

Spojené veci C-259/10 a C-260/10

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

The Rank Group plc

[návrhy na začatie prejudiciálneho konania podané Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)]

„Dane – Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia – ?lánok 13 B písm. f) – Stávky, lotérie a iné hazardné alebo pe?ážné hry – Zásada da?ovej neutrality – Mechanizované bingo s výhrou v hotovosti („mechanised cash bingo“) – Výherné prístroje – Správna prax, ktorá nie je v súlade s ustanoveniami právnych predpisov – Dôvod obrany založený na náležitej starostlivosti („due diligence“)“

Abstrakt rozsudku

1. *Da?ové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb – Rozdielne zaobchádzanie s dvoma službami, ktoré sú z poh?adu spotrebite?a zhodné alebo podobné – Porušenie zásady da?ovej neutrality*

(Smernica Rady 77/388)

2. *Da?ové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia – Oslobodenie hazardných hier – Právomoc ?lenských štátov stanovi? podmienky a obmedzenia oslobodenia – Hranice – Dodržiavanie zásady da?ovej neutrality*

[Smernica Rady 77/388, ?lánok 13 B písm. f)]

3. *Da?ové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia – Oslobodenie hazardných hier – Právomoc ?lenských štátov stanovi? podmienky a obmedzenia oslobodenia – Hranice – Dodržiavanie zásady da?ovej neutrality*

[Smernica Rady 77/388, ?lánok 13 B písm. f)]

4. *Da?ové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia – Oslobodenie hazardných hier – Právomoc ?lenských štátov stanovi? podmienky a obmedzenia oslobodenia – Hranice – Dodržiavanie zásady da?ovej neutrality*

[Smernica Rady 77/388, ?lánok 13 B písm. f)]

5. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia – Oslobodenie hazardných hier – Právomoc členských štátov stanoviť podmienky a obmedzenia oslobodenia – Hranice – Dodržiavanie zásady daňovej neutrality*

[Smernica Rady 77/388, článok 13 B písm. f)]

1. Zásada daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ ide o daň z pridanej hodnoty v prípade dvoch poskytnutí služieb, ktoré sú zhodné alebo podobné z hľadiska vnímania spotrebiteľom a spĺňajú tie isté potreby spotrebiteľom, postačuje na preukázanie porušenia tejto zásady. Na to, aby išlo o takéto porušenie, teda nie je potrebné, aby bola okrem toho preukázaná skutočná existencia hospodárskej súťaže medzi predmetnými službami alebo skreslenie hospodárskej súťaže z dôvodu uvedeného rozdielného zaobchádzania.

(pozri bod 36, bod 1 výroku)

2. V prípade existencie rozdielného zaobchádzania s dvoma hazardnými hrami z hľadiska priznania oslobodenia od dane z pridanej hodnoty podľa článku 13 B písm. f) šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má zásada daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že tieto dve hry patria do odlišných kategórií licencií a podliehajú rôznym právnym režimom z hľadiska kontroly a regulácie.

Toto ustanovenie ponecháva členským štátom široký priestor na voľnú úvahu, pokiaľ ide o oslobodenie alebo zdanenie predmetných transakcií, pretože im umožňuje, aby stanovili podmienky a obmedzenia, ktorým môže toto oslobodenie podliehať pri dodržaní zásady daňovej neutrality.

V rámci posúdenia porovnateľnosti dvoch hazardných hier, v ktorých prípade môže rozdielne zaobchádzanie preukazovať porušenie zásady daňovej neutrality, nie sú rozhodujúce skutočnosti ako legálna alebo nelegálna povaha prevádzkovania hazardných hier, zhoda prevádzkovateľov uvedených hier a prístrojov a právna forma, v ktorej vykonávajú svoju činnosť. Rovnako je to v prípade rozdielov existujúcich medzi pohostinstvami a hercami na jednej strane a licencovanými kasínami na druhej strane, pokiaľ ide o rámec, v ktorom sú v nich hazardné hry ponúkané, a najmä geografickú a časovú prístupnosť, ako aj prostredie. Napokon ani skutočnosť, že iba jeden z dvoch typov hier podlieha neharmonizovanej dani, nemôže odôvodniť záver, že tieto typy hier nie sú porovnateľné.

(pozri body 40, 41, 45 – 48, 51, bod 2 výroku)

3. Na účely posúdenia vzťahom na zásadu daňovej neutrality, či sú dva typy výherných automatov podobné a malo by sa s nimi zaobchádzať rovnako, pokiaľ ide o daň z pridanej hodnoty, treba overiť, či je používanie uvedených typov porovnateľné z hľadiska priemerného spotrebiteľom a zodpovedá jeho samotným potrebám, pričom prvky, ktoré možno zohľadniť v tejto súvislosti, sú najmä minimálna a maximálna výška stávky a výhry, ako aj šanca na výhru.

(pozri bod 58, bod 3 výroku)

4. Zásada daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba nemôže žiadať vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za určité poskytnutia služieb tak, že sa odvolá na porušenie tejto zásady, keď daňové orgány dotknutého členského štátu s podobnými poskytnutiami služieb zaobchádzali v praxi ako s oslobodenými plneniami, hoci od dane z pridanej

hodnoty neboli oslobodené podľa relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy.

Hoci totiž verejná správa, ktorá vykonáva určitú všeobecnú prax, môže byť viazaná, nie to nemožno na tom, že zásada rovnosti zaobchádzania, ktorá sa, pokiaľ ide o daň z pridanej hodnoty, prejavuje ako zásada daňovej neutrality, musí byť v súlade so zásadou zákonnosti, podľa ktorej sa nikto nemôže vo svoj prospech dovolávať nezákonnosti, ku ktorej došlo v prospech inej osoby. Z toho vyplýva, že zdaniteľná osoba sa nemôže odvolávať na to, že určité plnenie malo podliehať takému istému daňovému zaobchádzaniu ako iné plnenie, ak toto zaobchádzanie nie je v súlade s relevantnou vnútroštátnou právnou úpravou.

(pozri body 61 – 64, bod 4 výroku)

5. Zásada daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že Ílenský štát, ktorý využil voľnú úvahu ponechanú článkom 13 B písm. f) šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov Ílenských štátov týkajúcich sa daní z obratu a oslobodil od dane z pridanej hodnoty poskytovanie všetkých prostriedkov na hranie hazardných hier, pričom stanovil, že toto oslobodenie sa nevzťahuje na kategóriu prístrojov spájajúcich určité kritériá, nemôže odmietnuť žiadosť o vrátenie dane z pridanej hodnoty založenú na porušení tejto zásady tak, že sa odvolá na skutočnosť, že s náležitou starostlivosťou reagoval na vývoj nového typu prístroja nespájajúceho tieto kritériá.

