FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL
föredraget den 8 juli 2004 [1]

I — Inledning

1. De frågor som Bundesfinanzhof har hänskjutit till domstolen i de två förenade målen avser tolkningen av artikel 13 B f i sjätte direktivet 77/388/EEG [2] (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

2. I dessa mål uppkommer frågan huruvida hasardspel som anordnas lagligt eller olagligt på andra ställen än i offentliga kasinon med tillstånd och hasardspel som anordnas i offentliga kasinon med tillstånd enligt denna bestämmelse i mervärdesskattehänseende kan behandlas olika av en medlemsstat.

3. Domstolen har således anmodats att precisera sin rättspraxis i domen i målet Fischer [3] angående räckvidden av principen om skatteneutralitet med avseende på mervärdesbeskattning av hasardspel.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

4. I artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs under rubriken "Övriga undantag från skatteplikt" bland annat följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som

1 — Originalspråk: tyska.

2 — ... av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva område 9, volym 1, s. 28).

3 — Dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95 (REG 1998, s. I-3369).

krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

f) Vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat.

..."

B — *Den nationella lagstiftningen*

5. Enligt 4 § nionde stycket b i Umsatzsteuergesetz (den tyska lagen om omsättningsskatt, nedan kallad UStG) av år 1993 skall följande omsättning undantas från skatteplikt: ...

"omsättning som omfattas av lagen om vadslagning och lotterier, liksom omsättning på spel vid offentliga kasinon med tillstånd. ..."

III — Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

A — *I mål C-453/02*

6. Edith Linneweber ärvde hela kvarlåtenskapen efter sin man som avled år 1999 och som var den (ursprunglige) skattskyldige. Den senare ställde, med myndighetstillstånd, mot betalning upp spelautomater i restauranger samt i spelhallar som han ägde.

7. Edith Linneweber och den skattskyldige deklarerade inkomsterna från spelapparatsverksamheten såsom omsättning som var undantagen från mervärdesskatteplikt. Finanzamt företrädde däremot uppfattningen att inkomsterna inte var undantagna från skatteplikt enligt 4 § nionde stycket b i UStG.

8. Beslutet överklagades till Finanzgericht Münster som, med hänvisning till domstolens dom i målet Fischer[4] och den tolkning av principen om skatteneutralitet som gjordes i detta mål, fastställde att den ifrågavarande omsättningen är undantagen från skatteplikt.

4 — Dom i mål C-283/95 (ovan fotnot 3).

9. Denna dom överklagades till Bundesfinanzhof, som är den hänskjutande domstolen. Bundesfinanzhof anser att det är tveksamt om omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket Finanzgericht har antagit. Den hänskjutande domstolen har hänvisat till att domstolen i domen i målet Fischer har inriktat sig på frågan om olagligt anordnande av hasardspel — i förevarande fall rör det sig emellertid om spelautomater som har godkänts av myndigheterna. Spelautomater som finns i offentliga kasinon skiljer sig emellertid vanligtvis mycket från de spelautomater som ställs upp i restauranger samt i spelhallar som drivs yrkesmässigt, särskilt med avseende på storleken på spelinsatsen, storleken på vinsten och storleken på andelen av insatserna som leder till vinster.

10. Bundesfinanzhof har ifrågasatt om denna skillnad mellan lagliga och olagliga hasardspel är relevant från ett gemenskapsrättsligt perspektiv. Enligt Bundesfinanzhof är det möjligt att artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så att en medlemsstat inte får ta ut mervärdesskatt på (lagligt eller olagligt) anordnande av hasardspel, när anordnande av ett *sådant* hasardspel i offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från skatteplikt.

11. För att få klarhet i fråga om räckvidden av tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt har Bundesfinanzhof, genom beslut av den 6 november 2002, begärt att domstolen skall meddela förhandsavgörande i följande frågor:

"1. Skall artikel 13 B f i direktiv 77/388/EEG tolkas så att en medlemsstat inte får ta ut mervärdesskatt på anordnande av hasardspel, när anordnande av ett sådant hasardspel i offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från skatteplikt?

2. Innebär artikel 13 B f i direktiv 77/388/EEG ett förbud för en medlemsstat att ta ut mervärdesskatt på uppställande av en spelautomat, när uppställande av en spelautomat i offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från skatteplikt, eller skall det därutöver fastställas att de spelautomater som ställs upp på andra ställen än i kasinon på väsentliga punkter, exempelvis beträffande högsta insats och högsta vinst, är jämförbara med spelautomater i kasinon?

3. Kan den som ställer upp spelautomater med framgång åberopa det undantag från skatteplikten som föreskrivs i artikel 13 B f i direktiv 77/388/EEG?"

