

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 8. července 2004(1)

Spojené věci C-453/02 a C-462/02

Finanzamt Gladbeck

proti

Edith Linneweber (C-453/02)

a

Finanzamt Herne-West

proti

Savvasi Akritidisovi (C-462/02)

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná usnesením Bundesfinanzhof (Německo)]

„Daňové právo – Šestá směrnice o DPH – Článek 13 B písm. f) – Hry – Karetní hry a výherní hrací přístroje – Zásada daňové neutrality – Podobnost Her“

I – Úvod

1. Předmětem předběžných otázek předložených Soudnímu dvoru ve dvou spojených věcech usnesením Bundesfinanzhof je výklad čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS(2) (dále jen „šestá směrnice“).
2. V tomto řízení se jedná o otázku, do jaké míry může členský stát podle tohoto ustanovení ohledně vybírání daní z přidané hodnoty rozlišovat jednak mezi hrami povolenými nebo nepovolenými, které jsou provozovány mimo schválené veřejné kasino, a jednak hrami, které jsou provozovány ve schváleném veřejném kasinu.
3. Soudní dvůr byl tedy požádán, aby upřesnil svou judikaturu ve věci Fischer(3) ohledně dosahu zásady daňové neutrality, co se týče uložení daní z přidané hodnoty na hry.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

4. §lánek 13 §ást B šesté sm?rnice stanoví pod názvem „Ostatní p?ípady osvobození“ mimo jiné následující:

„Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, osvobodí ?lenské zem? od dan? následující pln?ní, a to za podmínek, které samy stanoví k zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení jakýchkoli da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu:

[...]

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

[...]“

B – *Vnitrostátní právo*

5. §lánek 4 odst. 9 písm. b) Umsatzsteuergesetz (n?mecký zákon o dani z obrátu) z roku 1993 (dále jen „UStG“) osvobozuje od dan?:

„?innosti, náležející do p?sobnosti zákona o sázkách a loteriích, jakož i ?innosti schválených ve?ejných kasin, které jsou spojeny s provozováním t?chto kasin [...]“

III – Skutkový základ sporu, ízení a p?edb?žné otázky

A – *Ve v?ci C?453/02*

6. Paní Linneweber je univerzální d?di?kou po svém manželovi zesnulém v roce 1999, který byl (p?vodní) osobou povinnou k dani a který provozoval k výd?le?nému ú?elu s ú?edním povolením v kavárnách a hernách v jeho vlastnictví výherní hrací p?ístroje.

7. Paní Linneweber a osoba povinná k dani p?iznaly p?íjmy z provozování výherních hracích p?ístroj? jako ?innosti osvobozené od dan?, zatímco finan?ní ú?ad m?l za to, že tyto p?íjmy podle ?l. 4 odst. 9 písm. b) UStG do osvobození od dan? nespadají.

8. Finanzgericht v Münsteru (N?mecko), kterému byla v?c p?edložena, rozhodl na základ? rozsudku Soudního dvora ve v?ci Fischer(4) a tam provedeného výkladu zásady da?ové neutrality ve prosp?ch osvobození od dan? sporných ?inností.

9. Bundesfinanzhof, p?edkládající soud, kterému byl p?edložen opravný prost?edek „Revision“ proti rozsudku Finanzgericht, má naproti tomu pochybnosti o osvobození od dan? ?innosti podle ?l. 13 §ásti B písm. f) šesté sm?rnice, které Finanzgericht p?ipustil. P?edkládající soud odkazuje na to, že ve výše uvedeném rozsudku Fischer Soudní dv?r založil své úvahy na nepovoleném provozování hry, zatímco v projednávaném p?ípad? se jedná o ú?edn? povolené výherní hrací p?ístroje. Krom toho se výherní hrací p?ístroje v kasinech zpravidla liší ve zna?né mí?e od výherních hracích p?ístroj? provozovaných v kavárnách a hernách, zejména, co se tý?e výše vklad?, výše výher a procentní sazby herních vklad?, která je op?t vyplácena ve form? výher.

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

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

„1) Je třeba vykládat čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS v tom smyslu, že členský stát nemůže podrobit dani z pídáné hodnoty provozování hazardní hry nebo peněžní hry, pokud je provozování *takové* hry schváleným veřejným kasinem od daní osvobozeno?

