NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
CHRISTINE STIX-HACKL
prednesené 8. júla 2004 [1]

I — Úvod

1. Prejudiciálne otázky, ktoré Bundesfinanzhof (nemecký spolkový daňový súd) položil Súdnemu dvoru, sa v obidvoch spojených veciach týkajú výkladu článku 13 B písm. f) šiestej smernice Rady 77/388/EHS [2] (ďalej len „šiesta smernica").

2. Tieto konania sa týkajú otázky, či a v akej miere umožňuje toto ustanovenie členskému štátu rozlišovať v oblasti vyberania dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") medzi hazardnými hrami, dovolenými či nedovolenými, organizovanými mimo povolených verejných kasín na jednej strane a hrami organizovanými v povolených verejných kasínach na strane druhej.

3. Súdny dvor bol teda požiadaný o upresnenie právneho názoru podaného v rozsudku Fischer [3], ktorý sa týka dosahu zásady daňovej neutrality vo vzťahu k zdaňovaniu hazardných hier daňou z pridanej hodnoty.

II — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

4. Pod názvom „Iné oslobodenia od dane" článok 13 B šiestej smernice okrem iného stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabez-

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

3 — Rozsudok z 11. júna 1998, C-283/95, Zb. s. I-3369.

pečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

f) stávková činnosť, lotérie a iné formy hazardných hier, na ktoré sa vzťahujú podmienky a obmedzenia definované [za podmienok a obmedzení definovaných — *neoficiálny preklad*] jednotlivými členskými štátmi,

..."

B — *Vnútroštátne právo*

5. Na základe § 4 ods. 9 písm. b) Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z roku 1993 (ďalej len „UStG") je oslobodený:

„obrat, na ktorý sa vzťahuje zákon o stávkových hrách a lotériách, ako aj obrat verejných kasín, ktoré majú povolenie, dosahovaný z prevádzkovania týchto kasín..."

III — Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

A — *Vo veci C-453/02*

6. Pani Linneweber je univerzálnou dedičkou po svojom manželovi zosnulom roku 1999, (pôvodnom) platiteľovi dane, ktorý na základe úradného povolenia sprístupňoval verejnosti za odplatu výherné prístroje vo svojich kaviarňach a herniach.

7. Pani Linneweber a platiteľ dane priznali príjmy z prevádzkovania výherných prístrojov ako príjmy z plnení, ktoré sú oslobodené od DPH, zatiaľ čo Finanzamt (daňový úrad) zastáva názor, že na tieto príjmy sa nevzťahuje oslobodenie uvedené v § 4 ods. 9 písm. b) UstG.

8. Finanzgericht Münster, ktorý následne konal vo veci, rozhodol s odvolaním sa na rozsudok Súdneho dvora vo veci Fischer [4] a v ňom prijatý výklad zásady daňovej neutrality v prospech oslobodenia sporných plnení.

4 — Rozsudok Fischer, už citovaný v poznámke pod čiarou 3.

9. Bundesfinanzhof, vnútroštátny súd, ktorý rozhodoval o opravnom prostriedku („Revision") proti rozsudku Finanzgericht, mal však pochybnosti o oslobodení plnení v zmysle článku 13 B písm. f) šiestej smernice, ktoré pripustil Finanzgericht. Vnútroštátny súd podotýka, že Súdny dvor sa v už citovanom rozsudku Fischer zameral na nedovolené organizovanie hazardných hier, zatiaľ čo v predmetnej veci ide o výherné prístroje, ktoré majú úradné povolenie. Okrem toho výherné prístroje umiestnené vo verejných kasínach sa výrazným spôsobom odlišujú od hracích prístrojov umiestnených v kaviarňach a herniach, najmä čo sa týka výšky vkladov, výšky výhier a percenta herných vkladov prerozdelených vo foriem výhier.

10. Vnútroštátny súd spochybňuje význam rozlišovania medzi dovolenými a nedovolenými hazardnými hrami na úrovni práva Spoločenstva. Podľa vnútroštátneho súdu je rovnako možné domnievať sa, že článok 13 B písm. f) šiestej smernice má byť vykladaný v tom zmysle, že členský štát nemôže stanoviť, že DPH podlieha organizovanie (dovolené alebo nedovolené) hazardnej hry, pokiaľ je od tejto dane oslobodené organizovanie takejto hazardnej hry povoleným verejným kasínom.

11. Na účely objasnenia pôsobnosti tohto oslobodenia položil Bundesfinanzhof uznesením zo 6. novembra 2002 Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

1. Je prípustné vykladať článok 13 B písm. f) šiestej smernice 77/388/EHS v tom zmysle, že členský štát nemôže stanoviť, že dani z pridanej hodnoty podlieha organizovanie hazardnej alebo peňažnej hry v prípade, ak je organizovanie takejto hry povoleným verejným kasínom oslobodené od tejto dane?

2. Zakazuje článok 13 B písm. f) smernice 77/388/EHS členskému štátu, aby stanovil, že dani z pridanej hodnoty podlieha prevádzkovanie výherného prístroja iba na základe samotnej skutočnosti, že v povolenom verejnom kasíne je takéto prevádzkovanie oslobodené od DPH, alebo je ešte potrebné preukázať, že výherné prístroje prevádzkované mimo kasín sú v základných bodoch, akými sú maximálny vklad a maximálna výhra, porovnateľné s výhernými prístrojmi prevádzkovanými v kasínach?