B — *I mål C-462/02*

12. Savvas Akritidis drev från år 1987 till år 1991 kasinot "Monte-Carlo" i Herne-Eickel, i

vilket han med näringstillstånd anordnade roulett- och kortspel. Han hade bland annat tillåtelse att anordna memorykortspel som spelades på en korttavla bredvid spelbordet. Han följde emellertid inte myndighetens ålägganden vare sig vid roulett- eller kortspel. Bland annat användes inte korttavlan och tillåtna insatser överskreds.

13. I omsättningsskattebesluten av den 1 april 1996 beaktade Finanzamt även den roulettspels- och kortspelsomsättning som inte hade godkänts. Efter en invändning från Savvas Akritidis mot beslutet undantog Finanzamt visserligen roulettspel från skatteplikt på grundval av domstolens dom i målet Fischer, men betraktade fortfarande de olagligt anordnade kortspelen som skattepliktiga.

14. Finanzgericht, till vilken besluten därefter överklagades, fastställde emellertid att även kortspelsomsättningen skulle undantas från mervärdesskatt enligt artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet och att en näringsidkare kunde åberopa denna bestämmelse direkt.

15. Finanzamt som överklagade domen till Bundesfinanzhof, som är den hänskjutande domstolen, bestred denna uppfattning. Finanzamt anser att det kortspel som Savvas Akritidis anordnade inte utan vidare kan jämföras med de kortspel som anordnas i offentliga kasinon, vilket innebär att det konkurrensförhållande mellan spelen som domstolen förutsatte i domen i målet Fischer saknas. Savvas Akritidis har åberopat att de kortspel som anordnades av honom är jämförbara med de kortspel som spelas i kasinon och därmed såsom dessa skall undantas från skatteplikt.

16. Bundesfinanzhof har mot bakgrund av domen i målet Fischer, i vilken domstolen utgick från att de (olagliga) spel som Karlheinz Fischer anordnade kan likställas med roulettspel som anordnas i offentliga kasinon med tillstånd, ställt frågan om det för undantag från skatteplikt enligt artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet är tillräckligt att kortspel anordnas i såväl offentliga kasinon som på andra ställen, eller om dessa kortspel måste vara jämförbara på väsentliga punkter. Bundesfinanzhof är dessutom tveksam om enskilda kan åberopa ovannämnda bestämmelse.

17. Det är mot denna bakgrund som Bundesfinanzhof, genom beslut av den 6 november 2002, begär att domstolen skall meddela förhandsavgörande i följande frågor:

"1. Innebär artikel 13 B f i direktiv 77/388/EEG ett förbud för en medlemsstat att ta ut mervärdesskatt på anordnande av kortspel, när anordnande av kortspel på offentliga kasinon med tillstånd har

undantagits från skatteplikt, eller skall det därutöver fastställas att de kortspel som anordnas på andra ställen än i kasinon på väsentliga punkter, exempelvis beträffande spelregler, högsta insats och högsta vinst, är jämförbara med kortspel i kasinon?

2. Kan den som anordnar kortspel med framgång åberopa det undantag från skatteplikten som föreskrivs i artikel 13 B f i direktiv 77/388/EEG?"

IV — Tolkningsfrågorna

A — *Räckvidden av principen om skatteneutralitet med avseende på beskattning av hasardspel (första och andra frågan i mål C-453/02 och första frågan i mål C-462/02)*

18. De första två frågorna i mål C-453/02 och den första frågan i mål C-462/02, som i det följande skall behandlas tillsammans, har ställts för att få klarhet i huruvida artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att ta ut mervärdesskatt på anordnande av hasardspel, när anordnande av samma typ av hasardspel, såsom uppställande av spelautomater eller anordnande av kortspel, i offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från mervärdesskatteplikt, eller enbart när de hasardspel som anordnas av offentliga kasinon med tillstånd dessutom är jämförbara med de hasardspel som anordnas på andra ställen än i kasinon med avseende på väsentliga spelegenskaper.

1. Parternas huvudsakliga argumentation

19. Savvas Akritidis har inte inkommit med yttrande i de förevarande förenade målen.

20. Edith *Linneweber* har, till skillnad från vad hon gjort gällande under förfarandet vid den nationella domstolen, inför domstolen anfört att beskattningen av omsättningen hänförlig till de spelautomater som ställdes upp av hennes man inte innebär en överträdelse av artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom dessa spelautomater skiljer sig väsentligt från de spelautomater som ställs upp i offentliga kasinon. Hon har dessutom anfört att medlemsstaterna, enligt artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet, har möjlighet att bestämma villkoren och gränserna för undantaget från skatteplikt för hasardspel, under förutsättning att, såsom domstolen fastställde i domen i målet Fischer, principen om skatteneutralitet respekteras. Denna princip åsidosätts emellertid enbart om jämförbara verksamheter beläggs med olika mervärdesskatt. Två tjänster är jämförbara när de ur konsumenternas perspektiv från konkurrenssynpunkt står tillräckligt nära varandra. Vid bedömningen av denna fråga skall alla

faktorer beaktas som bestämmer värdet och nyttan av tjänsten för konsumenterna, varvid inte bara den yttre och abstrakta formen av tjänsten är avgörande, utan även på vilka villkor tjänsten kan tas i anspråk, vilket exakt innehåll tjänsten har och vilka för- och nackdelar som är förbundna med ianspråktagande av tjänsten för konsumenterna.