Priamy účinko ustanovenia smernice, akým je ustanovenie článku 13 B písm. f) šiestej smernice 77/388, nezávisí ani od existencie úmyselnej chyby alebo nedbanlivosti zo strany dotknutého Ílenského štátu pri preberaní predmetnej smernice, ani od existencie dostatočne závažného porušenia práva Únie. Prevádzkovateľ hazardných hier a výherných prístrojov sa teda môže odvolávať na uvedené ustanovenie pred vnútroštátnymi súdmi, aby sa tak vylúčilo uplatnenie pravidiel vnútroštátneho práva nezlučiteľných s týmto ustanovením.

(pozri body 69, 70, 74, bod 5 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 10. novembra 2011 (*)

„Dane – Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia – článok 13 B písm. f) – Stávky, lotérie a iné hazardné alebo peňažné hry – Zásada daňovej neutrality – Mechanizované bingo s výhrou v hotovosti („mechanised cash bingo“) – Výherné prístroje – Správna prax, ktorá nie je v súlade s ustanoveniami právnych predpisov – Dôvod obrany založený na náležitej starostlivosti („due diligence“)

V spojených veciach C-259/10 a C-260/10,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Spojené kráľovstvo) a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené kráľovstvo) z 20. a 19. apríla 2010 a doručené Súdnemu dvoru 26. mája 2010, ktoré súvisia s konaniami:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

The Rank Group plc,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (spravodajca) a D. Šváby,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteňom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 30. júna 2011,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- The Rank Group plc, v zastúpení: K. Lasok, QC, a V. Sloane, barrister, ktorých splnomocnil P. Drinkwater, solicitor,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Hathaway, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. Peretz, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu zásady daňovej neutrality v rámci uplatňovania článku 13 B písm. f) šiestej smernice 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, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tieto návrhy boli predložené v rámci dvoch sporov medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“) a The Rank Group plc (ďalej len „Rank“) týkajúcich sa toho, že Commissioners odmietli žiadosť o vrátenie predloženú Rank v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorú zaplatila za plnenia poskytnuté v rámci určitých hier počas rokov 2002 až 2005.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 Článok 13 tejto smernice s nadpisom „Oslobodenie od dane na území štátu“ stanovuje:

„...“

B. Iné oslobodenia od dane

Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky [plnenia – *neoficiálny preklad*] za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

f) stávky, lotérie a iné formy hazardných alebo peňažných hier, na ktoré sa vzťahujú podmienky a obmedzenia stanovené jednotlivými členskými štátmi,

...“

Vnútroštátna právna úprava

Právna úprava týkajúca sa DPH

5 Podľa § 31 ods. 1 zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994) v znení platnom v čase skutkových okolností vo veci samej (čalej len „zákon o DPH z roku 1994“) je dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb oslobodené od DPH, ak zodpovedá jednej z činností opísaných v prílohe 9 tohto zákona.

6 Skupina 4 tejto prílohy 9, nazvaná „Stávky, hazardné hry a lotérie“, stanovovala v bode 1 oslobodenie od dane pre poskytovanie akýchkoľvek prostriedkov na uzatváranie stávok alebo hranie hazardných hier.

7 Poznámky 1 až 3 tejto skupiny 4 stanovovali:

„1. Bod 1 nezahŕňa:

...

b) poskytnutie práva zúčastniť sa na hre, za ktoré sa vyberá poplatok na základe ustanovení oddielu 14 [zákona o hazardných hrách z roku 1968 (Gaming Act 1968)]...

...

d) poskytnutie hracieho automatu.

...

2. ‚Hazardná hra‘ má rovnaký význam ako v zákone o hazardných hrách z roku 1968...

3. Pod pojmom ‚hrací automat‘ sa rozumie prístroj, ktorý spĺňa nasledujúce podmienky:

a) je skonštruovaný alebo prispôsobený na hranie hazardnej hry, ktorá sa prostredníctvom neho hrá, a

b) hráč za účasť na hre platí (s výnimkou prípadov, keď existuje možnosť zahrať si hru

zdarma v dôsledku úspešnosti v predchádzajúcej hre) vhođením mince alebo žetónu [od roku 2003 mince, žetónu alebo iného predmetu] do prístroja alebo iným spôsobom a

c) prístroj umožňuje šancu na výhru.“

Právna úprava týkajúca sa hier a stávk

8 § 52 ods. 1 zákona o hazardných hrách z roku 1968 v znení platnom v čase skutkových okolností vo veci samej (čalej len „zákon o hazardných hrách z roku 1968“) stanovoval, že na účely tohto zákona pojem „hranie“ (gaming) znamená hrať hazardnú hru s cieľom vyhrať peniaze alebo ceny, ktoré majú peňažnú hodnotu, a pojem „prístroj“ (machine) zahŕňa akékoľvek zariadenie.

9 § 26 ods. 1 a 2 uvedeného zákona stanovuje:

„1. [časť III] tohto zákona sa vzťahuje na akýkoľvek prístroj, ktorý

a) je skonštruovaný alebo prispôsobený na hranie hazardnej hry, ktorá sa prostredníctvom neho hrá, a

b) má otvor alebo inú štrbinu na vhadzovanie peňazí alebo iných predmetov, či už vo forme mincí alebo žetónov.

2. V predchádzajúcom odseku odkaz na hranie hazardnej hry prostredníctvom prístroja zahŕňa hranie hazardnej hry čiastočne prostredníctvom prístroja a čiastočne inými spôsobmi, ak (ale iba ak) prístroj umožňuje šancu na výhru.“

10 Prístroj zodpovedajúci tejto definícii „hracieho automatu“ možno prevádzkovať len v zariadeniach, ktoré majú povolenie a dodržiavajú určité podmienky týkajúce sa výšky stávk a výhier, ako aj počtu prístrojov prítomných na danom mieste. V prípade, že činnosť vykonávaná prostredníctvom prístroja bola považovaná za „hazardnú hru“, ale prístroj uvedenej definícii nezodpovedal, na jeho používanie sa vzťahovali iné legislatívne opatrenia stanovujúce najmä iné limity, pokiaľ ide o stávky a výhry.

11 Naproti tomu činnosti považované za stávky boli upravené zákonom o stávkach, hrách a lotériách z roku 1963 (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Ak chcel zákazník podať stávku na mieste, musel sa obrátiť na agentúry, ktoré mali povolenie na prijímanie stávk (licensed betting offices, čalej len „LBO“).

12 Zariadenie mohlo získať licenciu buď len na stávkovú činnosť, alebo len na hazardné hry. Okrem toho podmienky získania licencie a režim uplatniteľný na zariadenia, ktoré mali povolenie, sa líšili, najmä pokiaľ išlo o predaj alkoholu a otváracie hodiny. Stávková činnosť sa mohla prevádzkovať iba v LBO a hazardné hry iba v licencovaných kasínach, pohostinstvách, bingo halách a herniach.

