KOHTUJURISTI ETTEPANEK

CHRISTINE STIX-HACKL

esitatud 8. juulil 2004 [1]

I. Sissejuhatus

1. Bundesfinanzhof'i poolt Euroopa Kohtule liidetud kohtuasjades esitatud eelotsuse küsimused puudutavad kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ [2] (edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 B osa punkti f tõlgendamist.

2. Need menetlused käsitlevad küsimust, kuivõrd võib liikmesriik selle sätte alusel käibemaksuga maksustamisel teha vahet ühest küljest selliste hasartmängude vahel, mida seaduslikult või ebaseaduslikult korraldatakse väljaspool tegevusluba omavat avalikku kasiinot, ja teisest küljest hasartmängude vahel, mida korraldatakse tegevusluba omavas avalikus kasiinos.

3. Euroopa Kohus on seega kutsutud selgitama oma Fischeri kohtuasjas [3] neutraalse maksustamise põhimõtte ulatuse kohta tehtud lahendit seoses hasartmängude käibemaksuga maksustamisega.

II. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

4. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa sätestab pealkirja all „Muu maksuvabastus" muu hulgas järgmist:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja

1 — Algkeel: saksa.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

3 — 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-283/95 (EKL 1998, lk I-3369).

arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

f) kihlveod, loteriid jm hasartmängud vastavalt iga liikmesriigi kehtestatud tingimustele ja piirangutele;

[...]"

B. *Siseriiklik õigus*

5. Saksa 1993. aasta Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG") § 4 lõike 9 punkti b kohaselt on käibemaksust vabastatud:

„käive, mis jääb Rennwett- und Lotteriegesetz'i (kihlvedude ja loteriide seadus) kohaldamisalasse, samuti tegevuslube omavate avalike kasiinode majandustegevusest tulenev käive [...]"

III. Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

A. *Kohtuasi C-453/02*

6. E. Linneweber on oma 1999. aastal surnud abikaasa, (algse) maksukohustuslase, seadusjärgne annakusaaja. Viimasele kuulus tegevusluba, mille alusel oli tal lubatud avalikkusele kasutada anda mänguautomaate nii kohvikutes kui ka temale kuulunud mängusaalides.

7. E. Linneweber ja maksukohustuslane deklareerisid mänguautomaatide kasutamisest saadud sissetulekud maksuvaba käibena, sellal kui Finanzamt oli seisukohal, et kõnealused sissetulekud ei olnud UStG § 4 lõike 9 punkti b kohaselt maksuvabad.

8. Finanzgericht Münster, kellele seejärel hagi esitati, otsustas kõnealuse käibe maksuvabastuse kasuks toetudes Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas Fischer[4] ning selles antud neutraalse maksustamise põhimõtte tõlgendusele.

4 — 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-283/95.

9. Eelotsusetaotluse esitanud Bundesfinanzhof, kellele esitati kassatsioonkaebus eelnimetatud otsuse peale, pidas seevastu Finanzgericht'i poolt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f alusel tehtud käibe maksuvabastuse otsust küsitavaks. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab asjaolule, et Fischeri kohtuotsuses keskendus Euroopa Kohus hasartmängude ebaseaduslikule korraldamisele, käesolevas asjas on aga tegemist tegevusloa alusel kasutatavate mänguautomaatidega. Siiski erinevad avalikes kasiinodes asuvad mänguautomaadid reeglina oluliselt kohvikutes ja mängusaalides asuvatest mänguautomaatidest, eriti panuste, võidusummade ning võidusummana väljavõetavate panuste protsendi suuruse osas.

10. Eelotsusetaotluse esitanud kohus seab kahtluse alla seaduslikult ja ebaseaduslikult korraldatavate hasartmängude eristamise olulisuse ühenduse õiguse seisukohalt. Tema arvamuse kohaselt on ka mõeldav, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f peab tõlgendama selliselt, et liikmesriik ei või maksustada käibemaksuga (seaduslikku või ebaseaduslikku) hasartmängude korraldamist juhul, kui maksust on vabastatud *selliste* mängude korraldamine tegevusluba omavas avalikus kasiinos.

11. Saamaks selgitust maksuvabastuse ulatuse kohta, esitas Bundesfinanzhof oma 6. novembri 2002. aasta otsusega Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 B osa punkti f peab tõlgendama selliselt, et liikmesriik ei või maksustada käibemaksuga hasartmängu korraldamist, juhul kui maksust on vabastatud selle mängu korraldamine tegevusluba omavas avalikus kasiinos?

