

ENERĢLADVOKĒTES KRISTĒNES ŠTIKSAS-HAKLAS [CHRISTINE STIX-HACKL]
SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 8. jūlijā (1)

Apvienotās lietas C-453/02 un C-462/02

Finanzamt Gladbeck

pret

Edith Linneweber (C-453/02)

un

Finanzamt Herne-West

pret

Savvas Akritidis (C-462/02)

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofes [Vēcija] lūgums sniegt prejudiciālu
norīkojumu)

Nodokļu tiesības – Sestā PVN direktīva – 13. panta B daļas f) apakšpunkts – Azartspēles –
Kārtību spēles un spēļu automāti – Nodokļu neitralitātes princips – Azartspēļu līdzība

I – Ievads

1. *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) Tiesai uzdotie prejudiciālie jautājumi šajā divās
apvienotajās lietās attiecas uz Sestās Direktīvas 77/388/EEK (2) (turpmāk tekstā – “Sestā
direktīva”) 13. panta B daļas f) apakšpunkta interpretāciju.

2. Šīs tiesvedības attiecas uz to, cik tālā bāvēlsts atbilstoši šai tiesību normai var nošērt
pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanu likumā vai nelikumā veidā ērpus licencēta publiska
k kazino organizētā m azartspēlēm, no vienas puses, un, azartspēlēm, kas tiek organizētas
licencētos publiskos kazino.

3. Tiesai tādējādi tiek lūgts tēlā k paskaidrot tās spriedumu lietā *Fischer* (3) par nodokļu
neitralitātes principa apjomu attiecībā uz azartspēļu aplikšanu ar PVN.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

4. Saskaņā ar virsrakstu “Atbrīvojumi” Sestās direktīvas 13. panta B daļa cita starpā paredz:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstīs atbrīvo tādā mērķa minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

f) derības, loterijas un citus azartspēļu veidus, uz kuriem attiecas noteikumi un ierobežojumi, ko noteikusi katra dalībvalsts;

[..]”.

B – Valsts tiesības

5. Saskaņā ar Vācijas *Umsatzsteuergesetz 1993* (1993. gada likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – “UStG”) 4. panta 9. punkta b) apakšpunktu no nodokļa tiek atbrīvoti:

“apgrozījums, uz kuru attiecas derība un loteriju likums, un licencēto publisko kazino apgrozījums, kas rodas no šo kazino izmantošanas [..]”.

III – Fakti, procedūra un prejudiciālie jautājumi

A – Lietā C-453/02

6. Linnevābere [*Linneweber*] ir viengādā mantiniece savam vīram, kurš mira 1999. gadā un bija (sākotnējais) nodokļu maksātājs un kurš bija sākotnējais administratīvu atļauju pret samaksu nodot sabiedrības lietošanā spēkā automātus un izklaides iekārtas viņam piederošajās kafējnīcās un spēļu salonos.

7. Linnevābere un nodokļu maksātājs deklarēja ienākumus no spēļu automātiem kā no nodokļiem atbrīvotu apgrozījumu, savukārt *Finanzamt* (ieņēmumu dienests) uzskatīja, ka uz šiem ienākumiem saskaņā ar UStG 4. panta 9. panta b) apakšpunktu neattiecas atbrīvojums no nodokļiem.

8. *Finanzgericht Münster* (Minsteres Finanšu tiesa), kurā pētā tika iesniegts pieteikums, pamatojoties uz Tiesas spriedumu lietā *Fisher* (4) un tajā ietverto nodokļu neitralitātes principa interpretāciju, izlīma, ka uz šiem darījumiem attiecas minētais atbrīvojums.

9. Tomēr *Bundesfinanzhof*, iesniedzējtiesa, kurā tika pārsūdzēts minētais spriedums, uzskata, ka joprojām pastāv šaubas attiecībā uz darījumu atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktam, kam ir piekritusi *Finanzgericht*. Iesniedzējtiesa norāda, ka spriedumā *Fischer* lietā Tiesas uzmanība bija vērsta uz nelikumīgu azartspēļu organizāciju, savukārt izskatāmā lieta attiecas uz oficiāli atļautiem spēļu automātiem. Tomēr spēļu automāti publiskos kazino parasti atšķiras no spēļu automātiem, kas izvietoti restorānos un spēļu salonos, it īpaši no likmju un laimestu viedokļa, kā arī no tā, cik liela likmju daļa tiek izdalīta laimestos.

10. Iesniedzējtiesa apšaubā Kopienas tiesību atbilstību, nošķirot likumīgas un nelikumīgas

azartspēles. Saskaņā ar tās viedokli ir iespējams, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts nevar ar PVN aplikt (likumīgu vai nelikumīgu) azartspēļu rīkošanu, ja atbilstošās darbības, ko veic licencēts publiskais kazino, ir atbrīvotas no nodokļa.

11. Lai precizētu atbrīvojuma apjomu, *Bundesfinanzhof* ar 2002. gada 6. novembra rīkojumu uzdeva Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

1. Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi [..], ka tas aizliedz dalībvalstij aplikt ar pievienotās vērtības nodokli azartspēļu vai naudas spēļu organizēšanu, ja šīs pašas spēles, ko organizē licencētie kazino, ir atbrīvotas no šā nodokļa?
2. Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts aizliedz dalībvalstij aplikt spēļu automātu pārvaldīšanu ar pievienotās vērtības nodokli tikai tādā gadījumā, ja spēļu automātu pārvaldīšana licencētiem publiskajiem kazino ir atbrīvota no šā nodokļa, vai arī papildus ir jākonstatē, ka ārpus licencētiem kazino izmantotie automāti būtiskos aspektos, piemēram, maksimālo likmju un maksimālo vinnestu aspektā, ir salīdzināmi ar spēļu automātiem, kas tiek izmantoti kazino?
3. Vai iekārtu uzstādītājs var atsaukties uz atbrīvojumu no nodokļa, kas ir noteikts Sestās direktīvas 77/388/EEK 13. panta B daļas f) apakšpunktā?

