gladbeck

proti

Edith Linneweber (C-453/02)

a

Finanzamt Herne-West

proti

Savvasi Akritidisovi (C-462/02),

* Jednač jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, C. Gulmann a R. Schintgen (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: C. Stix-Hackl,

vedoucí soudní kanceláře: M.-F. Contet, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. května 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za E. Linneweber M. Nettesheimem, Rechtsanwalt,

— za německou vládu W.-D. Plessingem, jako zmocněncem, ve spolupráci s D. Sellnerem, Rechtsanwalt,

— za Komisi Evropských společenství E. Traversou a K. Grossem, jako zmocněnci, ve spolupráci s A. Böhlkem, Rechtsanwalt,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. července 2004,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 13 části B písm. f) 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, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tyto žádosti byly podány v rámci sporů jednak mezi Finanzamt Gladbeck a Edith Linneweber jako univerzální dědičkou po svém manželovi, který zemřel v roce 1999, a jednak Finanzamt Herne-West a Savvasem Akritidisem ohledně odvodu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z příjmů pocházejících z provozování hazardních her.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 2 šesté směrnice, který tvoří její hlavu II, nazvaný „Oblast působnosti“ stanoví:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

- 4 Podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice členské státy osvobodí od DPH:

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

Vnitrostátní právní úprava

- 5 Podle čl. 1 odst. 1 Umsatzsteuergesetz (zákon z roku 1993 o dani z obratu, BGBl. 1993 I, s. 565, dále jen „UStG“) podléhají DPH úplatná plnění v tuzemsku uskutečněná podnikatelem v rámci jeho činnosti.
- 6 Podle čl. 4 odst. 9 písm. b) UStG je od DPH osvobozen obrat náležející do působnosti zákona o sázkách a loteriích, jakož i obrat schválených veřejných kasin pocházející z provozu těchto kasin.

Spory v původních řízeních a předběžné otázky*Věc C-453/02*

- 7 Edith Linneweber je univerzální dědičkou po svém manželovi, který zemřel v roce 1999. Posledně uvedený měl správní povolení provozovat za úhradu výherní automaty a zábavní přístroje v kavárnách a hernách, které vlastnil. Edith Linneweber a její manžel uvedli příjmy vzniklé z provozování uvedených přístrojů v daňových příznáních za roky 1997 a 1998 jako příjmy nepodléhající DPH z důvodu, že příjmy schválených kasin pocházející z výherních automatů jsou od této daně osvobozeny.

- 8 Finanzamt Gladbeck měl oproti tomu za to, že podle čl. 4 odst. 9 písm. b) UStG dotčené příjmy nebyly osvobozeny, jelikož nepodléhaly dani ze sázek, kurzových sázek a loterií a nepocházely z provozu schváleného veřejného kasina.

- 9 Finanzgericht v Münsteru (Německo), kterému byl spor předložen, vyhověl odvolání podanému E. Linneweber z důvodu, že, obdobně s tím, jak Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 11. listopadu 1998, Fischer (C-283/95, Recueil, s. I-3369), příjmy pocházející z výherních automatů musí být osvobozeny od DPH na základě použití čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice. V bodu 28 uvedeného rozsudku totiž Soudní dvůr konstatoval, že zásada daňové neutrality brání, pokud jde o výběr DPH, rozlišování mezi transakcemi legálními a protiprávními.

- 10 Na podporu svého opravného prostředku „Revision“ podaného k Bundesfinanzhof Finanzamt Gladbeck uplatnil, že vklady a šance na výhru jsou o hodně vyšší v případě přístrojů instalovaných v kasinech než u přístrojů provozovaných mimo takováto zařízení. Proto, opačně od toho, co připustil Finanzgericht Münster, neexistuje hospodářská soutěž mezi těmito dvěma typy přístrojů.
- 11 Maje za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad šesté směrnice, Bundesfinanzhof se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba vykládat čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice [...] v tom smyslu, že členský stát nemůže podrobit dani z přidané hodnoty provozování hazardní hry nebo peněžní hry, pokud je provozování takové hry schváleným veřejným kasinem od daně osvobozeno?

