FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 8. juli 2004 [1]

I — Indledning

1. De præjudicielle spørgsmål, som Bundesfinanzhof har forelagt Domstolen i de to forenede sager, vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv 77/388/EØF [2] (herefter »sjette direktiv«).

2. Denne sag vedrører spørgsmålet om, hvorvidt en medlemsstat i henhold til denne bestemmelse for så vidt angår opkrævning af moms må sondre mellem på den ene side hasardspil, der på lovlig eller ulovlig vis afholdes et andet sted end i et godkendt offentligt kasino, og på den anden side hasardspil, der afholdes i et godkendt offentligt kasino.

3. Domstolen opfordres således til at præcisere sin praksis fra Fischer-dommen [3] for så vidt angår omfanget af princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til opkrævning af moms af hasardspil.

II — De relevante bestemmelser

A — *Fællesskabsretten*

4. Artikel 13, punkt B, i sjette direktiv med overskriften »Andre fritagelser« bestemmer bl.a. følgende:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fri-

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 — Dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Sml. I, s. 3369.

tagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

f) væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat

[...]«

B — *National ret*

5. I henhold til § 4, nr. 9, litra b), i Umsatzsteuergesetz 1993 (tysk lov af 1993 om omsætningsafgift, herefter »UStG«) er følgende transaktioner fritaget for moms:

»omsætning omfattet af væddeløbs- og lotteriloven samt den omsætning fra drift af godkendte offentlige spillekasinoer, der beror på kasinodriften. [...]«

III — De faktiske omstændigheder, sagsforløbet og de præjudicielle spørgsmål

A — *Sag C-453/02*

6. Edith Linneweber er universalarving efter sin i 1999 afdøde mand, der var den (oprindelige) afgiftspligtige, og som havde godkendelse til mod vederlag at stille spilleautomater til rådighed på værtshuse og i restauranter samt i de spillehaller, som han ejede.

7. Edith Linneweber og den afgiftspligtige angav indtægterne fra driften af disse automater som afgiftsfrie; Finanzamt fandt derimod ikke, at disse indtægter var omfattet af momsfritagelsen i henhold til UStG's § 4, nr. 9, litra b).

8. Finanzgericht Münster, der derefter blev anlagt sag ved, fastslog under henvisning til Domstolens dom i Fischer-sagen[4] og den fortolkning af princippet om afgiftsneutralitet, der blev foretaget i denne, at den pågældende omsætning var afgiftsfri.

4 — Dom i sag C-283/95, nævnt ovenfor i fodnote 3.

9. Bundesfinanzhof, der foretager revisionsankebehandlingen i denne sag og er den forelæggende ret, anser det derimod for tvivlsomt, om omsætningen, sådan som Finanzgericht har antaget, er fritaget for afgift i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv. Den forelæggende ret har henvist til, at Domstolen i Fischer-dommen lagde vægt på, at hasardspillet blev afholdt ulovligt, hvorimod der i det foreliggende tilfælde er tale om offentligt godkendte spilleautomater. Spilleautomaterne i de offentlige kasinoer adskiller sig i praksis normalt betydeligt fra spilleautomaterne på værtshuse og i restauranter og i erhvervsmæssigt drevne spillehaller, især for så vidt angår størrelsen af indsatsen, gevinsterne og den procentsats af indsatserne, der udbetales som gevinst.

10. Den forelæggende ret sætter spørgsmålstegn ved, om sondringen mellem lovlige og ulovlige hasardspil er fællesskabsretligt relevant. Efter rettens opfattelse kan det også tænkes, at artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv skal fortolkes således, at en medlemsstat ikke må opkræve moms af (lovlig eller ulovlig) afholdelse af hasardspil, hvis afholdelsen af et *sådant* hasardspil i et godkendt offentligt kasino er fritaget for afgift.

11. For at få klarhed over afgiftsfritagelsens anvendelsesområde har Bundesfinanzhof ved kendelse af 6. november 2002 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 13, punkt B, litra f), i direktiv 77/388/EØF fortolkes således, at en medlemsstat ikke må opkræve merværdiafgift af afholdelse af hasardspil eller spil om penge, hvis en tilsvarende virksomhed, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse?

2) Er artikel 13, punkt B, litra f), i direktiv 77/388/EØF allerede til hinder for, at en medlemsstat opkræver merværdiafgift af drift af spilleautomater, hvis en tilsvarende virksomhed er omfattet af en afgiftsfritagelse, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer, eller er det endvidere en forudsætning, at de spilleautomater, der er opstillet andre steder end i kasinoer, på væsentlige punkter, f.eks. med hensyn til maksimumsindsatsen og maksimumsgevinsten, kan sammenlignes med spilleautomater i kasinoer?

