

Spojené v?ci C-259/10 a C-260/10

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

v.

The Rank Group plc

[Žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podané Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) a l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)]

„Dan? – Šestá sm?rnice o DPH – Osvobození – ?lánek 13 ?ást B písm. f) – Sázky, loterie a další formy her – Zásada da?ové neutrality – Mechanizované bingo s výhrami v hotovosti („mechanised cash bingo“) – Hrací automaty – Správní praxe odchylojící se od ustanovení právních p?edpis? – D?vod na obranu vycházející z ?ádné pé?e („due diligence“)

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Poskytování služeb – Rozdílné zacházení se dv?ma službami, které jsou z pohledu spot?ebitele totožné nebo podobné – Porušení zásady da?ové neutrality*

(Sm?rnice Rady 77/388)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození – Osvobození hazardních her – Pravomoc ?lenských stát? stanovit podmínky a omezení osvobození – Omezení – Dodržování zásady da?ové neutrality*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13, B, f)]

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození – Osvobození hazardních her – Pravomoc ?lenských stát? stanovit podmínky a omezení osvobození – Omezení – Dodržování zásady da?ové neutrality*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13, B, f)]

4. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození – Osvobození hazardních her – Pravomoc ?lenských stát? stanovit podmínky a omezení osvobození – Omezení – Dodržování zásady da?ové neutrality*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13, B, f)]

5. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození – Osvobození hazardních her – Pravomoc ?lenských stát? stanovit podmínky a omezení osvobození – Omezení – Dodržování zásady da?ové neutrality*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13, B, f)]

1. Zásada da?ové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že rozdílné zacházení z hlediska dan? z p?ídané hodnoty se dv?ma službami, které jsou z pohledu spot?ebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné pot?eby, sta?í ke konstatování porušení této zásady.

Takové porušení tedy nevyžaduje, aby byla nadto prokázána skutečná existence hospodářské soutěže mezi dotčenými službami nebo narušení hospodářské soutěže z důvodu uvedeného rozdílného zacházení.

(viz bod 36, výrok 1)

2. Při rozdílném zacházení se dvěma hazardními hrami z hlediska přiznání osvobození od daně z přidané hodnoty podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, musí být zásada daňové neutrality vykládána v tom smyslu, že není třeba zohlednit, že se na tyto dvě hry vztahují odlišné kategorie povolení a z hlediska kontroly a regulace podléhají různým právním režimům.

Toto ustanovení ponechalo členským státům široký prostor pro uvážení, pokud jde o osvobození od daně nebo o zdanění dotčených plnění, neboť uvedeným státům dovoluje stanovit podmínky a omezení, kterým může toto osvobození od daně podléhat s tím, že je třeba dodržet zásadu daňové neutrality.

V rámci zkoumání srovnatelné povahy obou hazardních her, v jejichž případě může rozdílné zacházení prokazovat porušení zásady daňové neutrality, jsou nerelevantní skutečnosti jako je legální nebo nelegální povaha provozování hazardních her, totožnost provozovatelů uvedených her nebo přístrojů a právní forma, pod níž vykonávají svou činnost. Totéž platí pro rozdíly existující mezi bary a hernami na jedné straně a schválenými kasiny na straně druhé, pokud jde o rámec, v němž nabízejí hazardní hry, a zejména místní a časovou dostupnost, jakož i atmosféru. Konečně ani skutečnost, že pouze jeden ze dvou typů her podléhá dani, která není harmonizována, nemůže odvodnit závěr, že tyto typy her nejsou srovnatelné.

(viz body 40–41, 45–48, 51, výrok 2)

3. Pro účely posouzení, s ohledem na zásadu daňové neutrality, zda jsou dva typy hracích automatů podobné a vyžadují stejné zacházení z hlediska daně z přidané hodnoty, je třeba ověřit, zda používání uvedených typů hracích automatů je srovnatelné z pohledu průměrného spotřebitele a uspokojuje jeho stejné potřeby, přičemž skutečnostmi, které lze v této souvislosti zohlednit, jsou zejména minimální a maximální sázky a výhry, jakož i naděje na výhru.

(viz bod 58, výrok 3)

4. Zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani nemůže žádat vrácení daně z přidané hodnoty odvedené z určitých služeb s odvoláním na porušení této zásady, pokud daňové orgány dotčeného členského státu v praxi zacházely s podobnými službami jako s osvobozenými od daně, třebaže podle relevantního vnitrostátního práva od daně z přidané hodnoty osvobozeny nejsou.

I když totiž veřejná správa dodržující určitou obecnou praxi může být touto praxí vázána, nic to nemění na tom, že zásada rovného zacházení, jež se, pokud se jedná o daň z přidané hodnoty, projevuje jako zásada daňové neutrality, musí být v souladu s dodržováním zásady legality, podle níž nikdo nemůže ve své prospěch uplatňovat protiprávnost, k níž došlo ve prospěch jiné osoby. Z toho vyplývá, že osoba povinná k dani se nemůže domáhat toho, aby určitá plnění podléhala stejnému daňovému zacházení jako jiné plnění, pokud poslední uvedené zacházení není v souladu s relevantní vnitrostátní právní úpravou.

(viz body 61–64, výrok 4)

5. Zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že členský stát, který využil

posuzovací pravomoci podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu a osvobodil od daně z přidané hodnoty poskytnutí veškerých prostředků pro hraní hazardních her, přičemž z tohoto osvobození vyloučil kategorii přístrojů splňujících určitá kritéria, nemůže namítnout proti žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty založené na porušení této zásady to, že na vývoj nového typu přístroje nesplňujícího tato kritéria reagoval s žádnou péčí.

Přímý účinek ustanovení směrnice, jako je čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice 77/388, nezávisí na existenci úmyslného protiprávního jednání nebo nedbalosti na straně dotčeného členského státu při provádění dotčené směrnice, ani na existenci dostatečně závažného porušení unijního práva. Uvedeného ustanovení se tedy provozovatel hazardních her nebo přístrojů pro hraní hazardních her může dovolávat před vnitrostátními soudy za účelem vyloučení použití pravidel vnitrostátního práva neslučitelných s tímto ustanovením.

