

GENERALINIS ADVOKATAS

CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA,

pateikta 2004 m. liepos 8 d.(1)

Sujungtos bylos C-453/02 ir C-462/02

Finanzamt Gladbeck

Finanzamt Herne-West

prieš

Edith Linneweber (C-453/02)

ir

Savvas Akritidis (C-462/02)

(*Bundesfinanzhof* (Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė – Šeštoji PVM direktyva – 13 straipsnio B skirsnio f punktas – Azartiniai lošimai – Lošimai kortomis ir azartiniai lošimų automatai – Fiskalinio neutralumo principas – Azartiniai lošimų panašumas“

I – **Pavadas**

1. Abiejose sujungtose bylose Vokietijos Federalinio finansų teismo (*Bundesfinanzhof*) Teisingumo Teismui pateikti prejudiciniai klausimai yra susiję su Šeštosios direktyvos 77/388/EEB(2) (toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio f punkto išaiškinimu.
2. Šiose bylose keliamas klausimas, kiek valstybės narės, remdamasi šia nuostata, gali pridėti vertės mokesčio požįriū diferencijuoti azartinių lošimų, organizuojamų licencijų turinčiame viešame kazino, ir legalių ar nelegalių azartinių lošimų, organizuojamų už licencijų turinio viešo kazino ribų, apmokestinimą.
3. Taip Teisingumo Teismo prašoma patikslinti sprendime *Fischer*(3) suformuluotą praktiką dėl fiskalinio neutralumo principo apimtųjų azartinių lošimų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu atžvilgiu.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Bendrijos teisės aktai*

4. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje „Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai“, be kita ko, nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas bei kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčio vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

f) lažybas, loterijas ir kitas azartinių lošimų formas, laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytą sąlygą ir apribojimą;

<...>“

B – *Nacionalinės teisės aktai*

5. Pagal Vokietijos 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz 1993) 4 straipsnio 9 dalies b punktą nuo mokesčio atleidžiami:

„Sandoriai, patenkantys į Lažybų ir loterijų įstatymo taikymo sritį, bei licencijas turintį viešą kazino sandoriai, susiję su šia kazino veikla <...>“

III – Bylos aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

A – *Byloje C-453/02*

6. E. Linneweber yra jos 1999 m. mirusio sutuoktinio, buvusio (pirminiu) mokesčio mokėtoju ir turėjusio administracinį leidimą jam priklausantiuose baruose ir lošimo salonuose pastatyti lošimo automatus, kuriais visuomenė galėjo naudotis už atlygą, įpildiną.

7. E. Linneweber ir mokesčio mokėtojas pajamas, gautas eksploatuojant lošimo automatus, deklaravo kaip neapmokestinamą sandorį, tačiau *Finanzamt* nusprendė, kad šioms pajamoms netaikomas Umsatzsteuergesetz 4 straipsnio 9 dalies b punkte nurodytas atleidimas nuo mokesčio.

8. *Finanzgericht Münster*, kuriame vėliau buvo pareikštas ieškinys, remdamasis Teisingumo Teismo sprendimu *Fischer*(4) ir jame patektu fiskalinio neutralumo principo išaiškinimu, nusprendė, kad aptariamas sandoris nuo mokesčio atleidžiamas.

9. Tačiau apeliacinis skundas dėl šio sprendimo nagrinėjus *Bundesfinanzhof*, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, suabejojo *Finanzgericht* leistu sandorio atleidimu nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad Teisingumo Teismo sprendime *Fischer* iš esmės nagrinėjo nelegalių lošimų organizavimą, o šioje byloje nagrinėjamas atvejis susijęs su administracinio leidimo turinčiais lošimo automatais. Tačiau lošimo automatai, stovintys viešuose kazino, labai skiriasi nuo lošimo automatų, pastatytų baruose ir komerciniuose veiklose vykdančiuose lošimo salonuose, visų pirma pagal didžiausią statomą sumą, laimėjimo dydį ir pagal statomai sumai tenkantį išmoktą laimėjimo procentinį dydį.

10. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar pagal Bendrijos teisės aktus yra svarbu skirti legalius ir nelegalius azartinius lošimus. Jo nuomone, taip pat žmanoma, jog Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas būtų aiškinamas taip, kad

valstyb? nar? negali apmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu azartinio lošimo organizavimo (legalaus ar nelegalaus), jei tokio azartinio lošimo, kai j? organizuoja licencij? turintis viešas kazino, organizavimas yra atleistas nuo mokes?io.

11. Siekdamas aiškumo atleidimo nuo mokes?io taikymo srityje, *Bundesfinanzhof* 2002 m. lapkri?io 6 d. Nutartimi kreip?si ? Teisingumo Teism? pateikdamas šiuos prejudicinius klausimus.

„1. Ar Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio f punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad valstyb? nar? negali apmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu azartinio lošimo organizavimo, jei tokio lošimo organizavimas, kur? vykdo licencij? turintis viešas kazino, yra atleistas nuo mokes?io?

2. Ar Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia valstybei narei apmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu lošimo automato eksploatavim? vien d?l to, kad licencij? turin?iame viešame kazino toks eksploatavimas yra atleistas nuo mokes?io, ir ar reikia papildomai ?rodyti, kad už kazino rib? ir juose eksploatuojami lošimo automatai yra panaš?s, atsižvelgiant ? pagrindinius požymius, kaip antai didžiausia statoma suma ir didžiausias laim?jimas?