3) Kan den, der opstiller automaterne, påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i direktiv 77/388/EØF?«

B — *Sag C-462/02*

12. Fra 1987 til 1991 drev Savvas Akritidis spillekasinoet »Monte-Carlo« i Herne-Eickel

(Tyskland), hvor han havde næringsretlig tilladelse til at afholde roulettespil og kortspil. Han havde bl.a. tilladelse til at afholde memory-kortspil, hvor der er et kortbord ved siden af spillebordet. Savvas Akritidis respekterede imidlertid hverken ved roulette- eller kortspillet de betingelser, som myndighederne havde opstillet. F.eks. blev kortbordet ikke anvendt, og den tilladte maksimumsindsats blev overskredet.

13. I momsansættelserne af 1. april 1996 medregnede Finanzamt i første omgang også indtægterne fra de ulovlige roulette- og kortspil. Efter en klage fra Savvan Akritidis fritog Finanzamt som følge af Domstolens dom i Fischer-sagen roulettespillet fra moms, men betragtede stadig de ulovligt afholdte kortspil som afgiftspligtige.

14. Finanzgericht, der derefter blev anlagt sag ved, nåede derimod frem til, at indtægterne fra kortspillene også skulle fritages for moms i medfør af artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv, og den erhvervsdrivende for så vidt kunne påberåbe sig denne bestemmelse direkte.

15. Finanzamt indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof, der er den forelæggende ret. Efter Finanzamts opfattelse kan det kortspil, som sagsøgeren afholder, kun til en vis grad sammenlignes med de kortspil, der tilbydes i de offentlige kasinoer, og der er derfor ikke, sådan som Domstolen forudsatte i Fischer-dommen, nogen konkurrence mellem spillene. Savvan Akritidis har derimod hævdet, at de kortspil, han afholder, svarer til dem i kasinoerne og derfor er momsfritaget ligesom disse.

16. Henset til Fischer-dommen — hvor Domstolen ifølge den forelæggende ret gik ud fra, at det (ulovlige) spil, som Karlheinz Fischer afholdt, svarede til det roulettespil, der blev spillet i de behørigt godkendte offentlige kasinoer — har den forelæggende ret rejst det spørgsmål, om det er tilstrækkeligt til at opnå afgiftsfritagelse i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv, at det pågældende kortspil afholdes både i offentlige kasinoer og andre steder, eller om disse kortspil skal ligne hinanden på væsentlige punkter. Ifølge retten er det desuden tvivlsomt, om borgerne kan påberåbe sig den nævnte direktivbestemmelse.

17. På baggrund heraf har Bundesfinanzhof ved kendelse af 6. november 2002 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 13, punkt B, litra f), i direktiv 77/388/EØF allerede til hinder for, at en medlemsstat opkræver merværdiafgift af afholdelse af kortspil, hvis en tilsvarende virksomhed, når den udføres

af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse, eller er det endvidere en forudsætning, at kortspil, der afholdes andre steder end i kasinoer, på væsentlige punkter, f.eks. med hensyn til maksimumsindsatsen og maksimumsgevinsten, kan sammenlignes med kortspil i kasinoer?

2) Kan den, der afholder kortspil, påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i direktiv 77/388/EØF?«

IV — Besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål

A — *Omfanget af princippet om afgiftsneutralitet for så vidt angår beskatning af hasardspil (første og andet spørgsmål i sag C-453/02 og første spørgsmål i sag C-462/02)*

18. De to første spørgsmål i sag C-453/02 og første spørgsmål i sag C-462/02, der skal behandles under ét i det følgende, går i det væsentlige ud på, om artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv allerede er til hinder for opkrævning af moms af afholdelse af hasardspil eller spil om penge, hvis afholdelsen af hasardspil af samme art — som for eksempel drift af en spilleautomat eller afholdelse af et kortspil — i et godkendt offentligt kasino er fritaget for moms, eller kun er til hinder for momsopkrævning, hvis de hasardspil, der afholdes i et godkendt offentligt kasino, også kan sammenlignes med de hasardspil, der afholdes andre steder, for så vidt angår væsentlige egenskaber ved spillene.

1) Parternes væsentlige anbringender

19. *Savvan Akritidis* har ikke afgivet noget indlæg i de foreliggende forenede sager.

20. Over for Domstolen har *Edith Linneweber* — i modsætning til hvad hun har gjort gældende i hovedsagen — anført, at opkrævningen af moms af indtægterne fra de spilleautomater, som hendes mand drev, ikke strider mod artikel 13, punkt B, litra f), da de er væsentligt anderledes end de spilleautomater, der er opstillet i de offentlige kasinoer. Edith Linneweber har anført, at medlemsstaterne har en skønsmæssig beføjelse til at fastlægge betingelserne og grænserne for afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv, såfremt de, sådan som Domstolen fastslog i Fischer-dommen, overholder princippet om afgiftsneutralitet. Dette princip er kun overtrådt, hvis der opkræves forskellig afgift af sammenlignelige aktiviteter. To tjenesteydelser er sammenlignelige, hvis der — set ud fra forbrugernes synsvinkel — er tilstrækkelig tæt konkurrence mellem dem. Ved bedømmelsen af dette spørgsmål skal der inddrages alle faktorer, der bestemmer, hvilken nytte og værdi tjenesteydelsen har for forbrugerne;

tjenesteydelsens ydre og selvstændige fremtoningspræg er ikke det eneste afgørende; det har også betydning under hvilke betingelser, tjenesteydelsen kan opnås, hvad dens nøjagtige indhold er, og hvilke fordele og ulemper, der er forbundet med den for forbrugerne.

