CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL apresentadas em 8 de Julho de 2004 [1]

I — Introdução

1. As questões prejudiciais submetidas nos dois processos apensos, pelo Bundesfinanzhof ao Tribunal de Justiça dizem respeito à interpretação do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva 77/388/CEE [2] (a seguir «Sexta Directiva»).

2. Nestes processos coloca-se a questão de saber em que medida um Estado-Membro pode, nos termos da disposição referida, diferenciar, relativamente à cobrança do imposto sobre o valor acrescentado, por um lado, entre jogos de azar organizados de modo lícito ou ilícito fora de um casino público autorizado, e, por outro, jogos de azar organizados num casino público autorizado.

3. Deste modo, é pedido ao Tribunal de Justiça que precise a sua jurisprudência no acórdão Fischer [3] quanto ao alcance do princípio da neutralidade fiscal em matéria de regime de IVA aplicável aos jogos de azar.

II — Enquadramento jurídico

A — *Direito comunitário*

4. O artigo 13.º, B, da Sexta Directiva, sob a epígrafe «Outras isenções», prevê, designadamente, o seguinte:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das

1 — Língua original: alemão.

2 — Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

3 — Acórdão de 11 de Junho de 1998 (C-283/95, Colect., p. I-3369).

isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

f) As apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro, sem prejuízo das condições e dos limites estabelecidos pelos Estados-Membros;

[...]»

B — *Direito nacional*

5. Nos termos do § 4, n.º 9, alínea b), da Umsatzsteuergesetz de 1993 (lei alemã sobre o imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») estão isentos de impostos:

«os volumes de negócios abrangidos pela lei sobre as apostas e lotarias, do mesmo modo que os volumes de negócios realizados através do jogo pelos casinos públicos autorizados [...]».

III — Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

A — *Quanto ao processo C-453/02*

6. E. Linneweber é herdeira universal do seu cônjuge, sujeito passivo (originário), falecido no ano de 1999, o qual se dedicava, com autorização administrativa, à instalação de máquinas de jogo a dinheiro em estabelecimentos de restauração e ainda em salas de jogos que lhe pertenciam para exploração a título oneroso.

7. O sujeito passivo e a demandante declararam as receitas resultantes da exploração dos aparelhos de jogo como operações isentas de impostos, ao passo que o Finanzamt considerou que estas receitas não estão abrangidas pela isenção prevista no § 4, n.º 9, alínea b), da UStG.

8. O Finanzgericht Münster, na sequência do recurso que lhe foi submetido, decidiu, invocando o acórdão Fischer [4] do Tribunal de Justiça e a interpretação do princípio da neutralidade fiscal aí efectuada, que as operações em causa estavam isentas de imposto.

4 — Acórdão Fischer (já referido na nota 3).

9. Em contrapartida, o Bundesfinanzhof, órgão jurisdicional de reenvio, para que foi interposto recurso de revista deste acórdão, tem dúvidas quanto à concepção do Finanzgericht, segundo a qual as referidas operações estão isentas de imposto ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva. O órgão jurisdicional de reenvio refere que, no acórdão Fischer, o Tribunal de Justiça atendeu ao carácter ilícito da organização do jogo de azar, mas que no caso em apreço se trata de máquinas automáticas de jogo administrativamente autorizadas. Contudo, as máquinas automáticas de jogo dos casinos públicos distinguem-se normalmente, em termos factuais, de modo considerável das exploradas nos estabelecimentos de restauração e salas de jogos, em especial, no que toca ao montante das apostas, dos prémios e da percentagem das apostas distribuída a título de prémios.

10. O órgão jurisdicional de reenvio considera duvidoso que a distinção entre jogos de azar lícitos e ilícitos seja realmente relevante para o direito comunitário. Admite também que o artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva possa ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode sujeitar a exploração (autorizada ou não) de jogos de azar a imposto sobre o valor acrescentado quando a actividade *do mesmo tipo* desenvolvida por um casino público autorizado beneficia de isenção.

11. Para clarificar o âmbito de aplicação da isenção, o Bundesfinanzhof, por decisão de 6 de Novembro de 2002, submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais.

«1) O artigo 13.?, B, alínea f), da Directiva 77/388/CEE deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode sujeitar a organização de jogos de azar ou a dinheiro a imposto sobre o valor acrescentado quando a actividade desse tipo desenvolvida por um casino público autorizado beneficia de isenção?

2) O artigo 13.?, B, alínea f), da Directiva 77/388/CEE opõe-se desde logo a que um Estado-Membro sujeite a exploração de máquinas automáticas de jogo a dinheiro a imposto sobre o valor acrescentado quando a actividade desse tipo desenvolvida por um casino público autorizado beneficia de isenção, ou tem ainda de ser demonstrado que as máquinas de jogos exploradas fora dos casinos são, em pontos essenciais, como, por exemplo, quanto à aposta e ao prémio máximos, equiparáveis às máquinas automáticas de jogo dos casinos?

