Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 25. dubna 2024[1]

Věc C-73/23

Chaudfontaine Loisirs
proti
État belge, représenté par le Ministre des Finances,
za účasti:
État belge, représenté par le Ministre de la Justice

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu, Belgie)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 135 odst. 1 písm. i) – Osvobození hazardních her nebo her o peníze – Přímý účinek ustanovení o osvobození od daně – Rozlišování on-line hazardních her a analogových hazardních her – Rozlišování různých druhů on-line hazardních her (loterie a jiné on-line hazardní hry) – Nepřípustnost předběžných otázek – Časově omezené zachování platnosti vnitrostátního ustanovení bez předchozí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce“

I. Úvod

„Hraním ztrácíme svůj čas a své poklady – dvě nejcennější věci v životě […]“ (Owen Feltham, anglický spisovatel, 1602 – 1668).

1. I když jsou tato a jiná rizika hazardních her obecně známa, čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)[2] vždy stanovil osvobození od daně pro sázky, loterie a další formy her. Na první pohled se zdá, že snahou Unie je hazardní hry z hlediska DPH podporovat. Toto osvobození ovšem platí pouze „za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy.“

2. Belgie se rozhodla, že on-line hazardní hry nebo on-line hry o peníze, které nejsou loterie, nebudou od 1. července 2016 již osvobozeny od DPH. Pro ostatní hazardní hry ovšem toto osvobození od DPH zůstává v platnosti. Podle provozovatelů on-line hazardních her v Belgii je takové selektivní osvobození od daně porušením zásady neutrality. V podobné věci Casino de Spa e. a. (C-741/22)[3] mají navíc za to, že osvobození ostatních provozovatelů hazardních her

[1] – Původní jazyk: němčina.

[2] – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění platném pro sporné roky (2016 až 2018).

[3] – Viz k tomu mé stanovisko ze stejného dne.

představuje nedovolenou podporu. V projednávané věci má být osvobození on-line hazardních her od DPH odvozeno přímo z unijního práva. Tak tomu může být pouze v případě, že směrnici o DPH lze v tomto rozsahu uplatnit přímo, tedy že z ní toto osvobození vyplývá.

3. I když se Soudní dvůr odlišným zdaněním různých druhů hazardních her v oblasti daně z přidané hodnoty v minulosti již opakovaně zabýval[4], novější judikatura dává příležitost zamyslet se hlouběji nad přímou použitelností čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH v takovéto situaci (selektivní osvobození jednotlivých druhů hazardních her). Soudní dvůr má navíc možnost vyjasnit, zda a do jaké míry brání zásada neutrality selektivnímu osvobození jednotlivých druhů hazardních her od daně.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Článek 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH upravuje osvobození hazardních her a zní takto:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

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

B. Belgické právo

5. V Belgii byla od DPH původně osvobozena i plnění u on-line hazardních her nebo on-line her o peníze, které nejsou loteriemi. Články 29 až 34 zákona ze dne 1. července 2016 toto osvobození zrušily. Tato plnění se stala zdanitelnými, zatímco „klasické“ hazardní hry a všechny loterie (on-line i „analogově“) zůstaly i nadále osvobozené od daně.

6. Ústavní soud ovšem dotčená ustanovení zákona ze dne 1. července 2016 zrušil s účinkem k 21. květnu 2018, protože porušovala ustanovení vnitrostátního práva o příslušnosti. Nicméně konstatoval, že daně již zaplacené za období od 1. července 2016 do 21. května 2018 si stát ponechá, aby se tak předešlo rozpočtovým a administrativním obtížím spojeným s jejich vracením.

III. Skutkový stav a řízení o předběžné otázce

7. Společnost Chaudfontaine Loisirs SA (dále jen „žalobkyně“) provozuje takzvané on-line kasino. V hlavní věci se domáhá vrácení částky ve výši 640 478,82 eur, kterou odvedla jako DPH z on-line her a on-line sázek realizovaných v období od 1. července 2016 do 21. května 2018.

8. Rozhodnutím ze dne 1. prosince 2020 správní orgán tento požadavek zamítl, protože nebyly splněny podmínky pro vrácení. Žalobkyně poté podala žalobu k předkládajícímu soudu.

