STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 8. července 2004 [1]

I – Úvod

1. Předmětem předběžných otázek předložených Soudnímu dvoru ve dvou spojených věcech usnesením Bundesfinanzhof je výklad čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS [2] (dále jen „šestá směrnice").

2. V tomto řízení se jedná o otázku, do jaké míry může členský stát podle tohoto ustanovení ohledně vybírání daně z přidané hodnoty rozlišovat jednak mezi hrami povolenými nebo nepovolenými, které jsou provozované mimo schválené veřejné kasino, a jednak hrami, které jsou provozovány ve schváleném veřejném kasinu.

3. Soudní dvůr byl tedy požádán, aby upřesnil svou judikaturu ve věci Fischer [3] ohledně dosahu zásady daňové neutrality, co se týče uložení daně z přidané hodnoty na hry.

II – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

4. Článek 13 část B šesté směrnice stanoví pod názvem „Ostatní případy osvobození" mimo jiné následující:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Šestá 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).

3 — Rozsudek ze dne 11. června 1998 (C-283/95, Recueil, s. I-3369).

a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

f) sázky, loterie a další formy her za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy;

[...]"

B – *Vnitrostátní právo*

5. Článek 4 odst. 9 písm. b) Umsatzsteuergesetz (německý zákon o dani z obratu) z roku 1993 (dále jen „UStG") osvobozuje od daně:

„činnosti, náležející do působnosti zákona o sázkách a loteriích, jakož i činnosti schválených veřejných kasin, které jsou spojeny s provozováním těchto kasin [...]"

III – Skutkový základ sporu, řízení a předběžné otázky

A – *Ve věci C-453/02*

6. Paní Linneweber je univerzální dědičkou po svém manželovi zesnulém v roce 1999, který byl (původní) osobou povinnou k dani a který provozoval k výdělečnému účelu s úředním povolením v kavárnách a hernách v jeho vlastnictví výherní hrací přístroje.

7. Paní Linneweber a osoba povinná k dani přiznaly příjmy z provozování výherních hracích přístrojů jako činnosti osvobozené od daně, zatímco finanční úřad měl za to, že tyto příjmy podle čl. 4 odst. 9 písm. b) UStG do osvobození od daně nespadají.

8. Finanzgericht v Münsteru (Německo), kterému byla věc předložena, rozhodl na základě rozsudku Soudního dvora ve věci Fischer [4] a tam provedeného výkladu zásady daňové neutrality ve prospěch osvobození od daně sporných činností.

4 – Výše uvedený rozsudek.

9. Bundesfinanzhof, předkládající soud, kterému byl předložen opravný prostředek „Revision" proti rozsudku Finanzgericht, má naproti tomu pochybnosti o osvobození od daně činnosti podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice, které Finanzgericht připustil. Předkládající soud odkazuje na to, že ve výše uvedeném rozsudku Fischer Soudní dvůr založil své úvahy na nepovoleném provozování hry, zatímco v projednávaném případě se jedná o úředně povolené výherní hrací přístroje. Krom toho se výherní hrací přístroje v kasinech zpravidla liší ve značné míře od výherních hracích přístrojů provozovaných v kavárnách a hernách, zejména, co se týče výše vkladů, výše výher a procentní sazby herních vkladů, která je opět vyplácena ve formě výher.

10. Předkládající soud zpochybňuje význam rozlišování mezi povolenými a nepovolenými spornými hrami v právu Společenství. Podle jeho názoru je stejně tak představitelné, že čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že členský stát nesmí podrobit (povolené či nepovolené) provozování hry dani z přidané hodnoty, pokud provozování *takové* hry schváleným veřejným kasinem je osvobozeno od daně.

„1) Je třeba vykládat čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS 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 77/388/EHS členskému státu, aby podrobil 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 77/388/EHS?"

B – *Ve věci C-462/02*

11. Za účelem objasnění rozsahu působnosti osvobození od daně, položil Bundesfinanzhof usnesením ze dne 6. listopadu 2002 Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

12. Pan Akritidis provozoval v letech od 1987 do 1991 kasino „Monte-Carlo" v Herne-Eickel (Německo), ve kterém pro-

vozoval s živnostenským oprávněním ruletu a karetní hry. Krom toho byl oprávněn organizovat karetní hry zvané „paměťové", které kromě hracího stolu předpokládají použití takzvané „hrací desky". Jak u rulety, tak rovněž u karetní hry však nedodržoval stanovené povinnosti. Např. hrací deska nebyla používána a povolené nejvyšší vklady byly překračovány.