3. Môže sa umiestňovateľ prístrojov dovolávať oslobodenia stanoveného v článku 13 B písm. f) smernice 77/388/EHS?

B — *Vo veci C-462/02*

12. Pán Akritidis prevádzkoval v meste Herne-Eickel od roku 1987 do roku 1991

kasíno „Monte-Carlo", kde sa na základe úradného povolenia hrala ruleta a kartové hry. Okrem iného bol oprávnený organizovať kartové hry nazývané aj „pamäťové", ktoré okrem hracieho stola predpokladajú použitie takzvanej hracej dosky. Tak v prípade rulety, ako aj kartových hier, však nedodržiaval stanovené povinnosti. Napríklad nebola používaná hracia doska a boli prekračované povolené vklady.

13. Finanzamt v daňovom výmere z 1. apríla 1996 pôvodne dorubil daň z pridanej hodnoty aj z nedovoleného hrania rulety a kartových hier Po sťažnosti pána Akritidisa začal daňový úrad na základe rozsudku Súdneho dvora vo veci Fischer považovať ruletu za plnenie oslobodené od dane, ale naďalej považoval nedovolene organizované kartové hry za podliehajúce dani.

14. Finanzgericht, ktorý následne konal vo veci, naopak prijal záver, že aj kartové hry musia byť oslobodené od DPH v zmysle článku 13 B písm. f) šiestej smernice a že v tomto rozsahu sa môže podnikateľ priamo dovolávať tohto ustanovenia.

15. Finanzamt v opravnom prostriedku („Revision") podanom na Bundesfinanzhof popiera takýto výklad. Podľa jeho názoru je kartová hra prevádzkovaná žalobcom iba sčasti porovnateľná s kartovými hrami ponúkanými v povolených verejných kasínach; chýba tu preto konkurenčný vzťah medzi hrami, predpokladaný Súdnym dvorom vo veci Fischer. Naopak, pán Akritidis tvrdí, že ním organizované kartové hry sú porovnateľné s tými v kasínach, a preto musia byť rovnako oslobodené od dane.

16. So zreteľom na už citovaný rozsudok Fischer — v ktorom Súdny dvor vyslovil, že hra (nedovolená), ktorú organizoval pán Karlheinz Fischer, je vo svojej podstate rovnocenná s ruletou prevádzkovanou v povolených verejných kasínach — sa vnútroštátny súd pýta, či pre oslobodenie v zmysle článku 13 B písm. f) šiestej smernice stačí, že sú kartové hry prevádzkované tak vo verejných kasínach, ako aj mimo nich, alebo či tieto kartové hry musia byť porovnateľné v podstatných prvkoch. Navyše sa pýta, či sa jednotlivec môže odvolávať na ustanovenia citovanej smernice.

17. V tomto kontexte položil Bundesfinanzhof uznesením zo 6. novembra 2002 Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Zakazuje článok 13 B písm. f) smernice 77/388/EHS členskému štátu, aby stanovil, že dani z pridanej hodnoty podlieha organizovanie kartovej hry v prípade, ak je organizovanie takej hry

verejným kasínom, ktoré má povolenie, oslobodené od tejto dane, alebo treba navyše preukázať, že kartové hry organizované mimo kasín sú v základných bodoch, akými sú pravidlá hry, maximálny vklad a maximálna výhra, porovnateľné s hrami organizovanými v kasínach?

2. Môže sa organizátor dovolávať oslobodenia stanoveného v článku 13 B písm. f) smernice 77/388/EHS?"

IV — Odpoveď na prejudiciálne otázky

A — *O dosahu zásady daňovej neutrality na zdanenie hazardných hier (prvá a druhá otázka vo veci C-453/02 a prvá otázka vo veci C-462/02)*

18. Prvé dve otázky vo veci C-453/02 a prvá otázka vo veci C-462/02, ktorými je potrebné zaoberať sa ďalej spoločne, sa v podstate týkajú toho, či článku 13 B písm. f) šiestej smernice odporuje, ak je DPH vyberaná z organizovania hazardnej alebo peňažnej hry, ak je organizácia takýchto hazardných hier — ako je prevádzkovanie výherných prístrojov alebo organizovanie kartovej hry — povoleným verejným kasínom oslobodená od dane, alebo či mu odporuje iba v tom prípade, keď sú hazardné hry organizované povoleným verejným kasínom v podstatných prvkoch charakterizujúcich tieto hry porovnateľné s hazardnými hrami organizovanými mimo týchto kasín.