[4] – Viz jen: rozsudky ze dne 24. října 2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687), ze dne 14. července 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489), ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719), ze dne 10. června 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333), ze dne 13. července 2006, United Utilities (C-89/05, EU:C:2006:469), ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92), a ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276).

9. Tvrdí, že sporná DPH byla vybrána v rozporu se zásadou daňové neutrality, kterou se řídí směrnice o DPH. Dále vytýká, že byly zachovány účinky zrušeného zákona během dotčeného období. Žalovaný belgický stát naproti tomu připomíná rozhodovací pravomoc členských států osvobodit některé kategorie her od daně a jiné podrobit DPH. Navíc ustanovení, která Ústavní soud prohlásil za neplatná a nařídil časově omezené zachování jejich účinků, nepředstavují nesprávné provedení směrnice o DPH.

10. Tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu, Belgie), který je příslušný pro dotčenou žalobu, přerušil řízení a v rámci řízení o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU předložil Soudnímu dvoru těchto pět otázek:

1) Umožňuje čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH a zásada daňové neutrality členskému státu vyloučit z osvobození od daně podle tohoto ustanovení pouze hazardní hry poskytované elektronickými prostředky, zatímco hazardní hry, které nejsou poskytovány elektronickými prostředky, zůstávají od daně osvobozeny?

2) Umožňuje čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH a zásada daňové neutrality členskému státu, aby z osvobození stanoveného tímto ustanovením vyloučil pouze hazardní hry poskytované elektronickými prostředky, s výjimkou loterií, které zůstávají osvobozeny od DPH bez ohledu na to, zda jsou poskytovány elektronickými prostředky či nikoli?

3) Umožňuje čl. 267 třetí pododstavec Smlouvy o fungování Evropské unie soudu vyššího stupně rozhodnout o zachování účinků ustanovení vnitrostátního práva, které zrušil z důvodu porušení vnitrostátního práva, aniž by rozhodl o porušení unijního práva, které bylo před ním rovněž vzneseno, a tedy aniž by položil předběžnou otázku ohledně slučitelnosti tohoto ustanovení vnitrostátního práva s unijním právem nebo aniž by se Soudního dvora dotázal na podmínky, za nichž soud může rozhodnout o zachování účinků tohoto ustanovení navzdory jeho neslučitelnosti s unijním právem?

4) Pokud by odpověď na některou z výše uvedených otázek byla záporná, mohl by Cour constitutionnelle (Ústavní soud) zachovat dřívější účinky ustanovení, která zrušil z důvodu jejich neslučitelnosti s vnitrostátními pravidly o rozdělení pravomocí, ačkoliv tato ustanovení byla rovněž neslučitelná se směrnicí o DPH, aby se tím zabránilo rozpočtovým a administrativním obtížím, které by způsobilo vracení již zaplacených daní?

5) Pokud je odpověď na předchozí otázku záporná, může být osobě povinné k dani vrácena DPH, kterou zaplatila ze skutečné hrubé marže z her a sázek, které provozuje, a to na základě ustanovení, která jsou neslučitelná se směrnicí o DPH a zásadou daňové neutrality?

11. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření žalobkyně, Belgické království, Portugalsko, Česká republika a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že se nebude konat ústní část řízení.

IV. Právní analýza

12. Pět předběžných otázek lze v zásadě rozdělit do dvou skupin.

13. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v původním řízení napadá zdanění svých služeb daní z přidané hodnoty podle vnitrostátního práva, týkají se otázky 1, 2 a 5 toho, zda jsou služby žalobkyně osvobozeny od DPH podle čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH a žalobkyni tedy musí být navzdory zachování platnosti opačného vnitrostátního práva vrácena daň, kterou odvedla v rozporu s unijním právem. Podmínkou je, že osvobození on-line hazardních her od daně vyplývá přímo ze směrnice o DPH a žalobkyně se ho může dovolávat (k tomu bod B.).

14. Třetí a čtvrtá otázka se naproti tomu týká toho, zda Ústavní soud v Belgii mohl bez předchozí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nařídit zachování platnosti vnitrostátního práva, takže podle vnitrostátního ustanovení musí být daň přece jen odvedena. Z toho již vyplývá otázka přípustnosti těchto dvou předběžných otázek (k tomu bod A.)