13. V daňových výměrech ze dne 1. dubna 1996 Finanzamt nejdříve pojal do zdanění příjmy pocházející z rulety a karetních her, které nebyly povolené. Po stížnosti pana Akritidise sice ruletu na základě výše uvedeného rozsudku Fischer osvobodil od daně, nepovolené provozování karetních her však nadále považoval za zdanitelné.

14. Finanzgericht, který následně ve věci rozhodoval, došel naproti tomu k závěru, že podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice je třeba osvobodit od daně z obratu rovněž příjmy pocházející z karetních her a že podnikatel se v tomto rozsahu může přímo odvolat na toto ustanovení.

15. V opravném prostředku „Revision" podaném u Bundesfinanzhof, předkládajícího soudu, tento výklad Finanzamt popírá. Podle názoru Finanzamt je karetní hra provozovaná žalobcem pouze zčásti srovnatelná s karetními hrami nabízenými ve veřejných schválených kasinech, takže mezi hrami chybí nutný soutěžní vztah předpokládaný Soudním dvorem v rozsudku Fischer. Naproti tomu S. Akritidis uplatňuje, že karetní hry jím provozované jsou srovnatelné s hrami v kasinech, a proto tyto hry musí být od daně osvobozeny.

16. S odkazem na rozsudek Fischer – ve kterém Soudní dvůr vycházel z toho, že provozování (nepovolené) hry Karlheinzem Fischerem je v zásadě rovnocenné provozování rulety v řádně schválených kasinech –, se předkládající soud táže, zda pro osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice postačuje, že karetní hry jsou provozovány jak v kasinech, tak mimo ně, nebo zda tyto karetní hry musejí být mimoto v podstatných bodech srovnatelné. Krom toho se táže, zda se jednotlivec může odvolat na uvedené ustanovení směrnice.

17. Z tohoto důvodu položil Bundesfinanzhof usnesením ze dne 6. listopadu 2002 Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Zakazuje čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS 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 77/388/EHS?"

ným veřejným kasinem srovnatelné s hrami provozovanými mimo tyto kasina, a to v podstatných vlastnostech těchto her.

1) Hlavní argumenty účastníků řízení

19. Pan *Akritidis* nepředložil v předmětných spojených řízeních žádná vyjádření.

IV – Odpověď na předběžné otázky

A – *K dosahu zásady daňové neutrality ve vztahu ke zdanění her (první a druhá otázka ve věci C-453/02 a první otázka ve věci C-462/02)*

18. První dvě otázky ve věci C-453/02 a první otázka ve věci C-462/02, které je třeba následně projednat společně, se v podstatě týkají toho, zda je vybírání daně z přidané hodnoty na provozování her v rozporu s čl. 13 částí B písm. f) šesté směrnice, pokud provozování her stejného druhu – jako provoz výherních hracích přístrojů nebo provozování karetní hry – schváleným veřejným kasinem je osvobozeno od daně z přidané hodnoty, nebo pouze tehdy, pokud jsou hry provozované schvále-

20. Paní *Linneweber* u Soudního dvora tvrdí, na rozdíl od svých tvrzení v původním řízení, že zdanění obratu pocházejícího z výherních hracích přístrojů provozovaných jejím manželem nepředstavuje porušení čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice, jelikož se tyto výherní hrací přístroje podstatným způsobem odlišují od výherních hracích přístrojů umístěných ve veřejných kasinech. V tomto směru uvádí, že je ve správním uvážení členských států stanovit podmínky a omezení osvobození od daně pro hry podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice, pokud při tom, jak rozhodl Soudní dvůr v rozsudku Fischer, zůstává zachována zásada daňové neutrality. Tato zásada je porušena pouze tehdy, pokud jsou srovnatelné činnosti podrobeny rozdílnému zdanění obratu. Dvě poskytování služeb jsou tehdy srovnatelná, pokud se nacházejí navzájem – z pohledu spotřebitele – v dostatečně úzké hospodář-

ské soutěži. Při posouzení této otázky je třeba se zaměřit na všechny faktory, které určují užitečnost a hodnotu služby pro spotřebitele, přičemž se nejedná pouze o vnější a abstraktní stránky služby, avšak rovněž o to, za jakých podmínek může být služba poskytována, jaký je její přesný obsah a jaké jsou s jejím využíváním spojeny výhody a nevýhody pro spotřebitele.