21. For så vidt angår det sted og det tidsrum, hvor spilleautomaterne står til rådighed, tjenesteydelsesmodtagerne, den tekniske udformning af spillet (minimumsspilletid, maksimumsindsats og minimumsgevinstkvote) og spillemiljøet, er der så store forskelle mellem de spilleautomater, hovedsagen drejer sig om, og dem, der findes i godkendte offentlige kasinoer, at der set ud fra forbrugernes synsvinkel ikke er nogen konkurrence mellem de to former for spil, og de kan derfor også henset til princippet om afgiftsneutralitet behandles forskelligt. Selv hvis man antager, at de to former for spil er sammenlignelige, er der skaffet en ens afgiftsbelastning gennem opkrævningen af kasinoafgift på spilleautomater i godkendte offentlige kasinoer.

22. *Den tyske regering* har ligeledes understreget, at de spilleautomater og kortspil, som de to hovedsager drejer sig om, adskiller sig væsentligt fra de automater, der er opstillet, og de kortspil, der afholdes i godkendte offentlige kasinoer (f.eks. for så vidt angår afvikling, muligheder for gevinst, spillets varighed og indsatsens størrelse). Den afgiftsmæssige skelnen mellem disse hasardspil, der afholdes i godkendte offentlige kasinoer og andre steder, er derfor ikke blot objektivt nødvendig men også forenelig med fællesskabsretten, især princippet om afgiftsneutralitet, og omfattet af det skøn, der er indrømmet medlemsstaterne.

23. Som det fremgår af Fischer-dommen, forbyder princippet om afgiftsneutralitet ganske vist en generel afgiftsretlig skelnen mellem lovlige og ulovlige tjenesteydelser, men det kræver ikke omvendt, at alle lovlige hasardspil skal underkastes ens skatter og afgifter, hvis de rent faktisk er af forskellig art. Den tyske lovgiver har i overensstemmelse hermed knyttet forskellige retsfølger til forskellige lovlige spilleformer og spillesteder. Som følge af de væsentlige forskelle mellem arten og omfanget af de hasardspil, der afholdes henholdsvis i godkendte offentlige kasinoer og andre steder, er der ingen konkurrence mellem disse hasardspil. Når det skal konstateres, om der er konkurrence mellem to bestemte spil, kan man på supplerende vis inddrage de principper, som Fællesskabets organer har udviklet til fastlæggelse af det sagligt og geografisk set »relevante marked« i henhold til artikel 82 EF.

24. Endelig har den tyske regering gjort gældende, at den er berettiget til at opkræve moms af hasardspil, der afholdes andre steder end i offentlige kasinoer, da denne

afgift for så vidt angår hasardspil i offentlige kasinoer opkræves gennem kasinoafgiften.

25. *Kommissionen* har gjort gældende, at artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv, materielretligt alene sigter mod »hasardspil eller spil om penge« og ikke inddrager de beskatningskriterier, der anvendes i Tyskland, nemlig spørgsmålet om, hvem der foranstalter spillet, eller hvor spillet finder sted. Princippet om afgiftsneutralitet indebærer især et forbud mod at behandle erhvervsdrivende, der foretager ensartede transaktioner, forskelligt i momsretlig henseende. Det følger i hvert fald af Fischer-dommen, at medlemsstaterne ikke må udelukke de lovlige hasardspil fra afgiftsfritagelsen. Det eneste, der kan være afgørende i henhold til sjette direktiv, er, om der, uanset eventuelle forskelle i spillemåderne, i det væsentlige er tale om ét og samme hasardspil. Det påhviler i den konkrete situation den nationale retsinstans eller de nationale myndigheder at tage stilling til, om dette er tilfældet.

2) Bedømmelse

26. Som alle parterne i de to sager med rette har gjort rede for, fremgår det af Fischer-dommen [5], at medlemsstaterne ganske vist i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), kan fastsætte betingelserne og begrænsningerne for afgiftsfritagelsen for hasardspil eller spil om penge, men at de skal overholde princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem.

27. I henhold til fast retspraksis er princippet om afgiftsneutralitet især til hinder for, at lignende varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til moms, og sådanne varer og tjenesteydelser skal derfor beskattes ens [6].

28. Det skal følgelig fastslås, at princippet om afgiftsneutralitet ikke er afhængigt af, hvem den erhvervsdrivende er, eller i hvilken retsform denne udøver sin virksomhed [7].