21. Mellan de spelautomater som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och spelautomaterna i offentliga kasinon med tillstånd föreligger så stora skillnader med avseende på tillgängligheten i tid och rum, kundkretsen, den speltekniska utformningen (minsta speltid, högsta insats, minsta vinstutdelning) och spelmiljön, att de båda spelformerna inte kan anses konkurrera med varandra ur konsumenternas perspektiv och således kan behandlas olika mot bakgrund av principen om skatteneutralitet. Även om det skulle antas att de båda spelformerna är jämförbara åstadkoms likabehandling i skattehänseende genom att en kasinoavgift tas ut för myntautomater från offentliga kasinon med tillstånd.

22. Även den *tyska regeringen* har framhållit att det föreligger avsevärda skillnader mellan ifrågavarande spelautomater och kortspel och de spelautomater som ställs upp i offentliga kasinon med tillstånd samt de kortspel som anordnas där (exempelvis vad gäller upplägg, vinstmöjligheter, speltid och storleken på insatsen). Det är följaktligen inte enbart objektivt lämpligt att behandla hasardspel som anordnas i offentliga kasinon med tillstånd och hasardspel som anordnas på andra ställen än i kasinon olika i mervärdesskattehänseende, utan även förenligt med gemenskapsrätten, särskilt med principen om skatteneutralitet, och ligger inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning.

23. Som framgår av domen i målet Fischer utgör principen om skatteneutralitet visserligen hinder för att lagliga och olagliga tjänster generellt behandlas olika i skattehänseende. Denna princip kräver emellertid inte att alla lagliga hasardspel beläggs med samma skatt och samma avgift, om de verkligen är olikartade. Den tyske lagstiftaren har knutit olika rättsliga följder till olika lagliga spelformer och spelplatser. Eftersom det finns väsentliga skillnader i art och omfattning mellan hasardspel som anordnas i offentliga kasinon med tillstånd och hasardspel som anordnas på andra ställen, föreligger det inte något konkurrensförhållande mellan dessa spel. För att fastställa om två spel konkurrerar med varandra kan även de principer som gemenskapsorganen utvecklat för att bestämma den relevanta produktmarknaden och den relevanta geografiska marknaden i den mening som avses i artikel 82 EG tillämpas.

24. Den tyska regeringen anser slutligen att den är berättigad att ta ut mervärdesskatt på hasardspel som anordnas på andra ställen än i offentliga kasinon, eftersom denna skatt tas

ut genom en kasinoavgift på hasardspel i offentliga kasinon.

25. *Kommissionen* har gjort gällande att det i artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet enbart anges anordnande av "hasardspel" och att de kriterier, till vilka beskattningen i Tyskland anknyter, nämligen själva anordnaren eller anordningsplatsen, saknar relevans enligt denna bestämmelse. Principen om skatteneutralitet utgör särskilt hinder för att ekonomiska aktörer som utför liknande transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Av domen i målet Fischer framgår i vart fall att medlemsstaterna inte kan göra undantag enbart för lagligt hasardspel. Avgörande enligt sjätte mervärdesskattedirektivet är enbart om det, bortsett från eventuella skillnader vad gäller spelsätt, i huvudsak rör sig om ett och samma spel. Det ankommer på den nationella domstolen eller de nationella myndigheterna att fastställa detta i det enskilda fallet.

2. Bedömning

26. Såsom de berörda parterna i de båda målen med rätta har anfört framgår av domen i målet Fischer [5] att medlemsstaterna enligt artikel 13 B f visserligen har behörighet att bestämma villkoren och gränserna för undantaget från skatteplikt för hasardspel, men att de därvid emellertid måste beakta principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

27. Enligt fast rättspraxis utgör principen om skatteneutralitet särskilt hinder mot att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende, varför nämnda varor eller tjänster skall beskattas med en enhetlig skattesats. [6]

28. Med beaktande därav skall först konstateras att principen om skatteneutralitet anknyter till likheten mellan transaktionerna och inte till den ekonomiska aktören eller den rättsliga form i vilken den ekonomiska aktören utför transaktionen. [7]

29. En sådan regel som den i den tyska lagen om omsättningsskatt, enligt vilken, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, avgö-

5 — Dom i mål C-283/95 (ovan fotnot 3), punkt 27.