(viz body 69–70, 74, výrok 5)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

10. listopadu 2011(*)

„Daně – Šestá směrnice o DPH – Osvobození – Článek 13 část B písm. f) – Sázky, loterie a další formy her – Zásada daňové neutrality – Mechanizované bingo s výhrami v hotovosti („mechanised cash bingo“) – Hrací automaty – Správní praxe odchylojící se od ustanovení právních předpisů – Důvod na obranu vycházející z žádné péče („due diligence“)

Ve spojených věcech C-259/10 a C-260/10,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Spojené království) a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené království) ze dne 20. a 19. dubna 2010, došlými Soudnímu dvoru dne 26. května 2010, v řízeních

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

The Rank Group plc,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (zpravodaj) a D. Šváby, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. června 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za The Rank Group plc K. Lasokem, QC, a V. Sloane, barrister, pověřenými P. Drinkwaterem, solicitor,
- za vládu Spojeného království S. Hathawayem, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Peretzem, barrister,
- za Evropskou komisi R. Lyalem, jako zmocněncem,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu zásady daňové neutrality v rámci uplatnění čl. 13 části B písm. f) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tyto žádosti byly podány v rámci dvou sporů mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) a The Rank Group plc (dále jen „Rank“) ohledně rozhodnutí Commissioners o zamítnutí žádosti společnosti Rank o vrácení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené uvedenou společností z plnění poskytnutých v rámci určitých her v průběhu let 2002 až 2005.

Právní rámec

Unijní právní úprava

3 Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 13 této směrnice, nadepsaný „Osvobození od daní v tuzemsku“, stanoví:

„[...]“

B. Ostatní případy osvobození

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

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

Právní úprava týkající se DPH

5 Podle § 31 odst. 1 zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu (dále jen „zákon o DPH z roku 1994“), je dodání zboží nebo služeb osvobozeno od daně, pokud odpovídá některému z plnění popsaných v příloze 9 tohoto zákona.

6 Skupina 4 této přílohy 9, nadepsaná „Sázky, hry a loterie“, v bodě 1 stanovila, že osvobozeno je poskytnutí jakýchkoliv prostředků pro provádění sázek nebo hraní hazardních her.

7 Poznámky 1 až 3 k uvedené skupině 4 stanovily:

„1) Bod 1 nezahrnuje

[...]

b) poskytnutí práva účastnit se hry, pokud poplatek za toto právo může být vybrán na základě článku 14 [herního zákona z roku 1968 (Gaming Act 1968)] [...]

[...]

d) poskytnutí hracích přístrojů.

[...]

2) „Hazardní hra“ má tentýž význam jako v herním zákoně z roku 1968 [...]

3) „Hracím přístrojem“ se rozumí přístroj, u něhož jsou splněny následující podmínky, konkrétně

a) je vyroben či upraven pro hraní hazardní hry prostřednictvím tohoto přístroje; a

b) hráč za hru na přístroji platí (s výjimkou případu, kdy má možnost hrát bezplatně v důsledku předchozí výhry) buď vhozením mince, nebo žetonu [po roce 2003: mince, žetonu nebo jiné věci] do přístroje nebo jiným způsobem; a

(c) prvek náhody ve hře je závislý na přístroji.“

Právní úprava týkající se her a sázek

8 Článek 52 odst. 1 herního zákona z roku 1968, ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu (dále jen „herní zákon z roku 1968“), stanovil, že pro účely tohoto zákona se výrazem „hraní“ (gaming) rozumí hraní hazardních her za účelem výhry peněz nebo cen majících peněžitou hodnotu a pojem „přístroj“ (machine) zahrnuje jakýkoliv přístroj.

9 Článek 26 odst. 1 a 2 uvedeného zákona stanovil:

„1. [Část III] tohoto zákona se vztahuje na jakýkoliv přístroj, který

- a) je vyroben či upraven pro hraní hazardní hry prostřednictvím tohoto přístroje a
- b) má otvor nebo jinou štrbinu pro vhození peněz nebo jejich ekvivalentu ve formě hotovosti nebo žetonů.

2. Odkaz na hraní hazardních her prostřednictvím přístroje v předchozím pododdíle zahrnuje hraní hazardních her či prostřednictvím přístroje a či prostřednictvím jiných prostředků, pokud (ovšem pouze pokud) je prvek náhody ve hře závislý na přístroji.“

10 Přístroj odpovídající této definici „hracího přístroje“ mohl být provozován pouze v prostorách, na které bylo získáno povolení, a v souladu s určitými podmínkami týkajícími se výše sázek a výher, jakož i po tu přístroj v daném prostoru. Pokudinnost provozovaná na přístroji byla „hrou“, ale přístroj neodpovídal uvedené definici, jeho používání bylo upraveno jinými zákonnými ustanoveními, která mimo jiné stanovila jiné limity sázek a výher.

11 Naproti tomuinnost považované za sázení byly upraveny zákonem o sázkách, hrách a loteriích z roku 1963 (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Pokud chtěl zákazník uzavřít sázku na místě, musel se obrátit na kanceláře oprávněné přijímat sázky (licensed betting offices, dále jen „LBO“).

12 V určitém prostoru mohlo být povoleno buď pouze sázení, nebo pouze hraní. Kromě toho podmínky získání povolení a režim platný pro povolené prostory se lišily, zejména pokud jde o prodej alkoholu a otevírací dobu. Sázení bylo vyhrazeno LBO a hraní kasinům, barům, bingo hernám a zábavním podnikům.

Spory v povodních ízeních a edbžné otázky

13 Společnost Rank je reprezentativním členem skupiny DPH, která ve Spojeném království provozuje kluby bingo a kasina, v nichž mají zákazníci k dispozici mimo jiné „mechanizované bingo s výhrami v hotovosti“ („mechanised cash bingo“, dále jen „mc-bingo“) a hrací automaty.