B – *Lietā C-462/02*

12. Sava Akritidis [*Savvas Akritidis*] no 1987. gada līdz 1991. gadam vadīja kazino “*Monte-Carlo*” Herneikēlā [*Herne-Eickel*], kur viņš organizēja ruletes un kāršu spēles. Viņam cita starpā bija atļauja organizēt tās saucamās “atmiņas” kāršu spēles, izmantojot “kāršu galdu”, kas atrodas blakus “spēļu galdam”. Tomēr viņš neievēroja kompetento iestāžu paredzētos noteikumus ne attiecībā uz ruletes spēli, ne arī attiecībā uz kāršu spēli. Piemēram, netika izmantota spēļu tabula un tika pieņemtas maksimālās likmes.

13. 1996. gada 1. aprīlī nodokļa paziņojumā *Finanzamt* saskaņā ar nodokļa novērtējumu izdarīja, ņemot vērā nelikumīgos ienākumus no ruletes un kāršu spēļu organizēšanas. Pēc Akritida sūdzības un, pamatojoties uz Tiesas spriedumu lietā *Fischer*, tūlīt atteicās no nodoma aplikt ar nodokli apgrozījumu no ruletes spēles, taču turpināja uzskatīt, ka ar nodokli ir apliekams apgrozījums, kas saistīts ar prettiesiski organizētajām kāršu spēlēm.

14. Tomēr *Finanzgericht*, kurš tūlīt tika iesniegta prasība, secināja, ka ar kāršu spēlēm saistītais apgrozījums atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktam arī nav apliekams ar apgrozījuma nodokli un ka šajā sakarā uzņēmums var tieši atsaukties uz šo normu.

15. *Finanzamt* šo spriedumu ir pārsūdzis *Bundesfinanzhof*, kas ir iesniedzējtiesa. Saskaņā ar *Finanzamt* viedokli, tādā gadījumā organizētās kāršu spēles tikai ierobežotā mērā ir salīdzināmas ar kāršu spēlēm publiskos kazino, nepastāv konkurējoša situācija, kādu Tiesa konstatēja *Fischer* lietā. Akritidis savukārt apgalvo, ka viņa organizētās kāršu spēles atbilst spēlēm kazino un, tāpat kā kazino spēles, arī viņa organizētās spēles būtu atbrīvotas no nodokļa.

16. Ēmot vēr? spriedumu *Fisher* liet?, kur? Tiesa atzina, ka Karlheinka Fišera [*Karlheinz Fischer*] (nelikum?gi) organiz?t?s sp?les atg?dina atbilstoši pras?b?m licenc?tajos kazino sp?l?to ruleti, iesniedz?jtiesa jaut?, vai, lai b?tu piem?rojams Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a, pietiek ar to, ka k?ršu sp?les tiek organiz?tas k? publiskas kazino, t? ar? ?rpus tiem, vai ar? t?m ir j?b?t sal?dzin?m?m b?tiskos aspektos. T?pat š?iet, ka past?v šaubas par to, vai fiziska persona ir ties?ga atsaukties uz iepriekš min?to direkt?vas normu.

17. Šaj? kontekst? *Bundesfinanzhof* ar 2002. gada 6. novembra r?kojumu Tiesai uzdeva š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1. Vai Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunkts aizliedz dal?bvalstij aplik? k?ršu sp??u organiz?šanu ar pievienot?s v?rt?bas nodokli, ja k?ršu sp??u organiz?šana, ko veic licenc?ts publisks kazino, ir atbr?vota no š? nodok?a, vai ar? papildus ir j?konstat?, ka ?rpus licenc?tiem kazino organiz?tas k?ršu sp?les b?tiskos aspektos, piem?ram, attiec?b? uz maksim?laj?m likm?m un maksim?lajiem vinnestiem, ir sal?dzin?mas ar kazino organiz?t?m k?ršu sp?l?m?

2. Vai organiz?t?js var atsaukties uz atbr?vojumu no nodok?a, kas ir noteikts Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunkt??”

IV – Atbildes uz prejudici?lajiem jaut?jumiem

A – *Par nodok?u neitralit?tes principa apjomu attiec?b? uz azartsp?lu aplikšanu ar nodokli (pirmais un otrais jaut?jums liet? C?453/02 un pirmais jaut?jums liet? C?462/02)*

18. Ar pirmajiem diviem jaut?jumiem liet? C?453/02 un pirmo jaut?jumu liet? C?462/02, kuri ir apskat?mi kop?, b?t?b? tiek jaut?ts, vai Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunkts liedz aplik? ar pievienot?s v?rt?bas nodokli azartsp??u organiz?šanu, ja š?du pašu azartsp??u organiz?šana – piem?ram, sp??u autom?tu izmantošana vai k?ršu sp??u organiz?šana – ko veic licenc?ts publisks kazino, ir atbr?vota no aplikšanas ar nodokli, vai ar? liedz to vien?gi t?d? gad?jum?, ja licenc?ta publiska kazino organiz?tas azartsp?les no b?tisku sp??u iez?mju viedok?a ir l?dz?gas sp?l?m, kuras tiek organiz?tas ?rpus š?diem kazino.