1. Hlavné tvrdenia účastníkov konania

19. Pán *Akritidis* v týchto spojených konaniach nepredložil žiadne vysvetlenia.

20. Pani *Linneweber* pred Súdnym dvorom tvrdí, na rozdiel od svojich tvrdení v spore vo veci samej, že zdanenie obratu z výherných prístrojov prevádzkovaných jej manželom, nie je porušením článku 13 časti B písm. f), keďže sa tieto prístroje podstatným spôsobom odlišujú od prístrojov umiestnených vo verejných kasínach. V tomto ohľade zdôrazňuje, že je na posúdení členských štátov stanoviť podmienky a obmedzenia oslobodenia hazardných hier v zmysle článku 13 B písm. f) šiestej smernice, pokiaľ, ako to zdôraznil Súdny dvor v už citovanom rozsudku Fischer, bude v tomto ohľade zachovaná zásada daňovej neutrality. Táto zásada by bola porušená len vtedy, ak by porovnateľné plnenia podliehali odlišnej dani z obratu. Dve poskytovania služieb sú porovnateľné, keď sa — z pohľadu spotrebiteľa — nachádzajú v dostatočne úzkom vzájomnom konkurenčnom vzťahu. Pri posúdení tejto otázky je potrebné zohľadniť

všetky skutočnosti, ktoré určujú užitočnosť a hodnotu služby pre spotrebiteľa, a nezaoberať sa len vonkajšími a abstraktnými aspektmi služby, ale aj podmienkami, za ktorých môže byť služba poskytovaná, jej presným obsahom a s jej poskytovaním spojenými výhodami a nevýhodami pre spotrebiteľov.

21. Medzi výhernými prístrojmi, o ktoré ide vo veci samej, a medzi prístrojmi v povolených verejných kasínach existujú také rozdiely v ich miestnej a časovej dostupnosti, okruhu príjemcov služieb, technike hry (minimálna doba trvania hry, maximálny vklad, minimálny podiel z prerozdeľovania) a hracom prostredí, že z pohľadu spotrebiteľa nie sú tieto dva druhy hry vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu, a preto sa s nimi z pohľadu zásady daňovej neutrality môže zaobchádzať rozdielne. Aj za predpokladu porovnateľnosti týchto dvoch druhov hry by bola zabezpečená daňová rovnosť vďaka vyberaniu daní z výherných prístrojov umiestnených v povolených verejných kasínach.

22. Aj *nemecká vláda* zdôrazňuje, že výherné prístroje a kartové hry, o ktoré ide v oboch konaniach vo veci samej, sa podstatným spôsobom odlišujú od výherných prístrojov umiestnených v povolených verejných kasínach a od tam organizovaných kartových hier (napríklad čo sa týka priebehu hry, možnosti výhry, doby trvania hry a výšky vkladov). Daňové rozlišovanie medzi týmito hazardnými hrami organizovanými v povolených verejných kasínach a mimo nich nie je iba objektívne nevyhnutné, ale je aj v súlade s právom Spoločenstva, obzvlášť so zásadou daňovej neutrality, a vzťahuje sa na neho voľná úvahy priznaná členským štátom.

23. Zásada daňovej neutrality neumožňuje zovšeobecnené daňové rozlišovanie medzi dovolenými a nedovolenými službami, ako to vyplýva z už citovaného rozsudku Fischer, ale naproti ani neukladá povinnosť stanoviť, aby všetky dovolené hazardné hry podliehali rovnakým daniam a poplatkom, ak sa tieto hry vo svojej podstate odlišujú. V súlade s uvedeným stanovil nemecký zákonodarca rôzne právne následky pre rôzne druhy dovolených hier a rôzne miesta ich prevádzkovania. Z dôvodu podstatných rozdielov v povahe a rozsahu hazardných hier prevádzkovaných v povolených verejných kasínach a mimo nich, neexistuje medzi týmito hazardnými hrami konkurenčný vzťah. V zmysle článku 82 ES možno na účely zistenia, či sú dve hry vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu, subsidiárne použiť zásady vypracované inštitúciami Spoločenstva na určenie „relevantného trhu" v zmysle tovarovom a geografickom.

24. Nakoniec sa nemecká vláda tiež domnieva, že má právo podrobiť DPH hazardné hry uskutočňované mimo povolených verejných kasín, pretože daňz hazardných hier vo

verejných kasínach je vyberaná prostredníctvom dane z kasín.

25. *Komisia Európskych spoločenstiev* tvrdí, že článok 13 B písm. f) šiestej smernice odkazuje na organizovanie „hazardných hier" len v základnej rovine, bez zohľadňovania kritérií, od ktorých závisí zdanenie v Nemecku, či už s ohľadom na osobu prevádzkovateľa alebo miesto prevádzkovania. Podľa nej zásada daňovej neutrality osobitným spôsobom zabraňuje, aby hospodárske subjekty, ktoré nadobudli príjem z činností rovnakého druhu, podliehali rozdielnemu daňovému zaobchádzaniu v oblasti výberu DPH. V každom prípade z už citovaného rozsudku Fischer vyplýva, že členské štáty nemôžu obmedziť oslobodenie len na dovolené hazardné hry. Na základe šiestej smernice môže byť rozhodujúcou iba skutočnosť, že nezávisle od možných rozdielov týkajúcich sa spôsobu hry ide v podstate o rovnakú hazardnú hru. V konkrétnom prípade je o tom príslušný rozhodnúť vnútroštátny súd alebo vnútroštátne orgány.

2. Posúdenie

26. Ako správne tvrdili všetci účastníci konania v obidvoch konaniach, z rozsudku Fischer [5] vyplýva, že v zmysle článku 13 B písm. f) majú členské štáty nepochybne právomoc stanoviť podmienky a obmedzenia oslobodenia pre hazardné alebo peňažné hry, ale musia pri tom vziať do úvahy zásadu daňovej neutrality, ktorá tvorí základ spoločného systému DPH.