2) Zakazuje čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice [...] členskému státu, aby podrobit dani z přidané hodnoty provozování hracího automatu pouze z důvodu, že ve schváleném veřejném kasinu je takové provozování od daně osvobozeno, nebo je třeba mimoto prokázat, že hrací automaty provozované mimo kasina jsou srovnatelné v podstatných bodech, jako je například nejvyšší vklad a nejvyšší výhra, s automaty provozovanými v kasinech?

3) Může se osoba, která zařízení instalovala, dovolávat osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice [...]?“

Věc C-462/02

- 12 Jak vyplývá ze spisu předanému Soudnímu dvoru předkládajícím soudem, S. Akritidis provozoval v letech 1987 až 1991 hernu v Herne-Eickel. V této herně provozoval ruletu a karetní hry. V souladu s povolením, které měl, musely být při provozování těchto her dodržována pravidla definovaná v souladu s osvědčením o nezávadnosti („Unbedenklichkeitsbescheinigung“) vydaném příslušnými orgány.
- 13 V letech 1989 až 1991 S. Akritidis jak v ruletě, tak v karetní hře nedodržel pravidla stanovená příslušnými orgány. Zejména nevedl přehled her, nedodržel nejvyšší výši vkladů a nevedl evidenci obratu vzniklého provozováním dotčených her.
- 14 Finanzamt Herne-West určil obrat pro uvedené období tak, že vzal v úvahu protiprávní příjmy pocházející z rulety a karetních her. Po stížnosti S. Akritidise a po vzetí v úvahu výše uvedeného rozsudku ve věci Fischer se Finanzamt Herne-West vzdal zdanění příjmů pocházejících z rulety. Nicméně se rozhodl považovat nelegálně organizované karetní hry za zdanitelné a stanovil formou paušální částky část obratu týkající se provozování této hry.
- 15 Savvas Akritidis se proti tomuto rozhodnutí odvolal k Finanzgericht Münster. Tento soud rozhodl, že v souladu se zásadami vyplývajícími z výše uvedeného rozsudku Fischer, dotčená karetní hra musí být za použití čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice osvobozena od DPH. Měl krom toho za to, že se S. Akritidis mohl dovolávat uvedeného ustanovení před vnitrostátními soudy přímo. Nebyl žádný důvod k omezení použití zásad stanovených Soudním dvorem v uvedeném rozsudku na ruletu.

- 16 Na podporu svého opravného prostředku „Revision“ podaného k Bundesfinanzhof Finanzamt Herne-West uplatnil, že zásady, na které se Finanzgericht Münster odvolal, nejsou přenositelné na karetní hru dotčenou v projednávané věci. V projednávaném případě na rozdíl od dotčené hry ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Fischer, nebyla žádná hospodářská soutěž mezi karetní hrou provozovanou S. Akritidisem a hrami provozovanými kasiny, protože tyto hry ve skutečnosti nebyly srovnatelné. Savvas Akritidis, pokud jde o něj, tvrdí, že karetní hra, která byla hrána v jeho zařízeních, odpovídá hře „black jack“ hrané ve schválených veřejných kasinech.
- 17 Maje za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad šesté směrnice, Bundesfinanzhof se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Zakazuje čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice [...] členskému státu, aby podrobil dani z přidané hodnoty provozování karetní hry, pokud je provozování takové hry schváleným veřejným kasinem osvobozeno, nebo je třeba mimoto prokázat, že karetní hry provozované mimo kasina, jsou srovnatelné v podstatných bodech, jako jsou například pravidla hry, nejvyšší vklad a nejvyšší výhra, s hrami organizovanými v kasinech?
- 2) Může se provozovatel dovolávat osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice [...]?“
- 18 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 6. února 2003 byly věci C-453/02 a C-462/02 spojeny pro účely písemné části řízení, ústní části řízení a rozsudku.