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

13 Rank je reprezentatívnou členkou skupiny DPH, ktorá prevádzkuje kluby bingo a kasína v Spojenom kráľovstve, v ktorých sú zákazníkovi k dispozícii najmä „mechanizované bingo s výhrou v hotovosti“ („mechanised cash bingo“, čalej len „MC bingo“) a výherné automaty.

14 Rank po tom, ako podala daňové priznanie a zaplatila Commissioners DPH zo služieb poskytovaných prostredníctvom MC bingo a výherných automatov, podala dve žaloby na Value Added Tax Tribunal, teraz First Tier Tribunal (Tax Chamber) (čalej len „Tribunal“), ktorými sa

domáhala vrátenia tejto dane. Prvá žaloba sa týka zdačovania MC binga medzi 1. januárom 2003 a 31. decembrom 2005 a druhá zdačovania výherných automatov medzi 1. októbrom 2002 a 5. decembrom 2005.

15 Tieto žaloby boli v podstate založené na argumente, že s rôznymi typmi MC binga a výherných automatov sa v právnej úprave týkajúcej sa DPH zaobchádzalo rôzne, hoci boli porovnateľné, ba dokonca identické z hľadiska spotrebiteľa, a preto skutočnosť, že niektoré typy MC binga a výherných automatov podliehajú DPH, porušuje zásadu daňovej neutrality.

Žaloba týkajúca sa MC binga

16 MC bingo sa hrá v sekvenciách pozostávajúcich z viacerých hier. Kým výška stávky sa oznámi vopred, výška výhry, ktorá závisí od počtu hráčov účasťujúcich sa na konkrétnej hre, sa môže v priebehu bloku hier, ba dokonca už počas prvej časti hry meniť a hráčom nie je nevyhnutne známa v okamihu podania stávky.

17 Účastníci konania vo veci samej sa zhodujú na tom, že na základe odkazu v poznámke 1 písm. b) skupiny 4 v prílohe 9 zákona o DPH z roku 1994 na zákon o hazardných hrách z roku 1968 bolo MC bingo oslobodené od DPH len v prípade, ak bola stávka nižšia ako 50 pencí alebo sa im rovnala a ak bola výhra nižšia ako 25 libier alebo sa im rovnala. Ak však jedna z týchto dvoch podmienok nebola splnená, predmetná hra nebola oslobodená od DPH. Je takisto nesporné, že tieto dva druhy MC binga boli z hľadiska spotrebiteľa identické. Commissioners však tvrdili, že nedošlo k žiadnemu porušeniu zásady daňovej neutrality, keďže sa nepreukázalo, že by uvedené odlišné zaobchádzanie malo vplyv na konkurenciu medzi týmito dvoma hrami.

18 Rozhodnutím z 15. mája 2008 Tribunal rozhodol v prospech Rank. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, zamietol odvolanie Commissioners proti tomuto rozhodnutiu, a to rozsudkom z 8. júna 2009. Commissioners teda proti tomuto rozsudku podali odvolanie na Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Žaloba týkajúca sa výherných automatov

19 Pokiaľ ide o výherné automaty, oslobodenie od DPH stanovené v skupine 4 bode 1 prílohy 9 zákona o DPH z roku 1994 sa neuplatnilo, ak predmetný prístroj, ktorý mal hrať k dispozícii, bol „hracím automatom“ v zmysle poznámky 1 písm. d) a poznámky 3 tejto skupiny 4.

20 V tejto súvislosti sa výherné automaty prevádzkované Rank a považované za také hracie prístroje, na ktoré sa vzťahuje zároveň časť III zákona o hazardných hrách z roku 1968 (ďalej len „prístroje časti III“), porovnávajú s dvoma inými typmi výherných automatov, najmä v závislosti od toho, či je prvok hazardu v hre na žiadosť hracieho softvéru zabudovaného do prístroja používaného hráčom poskytovaný samotným prístrojom alebo nie.

21 Pokiaľ ide o zdačované prístroje časti III, uvedený prvok poskytuje elektronický generátor náhodných čísiel („electronic random number generator“) fyzicky zabudovaný v prístroji, ktorý hráč používa. Naopak prvý typ výherných automatov slúžiaci na porovnanie (ďalej len „referenčné prístroje I“) tvoria prístroje, z ktorých viacero je elektronickými prostriedkami spojených so spoločným oddeleným elektronickým generátorom náhodných čísiel, ktorý sa však nachádza v tých istých priestoroch ako terminály používané hráčmi.

22 Druhý typ výherných automatov, ktorý slúži na porovnanie, tvoria „stávkové terminály s pevne stanoveným výherným podielom“ („fixed odds betting terminals“, ďalej len „FOBT“), ktoré mohli byť nainštalované len v LBO. Hráč používajúci FOBT staval na výsledok udalosti alebo virtuálnej hry, teda „formátu“ nahraného do softvéru FOBT, tým, že do terminálu vložil kredit.

Výsledok udalosti alebo virtuálnej hry bol určený prostredníctvom elektronického generátora náhodných čísiel umiestneného mimo priestorov dotknutého LBO. Spor o tom, či vzhľadom na právo regulácie hier niektoré formáty, ktoré boli k dispozícii na FOBT, umožňovali „uzatvárať stávky“ alebo „hrať“, nebol rozhodnutý rozsudkom z dôvodu uzatvorenia dohody medzi dotknutými účastníkmi konania. Keďže FOBT nezodpovedali definícii „hracieho automatu“ v zmysle práva o DPH, boli od DPH oslobodené. Príjmy z nich však podliehali všeobecnej dani zo stávok.

23 V konaní na Tribunal bolo nesporné, že zdaňované prístroje typu III a referenčné prístroje I sa z hľadiska vnímania spotrebiteľmi podobali. Commissioners však spochybňovali najmä to, že by tieto dve kategórie prístrojov boli vo vzájomnej konkurencii a že by referenčné prístroje I naozaj boli oslobodené podľa vnútroštátneho práva.

24 Rozhodnutím z 19. augusta 2008 Tribunal rozhodol o niektorých sporných otázkach v prospech Rank, ale odložil na neskôr rozhodnutie v súvislosti s inými bodmi. V tomto prvom rozhodnutí sa Tribunal najmä domnieval, že referenčné prístroje I boli oslobodené od DPH na základe vnútroštátnej právnej úpravy. V každom prípade v praxi Commissioners trvalo považovali referenčné prístroje I za oslobodené.

25 Odvolanie Commissioners proti tomuto rozhodnutiu bolo zamietnuté 8. júna 2009 na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Commissioners podali proti tomuto rozsudku opravný prostriedok na Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), pričom spochybňovali najmä existenciu relevantnej praxe, ktorej cieľom je oslobodenie referenčných prístrojov I od DPH.