3. Ar ?renginius pastat?s asmuo gali remtis Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytu atleidimu nuo mokes?io? “

B – *Byloje C?462/02*

12. S. Akritidis 1987–1991 m. Herne-Eickel tur?jo kazino „Monte-Carlo“, kuriame, tur?damas teis?t? leidim? komercinei veiklai, organizavo lošimus rulete ir kortomis. Be kita ko, jam buvo leista organizuoti lošimus kortomis „memory“, kurie lošiami ant stal?, turin?i? lent?, vadinam? „lošimo lenta“. Ta?iau tiek lošimo rulete, tiek lošimo kortomis atžvilgiu jis nesilaik? kompetenting? valdžios institucij? nustatyt? reikalavim?. Pavyzdžiui, jis nenaudojo lošimo lentos ir viršijo leistinas statyti sumas.

13. D?l 1996 m. balandžio 1 d. mok?tino mokes?io *Finanzamt* iš pradži? nurod?, kad apmokestinamos ir pajamos, gautos iš neturint leidimo organizuojam? lošim? rulete ir kortomis. Gav?s S. Akritidis pretenzij?, *Finanzamt*, remdamasis Teisingumo Teismo sprendimu *Fischer*, lošim? rulete atleido nuo mokes?io, ta?iau nelegaliai organizuotus lošimus kortomis ir toliau pripažino apmokestinamais.

14. Ta?iau toliau ši? byl? nagrin?j?s *Finanzgericht* nusprend?, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkt? pajamos, gautos iš lošimo kortomis, taip pat turi b?ti atleistos nuo mokes?io, ir verslininkas gali tiesiogiai remtis šia nuostata.

15. *Finanzamt* d?l šio sprendimo padav? apeliacin? skund? *Bundesfinanzhof*. *Finanzamt* nuomone, ieškovo organizuotas lošimas kortomis n?ra visai panašus ? viešuose kazino si?lomus lošimus kortomis, tod?l tr?ksta Teisingumo Teismo *Fischer* byloje nurodytos konkurencijos tarp lošim?. Ta?iau S. Akritidis tvirtina, kad jo organizuojami lošimai kortomis prilygsta lošimams viešuose kazino, tod?l, kaip ir pastarieji, tur?t? b?ti atleidžiami nuo mokes?io.

16. Atsižvelgdamas ? sprendim? *Fischer*, kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad *Karlheinz Fischer* organizuotas (nelegalus) lošimas prilygo lošimui rulete, teis?tai organizuotam licencij? turin?iuose viešuose kazino, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas kelia klausim?, ar siekiant atleisti nuo mokes?io pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkt? pakanka, kad lošimai kortomis b?t? organizuojami viešuose kazino ir už j? rib?, ar šie lošimai kortomis tur?t? b?ti dar ir panaš?s pagrindini? požymi? poži?riu. Be to, jam kyla klausimas,

ar privatus asmuo gali tiesiogiai remtis šios direktyvos nuostata.

17. Atsižvelgiant į tai, *Bundesfinanzhof* 2002 m. lapkričio 6 d. Nutartimi pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia valstybei narei apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu lošimo kortomis organizavimą vien dėl to, kad tokio lošimo organizavimas licencijai turiniame viešame kazino yra atleistas nuo mokesčio, ir ar reikia papildomai parodyti, kad už kazino ribų ir juose organizuojami lošimai kortomis yra panašūs, atsižvelgiant į pagrindinius požymius, kaip antai lošimo taisyklės, didžiausia statoma suma ir didžiausias laimėjimas?

2. Ar lošimo organizatorius gali remtis Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio?“

IV – Atsakymai į prejudicinius klausimus

A – *Dėl fiskalinio neutralumo principo apimtųjų azartinių lošimų apmokestinimo atžvilgiu (pirmasis ir antrasis prejudiciniai klausimai byloje C-453/02 ir pirmasis prejudicinis klausimas byloje C-462/02)*

18. Dviem pirmaisiais klausimais byloje C-462/02 ir pirmuoju klausimu byloje C-462/02, kurie toliau bus nagrinėjami kartu, iš esmės klausama, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia apmokestinti PVM tos pačios rūšies azartinių lošimų organizavimą, pavyzdžiui, lošimo automatų eksploatavimą arba lošimo kortomis organizavimą, vien dėl to, kad licencijai turiniame viešame kazino organizuojami azartiniai lošimai yra atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio, arba tik tada, jeigu licencijai turiniame viešame kazino organizuojami azartiniai lošimai pagrindini lošimo savybių atžvilgiu yra panašūs į už tokių kazino ribų organizuojamus azartinius lošimus.

1. Pagrindiniai šalių argumentai

19. S. *Akritidis* šiose sujungtose bylose nepateikė jokių pastabų.

20. E. Linneweber Teisingumo Teisme, priešingai nei pagrindiniuose byloje, teigia, kad apyvartos, gautos jos sutuoktiniui eksploatuojant lošimo automatų, apmokestinimas neprieštarauja Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktui, nes šie automatai gerokai skiriasi nuo viešuose kazino pastatytų lošimo automatų. Šiuo aspektu ji nurodo, kad valstybės narės turi diskreciją nustatyti azartinių lošimų atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą, jei, kaip konstatavo Teisingumo Teismas sprendime *Fischer*, yra laikomasi fiskalinio neutralumo principo. Šis principas būtų pažeistas tik tada, jei panaši veikla būtų apmokestinama skirtingu apyvartos mokesčiu. Dvi paslaugos yra panašios, jeigu vartotojo požiūriu jos tarpusavyje pakankamai glaudžiai konkuruoja. Vertinant šį aspektą, reikia atsižvelgti į visus veiksnius, kurie lemia paslaugos naudą bei vertę vartotojui, neapsiribojant vien išorine ir abstrakčia paslaugos teikimo forma, ir taip pat įvertinti, kokiomis sąlygomis galima paslaugą gauti, koks jos tikrasis turinys bei kokie yra šios paslaugos teikimo privalumai ir trūkumai vartotojo atžvilgiu.