21. Mezi výherními hracími přístroji, které jsou předmětem věci v původním řízení, a výherními hracími přístroji ve schválených veřejných kasinech existují tak velké rozdíly s ohledem na prostorovou a časovou dostupnost, okruh příjemců služeb, techniku hry (minimální doba trvání hry, nejvyšší vklad, minimální podíl zpětně vypláceného výnosu) a herní prostředí, že z pohledu spotřebitele tyto dvě kategorie hry nejsou navzájem v hospodářské soutěži, a proto se s nimi ve světle zásady daňové neutrality může zacházet rozdílně. I kdyby se předpokládala srovnatelnost těchto dvou kategorií her, rovnost v ukládání daní by byla zajištěna prostřednictvím vybírání poplatků za výherní hrací přístroje provozované ve schválených veřejných kasinech.

22. *Německá vláda* rovněž zdůrazňuje, že se výherní hrací přístroje a karetní hry, o které se v obou původních řízeních jedná, podstatným způsobem odlišují od výherních hracích přístrojů umístěných ve schválených veřejných kasinech nebo tam provozovaných karetních her (např. s ohledem na průběh hry, možnosti výhry, dobu trvání hry a výši vkladu). V důsledku toho je daňové rozlišování mezi hrami provozovanými ve schválených veřejných kasinech a mimo ně tedy nevyhnutelné nejen z objektivních důvodů, avšak je rovněž v souladu s právem Společenství, zejména se zásadou daňové neutrality, a spadá do správního uvážení uděleného členským státům.

23. Zásada daňové neutrality sice zakazuje, jak vyplývá z výše uvedeného rozsudku Fischer, obecné daňové rozlišování mezi povolenými a nepovolenými službami, naproti tomu však neukládá povinnost podrobit všechny povolené hry stejným daním a poplatkům, pokud jsou tyto hry skutečně odlišné povahy. Německý zákonodárce podle toho spojil rozdílné právní následky s různými druhy povolených her a místy, kde jsou provozovány. Na základě podstatných rozdílů v povaze a rozsahu her provozovaných ve schválených veřejných kasinech a mimo ně neexistuje mezi těmito hrami žádný soutěžní vztah. Za účelem určení, zda si dvě hry navzájem konkurují, je možné použít doplňkově zásady, které vypracovaly orgány Společenství pro určení věcně a prostorově „relevantního trhu" ve smyslu článku 82 Smlouvy o ES.

24. Německá vláda je konečně toho názoru, že je oprávněna podrobit dani z přidané hodnoty hry provozované mimo schválená veřejná kasina, jelikož daň z her provozova-

ných v kasinech je vybírána ve formě poplatku z provozování kasina.

25. *Komise Evropských společenství* uplatňuje, že čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice se meritorně vztahuje pouze na provozování „her" bez ohledu na kritéria, která jsou spojena se zdaněním v Německu, a sice osobu provozovatele nebo místo provozování. Zásada daňové neutrality zejména zakazuje, aby hospodářské subjekty, které provádějí stejné činnosti, podléhaly – co se týče daně z přidané hodnoty – rozdílnému zacházení. Z výše uvedeného rozsudku Fischer však vyplývá, že členské státy nemohou omezit osvobození od daně pouze na povolené hry. Podle šesté směrnice je pouze rozhodující, zda se, nehledě na možné rozdíly ohledně způsobu hry, v podstatě jedná o jednu a tutéž hru. Příslušný k rozhodnutí v tomto ohledu je v každém konkrétním případě vnitrostátní soud, popř. vnitrostátní orgány.

2) Posouzení

26. Jak správně uvedli všichni účastníci obou řízení, z rozsudku Fischer [5] vyplývá, že členské státy jsou sice podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice oprávněny stanovit podmínky a omezení osvobození od daně pro hry, musejí však vzít v úvahu zásadu daňové neutrality, která tvoří základ pro společný systém daně z přidané hodnoty.

27. Podle ustálené judikatury zásada daňové neutrality především zakazuje, aby se se zbožím nebo službami stejného druhu, které si proto navzájem konkurují, zacházelo ohledně daně z přidané hodnoty odlišně, takže takové zboží nebo služby musejí být podrobeny jednotné sazbě daně [6].

28. Podle toho je třeba nejdříve stanovit, že zásada daňové neutrality je spojena s podobností činností, avšak ne s osobou nebo právní formou hospodářského subjektu, který činnost uskutečňuje [7].

29. Taková právní úprava, jaká je použitelná podle UStG, podle kterého, jak vyplývá z usnesení předkládajícího soudu, závisí

5 — Výše uvedený rozsudek, bod 27.