K předběžným otázkám

K první otázce ve věci C-453/02

- 19 Úvodem je třeba jednak připomenout, že čl. 4 odst. 9 písm. b) UStG osvobozuje od DHP obrat dosažený schválenými veřejnými kasiny prostřednictvím hazardních her nebo hracích přístrojů pro hazardní hry, aniž by byla určena forma nebo pravidla provozování uvedených her nebo přístrojů.
- 20 Krom toho, jak Bundesfinanzhof upřesnil ve svém předkládacím rozhodnutí, je namístě uvést, že schválená veřejná kasina nejsou podrobena žádnému omezení, pokud jde o hazardní hry a hrací přístroje pro hazardní hry, které mohou provozovat.
- 21 Hazardní hry a hrací přístroje pro hazardní hry, jako jsou hry a přístroje dotčené ve věci v původním řízení, mohou být nezávisle na pravidlech, podle kterých jsou organizovány, provozovány schválenými veřejnými kasiny, aniž by byl obrat, kterého dosahují provozováním uvedených her, podroben DPH.
- 22 Za těchto podmínek je namístě rozumět první otázce ve věci C-453/02 tak, že se v podstatě týká toho, zda čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že provozování veškerých hazardních her a hracích přístrojů pro hazardní hry je osvobozeno od DPH, je-li vykonáváno ve schválených veřejných kasinech, zatímco stejná činnost jiných provozovatelů, nežli jsou provozovatelé kasin, tohoto osvobození nepožívá.

- 23 Za účelem odpovědi na takto přeformulovanou předběžnou otázku je třeba připomenout, že z čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice vyplývá, že provozování hazardních her a hracích přístrojů pro hazardní hry musí být v zásadě osvobozeno od DPH, přičemž členské státy jsou nicméně příslušní ke stanovení podmínek a omezení tohoto osvobození (výše uvedený rozsudek Fischer, bod 25).
- 24 Při výkonu této pravomoci musí členské státy respektovat zásadu daňové neutrality. Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, tato zásada brání zejména tomu, aby s podobným zbožím nebo poskytováním služeb, které si navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH různě, z čehož plyne, že takové zboží nebo poskytování služeb musí být podrobeno jednotné sazbě (viz zejména rozsudky ze dne 11. října 2001, Adam, C-267/99, Recueil, s. I-7467, bod 36, a ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo, C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 20).
- 25 Z této judikatury, jakož i z rozsudku ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20) a z výše uvedeného rozsudku Fischer tedy vyplývá, že pro vyhodnocení, zda jsou výrobky nebo poskytování služeb podobné, totožnost výrobce nebo poskytovatele služeb a právní forma, pod níž vykonávají své činnosti, není v zásadě rozhodná.
- 26 Jak uvedla generální advokátka v bodech 37 a 38 svého stanoviska za účelem určení, zda existuje podobnost mezi činnostmi dotčenými ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Fischer, Soudní dvůr zkoumal výlučně srovnatelnost dotčených činností a nevzal v úvahu argument, podle něž se s ohledem na zásadu daňové neutrality hazardní hry liší z pouhého důvodu, že jsou provozovány schválenými veřejnými kasiny nebo v nich.

- 27 V bodu 31 výše uvedeného rozsudku Fischer tak Soudní dvůr rozhodl, že čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice brání tomu, aby členský stát podrobil DPH nelegální provozování hazardní hry organizované mimo schválené veřejné kasino, zatímco provozování téže hazardní hry tímto zařízením je od DPH osvobozeno.
- 28 Jelikož tedy totožnost provozovatele hazardní hry není relevantní, pokud se týká určení, zda má být nelegální provozování uvedené hry považováno za konkurující legálnímu provozování téže hry, a *fortiori* tomu tak musí být, pokud se týká určení, zda hazardní hry nebo hrací přístroje pro hazardní hry provozované legálně musí být považovány za konkurující si navzájem.
- 29 Z toho vyplývá, že při výkonu pravomocí, které jsou členským státům přiznány podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice, tedy stanovení podmínek a omezení, za kterých může požívat osvobození provozování hazardních her a hracích přístrojů pro hazardní hry od DPH stanovené v tomto ustanovení, členské státy nemohou právoplatně učinit závislým prospěch z tohoto osvobození na totožnosti provozovatele uvedených her a přístrojů.
- 30 S ohledem na tyto úvahy je na místě odpovědět na první otázku položenou ve věci C-453/02 tak, že čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že provozování všech hazardních her a přístrojů pro hazardní hry je osvobozeno od DPH, je-li vykonáváno ve schválených veřejných kasinech, zatímco výkon téže činnosti provozovateli odlišnými od provozovatelů takových kasin od DPH osvobozen není.