2. Kas direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 B osa punkt f keelab liikmesriigil maksustada käibemaksuga mänguautomaadi kasutamist üksnes põhjusel, et tegevusluba omavas avalikus kasiinos on selle kasutamine maksust vabastatud, või peavad väljaspool kasiinosid kasutatavad mänguautomaadid lisaks sellele olema oluliste näitajate nagu suurima panuse ja suurima võidusumma osas võrreldavad nendega, mida kasutatakse kasiino ruumides?

3. Kas aparaatide paigaldaja võib toetuda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 B osa punktis f sätestatud maksuvabastusele?"

B. *Kohtuasi C-462/02*

12. S. Akritidis pidas aastatel 1987 kuni 1991 Herne-Eickel'is kasiinot „Monte-Carlo", mil-

les ta korraldas kaubandusliku tegevusloa alusel nii ruleti- kui kaardimänge. Muu hulgas oli tal lubatud korraldada kaardimälumänge, mille puhul peab mängulaua kõrval kasutama niinimetatud kaardimängulauda. Ta ei järginud aga ei ruleti- ega kaardimängude osas pädeva asutuse ettekirjutusi. Näiteks ei kasutanud ta kaardimängulauda ning ei pidanud kinni suurima panuse summast.

13. 1. aprilli 1996. aasta käibemaksuteatistes määras Finanzamt algselt maksustamise hulka ka ruleti- ja kaardimängude korraldamisest saadud ebaseadusliku tulu. Pärast S. Akritidise kaebust tunnistas ta toetudes Euroopa Kohtu lahendile Fischeri kohtuasjas küll ruletimängu käibemaksuvabaks, kuid käsitles ebaseaduslikult korraldatud kaardimänge jätkuvalt maksustamisele kuuluvatena.

14. Finanzgericht, kellele seejärel hagi esitati, otsustas aga, et ka kaardimängude käive peab kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f kohaselt olema käibemaksust vabastatud ning ettevõtja võib seega kõnealuses asjas toetuda otse nimetatud sättele.

15. Finanzamt vastustab seda seisukohta oma kassatsioonkaebuses, mille ta esitas Bundesfinanzhofile, eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Finanzamt'i arvamuse kohaselt on hageja korraldatud kaardimäng üksnes tinglikult võrreldav avalikes kasiinodes pakutavate kaardimängudega, nii et puudub Euroopa Kohtu poolt Fischeri kohtuasjas tuvastatud konkurents mängude vahel. S. Akritidis väidab seevastu, et tema korraldatavad kaardimängud vastavad kasiinodes korraldatavatele ning peavad seetõttu nagu viimasedki olema maksust vabastatud.

16. Võttes arvesse lahendit Fischeri kohtuasjas, milles Euroopa Kohus leidis, et Karlheinz Fischeri poolt (ebaseaduslikult) korraldatud mäng sarnanes tegevusluba omavates avalikes kasiinodes korraldatavale ruletile, tõstatab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimuse, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis f sätestatud maksuvabastuse kohaldamiseks on piisav, kui kaardimänge korraldatakse nii avalikes kasiinodes kui ka väljaspool neid, või peavad need mängud oluliste näitajate osas ka võrreldavad olema. Lisaks tundub küsitav, kas üksikisik saab toetuda direktiivi nimetatud sättele.

17. Tulenevalt nendest asjaoludest esitas Bundesfinanzhof oma 6. novembri 2002. aasta otsusega Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 B osa punkt f keelab liikmesriigil käsitleda käibemaksu objektina kaardimängu korraldamist, juhul kui sellise mängu korraldamine on tegevusluba

omavas avalikus kasiinos maksust vabastatud, või peavad väljaspool kasiinosid korraldatavad kaardimängud lisaks sellele olema oluliste näitajate nagu mängureeglite, suurima panuse ning suurima võidusumma osas võrreldavad nendega, mida korraldatakse kasiinodes?

2. Kas korraldaja võib toetuda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 B osa punktis f sätestatud maksuvabastusele?"

IV. Vastused eelotsuse küsimustele

A. *Neutraalse maksustamise põhimõtte ulatus seoses hasartmängude maksustamisega (esimene ja teine küsimus kohtuasjas C-453/02 ja esimene küsimus kohtuasjas C-462/02)*

18. Esimesed kaks küsimust kohtuasjas C-453/02 ja esimene küsimus kohtuasjas C-462/02, mida järgnevalt käsitletakse koos, puudutavad põhimõtteliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt f keelab hasartmängu korraldamise maksustamise käibemaksuga ainuüksi siis, kui samasuguste hasartmängude korraldamine, nagu mänguautomaadi kasutamine või kaardimängu korraldamine, tegevusluba omavas avalikus kasiinos on käibemaksuvaba, või ainult siis, kui tegevusluba omavas avalikus kasiinos korraldatavad hasartmängud on oluliste omaduste poolest võrreldavad väljaspool selliseid kasiinosid korraldatavate hasartmängudega.