21. E. Linneweber manymu, skirtumai tarp pagrindiniuose byloje aptariamų lošimo automatų, ir lošimo automatų, stovinčių licencijai turiniuose viešuose kazino, atsižvelgiant į vietą ir laiką, kai jie yra prieinami, dažniausius naudotojus, techninius reikalavimus (trumpiausia lošimo trukmę, didžiausia statoma suma, mažiausia atiduodama dalis) ir lošimo aplinką, yra tokie dideli, kad vartotojo požiūriu abi lošimo formos tarpusavyje nekonkuruoja, todėl jos gali būti skirtingai

traktuojamos fiskalinio neutralumo principo požiūriu. Net ir darant prielaidą, kad abi lošimo formos yra panašios, apmokestinimo naštos lygybė? gyvendinama renkant lošimo automatų mokestį (Spielbankenabgabe) turintuose viešuose kazino.

22. Vokietijos vyriausybė taip pat pabrėžia, kad lošimo automatai ir lošimai kortomis, kurie aptariami abiejose pagrindinėse bylose, gerokai skiriasi nuo lošimo automatų, pastatytų licencijas turintuose viešuose kazino ir juose organizuojamų lošimų kortomis (pavyzdžiui, dėl lošimo eigos, laimėjimo galimybių, lošimo trukmės ir statomų sumų). Todėl diferencijuoti mokesčius tarp azartinio lošimo, organizuojamo licencijas turintuose viešuose kazino ir už jų ribų, reikėtų ne tik dėl objektyvių priežasčių, bet ir todėl, kad tai atitinka Bendrijos teisės aktus, o ypač fiskalinio neutralumo principą bei priklauso valstybės narės suteiktos diskrecijos sričiai.

23. Kaip matyti iš sprendimo *Fischer*, fiskalinio neutralumo principas draudžia bendrą mokesčių diferenciaciją tarp legalių ir nelegalių paslaugų, tačiau nereikalauja visų legalių azartinio lošimo apmokestinti vienodais mokesčiais ir rinkliavomis, jei šie lošimai iš tikrųjų yra skirtingos prigimtės. Atsižvelgiant į tai, Vokietijos teisės aktų leidėjas skirtingas legalaus lošimo rūšis ir lošimo vietas susiejo su skirtingomis teisinėmis pasekmėmis. Kadangi azartiniai lošimai, organizuojami licencijas turintuose viešuose kazino, savo pobūdžiu ir mastu labai skiriasi nuo azartinio lošimo, organizuojamo už jų ribų, tarp šių azartinio lošimo nėra jokios konkurencijos. Siekiant nustatyti, ar du lošimai tarpusavyje konkuruoja, galima papildomai remtis Bendrijos institucijų suformuluotais principais materialiniu ir geografiniu požiūriu nustatant „nagrinjamą rinką“ EB 82 straipsnio prasme.

24. Galiausiai ir Vokietijos vyriausybė mano, kad ji turi teisę apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu azartinius lošimus, organizuojamus už viešo kazino ribų, nes šis azartinio lošimo mokestis tokiuose kazino surenkamas per kazino mokestį.

25. Komisija tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas iš esmės nurodo tik „azartinio lošimo“ organizavimą, neatsižvelgiant į kriterijus, su kuriais Vokietijoje siejamas apmokestinimas, būtent į organizatoriaus asmenį arba į organizavimo vietą. Fiskalinio neutralumo principas ypač draudžia nevienodai traktuoti tą pačią veiklą vykdančius ūkio subjektus pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu. Bet koku atveju iš sprendimo *Fischer* matyti, kad valstybės narės neturėtų atleisti nuo mokesčio vien legalių azartinio lošimų. Pagal Šeštosios direktyvos nuostatas lemiamą reikšmę galėtų turėti tik tai, ar iš tikrųjų turimas omenyje vienas ir tas pats azartinis lošimas, nepaisant įvairių skirtumų tarp lošimo sąlygų. Kiekvienu konkrečiu atveju tai patvirtinti turi nacionalinis teismas ar nacionalinės institucijos.

2. Vertinimas

26. Kaip teisingai pabrėžė visos abiejų bylų šalys, iš sprendimo *Fischer*(5) matyti, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą valstybės narės įvairių formų azartinio lošimo atžvilgiu turi teisę nustatyti atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus nepažeisdamos fiskalinio neutralumo principo, kuris yra bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos pagrindas.

27. Pagal nusistovėjusį teismo praktiką fiskalinio neutralumo principas visų pirma draudžia apmokestinant pridėtinės vertės mokesčiu skirtingai traktuoti panašias, ir todėl tarpusavyje konkuruojančias prekes ar paslaugas, nes tokios prekės ir paslaugoms turi būti taikomas vienodas mokesčio tarifas(6).

28. Atsižvelgiant į tai, pirmiausiai konstatuotina, kad fiskalinio neutralumo principas siejamas su sandorių panašumu, o ne su sandorų vykdančio ūkio subjekto asmeniu ar jo teisine forma(7).