29. En ordning som den, der er opstillet i den tyske momslov, og hvorefter det afgørende for afgiftsfritagelse for så vidt angår

5 — Dom i sag C-283/95, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 27.

6 — Jf. bl.a. dom af 8.5.2003, sag C-384/01, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4395, præmis 25, af 11.10.2001, sag C-267/99, Christiane Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 36, og af 3.5.2001, sag C-481/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3369, præmis 22.

7 — Jf. om dette aspekt især dom af 3.4.2003, sag C-144/00, Hoffmann, Sml. I, s. 2921, præmis 27, af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 30, og af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 20.

transaktioner fra hasardspil — sådan som det fremgår af forelæggelseskendelsen — er, om de foregår i godkendte offentlige kasinoer, befinder sig derfor automatisk i et vist spændingsforhold over for princippet om afgiftsneutralitet.

30. Den tyske regering har ganske vist anført, at den tyske momslov bygger på en sondring mellem omsætning, der er opnået henholdsvis i offentlige kasinoer og andre steder, men regeringen har især under den mundtlige forhandling fremhævet, at denne sondring i sidste ende beror på de betydelige forskelle, der rent faktisk er mellem hasardspillene — herunder spillemiljøet, spørgsmålet om, hvor let det er at komme til spillestedet, og så videre — og at sondringen derfor er forenelig med princippet om afgiftsneutralitet.

31. Efter min opfattelse holder denne opfattelse af flere grunde næppe stik.

32. For det første fremgår det — sådan som Kommissionen også har henvist til — af forelæggelseskendelsen, at offentlige kasinoer i princippet ikke er udelukket fra at tilbyde hasardspil, der gives næringsretlig tilladelse til, og som altså også kan afholdes lovligt andre steder.

33. Desuden fremgår det af Fischer-dommen, at man ikke generelt kan gå ud fra, at en sondring mellem hasardspil, der afholdes henholdsvis i offentlige kasinoer og andre steder, svarer til den sondring, der er tilladt set i lyset af princippet om afgiftsneutralitet. Jeg skal i det følgende fremsætte nogle bemærkninger til denne dom.

34. Fischer-sagen drejede sig om afgiftsmæssig ligebehandling af et hasardspil, som blev afholdt andre steder end i godkendte offentlige kasinoer, og som lignede det roulettespil, der afholdes i godkendte offentlige kasinoer.

35. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at afholdelsen af roulettespillet andre steder end i de godkendte offentlige kasinoer også var ulovlig, og at Domstolen ved sin besvarelse af spørgsmålet, om opkrævning af moms af dette hasardspil var forenelig med princippet om afgiftsneutralitet, i sidste ende især fokuserede på, om spillet var lovligt eller ulovligt. Domstolen fastslog således under henvisning til dommen i sag C-111/92 [8], at princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til opkrævning af moms er til hinder for »en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner« [9].

8 — Dom af 2.8.1993, sag C-111/92, Lange, Sml. I, s. 4677, præmis 16 og 17.

9 — Dom i sag C-283/95, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 28.

36. Som følge heraf må hasardspil i hvert fald ikke allerede behandles forskelligt i afgiftsretlig henseende, fordi det er forskelligt, om de er lovlige eller ej. Dette har betydning i sag C-462/02, der drejer sig om et kortspil, der tilbydes ulovligt et andet sted end i godkendte offentlige kasinoer.

37. For det andet skal påstanden om, at hasardspil henset til princippet om afgiftsneutralitet adskiller sig fra hinanden, allerede fordi de afholdes af eller i offentlige kasinoer, afvises. Domstolen fastslog netop i Fischer-dommen, at en medlemsstat ikke kan opkræve moms af et hasardspil — der vel at mærke afholdes et andet sted end i et godkendt offentligt kasino — hvis en tilsvarende virksomhed, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse [10].

38. Domstolen kunne ikke have konstateret dette, hvis det faktisk forholdt sig således, at de hasardspil, som tilbydes i offentlige kasinoer, allerede adskiller sig væsentligt fra de hasardspil, som udbydes af erhvervsdrivende, som følge af de forskelle, der består med hensyn til adgang til spillene, spillemiljøet, »spillekulturen« eller kredsen af spillere.

39. Der bliver det centrale spørgsmål tilbage, om og i givet fald under hvilke betingelser de hasardspil, som er omtvistet i hovedsagerne — spilleautomater og kortspil — sådan som det siges i Fischer-dommen, skal anses for hasardspil, der *svarer til* dem, der, når de udføres af godkendte offentlige spillekasinoer, er omfattet af en afgiftsfritagelse.