1. Poolte peamised argumendid

19. *S. Akritidis* ei esitanud märkusi käesolevas liidetud kohtuasjade menetluses.

20. *E. Linneweber* on — vastupidiselt põhikohtuasjas esitatud märkustele — Euroopa Kohtule esitatud märkustes seisukohal, et tema abikaasa kasutatud mänguautomaatide käibe maksustamine ei ole vastuolus kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktiga f, sest need mänguautomaadid erinevad oluliselt avalikesse kasiinodesse paigaldatud mänguautomaatidest. Lisaks väidab ta, et hasartmängude maksuvabastuse tingimuste ja piirangute kindlaksmääramine kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f alusel on liikmesriikide pädevuses, tingimusel et peetakse kinni neutraalse maksustamise põhimõttest, nagu Euroopa Kohus otsustas Fischeri kohtuasjas. Seda põhimõtet rikutakse aga siis, kui võrreldavaid tegevusi maksustatakse käibemaksuga erinevalt. Kaks teenust on võrreldavad siis, kui nad on tarbija seisukohalt vaadates omavahel piisavalt tihedas konkurentsis. Selle aspekti hindamisel tuleb arvesse võtta kõiki tegureid, mis määravad teenuse kasu ja väärtuse

tarbija jaoks, kusjuures see ei puuduta üksnes teenuse välist abstraktset osutamisvormi, vaid ka seda, millistel tingimustel võib teenust kasutada, tema täpset sisu ning tema kasutamise eeliseid ja puudusi tarbija jaoks.

21. Põhikohtuasjas käsitletavate mänguautomaatide ja tegevusluba omavates avalikes kasiinodes paiknevate mänguautomaatide vahel on nii suured erinevused nende ruumilise ja ajalise kasutatavuse, kasutajate ringi, mängutehnilise korralduse (mängude miinimumkestus, suurim panus, minimaalne võiduna väljavõetav osa panusest) ja mängukeskkonna osas, et tarbija seisukohalt ei konkureeri need mänguvormid omavahel ning seetõttu võib neid neutraalse maksustamise põhimõtte valguses erinevalt kohelda. Isegi kui oletada, et need kaks mänguvormi on võrreldavad, saavutataks maksustamise võrdsus tegevusluba omavates avalikes kasiinodes paiknevate mänguautomaatide kasiinomaksuga maksustamise kaudu.

22. Ka *Saksamaa valitsus* rõhutab, et mänguautomaadid ja kaardimängud, mida käsitlevad mõlemad põhikohtuasjad, erinevad oluliselt tegevusluba omavatesse avalikesse kasiinodesse paigaldatud mänguautomaatidest ja seal korraldatavatest kaardimängudest (nt mängureeglite, võiduvõimaluste, mängude kestuse ja panuste suuruse poolest). Selliste tegevusluba omavates avalikes kasiinodes või väljaspool neid korraldatavate hasartmängude maksustamise eristamine on seetõttu objektiivsetel põhjustel mitte üksnes lubatud, vaid ka kooskõlas ühenduse õigusega, eriti neutraalse maksustamise põhimõttega, ning kuulub seega liikmesriikide kaalutlusõiguse alla.

23. Kuigi neutraalse maksustamise põhimõte keelab seaduslike ja ebaseaduslike teenuste üldise eristamise maksustamise eesmärgil, nagu nähtub lahendist Fischeri kohtuasjas, ei keela see seevastu kõigile seaduslikele hasartmängudele ühtseid makse ja lõive kehtestamast, niivõrd kuivõrd need mängud ei ole oma olemuselt erinevad. Saksa seadusandja on sellele vastavalt erinevate seaduslike mänguliikide ja mängukohtadega sidunud erinevad õiguslikud tagajärjed. Tegevusluba omavates avalikes kasiinodes ja väljaspool neid korraldatavate hasartmängude olemuse ja mahu oluliste erinevuste tõttu ei konkureeri need mängud omavahel. Tegemaks kindlaks, kas mängud omavahel konkureerisid, võib täiendavalt kasutada põhimõtteid, mille on ühenduse institutsioonid välja arendanud määratlemaks sisuliselt ja ruumiliselt „asjaomast turgu" EÜ artikli 82 mõttes.