6 — Se, bland annat, dom av den 8 maj 2003 i mål C-384/01, kommissionen mot Frankrike (REG 2003, s. I-4395), punkt 25, av den 11 oktober 2001 i mål C-267/99, Christiane Adam (REG 2001, s. I-7467), punkt 36, och av den 3 maj 2001 i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-3369), punkt 22.

7 — Se, i detta avseende, bland annat dom av den 3 april 2003 i mål C-144/00, Hoffmann (REG 2003, s. I-2921), punkt 27, av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 30, och av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 20.

rande för om transaktioner rörande hasardspel är undantagna från skatteplikt är om de genomförs i offentliga kasinon med tillstånd, riskerar därför automatiskt att hamna i konflikt med denna princip.

30. Den tyska regeringen, som visserligen har angett att det i den tyska lagen om omsättningsskatt görs en åtskillnad mellan transaktioner som genomförs i offentliga kasinon och transaktioner som genomförs på andra ställen, har framför allt under den muntliga förhandlingen understrukit att åtskillnaden grundar sig på de stora skillnader som finns mellan hasardspelen, inklusive spelmiljön och tillgängligheten på orten och så vidare, och därför är förenlig med principen om skatteneutralitet.

31. Jag är tveksam till hållbarheten i denna argumentation av flera skäl.

32. För det första, till vilket även kommissionen har hänvisat, framgår av beslutet om hänskjutande att offentliga kasinon i princip inte kan hindras från att anordna sådana hasardspel som kräver näringstillstånd, även på andra ställen än i offentliga kasinon.

33. För det andra framgår emellertid också av domen i målet Fischer att man inte generellt kan utgå från att en åtskillnad mellan hasardspel som anordnas i offentliga kasinon och hasardspel som anordnas på andra ställen motsvarar den åtskillnad i skattehänseende som är tillåten i ljuset av principen om skatteneutralitet. I det följande skall vissa klargöranden göras avseende denna dom.

34. I domen i målet Fischer var det fråga om likabehandling i skattehänseende av ett hasardspel, vilket likställdes med roulettspel, som anordnades på andra ställen än i offentliga kasinon, såsom detta spelas i offentliga kasinon med tillstånd.

35. I det sammanhanget kan det konstateras att det i det fallet var olagligt att anordna roulettspel på andra ställen än i offentliga kasinon med tillstånd och att domstolen vid bedömningen av frågan huruvida beskattningen av detta hasardspel var förenlig med principen om skatteneutralitet särskilt beaktade kriteriet laglighet/olaglighet av hasardspel. Med hänvisning till domen i mål C-111/92 [8] fastställde domstolen att principen om skatteneutralitet "hindrar att olagliga och lagliga transaktioner generellt behandlas olika i fråga om uttag av mervärdesskatt". [9]

8 — Dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange (REG 1933, s. I-4677), punkterna 16 och 17.

9 — Dom i mål C-283/95 (ovan fotnot 3), punkt 28.

36. Därav följer för det första att hasardspel inte enbart av det skälet att de skiljer sig från varandra vad gäller laglighet får behandlas olika i skattehänseende. Detta är relevant i mål C-462/02 som avser olagligt anordnande av kortspel på andra ställen än i offentliga kasinon med tillstånd.

37. För det andra skall uppfattningen, att hasardspel redan av det skälet skiljer sig med avseende på principen om skatteneutralitet om de anordnas av eller i offentliga kasinon, vederläggas mot bakgrund av domen i målet Fischer. Domstolen har i detta mål nämligen konstaterat att en medlemsstat inte kan belägga hasardspel, som anordnas på andra ställen än i offentliga kasinon med tillstånd, med mervärdesskatt, då motsvarande verksamhet, som utövas av ett offentligt kasino med tillstånd, är undantagen skyldigheten att erlägga mervärdesskatt. [10]

38. Domstolen hade inte kunnat göra detta uttalande om det verkligen hade stämt att hasardspel som anordnas av offentliga kasinon redan på grund av skillnader i tillgänglighet, spelmiljö, "spelkultur" eller kundkrets avsevärt skiljer sig från hasardspel som anordnas av näringsidkare.

39. Det återstår emellertid att besvara kärnfrågan, om, respektive under vilka omständigheter, de hasardspel — spelautomater och kortspel —, som är omtvistade i målen vid den nationella domstolen, skall, såsom det heter i domen i målet Fischer, betraktas som "*motsvarande*" verksamhet, såsom denna utförs av offentliga kasinon, och vara undantagna från skatteplikt.