29. Todėl taisyklės, nustatytos Vokietijos apyvartos mokesčio įstatyme, pagal kurį, kaip matyti iš

prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nutarties, iš azartini? lošim? gaut? pajam? atleidimas nuo mokes?io priklauso nuo to, ar jie organizuojami licencij? turin?iuose viešuose kazino, yra sunkiai suderinamos su min?tu principu.

30. Vokietijos vyriausyb? iš tikr?j? nurod?, kad Vokietijos apyvartos mokes?io ?statyme yra daromas skirtumas tarp viešuose kazino ir už j? rib? gaunam? pajam?, ta?iau per žodin? proceso dal? ji ypa? pabr?ž?, kad ši diferenciacija galiausiai pagr?sta realiai dideliais skirtumais tarp azartini? lošim? – ?skaitant lošimo aplink? bei j? vietos prieinamum? ir t. t. – tod?l atitinka fiskalinio neutralumo princip?.

31. Ši? argument? pagr?stumu abejoju d?l keli? priežas?i?.

32. Pirmiausia iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, o tai nurod? ir Komisija, kad viešiams kazino iš esm?s netrukdoma si?lyti azartini? lošim?, kuriems reikalingas komercin?s veiklos leidimas, taigi toki?, kurie taip pat yra teis?ti už viešo kazino rib?.

33. Be to, iš min?to sprendimo *Fischer* taip pat išplaukia, jog ne visais atvejais galima teigti, kad viešuose kazino ir už j? rib? organizuojam? azartini? lošim? atskyrimas atitinka apmokestinimo diferenciacij?, leistin? pagal fiskalinio neutralumo princip?. D?l min?to sprendimo pateiksiu kelet? paaiškinim?.

34. Min?toje byloje *Fischer* buvo keliamas klausimas d?l vienodo poži?rio ? azartin? lošim?, organizuot? už licencij? turin?io viešo kazino rib?, prilygstant? lošimui rulete, kuris organizuojamas teis?tai veikian?iuose licencij? turin?iuose viešuose kazino, apmokestinimo atžvilgiu.

35. Atsižvelgiant ? tai, reikia pažym?ti, kad šioje byloje lošimo rulete organizavimas už licencij? turin?io viešo kazino rib? buvo nelegalus ir kad Teisingumo Teismas d?l šio azartinio lošimo apmokestinimo atitikties fiskalinio neutralumo principui atsak? iš esm?s atsižvelgdamas ? azartinio lošimo legalumo ar nelegalumo kriterij?. Remdamasis sprendimu byloje C?111/92(8), jis taip pat konstatavo, kad fiskalinio neutralumo principas draudžia „<...>bendr? skirstym? ? legalius ir nelegalius sandorius nustatant prid?tin?s vert?s mokes? <...>“(9).

36. Pirma, šiomis aplinkyb?mis azartiniai lošimai negali b?ti skirtingai traktuojami apmokestinimo atžvilgiu vien tod?l, kad jie skiriasi pagal legalumo kriterij?. Tai yra reikšminga byloje C?462/02, kurioje nagrin?jamas už licencij? turin?io viešo kazino rib? si?lomas nelegalus lošimas kortomis.

37. Antra, remiantis min?tu sprendimu *Fischer*, reikia paneigti tvirtinim?, kad azartiniai lošimai skiriasi fiskalinio neutralumo principo atžvilgiu vien d?l to, kad juos organizuoja vieši kazino ar jie organizuojami šiuose kazino. B?tent šiame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstyb? nar? neturi teis?s apmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu azartinio lošimo, organizuojamo už licencij? turin?io viešo kazino rib?, jei tokio lošimo organizavimas licencij? turin?iame viešame kazino yra atleidžiamas nuo mokes?io(10).

38. Teisingumo Teismas neb?t? gal?j?s pateikti tokios išvados, jei iš tikr?j? b?t? tiesa tai, kad viešuose kazino si?lomi azartiniai lošimai labai skiriasi nuo verslinink? si?lom? azartini? lošim? pagal skirting? prieinamum?, lošimo aplink?, „lošimo kult?r?“ arba dažniausius loš?jus.

39. Ta?iau lieka atsakyti ? pagrindin? klausim?, ar ir kokiomis s?lygomis pagrindin?se bylose nagrin?jami azartiniai lošimai, t. y. lošimai automatais ir lošimai kortomis, turi b?ti laikomi lošimais, „prilyginamais“, kaip tai nurodyta min?tame sprendime *Fischer*, tiems, kurie organizuojami licencij? turin?iuose viešuose kazino ir kurie atleidžiami nuo mokes?io.

40. Kaip jau esu pažym?jusi savo išvadoje, pateiktoje *Town & County* byloje(11), bendras

azartiniai lošimai? požymis mokesčio? teisės požiūriu yra tas, kad jais siekiama laimėjimo išmokėjimo, susijusio su „lošėjo atlygiu“, jo statoma suma remiantis sėkmės elementu, t. y. galimybe laimėti. Tačiau kiek azartiniai lošimai nagrinėjamu atveju turi būti diferencijuojami atsižvelgiant į skirtingas formas ir charakteristikas?

41. Pirmiausia reikia pažymėti, kad ne visi azartiniai lošimai gali būti pripažinti panašiomis paslaugomis fiskalinio neutralumo principo prasme, dėl ko juos visus reikėtų apmokestinėti vienodai.