6 — Mimo jiné rozsudky ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie (C-481/98, Recueil, s. I-3369, bod 22); ze dne 11. října 2001, Adam (C-267/99, Recueil, s. I-7467, bod 36), a ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie (C-384/01, Recueil, s. I-4395, bod 25).

7 — K tomuto bodu viz zejména rozsudky ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20); ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 30), a ze dne 3. dubna 2003, Hoffmann (C-144/00, Recueil, s. I-2921, bod 27).

osvobození od daně příjmů pocházejících z her na tom, zda vznikly z provozování schválených veřejných kasin, je tedy z hlediska této zásady automaticky určitým způsobem problematická.

30. Německá vláda sice uvedla, že UStG vychází z rozlišování mezi příjmy pocházejícími ze schválených veřejných kasin a mimo ně, na jednání však především zdůraznila, že toto rozlišování se zakládá na skutečně podstatných rozdílech mezi hrami – včetně herního prostředí a dostupnosti místa atd. –, a proto je v souladu se zásadou daňové neutrality.

31. Pochybuji o opodstatněnosti této argumentace z více důvodů.

32. Z předkládacího usnesení jednak vyplývá, na což odkázala Komise, že kasinům v zásadě není zakázáno nabízet hry, které podléhají úřednímu povolení, a které jsou tedy povolené rovněž mimo schválená veřejná kasina.

33. Krom toho z výše uvedeného rozsudku Fischer vyplývá, že nelze obecně vycházet z toho, že rozlišování mezi hrami provozovanými v kasinech a mimo ně odpovídá daňovému rozlišování povolenému ve světle zásady daňové neutrality. K tomuto rozsudku uvádím dále některá vysvětlení.

34. Ve výše uvedené věci Fischer se jednalo o otázku rovnosti daňového zacházení s hrou provozovanou mimo schválená veřejná kasina, která je rovnocenná ruletě, tak jak je provozována v řádně schválených veřejných kasinech.

35. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že v této věci bylo provozování rulety mimo schválená veřejná kasina tehdy zakázáno a že Soudní dvůr zodpověděl otázku slučitelnosti zdanění této hry se zásadou daňové neutrality nakonec především s ohledem na přípustnost či nepřípustnost hry. S odvoláním na rozsudek ve věci Lange [8] tedy konstatoval, že zásada daňové neutrality zakazuje „při vybírání daně z přidané hodnoty obecné rozlišování mezi činnostmi povolenými a činnostmi nepovolenými“ [9].

8 — Rozsudek ze dne 2. srpna 1993 (C-111/92, Recueil, s. I-4677, body 16 a 17).

9 — Výše uvedený rozsudek Fischer, bod 28.

36. V důsledku toho nemohou být hry podrobeny rozdílnému daňovému zacházení jen proto, že se liší v tom, zda jsou povolené, či nikoli. Tento bod je relevantní v projednávaném případě ve věci C-462/02, ve které se jedná o nepovolenou karetní hru nabízenou mimo schválená veřejná kasina.

37. Krom toho je třeba na základě výše uvedeného rozsudku Fischer zavrhnout i tezi, podle které se hry liší vzhledem k zásadě daňové neutrality již proto, že jsou provozovány veřejnými kasiny nebo v nich. Soudní dvůr totiž v tomto rozsudku konstatoval, že členský stát nemůže podrobit dani z přidané hodnoty hru – provozovanou mimo schválené veřejné kasino –, pokud je provozování takové hry schváleným veřejným kasinem od daně osvobozeno [10].

38. Soudní dvůr by býval nemohl toto rozhodnutí učinit, pokud by bylo skutečně pravdou, že hry nabízené veřejnými kasiny se značně odlišují od her nabízených obchodními provozovateli právě z důvodu rozdílné dostupnosti, herního prostředí, „kultury hry" nebo rozdílné klientely.

39. Zůstává však zodpovědět základní otázku, zda nebo za jakých podmínek je třeba na sporné hry v původních řízeních – výherní hrací přístroje a karetní hry – nahlížet tak, jak je uvedeno v rozsudku Fischer, jako na hry *„stejného druhu"* jako jsou ty, které jsou provozovány schválenými veřejnými kasiny a jsou osvobozeny od daně.