2) Zakazuje čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS členskému státu, aby podrobil dani z pídáné hodnoty provozování hracího automatu pouze z důvodu, že ve schváleném veřejném kasinu je *takové* provozování od daní osvobozeno, nebo je třeba mimoto prokázat, že hrací automaty provozované mimo kasina jsou srovnatelné v podstatných bodech, jako je například nejvyšší vklad a nejvyšší výhra, s automaty provozovanými v kasinech?

3) Může se osoba, která zařízení instalovala, dovolávat osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS?“

B – *Ve věci C-462/02*

12. Pan Akritidis provozoval v letech od 1987 do 1991 kasino „Monte-Carlo“ v Herne-Eickel (Německo), ve kterém provozoval s živnostenským oprávněním ruletu a karetní hry. Krom toho byl oprávněn organizovat karetní hry zvané „paměťové“, které krom hracího stolu předpokládají použití takzvané „hrací desky“. Jak u rulety, tak rovněž u karetní hry však nedodržel stanovené povinnosti. Např. hrací deska nebyla používána a povolené nejvyšší vklady byly překračovány.

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

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

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

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

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

„1) Zakazuje čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS německému státu, aby podrobil dani z přidané hodnoty provozování karetní hry, pokud je provozování takové hry schváleným veřejným kasinem osvobozeno, nebo je třeba mimoto prokázat, že karetní hry provozované mimo kasina, jsou srovnatelné v podstatných bodech, jako jsou například pravidla hry, nejvyšší vklad a nejvyšší výhra, s hrami organizovanými v kasinech?

2) Může se provozovatel dovolávat osvobození stanoveného v čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS?“

IV – Odpověď na předběžné otázky

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

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

1. Hlavní argumenty účastníků řízení

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

20. Paní Linneweber u Soudního dvora tvrdí, na rozdíl od svých tvrzení v původním řízení, že zdanění obratu pocházejícího z výherních hracích přístrojů provozovaných jejím manželem nepředstavuje porušení čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice, jelikož se tyto výherní hrací přístroje podstatným způsobem odlišují od výherních hracích přístrojů umístěných ve veřejných kasinech. V tomto směru uvádí, že je ve správním uvážení německých států stanovit podmínky a omezení osvobození od daně pro hry podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice, pokud při tom, jak rozhodl Soudní dvůr v rozsudku Fischer, zůstává zachována zásada daňové neutrality. Tato zásada je porušena pouze tehdy, pokud jsou srovnatelné podmínky podrobeny rozdílnému zdanění obratu. Dvě poskytování služeb jsou tehdy srovnatelná, pokud se nacházejí navzájem – z pohledu spotřebitele – v dostatečně úzké hospodářské soutěži. Při posouzení této otázky je třeba se zaměřit na všechny faktory, které určují užitečnost a hodnotu služby pro spotřebitele, při čemž se nejedná pouze o vnější a abstraktní stránky služby, avšak rovněž o to, za jakých podmínek může být služba poskytována, jaký je její přesný obsah a jaké jsou s jejím využíváním spojeny výhody a nevýhody pro spotřebitele.

21. Mezi výherními hracími přístroji, které jsou předmětem věci v původním řízení, a výherními

hracími p?ístroji ve schválených ve?ejných kasinech existují tak velké rozdíly s ohledem na prostorovou a ?asovou dostupnost, okruh p?íjemc? služeb, techniku hry (minimální doba trvání hry, nejvyšší vklad, minimální podíl zp?tn? vypláceného výnosu) a herní prostředí, že z pohledu spot?ebitele tyto dv? kategorie hry nejsou navzájem v hospodá?ské sout?ži, a proto se s nimi ve sv?tle zásady da?ové neutrality m?že zacházet rozdíln?. I kdyby se p?edpokládala srovnatelnost t?chto dvou kategorií her, rovnost v ukládání daní by byla zajišt?na prostřednictvím vybírání poplatk? za výherní hrací p?ístroje provozované ve schválených ve?ejných kasinech.

22. *N?mecká vláda* rovn?ž zd?raz?uje, že se výherní hrací p?ístroje a karetní hry, o které se v obou p?vodních ?ízeních jedná, podstatným zp?sobem odlišují od výherních hracích p?ístroj? umíst?ných ve schválených ve?ejných kasinech nebo tam provozovaných karetních her (nap?. s ohledem na pr?b?h hry, možnosti výhry, dobu trvání hry a výši vkladu). V d?sledku toho je da?ové rozlišování mezi hrami provozovanými ve schválených ve?ejných kasinech a mimo n? tedy nevyhnutelné nejen z objektivních d?vod?, avšak je rovn?ž v souladu s právem Spole?enství, zejména se zásadou da?ové neutrality, a spadá do správního uvážení ud?leného ?lenským státem.