26 Dňa 11. decembra 2009 Tribunal rozhodol v prospech Rank, pokiaľ ide o pôvodne odložené otázky. Čo sa týka referenčných prístrojov I, domnieval sa, že ako dôvod na svoju obranu Commissioners nemôžu uplatňovať to, že konali s náležitou starostlivosťou („due diligence“), hoci uvedené prístroje boli uvedené na trh až po prijatí predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy. Tribunal tiež konštatoval existenciu porušenia zásady daňovej neutrality vzhľadom na FOBT, ktoré boli na vysokom stupni abstrakcie z hľadiska vnímania väčšiny hráčov podobné ako prístroje typu III. Oba typy prístrojov sa považujú jednoducho za prístroje na peňažné hry. Rozdiely sú pre väčšinu spotrebiteľov buď neznáme, alebo pre nich nie sú dôležité.

27 Commissioners podali odvolanie proti rozsudku z 11. decembra 2009 na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Cieľom tohto odvolania je najmä preskúmanie podobnosti zdaňovaných výherných automatov a FOBT, ako aj odmietnutie argumentu založeného na náležitej starostlivosti.

Prejudiciálne otázky vo veci C-259/10

28 Vzhľadom na to, že Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) dospel k záveru, že rozhodnutie vo veci samej závisí od výkladu práva Únie, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ak existuje rozdielne zaobchádzanie na účely DPH

- medzi poskytnutiami služieb, ktoré sú z pohľadu spotrebiteľa zhodné, alebo
- medzi podobnými poskytnutiami služieb, ktoré uspokojujú tie isté potreby spotrebiteľa,

postačuje to samo osebe na stanovenie porušenia zásady daňovej neutrality, alebo je relevantné skúmať (a ak to tak je, ako skúmať)

- a) regulačný a ekonomický kontext;
- b) to, či existuje hospodárska súťaž medzi zhodnými službami, prípadne medzi predmetnými podobnými službami, a/alebo

c) to, či rozdielne zaobchádzanie na účely DPH spôsobilo narušenie hospodárskej súťaže?

2. Je daovník, ktorého plnenia podľa vnútroštátneho práva podliehajú DPH [z dôvodu výkonu diskrečnej právomoci členským štátom podľa článku 13 B písm. f) šiestej smernice], oprávnený žiadať vrátenie DPH odvedenej za tieto plnenia na základe toho, že došlo k porušeniu zásady daňovej neutrality, ktoré vyplýva zo zaobchádzania s inými plneniami (referenčnými plneniami) na účely DPH, ak

- a) podľa vnútroštátneho práva referenčné plnenia podliehali DPH, ale
- b) daňový úrad členského štátu v praxi považoval referenčné plnenia za oslobodené od DPH?

3. V prípade kladnej odpovede na druhú otázku, aké konanie predstavuje relevantnú prax, a najmä:

- a) je nevyhnutné, aby daňový úrad vykonal jasné a jednoznačné vyhlásenie, že referenčné plnenia sa môžu považovať za oslobodené od DPH;
- b) je relevantné, že v prípade, keď daňový úrad vydal vyhlásenie, tento úrad neúplne alebo nesprávne chápal skutočnosti, ktoré sú relevantné pre správne zaobchádzanie s referenčnými plneniami na účely DPH, a
- c) je relevantné, že DPH neúčtoval daovník alebo ju nevyrubil daňový úrad, pokiaľ ide o referenčné plnenia, ale že daňový úrad následne požiadal o odvedenie tejto DPH s výhradou uplatnenia premlčacích lehôt podľa vnútroštátneho práva?

4. Ak rozdiel v daňovom zaobchádzaní vyplýva z ustálenej praxe vnútroštátnych daňových úradov založenej na všeobecne akceptovanom vnímaní skutočného významu vnútroštátnej právnej úpravy, spôsobuje to rozdiel, pokiaľ ide o existenciu porušenia zásady daňovej neutrality, ak:

- a) daňové úrady následne menia svoju prax;
- b) vnútroštátny súd následne vyhlási, že zmenená a doplnená prax odráža správny význam vnútroštátnej právnej úpravy;
- c) členskému štátu bránia zásady vnútroštátneho práva a/alebo zásady európskeho práva, vrátane legitímneho očakávania, prekážky uplatnenia nároku, právnej istoty a zákazu retroaktivity a/alebo uplynutie premlčacích lehôt vo vyrubení DPH za plnenia, ktoré boli predtým považované za oslobodené od dane?“

Prejudiciálne otázky vo veci C-260/10

29 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), ktorý tiež dospel k záveru, že rozhodnutie vo veci samej závisí od výkladu práva Únie, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ak členský štát pri výkone svojej diskrečnej právomoci podľa článku 13 B písm. f) šiestej smernice podriadil DPH určité typy prístrojov používaných na hazardné hry [(prístroje časti III)],

zatiaľ čo zachoval oslobodenie od DPH iných prístrojov (ktoré zahŕňali [FOBT]), a ak sa tvrdí, že pri takomto konaní slovenský štát porušil zásadu daňovej neutrality: je i) určujúce alebo ii) relevantné pri porovnávaní [prístrojov časti III] a FOBT, že:

- a) FOBT ponúkali činnosti, ktoré boli „stávkovými činnosťami“ podľa vnútroštátneho práva (alebo činnosťami, ktoré bol relevantný regulačný orgán na účely výkonu svojich regulačných právomocí pripravený považovať za „stávkové činnosti“ podľa vnútroštátneho práva), a
- b) [prístroje časti III] ponúkali činnosti, ktoré podliehali odlišnej klasifikácii podľa vnútroštátneho práva, konkrétne „hazardné hry“;

a že hazardné hry a stávkové hry podliehali odlišným regulačným režimom podľa tej právnej úpravy slovenského štátu, ktorá sa týkala kontroly a regulácie hazardných hier? Ak je to tak, aké sú rozdiely medzi dotknutými regulačnými režimami, ktoré by vnútroštátny súd mal zohľadniť?