A. K přípustnosti třetí a čtvrté otázky

15. Třetí a čtvrtá otázka jsou v rámci řízení o předběžné otázce přípustné pouze tehdy, pokud je odpověď na ně nezbytná a relevantní pro vydání rozsudku v původním řízení.

16. Zásadně platí, že je pouze na vnitrostátním soudu, který rozhoduje spor, aby posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. K otázkám týkajícím se ustanovení unijního práva se váže domněnka relevance [5]. Odmítnutí rozhodnout o předběžné otázce ze strany Soudního dvora je proto možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny [6].

17. Ani při použití výše uvedené domněnky nejsou třetí a čtvrtá otázka v projednávané věci přípustné. V původním řízení se jedná o vrácení daně, která možná byla odvedena v rozporu s unijním právem (přesněji v rozporu se směrnicí). Příslušný vnitrostátní soud rozhodl o zachování platnosti (nařízení časově omezené platnosti) vnitrostátního zákona po určitou dobu z důvodů vnitrostátního práva, ačkoliv tento zákon měl být rovněž z důvodů vnitrostátního práva zrušen.

18. Vnitrostátní právo tedy vyžaduje zdanění, které může porušovat směrnici o DPH. Otázka, zda je žalobce i nadále povinen vrátit již odvedenou DPH za období od 1. července 2016 do 21. května 2018, tak vyplývá pouze z výkladu směrnice o DPH (a tedy z odpovědi na otázky 1, 2 a 5). Skutečnost, zda se belgický Ústavní soud měl nebo dokonce musel před nařízením zachování platnosti ustanovení obrátit na Soudní dvůr, není v tomto ohledu relevantní.

19. Kromě toho není zjevné, proč by porušení článku 267 SFEU *jedním* soudem, totiž Ústavním soudem, mělo mít účinek na rozhodnutí *jiného* soudu, který předložil rozhodující otázky týkající se unijního práva Soudnímu dvoru s žádostí o rozhodnutí. Nespokojenost s postupem belgického Ústavního soudu, pokud jde o předložení předběžné otázky, a z tohoto vyplývající žádost o výklad článku 267 SFEU tedy nemá žádnou souvislost se sporem v původním řízení. Třetí a čtvrtá otázka jsou tedy nepřípustné.

[5] – Viz rozsudky ze dne 6. října 2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800, body 27 a 28), a ze dne 9. července 2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531, body 26 a 27 a zde citovaná judikatura).

[6] – Viz rozsudky ze dne 6. října 2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800, bod 28), a ze dne 9. července 2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531, bod 27 a zde citovaná judikatura).

20. Předkládající soud navíc Soudnímu dvoru nesděluje, co belgický Ústavní soud může a smí přezkoumat. Je-li jeho *vnitrostátní* pravomoc k přezkumu omezena například na dodržování vnitrostátních ustanovení o příslušnosti, pak žádost o rozhodnutí o předběžné otázce sotva přichází do úvahy. Soudní dvůr tedy ani nemá nezbytné informace k tomu, aby mohl přezkoumat porušení článku 267 SFEU. Rovněž z tohoto důvodu není třetí a čtvrtá otázka přípustná. Z toho plyne, že je nezbytné odpovědět pouze na otázky 1, 2 a 5.

B. K daňovému osvobození on-line hazardních her podle směrnice o DPH (otázky 1, 2 a 5)

21. Žalobkyně v původním řízení napadá zdanění svých služeb v on-line hazardní hře podle (dále platného) vnitrostátního práva. Zdá se, že toto právo je jednoznačné a není možné jej vykládat v souladu s unijním právem. Výklad čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH je proto relevantní pro rozhodnutí pouze tehdy, pokud se tento článek použije přímo (k tomu bod 1). V zásadě má žalobkyně za to, že s jejími plněními musí být nakládáno stejně, jako s jinými hazardními hrami osvobozenými od daně. To by mohlo vyplývat rovněž ze zásady neutrality DPH (k tomu bod 2.).

1. Přímá použitelnost ustanovení o osvobození od daně?

22. Z ustálené judikatury vyplývá, že ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich vůči členskému státu před jeho soudy v případě, že stát směrnici včas neprovedl do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně[7].