24. Saksamaa valitsus on ka seisukohal, et ta on õigustatud käibemaksuga maksustama väljaspool avalikke kasiinosid korraldatavaid hasartmänge, kuna selline maks on kasiino-

maksu vormis kehtestatud ka avalikele kasiinodele.

25. *Komisjon* väidab, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt f keskendub sisuliselt üksnes „hasartmängude" korraldamisele, kusjuures ta ei käsitle kriteeriume, mida kohaldatakse maksusubjektsuse alusena Saksamaal, st korraldaja isikut või korraldamise kohta. Neutraalse maksustamise põhimõte keelab eriti samalaadse majandustegevusega tegelevate ettevõtjate erineva kohtlemise käibemaksu osas. Igal juhul tuleneb Fischeri kohtuotsusest, et liikmesriigid ei või maksuvabastust piirata ainult seaduslike hasartmängudega. Kuuenda direktiivi kohaselt on ainus määrav asjaolu see, kas hoolimata võimalikest erinevustest mängude korralduses, on põhimõtteliselt tegemist ühe ja sama hasartmänguga. Selle kindlakstegemine on üksikjuhul siseriikliku kohtu või siseriiklike ametiasutuste ülesanne.

2. Hinnang

26. Nagu mõlema menetluse kõik pooled on asjakohaselt märkinud, nähtub Fischeri kohtuotsusest, [5] et liikmesriigid on küll kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f kohaselt pädevad kindlaks määrama „hasartmängude" maksuvabastuse tingimused ja piirangud, kuid peavad sealjuures silmas pidama neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluseks.

27. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt keelab neutraalse maksustamise põhimõte eriti samalaadsete ja seetõttu omavahel konkureerivate kaupade või teenuste erineva kohtlemise käibemaksu küsimustes, mistõttu tuleb selliseid kaupu ja teenuseid maksustada ühetaolise määraga. [6]

28. Sellele vastavalt tuleb esmalt meeles pidada, et neutraalse maksustamise põhimõte on seotud eelkõige majandustegevuse samalaadsusega, mitte aga sellega tegeleva ettevõtja isiku või juriidilise vormiga. [7]

29. Seega on Saksa Umsatzsteuergesetz'ile sarnased õigusnormid, mille kohaselt on, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, hasartmän-

5 — 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-283/95, punkt 27.

6 — Vt näiteks 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-384/01: komisjon *v.* Prantsusmaa (EKL 2003, lk I-4395, punkt 25); 11. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-267/99: Christiane Adam (EKL 2001, lk I-7467, punkt 36) ja 3. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-481/98: komisjon *v.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-3369, punkt 22).

7 — Vt selle aspekti kohta eriti 3. aprilli 2003. aasta otsus kohtuasjas C-144/00: Hoffmann (EKL 2003, lk I-2921, punkt 27); 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 30) ja 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punkt 20).

gude käive maksust vabastatud sõltuvalt sellest, kas hasartmänge korraldab tegevusluba omav avalik kasiino, automaatselt selle põhimõttega teatud määral vastuolus.

30. Kuigi Saksamaa valitsus on viidanud, et Saksa Umsatzsteuergesetz lähtub avalikes kasiinodes ja väljaspool neid toimuva tegevuse eristamisest, on ta eriti suulises menetluses rõhutanud, et see eristamine põhineb üksnes nende hasartmängude vahelistel tegelikel olulistel erinevustel, sealhulgas mängukeskkonnal ja asukohale ligipääsetavusel, ning on seetõttu kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega.

31. Ma kahtlen selle argumentatsiooni paikapidavuses mitmel põhjusel.

32. Esiteks, nagu komisjon on viidanud, nähtub eelotsusetaotlusest, et avalikel kasiinodel, kes korraldavad kaubandusliku tegevusloa alusel hasartmänge, ei ole põhimõtteliselt takistusi selliste mängude pakkumiseks ka väljaspool kasiinosid.

33. Lisaks tuleneb Fischeri kohtuotsusest, et üldiselt ei tohi lähtuda sellest, et avalikes kasiinodes ja väljaspool neid korraldatavate hasartmängude eristamine on kooskõlas maksustamise eesmärgil lubatud eristamisega neutraalse maksustamise põhimõtte valguses. Järgnevalt esitan mõningad tähelepanekud nimetatud kohtuotsuse kohta.