2. Pri určení, či zásada daňovej neutrality vyžaduje rovnaké daňové zaobchádzanie s typmi prístrojov, ktoré sú stanovené v prvej otázke (FOBT a [prístroje časti III]), aký stupeň abstraktnosti by mal byť prijatý vnútroštátnym súdom pri stanovení toho, či sú výrobky podobné? Konkrétne, v akom rozsahu je relevantné zohľadniť tieto okolnosti:

- a) podobnosti a rozdielnosti v povolenej maximálnej výške stávky a výške výhry medzi FOBT a [prístrojmi časti III];
- b) to, že FOBT sa mohli používať jedine v určitých typoch priestorov licencovaných na stávkové činnosti, ktoré boli odlišné od tých, ktoré mali licenciu na hazardné hry a podliehali iným regulačným obmedzeniam (hoci FOBT a maximálne dva [prístroje časti III] sa mohli používať v priestoroch licencovaných na stávkové činnosti);
- c) to, že šanca na výhru pri hre na FOBT bola priamo spojená s uverejneným pevne stanoveným výherným podielom, zatiaľ čo šanca na výhru pri hre na [prístrojoch časti III] sa mohla v niektorých prípadoch meniť v závislosti od prístroja, ktorý dlhodobo zaručoval konkrétne percento, ktoré sa vypláti prevádzkovateľovi a hráčovi;
- d) podobnosti a odlišnosti vo formátoch dostupných na FOBT a [prístrojoch časti III];
- e) podobnosti a odlišnosti medzi FOBT a [prístrojmi časti III], čo sa týka interakcie, ktorá môže vzniknúť medzi hráčom a prístrojom;
- f) či sú záležitosti, na ktoré sa odvoláva vyššie, známe väčšine hráčov, ktorí hrajú na predmetných prístrojoch, alebo či ich zohľadňujú ako relevantné alebo dôležité;
- g) či je rozdielne zaobchádzanie na účely DPH odôvodnené niektorou z vyššie uvedených okolností?

3. V situácii, v ktorej slovenský štát pri výkone svojej diskrečnej právomoci podľa článku 13 B písm. f) šiestej smernice oslobodil od DPH hazardné hry, ale podriadil DPH definovanú skupinu prístrojov používaných na peňažné hry:

- a) môže sa slovenský štát v zásade odvolávať na obranu spočívajúcu v náležitej starostlivosti vo vzťahu k situácii, keď bola zásada daňovej neutrality porušená týmto slovenským štátom, a
- b) ak je odpoveď kladná, aké faktory sú relevantné na stanovenie toho, či je slovenský štát oprávnený odvolávať sa na takúto obranu?

30 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 9. augusta 2010 boli veci C?259/10 a C?260/10 spojené na ú?ely písomnej ?asti konania, ústnej ?asti konania, ako aj rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke písm. b) a c) vo veci C?259/10

31 Touto otázkou sa Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) v podstate pýta, ?i sa má zásada da?ovej neutrality vyklada? v tom zmysle, že rozdielne zaobchádzanie, pokia? ide o DPH v prípade dvoch poskytnutí služieb, ktoré sú zhodné alebo podobné z h?adiska vnímania spotrebite?a a sp??ajú tie isté potreby spotrebite?a, posta?uje na preukázanie porušenia tejto zásady, alebo ?i je na to, aby išlo o takéto porušenie, potrebné, aby bola okrem toho preukázaná skuto?ná existencia hospodárskej sú?áže medzi predmetnými službami alebo skreslenie hospodárskej sú?áže z dôvodu uvedeného rozdielného zaobchádzania.

32 Pod?a ustálenej judikatúry zásada da?ovej neutrality bráni najmä tomu, aby sa s podobnými tovarmi alebo poskytnutiami služieb, ktoré si teda navzájom konkurujú, zaobchádzalo rôzne z h?adiska DPH (pozri najmä rozsudky z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko, C?481/98, Zb. s. I?3369, bod 22; z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C?498/03, Zb. s. I?4427, body 41 a 54; z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C?309/06, Zb. s. I?2283, bod 47, ako aj z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko, C?41/09, Zb. s. I?831, bod 66).

33 Z tohto opisu uvedenej zásady vyplýva, že podobnos? dvoch poskytnutí služieb má za následok, že tieto služby si navzájom konkurujú.

34 Preto skuto?ná existencia hospodárskej sú?áže medzi dvoma poskytnutiami služieb nepredstavuje autonómnu a dodato?nú podmienku na to, aby išlo o porušenie zásady da?ovej neutrality, ak sú predmetné plnenia zhodné alebo podobné z h?adiska vnímania spotrebite?a a sp??ajú tie isté potreby tohto spotrebite?a (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. októbra 2003, Komisia/Nemecko, C?109/02, Zb. s. I?12691, body 22 a 23, ako aj zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis, C?453/02 a C?462/02, Zb. s. I?1131, body 19 až 21, 24, 25 a 28).

35 Táto úvaha platí takisto vo vz?ahu k existencii skreslenia hospodárskej sú?áže. To, že sa s dvomi zhodnými alebo podobnými plneniami, ktoré sp??ajú tie isté potreby, zaobchádza rôzne z h?adiska DPH, spôsobuje vo všeobecnosti skreslenie hospodárskej sú?áže (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2001, Komisia/Francúzsko, C?404/99, Zb. s. I?2667, body 46 a 47, ako aj z 28. júna 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, C?363/05, Zb. s. I?5517, body 47 až 51).

36 Vzh?adom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na prvú otázku písm. b) a c) vo veci C?259/10 odpoveda? tak, že zásada da?ovej neutrality sa má vyklada? v tom zmysle, že rozdielne zaobchádzanie, pokia? ide o DPH v prípade dvoch poskytnutí služieb, ktoré sú zhodné alebo podobné z h?adiska vnímania spotrebite?a a sp??ajú tie isté potreby spotrebite?a, posta?uje na preukázanie porušenia tejto zásady. Na to, aby išlo o takéto porušenie, teda nie je potrebné, aby bola okrem toho preukázaná skuto?ná existencia hospodárskej sú?áže medzi predmetnými službami alebo skreslenie hospodárskej sú?áže z dôvodu uvedeného rozdielného zaobchádzania.

O prvej otázke písm. a) vo veci C?259/10 a prvej otázke vo veci C?260/10

37 Týmito otázkami sa vnútroštátne súdy v podstate pýtajú, ?i sa má v prípade existencie rozdielného zaobchádzania s dvoma hazardnými hrami z h?adiska priznania oslobodenia od DPH

podľa článku 13 B písm. f) šiestej smernice zásada daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že je alebo že nie je potrebné zohľadniť to, že tieto dve hry patria do odlišných kategórií licencií a podliehajú rôznym právnym režimom z hľadiska kontroly a regulácie.

38 Podľa článku 13 B písm. f) šiestej smernice sú stávky, lotérie a iné formy hazardných alebo peňažných hier, na ktoré sa vzťahujú podmienky a obmedzenia stanovené jednotlivými členskými štátmi, oslobodené od DPH.

39 Toto oslobodenie je motivované praktickými dôvodmi, keďže v prípade hazardných hier sa DPH uplatňuje s ťažkosťami, a nie úmyslom zabezpečiť týmto činnostiam priaznivejšie zaobchádzanie v oblasti DPH, ako je to v prípade poskytovania niektorých služieb vo všeobecnom záujme v sociálnej oblasti (pozri rozsudky z 13. júla 2006, *United Utilities*, C-89/05, Zb. s. I-6813, bod 23, a z 10. júna 2010, *Leo-Libera*, C-58/09, Zb. s. I-5189, bod 24).