23. Ustanovení unijního práva je bezpodmínečné, jestliže ukládá povinnost, která není vázána na žádnou podmínku a při svém výkonu ani ve svých účincích není podmíněna žádným aktem ze strany unijních orgánů nebo orgánů členských států[8]. Naproti tomu má článek podmínečnou povahu, pokud předpokládá přijetí vnitrostátních ustanovení vymezujících konkrétní rozsah znaků skutkové podstaty podle unijního práva[9]. Je dostatečně určitý, pokud stanoví povinnost jednoznačně[10].

24. Měřeno touto ustálenou judikaturou není čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH bezpodmínečný ani dostatečně určitý. Stanoví, že další formy her mají být osvobozeny „za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy“. Z toho nevyplývá, jaké hry mají být konkrétně osvobozeny, takže členskému státu není jednoznačně stanovena povinnost. Naproti tomu ze znění vyplývá, že mohou být od daně osvobozeny pouze některé, určité další formy her.

25. Tato povinnost ani není bezpodmínečná, protože podle jasného znění čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH je vázána na „podmín[ky] a omezení stanoven[á] jednotlivými členskými státy“. K naplnění nebo účinnosti osvobození dalších forem her je proto zapotřebí opatření členských států.

[7] – Rozsudky ze dne 10. prosince 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, bod 26), a ze dne 15. února 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, bod 13 a zde citovaná judikatura).

[8] – Rozsudky ze dne 10. prosince 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, bod 27), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 49 a zde citovaná judikatura).

[9] – Takto výslovně: rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 50).

[10] – Rozsudky ze dne 10. prosince 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, bod 28), a ze dne 1. července 2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, bod 45 a zde citovaná judikatura).

26. Zřejmě z tohoto důvodu Soudní dvůr [11] v roce 2010 výslovně rozhodl: „Článek 135 odst. 1 písm. i) [směrnice o DPH] musí být vykládán v tom smyslu, že využití možnosti, kterou disponují členské státy, stanovit podmínky a omezení pro osvobození od daně z přidané hodnoty uvedené v tomto ustanovení těmto členským státům dovoluje osvobodit od této daně jen některé hazardní hry nebo hry o peníze.“ Tento výklad následně dvakrát potvrdil [12].

27. Pokud ale – podle výkladu Soudního dvora – umožňuje čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH členským státům osvobodit pouze *některé* hazardní hry nebo hry o peníze, pak zde platí totéž, co Soudní dvůr rozhodl již ohledně jiných ustanovení o osvobození od daně. Mají-li členské státy podle těchto ustanovení osvobodit pouze *určité* služby (takto v čl. 132 odst. 1 písm. n) a m) směrnice o DPH), pak tato ustanovení nejsou použitelná přímo [13].

28. Výraz „některé hazardní hry“ v rozhodnutí Soudního dvora [14] totiž poukazuje na skutečnost, že toto ustanovení neukládá členským státům, aby od daně osvobodily všechny služby, které představují hazardní hry nebo hry o peníze [15]. Výklad čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH, podle kterého by členské státy byly navzdory slovu „některé“ povinny osvobodit od daně „všechny“ hazardní hry nebo hry o peníze, by byl způsobilý rozšířit věcnou oblast působnosti tohoto osvobození. To by bylo rovněž v rozporu s judikaturou Soudního dvora, podle které mají být osvobození od daně ve směrnici o DPH vykládána restriktivně [16].

29. Právě skutečnost, že čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH umožňuje členským státům osvobodit i jen „některé“ [17] hazardní hry a hry o peníze, hovoří proti přímé použitelnosti čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH [18].

[11] – Rozsudek ze dne 10. června 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, výrok).

[12] – Rozsudek ze dne 24. října 2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687, bod 29), stejně tak již rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 53).

[13] – Rozsudky ze dne 10. prosince 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013), a ze dne 15. února 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117).

[14] – Rozsudek ze dne 10. června 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, výrok).

[15] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. prosince 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, bod 30)

[16] – V tomto smyslu rozsudky ze dne 10. prosince 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, bod 34), a ze dne 15. února 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, bod 17 a zde citovaná judikatura), a ze dne 21. března 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23).

[17] – Rozsudek ze dne 10. června 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, výrok).