14 Společnost Rank poté, co přiznala a odvedla Commissioners DPH ze služeb poskytovaných prostřednictvím mc-bingo a hracích automatů, podala dvě žaloby k Value Added Tax Tribunal, nyní First-tier Tribunal (Tax Chamber) (dále jen „Tribunal“), za účelem vrácení této daně. První žaloba se týká zdanění mc-bingo mezi 1. lednem 2003 a 31. prosincem 2005, druhá zdanění hracích automatů mezi 1. říjnem 2002 a 5. prosincem 2005.

15 Tyto žaloby byly v zásadě založeny na argumentu, že s různými typy mc-bingo a hracích automatů nakládala právní úprava týkající se DPH rozdílně, třebaže byly z hlediska spotřebitele srovnatelné, nebo dokonce totožné, a že tedy tím, že některé typy mc-bingo a hracích automatů podléhaly DPH, byla porušena zásada daňové neutrality.

Žaloba týkající se mc-bingo

16 Mc-bingo se hrálo v sekvencích zahrnujících několik her. Zatímco výše sázky byla oznámena předem, výše výhry, která závisela na po tu hráčů účastnících se dané hry, se mohla v průběhu bloku her, a dokonce i během první části hry, změnit, a nebyla nutně hráčem v okamžiku podávání sázek známa.

17 Mezi účastníky povodního ízení je nesporné, že vzhledem k tomu, že poznámka 1 písm. b) ke skupině 4 přílohy 9 zákona o DPH z roku 1994 odkazuje na herní zákon z roku 1968, bylo mc-bingo osvobozeno od DPH pouze tehdy, když sázka činila 50 pencí nebo méně a výhra 25 GBP nebo méně. Naopak, jestliže některá z těchto podmínek nebyla splněna, předemtná hra nebyla od

této dan? osvobozena. Je rovn?ž nesporné, že tyto dva druhy hry mc-bingo byly z hlediska spotřebitele totožné. Commissioners nicmén? tvrdili, že k porušení zásady da?ové neutrality nedošlo, jelikož nebylo prokázáno, že uvedené rozdílné zacházení m?lo dopad na hospodá?skou sout?ž mezi t?mito hrami.

18 Rozhodnutím ze dne 15. kv?tna 2008 Tribunal rozhodl ve prosp?ch spole?nosti Rank. Odvolání Commissioners proti tomuto rozhodnutí zamítl High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozsudkem ze dne 8. ?ervna 2009. Commissioners poté podali proti tomuto rozsudku opravný prost?edek ke Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Žaloba týkající se hracích automat?

19 Pokud jde o hrací automaty, osvobození od DPH stanovené ve skupin? 4 bodu 1 p?ílohy 9 zákona o DPH z roku 1994 se neuplatnilo, pokud p?edm?tný automat poskytnutý k dispozici hrá?i byl „hracím p?ístrojem“ ve smyslu poznámky 1 písm. d) a poznámky 3 k této skupin? 4.

20 V tomto ohledu jsou hrací automaty provozované spole?ností Rank a považované za takové hrací p?ístroje, které zároveň spadají pod ?ást III herního zákona z roku 1968 (dále jen „Part-III?machines“), srovnávány s dv?ma dalšími typy hracích p?ístroj?, v závislosti zejména na tom, zda prvek náhody je, na žádost herního softwaru zabudovaného do p?ístroje používaného hrá?em, poskytován samotným p?ístrojem ?i nikoliv.

21 Pokud jde o zda?ované Part-III?machines, je tento prvek poskytován elektronickým generátorem náhodných ?ísel („electronic random number generator“), který je fyzicky zabudován do automatu používaného hrá?em. Naopak první typ hracích automat? použitých ke srovnání (dále jen „referen?ní p?ístroje I“) tvoří automaty, kterých je n?kolik elektronicky spojeno se spole?ným a samostatným elektronickým generátorem náhodných ?ísel, který je nicmén? umístěn ve stejných prostorách, jako terminály používané hrá?i.

22 Druhý typ hracích p?ístroj? použitý ke srovnání je tvořen „terminály pro kurzovní sázení“ („fixed odds betting terminals“, dále jen „FOBT“), které mohly být umíst?ny pouze v LBO. Hrá? používající FOBT sázel na výsledek virtuální události nebo hry, tedy „formátu“ nahraného do softwaru FOBT tím, že do terminálu vložil kredit. Výsledek virtuální události nebo hry byl určen elektronickým generátorem náhodných ?ísel umíst?ným mimo prostory dané LBO. Spor ohledn? otázky, zda s ohledem na právní úpravu her ur?ité formáty dostupné na FOBT umožňovaly „sázet“ nebo „hrát“, rozsudek ne?ešil z d?vodu uzav?ení dohody mezi dot?enými stranami. Vzhledem k tomu, že FOBT neodpovídaly definici „hracího p?ístroje“ ve smyslu práva DPH, byly od této dan? osvobozeny. Z nich získaný p?íjem byl nicmén? p?edm?tem obecné dan? ze sázení.

23 P?ed Tribunal bylo nesporné, že zda?ované Part-III?machines a referen?ní p?ístroje I byly z hlediska spotřebitel? podobné. Commissioners nicmén? nesouhlasili s tím, že tyto dv? kategorie p?ístroj? si navzájem konkurovaly a že referen?ní p?ístroje I byly ve skute?nosti podle vnitrostátního práva osvobozeny od dan?.

24 Rozhodnutím ze dne 19. srpna 2008 rozhodl Tribunal o n?kterých sporných otázkách ve prosp?ch spole?nosti Rank a rozhodnutí o dalších otázkách odložil na pozd?ji. V tomto prvním rozhodnutí Tribunal p?edevším dosp?l k záv?ru, že referen?ní p?ístroje I byly na základ? vnitrostátní právní úpravy osvobozeny od DPH. Commissioners každopádn? v praxi v?dom? nakládali s referen?ními p?ístroji I jako s osvobozenými.