40 Zo znenia článku 13 B písm. f) šiestej smernice vyplýva, že toto ustanovenie ponecháva členským štátom široký priestor na voľnú úvahu, pokiaľ ide o oslobodenie alebo zdanenie predmetných transakcií, pretože im umožňuje, aby stanovili podmienky a obmedzenia, ktorým môže toto oslobodenie podliehať (pozri rozsudok *Leo-Libera*, už citovaný, bod 26).

41 Ak však v súlade s uvedeným ustanovením členské štáty využijú možnosť určiť podmienky a hranice oslobodenia, a teda podriadiť alebo nepodriadiť plnenia DPH, musia dodržať zásadu daňovej neutrality, ktorá je inherentným prvkom spoločného systému DPH (pozri rozsudky z 11. júna 1998, *Fischer*, C-283/95, Zb. s. I-3369, bod 27, ako aj *Linneweber a Akritidis*, už citovaný, bod 24).

42 Ako bolo pripomenuté v bode 32 tohto rozsudku, je v rozpore s touto zásadou, ak sa s poskytnutiami podobných služieb zaobchádza rôzne z hľadiska DPH.

43 Na účely určení, či sú dve poskytnutia služieb podobné v zmysle judikatúry citovanej v uvedenom bode, je potrebné v zásade zohľadniť hľadisko vnímania priemerného spotrebiteľa (pozri analogicky rozsudok z 25. februára 1999, *CPP*, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 29), ale vyhnúť sa pritom umelým odlišnostiam založeným na nepodstatných rozdieloch (pozri v tomto zmysle rozsudok *Komisia/Nemecko*, už citovaný, body 22 a 23).

44 Dve poskytnutia služieb sú teda podobné, ak majú analogické vlastnosti a zodpovedajú tým istým potrebám u spotrebiteľa, a to v závislosti od kritéria porovnateľnosti pri používaní, a ak existujúce rozdiely podstatným spôsobom neovplyvujú rozhodnutie priemerného spotrebiteľa uprednostniť jedno z uvedených plnení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. mája 2001, *Komisia/Francúzsko*, už citovaný, bod 27, a analogicky rozsudky z 11. augusta 1995, *Roders a i.*, C-367/93 až C-377/93, Zb. s. I-2229, bod 27, ako aj z 27. februára 2002, *Komisia/Francúzsko*, C-302/00, Zb. s. I-2055, bod 23).

45 Podľa ustálenej judikatúry zásada daňovej neutrality v oblasti výberu DPH bráni zovšeobecňujúcemu rozlišovaniu medzi protiprávnymi a zákonnými transakciami (pozri najmä rozsudky z 5. júla 1988, *Mol*, 269/86, Zb. s. 3627, bod 18; z 29. júna 1999, *Coffeeshop „Siberië“*, C-158/98, Zb. s. I-3971, body 14 a 21, ako aj z 6. júla 2006, *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 50). Súdny dvor z toho vyvodil, že členské štáty si nemôžu vyhradiť oslobodenie iba pre hazardné hry, ktoré majú zákonnú povahu (rozsudok *Fischer*, už citovaný, bod 28). Zákonná alebo protiprávna povaha hrania hazardnej hry teda nemôže byť zohľadnená v rámci skúmania podobnosti dvoch hazardných hier.

46 Z judikatúry Súdneho dvora takisto vyplýva, že na posúdenie toho, či sú hry alebo prístroje na hazardné hry podobné, zhoda prevádzkovateľa uvedených hier a prístrojov a právna forma, v

ktorej vykonávajú svoju ?innos?, v zásade nie sú relevantné (pozri rozsudok Linneweber a Akritidis, už citovaný, body 25 a 29, ako aj citovanú judikatúru).

47 Okrem toho z tohto rozsudku, najmä z jeho bodov 29 a 30, vyplýva, že rozdiely existujúce medzi pohostinstvami a her?ami na jednej strane a licencovanými kasínami na druhej strane, pokia? ide o rámec, v ktorom sú v nich hazardné hry ponúkané, a najmä geografická a ?asová prístupnosť, ako aj prostredie nemajú význam na ú?ely porovnateľnosti uvedených hier.

48 Napokon podľa bodov 29 a 30 už citovaného rozsudku Fischer skutočnosť, že iba jeden z dvoch typov hier podlieha neharmonizovanej dani, nemôže odôvodniť záver, že tieto typy hier nie sú porovnateľné. Spoločný systém DPH by bol totiž narušený, keby ?lenské štáty mohli meniť jeho uplatniteľnosť podľa toho, či existujú iné neharmonizované dane.

49 Z toho vyplýva, že rozdiely z hľadiska právneho režimu uvádzané vnútroštátnymi súdmi nemajú význam na ú?ely posúdenia porovnateľnosti dotknutých hier.

50 Tento záver nespochybňuje skutočnosť, že v určitých výnimočných prípadoch Súdny dvor pripustil, že vzhľadom na špecifiká dotknutých sektorov môžu rozdiely v regulačnom rámci a právnom režime, ktoré upravujú predmetné dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb, akými sú to, či je možné liek preplatiť alebo či poskytovateľ podlieha záväzkom všeobecnej služby, viesť k rozlišovaniu z hľadiska spotrebiteľa, pokia? ide o uspokojovanie jeho vlastných potrieb (pozri rozsudky z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 27, ako aj z 23. apríla 2009, TNT Post UK, C-357/07, Zb. s. I-3025, body 38, 39 a 45).

51 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na prvú otázku písm. a) vo veci C-259/10 a prvú otázku vo veci C-260/10 odpovedať tak, že v prípade existencie rozdielného zaobchádzania s dvoma hazardnými hrami z hľadiska priznania oslobodenia od DPH podľa ?lánku 13 B písm. f) šiestej smernice sa má zásada daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že tieto dve hry patria do odlišných kategórií licencií a podliehajú rôznym právnym režimom z hľadiska kontroly a regulácie.

O druhej otázke vo veci C-260/10

52 Touto otázkou sa Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) v podstate pýta, či je alebo nie je na ú?ely posúdenia vzhľadom na zásadu daňovej neutrality, či sú dva typy výherných automatov podobné a malo by sa s nimi zaobchádzať rovnako z hľadiska DPH, potrebné zohľadniť rozdiely týkajúce sa minimálnej a maximálnej výšky stávky a výhry, šance na výhru, disponibilných formátov a možnosti interakcie medzi hráčom a výherným automatom.