[18] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. prosince 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, bod 36), a ze dne 15. února 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, body 14, 16, 23 a 24).

30. Jediné (dřívější) rozhodnutí Soudního dvora, který předchozímu ustanovení v čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice 77/388 naopak přiznávalo přímý účinek za účelem vyloučení použití pravidel vnitrostátního práva neslučitelných s tímto ustanovením [19], je podle mého názoru překonáno novější judikaturou týkající se přímého účinku osvobození od DPH [20] a možností volby v oblasti o DPH [21], jakož i rozhodnutím Soudního dvora z roku 2010 [22].

31. To je přesvědčivé i obsahově. S osvobozením hazardních her od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH není spojeno žádné zvláštní posouzení podle unijního práva. Podle Soudního dvora je toto osvobození od daně motivováno ryze praktickými důvody, které souvisejí se skutečností, že na plnění z hazardních her se DPH uplatňuje obtížně. Na rozdíl od některých služeb v obecném zájmu v sociální oblasti zde není snaha poskytnout těmto činnostem příznivější zacházení v oblasti DPH [23]. Pravděpodobnější je, že toto osvobození odráží kompromis tehdejších šesti členských států, z nichž některé již tehdy měly zvláštní zákony o hazardních hrách, a proto jednotlivé hazardní hry zdaňovaly. S osvobozením podle podmínek a omezení členských států si mohly členské státy tyto své zákony o hazardních hrách ponechat a vyhnout se dvojímu zdanění daní z přidané hodnoty.

32. Každopádně není zjevný žádný důvod, proč by u takového osvobození od daně z čistě technických důvodů (nepraktický výběr resp. zamezení dvojímu zdanění) za podmínek a omezení jednotlivých členských států měl být možný jeho přímý účinek. Není proto zapotřebí zvlášť rozsáhlá domněnka přímého účinku tohoto daňového osvobození. Skutečností tedy zůstává, že toto osvobození od daně není přímo použitelné.

33. Jestliže se ale žalobkyně beztak nemůže přímo dovolávat osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH, není zapotřebí odpovídat na otázky 1, 2 a 5. V tom případě přísluší Komisi, aby proti Belgii zahájila řízení o nesplnění povinnosti, bude-li přesvědčena, že zdanění žalobkyně (a jiných provozovatelů hazardních her) porušuje směrnici o DPH. Z vyjádření Komise ovšem takovéto pochybnosti nevyplývají.

2. Porušení zásady neutrality?

34. Žalobkyně se nemůže dovolávat ani zásady daňové neutrality. Je sice pravda, že členský stát je při výkonu jemu přiznaných možností resp. své posuzovací pravomoci povinen dodržovat zásadu daňové neutrality [24]. To ale nemůže vést k tomu, aby ustanovení směrnice, které není dostatečně

[19] – Rozsudek ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, výrok 2). Podobným směrem, byť nikoliv ve výroku, jde rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, body 68 a 6[9]), přičemž v této věci se nejednalo tolik o dovolávání se ustanovení směrnice osobou povinnou k dani, ale spíše o nedovolávání se členského státu svého jinak znějícího vnitrostátního práva. Je ovšem spíše sporné, zda je to skutečně otázka přednosti použití unijního práva a vztahuje se na ni judikatura Soudního dvora ohledně (výjimečně) přímého účinku směrnic ve prospěch jednotlivce.

[20] – Rozsudky ze dne 10. prosince 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, výrok 1), a ze dne 15. února 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, výrok).

[21] – K možnosti členských států považovat několik osob povinných k dani za jedinou osobu povinnou k dani, kterou stanoví článek 11 směrnice o DPH – rozsudek ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, výrok 3).

[22] – Rozsudek ze dne 10. června 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, výrok), potvrzený rozsudky ze dne 24. října 2013, Metropol Spielstätten (C-440/12, EU:C:2013:687, bod 29), a ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 53).

[23] – Rozsudky ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 39), ze dne 14. července 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 29), ze dne 10. června 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333, bod 24), a ze dne 13. července 2006, United Utilities (C-89/05, EU:C:2006:469, bod 23).