40. Såsom jag redan har anfört i mitt förslag till avgörande i målet Town & County [11] har alla hasardspel i vart fall ett gemensamt ur ett skatterättsligt perspektiv — de är inriktade på utbetalning av en vinst som är kopplad till spelarens "motprestation", spelinsatsen, via ett turmoment, nämligen vinstchansen. Frågan är emellertid hur hasardspel skall skiljas från varandra i förevarande sammanhang på grund av skillnader i deras form och utformning.

41. Först skall fastslås att inte alla hasardspel kan betraktas som liknande tjänster i den mening som avses med principen om skatteneutralitet, vilka i så fall skulle ha belagts med samma skatt.

10 — Dom i mål C-283/95 (ovan 3), punkt 31.

11 — Förslag till avgörande av den 27 september 2001 i mål C-498/99, Town & County, dom av den 17 september 2002 (REG 2002, s. I-7173), punkt 70.

42. Detta skulle frånta medlemsstaterna deras utrymme för skönsmässig bedömning att bestämma "villkor och begränsningar" för undantag från skatteplikt enligt artikel 13 B f. Genom detta utrymme för skönsmässig bedömning skall medlemsstaterna emellertid just ges möjlighet att belägga vissa former av hasardspel med mervärdesskatt. [12]

43. En medlemsstat kan med andra ord mycket väl begränsa beskattningen av hasardspel, eller tvärtom undantaget från skatteplikt, till vissa former av hasardspel. Medlemsstaten kan genom principen om skatteneutralitet alltså inte tvingas till en allt-eller-inget-lösning, genom vilken en medlemsstat inte skulle kunna undanta ett hasardspel eller en form av hasardspel från skatteplikt utan att samtidigt vara tvungen att undanta samtliga andra hasardspel och former av hasardspel från skatteplikt.

44. Det är emellertid svårt att dra gränsen mellan olika hasardspel eller former av hasardspel, det vill säga att bedöma om hasardspelen skall anses som liknande eller inte. Jag lutar åt att exempelvis kortspel, roulettspel och spelautomater skall betraktas som olika former av hasardspel i förhållande till varandra. Frågan i de förevarande målen är emellertid inte så generell, då målet Linneweber nämligen avser spelautomater och målet Akritidis kortspel.

45. Det skulle emellertid leda för långt att betrakta alla kortspel som liknande i förhållande till varandra. Det finns nämligen så många möjligheter till utformning här att man inte utan vidare kan utgå från att alla hasardspel med kort skall anses som liknande tjänster i den mening som avses med principen om skatteneutralitet.

46. Enlig min mening kan i vart fall inte mindre skillnader i utformning eller struktur av de hasardspel som skall jämföras vara av avgörande betydelse.

47. Eftersom en mängd olika varianter av hasardspel är tänkbara, skulle principen om skatteneutralitet nästan helt förlora sin betydelse om medlemsstaterna redan på grund av mindre skillnader i spelstruktur, spelsätt och spelregler kunde behandla ett spel annorlunda i mervärdesskattehänseende. I domarna i målen Glawe och Towns & County beaktade domstolen visserligen, såsom Edith Linneweber anfört, i hög grad den konkreta utformningen av spelet och förloppet av varje enskilt spel. [13] Till skillnad från vad som är fallet i de förevarande målen, var det i dessa mål emellertid inte fråga om huruvida hasardspel anses som liknande i den mening som avses med principen om skatteneutralitet eller om själva beskattningen, utan om att fastställa *beskattnings-*

12 — Se mitt förslag till avgörande i mål C-498/99 (ovan fotnot 11), punkt 69. Se, för en liknande uppfattning, generaladvokaten Jacobs i hans förslag till avgörande av den 3 mars 1994 i mål C-38/93, Glawe, dom av den 5 maj 1994 (REG 1994, s. I-1679), punkt 10.

13 — Se, i det avseendet, vad jag erinrat om i mitt förslag till avgörande i mål C-498/99 (ovan fotnot 11), punkterna 68–74, och dom i mål C-38/93 (ovan fotnot 12).

underlaget och särskilt vad det faktiskt erhållna vederlaget för respektive hasardspel bestod i.

48. Vid bedömningen av frågan om hasardspel skall anses som liknande i den mening som avses med principen om skatteneutralitet är det viktigt att hålla i minnet att denna princip innebär att "liknande och således konkurrerande" varor och tjänster skall behandlas lika och därmed även, som domstolen redan har konstaterat, är ett uttryck för principen om att snedvridningar av konkurrensen skall undanröjas. [14]

49. I enlighet därmed har domstolen, i bland annat domarna i mål C-481/98 [15] och mål C-384/01 [16], vid bedömningen av frågan om likhet mellan produkter, beaktat om de ifrågavarande produkterna konkurrerar med varandra och om en skillnad i den skattemässiga behandlingen därför skulle medföra en snedvridning av konkurrensen.