40. Som jeg allerede gjorde rede for i mit forslag til afgørelse i sagen Town & County Factors [11], har alle hasardspil om penge i momsretlig henseende det fælles kendetegn, at de sigter mod udbetaling af en gevinst, som er forbundet med spillerens »modydelse«, spilleindsatsen, afhængig af et element af held, nemlig gevinstchancen. Men hvor vidt skal der i den foreliggende sammenhæng sondres mellem hasardspil på grund af forskelle mellem spillenes art og udformning?

41. Det skal indledningsvis konstateres, at næppe alle hasardspil eller spil om penge henset til princippet om afgiftsneutralitet kan anses for ensartede tjenesteydelser og følgelig alle skal beskattes ens.

10 — Dom i sag C-283/95, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 31.

11 — Forslag til afgørelse fremsat den 27.9.2001 i sag C-498/99, Town & County Factors, dom af 17.9.2002, Sml. I, s. 7173, punkt 70.

42. Dette ville nemlig fratage medlemsstaterne enhver mulighed for at udøve et skøn ved fastlæggelsen af betingelserne og grænserne for afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f). Denne skønsbeføjelse skal netop give medlemsstaterne mulighed for at pålægge visse former for hasardspil moms [12].

43. En medlemsstat kan med andre ord meget vel begrænse momsopkrævningen af — eller omvendt afgiftsfritagelsen for — hasardspil til visse former for hasardspil. Medlemsstaten kan altså ikke som følge af princippet om afgiftsneutralitet tvinges til at anvende en »alt eller intet-løsning«, således at den, hvis den for eksempel fritager et konkret hasardspil eller en bestemt form for hasardspil for afgift, også er nødt til at fritage alle andre hasardspil eller former for hasardspil for afgift.

44. Det ligger imidlertid i sagens natur, at grænsen mellem forskellige hasardspil eller former for hasardspil — det vil sige spørgsmålet, om hasardspil er ensartede eller ej — er svær at drage. Jeg er ganske vist tilbøjelig til at anse kortspil, roulettespil og spilleautomater som forskellige former for hasardspil, men spørgsmålet opstår ikke så generelt her, da Linneweber-sagen kun vedrører spilleautomater, og Akritidis-sagen kun drejer sig om kortspil.

45. På den anden side ville det nok være at gå for vidt, hvis man for eksempel anså alle kortspil for at være ensartede; der er for store muligheder for at lave forskellige udformninger til, at man uden videre kan gå ud fra, at alle hasardspil med kort er ensartede tjenesteydelser henset til princippet om afgiftsneutralitet.

46. Mindre forskelle i udformningen af eller strukturen bag de hasardspil, der skal sammenlignes, kan efter min mening dog ikke have betydning.

47. Da man kan lave utallige variationer af hasardspil, ville man i vidt omfang omgå princippet om afgiftsneutralitet, hvis medlemsstaterne allerede som følge af mindre forskelle i spillestruktur, -måder og -regler kunne foretage en sondring ved afgørelsen af, om et bestemt spil kan pålægges moms eller ej. Det er rigtigt, at Domstolen, sådan som Edith Linneweber har anført, i Glawe-dommen samt Town & County Factors-dommen i høj grad så på, hvorledes spillets struktur konkret var udformet, og hvordan det enkelte spil foregik [13], men disse sager drejede sig ikke som her om, hvorvidt hasardspil skal anses for ensartede ud fra princippet om afgiftsneutralitet, og om beskatningsspørgsmålet som sådant, men derimod om en fastlæggelse af *beskatningsgrundlaget* og dermed især om en kvalifice-

12 — Jf. mit forslag til afgørelse i sag C-498/99, nævnt ovenfor i fodnote 11, punkt 69. Jf. ligeledes allerede generaladvokat Jacobs forslag til afgørelse fremsat den 3.3.1994 i sag C-38/93, Glawe, dom af 5.5.1994, Sml. I, s. 1679, punkt 10.

13 — Jf. også min redegørelse herom i forslag til afgørelse i sag C-498/99, nævnt ovenfor i fodnote 11, punkt 68-74, samt dommen i sag C-38/93, nævnt ovenfor i fodnote 12.

ring af den modydelse, der rent faktisk modtages, på grundlag af, hvorledes hasardspillet konkret er udformet.

48. Ved bedømmelsen af, om hasardspil er ensartede henset til princippet om afgiftsneutralitet, skal man derimod huske, at dette princip indebærer en ligebehandling af »sammenlignelige varer, som konkurrerer indbyrdes« og således også, sådan som Domstolen allerede har fastslået, er udtryk for princippet om fjernelse af konkurrencefordrejninger [14].

49. I overensstemmelse hermed har Domstolen for eksempel i dommene i sag C-481/98 [15] og sag C-384/01 [16] foretaget bedømmelsen af, om transaktioner er ensartede, ud fra, om de pågældende transaktioner konkurrerer indbyrdes, og forskellige momssatser derfor ville indebære en risiko for konkurrencefordrejning.