40. Z hlediska daňového je společnou charakteristikou všech her, jak jsem již uvedla ve svém stanovisku ve věci Town & County Factors [11], přinejmenším skutečnost, že se zaměřují na vyplacení výhry, která je spojena s „protihodnotou" ze strany hráče, tedy jeho vkladem, prostřednictvím prvku náhody, totiž naděje na výhru. Do jaké míry je však třeba v této souvislosti hry rozlišovat na základě rozdílů jejich formy a konfigurace?

41. Nejdříve je třeba konstatovat, že ne všechny hry lze považovat za podobné služby ve smyslu daňové neutrality, které mají být všechny stejně zdaněny.

10 — Výše uvedený rozsudek Fischer, bod 31.

11 — Rozsudek ze dne 17. září 2002 (C-498/99, Recueil, s. I-7173, bod 70 stanoviska).

42. Tím by byly členské státy prakticky zbaveny jakékoli pravomoci při stanovení „podmínek a omezení" osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice. Tato pravomoc však právě musí členským státům umožnit, aby uvalily na některé formy her daň z přidané hodnoty [12].

43. Jinými slovy členský stát může tedy zdanění her – nebo naopak osvobození od daně – omezit na některé formy her. Zásada daňové neutrality nemůže tedy nutit členský stát k přístupu „všechno, nebo nic", podle kterého pokud byla hra nebo určitá forma hry osvobozena od daně, musely by rovněž všechny ostatní hry nebo formy her být od daně osvobozeny.

44. Rozdíl mezi různými hrami nebo formami her – tedy otázku, zda jsou hry ještě podobné, či nikoli – je však z podstaty věci obtížné určit. I když se spíše přikláním k nahlížení na karetní hry, rulety a výherní hrací přístroje jako na hry, a při jejich vzájemném srovnání jako na různé druhy her, nevyvstává zde tato otázka tak obecně, jelikož ve věci Linneweber se jedná o výherní hrací přístroje a ve věci Akritidis o karetní hry.

45. Krom toho by bylo přehnané považovat např. všechny karetní hry, ve vzájemném srovnání mezi sebou, prostě za hry podobného druhu; existuje zde příliš velké množství možných herních konfigurací, než aby se bez dalšího mohlo vycházet z toho, že u všech her založených na kartách se ve smyslu zásady daňové neutrality jedná o podobnou službu.

46. Malé rozdíly v konfiguraci nebo struktuře každé z her, které jsou srovnávány, však podle mého názoru nemohou být určující.

47. Jelikož jsou u her možné nesčetné herní varianty, mohla by být zásada daňové neutrality z větší části obcházena, pokud by členské státy mohly již na základě nepatrných rozdílů ve struktuře, způsobu a pravidlech hry rozlišovat při podrobení hry dani z přidané hodnoty. Jak uvedla E. Linneweber, Soudní dvůr se v rozsudcích Glawe a Towns & County Factors zajisté pevně držel konkrétní organizace hry a průběhu jednotlivé hry [13]; v tomto rozsudku se však nejednalo jako v projednávaném případě o otázku podobnosti her ve smyslu daňové neutrality a zdanění jako takového, avšak o určení

12 — Viz mé stanovisko ve výše uvedené věci Town & County Factors, bod 69. Viz rovněž stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Glawe (rozsudek ze dne 5. května 1994, C-38/93, Recueil, s. I-1679, bod 10 stanoviska).

13 — Viz k tomuto bodu rovněž úvahy v mém stanovisku ve výše uvedené věci Town and County Factors (body 68 až 74), jakož i výše uvedený rozsudek Glawe.

daňového základu a v tomto ohledu zejména o stanovení, co je podle organizace každé jednotlivé hry skutečně kvalifikovatelné jako obdržená protihodnota.

48. Při posouzení podobnosti her ve smyslu daňové neutrality je třeba naproti tomu mít na paměti, že tato zásada zahrnuje rovné zacházení se zbožím a službami „podobnými, které si proto navzájem konkurují" a tím rovněž, jak již Soudní dvůr rozhodl, představuje vyjádření zásady zamezení narušení hospodářské soutěže [14].

49. Podle toho Soudní dvůr v rozsudcích C-481/98 [15] a C-384/01 [16] posoudil podobnost činností z hlediska, zda se sporné činnosti nacházejí navzájem v soutěžním vztahu, a zda proto rozdílné daňové zacházení znamená riziko narušení hospodářské soutěže.

50. V rozporu s tvrzením Komise skutečnost, že oba případy uvedené v předchozím bodě se týkají snížené sazby daně, nebrání použití této judikatury na oba projednávané případy, neboť se v tomto případě jedná rovněž o otázku, zda určité dodávky zboží či poskytování služeb podléhají podle zásady daňové neutrality stejnému daňovému zacházení, či nikoli.