3) Quem instala máquinas de jogo pode invocar a isenção ao abrigo do artigo 13.?, B, alínea f), da Directiva 77/388/CEE?»

B — *Quanto ao processo C-462/02*

12. S. Akritidis explorou de 1987 a 1991, em Herne-Eickel, o casino «Monte-Carlo», no

qual organizou, com licença de exploração, jogos de roleta, bem como jogos de cartas. Entre outros, estava autorizado a organizar jogos de cartas Memory, os quais, além da mesa de jogo, utilizam uma chamada tábua de cartas. Todavia, não respeitou tanto quanto à roleta como quanto ao jogo de cartas as condições impostas pelas autoridades. Entre outras coisas, a tábua das cartas não foi utilizada e o montante máximo da aposta foi excedido.

13. Inicialmente, nos avisos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado, de 1 de Abril de 1996, o Finanzamt teve em conta também os impostos relativos à roleta e ao jogo de cartas. Na sequência da reclamação de S. Akritidis, o Finanzamt considerou isento o jogo da roleta, com base no acórdão Fischer do Tribunal de Justiça, mas continuou a considerar passíveis de imposto os jogos de cartas ilegalmente organizados.

14. Pelo contrário, o Finanzgericht, posteriormente demandado, concluiu que também as operações relativas ao jogo de cartas estão isentas de imposto sobre o volume de negócios, de acordo com o artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva e que o empresário pode, assim, invocar directamente esta disposição.

15. Inconformado, o Finanzamt interpôs recurso de revista para o Bundesfinanzhof, o órgão jurisdicional de reenvio. Segundo o Finanzamt, o jog de cartas organizado pelo recorrente em primeira instância só limitadamente é equiparável aos jogos de cartas dos casinos públicos, pelo que falta a relação de concorrência entre os jogos pressuposta pelo Tribunal de Justiça no acórdão Fischer. Em contrapartida, S. Akritidis sustenta que os jogos de cartas por ele organizados correspondem aos jogos de cartas dos casinos e, portanto, devem igualmente ser isentos de imposto.

16. O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se se, tendo em conta o acórdão Fischer — no qual o Tribunal de Justiça entendeu que o jogo (ilícito) organizado por Karlheinz Fischer se assemelhava a um jogo de roleta, como é praticado nos casinos públicos devidamente autorizados — para efeitos da isenção referida no artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva, é suficiente que os jogos de cartas sejam organizados tanto em casinos públicos como fora destes, ou se é necessário que estes jogos de cartas sejam, em pontos essenciais, equiparáveis. Além disso, parece duvidoso que os particulares possam invocar a referida disposição da directiva.

17. Neste contexto, o Bundesfinanzhof, por decisão de 6 de Novembro de 2002, submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 13.º, B, alínea f), da Directiva 77/388/CEE proíbe que um Estado-Membro sujeite a imposto sobre o valor acrescentado a organização de um jogo de cartas pelo simples facto de a

organização de jogos de cartas por um casino público autorizado estar isenta do imposto, ou tem ainda de ser demonstrado que os jogos de cartas organizados fora dos casinos são, em pontos essenciais, como, por exemplo, as regras do jogo e o montante máximo da aposta e dos ganhos, equiparáveis aos jogos de cartas dos casinos?

2) Pode o organizador do jogo invocar a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea f), da Directiva 77/388/CEE?»

IV — Resposta às questões prejudiciais

A — *Quanto ao alcance do princípio da neutralidade fiscal no que toca à tributação de jogos de azar (primeira e segunda questões no processo C-453/02 e primeira questão no processo C-462/02)*

18. As duas primeiras questões no processo C-453/02 e a primeira questão no processo C-462/02, que a seguir analisarei em conjunto, visam, no essencial, saber se o artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva se opõe, desde logo, a que o imposto sobre o valor acrescentado seja cobrado sobre a organização de jogos de azar ou a dinheiro, quando a actividade do mesmo tipo — como a exploração de uma máquina automática de jogo ou a organização de um jogo de cartas — desenvolvida por um casino público autorizado está isenta de imposto sobre o valor acrescentado ou só quando os jogos de azar organizados por um casino público autorizado são equiparáveis aos jogos de azar organizados fora destes casinos, também relativamente a características essenciais do jogo.

1. Principais argumentos das partes

19. *S. Akritidis* não apresentou observações nos presentes processos apensos.