[24] – Rozsudky ze dne 9. září 2021, Phantasialanad (C-406/20, EU:C:2021:720, bod 36), ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 46), a ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 28).

přesné nebo je formulováno podmíněně, bylo přímo použitelné. Navíc tato zásada brání „pouze“ tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně [25].

35. Zboží a služby jsou podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným spotřebitelům, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití. Kromě toho nesmí existující rozdíly podstatným způsobem ovlivňovat rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit některé z uvedeného zboží nebo uvedených služeb [26], tedy plnění musí být z jeho pohledu zastupitelná [27]. Posouzení podobnosti zboží nebo služeb z perspektivy konečného spotřebitele pochopitelně zahrnuje určitý prostor pro rozhodování.

36. *Unijnímu zákonodárci* Soudní dvůr v souvislosti přijímáním opatření daňového povahy přiznává, že musí činit rozhodnutí politické, ekonomické a sociální povahy, hierarchicky uspořádat protichůdné zájmy a provést komplexní posouzení. Proto je třeba mu přiznat širokou posuzovací pravomoc, takže soudní přezkum se musí omezit pouze na přezkum zjevného pochybení [28]. Soudní dvůr zejména nemůže posouzení, které provedl unijní zákonodárce, nahradit vlastním posouzením [29].

37. S přihlédnutím k nejnovější judikatuře Soudního dvora platí totéž pro kontrolu posuzovací pravomoci *vnitrostátního zákonodárce*. Soudní dvůr stále více zdůrazňuje, že Unie sdružuje státy, které uznávají a sdílí hodnoty uvedené v článku 2 SEU [30]. Mezi hodnoty uvedené v článku 2 SEU, na kterých je Unie založena, patří zejména zásada demokracie. Podle této zásady přísluší vyplnění zákonodárného prostoru pro rozhodování primárně demokraticky zvolenému zákonodárci.

38. Poskytuje-li tedy unijní právo členskému státu takovýto prostor, přísluší přednostně volenému parlamentu tohoto členského státu. Jiné orgány jsou proto při přezkumu tohoto parlamentního prostoru pro rozhodování *per se* omezeny. Nemohou svým vlastním názorem na podobnost zboží nebo služeb nahradit názor demokraticky legitimovaného orgánu. To platí pro vnitrostátní soudy stejnou měrou jako pro soudy unijní.

39. Potud tedy může Soudní dvůr konstatovat, že demokraticky legitimovaný zákonodárce porušil zásadu neutrality, zpravidla pouze tehdy, pokud tento zákonodárce svou rozhodovací pravomoc zjevně překročil. Tomu je tak ale až v případě, kdy jsou z perspektivy průměrného

[25] – Rozsudky ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 36), ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 47), ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 30), a ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 32) a ze dne 6. května 2010, Komise v. Francie (C-94/09 EU:C:2010:253, bod 40).

[26] – Rozsudky ze dne 3. února 2022, Finanzamt A (C-515/20, EU:C:2022:73, bod 44), ze dne 9. září 2021, Phantasialanad (C-406/20, EU:C:2021:720, bod 38), ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 48), ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 31), a ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 54).

[27] – Takto výslovně rozsudek ze dne 9. září 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, bod 39). Rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, bod 33), používá výraz, že výrobky jsou zastupitelné.

[28] – Rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 54). V tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 10. prosince 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, bod 123), a ze dne 17. října 2013, Billerud Karlsborg a Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664, bod 35).

[29] – Takto výslovně ještě rozsudek ze dne 17. října 2013, Billerud Karlsborg a Billerud Skärblacka (C-203/12, EU:C:2013:664, bod 35).

[30] – Rozsudky ze dne 24. června 2019, Komise v. Polsko (nezávislost Nejvyššího soudu) (C-619/18, EU:C:2019:531, body 42 a 43), a ze dne 10. prosince 2018, Wightman a další (C-621/18, EU:C:2018:999, bod 63), a ze dne 25. července 2018, Minister for Justice and Equality (nedostatky soudního systému) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586), bod 35). K respektování zásady demokracie při výkladu směrnic viz rovněž rozsudek ze dne 9. března 2010, Komise v. Německo (C-518/07, EU:C:2010:125, bod 41).

spotřebitele rozdílně zdaněné služby nebo dodání zboží téměř totožné, takže je lze – jak tvrdí i Komise – bez dalšího zaměnit [31]. Pouze tehdy dochází k narušení vzájemné hospodářské soutěže poskytovatelů těchto služeb nebo zboží, které již není slučitelné se zásadou neutrality.