42. Tai praktiškai atimtų iš valstybių narių bet kokią teisę nustatyti atleidimo nuo mokesčio „slygas ir apribojimus“ pagal Šeštosios direktyvos 13 skirsnio B dalies f punktą. Tačiau ši teisė turi valstybų narių suteikti galimybę apmokestinėti pridėtinės vertės mokesčiu tam tikras azartinio lošimo formas(12).

43. Kitaip tariant, būtų valstybų narių turi teisę apriboti azartiniai lošimai apmokestinimą arba atvirkščiai – apriboti nustatytą formų azartiniai lošimai atleidimą nuo mokesčio. Valstybų narių dėl fiskalinio neutralumo principo negali būti verčiama taikyti požiūrą „viskas arba nieko“, dėl ko ji, pavyzdžiui, atleidusi nuo mokesčio vieną azartinį lošimą arba vieną iš azartinio lošimo formų, privalėtų atleisti nuo mokesčio ir visus kitus azartinius lošimus arba azartinio lošimo formas.

44. Vis dėlto paprastai sunku nustatyti skirtumą tarp įvairių azartiniai lošimai arba azartinio lošimo formų, t. y., ar azartiniai lošimai dar yra panašūs. Nors esu linkusi manyti, kad, pavyzdžiui, lošimai kortomis, lošimai rulete ir azartiniai lošimai automatai lyginant juos tarpusavyje kiekvienu atveju traktuojami kaip skirtingų formų azartiniai lošimai, aptariamam atveju šis klausimas apskritai negali būti keliamas, nes E. Linneweber byloje kalbama tik apie lošimo automatus, o S. Akritidis byloje – tik apie lošimus kortomis.

45. Be to, pripažinti, kad, pavyzdžiui, visi lošimai kortomis palyginus juos tarpusavyje yra panašūs, būtų per daug drąsu, nes yra pernelyg daug skirtingų žmonių lošimo galimybių, jog būtų galima daryti prielaidą, kad visi azartiniai lošimai kortomis yra panaši paslauga fiskalinio neutralumo principo prasme.

46. Tačiau manau, kad bet kokiame atveju neturėtų būti atsižvelgiama į mažus skirtumus, susijusius su azartiniai lošimai charakteristikomis ar struktūra, kurie kiekvienu atveju turi būti palyginami.

47. Kadangi azartiniuose lošimuose žmanomi įvairūs lošimo variantai, fiskalinio neutralumo principas galėtų būti aiškiai pažeidžiamas, jei valstybų narių galėtų diferencijuoti apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu vien dėl nedidelių lošimo struktūros, slygų ir taisyklių skirtumų. Kaip nurodė E. Linneweber, Teisingumo Teismas sprendimuose *Glawe* ir *Towns & County Factors* vadovavosi konkrečia lošimo struktūros charakteristika ir atskiros lošimo eiga(13), tačiau juose, skirtingai negu nagrinėjamu atveju, klausimas nebuvo keliamas nei dėl azartiniai lošimai panašumo fiskalinio neutralumo principo prasme, nei dėl apmokestinimo *per se*, o tik dėl *apmokestinamosios vertės* nustatymo, ypač siekiant sužinoti, koks yra realiai gaunamas atlygis, atsižvelgiant į atitinkamo azartinio lošimo tvarką.

48. Vertinant azartiniai lošimai panašumą fiskalinio neutralumo principo požiūriu, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad šis principas apima vienodą „panašų ir todėl tarpusavyje konkuruojančių“ prekių ir paslaugų traktavimą ir, todėl, kaip konstatavo Teisingumo Teismas, yra konkurencijos iškreipymą pašalinimo principo išraiška(14).

49. Todėl, pavyzdžiui, byloje C-481/98(15) ir C-384/01(16) Teisingumo Teismas vertino sandorių panašumą atsižvelgdamas į tai, ar aptariamais sandoriais tarpusavyje konkuruoja ir ar dėl to

skirtingas požiūris ? juos apmokestinimo atžvilgiu sukelia konkurencijos iškraipymo pavojus.

50. Priešingai, nei teigė Komisija, aplinkybės, kad abu pirmesniame punkte nurodyti atvejai susiję su sumažintu mokesčio tarifu, neprieštarauja, jog ši teismo praktika būtų taikoma abiem šiose bylose nagrinėjamiems atvejams, nes kiekvienu atveju keliamas klausimas, ar tam tikras prekės tiekimas arba paslaugų teikimas fiskaliniu požiūriu turi būti traktuojami vienodai remiantis fiskalinio neutralumo principu.

51. Taigi, jei prekės ar paslaugų panašumas vertintinas pagal tai, ar jos tarpusavyje konkuruoja, logiška yra pagal analogiją taikyti Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su EB 90 straipsnio antrąja pastraipa, pagal kurią, vertinant prekės panašumą reikia patikrinti, ar jos „<...> turi panašias savybes ir tenkina panašius vartotojų poreikius, ir tai daryti vadovaujantis ne griežto tapatumo kriterijumi, tačiau tuo, ar naudojimas yra panašus ir palyginamas <...>“ (17).

52. Teisingumo Teismas, pavyzdžiui, šio požiūrio patvirtino sprendime *Komisija prieš Prancūziją* nagrinėdamas vartotojo apsisprendimą pirkti, kad nustatytų, ar kompensuojamieji ir nekompensuojamieji vaistai turi būti traktuojami kaip panašūs gaminiai, kurie tarpusavyje konkuruoja fiskalinio neutralumo principo prasme (18).