20. Perante o Tribunal de Justiça, *E. Linneweber* — afastando-se do ponto de vista que tinha defendido no processo principal — considerou que a tributação do volume de negócios resultante da exploração das máquinas automáticas de jogo pelo seu cônjuge não viola o artigo 13.º, B, alínea f), porque estas se distinguem de modo considerável das máquinas automáticas de jogo que são exploradas nos casinos públicos. Indica, a este propósito, que os Estados-Membros dispõem de uma margem de apreciação ao estabelecerem as condições e os limites da isenção para jogos de azar, nos termos do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva, desde que, como o Tribunal de Justiça observou no acórdão Fischer, seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal. Porém, este princípio só é violado quando actividades comparáveis são tratadas de forma diferente em sede de imposto sobre o volume de negócios. Duas prestações de serviços são comparáveis quando — do ponto de vista do consumidor — se encontram em concorrência suficientemente

directa. Ao apreciar esta questão, é necessário atender a todos os factores que determinam a utilidade e o valor da prestação de serviços para o consumidor, sendo relevante não só o aspecto exterior e abstracto da prestação de serviços, mas também em que condições a prestação de serviços pode ser recebida, qual o seu exacto conteúdo e quais as vantagens e desvantagens que traz ao consumidor.

21. Entre as máquinas automáticas de jogo em questão no processo principal e as máquinas automáticas de jogo em casinos públicos autorizados existem diferenças tão grandes no que toca à disponibilidade no espaço e no tempo, aos destinatários da prestação de serviços, à organização técnica do jogo (duração mínima do jogo, montante máximo da aposta, quota mínima de redistribuição) e ao meio onde o jogo decorre que, do ponto de vista do consumidor, as duas formas de jogo não se encontram numa relação de concorrência entre si e, portanto, podem ser tratadas de maneira diferente à luz do princípio da neutralidade fiscal. Mesmo pressupondo a comparabilidade de ambas as formas de jogo, a igualdade de tributação é estabelecida através da cobrança de uma contribuição sobre *slot-machines* em casinos públicos autorizados.

22. O *Governo alemão* sublinha também que as máquinas automáticas de jogo e os jogos de cartas, de que se trata em ambos os processos principais, se distinguem, de modo considerável, das máquinas exploradas nos casinos públicos autorizados ou dos jogos de cartas aí organizados (por exemplo, no que toca à forma como se desenrolam, à possibilidade de prémios, à duração dos jogos e ao montante das apostas). Portanto, a diferenciação fiscal entre estes jogos de azar organizados no interior e fora dos casinos públicos autorizados é não só objectivamente necessária, mas também compatível com o direito comunitário, em especial com o princípio da neutralidade fiscal, e está dentro dos limites da margem de apreciação reconhecida aos Estados-Membros.

23. É certo que o princípio da neutralidade fiscal proíbe, como decorre do acórdão Fischer, uma diferenciação fiscal generalizada entre prestações de serviços lícitas e ilícitas, mas não impõe que todos os jogos de azar lícitos sejam sujeitos a contribuições e impostos idênticos se estes jogos tiverem, realmente, natureza diferente. Por conseguinte, o legislador alemão estabeleceu diferentes consequências jurídicas para diferentes tipos de jogo e locais de jogo lícitos. Devido às diferenças fundamentais, quanto ao tipo e dimensões, entre jogos de azar organizados no interior e fora de casinos públicos autorizados, não existe qualquer relação de concorrência entre estes jogos de azar. Para determinar se dois jogos estão em concorrência entre si, pode ainda recorrer-se aos princípios desenvolvidos pelas instituições comunitárias para determinar o «mercado relevante», geográfico e do produto, nos termos do artigo 82.º CE.

24. Finalmente, o Governo alemão entende também que tem a faculdade de tributar em IVA os jogos de azar organizados fora de casinos públicos, porque este imposto é

cobrado sobre jogos de azar em casinos públicos através da contribuição a que estão sujeitos.

25. A *Comissão* sustenta que, materialmente, o artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva visa apenas a organização de «jogos de azar ou a dinheiro», sendo irrelevantes os critérios em que assenta a tributação na Alemanha, nomeadamente, a pessoa do organizador ou o local de organização. O princípio da neutralidade fiscal opõe-se, designadamente, a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de IVA. Em qualquer caso, decorre do acórdão Fischer que os Estados-Membros não podem reservar a isenção apenas aos jogos de azar que tenham carácter lícito. Nos termos da Sexta Directiva, é decisivo apenas se, não obstante eventuais diferenças quanto às modalidades de jogo, se trata, no essencial, do mesmo jogo de azar. Compete ao órgão jurisdicional nacional ou às autoridades nacionais determinar se isto se verifica no caso concreto.

2. Apreciação

26. Como todas as partes nos dois processos justamente referiram, embora resulte do acórdão Fischer [5] que os Estados-Membros, em conformidade com o artigo 13.º, B, alínea f), têm a faculdade de determinar as condições e os limites da isenção para jogos de azar ou a dinheiro, é necessário que o façam com respeito do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA.

27. Segundo jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se, nomeadamente, a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA, de modo que os referidos produtos devem ser submetidos a uma taxa uniforme [6].

28. Deste modo, deve concluir-se, em primeiro lugar, que o princípio da neutralidade fiscal atende à similitude da operação, não à pessoa ou forma jurídica do operador económico que efectua a operação [7].