34. Fischeri kohtuasi käsitles väljaspool tegevusluba omavat avalikku kasiinot korraldatava hasartmängu, mis sarnanes tegevusluba omavates avalikes kasiinodes korraldatava ruletimänguga, võrdset kohtlemist maksustamisel.

35. Siinjuures tuleb meeles pidada, et selles kohtuasjas oli ruletimängu korraldamine väljaspool tegevusluba omavat kasiinot ka ebaseaduslik ning Euroopa Kohus vastas küsimusele selle hasartmängu maksustamise kooskõlast neutraalse maksustamise põhimõttega eeskätt hasartmängu seaduslikkuse/ebaseaduslikkuse seisukohast lähtudes. Võttes arvesse otsust kohtuasjas C-111/92,[8] sedastas Euroopa Kohus, et neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes ei või „käibemaksuga maksustamise osas vahet teha seaduslikel ja ebaseaduslikel tehingutel".[9]

8 — 2. augusti 1993. aasta otsus kohtuasjas C-111/92: Lange (EKL 1993, lk I-4677, punktid 16 ja 17).

9 — 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-283/95, punkt 28.

36. Neil asjaoludel ei tohi ühest küljest hasartmänge maksustamise osas erinevalt kohelda üksnes seetõttu, et nad erinevad seaduslikkuse kriteeriumi poolest. See on käesoleval juhul oluline kohtuasja C-462/02 puhul, mis käsitleb ebaseaduslikult väljaspool tegevusluba omavat kasiinot korraldatud kaardimängu.

37. Teisest küljest tuleb Fischeri kohtuotsuse põhjal ümber lükata ka väide, et hasartmänge tuleb neutraalse maksustamise põhimõtte rakendamise eesmärgil eristada juba üksnes seetõttu, et neid korraldatakse avalikes kasiinodes või nende poolt. Euroopa Kohus otsustas selles kohtuasjas, et liikmesriik ei tohi hasartmängu – ehkki see on korraldatud väljaspool tegevusluba omavat avalikku kasiinot – käibemaksuga maksustada, kui sellise hasartmängu korraldamine tegevusluba omavas avalikus kasiinos on käibemaksuvaba. [10]

38. Euroopa Kohus ei oleks saanud sellist otsust teha, kui oleks tõepoolest õige, et avalikes kasiinodes pakutavad hasartmängud erinevad kaubanduslike ettevõtjate poolt pakutavatest oluliselt juba erineva ligipääsetavuse, mängukeskkonna, „mängukultuuri" või erineva kasutajate ringi poolest.

39. Vastata tuleb aga põhiküsimusele, st kas või millistel tingimustel tuleb põhikohtuasjas vaidluse all olevaid hasartmänge – mänguautomaate ja kaardimänge – vaadelda, nagu Fischeri kohtuotsuses, *„selliste"* hasartmängudena, nagu seda on tegevusluba omavate avalike kasiinode poolt korraldatud ja maksust vabastatud hasartmängud.

40. Nagu ma olen juba märkinud oma ettepanekus kohtuasjas Town & County Factors, [11] on kõikidele hasartmängudele maksuõiguse seisukohast omane see olemuslik tunnus, et nad on suunatud võidusumma väljamaksmisele, mis on õnneelemendi, st võiduvõimaluse kaudu seotud mängija poolse „tasuga", tema panusega. Kuivõrd tuleb aga hasartmänge nende liigi ja korraldamise erinevuste tõttu üksteisest eristada käesoleval juhul?

41. Kõigepealt tuleb meeles pidada, et mitte kõiki hasart- või rahamängude liike ei saa neutraalse maksustamise mõttes käsitleda sarnaste teenustena ning seetõttu ühetaoliselt maksustada.

10 — 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-283/95, punkt 31.

11 — 27. septembri 2001. aasta ettepanek kohtuasjas, milles tehti 17. septembri 2002. aasta otsus C-498/99: Town & County Factors (EKL 2002, lk I-7173, punkt 70).

42. See võtaks liikmesriikidelt praktiliselt igasuguse kaalutlusõiguse kaalutlusõiguse artikli 13 B osa punktis f sätestatud maksuvabastuse „tingimuste ja piirangute" kindlaksmääramiseks. See õigus peaks aga liikmesriikidel just võimaldama teatud hasartmängu liike käibemaksuga maksustada. [12]

43. Teisisõnu võib liikmesriik tõepoolest piirata hasartmängude maksustamist – või vastupidi, nende maksuvabastust – teatud hasartmängu liikidega. Liikmesriiki ei või seega neutraalse maksustamise põhimõtte kaudu sundida „kõik või mitte midagi" lahendusele, mis tähendaks seda, et niipea kui ta vabastab maksust ühe hasartmängu või hasartmängu liigi, peab ta maksust vabastama ka kõik teised hasartmängud või hasartmängu liigid.