53 Najprv je potrebné konštatovať, že pokia? ?lánok 13 B písm. f) šiestej smernice a voňá úvaha, ktorú toto ustanovenie priznáva ?lenským štátom, uvedená v bode 40 tohto rozsudku, nemajú byť zbavené užitočného ú?inku, zásada daňovej neutrality nemôže byť vykladaná v tom zmysle, že stávky, lotérie a iné hazardné a peňažné hry sa musia všetky považovať za podobné plnenia v zmysle tejto zásady. ?lenský štát môže teda obmedziť oslobodenie od DPH na niektoré formy hazardných hier (pozri v tomto zmysle rozsudok Leo-Libera, už citovaný, bod 35).

54 Z uvedeného rozsudku vyplýva, že uvedená zásada nie je porušená, keď ?lenský štát podriadi DPH plnenia poskytnuté prostredníctvom výherných automatov a oslobodí od tejto dane stávky na konské dostihy, stávky s pevne stanoveným výherným podielom, lotérie a zlosovania (pozri v tomto zmysle rozsudok Leo-Libera, už citovaný, body 9, 10 a 36).

55 Na to, aby nebola zásada daňovej neutrality zbavená významu a aby nebol narušený spoločný systém DPH, však rozdielne zaobchádzanie z hľadiska DPH nemožno zakladať na

detailných rozdieloch v štruktúre, spôsoboch hrania alebo pravidlách dotknutých hier, ktoré patria všetky do jednej kategórie hier, ako sú výherné automaty.

56 Z bodov 43 a 44 tohto rozsudku vyplýva, že určenie podobnosti hazardných hier podliehajúcich odlišnému zdaneniu, ktoré prináleží vnútroštátnemu súdu vzhľadom na okolnosti daného prípadu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. apríla 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 a C-444/04, Zb. s. I-3617, body 42 a 45, ako aj Marks & Spencer, už citovaný, bod 48), sa musí vykonať z hľadiska priemerného spotrebiteľa a musia sa zohľadniť relevantné alebo dôležité prvky, ktoré môžu podstatným spôsobom ovplyvniť jeho rozhodnutie uprednostniť jednu z hier.

57 V tejto súvislosti rozdiely týkajúce sa minimálnej a maximálnej výšky stávky a výhry, šance na výhru, disponibilných formátov a možnosti interakcie medzi hráčom a výherným automatom môžu mať značný vplyv na rozhodnutie priemerného spotrebiteľa, keďže hazardné a peážné hry priťahujú hlavne možnosťou vyhryť.

58 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na druhú otázku vo veci C-260/10 odpovedať tak, že na účely posúdenia vzhľadom na zásadu daňovej neutrality, či sú dva typy výherných automatov podobné a malo by sa s nimi zaobchádzať rovnako, pokiaľ ide o DPH, treba overiť, či je používanie uvedených typov porovnateľné z hľadiska priemerného spotrebiteľa a zodpovedá jeho samotným potrebám, pričom prvky, ktoré možno zohľadniť v tejto súvislosti, sú najmä minimálna a maximálna výška stávky a výhry, ako aj šanca na výhru.

O druhej otázke vo veci C-259/10

59 Vo svojej druhej otázke vo veci C-259/10 sa Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) v podstate pýta, či sa má zásada daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba môže žiadať o vrátenie DPH zaplatenej za určité poskytnutie služieb tak, že sa odvolá na porušenie tejto zásady, keď daňové orgány dotknutého členského štátu s podobnými poskytnutiami služieb zaobchádzali v praxi ako s oslobodenými plneniami, hoci od DPH neboli oslobodené podľa relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy.

60 Táto otázka sa týka argumentu, ktorý vo veci samej uviedli Commissioners, podľa ktorého zdanenie prístrojov časti III neporušuje zásadu daňovej neutrality, keďže podľa ustanovení zákona o DPH z roku 1994 neboli oslobodené od DPH ani referenčné prístroje I, hoci pripustili, že počas obdobia, o ktoré ide vo veci samej, nevyberali DPH z týchto prístrojov.

61 V tejto súvislosti je tiež potrebné pripomenúť, že zásada daňovej neutrality predstavuje v oblasti DPH vyjadrenie zásady rovnosti zaobchádzania (pozri najmä rozsudky z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Zb. s. I-10567, bod 41, a z 10. júna 2010, CopyGene, C-262/08, Zb. s. I-5053, bod 64).

62 Hoci verejná správa, ktorá vykonáva určitú všeobecnú prax, môže byť viazaná (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. januára 1987, Ferriera Valsabbia/Komisia, 268/84, Zb. s. 353, body 14 a 15, ako aj z 28. júna 2005, Dansk Rørindustri a i./Komisia, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P až C-208/02 P a C-213/02 P, Zb. s. I-5425, bod 211), nič to nemení na tom, že zásada rovnosti zaobchádzania musí byť v súlade so zásadou zákonnosti, podľa ktorej sa nikto nemôže vo svoj prospech dovolávať nezákonnosti, ku ktorej došlo v prospech inej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. októbra 1984, Witte/Parlament, 188/83, Zb. s. 3465, bod 15; zo 4. júla 1985, Williams/Dvor audítorov, 134/84, Zb. s. 2225, bod 14, ako aj z 10. marca 2011, Agencja Wydawnicza Technopol/ÚHVT, C-51/10 P, Zb. s. I-1541, body 75 a 76).

63 Z toho vyplýva, že zdaniteľná osoba sa nemôže odvolávať na to, že určité plnenie malo

podlieha? takému istému da?ovému zaobchádzaniu ako iné plnenie, ak toto zaobchádzanie nie je v súlade s relevantnou vnútroštátnou právnou úpravou.

64 V dôsledku toho je potrebné na druhú otázku vo veci C?259/10 odpoveda? tak, že zásada da?ovej neutrality sa má vyklada? v tom zmysle, že zdaniteľná osoba nemôže žiada? vrátenie DPH zaplatenej za určité poskytnutie služieb tak, že sa odvolá na porušenie tejto zásady, keď da?ové orgány dotknutého členského štátu s podobnými poskytnutiami služieb zaobchádzali v praxi ako s oslobodenými plneniami, hoci od DPH neboli oslobodené podľa relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy.

65 Vzhľadom na túto odpove? nie je potrebné odpoveda? na tretiu a štvrtú otázku položené vo veci C?259/10.

O tretej otázke vo veci C?260/10

66 Touto otázkou sa Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) v podstate pýta, či sa má zásada da?ovej neutrality vyklada? v tom zmysle, že členský štát, ktorý využil voľnú úvahu ponechanú článkom 13 B písm. f) šiestej smernice a oslobodil od DPH poskytovanie všetkých prostriedkov na hranie hazardných hier, pričom stanovil, že toto oslobodenie sa nevzťahuje na kategóriu prístrojov spĺňajúcich určité kritériá, môže odmietnu? žiados? o vrátenie DPH založenú na porušení tejto zásady tak, že sa odvolá na skutočnosť, že s náležitou starostlivosťou reagoval na vývoj nového typu prístroja nespĺňajúceho tieto kritériá.