1. Lietas dal?bnieku izvirz?tie galvenie argumenti

19. Akritidis šaj? apvienotaj? tiesved?b? apsv?rumus nav iesniedzis.

20. Pret?ji saviem apgalvojumiem pamata liet? Ties? Linnev?bere nor?d?ja, ka apgroz?juma no vi?as v?ra p?rvald?tajiem sp??u autom?tiem aplikšana ar nodokli nep?rk?pj 13. panta B da?as f) apakšpunktu, jo šie autom?ti b?tiski atš?iras no publiskajos kazino uzst?d?tajiem sp??u autom?tiem. Vi?a šaj? sakar? apgalvo, ka dal?bvalstis ir br?vas atbr?vojumu nosac?jumu un ierobežojumu noteikšan? atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunktam, ja, k? Tiesa l?ma iepriekšmin?taj? spriedum? *Fisher* liet?, ir iev?rots nodok?u neitralit?tes princips. Tom?r šis princips ir p?rk?pts vien?gi tad, ja sal?dzin?mas darb?bas tiek apliktas ar atš?ir?giem apgroz?juma nodok?iem. Divi pakalpojumi ir sal?dzin?mi, ja no pat?r?t?ja viedok?a tie savstarp?ji pietiekami cieši konkur?. Izv?rt?jot šo aspektu, ir j??em v?r? visi elementi, kuri iespaido pakalpojuma pat?r?t?jam sniegto labumu un t? v?rt?bu, un šaj? kontekst? ir svar?gi apskat?t ne vien pakalpojuma ?r?jo izpausmi abstrakt? veid?, bet ar? nosac?jumus, kurus izpildot, pakalpojumu var izmantot, pakalpojuma saturu, priekšroc?bas un tr?kumus, kas pat?r?t?jam saist?s ar t? izmantošanu.

21. Atšķirības starp spēļu automātiem pamata lietotāju un spēļu automātiem licencētos publiskos kazino attiecībā uz to pieejamības vietām un laiku, izmantotajiem tehniskajiem apsvērumiem (minimālais spēļu ilgums, maksimālās likmes, minimālās vinnestu proporcijas) un to izmantošanas apstākļiem bija tik nozīmīgas, ka nepatērējama viedokļa šie divi azartspēļu veidi savstarpēji nekonkurēja, un tādēļ pret tiem varēja būt atšķirīga attieksme nodokļu neitralitātes principa kontekstā. Pat ja pieņemtu, ka abi azartspēļu veidi būtu salīdzināmi, vienlīdzība no nodokļu viedokļa tomēr tika sasniegta, iekasējot kazino nodevu par licencētajos publiskajos kazino izvietotajiem automātiem.

22. V?cijas vald?ba t?pat uzsver, ka ab?s pamata liet?s apskat?mie azartsp??u autom?ti un k?r?u sp?les b?tiski at?iras no licenc?tos publiskos kazino uzst?d?tajiem sp??u autom?tiem un tajos organiz?taj?m k?r?u sp?l?m (piem?ram, attiec?b? uz sp??u noteikumiem, vinnesta iesp?jam?bu, sp??u ilgumu un likm?m). Tas, ka nodok?a uzlik?anas m?r?iem tika no?irtas licenc?tos publiskos kazino organiz?tas azartsp?les un ?rpus tiem organiz?t?s azartsp?les, t?p?c bija ne vien objekt?va pras?ba, bet ar? atbilda Kopienu ties?b?m un, it ?pa?i, nodok?u neitralit?tes principam un nep?rk?pa dal?bvalst?m pie?irt?s r?c?bas br?v?bas robežas.

23. Lai gan, k? tas izriet no sprieduma *Fischer* liet?, nodok?u neitralit?tes princips aizliedz nodok?u uzlikšanas nol?k? visp?r?gi noš?irt likum?gus un nelikum?gus pakalpojumus, tas neprasa uzlikt identiskus nodok?us un nodevas vis?m likum?gaj?m azartsp?l?m, ja š?s sp?les faktiski ir atš?ir?gas. V?cijas likumdev?js attiec?gi bija paredz?jis atš?ir?gas tiesisk?s sekas attiec?b? uz atš?ir?gu veidu likum?g?m azartsp?l?m un azartsp??u norises viet?m. ?emot v?r? b?tisk?s atš?ir?bas starp licenc?tos publiskos kazino organiz?t?m azartsp?l?m un citur organiz?t?m azartsp?l?m no to rakstura un m?roga viedok?a, konkurence starp t?m nepast?v?ja. Lai izlemtu, vai sp?les savstarp?ji konkur?, var?tu piem?rot ar? Kopienu instit?ciju izstr?d?tos principus, kas tiek izmantoti, lai noteiktu “konkr?t?s preces un ?eogr?fisk? tirgus” atbilstmi EKL 82. panta m?r?iem.

24. Tāpat Vācijas valdība uzskata, ka tai ir tiesības ar pievienotās vērtības nodokli aplikt ārpus publiskiem kazino organizētas azartspēles, jo ar šo nodokli kazino nodevas veido tiek apliktas azartspēles publiskos kazino.

25. Komisija apgalvo, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts ir vērsts uz “azartspēļu par naudu” organizēšanu tikai pēc būtības, neņemot vērā kritēriju, kāds Vēcijā tiek izmantots, uzliekot nodokļus, proti, organizētāja persona vai vieta, kur tiek organizētas azartspēles. Proti, nodokļu neitralitātes princips no PVN viedokļa aizliedz jebkādas atšķirības attiecībā uz tirgus dalībniekiem, kas veic līguma darbus. Jebkurā gadījumā, no sprieduma *Fischer* lietā ir skaidrs, ka dalībvalstis nav tiesīgas liegt atbrīvojumu likumīgi organizētam azartspēļu m. Atbilstoši Sestajai direktīvai vienīgais izšķirošais faktors ir tas, vai, neskatoties uz kādām atšķirībām spēles noteikumos, būtībā skarta vienu un to pašu azartspēli. Katrā atsevišķā gadījumā tas ir jāizlemj valsts tiesai vai valsts iestādēm.

2. V?rt?jums

26. K? pareizi nor?d?juši visi lietas dal?bnieki ab?s tiesved?b?s, no sprieduma *Fischer* liet? (5) izriet, ka, lai gan dal?bvalst?m 13. panta B da?as f) apakšpunkts dod ties?bas noteikt nosac?jumus un ierobežojumus, lai atbr?votu azartsp?les no nodok?a, t?m j?iev?ro nodok?u neitralit?tes princips, ar kuru pamatota kop?i? pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma.

27. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, tādēļ nodokļu neitralitātes princips nepašā iestājas pret atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa pret līdzīgām un tādējādi savstarpēji konkurējošām precēm vai pakalpojumiem, šādas preces un pakalpojumi apliekami ar vienādu nodokļa likmi. (6)
28. Tātad, vispirms ir jākonstatē, ka nodokļu neitralitātes princips ir saistīts ar darbību līdzību, nevis personu līdzību vai līdzību starp to tirgus dalībnieku juridiskajām formām, kuri veic šīs darbības. (7)
29. Šis princips automātiski zināmā mērā apšaubāmu padara tādā tiesisko regulējumu kā *UstG* paredzēto, saskaņā ar kuru, kā norādīja iesniedzētāja, azartspēļu atbrīvošana no nodokļa ir atkarīga no tā, vai tās norisinās licencētos publiskos kazino.
30. Lai gan Vācijas valdība ir norādījusi, ka *UstG* pamatojums uz to, ka tiek nošķirtas darbības, kas tiek veiktas publiskos kazino un citur, tātad ir uzsvērusi, nepašā tiesas sēdes laikā, ka šā nošķiršana ir pamatota ar faktiski jau pastāvošajām nozīmīgajām atšķirībām starp azartspēlēm – ietverot apstākļus, kādos tās tiek spēlētas, to pieejamību no vietas viedokļa u.tml. – un tādējādi tātad atbilst nodokļu neitralitātes principam.
31. Vairāku iemeslu dēļ es apšaubu šīs argumentācijas pamatotību.
32. Vispirms, kā to ir norādījis arī Komisija, no iesniedzētājas rīkojuma izriet, ka principā nekas neliedz publiskiem kazino piedāvāt tādās azartspēlēs, kurām vajadzīga komerciāla atļauja un kuras tiek pieautas ārpus kazino.
33. Turklāt no iepriekš minētā sprieduma *Fischer* lietā tātad izriet, ka nevar vispārīgi prezumēt, ka publiskos kazino un citviet organizētu azartspēļu nošķiršana atbilst nošķiršanai, kāda tiek pieauta nodokļa uzlikšanas mērķiem, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu. Man ir vairāki precīzējumi par šo spriedumu.
34. *Fischer* lieta attiecas uz jautājumu par vienlīdzīgu attieksmi, ar nodokli apliekot azartspēlēs ārpus licencētiem publiskiem kazino; šā spēle atgādina ruleti, kāda tika spēlēta licencētos publiskos kazino.
35. Šajā sakarā jākonstatē, ka arī šajā lietā ruletes organizēšana ārpus licencēta publiska kazino telpām bija nelikumīga un ka galīgajai vērīgumā Tiesa savu atbildi uz jautājumu par to, vai šīs azartspēlēs aplikšana ar nodokli atbilst nodokļu neitralitātes principam, pirmām kārtām pamatoja ar to, vai azartspēle ir likumīga, vai nē. Tādējādi, atsaucoties uz spriedumu lietā C-111/92 (8), tātad nolēma, ka nodokļu neitralitātes princips "iestājas pret to, ka, iekasējot PVN, tiek vispārīgi nošķirti likumīgi un nelikumīgi darījumi" (9).
36. No tā, pirmkārt, izriet, ka pret azartspēlēm nevar būt atšķirīga attieksme, uzliekot nodokli tikai tādējādi, ka tās atšķiras no likumīguma viedokļa. Šim secinājumam ir nozīme lietā C-462/02, kas attiecas uz nelikumīgo kārtību ārpus licencētiem kazino piedāvātu kāršu spēli.
37. Otrkārt, tātad, pamatojoties uz spriedumu *Fischer* lietā, ir jānoraida apgalvojums, ka nodokļu neitralitātes principa piemērošanas mērķiem azartspēlēs ir atšķirīgas vienkārši tādējādi, ka tās organizē publiski kazino vai tās tiek organizētas tādās kazino. Faktiski Tiesa šajā spriedumā lēma, ka dalībvalsts nevar ar PVN aplikāt azartspēlēs – pat ja tās tiek organizētas ārpus licencēta publiska kazino – ja no nodokļa ir atbrīvotas šādas pat azartspēlēs, ko organizē licencēts publisks kazino. (10)
38. Tiesa nevarētu to atzīt, ja publisku kazino piedāvātās azartspēlēs patiešām būtiski atšķirtos no tirgus dalībnieku piedāvātajām azartspēlēm tādējādi, ka pastāv atšķirības to pieejamības,

norises apstākļu, “azartspēļu kultūras” vai lietotāju loka atšķirību dēļ.

39. Tomēr galvenais jautājums, uz kuru ir jāsniedz atbilde, ir par to, vai un pie kādiem nosacījumiem tādās azartspēles kā pamata liet – spēļu automāti un kāršu spēles – ir uzskatāmas, kā tas norādīts spriedumā *Fischer* liet., par spēli, kuras “atbilst” spēli, kuras organizācija licencēti publiski kazino, un uz kurām attiecas nodokļa atbrīvojums.

40. Kā jau esmu norādījis savos secinājumos liet *Town & County Factors* (11), visām azartspēlēm no nodokļu tiesību viedokļa kopīga ir vismaz bēriskā iezīme, ka tās ir vārstas uz tūdu vinnestu izmaksāšanu, kuri ar spēlētāja “iemaksu”, viena likmi, ir saistīti veiksmes elementa dēļ, t.i., vinnesta iespējas dēļ. Cik lielā mērā tomēr azartspēles šajās lietās ir savstarpīgi nošķiramas to formas un konfigurācijas atšķirību dēļ?