44. Piire erinevate hasartmängude või hasartmängu liikide vahel — kas hasartmängud on omavahel sarnased või mitte — on nende olemuse tõttu raske tõmmata. Kuigi ma kaldun kaardimänge, ruletimänge ja mänguautomaate üksteisega võrreldes erinevateks mänguliikideks pidama, ei tõusetu käesoleval juhul küsimus nii üldiselt, sest E. Linneweberi kohtuasi käsitleb mänguautomaate ja S. Akritidise kohtuasi vastavalt kaardimänge.

45. Teisest küljest läheks kahtlemata liiga kaugele lihtsalt kõikide kaardimängude üksteisega võrreldes sarnastena käsitlemine; kaardimängude korraldamisvõimalused on siin liialt suured, et ilma pikemata kõiki kaartidel põhinevaid hasartmänge neutraalse maksustamise põhimõtte tähenduses sarnaste teenustena käsitleda.

46. Minu arvates ei ole aga kõnealuste võrreldavate kaardimängude vahelised väikesed erinevused nende korraldamise või struktuuri osas oluliselt tähtsad.

47. Kuna hasartmängude juures on mõeldavad lugematud mänguvariandid, nõrgestaks see neutraalse maksustamise põhimõtet, kui liikmesriigid tohiksid juba mängude struktuuri, korralduse ja reeglite väikeste erinevuste alusel teha vahet nende käibemaksuga maksustamisel. Euroopa Kohus on tõepoolest, nagu E. Linneweber väitis, kohtuotsustes Glawe ja Town & County Factors keskendunud üksiku mängu mängustruktuuri ja läbiviimise korraldusele; [13] siiski ei käsitlenud need kohtuasjad, erinevalt käesolevast, hasartmängude sarnasust neutraalse maksustamise põhimõtte tähenduses ja maksustamise küsimust kui sellist, vaid eesmärgiks oli *maksustamise aluse* kindlakstege-

12 — Vt 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuasi C-498/99, kohtujuristi ettepaneku punkt 69. Samuti kohtujurist Jacobsi 3. märtsi 1994. aasta ettepanek kohtuasjas, milles tehti 5. mai 1994. aasta otsus C-38/93: Glawe (EKL 1994, lk I-1679, punkt 10).

13 — Vt 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas C-498/99 esitatud ettepanekus toodud märkusi, kohtujuristi ettepaneku punktid 68–74; samuti 12. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-38/93.

mine ja seejuures eriti vastava hasartmängu korraldamise juures tegelikult saadava tasu hindamine.

48. Seoses hasartmängude omavahelise sarnasuse üle otsustamisega neutraalse maksustamise põhimõtte tähenduses tuleb pigem silmas pidada, et see põhimõte sisaldab „omavahel konkureerivate sarnaste" kaupade ja teenuste võrdset kohtlemist ning on seetõttu ka, nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, konkurentsi moonutamise kõrvaldamise põhimõtte väljendus. [14]

49. Sellele vastavalt on Euroopa Kohus kohtuasjades C-481/98 [15] ja C-384/01 [16] hinnanud käivete sarnasust silmas pidades seda, kas kõnealused käibed konkureerivad omavahel ja kas erinev kohtlemine maksustamisel tooks kaasa konkurentsi moonutamise ohu.

50. Vastupidiselt komisjoni väidetele ei takista asjaolu, et eelmises punktis nimetatud kohtuasjad puudutavad vähendatud maksumäära, seda kohtupraktikat üle kandmast mõlemale käesolevale kohtuasjale, sest eespool viidatud kohtuasjad käsitlesid seda, kas teatud kaupade või teenuste pakkumist tuleb neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt maksustamise osas kohelda võrdselt või mitte.

51. Kui aga kaupade või teenuste sarnasus sõltub sellest, kas nad konkureerivad omavahel või mitte, on siin tugev argument analoogia kasutamiseks Euroopa Kohtu praktikaga EÜ artikli 90 teise lõigu kohta, mille kohaselt tuleb kaupade sarnasuse hindamisel kontrollida, kas neil „on sarnaseid tunnuseid ja kas nad rahuldavad tarbijate seisukohalt samasuguseid vajadusi, ja mitte range samasuse kriteeriumi alusel, vaid nende kasutamise sarnasuse ja võrreldavuse alusel". [17]

52. Keskendudes tarbija ostuotsusele, on Euroopa Kohus seda lähenemist kasutanud näiteks kohtuasjas komisjon *v.* Prantsusmaa hindamaks, kas hüvitatavaid ja mittehüvitatavaid ravimeid tuleb neutraalse maksustamise põhimõtte tähenduses vaadelda sarnaste toodetena, mis omavahel konkureerivad. [18]

14 — Nagu selgelt märgitud 6. joonealuses märkuses viidatud otsuses kohtuasjas C-481/98, punkt 22; vt ka eespool käesoleva ettepaneku punkt 27.