23. Zásada da?ové neutrality sice zakazuje, jak vyplývá z výše uvedeného rozsudku Fischer, obecné da?ové rozlišování mezi povolenými a nepovolenými službami, naproti tomu však neukládá povinnost podrobit všechny povolené hry stejným daním a poplatk?m, pokud jsou tyto hry skute?n? odlišné povahy. N?mecký zákonodárce podle toho spojil rozdílné právní následky s r?znými druhy povolených her a místy, kde jsou provozovány. Na základ? podstatných rozdíl? v povaze a rozsahu her provozovaných ve schválených ve?ejných kasinech a mimo n? neexistuje mezi t?mito hrami žádný sout?žní vztah. Za ú?elem ur?ení, zda si dv? hry navzájem konkurují, je možné použít dopl?kov? zásady, které vypracovaly orgány Spole?enství pro ur?ení v?cn? a prostorov? „relevantního trhu“ ve smyslu ?lánku 82 Smlouvy o ES.

24. N?mecká vláda je kone?n? toho názoru, že je oprávn?na podrobit dani z p?ídané hodnoty hry provozované mimo schválená ve?ejná kasina, jelikož da? z her provozovaných v kasinech je vybírána ve form? poplatku z provozování kasina.

25. *Komise Evropských spole?enství* uplat?uje, že ?l. 13 ?ást B písm. f) šesté sm?rnice se meritorn? vztahuje pouze na provozování „her“ bez ohledu na kritéria, která jsou spojena se zdan?ním v N?mecku, a sice osobu provozovatele nebo místo provozování. Zásada da?ové neutrality zejména zakazuje, aby hospodá?ské subjekty, které provád?jí stejné ?innosti, podléhaly – co se tý?e dan? z p?ídané hodnoty – rozdílnému zacházení. Z výše uvedeného rozsudku Fischer však vyplývá, že ?lenské státy nemohou omezit osvobození od dan? pouze na povolené hry. Podle šesté sm?rnice je pouze rozhodující, zda se, nehled? na možné rozdíly ohledn? zp?sobu hry, v podstat? jedná o jednu a tutéž hru. P?íslušný k rozhodnutí v tomto ohledu je v každém konkrétním p?ípad? vnitrostátní soud, pop?. vnitrostátní orgány.

2. Posouzení

26. Jak správn? uvedli všichni ú?astníci obou ?ízení, z rozsudku Fischer(5) vyplývá, že ?lenské státy jsou sice podle ?l. 13 ?ásti B písm. f) šesté sm?rnice oprávn?ny stanovit podmínky a omezení osvobození od dan? pro hry, musejí však vzít v úvahu zásadu da?ové neutrality, která tvoří základ pro spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty.

27. Podle ustálené judikatury zásada da?ové neutrality p?edevším zakazuje, aby se se zbožím nebo službami stejného druhu, které si proto navzájem konkurují, zacházelo ohledn? dan? z p?ídané hodnoty odlišn?, takže takové zboží nebo služby musejí být podrobeny jednotné sazb? dan?(6).

28. Podle toho je třeba nejdříve stanovit, že zásada daňové neutrality je spojena s podobností ťinností, avšak ne s osobou nebo právní formou hospodářského subjektu, který ťinnost uskutečňuje(7).

29. Taková právní úprava, jaká je použitelná podle UStG, podle kterého, jak vyplývá z usnesení pťedkládajícího soudu, závisí osvobození od danť pťíjmť pocházejících z her na tom, zda vznikly z provozování schválených veřejných kasin, je tedy z hlediska této zásady automaticky určitým způsobem problematická.

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

31. Pochybuji o opodstatněnosti této argumentace z více důvodť.

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

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

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

35. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že v této věci bylo provozování rulety mimo schválená veřejná kasina tehdy zakázáno a že Soudní dvťr zodpovědl otázku služitelnosti zdanění této hry se zásadou daňové neutrality nakonec především s ohledem na přípustnost ťi nepťípustnost hry. S odvoláním na rozsudek ve věci Lange(8) tedy konstatoval, že zásada daňové neutrality zakazuje „pťi vybírání danť z pťídané hodnoty obecné rozlišování mezi ťinnostmi povolenými a ťinnostmi nepovolenými“(9).