29. Em consequência, é gerada automaticamente uma certa fricção entre este princípio e um regime como o que consta da lei alemã

5 — Acórdão Fischer (já referido na nota 3, n.º 27).

6 — V., por exemplo, acórdãos de 8 de Maio de 2003, Comissão/França (C-384/01, Colect., p. I-4395, n.º 25); de 11 de Outubro de 2001, Adam (C-267/99, Colect., p. I-7467, n.º 36), e de 3 de Maio de 2001, Comissão/França (C-481/98, Colect., p. I-3369, n.º 22).

7 — V., quanto a este aspecto, em especial, acórdãos de 3 de Abril de 2003, Hoffmann (C-144/00, Colect., p. I-2921, n.º 27); de 10 de Setembro de 2002, Kügler (C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 30), e de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 20).

relativa ao imposto sobre o volume de negócios, segundo a qual, como resulta do despacho de reenvio, para a isenção de operações relativas a jogos de azar é decisivo se são efectuadas por casinos públicos autorizados.

30. O Governo alemão indicou, é certo, que a lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios assenta na diferenciação entre operações efectuadas no interior de casinos públicos e fora de casinos públicos, mas frisou, sobretudo na audiência, que esta distinção assenta, em última análise, nas diferenças consideráveis que existem, de facto, entre os jogos de azar — incluindo o meio onde o jogo decorre e as possibilidades de acesso ao local, etc. — e, portanto, é compatível com o princípio da neutralidade fiscal.

31. Duvido, por várias razões, que esta argumentação seja convincente.

32. Por um lado, como a Comissão também referiu, decorre do despacho de reenvio que os casinos públicos não se encontram, em princípio, impedidos de explorar jogos de azar que requerem uma licença de exercício, ou seja, que são admissíveis também fora de casinos públicos.

33. Mas, além disso, resulta também do acórdão Fischer que não é possível afirmar, em geral, que uma distinção entre jogos de azar organizados no interior e fora dos casinos públicos corresponde a uma tributação diferenciada que é admissível à luz do princípio da neutralidade fiscal. Seguem-se alguns esclarecimentos quanto a este acórdão.

34. O acórdão Fischer incidiu sobre a questão da igualdade de tratamento fiscal de um jogo de azar organizado fora de casinos públicos autorizados, que se assemelha a um jogo de roleta, tal como é praticado nos casinos públicos devidamente autorizados.

35. A este respeito, deve notar-se que, neste caso, a organização do jogo de roleta fora do casino público autorizado era também ilícita e que o Tribunal de Justiça respondeu à questão da compatibilidade da tributação deste jogo de azar com o princípio da neutralidade fiscal atendendo sobretudo, em última análise, ao carácter lícito/ilícito de um jogo de azar. Remetendo para o acórdão no processo C-111/92 [8], afirmou que o princípio da neutralidade fiscal se opõe, «em matéria de cobrança do IVA, a uma diferenciação generalizada entre as transacções ilícitas e as transacções lícitas» [9].

8 — Acórdão de 2 de Agosto de 1993, Lange (Colect., p. I-4677, n.os 16 e 17).

9 — Acórdão Fischer (já referido na nota 3, n.º 28).

36. Portanto, por um lado, os jogos de azar não devem, em qualquer caso, ser objecto de tratamento fiscal diferente apenas porque se distinguem quanto à licitude. Isto é importante no presente processo C-462/02, no qual está em causa um jogo de cartas ilegalmente organizado fora de casinos públicos autorizados.

37. Por outro lado, com base no acórdão Fischer, deve, porém, igualmente rejeitar-se a tese de que os jogos de azar se distinguem, à luz do princípio da neutralidade fiscal, só porque são organizados por ou em casinos públicos. Com efeito, o Tribunal de Justiça afirmou nesse mesmo acórdão que um Estado-Membro não pode sujeitar um jogo de azar — organizado, note-se, fora de um casino público autorizado — ao IVA quando a actividade correspondente efectuada por um casino público autorizado beneficia de isenção [10].

38. O Tribunal de Justiça não poderia ter feito esta afirmação se, de facto, fosse correcto que os jogos de azar organizados pelos casinos públicos se distinguem de modo considerável dos jogos de azar organizados pelos exploradores comerciais logo devido às diferentes possibilidades de acesso, ao meio onde o jogo decorre, à «cultura do jogo» ou ao público diferente.

39. Mas resta responder à questão principal, que consiste em saber se ou em que condições os jogos de azar em causa nos processos principais — máquinas automáticas de jogo e jogos de cartas — podem ser considerados, nos termos do acórdão Fischer, jogos de azar «*correspondentes*», que são organizados por casinos públicos autorizados e estão isentos de imposto.