50. I motsats till vad kommissionen anfört talar inte den omständigheten att de mål som nämns i föregående punkt avser en reducerad skattesats mot att denna rättspraxis kan tillämpas i de förevarande fallen, eftersom det därvid nämligen är fråga om huruvida visst tillhandahållande av varor och tjänster, enligt principen om skatteneutralitet, skall behandlas lika eller inte i skattehänseende.

51. Då det för bedömningen av frågan huruvida likhet mellan varor eller tjänster föreligger är avgörande om de konkurrerar med varandra eller inte, ligger det nära till hands att tillämpa domstolens rättspraxis avseende artikel 90.2 EG analogt, enligt vilken man vid bedömningen av likheten mellan varor bör undersöka huruvida de ifrågavarande varorna har "liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenterna, vilket inte skall avgöras på grundval av huruvida varorna är fullständigt identiska utan på grundval av huruvida de används på ett analogt och jämförbart sätt". [17]

52. Domstolen har bland annat godkänt detta förfaringssätt i domen i målet kommissionen mot Frankrike, genom att beakta konsumenternas inköpsbeslut vid bedömningen av frågan huruvida ersättningsgilla och icke-ersättningsgilla läkemedel, som konkurrerar med varandra, skall anses som liknande produkter i den mening som avses med principen om skatteneutralitet. [18]

14 — Detta har anförts uttryckligen i domen i målet C-481/98 (ovan fotnot 6), punkt 22; se även punkt 27 i detta förslag till avgörande.

15 — Dom i mål C-481/98 (ovan fotnot 6), punkterna. 27 och 28.

16 — Dom i mål C-384/01 (ovan fotnot 66), punkt 30.

17 — Se, bland annat, dom av den 27 februari 2002 i mål C-302/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2002, s. I-2055), punkt 23, och av den 11 augusti 1995 i mål C-367/93 till mål C-377/93, Roders m.fl. (REG 1995, s. I-2229), punkt 27.

18 — Dom i mål C-481/98 (ovan fotnot 6), punkt 27.

53. Om man tillämpar detta på hasardspel, skall dessa anses likna varandra om de "fyller samma behov" hos konsumenterna, det vill säga kan användas på ett jämförbart sätt av spelarna, det vill säga om eventuella skillnader mellan två hasardspel av samma typ, exempelvis två varianter av kortspel, inte har någon inverkan på konsumenternas val att delta i det ena eller andra hasardspelet. I ett sådant fall kan ifrågavarande hasardspel nämligen användas på ett jämförbart sätt ur konsumenternas perspektiv, vilket innebär att en skillnad i den skattemässiga behandlingen av dessa hasardspel skulle kunna medföra en snedvridning av konkurrensen.

54. Det skall tilläggas att frågan huruvida skillnader i denna mening är av betydelse, liksom allmänt vid bedömningen av transaktioner inom ramen för det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet, skall besvaras utifrån en samlad bedömning, vid vilken konstlade skillnader skall undvikas och framför allt den genomsnittlige konsumentens perspektiv skall beaktas. [19]

55. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att i det konkreta fallet bedöma om de spelautomater som uppställs och kortspel som anordnas på andra ställen än i offentliga kasinon och de spelautomater som uppställs och kortspel som anordnas i offentliga kasinon används på ett jämförbart sätt och fyller samma behov eller om de avsevärt skiljer sig från varandra ur den genomsnittlige konsumentens perspektiv.

56. Med tanke på att tjusningen med hasardspel framför allt ligger i vinstchansen, torde, vid samma typ av hasardspel, det vill säga kortspel eller spelautomat, särskilt storleken på den möjliga vinsten och, allmänt, spelrisken ha en relevant inverkan på den genomsnittlige konsumentens val av spel.

57. Vad slutligen avser Edith Linnewebers och den tyska regeringens argument att det inte strider mot principen om skatteneutralitet att enbart undanta hasardspel som anordnas i offentliga kasinon från skatteplikt av det skälet att offentliga kasinon betalar en kasinoavgift, vilken även omfattar mervärdesskatten, är det tillräckligt att konstatera att detta argument redan har tillbakavisats av domstolen i domen i målet Fischer. [20]

58. Med hänsyn till vad som ovan anförts skall de första två frågorna i mål C-453/02 besvaras så, att artikel 13 B f i sjätte

19 — Se dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan (REG 1999, s. I-973), punkt 29.

20 — Se dom i mål C-283/95 (ovan fotnot 3), punkterna 29 och 30.

mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att ta ut mervärdesskatt på uppställande av en spelautomat, när uppställande av en liknande spelautomat i offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från mervärdesskatteplikt. När den nationella domstolen tar ställning till om spelautomaterna skall anses vara lika, skall den beakta om spelautomater som ställs upp i kasinon och spelautomater som ställs upp på andra ställen än i kasinon används på ett jämförbart sätt ur den genomsnittlige konsumentens perspektiv och därför konkurrerar med varandra, varvid särskilt faktorer som möjlig storlek på vinsten och spelrisken skall beaktas.