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

37. Krom toho je třeba na základť výše uvedeného rozsudku Fischer zavrhnout i tezi, podle které se hry liší vzhledem k zásadť daňové neutrality již proto, že jsou provozovány veřejnými kasiny nebo v nich. Soudní dvťr totiž v tomto rozsudku konstatoval, že ťlenský stát nemťže podrobit dani z pťídané hodnoty hru – provozovanou mimo schválené veřejné kasino –, pokud je provozování takové hry schváleným veřejným kasinem od danť osvobozeno(10).

38. Soudní dvťr by býval nemohl toto rozhodnutí učinit, pokud by bylo skutečnť pravdou, že hry nabízené veřejnými kasiny se značnť odlišují od her nabízených obchodními provozovateli právť z důvodu rozdílné dostupnosti, herního prostředí, „kultury hry“ nebo rozdílné klientely.

39. Zůstává však zodpovědt základní otázku, zda nebo za jakých podmínek je třeba na sporné hry v povodních ťíženích – výherní hrací přístroje a karetní hry – nahlížet tak, jak je uvedeno v

rozsudku Fischer, jako na hry „stejného druhu“ jako jsou ty, které jsou provozovány schválenými veřejnými kasiny a jsou osvobozeny od daní.

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

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

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

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

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

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

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

47. Jelikož jsou u her možné nesčetné herní varianty, mohla by být zásada daňové neutrality z větší části obcházena, pokud by členské státy mohly již na základě nepatrných rozdílů ve struktuře, způsobu a pravidlech hry rozlišovat při podrobení hry dani z předané hodnoty. Jak uvedla E. Linneweber, Soudní dvůr se v rozsudcích *Glawe a Towns & County Factors* zajisté pevně držel konkrétní organizace hry a přebíhu jednotlivé hry(13); v tomto rozsudku se však nejednalo jako v projednávaném případě o otázku podobnosti her ve smyslu daňové neutrality a zdanění jako takového, avšak o určení *daňového základu* a v tomto ohledu zejména o stanovení, co je podle organizace každé jednotlivé hry skutečně kvalifikovatelné jako obdržená protihodnota.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

58. Na základě výše uvedeného je třeba první dvě otázky ve věci C-453/02 zodpovědět tak, že čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice brání zdanění provozování výherního hracího přístroje, pokud provozování podobného výherního hracího přístroje schváleným veřejným kasinem je od daní z přidané hodnoty osvobozeno. Při posouzení podobnosti výherních hracích přístrojů musí

vnitrostátní soud p?ezkoumat, zda výherní hrací p?ístroje provozované ve veřejných kasinech a mimo n? mají pro pr?m?rného spot?ebitele srovnatelné použití, a proto se nacházejí navzájem v sout?žním vztahu, p?i?emž v tomto ohledu je třeba zohlednit zejména faktory, jako jsou možná výše výhry a stupe? rizika hry.

59. Stejn? tak je třeba na základ? výše uvedeného zodpov?d?t první otázku ve v?ci C?462/02 tak, že ?l. 13 ?ást B písm. f) šesté sm?rnice brání zdan?ní provozování karetních her, pokud provozování podobné karetní hry schváleným veřejným kasinem je od dan? z p?idané hodnoty osvobozeno. P?i posouzení podobnosti karetních her musí vnitrostátní soud p?ezkoumat, zda karetní hry provozované ve veřejných kasinech a mimo n? mají pro pr?m?rného spot?ebitele srovnatelné použití, a proto se nacházejí navzájem v sout?žním vztahu, p?i?emž v tomto ohledu je třeba zohlednit zejména faktory, jako jsou možná výše výhry a stupe? rizika hry.

60. Co se tý?e kone?n? argumentu n?mecké vlády p?edneseného na jednání ohledn? p?ípadného omezení ?asové p?sobnosti tohoto rozsudku, zejména proto, že se spoléhala na soulad n?mecké právní úpravy ohledn? dan? z obratu s právem Spole?enství, pro takové ?asové omezení neexistují podle mého názoru dostate?né d?vody. Jak právem poznamenala Komise, výše uvedený rozsudek Glawe(21) nemohl vyvolat legitimní o?ekávání, pokud jde o soulad n?mecké právní úpravy ohledn? dan? z obratu, co se tý?e zdan?ní her, s právem Spole?enství, jelikož se v tomto rozsudku jednalo pouze o ur?ení da?ového základu. Takové o?ekávání nem?že být vyvoláno – s ohledem na správní uvážení, které Komisi v této oblasti náleží – ani na základ? skute?nosti, že Komise doposud ne zahájila proti Spolkové republice N?mecko žádné ?ízení o nespln?ní povinnosti v oblasti zdan?ní her.