15 — 6. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-481/98, punktid 27 ja 28.

16 — 6. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-384/01, punkt 30.

17 — Muu hulgas 27. veebruari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-302/00: komisjon *v.* Prantsusmaa (EKL 2002, lk I-2055, punkt 23) ja 11. augusti 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-367/93–C-377/93: Rodgers jt (EKL 1995, lk I-2229, punkt 27).

18 — 6. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-481/98, punkt 27.

53. Kui seda lähenemist rakendada hasartmängude puhul, tuleb neid vaadelda sarnastena, niivõrd kuivõrd nad tarbija ehk mängija „samasuguseid vajadusi rahuldavad", ja nende kasutamine on seetõttu võrreldav, st kui kahe sama tüüpi hasartmängu vahelised erinevused, nt kaks kaardimängu varianti, ei ole otsustavad tarbija valikus osaleda ühes või teises mängus. Sellisel juhul, kui kõnealuste mängude kasutamine on tarbija seisukohast võrreldav, võib nende hasartmängude erinev maksustamine viia konkurentsi moonutamiseni.

54. Tuleb lisada, et otsustamisel, kas erinevused on selles mõttes olulised – nagu üldiselt käibe hindamisel ühenduse käibemaksusüsteemi raames – tuleb järgida igakülgset lähenemist, mis väldib kunstlikku eristamist ning keskendub eelkõige keskmise tarbija vaatenurgale. [19]

55. Seda, kas konkreetsel juhul on väljaspool avalikke kasiinosid kasutatavad mänguautomaadid ja korraldatavad kaardimängud keskmise tarbija jaoks avalike kasiinode poolt pakutavate mänguautomaatide ja kaardimängudega võrreldava kasutusega ja rahuldavad samasugust vajadust, või hoopis erinevad üksteisest oluliselt, peab aga hindama siseriiklik kohus.

56. Sama põhitüübiga hasartmängu – kas kaardimängu või mänguautomaadi – puhul võib, pidades silmas, et hasartmängude ligitõmbavus peitub eelkõige võiduvõimaluses, võimaliku võidusumma suurus ja üldiselt mängu risk keskmise tarbija otsust oluliselt mõjutada.

57. Lõpetuseks, mis puudutab E. Linneweberi ja Saksamaa valitsuse argumente, mille kohaselt on maksuvabastuse kohaldamine ainult avalikes kasiinodes korraldatavatele hasartmängudele kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, sest nendele mängudele rakendatakse kasiinomaksu, mis aitab katta ka käibemaksu, siis piisab siin märkusest, et Euroopa Kohus on selle argumendi Fischeri kohtuotsuses juba tagasi lükanud. [20]

58. Eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt tuleb kohtuasja C-453/02 esimesele kahele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13

19 — Vt 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: Card Protection Plan (EKL 1999, lk I-973, punkt 29).

20 — Vt 3. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-283/95, punktid 29 ja 30.

B osa punkt f keelab mänguautomaadi kasutamise maksustamise, kui sarnase mänguautomaadi kasutamine tegevusluba omavas avalikus kasiinos on käibemaksust vabastatud. Mänguautomaatide sarnasuse hindamisel peab siseriiklik kohus keskenduma sellele, kas keskmise tarbija jaoks on avalikes kasiinodes ja väljaspool neid asuvate mänguautomaatide kasutamine võrreldav ja kas nad seega konkureerivad omavahel, kusjuures sealjuures tuleb eriti arvesse võtta selliseid tegureid nagu võimaliku võidusumma suurus ja mängu risk.

59. Samamoodi tuleb esimesele küsimusele kohtuasjas C-462/02 vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt f keelab kaardimängu korraldamise maksustamise, kui sarnase kaardimängu korraldamine tegevusluba omavas avalikus kasiinos on käibemaksust vabastatud. Kaardimängude sarnasuse hindamisel peab siseriiklik kohus keskenduma sellele, kas keskmise tarbija jaoks on avalikes kasiinodes ja väljaspool neid korraldatavate kaardimängude kasutamine võrreldav ja kas nad seega konkureerivad omavahel, kusjuures sealjuures tuleb eriti arvesse võtta selliseid tegureid nagu võimaliku võidusumma suurus ja mängu risk.