27. Podľa ustálenej judikatúry zásada daňovej neutrality predovšetkým zabraňuje tomu, aby sa s tovarmi alebo s poskytovanými službami rovnakého druhu, ktoré sa teda nachádzajú vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu, zaobchádzalo z pohľadu DPH rozličným spôsobom, keďže tieto tovary alebo služby musia podliehať jednotnej sadzbe dane. [6]

28. V súlade s tým je potrebné predovšetkým poznamenať, že zásada daňovej neutrality sa zakladá na podobnosti plnení, nie osôb alebo dokonca právnej formy hospodárskeho subjektu, ktorý vykonáva činnosť. [7]

29. Preto bude automaticky považovaná za čiastočne odporujúcu tejto zásade taká právna úprava, akou je UStG, podľa ktorej,

5 — Rozsudok Fischer, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 27.

6 — Pozri okrem iného rozsudky z 8. mája 2003, Komisia/Francúzsko, C-384/01, Zb. s. I-4395, bod 25; z 11. októbra 2001, Christiane Adam, C-267/99, Zb. s. I-7467, bod 36, a z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko C-481/98, Zb. s. I-3369, bod 22.

7 — K tomu pozri najmä rozsudky z 3. apríla 2003, Hoffmann, C-144/00, Zb. s. I-2921, bod 27; z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 30, a zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 20.

ako vyplýva z uznesenia vnútroštátneho súdu, na účely oslobodenia plnení spojených s hazardnými hrami musia byť tieto plnenia uskutočňované verejnými kasínami, ktoré majú povolenie.

30. Nemecká vláda jednoznačne vyhlásila, že UStG je postavený na rozlišovaní medzi príjmom z činností vykonávaných vo verejných kasínach, ktoré majú povolenie, a príjmom z činností vykonávaných mimo nich, a na pojednávaní zvlášť zdôraznila, že toto rozlišovanie sa zakladá na rozdieloch v podstatných znakoch medzi hazardnými hrami — vrátane prostredia hry, dostupnosti podnikov atď. — a je preto v súlade so zásadou daňovej neutrality.

31. Pochybujem o prijateľnosti tohto tvrdenia z rôznych dôvodov.

32. Z uznesenia vnútroštátneho súdu na jednej strane vyplýva, ako na to poukazuje aj Komisia, že vo verejných kasínach nie je v zásade zakázané ponúkať hazardné hry, ktoré podliehajú úradnému povoleniu, a teda ktoré sú povolené aj mimo povolených verejných kasín.

33. Okrem toho z už citovaného rozsudku Fischer vyplýva aj to, že vo všeobecnosti nie je možné vychádzať z predpokladu, že odlišnosť medzi hazardnými hrami organizovanými vo verejných kasínach a mimo nich zodpovedá povolenému daňovému rozlišovaniu s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality. Uvádzam niekoľko upresnení týkajúcich sa tohto rozsudku.

34. Rozsudok Fischer sa týkal otázky rovnosti daňového zaobchádzania s hazardnou hrou organizovanou mimo povolených verejných kasín, vo svojej podstate rovnocennej s ruletou uskutočňovanou v povolených verejných kasínach.

35. V tomto ohľade je potrebné uviesť, že v tejto veci bola organizácia rulety mimo povolených verejných kasín zakázaná, a že napokon Súdny dvor odpovedal na otázku týkajúcu sa zlučiteľnosti zdanenia tejto hazardnej hry so zásadou daňovej neutrality predovšetkým s odkazom na dovolenosť/nedovolenosť hazardnej hry. S odvolaním sa na rozsudok Lange [8] tak Súdny dvor zdôraznil, že zásada daňovej neutrality neumožňuje „v oblasti vyberania DPH všeobecné rozlišovanie medzi činnosťami dovolenými a činnosťami nedovolenými“ [9].

8 — Rozsudok z 2. augusta 1993, C-111/92, Zb. s. I-4677, body 16 a 17.

9 — Rozsudok Fischer, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 28.

36. Následne hazardné hry nemôžu podliehať rozličnému daňovému zaobchádzaniu len preto, že sa od seba odlišujú v tom, či sú dovolené alebo nie. To je podstatné v tomto prípade vo veci C-462/02, v ktorej ide o nedovolenú kartovú hru organizovanú mimo povoleného verejného kasína.

37. Na druhej strane však treba na základe už citovaného rozsudku Fischer odmietnuť aj myšlienku, podľa ktorej sa hazardné hry odlišujú vo vzťahu k zásade daňovej neutrality práve z jediného dôvodu, že sú organizované verejnými kasínami alebo v nich. Ako totiž Súdny dvor zdôraznil pri tejto príležitosti, členský štát nemôže podrobiť dani z pridanej hodnoty hazardnú hru — rozumie sa tým hru organizovanú mimo povoleného verejného kasína — pokiaľ je organizovanie činnosti tohto druhu povoleným verejným kasínom od tejto dane oslobodené. [10]

38. Súdny dvor by nemohol dospieť k takému zisteniu, ak by bola pravda, že hazardné hry ponúkané verejným kasínom sa podstatným spôsobom odlišujú od hazardných hier ponúkaných podnikateľskými subjektami práve z dôvodu odlišnej dostupnosti, prostredia hry, „kultúry hry" alebo odlišnej klientely.