40. Z tohoto důvodu byl Soudní dvůr dosud zásadně zdrženlivý v konstatování porušení zásady neutrality, pokud například členské státy stanoví nižší sazbu daně nebo od daně osvobodí pouze čerstvé pečivo (nikoliv ale pečivo, které překročí určitou dobu minimální trvanlivosti [32]), pouze podniky provozující atrakce na mobilních trzích (a nikoliv zábavní parky provozované trvale na jednom místě [33]), nikoliv všechny léčivé přípravky (ale pouze některé, i v závislosti na jejich použití [34]), pouze vozidla taxislužby (nikoliv ale veškerou přepravu osob osobními motorovými vozidly [35]), nebo pouze tištěné knihy (nikoliv knihy na jiných fyzických nosičích [36]).

41. S přihlédnutím k této omezené možnosti přezkumu Soudním dvorem se v projednávané věci nejedná o zjevné překročení rozhodovací pravomoci zákonodárce. Rozdílně zdaněné služby (on-line hazardní hry nebo on-line hry o peníze, které nejsou loteriemi, na straně jedné a „analogové“ hazardní hry resp. on-line loterie na straně druhé) se z pohledu průměrného spotřebitele liší v několika ohledech, byť je žalobkyně jiného názoru.

42. On-line hazardní hra se od „analogové“ hazardní hry liší místem (kdykoliv a kdekoliv vs. konkrétní místa); úsilí vynaložená na vstup do hry (žádné vzhledem k možnosti kdykoliv a kdekoliv hrát přes chytrý telefon vs. nezbytnost fyzického pohybu na určité místo); neexistence „sociální kontroly“ hazardní hry, kterou lze v soukromí hrát kdykoliv; potenciál vzniku závislosti resp. nebezpečnost kdykoliv dostupné a snadno přístupné hazardní hry a rovněž způsob jejího hraní (kliknutí na počítači vs. fyzická akce u automatu nebo dokonce interakce s osobou [např. krupiérem] na místě). Návštěvu „analogového“ kasina lze spíše označit jako „zážitek“, „návštěvu“ internetové stránky („on-line kasino“) spíše jako „hraní na internetu“.

43. Není tedy možné tedy vycházet pouze z obsahu plnění (v projednávané věci uspokojení hráčské potřeby). Do pohledu průměrného spotřebitele je naopak nezbytné zahrnout rovněž vnější faktické a právní rámcové podmínky [37]. Totéž platí pro případné cíle, které může uvedeným rozlišováním sledovat parlamentní zákonodárce. Zásada neutrality DPH nezakazuje věcně odůvodněná rozlišování.

44. Skutečnost, že médium (on-line vs. „analogově“) je z pohledu unijního normotvůrce důležitým rozlišovacím kritériem, ostatně ukazují již ustanovení směrnice o DPH, která zčásti rozlišují i podle toho, zda je služba poskytována elektronickou cestou (viz jen místo zdanění [zvláštní ustanovení článku 58 směrnice o DPH] nebo sazba daně [čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH vylučuje určité snížené sazby pro elektronicky poskytované služby]). Nic z toho by nebylo zapotřebí, pokud by elektronická a „analogová“ plnění byla bez dalšího zaměnitelná.

[31] – Rozsudek ze dne 9. září 2021, Phantasialanad (C-406/20, EU:C:2021:720, bod 39: „Jinými slovy, jedná se o posouzení toho, zda je dotčené zboží nebo poskytování služeb z pohledu průměrného spotřebitele zastupitelné.“)

[32] – Rozsudek ze dne 9. listopadu 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, body 36).

[33] – Rozsudek ze dne 9. září 2021, Phantasialanad (C-406/20, EU:C:2021:720, bod 48).

[34] – Rozsudek ze dne 27. června 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie a další (C-597/17, EU:C:2019:544, bod 49).

[35] – Rozsudek ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:2014:111, bod 60).

[36] – Rozsudek ze dne 11. září 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 34).