41. Vispirms būtu jāatzīst, ka ne visus azartspēļu veidus iespējams uzskatīt par viendabīgiem pakalpojumiem no nodokļu neitralitātes principa viedokļa, kuri tādēļ būtu pieliekami ar viendabīgiem nodokļa likmi.

42. Tas praksē daļēbvalstī mēģinātu tiesības noteikt “nosacījumus un ierobežojumus” 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam. Tomēr šādas tiesības ir tieši paredzētas, lai ļautu daļēbvalstī mēģināt PVN pielikt noteiktus azartspēļu veidus. (12)

43. Citiem vārdiem sakot, daļēbvalsts patiešām var ierobežot nodokļa uzlikšanu – vai, tieši pretēji, paredzēt nodokļa atbrīvojumu – attiecībā uz noteiktiem azartspēļu veidiem. Tādējādi nodokļu neitralitātes princips nevar to piespiest pieņemt nostāju “visu vai neko”, kas nozīmētu, ka, ja daļēbvalsts paredz nodokļa atbrīvojumu attiecībā uz vienu azartspēļu veidu, tai jāpiešķir atbrīvojums arī attiecībā uz visām pārējām spēlēm vai visiem pārējiem azartspēļu veidiem.

44. Tomēr dažādu spēļu vai azartspēļu veidu atšķirību dēļ tās ir grūti atšķirt viena no otras, un tādēļ ir grūti izlemt, vai azartspēles ir salīdzināmas. Lai gan man gribētos uzskatīt, ka, piemēram, kāršu spēles, rulete un spēļu automāti ir atšķirīgi azartspēļu veidi, ja tos savstarpīgi salīdzina, šāds vispārīgs jautājums nerodas šajās lietās, jo *Linneweber* lieta attiecas uz spēļu automātiem un *Akritidis* lieta attiecas uz kāršu spēlēm.

45. Tomēr būtu pārspīlētīgi vienkārši uzskatīt, piemēram, ka visas kāršu spēles ir savstarpīgi līdzīgas, jo ir pārāk daudz iespēju, lai bez tīlākiem apsvērumiem prezumētu, ka visi uz kārtām balstītie azartspēļu veidi ir līdzīgi pakalpojumi no nodokļu neitralitātes principa piemērošanas viedokļa.

46. Manuprāt, tomēr nav nozīmes nelielām atšķirībām konkrētajā gadījumā salīdzināmo kāršu spēļu noteikumos vai konfigurācijā.

47. Tā kā var iedomāties neskaitāmu daudzumu azartspēļu veidu, nodokļu neitralitātes princips tiktu lielā mērā apiets, ja daļēbvalstī būtu atļauts PVN uzlikšanas mērķiem spēles nošķirt, pamatojoties uz nelielām atšķirībām spēles struktūrā, procesā un noteikumos. Nevar noliegt, ka Tiesa, kā ir norādījis Linnevēbere, savos spriedumos lietās *Glawe* un *Town & County Factors* ir cieši pamatojusies uz dažādu spēļu īpašo struktūras konfigurāciju un norisi (13), taču šīs lietas, salīdzinot ar izskatāmajām lietām, neskāra azartspēļu līdzību nodokļu neitralitātes izpratnē un jautājumu par nodokļa uzlikšanu kā tūdu – to mērķis bija aprēķināt *nodokļa bēzi* un īpaši novērtēt jau saņemto iemaksu atbilstoši attiecīgās azartspēles organizācijai.

48. Attiecībā uz azartspēļu līdzības novērtējumu nodokļu neitralitātes izpratnē ir jāpatur prātā, ka šis princips ietver viendabīgiem pret precēm vai pakalpojumiem, kas ir “līdzīgi un tādēļ savstarpīgi konkurē”, un tādēļ, kā Tiesa jau ir norādījis, tas ir arī principa, kurš paredz

konkurences izkropojumu novēršanu (14), izpausme.

49. Attiecīgi spriedumos lietās C-481/98 (15) un C-384/01 (16) Tiesa novērtēja darbību līdzbu, lai konstatētu, vai attiecīgās darbības savstarpji konkur un vai tās pāc atšķirīga attieksme no nodokļu viedokļa var radīt konkurences izkropošanas risku.

50. Pretīji Komisijas apgalvotajam tas, ka iepriekšējais punkts norādīts lietas attiecīs uz samazinātu nodokļa likmi, neliedz šo judikatūru piemērot izskatāmās lietas, jo jautājums ir vismaz par to, vai atbilstoši nodokļu neitralitātes principam attiecībā uz noteiktu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu jāpastāv vienādi attieksmei no nodokļu viedokļa.

51. Ja preču vai pakalpojumu līdzība ir atkarīga no tā, vai tie savstarpji konkur, ir tikai loģiski pāc analoģijas piemērot Tiesas judikatūru attiecībā uz EKL 90. panta otro daļu, saskaņā ar ko attiecībā uz preču līdzības izvērtējumu ir jāizvērtē, vai “no patērētāju viedokļa tās atbilst vienādam vajadzībām, un kritērijs, lai to novērtētu, ir nevis, vai tās ir pilnīgi identiskas, bet gan, vai to izmantošana ir analoģiska un salīdzināma” (17).

52. Piemēram, Tiesa šādu nostāju ir akceptējusi spriedumā lietā Komisija/Francija, izvērtējot patērētāja lēmumu veikt pirkumu, lai tādējādi novērtētu, vai atbilstoši nodokļu neitralitātes principam atlīdzināmi un neatlīdzināmi farmaceitiskie izstrādājumi ir jāuzskata par vienādam precēm, kuras savstarpji konkur. (18)

53. Ja to attiecina uz azartspēļu veidiem, tad tie ir uzskatāmi par līdzīgiem, ja tie “pilda vienādas [patērētāja – spēlmaņa] vajadzības”, un tādējādi to izmantošana ir salīdzināma, t.i., atšķirības starp divām viena veida azartspēlēm, piemēram, diviem kāršu spēļu variantiem, neiespaido patērētāja lēmumu piedalīties vienā vai citā azartspēlē. Šāds gadījums, tā kā no patērētāja viedokļa attiecīgās azartspēles ir līdzīgas, to aplikšana ar atšķirīgām nodokļa likmēm varētu radīt konkurences izkropojumu.