39. Ostáva však vyriešiť základnú otázku, či, alebo lepšie za akých podmienok môžu byť sporné hazardné hry v konaniach vo veci samej — výherné prístroje a kartové hry — kvalifikované tak, ako bolo stanovené v rozsudku Fischer, ako hazardné hry *rovnakého druhu* ako sú hry organizované povolenými verejnými kasínami a oslobodené od dane.

40. Z daňového hľadiska, ako som už uviedla v mojich návrhoch prednesených vo veci Town & County Factors [11], je spoločnou charakteristikou vlastnou všetkým hazardným a peňažným hrám v každom prípade to, že sú zamerané na rozdeľovanie odmeny, ktorá je spojená so „zodpovedajúcou protihodnotou" od hráča — vkladom, prostredníctvom prvku náhody, to znamená prostredníctvom možnosti výhry. Do akej miery však musia byť hazardné hry v predmetnej veci navzájom odlišované z dôvodu rozdielu v ich forme a usporiadaní?

41. Predovšetkým je potrebné uviesť, že v zmysle daňovej neutrality nemôžu byť všetky hazardné a peňažné hry považované za služby rovnakého druhu, a preto ani nemôžu byť zdaňované rovnakým spôsobom.

10 — Rozsudok Fischer, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 31.

11 — Rozsudok zo 17. septembra 2002, C-498/99, Zb. s. I-7173, bod 70 návrhov z 27. septembra 2001.

42. Tým by boli členské štáty prakticky zbavené možnosti posúdenia pri stanovení „podmienok a obmedzení" oslobodenia v zmysle článku 13 B písm. f). Práve toto posúdenie musí pritom členským štátom umožniť zdaniť DPH niektoré druhy hazardnej hry. [12]

43. Inými slovami, členský štát môže výrazne obmedziť zdanenie hazardných hier — alebo naopak ich oslobodenie od dane — pri niektorých druhoch hier. Zásada daňovej neutrality teda nemôže vnucovať riešenie typu „všetko alebo nič", podľa ktorého ak bola hazardná hra, alebo presnejšie určitý druh hazardnej hry, oslobodený od dane, musia byť od dane oslobodené aj všetky ostatné hazardné hry, alebo všetky ďalšie druhy hazardných hier.

44. Je pochopiteľne zložité určiť hranice medzi hazardnými hrami alebo presnejšie povedané medzi rôznymi druhmi hazardných hier — teda určiť, či hazardné hry sú alebo nie sú podobné. Aj keď osobne považujem napríklad kartové hry, hry rulety a výherných prístrojov za hazardné hry a pri ich vzájomnom porovnaní za rôzne druhy hazardných hier, v tomto prípade nevzniká takáto všeobecná otázka, pretože vo veci Linneweber ide zakaždým o výherné prístroje a vo veci Akritidis zasa o kartové hry.

45. Na druhej strane bolo by prehnané považovať napríklad všetky kartové hry za porovnateľné; v tomto ohľade existuje príliš veľké množstvo možností, aby sa dalo automaticky vychádzať z predpokladu, že pri všetkých hazardných hrách založených na kartách ide v zmysle zásady daňovej neutrality o rovnaký druh služby.

46. Podľa môjho názoru však nemožno prikladať osobitný význam malým rozdielom v organizácii alebo v štruktúre každej z hazardných hier, ktoré majú byť porovnávané.

47. Keďže možno predpokladať nespočetné varianty hazardných hier, zásada daňovej neutrality by bola zoširoka obchádzaná, ak by členské štáty mohli rozlišovať v oblasti vyberania DPH už na základe malých rozdielov v štruktúre, spôsobe a pravidlách hry. Ako uviedla pani Linneweber, Súdny dvor sa v rozsudkoch Glawe a Town & County Factors pevne pridŕžal konkrétnej organizácie hry a jej priebehu [13]; v danej veci však nešlo, ako je tomu v tomto prípade, o otázku podobnosti hazardných hier v zmysle daňovej neutrality a zdanenia ako takého, ale o určenie *daňového základu*, a najmä o zistenie, čo možno podľa organizácie

12 — Pozri moje návrhy vo veci Town & County Factors, už citované v poznámke pod čiarou 11, bod 69. Rovnako pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 3. marca 1994 vo veci Glawe (rozsudok z 5. mája 1994, C-38/93, Zb. s. I-1679, bod 10 návrhov).

13 — Pozri v tomto zmysle úvahy v mojich návrhoch vo veci Town and County Factors, už citované v poznámke pod čiarou 11, body 68 až 74, ako aj už citovaný rozsudok Glawe.

hazardnej hry považovať za skutočne zodpovedajúcu protihodnotu.

48. Pri hodnotení podobnosti hazardných hier v zmysle daňovej neutrality treba skôr vziať do úvahy, že táto zásada zahŕňa rovnosť zaobchádzania s tovarmi a poskytovanými službami „rovnakého druhu, ktoré sa preto nachádzajú vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu" a teda, ako už konštatoval Súdny dvor, predstavuje tiež vyjadrenie zásady zamedzenia skresľovania hospodárskej súťaže. [14]

49. V súlade s tým Súdny dvor napríklad v rozsudkoch C-481/98 [15] a C-384/01 [16] posúdil podobnosť plnení preskúmaním toho, či sú sporné plnenia vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu, a či z tohto dôvodu rozdielne daňové zaobchádzanie môže znamenať riziko skresľovania hospodárskej súťaže.