40. Em qualquer caso, como já referi nas minhas conclusões no processo Town & County [11], na perspectiva do direito fiscal, a natureza comum a todos os jogos de azar ou a dinheiro é orientada para o pagamento de um ganho que está ligado à «contrapartida» do jogador, a sua aposta, por um elemento de probabilidade, a saber, a probabilidade de ganho. Mas em que medida é possível distinguir, no presente contexto, entre os jogos de azar com base em diferenças na sua forma e organização?

41. Antes de mais, note-se que não é possível entender que todos os jogos de azar ou a dinheiro constituem prestações de serviços similares à luz da neutralidade fiscal, devendo ser todos tributados do mesmo modo.

10 — Acórdão Fischer (já referido na nota 3, n.º 31).

11 — Conclusões de 27 de Setembro de 2001 no processo Town & County (acórdão de 17 de Setembro de 2002, C-498/99, Colect., p. I-7173, n.º 70).

42. Neste caso, os Estados-Membros ficariam praticamente desprovidos de qualquer margem de apreciação no âmbito das «condições e dos limites» a fixar para a isenção, nos termos do artigo 13.º, B, alínea f). Ora, esta margem de apreciação destina-se precisamente a permitir aos Estados-Membros a tributação de certas formas de jogos de azar [12].

43. Por outras palavras, um Estado-Membro pode, sem dúvida, limitar a tributação de jogos de azar — ou, ao invés, a isenção — a certas formas de jogos de azar. Assim, não pode ser obrigado, através do princípio da neutralidade fiscal, a adoptar uma solução do tipo «tudo ou nada», por força da qual, ao isentar do imposto um jogo de azar ou uma forma de jogo de azar, teria de isentar também todos os outros jogos de azar ou formas de jogos de azar.

44. Porém, a delimitação entre os diferentes jogos de azar ou formas de jogos de azar — ou seja, determinar se os jogos de azar são ainda similares ou não — é, por natureza, difícil. Embora esteja inclinada a considerar que, por exemplo, resulta da comparação entre os jogos de cartas, os jogos de roleta e as máquinas de jogos que se trata, em qualquer caso, de formas de jogo de azar diferentes, esta questão não se coloca aqui de modo tão geral, pois estão respectivamente em causa máquinas automáticas de jogo no processo Linneweber e jogos de cartas no processo Akritidis.

45. Por outro lado, iria longe de mais entender pura e simplesmente que todos os jogos de cartas em comparação são similares, pois a grande variedade de configurações possíveis não permite que se parta do princípio de que todos os jogos de azar em que são utilizadas cartas constituem uma prestação de serviços similar na acepção do princípio da neutralidade fiscal.

46. Em qualquer caso, penso que não são relevantes diferenças mínimas na organização ou na estrutura dos jogos de azar a comparar.

47. Dado que podem existir inúmeras variantes de jogos de azar, o princípio da neutralidade fiscal seria, com efeito, em larga medida contornado se os Estados-Membros pudessem diferenciar quanto à tributação em IVA, com base em diferenças mínimas na estrutura, modalidades e regras de um jogo. Embora, como E. Linneweber referiu, nos acórdãos Glawe e Town & County, o Tribunal de Justiça tenha atendido sobretudo à organização concreta da estrutura do jogo e ao seu desenrolar [13], não estava aí em causa, como nos presentes processos, a questão da similitude dos jogos de azar à luz da neutralidade fiscal e a questão da tributação em si mesma, mas sim o cálculo da *matéria colectável* e, neste contexto, em especial, a

12 — V. as minhas conclusões no processo Town & County (já referido na nota 11, n.º 69). Isto foi também já sublinhado pelo advogado-geral F. G. Jacobs nas suas conclusões de 3 de Março de 1994 no processo Glawe (acórdão de 5 de Maio de 1994, C-38/93, Colect., p. I-1679, n.º 10).

13 — V., a este respeito, também a minha análise nas conclusões no processo Town & County (já referido na nota 11, n.ºs 68 a 74) e o acórdão Glawe (já referido na nota 12).

determinação do que, de acordo com a respectiva organização do jogo de azar, constitui a contrapartida realmente recebida.

48. Pelo contrário, ao apreciar a similitude de jogos de azar à luz da neutralidade fiscal, é importante ter em mente que este princípio inclui a igualdade de tratamento de mercadorias e de prestações de serviços «semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si» e logo constitui também, como o Tribunal de Justiça já constatou, a expressão do princípio da eliminação das distorções da concorrência [14].

49. Nestes termos, o Tribunal de Justiça apreciou, por exemplo nos acórdãos C-481/98 [15] e C-384/01 [16], a similitude das operações tendo em conta se as operações em questão se encontram numa relação de concorrência entre si e se um tratamento fiscal diferente comporta, por conseguinte, um risco de distorção da concorrência.

50. Contrariamente ao argumento da Comissão, o facto de os casos mencionados no número anterior se referirem a uma taxa reduzida de imposto não milita contra a aplicação desta jurisprudência aos dois presentes casos, pois trata-se aqui da questão de saber se, por força do princípio da neutralidade fiscal, determinadas entregas de mercadorias ou prestações de serviços devem ou não ser objecto do mesmo tratamento fiscal.