25 Odvolání Commissioners proti tomuto rozhodnutí zamítl High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozsudkem ze dne 8. ?ervna 2009. Commissioners poté podali proti tomuto rozsudku opravný prost?edek ke Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), a

zpochyb?ovali zejména existenci relevantní praxe, jejímž p?edm?tem je osvobození referen?ních p?ístroj? I od DPH.

26 Dne 11. prosince 2009 Tribunal rozhodl o p?vodn? odložených otázkách ve prosp?ch spole?nosti Rank. Pokud jde o referen?ní p?ístroje I, dosp?l k záv?ru, že Commissioners nemohou jako d?vod na obranu uplat?ovat, že jednali s ?ádnou pé?í („due diligence“), i když uvedené p?ístroje byly uvedeny na trh až po p?ijetí dot?ené vnitrostátní právní úpravy. Tribunal rovnž konstatoval, že došlo k porušení zásady da?ové neutrality v souvislosti s FOBT, které jsou, na vysoké úrovni abstrakce, z hlediska v?tšiny hrá?? podobné Part-III?machines. Oba typy p?ístroj? se považují prost? za p?ístroje pro hraní hazardních her. O rozdílech v?tšina spot?ebitel? bu? neví, nebo pro n? nemají význam.

27 Commissioners podali proti rozsudku ze dne 11. prosince 2009 odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Toto odvolání se týká p?edevším p?ezkumu podobnosti zda?ovaných hracích p?ístroj? a FOBT, jakož i odmítnutí argumentu vycházejícího z ?ádné pé?e.

P?edb?žné otázky ve v?ci C?259/10

28 Vzhledem k tomu, že Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) m?l za to, že ?ešení sporu v p?vodním ?ízení záleží na výkladu unijního práva, rozhodl se p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Dochází-li k rozdílnému zacházení z hlediska DPH

- mezi službami, které jsou z pohledu spot?ebitele totožné, nebo
- mezi podobnými službami, které uspokojují stejné pot?eby spot?ebitele,

sta?í to samo o sob? ke konstatování porušení zásady da?ové neutrality nebo je relevantní vzít v úvahu (a pokud ano, jak)

a) regulatorní a hospodá?ský kontext;

b) zda mezi dot?enými totožnými nebo p?ípadn? podobnými službami existuje hospodá?ská soutěž a

c) zda rozdílné zacházení z hlediska DPH zp?sobilo narušení hospodá?ské soutěže?

2) Je osoba povinná k dani, jejíž pln?ní podle vnitrostátního práva podléhá DPH (z d?vodu výkonu diskre?ní pravomoci ?lenským státem na základ? ?l. 13 ?ásti B písm. f) šesté sm?rnice), oprávn?na žádat vrácení DPH odvedené z t?chto pln?ní z d?vodu porušení zásady da?ové neutrality vyplývajícího ze zacházení s jinými pln?ními („referen?ní pln?ní“) z hlediska DPH, pokud

a) podle vnitrostátního práva referen?ní pln?ní podléhala DPH, ale

b) da?ový orgán ?lenského státu v praxi zacházel s referen?ními pln?ními jako s osvobozenými od DPH?

3) Je-li odpov?? na druhou otázku kladná, jaké jednání odpovídá relevantní praxi, a zvlášt?:

a) je nutné, aby da?ový orgán u?inil jasné a jednozna?né prohlášení, že s referen?ními pln?ními bude zacházeno jako s osvobozenými od DPH;

b) je relevantní, že v okamžiku vydání prohlášení da?ovým orgánem tento orgán neúpln? nebo nesprávn? chápal skutkové okolnosti relevantní pro správné zacházení s referen?ními pln?ními z

hlediska DPH, a

c) je relevantní, že DPH nebyla odvedena osobou povinnou k dani nebo vymáhána daňovým orgánem, pokud jde o referenční plnění, ale že daňový orgán následně požadoval odvedení této DPH, s výhradou uplatnění obvyklých promlčecích lhůt podle vnitrostátního práva?

4) Je-li rozdílné daňové zacházení výsledkem konsistentní praxe vnitrostátních daňových orgánů založené na obecně přijímaném chápání skutečného významu vnitrostátních právních předpisů, má na existenci porušení zásady daňové neutrality vliv, jestliže:

a) daňové orgány následně změní svou praxi;

b) vnitrostátní soud následně rozhodne, že pozměňná praxe odpovídá správnému významu vnitrostátních právních předpisů;

c) členskému státu brání zásady vnitrostátního nebo evropského práva, včetně zásad legitimního očekávání, ztráty žalobního nároku, právní jistoty a zákazu zpětné účinnosti, nebo promlčecí lhůty vybrat DPH z plnění, která byla předtím považována za osvobozená od daně?“

Především otázky ve věci C-260/10

29 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), který měl rovněž za to, že řešení u něj probíhajícího sporu v původním řízení záleží na výkladu unijního práva, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující především otázky:

„1) Pokud členský stát při výkonu diskreční pravomoci podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice o DPH podroboval DPH určité typy přístrojů používané ke hraní hazardních her [Part-III machines], zatímco u dalších takových přístrojů (mezi nimi i [FOBT]) zachoval osvobození od daně, a pokud je tvrzeno, že tím členský stát porušil zásadu daňové neutrality: je i) určující nebo ii) relevantní při srovnávání [Part-III machines] a FOBT, že

a) FOBT nabízely účinnosti, které se podle vnitrostátního práva považovaly za ‚sázení‘ (nebo účinnosti, které byl relevantní orgán dozoru ochoten považovat pro účely výkonu svých regulačních pravomocí za ‚sázení‘ podle vnitrostátního práva) a

b) [Part-III machines] nabízely účinnosti, které byly podle vnitrostátního práva kvalifikovány odlišně, konkrétně jako ‚hraní‘,

a že hraní a sázení podléhaly podle práva tohoto členského státu týkajícího se kontroly a regulace hazardních her různým právním režimům? Pokud tomu tak je, k jakým rozdílům mezi dotčenými režimy má vnitrostátní soud přihlížet?