50. I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, taler det forhold, at de under punkt 49 nævnte tilfælde vedrørte en reduceret momssats, ikke imod at overføre denne retspraksis på de to foreliggende situationer, for der er her i hvert fald tale om, hvorvidt bestemte leveringer af varer eller tjenesteydelser i henhold til princippet om afgiftsneutralitet skal beskattes ens eller ej.

51. Hvis det er afgørende for, om varer eller tjenesteydelser er ensartede, hvorvidt de konkurrerer indbyrdes eller ej, er det nærliggende at slutte analogt fra Domstolens praksis vedrørende artikel 90, stk. 2, EF, hvorefter det ved fortolkningen af begrebet lignende varer, skal undersøges, om de pågældende varer »frembyder ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt. Denne undersøgelse skal ikke foretages på grundlag af et strengt identitetskriterium, men ud fra, om varerne med hensyn til deres anvendelse er beslægtet med hinanden og sammenlignelige« [17].

52. For eksempel har Domstolen ved at tage udgangspunkt i, hvad der er afgørende for en forbrugers køb, i sag C-481/98, Kommissionen mod Frankrig, anvendt dette kriterium ved bedømmelsen af, om lægemidler, der refunderes, i forhold til lægemidler, der ikke refunderes, ud fra princippet om afgiftsneutralitet skal anses for sammenlignelige varer, der står i et indbyrdes konkurrenceforhold [18].

14 — Dette siges udtrykkeligt i dommen i sag C-481/98, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 22; jf. også ovenfor under punkt 27.

15 — Dommen i sag C-481/98, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 27 og 28.

16 — Dommen i sag C-384/01, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 30.

17 — Jf. bl.a. dom af 27.2.2002, sag C-302/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2055, præmis 23, og af 11.8.1995, forenede sager C-367/93 — C-377/93, Roders m.fl., Sml. I, s. 2229, præmis 27.

18 — Dommen i sag C-481/98, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 27.

53. Hvis man anvender dette kriterium på hasardspil eller spil om penge, så er der derfor tale om lignende tjenesteydelser, såfremt disse »tjener samme behov« ud fra forbrugerens, altså spillerens, synspunkt, og altså med hensyn til deres anvendelse er sammenlignelige, det vil sige, hvis eventuelle forskelle mellem to hasardspil af samme art, for eksempel to variationer af et kortspil, ikke er afgørende for, om forbrugerne vælger at deltage i det ene eller det andet hasardspil. I et sådant tilfælde er de pågældende hasardspil med hensyn til deres anvendelse sammenlignelige, således at en forskellig beskatning af dem vil kunne medføre konkurrencefordrejninger.

54. Det skal tilføjes, at man ved bedømmelsen af spørgsmålet, om bestemte forskelle er af betydning i så henseende — ligesom man generelt gør det ved bedømmelsen af en transaktion inden for rammerne af det fælles momssystem — skal foretage en samlet bedømmelse, hvor man undgår kunstige sondringer, og det afgørende først og fremmest er gennemsnitsforbrugernes synsvinkel [19].

55. Det er imidlertid den nationale retsinstans, der i det konkrete tilfælde skal tage stilling til, om de spilleautomater, der drives, og de kortspil, der afholdes, med hensyn til deres anvendelse ligner eller opfylder samme behov som dem, der tilbydes i offentlige kasinoer, eller derimod adskiller sig væsentligt fra hinanden.

56. Ved hasardspil af grundlæggende samme art — altså henholdsvis kortspil eller spilleautomater — vil det — henset til, at det, der lokker ved hasardspil eller spil om penge, først og fremmest er chancen for at vinde — nok især være den mulige maksimumsgevinst og generelt set risikoen ved spillet, der har en relevant indflydelse på, hvilket spil en gennemsnitsforbruger vælger.

57. Endelig skal det for så vidt angår Edith Linneweber og den tyske regerings argument om, at en afgiftsfritagelse, som kun omfatter hasardspil, der afholdes i offentlige kasinoer, er forenelig med princippet om afgiftsneutralitet, fordi disse spil er underlagt en kasinoafgift, som også dækker moms, blot konstateres, at Domstolen afviste dette argument allerede i Fischer-dommen [20].

58. På grundlag af alle disse forhold skal de to første spørgsmål i sag C-453/02 besvares således, at artikel 13, punkt B, litra f), i sjette

19 — Jf. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, Card Protection Plan, Sml. I, s. 973, præmis 29.

20 — Dommen i sag C-283/95, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 29 og 30.

direktiv er til hinder for opkrævning af merværdiafgift af drift af spilleautomater, hvis en lignende virksomhed er omfattet af en afgiftsfritagelse, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer. Ved vurderingen af, om spilleautomaterne er sammenlignelige, skal den nationale retsinstans lægge afgørende vægt på, om de spilleautomater, der drives henholdsvis i offentlige kasinoer eller andre steder, set med en gennemsnitforbrugers øjne med hensyn til deres anvendelse er sammenlignelige og derfor konkurrerer indbyrdes, og i denne sammenhæng især tage hensyn til faktorer som den mulige maksimumsgevinst og risikoen ved spillet.