50. V rozpore s tvrdením Komisie skutočnosť, že obe veci citované v predchádzajúcom bode sa týkajú zníženej sadzby dane, nebráni uplatneniu tejto judikatúry na obe prejednávané veci, keďže v každom prípade ide o otázku, či na základe zásady daňovej neutrality je alebo nie je možné rovnaké daňové zaobchádzanie s určitými dodávkami tovarov alebo poskytnutiami služieb.

51. Ak teda podobnosť tovarov alebo služieb závisí od toho, či sú alebo nie sú vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu, je úplne logické pristúpiť k analogickému použitiu judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 90 ods. 2 ES, podľa ktorej podobnosť tovarov musí byť hodnotená „na základe zistenia, či majú tieto tovary rovnaké vlastnosti a uspokojujú tie isté potreby spotrebiteľov, a to nie na základe kritéria úplnej zhodnosti, ale kritéria podobnosti a porovnateľnosti užívania" [17].

52. Súdny dvor prijal takýto prístup napríklad v rozsudku Komisia/Francúzsko pri prieskume rozhodnutia spotrebiteľa o kúpe na účely preverenia, či možno uhrádzané a neuhrádzané lieky považovať za tovary rovnakého druhu, ktoré sa v zmysle zásady daňovej neutrality nachádzajú vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu. [18]

14 — Tak je to výslovne v rozsudku C-481/98, už citovanom v poznámke pod čiarou 6, bod 22; porovnaj aj bod 27 vyššie.

15 — Rozsudok C-481/98, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 27 a 28.

16 — Rozsudok C-384/01, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 30.

17 — Pozri okrem iného rozsudky z 27. februára 2002, Komisia/Francúzsko, C-302/00, Zb. s. I-2055, bod 23, a z 11. augusta 1995, Roders a i., spojené konania C-367/93 až C-377/93, Zb. s. I-2229, bod 27.

18 — Rozsudok C-481/98, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 27.

53. Pri uplatnení tohto prístupu na hazardné alebo peňažné hry sú potom tieto hry považované porovnateľné, pokiaľ „uspokojujú rovnaké potreby" spotrebiteľa, teda hráča, a ich užívanie je tak porovnateľné, to znamená, keď existujúce rozdiely medzi dvoma hazardnými hrami rovnakého druhu, napríklad dvoma variantmi kartovej hry, nie sú určujúce pri rozhodovaní spotrebiteľa zúčastniť sa radšej jednej hry ako druhej. V takomto prípade by z pohľadu spotrebiteľa mali tieto hazardné hry porovnateľné použitie, a preto by rozdielne daňové zaobchádzanie s týmito hazardnými hrami mohlo viesť k skresľovaniu hospodárskej súťaže.

54. Treba upresniť, že pri posudzovaní otázky, či rozdiely v tomto zmysle môžu byť relevantné — ako je tomu vo všeobecnosti pri hodnotení plnenia v rámci spoločného režimu DPH — treba brať do úvahy všetky okolnosti a vyhnúť sa umelému rozlišovaniu predovšetkým pri zohľadnení hľadiska priemerného spotrebiteľa. [19]

55. Je na vnútroštátnom súde, aby posúdil, či v konkrétnom prípade výherné prístroje, ako aj kartové hry prevádzkované mimo povolených verejných kasín majú pre priemerného spotrebiteľa porovnateľné použitie alebo uspokojujú rovnakú potrebu ako tie, ktoré sú ponúkané verejnými kasínami, alebo či sa naopak od nich podstatným spôsobom odlišujú.

56. Pri rovnakých druhoch hazardných hier — teda kartovej hre alebo výhernom prístroji — a ak vezmeme do úvahy, že atraktívnosť hazardnej alebo peňažnej hry spočíva predovšetkým v možnosti výhry — by význam možnej výhry a stupeň rizika vo všeobecnosti mohli mať podstatný vplyv na rozhodnutie priemerného spotrebiteľa hrať.

57. Nakoniec, čo sa týka tvrdení pani Linneweber a nemeckej vlády, podľa ktorých je v súlade so zásadou daňovej neutrality iba oslobodenie hazardných hier organizovaných verejnými kasínami, keďže tieto hry sú predmetom dane z kasín, ktorá zahŕňa aj daň z obratu, stačí uviesť, že Súdny dvor už odmietol tieto argumenty v rozsudku Fischer [20].

58. Na základe vyššie uvedeného je potrebné odpovedať na prvé dve otázky vo veci C-453/02 tak, že článku 13 B písm. f) šiestej

19 — Pozri rozsudok z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 29.

20 — Rozsudok Fischer, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 29 a 30.

smernice odporuje zdanenie prevádzkovania výherných prístrojov, pokiaľ je prevádzkovanie podobných výherných prístrojov povolenými verejnými kasínami od tejto dane oslobodené. Pri hodnotení podobnosti medzi výhernými prístrojmi musí vnútroštátny súd zhodnotiť, či je použitie výherných prístrojov prevádzkovaných v povolených verejných kasínach a mimo nich pre priemerného spotrebiteľa porovnateľné, a teda či sa tieto prístroje nachádzajú vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu; v tomto ohľade treba osobitným spôsobom zohľadniť skutočnosti ako výšku možnej výhry a stupeň rizika.