K druhé otázce ve věci C-453/02 a první otázce ve věci C-462/02

- 31 S ohledem na odpověď poskytnutou na první otázku ve věci C-453/02 není namístě odpovídat ani na druhou otázku v téže věci, ani na první otázku ve věci C-462/02.

K třetí otázce ve věci C-453/02 a druhé otázce ve věci C-462/02

- 32 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu v podstatě je, zda čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice má přímý účinek v tom smyslu, že se ho provozovatel hazardních her a hracích přístrojů pro hazardní hry může dovolávat před vnitrostátními soudy za účelem vyloučení použití pravidel vnitrostátního práva neslučitelných s tímto ustanovením.
- 33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, se lze těchto ustanovení dovolávat při neexistenci prováděcích opatření přijatých ve lhůtách vůči jakýmkoli vnitrostátním předpisům neslučitelným se směrnicí nebo z důvodu, že definují práva, která jednotlivci mohou uplatňovat vůči státu (viz zejména rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker, 8/81, Recueil, s. 53, bod 25, ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 51, a ze dne 20. května 2003, Österreichischer Rundfunk a další, C-465/00, C-138/01 a C-139/01, Recueil, s. I-4989, bod 98).

- 34 Pokud se týká konkrétně čl. 13 části B šesté směrnice, z judikatury vyplývá, že i když toto ustanovení zjevně přiznává členským státům určitý prostor pro uvážení při stanovení podmínek použití některých osvobození, které stanoví, členské státy přesto nemohou namítat vůči daňovému poplatníku, který může prokázat, že jeho daňové postavení skutečně spadá do jedné z kategorií osvobození stanovených šestou směrnicí, skutečnost, že členský stát nepřijal ustanovení určená právě k usnadnění použití tohoto osvobození (výše uvedený rozsudek Becker, bod 33).
- 35 Je třeba doplnit, že okolnost, že čl. 13 část B písm. f) znovu potvrzuje existenci tohoto prostoru pro uvážení členských států tím, že upřesňuje, že jsou příslušní ke stanovení podmínek a omezení osvobození, kterého požívají hazardní a peněžní hry, nemůže tento výklad zpochybnit. Jelikož tyto hry jsou v zásadě od DPH osvobozeny, všichni jejich provozovatelé se mohou tohoto osvobození přímo dovolávat, pokud dotčený členský stát upustil od výkonu pravomocí, které mu jsou výslovně přiznány čl. 13 částí B písm. f) šesté směrnice, nebo pokud takové pravomoci opomenul provést.
- 36 Je třeba mimoto konstatovat, že to, co platí pro případ, kdy členský stát nevykonal pravomoci, které mu jsou přiznány článkem 13 B šesté směrnice, musí a *fortiori* platit pro případ, kdy při výkonu uvedených pravomocí členský stát přijme vnitrostátní předpisy, které s uvedenou směrnicí nejsou slučitelné.
- 37 Z toho vyplývá, že jak uvedla generální advokátka v bodu 72 svého stanoviska, pokud jako ve věcech v původních řízeních podmínky nebo omezení, kterým členské státy podřizují osvobození hazardních a peněžních her od DPH, jsou v rozporu se zásadou daňové neutrality, uvedený členský stát se nemůže o takové podmínky nebo omezení opírat, aby provozovatelé těchto her odmítl osvobození, kterého se legitimně může domáhat na základě šesté směrnice.