51. Se, para determinar a similitude de mercadorias ou prestações de serviços, é, portanto, necessário apreciar se se encontram ou não numa relação de concorrência entre si, é perfeitamente lógico aplicar, por analogia, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao segundo parágrafo do artigo 90.º CE, segundo a qual há que apreciar a similitude de produtos examinando se «apresentam propriedades análogas e satisfazem as mesmas necessidades dos consumidores, e isto em função de um critério não de identidade rigorosa, mas de analogia e de comparabilidade na utilização» [17].

52. Por exemplo, o Tribunal de Justiça, atendendo à decisão de aquisição do consumidor, utilizou este critério no acórdão Comissão/França para verificar, à luz do princípio da neutralidade fiscal, se as especialidades farmacêuticas reembolsáveis e as especialidades farmacêuticas não reembolsáveis devem ser consideradas produtos semelhantes, que estão em concorrência entre si [18].

14 — Expressamente mencionado no acórdão de 3 de Maio de 2001, Comissão/França (já referido na nota 6, n.º 22); v. também, *supra*, n.º 27.

15 — Acórdão de 3 de Maio de 2001, Comissão/França (já referido na nota 6, n.ºs 27 e 28).

16 — Acórdão de 8 de Maio de 2003, Comissão/França (já referido na nota 6, n.º 30).

17 — V., designadamente, acórdãos de 27 de Fevereiro de 2002, Comissão/França (C-302/00, Colect., p. I-2055, n.º 23), e de 11 de Agosto de 1995, Roders e o. (C-367/93 a C-377/93, Colect., p. I-2229, n.º 27).

18 — Acórdão de 3 de Maio de 2001, Comissão/França (já referido na nota 6, n.º 27).

53. Aplicando este raciocínio aos jogos de azar ou a dinheiro, estes devem, assim, ser considerados similares, na medida em que «satisfazem as mesmas necessidades» do consumidor, neste caso um jogador, isto é, são de utilização comparável, quer dizer, quando as diferenças existentes, por exemplo, entre dois jogos de azar do mesmo tipo, digamos, duas variantes de jogo de cartas, não são determinantes quando o consumidor toma a decisão de participar num ou noutro jogo de azar. Com efeito, nesta hipótese existe, do ponto de vista do consumidor, uma comparabilidade na utilização dos jogos de azar em causa, pelo que uma tributação diferente destes jogos de azar poderia conduzir a distorções da concorrência.

54. Deve acrescentar-se que, ao apreciar se, nestes termos, as diferenças têm importância — como, em geral, ao apreciar uma operação no âmbito do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado —, deve ser efectuada uma apreciação global, evitando distinções artificiais e atendendo sobretudo ao ponto de vista de um consumidor médio [19].

55. Contudo, compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se, no caso concreto, existe, para um consumidor médio, uma comparabilidade na utilização das máquinas automáticas de jogo exploradas fora dos casinos públicos, bem como dos jogos de cartas, e das correspondentes máquinas automáticas de jogo e dos jogos de cartas organizados por estes casinos públicos, ou seja, se satisfazem a mesma necessidade ou se, pelo contrário, se distinguem de forma significativa.

56. Estando em causa o mesmo tipo básico de jogo de azar — ou seja, o jogo de cartas ou a máquina de jogos —, o consumidor médio toma, em regra, a decisão de participar — tendo em conta que os jogos de azar ou a dinheiro são especialmente aliciantes porque concedem uma possibilidade de prémio — influenciado, em particular, pelo eventual montante dos prémios e, em geral, pelo risco do jogo.

57. Finalmente, no que respeita aos argumentos de E. Linneweber e do Governo alemão, segundo os quais é compatível com o princípio da neutralidade fiscal a isenção apenas dos jogos de azar organizados no interior de casinos públicos, porque estes estão sujeitos a uma contribuição que abarca também o imposto sobre o volume de negócios, basta referir que o Tribunal de Justiça já rejeitou este argumento no acórdão Fischer [20].

58. Tendo em conta as considerações precedentes, deve responder-se às duas primeiras questões no processo C-453/02 que o

19 — V. acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, Card Protection Plan (C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 29).

20 — V. acórdão Fischer (já referido na nota 3, n.ºs 29 e 30).

artigo 13.°, B, alínea f), da Sexta Directiva se opõe à tributação da exploração de uma máquina automática de jogo quando a exploração de uma máquina automática de jogo similar por um casino público autorizado está isenta de imposto sobre o valor acrescentado. Ao apreciar a similitude das máquinas automáticas de jogo, o órgão jurisdicional nacional deve determinar se as máquinas automáticas de jogo exploradas no interior e fora dos casinos públicos são, para o consumidor médio, de utilização comparável e, em consequência, se encontram numa relação de concorrência entre si, devendo ser equacionados, em especial, factores como o montante dos eventuais prémios e o risco do jogo.