59. V súlade s tým je na prvú otázku vo veci C-462/02 potrebné odpovedať tak, že článku 13 B písm. f) šiestej smernice odporuje zdanenie organizovania kartovej hry, ak je organizovanie podobnej kartovej hry povoleným verejným kasínom od tejto dane oslobodené. Pri hodnotení podobnosti medzi kartovými hrami musí vnútroštátny súd zhodnotiť, či je organizácia kartových hier vo verejných kasínach a mimo nich pre priemerného spotrebiteľa porovnateľná, a teda či sa tieto hry nachádzajú vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu; v tomto ohľade treba osobitným spôsobom zohľadniť skutočnosti ako výšku možnej výhry a stupeň rizika.

60. Nakoniec, pokiaľ ide o tvrdenia nemeckej vlády prednesené na pojednávaní o možnom obmedzení časovej účinnosti tohto rozsudku, predovšetkým preto, lebo sa spoliehala na súlad nemeckej právnej úpravy dane obratu s právom Spoločenstva, podľa môjho názoru neexistujú dostatočné dôvody pre podobné časové obmedzenie. Ako správne zdôraznila Komisia, rozsudok Súdneho dvora vo veci Glawe [21] nemohol vyvolať legitímnu dôveru vo všeobecný súlad nemeckej právnej úpravy dane z obratu s právom Spoločenstva pokiaľ ide o zdaňovanie hazardných hier, keďže v uvedenom rozsudku ide výlučne o výpočet daňového základu. Podobná dôvera nemôže byť vyvolaná ani skutočnosťou — so zreteľom na voľnú úvahu Komisie v tejto oblasti — že Komisia doteraz nezačala proti Spolkovej republike Nemecko konanie o nesplnenie povinnosti v oblasti zdaňovania hazardných hier.

B — *O priamom účinku oslobodenia v zmysle článku 13 B písm. f) šiestej smernice (tretia otázka vo veci C-453/02 a druhá otázka vo veci C-462/02)*

1. Hlavné tvrdenia účastníkov konania

61. Podľa názoru *nemeckej vlády* oslobodenie stanovené článkom 13 B písm. f) pre stávky, lotérie a hazardné hry nie je na jednej

21 — K tomu pozri bod 47 vyššie.

strane nepodmienené, a na druhej strane je tiež príliš neurčité pre vznik jednoznačných, a preto priamo uplatniteľných povinností. Na nejasnosti článku 13 B písm. f) šiestej smernice veľa nemení ani zásada daňovej neutrality.

62. V súvislosti so zdaňovaním hazardných a peňažných hier *Komisia* uznáva, že členské štáty majú právo rozsiahlej voľnej úvahy: členský štát však nemôže voči poplatníkovi, ktorý je spôsobilý preukázať, že sa na neho vzťahuje jedna z kategórií oslobodenia stanovených smernicou, oponovať neprijatím príslušných vnútroštátnych ustanovení. V predmetnej veci Komisia odkazuje predovšetkým na rozsudok Kügler [22] a na jeho základe zdôrazňuje, že obmedzenia hypotetického charakteru, tak ako v predmetnej veci, týkajúce sa pravidiel o oslobodení, nemôžu vylúčiť ich priamy účinok.

63. Na pojednávaní pani *Linneweber* vyhlásila, že v podstatnej časti zdieľa stanovisko Komisie.

2. Posúdenie

64. Treťou otázkou vo veci C-453/02 a druhou otázkou vo veci C-462/02 sa chce Bundesfinanzhof dozvedieť, či sa v kontexte týchto dvoch konaní vo veci samej môže jednotlivec pred vnútroštátnym súdom dovolávať oslobodenia v zmysle článku 13 B písm. f) šiestej smernice.

65. Podľa ustálenej judikatúry vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice zdajú nepodmienené a dostatočne presné, môžu sa na nich jednotlivci odvolávať pred vnútroštátnym súdom voči štátu a práva, ktoré sú v nich stanovené, musia byť chránené, aj keď smernica nebola náležitým spôsobom včas prebratá do vnútroštátneho práva. [23]

66. V tomto ohľade treba predovšetkým poznamenať — napríklad s prihliadnutím na zásadu, akou je zásada daňovej neutrality — že skutočnosť, že ustanovenie práva Spoločenstva vyžaduje výklad, sama osebe nevylučuje, že je toto ustanovenie dostatočne presné a určité na to, aby sa naň mohol jednotlivec odvolať pred súdom. [24] Naopak prejudiciálne konanie týkajúce sa výkladu práva Spoločenstva je práve zamerané na jednotné uplatňovanie — osobitne vo vzťahu ku kolidujúcim vnútroštátnym normám —

22 — Rozsudok Kügler, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 57.

23 — Pozri okrem iného rozsudky z 22. júna 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Zb. s. 1839, bod 29; Kügler, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 51, a z 20. mája 2003, Österreichischer Rundfunk a i., C-465/00, C-138/01 a C-139/01, Zb. s. I-4989, bod 98.