- 38 Proto je namístě na třetí otázku ve věci C-453/02 a druhou otázku ve věci C-462/02 odpovědět tak, že čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice má přímý účinek v tom smyslu, že se ho provozovatel hazardních her nebo hracích přístrojů pro hazardní hry může dovolávat před vnitrostátními soudy za účelem vyloučení použití pravidel vnitrostátního práva neslučitelných s tímto ustanovením.

K časovým účinkům tohoto rozsudku

- 39 Ve svém ústním vyjádření německá vláda připomněla možnost Soudního dvora v případě, že shledá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věcech v původních řízeních, je neslučitelná se šestou směrnicí, omezit časové účinky tohoto rozsudku.
- 40 Na podporu svého návrhu uvedená vláda jednak upozorňuje Soudní dvůr na neblahé finanční důsledky, které by měl rozsudek konstatující neslučitelnost takového ustanovení, jako je čl. 4 odst. 9 UStG, se šestou směrnicí. Krom toho uplatnila, že postoj zaujatý Komisí Evropských společenství v důsledku rozsudku ze dne 5. května 1994, Glawe (C-38/93, Recueil, s. I-1679), vedl Spolkovou republiku Německo k názoru, že čl. 4 odst. 9 UStG je s šestou směrnicí v souladu.
- 41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury výklad, který Soudní dvůr dává pravidlu práva Společenství při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 234 ES, objasňuje a upřesňuje význam a dosah takového pravidla tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy nabylo účinnosti. Z toho vyplývá, že takto vyložené pravidlo může a musí být použito soudcem i na právní vztahy vzniklé a vytvořené před rozsudkem rozhodujícím o žádosti o výklad, pokud jsou krom toho splněny podmínky umožňující předložit

příslušným soudům spor týkající se použití uvedeného pravidla (viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Roders a další, C-367/93 až C-377/93, Recueil, s. I-2229, bod 42, a ze dne 3. října 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Recueil, s. I-8191, bod 44).

- 42 Pouze výjimečně může být Soudní dvůr za použití obecné zásady právní jistoty inherentní právnímu řádu Společenství veden k omezení možnosti všech dotčených osob dovolávat se ustanovení, které vyložil, za účelem zpochybnění právních vztahů vzniklých v dobré víře (viz zejména rozsudky ze dne 23. května 2000, Buchner a další, C-104/98, Recueil, s. I-3625, bod 39, a výše uvedený Barreira Pérez, bod 45).
- 43 Pokud jde o věci v původních řízeních, je třeba zaprvé konstatovat, že jednání Komise v důsledku výše uvedeného rozsudku Glawe, se nelze platně dovolávat na podporu teze, že čl. 4 odst. 9 UStG mohl být rozumně považován za vyhovující šesté směrnici. Věc, ve které byl vydán uvedený rozsudek, se totiž týkala výlučně určení základu daně z obratu dosaženého provozováním výherních automatů, a nijak se netýkala rozdílného zacházení zavedeného obecně německou právní úpravou v oblasti DPH mezi schválenými veřejnými kasiny a ostatními provozovateli hazardních her.
- 44 Zadruhé je třeba připomenout, že finanční důsledky, které pro členský stát mohou plynout z rozsudku o žádosti o předběžné otázce, samy o sobě nemohou odůvodnit omezení časových účinků tohoto rozsudku (viz zejména výše uvedené rozsudky, Roders a další, bod 48, a Buchner a další, bod 41).
- 45 V důsledku toho není namístě omezit časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

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

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

- 1) Článek 13 B písm. f) 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, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu, která stanoví, že provozování všech hazardních her a hracích přístrojů pro hazardní hry je osvobozeno od DPH, pokud je vykonáváno ve schválených veřejných kasinech, zatímco výkon téže činnosti provozovateli odlišnými od provozovatelů takových kasin od DPH osvobozen není.
- 2) Článek 13 B písm. f) šesté směrnice má přímý účinek v tom smyslu, že se ho provozovatel hazardních her nebo hracích přístrojů pro hazardní hry může dovolávat před vnitrostátními soudy za účelem vyloučení použití pravidel vnitrostátního práva neslučitelných s tímto ustanovením.

Podpisy.