59. I overensstemmelse hermed skal første spørgsmål i sag C-462/02 besvares således, at artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv er til hinder for opkrævning af merværdiafgift af afholdelse af et kortspil, hvis et lignende kortspil er omfattet af en afgiftsfritagelse, når det afholdes i godkendte offentlige spillekasinoer. Ved vurderingen af, om kortspillene er sammenlignelige, skal den nationale retsinstans lægge afgørende vægt på, om de kortspil, der afholdes henholdsvis i offentlige kasinoer eller andre steder, set med en gennemsnitforbrugers øjne med hensyn til deres anvendelse er sammenlignelige og derfor konkurrerer indbyrdes, og i denne sammenhæng især tage hensyn til faktorer som den mulige maksimumsgevinst og risikoen ved spillet.

60. Endelig er der efter min opfattelse ikke tilstrækkeligt grundlag for det anbringende, som den tyske regering har fremført under den mundtlige forhandling, om, at dommens tidsmæssige retsvirkninger i givet fald skal begrænses, fordi regeringen havde ret til at gå ud fra, at den tyske momsordning var i overensstemmelse med fællesskabsretten. Som Kommissionen med rette har bemærket, kunne Domstolens dom i Glawe-sagen [21] ikke skabe en berettiget forventning om, at den tyske momsordning generelt set er i overensstemmelse med fællesskabsretten for så vidt angår momsopkrævning af hasardspil, da denne dom udelukkende drejede sig om beregning af beskatningsgrundlaget. Henset til de skønsbeføjelser, som Kommissionen har på dette område, kan det forhold, at Kommissionen hidtil ikke har indledt nogen traktatbrudssag om beskatning af hasardspil mod Tyskland, heller ikke skabe en sådan berettiget forventning.

B — *Direkte virkning af afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv (tredje spørgsmål i sag C-453/02 og andet spørgsmål i sag C-462/02)*

1) Parternes væsentlige anbringender

61. Efter den *tyske regerings* opfattelse er afgiftsfritagelsen for væddemål, lotterier og hasardspil i henhold til artikel 13, punkt B,

21 — Jf. herom ovenfor under punkt 47.

litra f), på den ene side ikke ubetinget og på den anden side heller ikke tilstrækkeligt præcis til at begrunde klare og dermed umiddelbart anvendelige forpligtelser. Princippet om afgiftsneutralitet ændrer heller ikke noget ved, at artikel 13, punkt B, litra f), er uklar.

62. *Kommissionen* har ganske vist indrømmet, at medlemsstaterne har en bred skønsmargen for så vidt angår beskatning af hasardspil eller spil om penge, men en medlemsstat kan ikke gøre gældende over for en afgiftspligtig person, der er i stand til at bevise, at han er omfattet af en afgiftsfritagelsesgruppe i henhold til direktivet, at staten ikke har udstedt sådanne nationale bestemmelser. Kommissionen har i denne forbindelse især henvist til Kügler-dommen [22] og på grundlag heraf gjort gældende, at begrænsninger af en regel om fritagelse, der eventuelt kan indføres — sådan som det er tilfældet her — ikke kan udelukke den direkte virkning.

63. *Edith Linneweber* har under den mundtlige forhandling erklæret, at hun i det væsentlige deler Kommissionens opfattelse.

2) Bedømmelse

64. Med tredje spørgsmål i sag C-453/02 og andet spørgsmål i sag C-462/02 ønsker Bundesfinanzhof oplyst, om private i en situation som den, der foreligger i de to hovedsager, kan påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv for en national ret.

65. Ifølge fast retspraksis kan private i alle tilfælde, når bestemmelser i et direktiv fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, støtte ret herpå over for staten, og de rettigheder, som direktivet fastlægger, skal beskyttes, såfremt staten ikke rettidigt har gennemført direktivet korrekt i national ret [23].

66. Det skal i denne forbindelse indledningsvis konstateres, at det forhold, at en bestemmelse i fællesskabsretten, skal fortolkes — for eksempel set i lyset af en grundsætning som princippet om afgiftsneutralitet — ikke i sig selv udelukker, at denne bestemmelse er tilstrækkeligt betinget og præcis til, at en privat kan påberåbe sig den for en national ret [24]. Forelæggelsessøgsmål om fortolkning af fællesskabsretten har netop til formål at sikre en ensartet gennemførelse — især over for modsatrettet national ret — af umid-

22 — Dommen i sag C-141/00, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 57.

23 — Jf. bl.a. dom af 20.5.2003, forenede sager C-465/00, C-138/01 og C-139/01, Österreichischer Rundfunk m.fl., Sml. I, s. 4989, præmis 98, dom i sag C-141/00, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 51, og dom af 22.6.1989, sag 103/88, Fratelli Costanzo, Sml. s. 1839, præmis 29.