54. Būtu jāpiebilst, ka, izvērtējot, vai šāda veida atšķirībām ir kāda nozīme – kā parasti, kad tiek novērtēts apgrozījuma nodoklis atbilstoši kopīgai PVN sistēmai – ir nepieciešama vispārīga nostāja, kas izvairīs no mēģinājumiem radīt atšķirībām un pirmām kārtām koncentrējas uz vidusmēra patērētāja viedokli. (19)

55. Vai konkrēts gadījums irpus publiskiem kazino nodrošināti spēļu automāti un kāršu spēles no to izmantošanas viedokļa vidusmēra patērētāja gadījumā ir salīdzināmi ar šādu kazino piedāvājumiem un atbilst tādām pašām vajadzībām vai ar, tieši pretīji, tie būtiski atšķiras, tomēr ir jānovērtē valsts tiesai.

56. Ciklā azartspēles pamatā ir vienāda veida – kāršu spēles vai spēļu automāti – un, paturot prātā, ka azartspēļu pievilcību galvenokārt pamato iespēja laimēt, iespējamajam vinnesta lielumam un, vispārīgākā veidā, azartspēlei piemētošajam riskam ir svarīgs iespaids uz vidusmēra patērētāja lēmumu spēlēt azartspēli.

57. Visbeidzot, attiecībā uz Linnevēberes un Vācijas valdības izvirzītajiem argumentiem par to, ka nodokļu atbrīvojuma ierobežošana attiecībā uz publiskos kazino organizētajām azartspēlēm ir saderīga ar nodokļu neitralitātes principu, jo šādas azartspēles tiek apliktas ar kazino nodevu, kas palīdz nasegt ar apgrozījuma nodokli, pietiek norādīt, ka Tiesa šos argumentus ir noraidījusi savā spriedumā *Fischer* lietā (20).

58. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmajiem diviem jautājumiem lietā C-453/02 ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts liedz aplikāt ar nodokli spēļu automātu pārvaldīšanu, ja no PVN ir atbrīvota līdzīga spēļu automātu pārvaldīšana, ko veic

licencēts publiskais kazino. Novērtējot spēļu automātu līdzību, valsts tiesai ir jāizvērtē, vai publisko kazino spēļu automātu izmantošana no vidusmēra patērētāja viedokļa ir salīdzināma ar citur izmantoto spēļu automātu izmantošanu, kā arī šie automāti savstarpēji konkurē; šajā sakarā jāpaši ir jāņem vērā iespējamais vinnesta lielums un spēles risks.

59. Tāpat uz pirmo jautājumu lietā C-462/02 ir jāatbild, ka Sestās direktivas 13. panta B daļas f) apakšpunkts liedz aplikēt ar nodokli kāršu spēles organizāciju, ja no PVN ir atbrīvota līdzīga kāršu spēles organizācija, ko veic licencēts publiskais kazino. Novērtējot kāršu spēļu līdzību, valsts tiesai ir jāizvērtē, vai publiskajos kazino organizēto kāršu spēļu izmantošana no vidusmēra patērētāja viedokļa ir salīdzināma ar citur organizētām kāršu spēlēm, kā arī šīs kāršu spēles savstarpēji konkurē; šajā sakarā ir jāpaši jāņem vērā iespējamais vinnesta lielums un spēles risks.

60. Visbeidzot, attiecībā uz Vācijas valdības tiesas sēdes laikā norādīto, ka šis sprieduma iedarbība laikā būtu ierobežojama, it īpaši tāpēc, ka tā bija pārliecināta, ka Vācijas tiesiskais regulējums par apgrozījuma nodokli ir saderīgs ar Kopienas tiesību sistēmu, man nešķiet, ka pastāv pietiekams pamats šādam ierobežojumam laikā. Kā pamatoti konstatējis Komisija, iepriekš minētais Tiesas spriedums *Glawe* lietā (21) neattiecinot nekādu tiesisko paņēmumu attiecībā uz Vācijas tiesiskā regulējuma par apgrozījuma nodokli atbilstību Kopienas tiesību sistēmai, ka tas attiecas uz azartspēļu aplikšanu ar nodokli, jo šis spriedums attiecas tikai uz nodokļa bāzes aprēķināšanu. Tāpat – ņemot vērā Komisijas rīcības brīvību šajā jomā – šādu paņēmumu nevar attaisnot ar to, ka Komisija vēl nav uzsākusī tiesvedību pret Vācijas Federālo Republiku par Līguma pārkāpumu jomā, kas skar azartspēļu aplikšanu ar nodokli.

B – *Par Sestās direktivas 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa tiešo iedarbību (trešais jautājums lietā C-453/02 un otrs jautājums lietā C-462/02)*

1. Galvenie lietas dalībnieku izvirzītie argumenti

61. Saskaņā ar Vācijas valdības viedokli 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzētais nodokļa atbrīvojums derīgums, loteriju un citiem azartspēļu veidiem, pirmkārt, nav bez nosacījumiem un, otrkārt, tas ir pārkāpums neprecīzs, lai attaisnotu nepārprotamus un, tāpēc – tieši piemērojamus pienākumus. Tāpat arī nodokļu neitralitātes princips nemaina Sestās direktivas 13. panta B daļas f) apakšpunkta nenoteiktību.