2) Při určení, zda zásada daňové neutrality vyžaduje, aby se s typy přístrojů uvedenými v první otázce (FOBT a [Part-III machines]) zacházelo z daňového hlediska stejně, jakou úroveň abstrakce by měl vnitrostátní soud zvolit při určení, zda jsou výrobky podobné? Konkrétně, v jaké rozsahu je relevantní zohlednit následující skutečnosti:

a) podobnosti a rozdíly v povolených maximálních sázkách a výhrách mezi FOBT a [Part-III machines];

b) skutečnost, že FOBT mohly být používány pouze v určitých typech prostorů, ve kterých bylo povoleno sázení, které byly odlišné od prostorů, v nichž bylo povoleno hraní hazardních her, a které také podléhaly odlišným regulačním omezením (aťkoli FOBT a maximálně dva [Part-III machines] mohly být společně umístěny v prostorách, ve kterých bylo povoleno sázení);

c) skutečnost, že naděje na výhru na FOBT byla přímo spojená s uveřejněnými pevně stanovenými výherními kurzy, zatímco šance na výhru na [Part-III machines] se mohla v některých případech lišit v závislosti na určitém zařízení, které v dlouhodobém horizontu zajišťovalo provozovateli a hráči určité procento návratnosti;

d) podobnosti a rozdíly ve formátech dostupných na FOBT a [Part-III machines];

e) podobnosti a rozdíly mezi FOBT a [Part-III machines], pokud jde o možnou interakci mezi hráčem a přístrojem;

f) zda výše uvedené skutečnosti byly většinou hráči na přístrojích buď známé, nebo jimi byly považovány za relevantní nebo důležité;

g) zda je rozdílné zacházení z hlediska DPH možné odvodnit jakoukoli z výše uvedených skutečností?

3) V situaci, kdy řecký stát při výkonu své diskreční pravomoci podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice o DPH osvobodil od DPH hraní hazardních her, ale podrobil DPH určitou kategorii přístrojů používaných pro hraní hazardních her,

a) může se tento řecký stát v zásadě bránit tímto výtkou, že porušil zásadu daňové neutrality, odvoláním na žádnou péči, a

b) pokud je odpověď na otázku a) kladná, jaké faktory jsou relevantní pro určení, zda je řecký stát oprávněn bránit se tímto způsobem?

30 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 9. srpna 2010 byly věci C-259/10 a C-260/10 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

K první otázce, písm. b) a c), ve věci C-259/10

31 Podstatou této otázky Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) je, zda má být zásada daňové neutrality vykládána v tom smyslu, že rozdílné zacházení z hlediska DPH se dvíma službami, které jsou z pohledu spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby, stačí ke konstatování porušení této zásady nebo zda takové porušení vyžaduje, aby byla nadto prokázána skutečná existence hospodářské soutěže mezi dotčenými službami nebo narušení hospodářské soutěže z důvodu uvedeného rozdílného zacházení.

32 Podle ustálené judikatury zásada daňové neutrality brání zejména tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (viz zejména rozsudky ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, Recueil s. I-3369, bod 22; ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, body 41 a 54; ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 47, jakož i ze dne 3. března 2011, Komise v. Nizozemsko, C-41/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 66).

33 Z tohoto popisu uvedené zásady vyplývá, že důsledkem podobné povahy dvou služeb je to, že si navzájem konkurují.

34 Skutečná existence hospodářské soutěže mezi dvěma službami tedy nepředstavuje samostatnou a dodatečnou podmínku porušení zásady daňové neutrality, jsou-li dotčené služby z hlediska spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 23. října 2003, Komise v. Nemecko, C-109/02, Recueil s. I-12691, body 22 a 23, jakož i ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, body 19 až 21, 24, 25 a 28).

35 Tento závěr platí rovněž v případě existence narušení hospodářské soutěže. Skutečnost, že se dvěma totožnými nebo podobnými službami, které uspokojují stejné potřeby, je zacházeno z hlediska DPH rozdílně, obecně způsobuje narušení hospodářské soutěže (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 29. března 2001, Komise v. Francie, C-404/99, Recueil s. I-2667, body 46 a 47, jakož i ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Sb. rozh. s. I-5517, body 47 až 51).

36 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku písm. b) a c) ve věci C-259/10 odpovědět tak, že zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že rozdílné zacházení z hlediska DPH se dvěma službami, které jsou z pohledu spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby, stačí ke konstatování porušení této zásady. Takové porušení tedy nevyžaduje, aby byla nadto prokázána skutečná existence hospodářské soutěže mezi dotčenými službami nebo narušení hospodářské soutěže z důvodu uvedeného rozdílného zacházení.

K první otázce písm. a) ve věci C-259/10 a k první otázce ve věci C-260/10

37 Podstatou těchto otázek předkládajících soud je, zda při rozdílném zacházení se dvěma hazardními hrami z hlediska přiznání osvobození od DPH podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice má být zásada daňové neutrality vykládána v tom smyslu, že je třeba zohlednit, že na tyto dvě hry se vztahují odlišné kategorie povolení a z hlediska kontroly a regulace podléhají různým právním režimům.

38 Podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice jsou sázky, loterie a další formy her osvobozeny od DPH za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy.

39 Toto osvobození je motivováno praktickými důvody, jelikož na hazardní hry se DPH obtížně uplatňuje, a nikoli, jak je tomu v případě poskytování některých služeb v obecném zájmu v sociální oblasti, snahou zabezpečit tímto způsobem přiznivější zacházení v oblasti DPH (viz rozsudky ze dne 13. července 2006, United Utilities, C-89/05, Sb. rozh. s. I-6813, bod 23, a ze dne 10. června 2010, Leo-Libera, C-58/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 24).