59. Do mesmo modo, deve responder-se à primeira questão no processo C-462/02 que o artigo 13.°, B, alínea f), da Sexta Directiva se opõe à tributação da organização de um jogo de cartas quando a organização de um jogo de cartas similar por um casino público autorizado está isenta de imposto sobre o valor acrescentado. Ao apreciar a similitude dos jogos de cartas, o órgão jurisdicional nacional deve tomar em consideração se os jogos de cartas organizados no interior e fora dos casinos públicos são, para o consumidor médio, de utilização comparável e, em consequência, se encontram numa relação de concorrência entre si, devendo ser equacionados, em especial, factores como o montante dos eventuais prémios e o risco do jogo.

60. Por último, no que toca ao argumento apresentado pelo Governo alemão na audiência, relativo à possibilidade de limitar no tempo os efeitos deste acórdão, em especial porque podia confiar na compatibilidade da legislação alemã em matéria de imposto sobre o volume de negócios com o direito comunitário, não vejo que existam motivos suficientes para justificar uma tal limitação no tempo. Como a Comissão correctamente assinalou, o acórdão do Tribunal de Justiça no processo Glawe [21] não podia criar qualquer confiança legítima na compatibilidade geral com o direito comunitário da legislação alemã em matéria de imposto sobre o volume de negócios no que toca à tributação de jogos de azar, dado que neste acórdão se tratava apenas do cálculo da matéria colectável. Uma tal confiança — atendendo à margem de apreciação de que a Comissão dispõe nesta área — também não é susceptível de ser criada por a Comissão ainda não ter proposto qualquer acção por incumprimento em matéria de tributação de jogos de azar contra a República Federal da Alemanha.

B — *Quanto ao efeito directo da isenção prevista no artigo 13.°, B, alínea f), da Sexta Directiva (terceira questão no processo C-453/02 e segunda questão no processo C-462/02)*

1. Principais argumentos das partes

61. O *Governo alemão* entende que, por um lado, a isenção prevista no artigo 13.°, B, alínea f), para apostas, lotarias e jogos de

21 — V., a este respeito, *supra*, n.° 47.

azar não é incondicional, e, por outro, é também demasiado indeterminada para criar deveres inequívocos e, assim, directamente aplicáveis. O princípio da neutralidade fiscal também em nada altera a ambiguidade do artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva.

62. A *Comissão*, embora reconhecendo que relativamente à tributação de jogos de azar ou a dinheiro os Estados-Membros dispõem de uma importante margem de apreciação, entende que um Estado-Membro não pode opor a um contribuinte que possa provar que a sua situação fiscal se insere, efectivamente, numa das categorias de isenção enunciadas na directiva o facto de não ter adoptado as correspondentes disposições nacionais. Neste contexto, a Comissão invoca, em especial, o acórdão Kügler [22] e sustenta, com base nele, que as limitações a uma regra de não sujeição com carácter eventual, como no caso em apreço, não são susceptíveis de excluir o efeito directo.

63. *E. Linneweber* declarou na audiência que, no essencial, partilha do ponto de vista da Comissão.

2. Apreciação

64. Através da terceira questão colocada no processo C-453/02 e da segunda questão submetida no processo C-462/02, o Bundesfinanzhof pretende saber se, numa situação como a subjacente a ambos os processos principais, a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva pode ser invocada por um particular perante um órgão jurisdicional nacional.

65. Segundo jurisprudência constante, em todos os casos em que as disposições de uma directiva parecem incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar contra o Estado nos tribunais nacionais, devendo os direitos nela previstos ser protegidos quando a directiva não foi transposta para o direito nacional nos prazos nela estabelecidos [23].

66. A este respeito, deve notar-se, antes de mais, que o facto de uma disposição de direito comunitário estar sujeita a interpretação — por exemplo, à luz de um princípio como o da neutralidade fiscal — não exclui, desde logo, que essa disposição seja suficientemente precisa e determinada e, portanto, susceptível de ser invocada pelos particulares nos tribunais nacionais [24]. Pelo contrário, através da interpretação do direito comunitário, o processo de reenvio prejudicial assegura precisamente a protecção uniforme — em especial face a um direito nacional em sentido contrário — de direitos directamente

22 — Acórdão Kügler (já referido na nota 7, n.º 57).

23 — V., designadamente, acórdãos de 22 de Junho de 1989, Fratelli Costanzo (103/88, Colect., p. 1839, n.º 29); Kügler (já referido na nota 7, n.º 51), e de 20 de Maio de 2003, Österreichischer Rundfunk e o. (C-465/00, C-138/01 e C-139/01, Colect., p. I-4989, n.º 98).

24 — V., por exemplo, recentemente, acórdão de 29 de Abril de 2004, Beuttenmüller (C-102/02, Colect., p. I-5405, em especial n.º 37).

aplicáveis que são atribuídos aos particulares pelo direito comunitário [25].