51. Pokud tedy podobnost zboží či služeb záleží na tom, zda se nacházejí navzájem v soutěžním vztahu, či nikoli, je naprosto logické použít obdobně judikaturu Soudního dvora k čl. 90 odst. 2 Smlouvy o ES, podle které je při posouzení podobnosti zboží namístě přezkoumat, zda „mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria nikoli přísné totožnosti, avšak obdoby a srovnatelnosti v použití" [17].

52. Soudní dvůr například přijal tento přístup v rozsudku Komise v. Francie, kde zkoumal rozhodnutí spotřebitele při nákupu, aby určil, zda je třeba nahlížet na léky, které je možné proplatit, či nikoliv, jako na podobné výrobky, které jsou ve smyslu zásady daňové neutrality navzájem v soutěžním vztahu [18].

14 — Výše uvedený rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, bod 22; viz rovněž bod 27 výše.

15 — Výše uvedený rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie (body 27 a 28).

16 — Výše uvedený rozsudek ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie (bod 30).

17 — Mimo jiné rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Roders a další (C-367/93 až C 377/93, Recueil, s. I-2229, bod 27), a ze dne 27. února 2002, Komise v. Francie (C-302/00, Recueil, s. I-2055, bod 23).

18 — Výše uvedený rozsudek ze dne 3. května 2001, bod 27.

53. Pokud se tento přístup použije na hry, musejí být tedy považovány za podobné, pokud spotřebiteli, tedy hráči, „slouží stejným potřebám", a mají tedy srovnatelné použití, tedy pokud existující rozdíly mezi dvěma hrami stejného druhu, např. dvěma variantami karetní hry, nejsou podstatné z hlediska rozhodnutí spotřebitele zúčastnit se jedné nebo druhé hry. V takovém případě totiž náleží sporným hrám z pohledu spotřebitele srovnatelné použití, a proto by rozdílné daňové zacházení s těmito hrami mohlo vést k narušení hospodářské soutěže.

54. Je třeba doplnit, že při posouzení otázky, zda rozdíly v tomto smyslu připadají v úvahu, jako je tomu obecně při posouzení činnosti v rámci společného systému daní z přidané hodnoty – je namístě vzít v úvahu všechny okolnosti, které zamezí umělému rozlišování a zaměřit se zejména na pohled průměrného spotřebitele [19].

55. Je nicméně věcí vnitrostátního soudu, aby posoudil, zda v konkrétním případě výherní hrací přístroje a karetní hry provozované mimo schválená veřejná kasina mají pro průměrného spotřebitele vždy srovnatelné použití nebo splňují stejné potřeby jako výherní hrací přístroje a karetní hry, které jsou provozovány ve veřejných kasinech, nebo se naopak od sebe podstatným způsobem odlišují.

56. Pokud je hra v zásadě stejného druhu – tedy karetní hra nebo výherní hrací přístroj – a pokud je vzato v úvahu, že atraktivita her spočívá především v možnosti výhry, – možná výše výhry a obecně stupeň rizika hry by měly mít důležitý vliv na rozhodnutí průměrného spotřebitele hrát.

57. Co se týče konečně argumentu E. Linneweber a německé vlády, podle kterého je v souladu se zásadou daňové neutrality pouze osvobození od daně her provozovaných ve veřejných kasinech, jelikož tato kasina podléhají poplatkům za provozování kasina, které zahrnují rovněž daň z obratu, postačí uvést, že Soudní dvůr tento argument již v rozsudku Fischer odmítl [20].

58. Na základě výše uvedeného je třeba první dvě otázky ve věci C-453/02 zodpovědět tak, že čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice brání zdanění provozování výherního hracího přístroje, pokud provozování podobného výherního hracího přístroje schváleným veřejným kasinem je od daně

19 — Viz rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 29).

20 — Výše uvedený rozsudek, body 29 a 30.

z přidané hodnoty osvobozeno. Při posouzení podobnosti výherních hracích přístrojů musí vnitrostátní soud přezkoumat, zda výherní hrací přístroje provozované ve veřejných kasinech a mimo ně mají pro průměrného spotřebitele srovnatelné použití, a proto se nacházejí navzájem v soutěžním vztahu, přičemž v tomto ohledu je třeba zohlednit zejména faktory, jako jsou možná výše výhry a stupeň rizika hry.