24 — Pozri napríklad nedávno vyhlásený rozsudok z 29. apríla 2004, Beuttenmüller C-102/02, Zb. s. I-5405, predovšetkým bod 37.

priamo uplatniteľných práv, ktoré jednotlivcovi priznáva právo Spoločenstva. [25]

67. Ďalej je tiež správne tvrdenie, že členské štáty majú právo voľnej úvahy pri vymedzení pôsobnosti oslobodenia v súlade s článkom 13 B písm. f) šiestej smernice. [26]

68. V ustálenej judikatúre však Súdny dvor zdôraznil, že ani v prípade, keď smernica priznáva členským štátom viac alebo menej širokú voľnú úvahu, nemôže byť jednotlivcovi odoprená možnosť odvolať sa na tie ustanovenia smernice, ktoré môžu byť so zreteľom na ich vlastný predmet, oddelené od celku a uplatňované samostatne. [27]

69. V rozsahu, v akom členský štát pri určení obmedzení a podmienok oslobodenia podľa článku 13 B písm. f) šiestej smernice rešpektuje voľnú úvahu, ktorú mu priznáva toto ustanovenie, sa jednotlivec, ktorý nepatrí do takto stanovenej oblasti pôsobnosti oslobodenia, nemôže odvolávať na toto ustanovenie pri namietaní voči zdaneniu. [28]

70. Naopak nie je vylúčené, že sa jednotlivec odvolá na toto ustanovenie, aby vylúčil uplatnenie vnútroštátnej úpravy, ak by táto úprava prekračovala medze voľnej úvahy priznanej členským štátom alebo by s ňou bola v rozpore.

71. Ako som už skôr uviedla, článok 13 B písm. f) treba chápať v tom zmysle, že členské štáty musia stanoviť podmienky a obmedzenia oslobodenia pre hazardné alebo peňažné hry pri rešpektovaní zásady daňovej neutrality. [29]

72. Ako správne tvrdí Komisia, členský štát, ktorý opomenul prebrať oslobodenie pre hazardné alebo peňažné hry v súlade so zásadou daňovej neutrality, nemôže využiť vlastné opomenutie na to, aby odmietol poplatníkovi výhodu oslobodenia, ktorú si tento môže legitímne nárokovať na základe šiestej smernice. [30]

25 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. februára 1963, Van Gend en Loos, 26/62, Zb. s. 3, s. 26.

26 — Porovnaj body 26, 42 a nasl. vyššie.

27 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. júna 1999, Braathens, C-346/97, Zb. s. I-3419, bod 30, a z 19. januára 1982, Becker, 8/81, Zb. s. 53, bod 30.

28 — K tomu pozri rozsudok Kügler, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 55.

29 — Pozri bod 26 vyššie.

30 — Pozri rozsudok Kügler, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 60.

73. Konkrétny vnútroštátny súd je príslušný zistiť, na základe informácií obsiahnutých v odpovedi na prvé dve otázky vo veci C-453/02 a na prvú otázku vo veci C-462/02, či v predmetných vnútroštátnych konaniach ide o takýto prípad.

74. Na tretiu otázku vo veci C-453/02 a na druhú otázku vo veci C-462/02 preto treba odpovedať tak, že jednotlivec sa môže pred vnútroštátnym súdom dovolávať oslobodenia v zmysle článku 13 B písm. f) šiestej smernice, aby sa neuplatnila vnútroštátna právna úprava, ktorá je nezlučiteľná s touto smernicou.

V — Návrh

75. S prihliadnutím na vyššie uvedené navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálnej otázky odpovedal takto:

A — *Vo veci C-453/02*

„1. Článku 13 B písm. f) šiestej smernice odporuje zdanenie prevádzkovania výherných prístrojov, pokiaľ je prevádzkovanie podobných výherných prístrojov povoleným verejným kasínom od tejto dane oslobodené. Pri hodnotení podobnosti medzi výhernými prístrojmi musí vnútroštátny súd posúdiť, či je použitie výherných prístrojov prevádzkovaných v povolených verejných kasínach a mimo nich pre priemerného spotrebiteľa porovnateľné, a teda či sa

tieto prístroje nachádzajú vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu; v tomto ohľade treba osobitným spôsobom zohľadniť skutočnosti ako výšku možnej výhry a stupeň rizika.

2. Jednotlivec sa môže dovolávať pred vnútroštátnym súdom oslobodenia v zmysle článku 13 B písm. f) šiestej smernice, aby sa neuplatnila vnútroštátna právna úprava, ktorá je nezlučiteľná s touto smernicou."

B — *Vo veci C-462/02*

1. Článku 13 B písm. f) šiestej smernice odporuje zdanenie organizovania kartovej hry, ak je organizovanie podobnej kartovej hry povoleným verejným kasínom od tejto dane oslobodené. Pri hodnotení podobnosti medzi kartovými hrami musí vnútroštátny súd zhodnotiť, či je organizovanie kartových hier vo verejných kasínach a mimo nich pre priemerného spotrebiteľa porovnateľné, a teda či sa tieto hry nachádzajú vo vzájomnom konkurenčnom vzťahu; v tomto ohľade treba osobitným spôsobom zohľadniť skutočnosti ako výšku možnej výhry a stupeň rizika.

2. Jednotlivec sa môže dovolávať pred vnútroštátnym súdom oslobodenia v zmysle článku 13 B písm. f) šiestej smernice, aby sa neuplatnila vnútroštátna právna úprava, ktorá je nezlučiteľná s touto smernicou.