67. É igualmente verdade que os Estados-Membros dispõem de uma margem de apreciação ao delimitarem o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 13.°, B, alínea f) [26].

68. Porém, em jurisprudência assente, o Tribunal de Justiça declarou que, mesmo quando uma directiva comporte, para os Estados-Membros, uma margem de apreciação mais ou menos importante, daí não resulta que aos particulares se possa negar o direito de invocar disposições da directiva que, tendo em conta o seu próprio objecto, são susceptíveis de serem autonomizadas do conjunto e aplicadas como tal [27].

69. Se um Estado-Membro estabelecer as condições e os limites da isenção prevista no artigo 13.°, B, alínea f), com respeito do poder de apreciação que lhe é consentido por esta disposição, um particular que não é abrangido pelo âmbito de aplicação da isenção assim delimitada, não pode portanto, certamente, invocar esta disposição para se opor à sua tributação [28].

70. Em contrapartida, não está, porém, excluído que um particular possa invocar esta disposição para afastar a aplicação de uma regulamentação nacional, na medida em que esta exceda ou seja incompatível com a margem de apreciação atribuída aos Estados-Membros.

71. Como acima expus, o artigo 13.°, B, alínea f), deve ser entendido no sentido de que os Estados-Membros devem fixar as condições e os limites da isenção para jogos de azar ou a dinheiro, respeitando o princípio da neutralidade fiscal [29].

72. Assim, como a Comissão legitimamente indicou, se um Estado-Membro não tomou as medidas necessárias para estabelecer a isenção para jogos de azar ou a dinheiro, de harmonia com o princípio da neutralidade fiscal, não pode invocar a sua própria omissão para recusar a um contribuinte o benefício de uma isenção à qual este pode legitimamente pretender nos termos da Sexta Directiva [30].

25 — V., neste sentido, acórdão de 5 de Fevereiro de 1963, Van Gend e Loos (26/62, Colect. 1962-1964, pp. 3, 26).

26 — V. *supra*, n.os 26 e 42 e segs.

27 — V., no mesmo sentido, acórdãos de 10 de Junho de 1999, Braathens (C-346/97, Colect., p. I-3419, n.° 30), bem como de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53, n.° 30).

28 — V., a este respeito, acórdão Kügler (já referido na nota 7, n.° 55).

29 — V. *supra*, n.° 26.

30 — V. acórdão Kügler (já referido na nota 7, n.° 60).

73. Compete ao órgão jurisdicional nacional determinar se este é o caso no respectivo processo principal nacional, atendendo às indicações fornecidas na resposta às duas primeiras questões no processo C-453/02 e à primeira questão no processo C-462/02.

74. Por conseguinte, deve responder-se à terceira questão no processo C-453/02 e à segunda questão no processo C-462/02 que a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea f), da Sexta Directiva pode ser invocada por um particular perante um órgão jurisdicional nacional para se opor a uma regulamentação nacional incompatível com esta disposição.

V — Conclusão

75. Face às considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma às questões prejudiciais:

A — *Quanto ao processo C-453/02*

«1) O artigo 13.?, B, alínea f), da Sexta Directiva opõe-se à tributação da exploração de uma máquina automática de jogo quando a exploração de uma máquina automática de jogo similar, por um casino público autorizado, está isenta de imposto sobre o valor acrescentado. Ao apreciar a similitude das máquinas automáticas de jogo, o órgão jurisdicional nacional deve determinar se as máquinas automáticas de jogo exploradas no interior e fora dos casinos públicos

são, para o consumidor médio, de utilização comparável e, em consequência, se encontram numa relação de concorrência entre si, devendo ser equacionados, em especial, factores como o montante dos eventuais prémios e o risco do jogo.

2) A isenção prevista no artigo 13.°, B, alínea f), da Sexta Directiva pode ser invocada por um particular perante um órgão jurisdicional nacional para se opor a uma regulamentação nacional incompatível com esta disposição.»

B — *Quanto ao processo C-462/02*

«1) O artigo 13.°, B, alínea f), da Sexta Directiva opõe-se à tributação da organização de um jogo de cartas quando a organização de um jogo de cartas similar por um casino público autorizado está isenta de imposto sobre o valor acrescentado. Ao apreciar a similitude dos jogos de cartas, o órgão jurisdicional nacional deve determinar se os jogos de cartas organizados no interior e fora dos casinos públicos são, para o consumidor médio, de utilização comparável e, em consequência, se encontram numa relação de concorrência entre si, devendo ser equacionados, em especial, factores como o montante dos eventuais prémios e o risco do jogo.

2) A isenção prevista no artigo 13.°, B, alínea f), da Sexta Directiva pode ser invocada por um particular perante um órgão jurisdicional nacional para se opor a uma regulamentação nacional incompatível com esta disposição.»