59. Stejně tak je třeba na základě výše uvedeného zodpovědět první otázku ve věci C-462/02 tak, že čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice brání zdanění provozování karetních her, pokud provozování podobné karetní hry schváleným veřejným kasinem je od daně z přidané hodnoty osvobozeno. Při posouzení podobnosti karetních her musí vnitrostátní soud přezkoumat, zda karetní hry provozované ve veřejných kasinech a mimo ně mají pro průměrného spotřebitele srovnatelné použití, a proto se nacházejí navzájem v soutěžním vztahu, přičemž v tomto ohledu je třeba zohlednit zejména faktory, jako jsou možná výše výhry a stupeň rizika hry.

60. Co se týče konečně argumentu německé vlády předneseného na jednání ohledně případného omezení časové působnosti tohoto rozsudku, zejména proto, že se spoléhala na soulad německé právní úpravy ohledně daně z obratu s právem Společenství, pro takové časové omezení neexistují podle mého názoru dostatečné důvody. Jak právem poznamenala Komise, výše uvedený rozsudek Glawe [21] nemohl vyvolat legitimní očekávání, pokud jde o soulad německé právní úpravy ohledně daně z obratu, co se týče zdanění her, s právem Společenství, jelikož se v tomto rozsudku jednalo pouze o určení daňového základu. Takové očekávání nemůže být vyvoláno – s ohledem na správní uvážení, které Komisi v této oblasti náleží – ani na základě skutečnosti, že Komise doposud nezahájila proti Spolkové republice Německo žádné řízení o nesplnění povinnosti v oblasti zdanění her.

B – *K přímému účinku osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice (třetí otázka ve věci C-453/02 a druhá otázka ve věci C-462/02)*

1) Hlavní argumenty účastníků řízení

61. Podle názoru *německé vlády* jednak není osvobození sázek, loterií a dalších forem her od daně uvedené v čl. 13 části B písm. f) nepodmíněné, jednak je rovněž příliš neu-

21 — Viz bod 47 výše.

rčité, aby založilo jednoznačné a tím přímo použitelné povinnosti. Na nejasnosti čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice nemění nic ani zásada daňové neutrality.

62. *Komise* sice uznává, že členské státy mají ohledně zdanění her značnou posuzovací pravomoc, členský stát však vůči osobě povinné k dani, která může prokázat, že spadá pod jednu z kategorií osvobození od daně uvedených šestou směrnicí, nemůže namítat, že nebyly přijaty žádné odpovídající vnitrostátní právní předpisy. Komise odkazuje v tomto ohledu zejména na rozsudek Kügler [22] a na základě toho uvádí, že omezení týkající se pravidla o osvobození od daně hypotetického charakteru, jako je tomu v projednávaném případě, nemohou vyloučit přímý účinek.

63. Paní *Linneweber* na jednání uvedla, že tento názor Komise v podstatě sdílí.

2) Posouzení

64. Podstatou třetí otázky ve věci C-453/02 a druhé otázky C-462/02 Bundesfinanzhof je, zda v kontextu těchto dvou věcí v původním řízení může jednotlivec uplatnit u vnitrostátního soudu osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice.

65. Podle ustálené judikatury mohou jednotlivci ve všech případech, ve kterých se ustanovení směrnice jeví jako nepodmíněná a dostatečně přesná, uplatnit u vnitrostátních soudů vůči státu tato ustanovení a zde stanovená práva musejí být chráněna, i když směrnice nebyla do vnitrostátního práva řádně provedena ve stanovené lhůtě [23].

66. V tomto ohledu je třeba především konstatovat, že skutečnost, že ustanovení práva Společenství vyžaduje výklad – například ve světle takové zásady, jakou je daňová neutralita –, nevylučuje, že toto ustanovení je dostatečně přesné a určité, aby jej jednotlivec mohl uplatnit u vnitrostátního soudu [24]. Naopak, řízení o rozhodnutí o předběžné otázce ohledně výkladu práva Společenství je zaměřené na jednotné uplatnění – zejména

22 — Výše uvedený rozsudek, bod 57.

23 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 22. června 1989, Fratelli Costanzo (103/88, Recueil, s. 1839, bod 29); výše uvedený Kügler (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).

24 — Viz mimo jiné rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Beuttenmüller (C-102/02, Recueil, s. I-5405, bod 37).

vůči vnitrostátnímu právu, které je s ním v rozporu – přímo použitelných práv, která jednotlivci uděluje právo Společenství [25].