40 Ze samotného znění čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice vyplývá, že toto ustanovení ponechalo členským státům široký prostor pro uvážení, pokud jde o osvobození od daně nebo o zdanění dotčených plnění, neboť uvedeným státům dovoluje stanovit podmínky a omezení, kterým může toto osvobození od daně podléhat (viz výše uvedený rozsudek Leo-Libera, bod 26).

41 Nicméně pokud v souladu s tímto ustanovením členské státy využijí možnosti stanovit podmínky a omezení osvobození, a tedy podrobit či nepodrobit plnění DPH, musí dodržet zásadu daňové neutrality inherentní společnému systému DPH (viz rozsudky ze dne 11. června 1998, Fischer, C-283/95, Recueil s. I-3369, bod 27, jakož i Linneweber a Akritidis, uvedený výše, bod 24).

42 Jak bylo připomenuto v bodě 32 tohoto rozsudku, tato zásada brání tomu, aby bylo s podobnými službami zacházeno z pohledu DPH rozdílně.

43 Za účelem určení, zda dvě služby jsou podobné ve smyslu judikatury citované v uvedeném bodě, je třeba zohlednit především hledisko průměrného spotřebitele (viz obdobný rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil s. I-973, bod 29) a vyhnout se přitom umělému rozlišování na základě nepodstatných rozdílů (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Německo, body 22 a 23).

44 Dvě služby jsou tedy podobné, pokud mají obdobné vlastnosti a slouží stejným potřebám spotřebitelů, a to na základě kritéria srovnatelnosti v použití, a pokud existující rozdíly neovlivňují podstatným způsobem rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit jednu nebo druhou z uvedených služeb (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, uvedený výše, bod 27, a obdobný rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Roders a další, C-367/93 až C-377/93, Recueil s. I-2229, bod 27, jakož i ze dne 27. února 2002, Komise v. Francie, C-302/00, Recueil s. I-2055, bod 23).

45 Podle ustálené judikatury přitom zásada daňové neutrality brání v oblasti vybírání DPH obecné diferenciaci mezi protiprávními a legálními plněními (viz zejména rozsudky ze dne 5. července 1988, Mol, 269/86, Recueil s. 3627, bod 18; ze dne 29. června 1999, Coffeeshop „Siberië“, C-158/98, Recueil s. I-3971, body 14 a 21, jakož i ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 50). Soudní dvůr z toho vyvodil, že členské státy nemohou vyhradit osvobození pouze hazardním hrám, které mají legální povahu (výše uvedený rozsudek Fischer, bod 28). K legální nebo protiprávní povaze provozování hazardní hry tedy nemůže být při přezkumu podobnosti dvou hazardních her přihlíženo.

46 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že pro posouzení, zda jsou hazardní hry nebo přístroje pro hraní hazardních her podobné, není totožnost provozovatelů uvedených her nebo přístrojů a právní forma, pod níž vykonávají svou činnost, v zásadě rozhodná (viz výše uvedený rozsudek Linneweber a Akritidis, body 25 a 29, jakož i citovaná judikatura).

47 Z uvedeného rozsudku, zejména z jeho bodů 29 a 30, kromě toho vyplývá, že rozdíly existující mezi bary a hernami na jedné straně a schválenými kasiny na straně druhé, pokud jde o rámec, v němž nabízejí hazardní hry, a zejména místní a časovou dostupnost, jakož i atmosféru, nemají pro srovnatelnost uvedených her význam.

48 Konečně podle bodů 29 a 30 výše uvedeného rozsudku Fischer skutečnost, že pouze jeden ze dvou typů her podléhá dani, která není harmonizována, nemůže odvodnit závěr, že tyto typy her nejsou srovnatelné. Společný systém DPH by totiž byl pokřiven, pokud by členské státy mohly mít jeho uplatnění v závislosti na existenci jiných neharmonizovaných daní.

49 Z toho vyplývá, že odlišnosti právních režimů, na které poukazuje předkládající soud, nemají pro posouzení srovnatelné povahy předmětných her význam.

50 Tento výsledek není zpochybněn tím, že v určitých výjimečných případech Soudní dvůr připustil, že vzhledem ke specifickým dotčených odvětví mohou rozdíly v regulačním rámci a v

právním režimu upravujícím dotčené dodávky zboží nebo poskytování služeb, jako je to, zda léživý příspěvek je hrazen či nikoliv, nebo to, zda poskytovatel podléhá závazkům všeobecné služby, vést k rozlišování z hlediska spotřebitele, pokud jde uspokojování jeho vlastních potřeb (viz rozsudky ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, uvedený výše, bod 27, jakož i ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK, C-357/07, Sb. rozh. s. I-3025, body 38, 39 a 45).

51 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na první otázku písm. a) ve věci C-259/10 a na první otázku ve věci C-260/10 odpovědět tak, že při rozdílném zacházení se dvěma hazardními hrami z hlediska přiznání osvobození od DPH podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice musí být zásada daňové neutrality vykládána v tom smyslu, že není třeba zohlednit, že na tyto dvě hry se vztahují odlišné kategorie povolení a z hlediska kontroly a regulace podléhají různým právním režimům.

Ke druhé otázce ve věci C-260/10

52 Podstatou této otázky Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) je, zda pro účely posouzení, s ohledem na zásadu daňové neutrality, zda jsou dva typy hracích automatů podobné a vyžadují stejné zacházení z hlediska DPH, je třeba zohlednit rozdíly v minimálních a maximálních sázkách a výhrách, naději na výhru, dostupných formátech a možnosti interakce mezi hráčem a hracím automatem.

53 Nejprve je třeba konstatovat, že zásadu daňové neutrality není možné vykládat v tom smyslu, že sázky, loterie a další formy her je třeba všechny považovat za podobná plnění ve smyslu této zásady, protože takový výklad by vedl k tomu, že čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice a široký prostor pro uvážení, který toto ustanovení přiznává členskému státu, připomenutý v bodě 40 tohoto rozsudku, by byly zbaveny veškerého užitečného účinku. členský stát tedy může omezit osvobození od DPH na určité formy hazardních her (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Leo-Libera, bod 35).