53. Jei taip pat vertiname azartinius lošimus, jie turi būti laikomi panašiais, jeigu jie vartotojo, taigi lošėjo atžvilgiu „tenkina tuos pačius poreikius“ ir yra palyginamo naudojimo, t. y., jei egzistuojantys skirtumai tarp dviejų to paties tipo azartinio lošimo, pavyzdžiui, dviejų lošimo kortomis variantų, neturi reikšmės vartotojo apsisprendimui dalyvauti viename ar kitame azartiniame lošime. Tokiu atveju aptariami azartiniai lošimai vartotojo požiūriu yra palyginamo naudojimo, todėl skirtingas šio azartinio lošimo apmokestinimas galėtų lemti konkurencijos iškraipymą.

54. Reikėtų pridurti, kad vertinant, ar skirtumai šia prasme yra reikšmingi, – kaip paprastai, kai sandoris vertinamas pagal bendrą PVM sistemą, – reikia laikytis bendro požiūrio, kuriuo išvengiama dirbtinų skirtumų ir pirmiausia atsižvelgiama į eilinio vartotojo nuomoną (19).

55. Vis dėlto nacionalinis teismas turi įvertinti, ar konkrečiu atveju už viešo kazino ribų eksploatuojami lošimo automatai ir lošimai kortomis yra eiliniam vartotojui palyginamo naudojimo su lošimo automatais ir lošimais kortomis, siūlomais viešuose kazino, ir tenkina tą patį poreikį, ar, priešingai, jie vienas nuo kito labai skiriasi.

56. Turint omenyje, kad visų azartinio lošimo patrauklumą pirmiausia sudaro į suteikiama galimybę laimėti, todėl eilinio vartotojo apsisprendimui dalyvauti kituose vienodu principu veikiančiuose azartiniuose lošimuose, t. y. lošime kortomis ar azartinio lošimo automatu, ypač didelį poveikį daro galimo laimėjimo dydis ir bendra žaidimo rizika.

57. Galiausiai dėl E. Linneweber ir Vokietijos vyriausybės argumento, kad vien viešame kazino organizuojamų azartinio lošimo atleidimas nuo mokesčio yra suderinamas su fiskalinio neutralumo principu, nes pastarieji apmokestinami azartinio lošimo mokesčiu, kuris apima ir apyvartos mokestį, reikia konstatuoti, kad Teisingumo Teismas šio argumentą jau atmetė sprendime *Fischer* (20).

58. Remiantis tuo, kas pirmiau išdystyta, tu du pirmuosius klausimus byloje C-453/02 reiktų atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia apmokestinti lošimo automatų eksploatavimą, jei panašus lošimo automatų eksploatavimas licenciją turinčiame viešame kazino yra atleistas nuo mokesčio. Spręsdamas klausimą, ar lošimo automatai yra panašūs, nacionalinis teismas turi išnagrinėti, ar viešuose kazino ir už jų ribų eksploatuojami lošimo automatai eiliniam vartotojui yra palyginamo naudojimo, ir todėl tarpusavyje konkuruoja, ypač atsižvelgiant į tokius veiksnius, kaip antai laimėjimo dydis ir lošimo rizika.

59. Taip pat atsakymas į pirmąjį klausimą byloje C-462/02 būtų toks, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia apmokestinti lošimo kortomis organizavimą, jei panašaus lošimo kortomis organizavimas licenciją turinčiame viešame kazino yra atleistas nuo mokesčio. Spręsdamas klausimą, ar lošimo automatai yra panašūs, nacionalinis teismas turi išnagrinėti, ar viešuose kazino ir už jų ribų eksploatuojami lošimo automatai eiliniam vartotojui yra palyginamo naudojimo, ir todėl tarpusavyje konkuruoja, ypač atsižvelgiant į tokius veiksnius, kaip antai laimėjimo dydis ir lošimo rizika.

60. Dėl Vokietijos vyriausybės per žodinio proceso dalį pateikto paaiškinimo, kuriuo prašoma prireikus apriboti šio sprendimo pasekmes laike, ypač dėl to, kad ji buvo įsitikinusi, jog Vokietijos teisės aktai dėl apyvartos mokesčio atitinka Bendrijos teisę, man atrodo, kad tokiam laikinam apribojimui nėra pakankamų priežasčių. Kaip teisingai pabrėžė Komisija, Teisingumo Teismo sprendimas *Glawe*(21) negali sukelti teisėtų įkėpų, kad Vokietijos apyvartos mokesčio įstatymas visapusiškai atitinka Bendrijos teisės aktus azartinio lošimo apmokestinimo atžvilgiu, nes šiame sprendime buvo kalbama tik apie apmokestinamosios vertės nustatymą. Tokių įkėpų nepagrindžia ir tai, kad atsižvelgiant į šioje srityje Komisijai suteiktą diskreciją, Komisija Vokietijos Federacijai Respublikai iki šiol nėra pareiškusi ieškinio dėl valstybės šipareigojimų nevykdymo azartinio lošimo apmokestinimo srityje.

B – Dėl atleidimo nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą tiesioginio veikimo (trečiasis klausimas byloje C-453/02 ir antrasis klausimas byloje C-462/02)

1. Pagrindiniai bylos šalių argumentai

61. Vokietijos vyriausybė mano, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatyti lažybų, loterijų ir azartinio lošimo atleidimo nuo mokesčio atvejai, pirma, nėra besilyginiai, antra, per daug neapibrėžti, kad galėtų pagrįsti nedviprasmiškas, ir todėl tiesiogiai taikomas pareigas. Fiskalinio neutralumo principas taip pat niekaip nepadarą šio 13 straipsnio B skirsnio f punkto aiškesnio.