67. Je přitom ovšem pravdou, že členské státy mají posuzovací pravomoc ohledně vymezení rozsahu působnosti osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice [26].

68. Soudní dvůr však v ustálené judikatuře stanovil, že i tehdy, pokud směrnice členským státům ponechává větší či menší prostor pro uvážení, nelze jednotlivci upřít právo dovolávat se těch ustanovení směrnice, která mohou být, s ohledem na jejich vlastní předmět, oddělena od celku a použita zvlášť [27].

69. Potud, pokud členský stát při stanovení podmínek a mezí osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice zachovává posuzovací pravomoc, kterou mu toto ustanovení uděluje, jednotlivec, který nespadá do takto stanoveného rozsahu působnosti osvobození, se tedy dozajista nemůže tohoto ustanovení dovolávat k tomu, aby zpochybnil své zdanění [28].

70. Naproti tomu však není vyloučeno, aby se jednotlivec dovolával tohoto ustanovení za účelem vyloučení použití vnitrostátní právní úpravy, pokud tato vnitrostátní právní úprava překračuje posuzovací pravomoc udělenou členským státům nebo ji porušuje.

71. Jak jsem již uvedla výše, čl. 13 část B písm. f) je třeba chápat v tom smyslu, že členské státy musejí stanovit podmínky a meze osvobození od daně pro hry při dodržení zásady daňové neutrality [29].

72. Pokud tedy členský stát nestanovil osvobození od daně pro hry v souladu se zásadou daňové neutrality, nemůže se, jak správně uvedla Komise, odvolávat na svou vlastní nečinnost, aby zamezil osobě povinné k dani využít osvobození od daně, na které má tato osoba podle šesté směrnice oprávněný nárok [30].

25 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 5. února 1963, Van Gend & Loos (26/62, Recueil, s. 3, bod 26).

26 — Viz body 26, 42 a násl. výše.

27 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker (8/81, Recueil, s. 53, bod 30), a ze dne 10. června 1999, Braathens (C-346/97, Recueil, s. I-3419, bod 30).

28 — Viz výše uvedený rozsudek Kügler, bod 55.

29 — Viz bod 26 výše.

30 — Viz výše uvedený rozsudek Kügler, bod 60.

73. Vnitrostátnímu soudu náleží rozhodnout na základě informací obsažených v odpovědi na první dvě otázky ve věci C-453/02 a na první otázku ve věci C-462/02, zda tomu tak v příslušných vnitrostátních původních řízeních je.

74. Třetí otázku ve věci C-453/02 a druhou otázku ve věci C-462/02 je tedy třeba zodpovědět tak, že se jednotlivec může u vnitrostátního soudu odvolat na osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice, aby se bránil použití vnitrostátní právní úpravy, která je s tímto ustanovením v rozporu.

V – Závěry

75. Na základě výše uvedeného navrhuji Soudnímu dvoru, aby zodpověděl předložené otázky následovně:

A – *Ve věci C-453/02*

„1) Článek 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně – brání zdanění provozování výherního hracího přístroje, pokud provozování podobného výherního hracího přístroje schváleným veřejným kasinem je od daně osvobozeno. Při posouzení podobnosti výherních hracích přístrojů musí

vnitrostátní soud přezkoumat, zda výherní hrací přístroje provozované ve veřejných kasinech a mimo ně mají pro průměrného spotřebitele srovnatelné použití, a proto se nacházejí navzájem v soutěžním vztahu, přičemž v tomto ohledu je třeba zohlednit zejména faktory, jako jsou možná výše výhry a stupeň rizika hry.

2) Jednotlivec se může u vnitrostátního soudu odvolat na osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice, aby se bránil použití vnitrostátní právní úpravy, která je s tímto ustanovením v rozporu."

B – *Ve věci C-462/02*

„1) Článek 13 část B písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS brání zdanění provozování karetní hry, pokud provozování podobné karetní hry schváleným veřejným kasinem je osvobozeno od daně. Při posouzení podobnosti karetních her musí vnitrostátní soud přezkoumat, zda karetní hry provozované ve veřejných kasinech a mimo ně mají pro průměrného spotřebitele srovnatelné použití, a proto se nacházejí navzájem v soutěžním vztahu, přičemž v tomto ohledu je třeba zohlednit zejména faktory, jako jsou možná výše výhry a stupeň rizika hry.

2) Jednotlivec se může u vnitrostátního soudu odvolat na osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice, aby se bránil použití vnitrostátní právní úpravy, která je s tímto ustanovením v rozporu.