62. Lai gan Komisija atzīst, ka dalībvalstis bauda plašu rīcības brīvību azartspēļu aplikšanā ar nodokli, dalībvalsts nevar noraidīt tāda nodokļa maksājuma sēdību, kurš var pierādīt, ka viņš bijis atbrīvots no nodokļa atbilstoši direktīvai, norādot, ka nav bijušas pieņemtas attiecīgās valsts tiesību normas. Komisija šajā sakarā īpaši atsaucas uz spriedumu *Kügler* lietā (22) un uz šo pamata apgalvo, ka tādi atbrīvojumu paredzošas normas ierobežojumi kā šajā lietā nevar izslēgt tiešo iedarbību.

63. Linnevēbere tiesas sēdes laikā būtībā piekrita Komisijas viedoklim šajā sakarā.

2. Vērtējums

64. Uzdodot trešo jautājumu lietā C-453/02 un otro jautājumu lietā C-462/02, *Bundesfinanzhof* vēlas noskaidrot, vai tādās apstākļos kā abās pamata lietās privātpersona var valsts tiesā atsaukties uz Sestās Direktivas 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzēto nodokļa atbrīvojumu.

65. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja direktīvas normas šķiet bez nosacījumiem un pietiekoši precīzas un ja paredzējajiem termiņiem nav veikti ieviešanas pasākumi, privātpersonas var uz šīm tiesību normām atsaukties tiesvedībā pret valsti un tajās paredzēto tiesību sistēmu ir aizsargājamas.

(23)

66. Šaj? sakar? vispirms ir j?atz?m?, ka fakts, ka ir nepieciešama Kopienas ties?bu normas interpret?cija –, ?emot v?r?, piem?ram, t?du principu k? nodok?u neitralit?tes princips, – pats par sevi neizsl?dz, ka norma ir pietiekoši prec?za un noteikta, lai priv?tpersona var?tu uz to atsaukties valsts ties?. (24) Prejudici?l? nol?muma proced?ra par Kopienas ties?bu normas interpret?ciju ir dr?z?k iecer?ta, lai nodrošin?tu – it ?paši iepret? pret?jai valsts ties?bu normai – ties?bu, kur?m piem?t tieša iedarb?ba, vienveid?gu piem?rošanu, kuras priv?tpersonai paredz Kopienas ties?bas. (25)

67. Ir tiesa, ka dal?bvalst?m ir zin?ma r?c?bas br?v?ba, ierobežojot 13. panta B da?as f) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma apjomu. (26)

68. Tom?r past?v?gaj? judikat?r? Tiesa ir l?musi, ka, pat ja Direkt?va paredz dal?bvalstij sam?r? plašu r?c?bas br?v?bu, priv?tperson?m nevar liegt ties?bas atsaukties uz direkt?vas norm?m tikt?l, cikt?l to ?paš? priekšmeta d?? t?s ir iesp?jams noš?irt no visp?r?j? normu kopuma un k? t?das piem?rot. (27)

69. Ja, paredzot nosac?jumus un ierobežojumus 13. panta B da?as f) apakšpunkt? paredz?tajam atbr?vojumam no nodok?a, dal?bvalsts iev?ro tai pieš?irt?s r?c?bas br?v?bas robežas, ko tai pieš?ir š? norma, nav šaubu, ka priv?tpersona, kas t?d?j?di neietilpst noteikt? nodok?u atbr?vojuma darb?bas jom?, nevar uz šo normu atsaukties, iebilstot pret nodok?a nov?rt?jumu. (28)

70. Tom?r attiec?gi nevar izsl?gt iesp?ju, ka priv?tpersona atsaucas uz šo ties?bu normu, lai nov?rstu valsts tiesisk? regul?juma piem?rošanu, ja šis regul?jums p?rsniedz vai nav sader?gs ar dal?bvalst?m pieš?irto r?c?bas br?v?bu.

71. K? esmu nor?d?jusi iepriekš, 13. panta B da?as f) apakšpunkts ir izprotams t?d?j?di, ka dal?bvalst?m ir j?iev?ro nodok?u neitralit?tes princips, nosakot nosac?jumus un ierobežojumus nodok?a atbr?vojuma attiecin?šanai uz azartsp?l?m. (29)

72. T? rezult?t?, ja dal?bvalsts nav atbilstoši nodok?u neitralit?tes principam nodok?a atbr?vojumu attiecin?jusi uz azartsp?l?m, t?, k? to pamatoti ir nor?d?jusi Komisija, nevar atsaukties uz pašas nepaveikto, lai liegtu nodok?u maks?t?jam ties?bas uz atbr?vojumu no nodok?a, kuru viš? ir ties?gs piepras?t saska?? ar Sesto direkt?vu. (30)

73. Vai tas t? ir pamata liet?s, ir jaut?jums, kas ir j?izlemj valsts tiesai, izmantojot nor?des, kas sniegtas, atbildot uz pirmajiem diviem jaut?jumiem liet? C?453/02 un pirmo jaut?jumu liet? C?462/02.

74. T?d?j?di uz trešo jaut?jumu liet? C?453/02 un otro jaut?jumu liet? C?462/02 ir j?atbild, ka priv?tpersona var valsts ties? atsaukties uz Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunkt? paredz?to nodok?a atbr?vojumu, lai iebilstu pret valsts tiesisko regul?jumu, kas nav sader?gs ar šo ties?bu normu.

V – Secin?jumi

75. ?emot v?r? iepriekš min?to, es ierosinu Tiesai uz tai uzdotajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

A – Liet? C?453/02

1) Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunkts liedz aplikēt ar nodokli sp??u autom?ta p?rvald?šanu, ja no PVN ir atbr?vota l?dz?ga sp??u autom?ta p?rvald?šana, ko veic licenc?ts

publiskais kazino. Novērtējot spēļu automātu līdzību, valsts tiesai ir jāizvērtē, vai publisko kazino spēļu automātu izmantošana no vidusmēra patērētāja viedokļa ir salīdzināma ar citur izmantoto spēļu automātu izmantošanu, kā dēļ šie automāti savstarpēji konkurē; šajā sakarā jāpaši ir jāņem vērā iespējamais vinnesta lielums un spēles risks;

2) privātpersona var valsts tiesā atsaukties uz Sestās direktivas 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzēto nodokļa atbrīvojumu, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo tiesību normu.