67 Táto otázka sa týka argumentu Commissioners, že v prípade prijatia vnútroštátnych ustanovení vo veci samej, ktoré stanovili, že oslobodenie hazardných hier od DPH sa nevzťahuje na prístroje triedy III, neexistovali podobné hracie prístroje, ktoré boli oslobodené. Rozdielne zaobchádzanie s podobnými prístrojmi sa vyskytlo až neskôr, a to z dôvodu vývoja nového typu výherných automatov, o ktorom sa da?ové orgány dozvedeli až po určení, že sa od jeho uvedenia na trh. V dôsledku toho Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska konalo s náležitou starostlivosťou, keď prijalo v primeranej lehote vhodné opatrenia na to, aby skončilo rozdielne da?ové zaobchádzanie.

68 V tejto súvislosti je potrebné najprv pripomenúť, že ak sú podmienky alebo obmedzenia, ktoré členský štát stanovil na oslobodenie hazardných a peňažných hier od DPH, v rozpore so zásadou da?ovej neutrality, tento členský štát sa nemôže opierať o takéto podmienky alebo obmedzenia v snahe uprieť prevádzkovateľovi takých hier oslobodenie, ktoré si môže legítimne nárokovať podľa šiestej smernice (pozri rozsudok Linneweber a Akritidis, už citovaný, bod 37).

69 Článok 13 B písm. f) šiestej smernice má teda priamy účinok v tom zmysle, že sa naň môže odvolávať prevádzkovateľ hazardných hier a výherných prístrojov pred vnútroštátnymi súdmi, aby sa tak vylúčilo uplatnenie pravidiel vnútroštátneho práva nezlučiteľných s týmto ustanovením (pozri rozsudok Linneweber a Akritidis, už citovaný, bod 38).

70 Takýto priamy účinok ustanovenia smernice však nezávisí ani od existencie úmyselnej chyby alebo nedbanlivosti zo strany dotknutého členského štátu pri preberaní predmetnej smernice, ani od existencie dostatočne závažného porušenia práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Zb. s. I?6325, body 25 a 27; z 5. októbra 2004, Pfeiffer a i., C?397/01 až C?403/01, Zb. s. I?8835, bod 103, ako aj z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, už citovaný, bod 36).

71 Okrem toho je potrebné zohľadniť skutočnosť, že podľa predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy bolo poskytovanie akýchkoľvek prostriedkov na podávanie stávk alebo hranie hazardných hier v zásade oslobodené od DPH, s výnimkou poskytovania hracích prístrojov

spôsobajúcich určité kritériá. Stanovenie takýchto kritérií vymedzenia vylučuje, aby írsky štát mohol tvrdiť, že sa domnieval, že neexistujú prístroje nespôsobujúce tieto kritériá a že dokonca nemusel zohľadniť možnosť vývoja takýchto prístrojov.

72 Okrem toho z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a z pripomienok vlády Spojeného kráľovstva vyplýva, že Gaming Board, regulačný úrad pre hry, ktorý je správnym orgánom dotknutého írskeho štátu, bol informovaný o existencii nových výherných automatov dokonca pred ich obchodným použitím.

73 Vzhľadom na tieto skutočnosti tvrdenie Commissioners založené na tom, že daňové orgány sa až neskôr dozvedeli o existencii uvedených prístrojov, ktoré uviedli ako odôvodnenie rozdielného zaobchádzania s dvoma typmi výherných automatov v určitom období, nemožno uznať.

74 V dôsledku toho je potrebné na tretiu otázku vo veci C-260/10 odpovedať tak, že zásada daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že írsky štát, ktorý využil voľnú úvahu ponechanú článkom 13 B písm. f) šiestej smernice a oslobodil od DPH poskytovanie všetkých prostriedkov na hranie hazardných hier, pričom stanovil, že toto oslobodenie sa nevzťahuje na kategóriu prístrojov spôsobajúcich určité kritériá, nemôže odmietnuť žiadosť o vrátenie DPH založenú na porušení tejto zásady tak, že sa odvolá na skutočnosť, že s náležitou starostlivosťou reagoval na vývoj nového typu prístroja nespôsobujúceho tieto kritériá.

O trovách

75 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Zásada daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ ide o daň z pridanej hodnoty v prípade dvoch poskytnutí služieb, ktoré sú zhodné alebo podobné z hľadiska vnímania spotrebiteľa a spôsobujú tie isté potreby spotrebiteľa, postačuje na preukázanie porušenia tejto zásady. Na to, aby išlo o takéto porušenie, teda nie je potrebné, aby bola okrem toho preukázaná skutočná existencia hospodárskej súťaže medzi predmetnými službami alebo skreslenie hospodárskej súťaže z dôvodu uvedeného rozdielného zaobchádzania.**

2. **V prípade existencie rozdielného zaobchádzania s dvoma hazardnými hrami z hľadiska priznania oslobodenia od dane z pridanej hodnoty podľa článku 13 B písm. f) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúlčení právnych predpisov írskych štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má zásada daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že tieto dve hry patria do odlišných kategórií licencií a podliehajú rôznym právnym režimom z hľadiska kontroly a regulácie.**

3. Na účely posúdenia vzhľadom na zásadu daňovej neutrality, či sú dva typy výherných automatov podobné a malo by sa s nimi zaobchádzať rovnako, pokiaľ ide o daň z pridanej hodnoty, treba overiť, či je používanie uvedených typov porovnateľné z hľadiska priemerného spotrebiteľa a zodpovedá jeho samotným potrebám, pričom prvky, ktoré možno zohľadniť v tejto súvislosti, sú najmä minimálna a maximálna výška stávky a výhry, ako aj šanca na výhru.

4. Zásada daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba nemôže žiadať vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za určité poskytnutie služieb tak, že sa odvolá na porušenie tejto zásady, keď daňové orgány dotknutého členského štátu s podobnými poskytnutiami služieb zaobchádzali v praxi ako s oslobodenými plneniami, hoci od dane z pridanej hodnoty neboli oslobodené podľa relevantnej vnútroštátnej právnej úpravy.

5. Zásada daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý využil voľnú úvahu ponechanú článkom 13 B písm. f) šiestej smernice 77/388 a oslobodil od dane z pridanej hodnoty poskytovanie všetkých prostriedkov na hranie hazardných hier, pričom stanovil, že toto oslobodenie sa nevzťahuje na kategóriu prístrojov spájajúcich určité kritériá, nemôže odmietnuť žiadosť o vrátenie dane z pridanej hodnoty založenú na porušení tejto zásady tak, že sa odvolá na skutočnosť, že s náležitou starostlivosťou reagoval na vývoj nového typu prístroja nespájajúceho tieto kritériá.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.