54 Z uvedeného rozsudku vyplývá, že zmíněná zásada není porušena, pokud členský stát uplatňuje DPH na služby poskytované prostřednictvím herních automatů a zároveň od této daně osvobodí sázky na veřejné dostihové závody, sázky s pevným kurzem, loterie a slosování (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Leo-Libera, body 9, 10 a 36).

55 Nicméně aby zásada daňové neutrality nebyla zbavena svého smyslu a nebyl poškozen společný systém DPH, rozdílné zacházení z hlediska DPH nemůže být založeno na detailních rozdílech ve struktuře, způsobech nebo pravidlech jednotlivých her, které spadají všechny do téže kategorie her, jako jsou hrací automaty.

56 Z bodů 43 a 44 tohoto rozsudku vyplývá, že určení podobnosti hazardních her podléhajících rozdílnému zdanění, které přísluší vnitrostátnímu soudu s ohledem na okolnosti daného případu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, Sb. rozh. s. I-3617, body 42 a 45, jakož i Marks & Spencer, uvedený výše, bod 48), musí být provedeno z hlediska průměrného spotřebitele a musí zohledňovat relevantní nebo důležité skutečnosti, které mohou podstatným způsobem ovlivnit jeho rozhodnutí zvolit jednu nebo druhou z daných her.

57 V tomto ohledu mohou mít rozdíly v minimálních a maximálních sázkách a výhrách, naději na výhru, dostupných formátech a možnosti interakce mezi hráčem a hracím automatem na rozhodnutí průměrného spotřebitele podstatný vliv, jelikož přitažlivost hazardních her spočívá především v možnosti vyhrát.

58 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na druhou otázku ve věci C-260/10

odpovídat tak, že pro účely posouzení, s ohledem na zásadu daňové neutrality, zda jsou dva typy hracích automatů podobné a vyžadují stejné zacházení z hlediska DPH, je třeba ověřit, zda používání uvedených typů hracích automatů je srovnatelné z pohledu průměrného spotřebitele a uspokojuje jeho stejné potřeby, přičemž skutečnostmi, které lze v této souvislosti zohlednit, jsou zejména minimální a maximální sázky a výhry, jakož i naděje na výhru.

Ke druhé otázce ve věci C-259/10

59 Podstatou druhé otázky Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ve věci C-259/10 je, zda zásada daňové neutrality má být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani může žádat vrácení DPH odvedené z určitých služeb s odvoláním na porušení této zásady, pokud daňové orgány dotčeného členského státu v praxi zacházely s podobnými službami jako s osvobozenými od daně, třebaže podle relevantního vnitrostátního práva od DPH osvobozeny nejsou.

60 Tato otázka se týká argumentu, který uplatní ve sporu v původní věci Commissioners, podle nějž zdanění Part-III-machines neporušuje zásadu daňové neutrality, jelikož podle ustanovení zákona o DPH z roku 1994 nejsou od DPH osvobozeny ani referenční přístroje I, i když uznávají, že během let, o která jde v původní věci, DPH z těchto přístrojů nevybírali.

61 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zásada daňové neutrality představuje vyjádření zásady rovného zacházení v oblasti DPH (viz zejména rozsudky ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 41, a ze dne 10. března 2010, CopyGene, C-262/08, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 64).

62 I když veřejná správa dodržující určitou obecnou praxi může být touto praxí vázána (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 21. ledna 1987, Ferriera Valsabbia v. Komise, 268/84, Recueil s. 353, body 14 a 15, jakož i ze dne 28. března 2005, Dansk Rørindustri a další v. Komise, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P až C-208/02 P a C-213/02 P, Sb. rozh. s. I-5425, bod 211), nic to nemění na tom, že zásada rovného zacházení musí být v souladu s dodržováním zásady legality, podle níž nikdo nemůže ve své prospěch uplatňovat případnou protiprávnost, k níž došlo ve prospěch jiné osoby (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 9. října 1984, Witte v. Parlament, 188/83, Recueil s. 3465, bod 15; ze dne 4. března 1985, Williams v. Účetní dvůr, 134/84, Recueil s. 2225, bod 14, jakož i ze dne 10. března 2011, Agencja Wydawnicza Technopol v. OHIM, C-51/10 P, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, body 75 a 76).

63 Z toho vyplývá, že osoba povinná k dani se nemůže domáhat toho, aby určité plnění podléhalo stejnému daňovému zacházení jako jiné plnění, pokud poslední uvedené zacházení není v souladu s relevantním vnitrostátním právním úpravou.

64 Na druhou otázku ve věci C-259/10 je v důsledku toho třeba odpovědět tak, že zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani nemůže žádat vrácení DPH odvedené z určitých služeb s odvoláním na porušení této zásady, pokud daňové orgány dotčeného členského státu v praxi zacházely s podobnými službami jako s osvobozenými od daně, třebaže podle relevantního vnitrostátního práva od DPH osvobozeny nejsou.

65 Vzhledem k této odpovědi není třeba odpovídat na třetí a čtvrtou otázku položenou ve věci C-259/10.

Ke třetí otázce ve věci C-260/10

66 Podstatou této otázky Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) je, zda zásada daňové neutrality má být vykládána v tom smyslu, že členský stát, který využil posuzovací pravomoci

podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice a osvobodil od DPH poskytnutí veškerých prostředků pro hraní hazardních her, přičemž z tohoto osvobození vyloučil kategorii počítačových splňujících určitá kritéria, může namítnout proti žádosti o vrácení DPH založené na porušení této zásady to, že na vyvinutí nového typu počítače nesplňujícího tato kritéria reagoval s žádnou péčí.