62. Komisija teisingai pripažįsta, kad valstybės narės azartinio lošimo apmokestinimo atžvilgiu turi didelę diskreciją, tačiau jei mokesčių mokėtojas gali rodyti, kad jis patenka į direktyvoje nustatytą atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, valstybė narė negali jo atžvilgiu remtis tuo, kad nebuvo priimti atitinkami nacionalinės teisės aktai. Šiuo aspektu Komisija visų pirma nurodo sprendimą *Kügler*(22) ir remdamasi juo tvirtina, kad galimi atleidimo nuo mokesčio taisyklių apribojimai, pavyzdžiui, nagrinėjamu atveju, negali paneigti tiesioginio veikimo.

63. E. Linneweber per žodinio proceso dalį paaiškino, kad iš esmės ji pritaria Komisijos nuomonei.

2. Vertinimas

64. Trečiuoju klausimu byloje C-453/02 ir antruoju klausimu byloje C-462/02 *Bundesfinanzhof* klausia, ar pagrindiniai bylų aplinkybėmis privatus asmuo gali nacionaliniame teisme remtis

Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio.

65. Pagal nusistovėjusi teismo praktiką visais atvejais, kai direktyvos nuostatos yra besilygiškos ir pakankamai aiškos, privati asmenys gali nacionaliniame teisme remtis šiomis nuostatomis valstybės atžvilgiu ir teisės, kurios jose apibrėžtos, turi būti ginamos, jei direktyva nebuvo teisingai perkelta į nacionalinę teisę per nustatytą terminą(23).

66. Šiuo aspektu pirmiausia reikia konstatuoti, kad aplinkybės, jog Bendrijos teisės aktų nuostata turi būti išaiškinta, pavyzdžiui, atsižvelgiant į tokį principą, kaip antai fiskalinis neutralumas, dar nereiškia, kad ši nuostata nėra pakankamai tiksli ir apibrėžta, todėl privatus asmuo gali ja remtis nacionaliniame teisme(24). Prejudicinio sprendimo pirmojo procedūra, susijusia su Bendrijos teisės aktų išaiškinimu, konkrečiai siekiama vienodo tiesiogiai taikomos teisės, kurias Bendrijos teisės aktai suteikia privatiems asmenims, taikymo, ypač kalbant apie prieštaraujančius nacionalinės teisės aktus(25).

67. Taigi yra teisinga, kad valstybės narės apribodamos atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą turi diskreciją(26).

68. Tačiau, atsižvelgiant į nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką, reikia pažymėti, kad net ir tuo atveju, kai direktyva valstybės narėms suteikia didesnę ar mažesnę diskreciją, iš privataus asmens negalima atimti galimybės remtis direktyvos nuostatomis, kurios, atsižvelgiant į jų tikslą, gali būti atskirtos nuo visumos ir taikomos *per se*(27).

69. Jei valstybė narė, nustatydamas atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus, atsižvelgia į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą ir juo suteiktą diskreciją, privatus asmuo, nepatenkantis į taip nustatytą atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, negali užtikrintai remtis šia nuostata siekdamas užginėti jo apmokestinimą(28).

70. Tačiau, priešingai, nedraudžiama, kad privatus asmuo remtųsi šia nuostata siekdamas išvengti nacionalinės teisės aktų taikymo, jei šie teisės aktai viršija valstybės narėms suteiktą diskreciją arba yra su ja nesuderinami.

71. Kaip jau pirmiau nurodžiau, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas turi būti suprantamas taip, kad valstybės narės turi nustatyti azartinio lošimų atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus, laikydamosi fiskalinio neutralumo principo(29).

72. Taigi, jei valstybės narės nustatytos azartinio lošimų atleidimo nuo mokesčio sąlygos neatitinka fiskalinio neutralumo principo, ši valstybė narė, atsisakydama mokesčių mokėtojui taikyti atleidimą nuo mokesčio, kuriuo jis gali pasinaudoti pagal Šeštąją direktyvą, neturėtų remtis savo pačios neveikimu(30), kaip teisingai nurodė Komisija.

73. Ar taip yra abiejose pagrindinėse bylose, turi nustatyti nacionalinis teismas, remdamasis atsakyme į du pirmuosius klausimus byloje C-453/02 ir į pirmąjį klausimą byloje C-462/02 pateiktais nurodymais.

74. Todėl atsakymas į trečiąjį klausimą byloje C-453/02 ir antrąjį klausimą byloje C-462/02 būtų toks, kad privatus asmuo gali nacionaliniame teisme remtis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio ginčydamas šios nuostatos neatitinkančius nacionalinės teisės aktus.

V – Išvada

75. Remiantis tuo, kas pirmiau išdėstyta, Teisingumo Teismui siūloma ? prejudicinius klausimus atsakyti taip:

A – *Byloje C-453/02*

„1. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia apmokestinti lošimo automato eksploatavimą, jei panašaus lošimo automato eksploatavimas licenciją turinčiame viešame kazino yra atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio. Vertinant lošimo automatą panašumais, nacionalinis teismas turi įvertinti, ar viešuose kazino ir už jų ribų eksploatuojami lošimo automatai eiliniam vartotojui yra palyginamo naudojimo, ir todėl tarpusavyje konkuruoja, atsižvelgiant visų pirma į tokius veiksnius, kaip antai laimėjimo dydis ir lošimo rizika.