[37] – V tomto ohledu případně jinak: rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, body 47 a násl., ovšem bez bližšího odůvodnění). Tam se ovšem nejednalo o rozlišování on-line a offline aktivit, jak správně zdůrazňuje také Komise.

45. Z toho vyplývá, že pro domněnku porušení zásady neutrality nepostačuje, že různé druhy hazardní hry uspokojují podobnou herní potřebu (nebo podobnou herní závislost). Rovněž nepostačuje, že někteří spotřebitelé přechází z jednoho druhu hazardní hry k druhému, takže nelze vyloučit určitou konkurenci mezi různými poskytovateli. Rozhodující je, zda podle názoru zákonodárce jsou obě služby pro průměrného spotřebitele (zjevně) zaměnitelné.

46. Na základě jiných okolností používání těchto služeb a s tím spojených různých rizik hazardní hry je proto možné – jak shodně tvrdí Komise, Česká republika, Portugalsko a Belgie – stanovit různé zdanění „on-line“ a „analogových“ hazardních her.

47. Ani v případě belgického rozlišování mezi on-line loteriemi a jinými on-line hazardními hrami o peníze nelze nic vytknout. Loterie jsou zvláštním druhem hazardní hry, která se obvykle pořádá podle určitého herního plánu za pevně stanovený vklad s vyhlídkou na určitou peněžitou nebo věcnou výhru. Její výsledek se zakládá na náhodě a je většinou oznamován veřejně. U tohoto druhu hazardní hry se aktivita – jak správně zdůrazňuje Komise – omezuje na zakoupení losu a již tím se odlišuje od ostatních on-line hazardních her, které počítají s opakovanými aktivitami hráče, který se ihned dozví o svém štěstí (častěji spíše smůle) a spontánně na něj reaguje. Chybí zde herní prvek, jak také argumentuje Belgie. Stejně tak existují rozdíly mezi minimálními a maximálními sázkami, výhrami a šancemi na výhru [38].

48. Navíc dějiny loterie a i některé (historické) daňové zákony členských států dokazují tradiční rozlišování mezi loteriemi a dalšími druhy hazardních her [39]. To indikuje, že pro průměrného spotřebitele byla loterie vždy něco jiného než hazardní hra v kasinu nebo na automatu. Sotva lze tedy tvrdit, že on-line loterie a jiné on-line hazardní hry jsou z pohledu průměrného spotřebitele zaměnitelné. Nejedná se proto o porušení zásady neutrality.

3. Dílčí závěry

49. Článek 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH není přímo použitelný. Dokonce i tehdy, pokud by čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH byl přímo použitelný, nepředstavuje belgické rozlišování mezi hazardními hrami poskytovanými elektronickými prostředky a hazardními hrami, které nejsou poskytovány elektronickými prostředky, porušení zásady neutrality DPH. Totéž platí pro rozlišování mezi hazardními hrami poskytovanými elektronickými prostředky a loteriemi poskytovanými elektronickými prostředky. Vzhledem k tomu, že tato ustanovení nejsou v rozporu s unijním právem, nepožaduje unijní právo ani to, aby DPH, kterou žalobkyně dluží podle vnitrostátního práva, byla vrácena.

V. Závěry

50. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky, které předložil Tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu, Belgie), takto:

„1) Článek 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH není přímo použitelný. Není bezpodmínečný ani dostatečně určitý.

[38] – Skutečnost, že se jedná o relevantní faktory, již Soudní dvůr objasnil: rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, body 57 a 58).

[39] – Např. v Německu Rennwett- und Lotteriegesetz (zákon o sázkách a loteriích), který v § 26 a násl. obsahuje speciální ustanovení o zdanění veřejných loterií a losování. Rakouský Glücksspielgesetz (zákon o hazardních hrách) v § 6 až § 12a rovněž obsahuje speciální ustanovení o loteriích. Francie také zdaňuje loterie jinak než sázky na koňské dostihy nebo kasina.

2) Zásada neutrality DPH nebrání rozlišování mezi hazardními hrami poskytovanými elektronickými prostředky a hazardními hrami, které nejsou poskytovány elektronickými prostředky. Naopak existují objektivní důvody pro toto rozlišování a pro rozlišování mezi hazardními hrami poskytovanými elektronickými prostředky a loteriemi poskytovanými elektronickými prostředky.“