59. På motsvarande sätt skall den första frågan i mål C-462/02 besvaras så, att artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att ta ut mervärdesskatt på anordnande av kortspel, när anordnande av liknande kortspel på offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från mervärdesskatteplikt. När den nationella domstolen tar ställning till om kortspelen skall anses vara lika, skall den beakta om kortspel som anordnas i kasinon och kortspel som anordnas på andra ställen än i kasinon används på ett jämförbart sätt ur den genomsnittlige konsumentens perspektiv och därför konkurrerar med varandra, varvid särskilt faktorer som möjlig storleken på vinsten och spelrisken skall beaktas.

60. Vad slutligen avser den tyska regeringens argument, som anfördes under den muntliga förhandlingen, att det finns anledning att begränsa den aktuella domens rättsverkningar i tiden, framför allt av det skälet att man torde kunna förvänta sig att de tyska mervärdesskattebestämmelserna är förenliga med gemenskapsrätten, anser jag att det inte finns tillräckliga grunder för en sådan begränsning i tiden. Som kommissionen med rätta har anmärkt kunde inte domstolens dom i målet Glawe [21] ge upphov till berättigade förväntningar på att de tyska mervärdesskattebestämmelserna allmänt är förenliga med gemenskapsrätten vad gäller beskattning av hasardspel, eftersom det i denna dom enbart var fråga om beräkning av beskattningsunderlaget. Den omständigheten att kommissionen hittills inte har inlett något fördragsbrottsförfarande mot Förbundsrepubliken Tyskland inom området för beskattning av hasardspel ger inte heller upphov till berättigade förväntningar, eftersom kommissionen har ett utrymme för skönsmässig bedömning inom detta område.

B — *Huruvida bestämmelsen om undantag från skatteplikt i artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet har direkt effekt (tredje frågan i mål C-453/02 och andra frågan i mål C-462/02)*

1. Parternas huvudsakliga argumentation

61. Den *tyska regeringen* anser att bestämmelsen om undantag från skatteplikt för vadslagning, lotterier och hasardspel i artikel

21 — Se i detta avseende punkt 47.

13 B f inte är ovillkorlig och dessutom inte tillräckligt precis för att kunna ge upphov till otvetydiga och därmed direkt tillämpliga skyldigheter. Inte heller principen om skatteneutralitet ändrar det faktum att artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet är tvetydig.

62. *Kommissionen* har visserligen medgivit att medlemsstaterna har ett stort handlingsutrymme vad gäller beskattning av hasardspel, men har samtidigt påpekat att en medlemsstat gentemot en skattskyldig, som kan visa att han omfattas av något av de undantag från skatteplikt som anges i sjätte mervärdesskattedirektivet, emellertid inte kan åberopa att det inte antagits några motsvarande nationella bestämmelser. Kommissionen har i detta sammanhang särskilt hänvisat till domen i målet Kügler [22] och mot bakgrund av denna dom anfört att en fakultativ begränsning av en regel om undantag från skatteplikt, som i förevarande fall, inte innebär att regeln inte har direkt effekt.

63. Edith *Linneweber* har under den muntliga förhandlingen anfört att hon huvudsakligen delar kommissionens uppfattning i detta avseende.

2. Bedömning

64. Genom den tredje tolkningsfrågan i mål C-453/02 och den andra tolkningsfrågan i mål C-462/02 söker Bundesfinanzhof klarhet i huruvida undantaget från skatteplikt i artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar i en situation som den som ligger till grund för målen vid den nationella domstolen.

65. Enligt fast rättspraxis kan bestämmelserna i ett direktiv, i alla de fall då de framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, åberopas av enskilda gentemot staten vid nationella domstolar, och de där i fastställda rättigheterna skall skyddas om direktivet inte på ett korrekt sätt genomförts i nationell rätt i tid. [23]

66. Därvid skall det först konstateras att den omständigheten att en gemenskapsbestämmelse behöver tolkas, till exempel mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, inte utesluter att denna bestämmelse är tillräckligt klar och precis, vilket innebär att bestämmelsen kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar. [24] Ett förhandsavgörande avseende tolkningen av gemenskapsrätten syftar just till att uppnå en enhetlig tillämpning — särskilt i förhållande till motstridig nationell lagstiftning — av direkt

22 — Dom i mål C-141/00 (ovan fotnot 7), punkt 57.

23 — Se, bland annat, dom av den 22 juni 1989 i mål 103/88, Fratelli Costanzo (REG 1989, s. 1839; svensk specialutgåva, volym 10, s. 83), punkt 29, och i mål C-141/00 (ovan fotnot 7), punkt 51, samt av den 20 maj 2003 i mål C-465/00, C-138/01 och C-139/01, Österreichischer Rundfunk m.fl. (REG 2003, s. I-4989), punkt 98.