B – *Lietā C-462/02*

1) Sestās direktivas 13. panta B daļas f) apakšpunkts liedz aplikēt ar nodokli kāršu spēles organizēšanu, ja no PVN ir atbrīvota līdzīga kāršu spēles organizēšana, ko veic licencēts publiskais kazino. Novērtējot kāršu spēļu līdzību, valsts tiesai ir jāizvērtē, vai publiskajās kazino organizēto kāršu spēļu izmantošana no vidusmēra patērētāja viedokļa ir salīdzināma ar citur organizētām kāršu spēlēm, kā dēļ šīs kāršu spēles savstarpēji konkurē; šajā sakarā ir jāpaši jāņem vērā iespējamais vinnesta lielums un spēles risks;

2) privātpersona var valsts tiesā atsaukties uz Sestās direktivas 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzēto nodokļa atbrīvojumu, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo tiesību normu.

1 – Oriģinālvaloda – vācu.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145. lpp.).

3 – 1998. gada 11. jūnija spriedums lietā C-283/95 (*Recueil*, I-3369. lpp.).

4 – Iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā C-283/95

5 – Iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā C-283/95, 27. punkts.

6 – Cita starpā 2003. gada 8. maija spriedums lietā C-384/01 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4395. lpp., 25. punkts), 2001. gada 11. oktobra spriedums lietā C-267/99 *Christiane Adam* (*Recueil*, I-7467. lpp., 36. punkts) un 2001. gada 3. maija spriedums lietā C-481/98 Komisija/Francija (*Recueil*, I-3369. lpp., 22. punkts).

7 – Skat. it īpaši šajā sakarā 2003. gada 3. aprīļa spriedumu lietā C-144/00 *Hoffmann* (*Recueil*, I-2921. lpp., 27. punkts), 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā C-141/00 *Kügler* (*Recueil*, I-6833. lpp., 30. punkts) un 1999. gada 7. septembra spriedumu lietā C-216/97 *Gregg* (*Recueil*, I-4947. lpp., 20. punkts).

8 – 1993. gada 2. augusta spriedums lietā C-111/92 *Lange/Finanzamt Fürstenfeldbruck* (*Recueil*, I-4677. lpp., 16. un 17. punkts).

9 – Iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā C-283/95, 28. punkts.

10 – Iepriekš 3. zemesvērtības piezīmi minētais spriedums lietā C-283/95, 31. punkts.

11 – 2001. gada 27. septembra secinājumi lietā C-498/99 *Town & County*, 70. punkts (2002. gada 17. septembra spriedums, *Recueil*, I-7173. lpp.).

- 12 – Skat. manus secin?jums iepriekš 11. zemsv?tras piez?m? min?taj? liet? C?498/99, 69. punkts. Skat. ar? ?ener?ladvok?ta Džeikobsa [Jacobs] 1994. gada 3. marta secin?jums liet? C?38/93 *Glawe* (1994. gada 5. maija spriedums, *Recueil*, I?1679. lpp.), 10. punkts.
- 13 – Šaj? sakar? t?pat skat. apsv?rumus manos secin?jumus iepriekš 11. zemsv?tras piez?m? min?taj? liet? C498/99, 68.–74. punkts, k? ar? 12. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?38/93.
- 14 – Iepriekš 6. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? C?481/89, 22. punkts; skat ar? iepriekš 27. punktu.
- 15 – Iepriekš 6. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? C?481/89, 27. un 28. punkts.
- 16 – Iepriekš 6. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? C?384/01, 30. punkts.
- 17 – Cita starp? 2002. gada 27. febru?ra spriedums liet? C?302/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I?2055. lpp., 23. punkts) un 1995. gada 11. augusta spriedums apvienotaj?s liet?s no C?367/93 I?dz C?377/93 *Roders* u.c. (*Recueil*, I?2229. lpp., 27. punkts).
- 18 – Iepriekš 6. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? C?481/98, 27. punkts.
- 19 – Skat. 1999. gada 25. febru?ra spriedumu liet? C?349/96 *Card Protection Plan* (*Recueil*, I?973. lpp., 29. punkts).
- 20 – Skat. iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?283/95, 29. un 30. punkts.
- 21 – Skat. iepriekš 47. punktu.
- 22 – Iepriekš 7. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? C?141/00, 57. punkts.
- 23 ? Skat. cita starp? 2003. gada 20. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?465/00, C?138/01 un C?139/01 *Österreichischer Rundfunk* u.c. (*Recueil*, I?4989. lpp., 98. punkts), iepriekš 7. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?141/00, 51. punkts, un 1989. gada 22. j?nija spriedumu liet? 103/88 *Fratelli Costanzo* (*Recueil*, 1839. lpp., 29. punkts).
- 24 – Skat. cita starp? 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?102/02 *Beuttenm?ller* (*Recueil*, I?5405. lpp., 37. punkts).
- 25 – Šaj? sakar? skat. 1963. gada 5. febru?ra spriedumu liet? 26/62 *Van Gend* un *Loos* (*Recueil*, 3. lpp., 26. punkts).
- 26 – Skat. iepriekš 26., 42. un turpm?kos punktus.
- 27 – Šaj? sakar? skat. 1999. gada 10. j?nija spriedumu liet? C?346/97 *Braathens* (*Recueil*, I?3419. lpp., 30. punkts) un 1982. gada 19. janv?ra spriedumu liet? 8/81 *Becker* (*Recueil*, 53. lpp., 30. punkts).
- 28 – Skat. iepriekš 7. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?141/00, 55. punkts.
- 29 – Skat. iepriekš 26. punktu.
- 30 – Skat. iepriekš 7. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? C?141/00, 60. punkts.