24 — Jf. for eksempel senest dom af 29.4.2004, sag C-102/02, Beuttenmüller, Sml. I, s. 5405, især præmis 37.

delbart anvendelige rettigheder, som fællesskabsretten indrømmer private [25].

67. Det er rigtigt, at medlemsstaterne har en skønsmæssig beføjelse til at begrænse anvendelsesområdet for afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f) [26].

68. Domstolen har imidlertid i fast praksis fastslået, at det forhold, at et direktiv tillægger medlemsstaterne større eller mindre skønsmæssige beføjelser, ikke udelukker, at borgerne kan støtte ret på de bestemmelser i direktivet, som efter deres indhold kan frigøres fra sammenhængen og anvendes særskilt [27].

69. Så længe en medlemsstat ved fastlæggelsen af betingelserne og begrænsningerne for afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv overholder grænserne for den skønsbeføjelse, den er blevet tillagt ved denne bestemmelse, kan de borgere, der herefter ikke henhører under anvendelsesområdet for afgiftsfritagelsen, ikke påberåbe sig denne bestemmelse som argument imod afgiftsopkrævningen [28].

70. Det er omvendt ikke udelukket, at en borger påberåber sig denne bestemmelse for at udelukke anvendelsen af en national ordning, såfremt denne går videre end eller strider mod den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne har fået indrømmet.

71. Som allerede nævnt skal artikel 13, punkt B, litra f), forstås således, at medlemsstaterne ved fastlæggelsen af betingelserne og grænserne for afgiftsfritagelsen for hasardspil eller spil om penge skal overholde princippet om afgiftsneutralitet [29].

72. Hvis en medlemsstat har undladt at fastlægge afgiftsfritagelsen for hasardspil eller spil om penge i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, kan den, sådan som Kommissionen med rette har anført, ikke påberåbe sig sin egen undladelse for at afvise at give en borger en fritagelse, som denne lovligt har krav på i henhold til sjette direktiv [30].

25 — Jf. i denne retning allerede dom af 5.2.1963, sag 26/62, Van Gend & Loos, Sml. 1954-1964, s. 375, org.ref.: Rec. s. 3.

26 — Jf. ovenfor under punkt 26 og 42 f.

27 — Jf. herom dom af 10.6.1999, sag C-346/97, Braathens, Sml. I, s. 3419, præmis 30, og af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 30.

28 — Jf. dommen i sag C-141/00, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 55.

29 — Jf. ovenfor under punkt 26.

30 — Jf dommen i sag C-141/00, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 60.

73. Det tilkommer den nationale ret at tage stilling til, om dette er tilfældet, på grundlag af henvisningerne i svaret på de to første spørgsmål i sag C-453/02 og det første spørgsmål i sag C-462/02.

74. Tredje spørgsmål i sag C-453/02 og andet spørgsmål i sag C-462/02 skal derfor besvares således, at private kan påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv for en national retsinstans med henblik på at modsætte sig en national ordning, der er uforenelig med denne bestemmelse.

V — Forslag til afgørelse

75. På grundlag heraf foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål således:

Sag C-453/02

»1) Artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv er til hinder for opkrævning af merværdiafgift af drift af en spilleautomat, hvis en lignende virksomhed er omfattet af en afgiftsfritagelse, når den udføres af godkendte offentlige spillekasinoer. Ved vurderingen af, om spilleautomaterne er sammenlignelige, skal den nationale retsinstans lægge afgørende vægt på, om de spilleautomater,

der drives henholdsvis i offentlige kasinoer eller andre steder, set med en gennemsnitsforbrugers øjne med hensyn til deres anvendelse er sammenlignelige og derfor konkurrerer indbyrdes, og i denne sammenhæng især tage hensyn til faktorer som den mulige maksimumsgevinst og risikoen ved spillet.

2) Private kan påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv for en national retsinstans med henblik på at modsætte sig en national ordning, der er uforenelig med denne bestemmelse.«

Sag C-462/02

»1) Artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv er til hinder for opkrævning af merværdiafgift af afholdelse af et kortspil, hvis et lignende kortspil er omfattet af en afgiftsfritagelse, når det afholdes i et godkendt offentligt spillekasino. Ved vurderingen af, om kortspillene er sammenlignelige, skal den nationale retsinstans lægge afgørende vægt på, om de kortspil, der afholdes henholdsvis i offentlige kasinoer eller andre steder, set med en gennemsnitforbrugers øjne med hensyn til deres anvendelse er sammenlignelige og derfor konkurrerer indbyrdes, og i denne sammenhæng især tage hensyn til faktorer som den mulige maksimumsgevinst og risikoen ved spillet.

2) Private kan påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv for en national retsinstans med henblik på at modsætte sig en national ordning, der er uforenelig med denne bestemmelse.«