2. Privatus asmuo gali nacionaliniame teisme remtis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio ginčydamas šios nuostatos neatitinkančius nacionalinės teisės aktus.“

B – *Byloje C-462/02*

„1. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia apmokestinti lošimo kortomis organizavimą, jei panašaus lošimo kortomis organizavimas licenciją turinčiame viešame kazino yra atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio. Vertinant lošimų kortomis panašumais, nacionalinis teismas turi įvertinti, ar viešuose kazino ir už jų ribų eksploatuojami lošimo automatai eiliniam vartotojui yra palyginamo naudojimo, ir todėl tarpusavyje konkuruoja, atsižvelgiant visų pirma į tokius veiksnius, kaip antai laimėjimo dydis ir lošimo rizika.

2. Privatus asmuo gali nacionaliniame teisme remtis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio ginčydamas šios nuostatos neatitinkančius nacionalinės teisės aktus.“

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, p.1).

3 – 1998 m. birželio 11 d. Sprendimas (C-283/95, Rink. p. I-3369).

4 – Sprendimas byloje C-283/95 (minutas 3 išnašoje).

5 – Sprendimas byloje C-283/95 (minutas 3 išnašoje, 27 punktas).

6 – Be kita ko, 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-384/01, Rink. p. I-4395, 25 punktas), 2001 m. spalio 11 d. Sprendimas *Christiane Adam* (C-267/99, Rink. p. I-7467, 36 punktas) ir 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-481/98, Rink. p. I-3369, 22 punktas).

7 – Šiuo klausimu visų pirma žr. 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimą *Hoffmann* (C-144/00, Rink. p. I-2921, 27 punktas), 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833, 30 punktas) ir 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktas).

8 – 1993 m. rugpjūčio 2 d. Sprendimas *Lange* (C-111/92, Rink. p. I-4677, 16 ir 17 punktai).

- 9 – Sprendimas byloje C-283/95 (min?tas 3 išnašoje, 28 punktas).
- 10 – Sprendimas byloje C-283/95 (min?tas 3 išnašoje, 31 punktas).
- 11 – 2001 m. rugs?jo 27 d. išvada byloje *Town & County* (C-498/99, Rink. p. I-7173, 70 punktas)
- 12 – Žr., pvz., mano išvad? byloje C-498/99 (min?ta 11 išnašoje), Nr. 69. Taip pat generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Glawe* (1994 m. geguž?s 5 d. Sprendimas *Glawe*, C-38/93, Rink. p. I-1679) 10 punkt?.
- 13 – Šiuo aspektu taip pat žr. mano paaiškinimus išvadoje byloje C-498/99 (min?ta 11 išnašoje, 69 punktas) bei generalinio advokato F. G. Jacobs išvad? byloje *Glawe* (C-38/93, 10 punktas).
- 14 – Konkre?iai žr. sprendim? byloje C-481/98 (min?tas 6 išnašoje, 22 punktas), taip pat pirmesn? 27 punkt?.
- 15 – Sprendimas byloje C-481/98 (min?tas 6 išnašoje, 27 ir 28 punktai).
- 16 – Sprendimas byloje C-384/01 (min?tas 6 išnašoje, 30 punktas).
- 17 – Be kita ko, 1995 m. rugpj??io 11 d. Sprendimas *Rodersir kt.* (C-367/93–C-377/93, Rink. p. I-2229, 27 punktas) ir 2002 m. vasario 27 d. Sprendimas *Komisija prieš Pranc?zij?* (C-302/00, Rink. p. I-2005, 23 punktas).
- 18 – Min?to 2001 m. geguž?s 3 d. Sprendimo 27 punktas.
- 19 – Žr., pvz., 1999 m. vasario 25 d. Sprendim? *Card Protection Plan* (C-349/96, Rink. p. I-973, 29 punktas).
- 20 – Žr. sprendim? byloje C-283/95 (min?tas 3 išnašoje, 29 ir 30 punktai).
- 21 – Šiuo aspektu žr. pirmesn? 47 punkt?.
- 22 – Sprendimas byloje C-141/00 (min?tas 7 išnašoje, 57 punktas).
- 23 – Žr., be kita ko, 2003 m. geguž?s 20 d. Sprendim? *Österreichischer Rundfunk ir kt.* (C-465/00, C-138/01 ir C-139/01, Rink. p. I-4989, 98 punktas); sprendim? byloje C-141/00 (min?tas 7 išnašoje, 51 punktas) ir 1989 m. birželio 22 d. Sprendim? *Fratelli Costanzo* (103/88, Rink. p. 1839, 29 punktas).
- 24 – Žr., pvz., 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Beutenmüller* (C-102/02, Rink. p. I-0000, 37 punktas).
- 25 – Šia prasme žr. 1963 m. vasario 5 d. Sprendim? *Van Gend und Loos* (26/62, Rink. p. 3, 26).
- 26 – Šiuo aspektu žr. pirmesnius 26, 42 ir kt. punktus.
- 27 – Žr., pvz., 1999 m. birželio 10 d. Sprendim? *Braathens* (C-346/97, Rink. p. I-3419, 30 punktas) ir 1982 m. sausio 19 d. Sprendim? *Becker* (8/81, Rink. p. 53, 30 punktas).
- 28 – Šiuo aspektu žr. sprendim? byloje C-141/00 (min?tas 7 išnašoje, 55 punktas).
- 29 – Žr. pirmesn? 26 punkt?.

30 – Žr., pvz., sprendim? byloje C?141/00 (min?tas 7 išnašoje, 60 punktas).