24 — Se exempelvis den nyligen avkunnade domen av den 29 april 2004 i mål C-102/02, Beuttenmüller (REG 2003, s. I-5405), särskilt punkt 37.

tillämpliga rättigheter som tilldelas enskilda genom gemenskapsrätten. [25]

67. Det stämmer visserligen att medlemsstaterna enligt artikel 13 B f har möjlighet att efter fritt skön begränsa tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt. [26]

68. Domstolen har emellertid i fast rättspraxis fastslagit att man inte kan förvägra de enskilda rätten att åberopa de bestämmelser i direktivet som med hänsyn till sitt särskilda innehåll kan frigöras från sitt sammanhang och tillämpas separat när medlemsstaterna i ett direktiv ges ett mer eller mindre stort handlingsutrymme. [27]

69. Så länge som medlemsstaterna vid fastställandet av villkoren och gränserna för undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 B f håller sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som de har enligt denna artikel, kan enskilda, som inte omfattas av det fastställda tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt, säkerligen inte åberopa denna bestämmelse för att invända mot den påförda skatten. [28]

70. Det är emellertid tvärtom inte uteslutet att enskilda åberopar denna bestämmelse för att hindra tillämpningen av en nationell bestämmelse, om denna nationella bestämmelse har antagits på ett sätt som går utöver eller strider mot medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning.

71. Som jag redan nämnt skall artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet förstås så, att medlemsstaterna skall bestämma villkoren och gränserna för undantaget från skatteplikt för hasardspel med beaktande av principen om skatteneutralitet. [29]

72. En medlemsstat som har underlåtit att beakta principen om skatteneutralitet vid fastställandet av undantag från skatteplikt för hasardspel kan alltså inte, såsom kommissionen med rätta anfört, åberopa sin underlåtenhet till stöd för att neka en skattskyldig undantag från skatteplikt, om denne enligt sjätte mervärdesskattedirektivet har rätt till sådant undantag. [30]

25 — Se, i detta avseende, dom av den 5 februari 1963 i mål 26/62, Van Gend & Loos (REG 1963, s. 3; svensk specialutgåva, volym 1, s. 161), punkt 26.

26 — Se ovan punkt 26 samt punkt 42 och följande punkter.

27 — Se, i tillämpliga delar, domen av den 10 juni 1999 i mål C-346/97, Braathens (REG 1999, s. I-3419), punkt 30, och av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 30.

28 — Se i detta avseende dom i mål C-141/00 (ovan fotnot 7), punkt 55.

29 — Se ovan punkt 26.

30 — Se dom i mål C-141/00 (ovan fotnot 7), punkt 60.

73. Huruvida detta är fallet i målen vid den nationella domstolen skall bedömas av den nationella domstolen mot bakgrund av de uppgifter som tillhandahållits i svaret på de första två tolkningsfrågorna i mål C-453/02 och den första tolkningsfrågan i mål C-462/02.

74. Den tredje frågan i mål C-453/02 och den andra frågan i mål C-462/02 skall således besvaras så, att undantaget från skatteplikt i artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar mot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse.

V — Förslag till avgörande

75. Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna enligt följande:

A — *I mål C-453/02*

1. Artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att ta ut mervärdesskatt på uppställande av en spelautomat, när uppställande av en liknande spelautomat i offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från mervärdesskatteplikt. När den nationella domstolen tar ställning till om spelautomaterna skall anses vara lika, skall den beakta om spelautomater som

ställs upp i kasinon och spelautomater som ställs upp på andra ställen än i kasinon används på ett jämförbart sätt ur den genomsnittlige konsumentens perspektiv och därför konkurrerar med varandra, varvid särskilt faktorer som möjlig storlek på vinsten och spelrisken skall beaktas.

2. Undantaget från skatteplikt i artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar mot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse.

B — *I mål C-462/02*

1. Artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att ta ut mervärdesskatt på anordnande av kortspel, när anordnande av liknande kortspel på offentliga kasinon med tillstånd har undantagits från mervärdesskatteplikt. När den nationella domstolen tar ställning till om kortspelen skall anses vara lika, skall den beakta om kortspel som anordnas i kasinon och kortspel som anordnas på andra ställen än i kasinon används på ett jämförbart sätt ur den genomsnittlige konsumentens perspektiv och därför konkurrerar med varandra, varvid särskilt faktorer som möjlig storlek på vinsten och spelrisken skall beaktas.

2. Undantaget från skatteplikt i artikel 13 B f i sjätte mervärdesskattedirektivet kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar mot nationella bestämmelser som inte är förenliga med denna bestämmelse.