B – *K p?ímému ú?inku osvobození od dan? podle ?l. 13 ?ásti B písm. f) šesté sm?rnice (t?etí otázka ve v?ci C?453/02 a druhá otázka ve v?ci C?462/02)*

1. Hlavní argumenty ú?astníků ?ízení

61. Podle názoru n?mecké vlády jednak není osvobození sázek, loterií a dalších forem her od dan? uvedené v ?l. 13 ?ásti B písm. f) nepodmín?né, jednak je rovn?ž p?íliš neur?ité, aby založilo jednozna?né a tím p?ímo použitelné povinnosti. Na nejasnosti ?l. 13 ?ásti B písm. f) šesté sm?rnice nem?ní nic ani zásada da?ové neutrality.

62. Komise sice uznává, že ?lenské státy mají ohledn? zdan?ní her zna?nou posuzovací pravomoc, ?lenský stát však v?ži osob? povinné k dani, která m?že prokázat, že spadá pod jednu z kategorií osvobození od dan? uvedených šestou sm?rnicí, nem?že namítat, že nebyly p?ijaty žádné odpovídající vnitrostátní právní p?edpisy. Komise odkazuje v tomto ohledu zejména na rozsudek Kügler(22) a na základ? toho uvádí, že omezení týkající se pravidla o osvobození od dan? hypotetického charakteru, jako je tomu v projednávaném p?ípad?, nemohou vylou?it p?ímý ú?inek.

63. Paní Linneweber na jednání uvedla, že tento názor Komise v podstat? sdílí.

2. Posouzení

64. Podstatou t?etí otázky ve v?ci C?453/02 a druhé otázky C?462/02 Bundesfinanzhof je, zda v kontextu t?chto dvou v?cí v p?vodním ?ízení m?že jednotlivec uplatnit u vnitrostátního soudu osvobození od dan? podle ?l. 13 ?ásti B písm. f) šesté sm?rnice.

65. Podle ustálené judikatury mohou jednotlivci ve všech p?ípadech, ve kterých se ustanovení sm?rnice jeví jako nepodmín?ná a dostate?n? p?esná, uplatnit u vnitrostátních soud? v?ži státu tato ustanovení a zde stanovená práva musejí být chrán?na, i když sm?rnice nebyla do

vnitrostátního práva žádná provedena ve stanovené lhůtě(23).

66. V tomto ohledu je třeba především konstatovat, že skutečnost, že ustanovení práva Společenství vyžaduje výklad – například ve světle takové zásady, jakou je daňová neutralita –, nevylučuje, že toto ustanovení je dostatečně přesné a určité, aby jej jednotlivec mohl uplatnit u vnitrostátního soudu(24). Naopak, řízení o rozhodnutí o předběžné otázce ohledně výkladu práva Společenství je zaměřené na jednotné uplatnění – zejména vůči vnitrostátnímu právu, které je s ním v rozporu – přímo použitelných práv, která jednotlivci uděluje právo Společenství(25).

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

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

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

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

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

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

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

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

V – Závěry

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

A – Ve věci C-453/02

1. Článek 13 část B písm. f) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní – brání zdanění provozování výherního hracího

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

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

B – Ve věci C-462/02

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

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

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

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

4 – Výše uvedený rozsudek.

5 – Výše uvedený rozsudek, bod 27.

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

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

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

9 – Výše uvedený rozsudek Fischer, bod 28.

10 – Výše uvedený rozsudek Fischer, bod 31.

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

12 – Viz mé stanovisko ve výše uvedené věci Town & County Factors, bod 69. Viz rovněž stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Glawe (rozsudek ze dne 5. května 1994,

C-38/93, Recueil, s. I-1679, bod 10 stanoviska).

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

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

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

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

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

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

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

20 – Výše uvedený rozsudek, body 29 a 30.

21 – Viz bod 47 výše.

22 – Výše uvedený rozsudek, bod 57.

23 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 22. června 1989, Fratelli Costanzo (103/88, Recueil, s. 1839, bod 29); výše uvedený Kügler (bod 51), a ze dne 20. května 2003, Österreichischer Rundfunk a další (C-465/00, C-138/01 a C-139/01, Recueil, s. I-4989, bod 98).

24 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Beuttenmüller (C-102/02, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 37).

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

26 – Viz body 26, 42 a násl. výše.

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

28 – Viz výše uvedený rozsudek Kügler, bod 55.

29 – Viz bod 26 výše.

30 – Viz výše uvedený rozsudek Kügler, bod 60.