67 Tato otázka se týká argumentu Commissioners, podle něhož v okamžiku přijetí vnitrostátních ustanovení dotčených v povodním řízení, která v případě Part-III machines vyloučí osvobození od DPH vztahující se na hazardní hry, neexistovaly podobné hrací počítače, které by byly osvobozeny. K rozdílnému zacházení s podobnými automaty došlo až později, z důvodu vyvinutí nového typu hracích automatů, o němž se daňové orgány dozvěděly až po nějaké době od jeho uvedení na trh. Poté Spojené království Velké Británie a Severního Irska reagovalo s žádnou péčí tak, že v primárně lhůtu přijalo odpovídající opatření k ukončení rozdílného daňového zacházení.

68 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že pokud podmínky nebo omezení, kterým členské státy podízejí osvobození hazardních a peněžních her od DPH, jsou v rozporu se zásadou daňové neutrality, uvedený členský stát se nemůže o takové podmínky nebo omezení opírat, aby provozovateli těchto her odmítl osvobození, kterého se legitimně může domáhat na základě šesté směrnice (viz výše uvedený rozsudek Linneweber a Akritidis, bod 37).

69 Článek 13 část B písm. f) šesté směrnice má tedy přímý účinek v tom smyslu, že se ho provozovatel hazardních her nebo počítačů pro hraní hazardních her může dovolávat před vnitrostátními soudy za účelem vyloučení použití pravidel vnitrostátního práva neslučitelných s tímto ustanovením (viz výše uvedený rozsudek Linneweber a Akritidis, bod 38).

70 Takový přímý účinek ustanovení směrnice přitom nezávisí na existenci úmyslného protiprávního jednání nebo nedbalosti na straně dotčeného členského státu při provádění směrnice, ani na existenci dostatečně závažného porušení unijního práva (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. března 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Recueil s. I-6325, body 25 a 27; ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další, C-397/01 až C-403/01, Sb. rozh. s. I-8835, bod 103, jakož i ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, uvedený výše, bod 36).

71 Kromě toho je třeba vzít v úvahu to, že podle dotčené vnitrostátní právní úpravy bylo poskytnutí jakýchkoliv prostředků pro provádění sázek nebo hraní hazardních her v zásadě osvobozeno od DPH, s výjimkou poskytnutí hracích počítačů splňujících určitá kritéria. Stanovení takových vymezujících kritérií vylučuje, aby členský stát mohl tvrdit, že měl za to, že neexistují počítače nesplňující tato kritéria a že nemusel zohlednit ani možnost vyvinutí takových počítačů.

72 Kromě toho z předkládacího rozhodnutí a z vyjádření Spojeného království vyplývá, že Gaming Board, regulační orgán pro oblast her, a tedy správní orgán dotčeného členského státu, byl informován o existenci nových hracích automatů ještě před jejich komerčním použitím.

73 S ohledem na tyto okolnosti nelze přijmout argument Commissioners vycházející z toho, že daňové orgány se o uvedené existenci dozvěděly později, uváděný za účelem odvodnění rozdílného zacházení s oběma typy hracích automatů, ke kterému po určitou dobu docházelo.

74 Na t?etí otázku ve v?ci C?260/10 je v d?sledku toho t?eba odpov?d?t tak, že zásada da?ové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že ?lenský stát, který využil posuzovací pravomoci podle ?l. 13 ?ásti B písm. f) šesté sm?rnice a osvobodil od DPH poskytnutí veškerých prost?edk? pro hraní hazardních her, p?i?emž z tohoto osvobození vylou?il kategorii p?ístroj? spl?ujících ur?itá kritéria, nem?že namítnout proti žádosti o vrácení DPH založené na porušení této zásady to, že na vyvinutí nového typu p?ístroje nespl?ujícího tato kritéria reagoval s ?ádnou pé?í.

K náklad?m ?ízení

75 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

- 1) **Zásada da?ové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že rozdílné zacházení z hlediska dan? z p?idané hodnoty se dv?ma službami, které jsou z pohledu spot?ebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné pot?eby, sta?í ke konstatování porušení této zásady. Takové porušení tedy nevyžaduje, aby byla nadto prokázána skute?ná existence hospodá?ské sout?že mezi dot?enými službami nebo narušení hospodá?ské sout?že z d?vodu uvedeného rozdílného zacházení.**
- 2) **P?i rozdílném zacházení se dv?ma hazardními hrami z hlediska p?iznání osvobození od dan? z p?idané hodnoty podle ?l. 13 ?ásti B písm. f) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan?, musí být zásada da?ové neutrality vykládána v tom smyslu, že není t?eba zohlednit, že na tyto dv? hry se vztahují odlišné kategorie povolení a z hlediska kontroly a regulace podléhají r?zným právním režim?m.**
- 3) **Pro ú?ely posouzení, s ohledem na zásadu da?ové neutrality, zda jsou dva typy hracích automat? podobné a vyžadují stejné zacházení z hlediska dan? z p?idané hodnoty, je t?eba ov??it, zda používání uvedených typ? hracích automat? je srovnatelné z pohledu pr?m?rného spot?ebitele a uspokojuje jeho stejné pot?eby, p?i?emž skute?nostmi, které lze v této souvislosti zohlednit, jsou zejména minimální a maximální sázky a výhry, jakož i nad?je na výhru.**
- 4) **Zásada da?ové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani nem?že žádat vrácení dan? z p?idané hodnoty odvedené z ur?itých služeb s odvoláním na porušení této zásady, pokud da?ové orgány dot?eného ?lenského státu v praxi zacházely s podobnými službami jako s osvobozenými od dan?, t?ebaže podle relevantního vnitrostátního práva od dan? z p?idané hodnoty osvobozeny nejsou.**

5) Zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že členský stát, který využil posuzovací pravomoci podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice 77/388 a osvobodil od daně z přidané hodnoty poskytnutí veškerých prostředků pro hraní hazardních her, přičemž z tohoto osvobození vyloučil kategorii přístrojů splňujících určitá kritéria, nemůže namítnout proti žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty založené na porušení této zásady to, že na vývoj nového typu přístroje nesplňujícího tato kritéria reagoval s řádnou péčí.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.