60. Lõpetuseks, mis puudutab Saksamaa valitsuse suulises menetluses esitatud argumenti, et võimaluse korral tuleks käesoleva otsuse ajalist mõju piirata, eriti kuna valitsus tugines teadmisele, et käibemaksu puudutavad Saksa õigusnormid on ühenduse õigusega kooskõlas, siis ei näe ma selliseks ajaliseks piiramiseks piisavalt põhjuseid. Nagu komisjon õigustatult märkis, ei saanud Euroopa Kohtu otsus Glawe kohtuasjas [21] luua õigustatud ootust käibemaksu puudutavate Saksa õigusnormide üldise kooskõla kohta ühenduse õigusega seoses hasartmängude maksustamisega, sest see otsus puudutas üksnes maksustamise aluse määratlemist. Sellist ootust ei võinud põhjendada ka asjaolu, et komisjon – arvestades kaalutlusõigust, mis tal selles valdkonnas on – ei olnud seni Saksamaa Liitvabariigi vastu algatanud liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlust hasartmängude maksustamise valdkonnas.

B. *Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f kohase maksuvabastuse vahetu õigusmõju (kolmas küsimus kohtuasjas C-453/02 ja teine küsimus kohtuasjas C-462/02)*

1. Poolte peamised argumendid

61. *Saksamaa valitsus* on seisukohal, et ühest küljest ei ole artikli 13 B osa punktis f sätestatud maksuvabastus kihlvedudele,

21 — Vt eespool punkt 47.

loteriidele ja hasartmängudele tingimusteta, teisest küljest on see aga liialt ebatäpne põhjendamaks ühemõttelisi ja seega vahetult kohaldatavaid kohustusi. Samuti ei muuda ka neutraalse maksustamise põhimõte kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f ebaselgust.

62. Kuigi *komisjon* möönab, et liikmesriikidel on hasartmängude käibemaksuga maksustamisel lai kaalutlusõigus, ei tohi liikmesriik tagasi lükata maksukohustuslase taotlust, kui see suudab tõestada, et tema suhtes tuleb rakendada direktiivi kohast maksuvabastust, väites, et asjakohast siseriiklikku õigusakti ei ole vastu võetud. Komisjon viitab sealjuures eriti Kügler'i kohtuotsusele [22] ja väidab selle põhjal, et tingliku iseloomuga maksust vabastamise sätte piiramine, nagu käesolevas kohtuasjas, ei saa välistada vahetut õigusmõju.

63. *E. Linneweber* teatas suulises menetluses, et ta jagab põhimõtteliselt seda komisjoni seisukohta.

2. Hinnang

64. Kolmanda küsimusega kohtuasjas C-453/02 ja teise küsimusega kohtuasjas C-462/02 soovib Bundesfinanzhof teada, kas üksikisik võib sellises olukorras nagu mõlemas põhikohtuasjas toetuda siseriiklikus kohtus kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis f sätestatud maksuvabastusele.

65. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võivad üksikisikud kõikidel juhtudel, kus direktiivi sätete sisu paistab olevat tingimusteta ja piisavalt täpne ja kui direktiiv ei ole korrektselt siseriiklikku õigusesse tähtaegselt üle võetud, tugineda siseriiklikus kohtus riigi vastu neile sätetele ja neis määratletud õigusi peab kaitsma. [23]

66. Siinkohal tuleb esmalt meeles pidada, et asjaolu, et ühenduse õiguse säte vajab tõlgendamist – näiteks sellist põhimõtet nagu neutraalse maksustamise põhimõte silmas pidades –, ei välista seda, et nimetatud säte on tingimusteta ja piisavalt täpne, et üksikisik võiks sellele siseriiklikus kohtus toetuda. [24] Eelotsusemenetlus ühenduse õiguse tõlgendamiseks teenib pigem üksikisikule ühenduse õigusega antud vahetult kohaldatavate õiguste ühetaolise rakenda-

22 — 7. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-141/00, punkt 57.

23 — Vt muu hulgas 22. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 103/88: Fratelli Costanzo (EKL 1989, lk 1839, punkt 29); 7. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-141/00, punkt 51, ja 20. mai 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-465/00, C-138/01 ja C-139/01: Österreichischer Rundfunk jt (EKL 2003, lk I-4989, punkt 98).

24 — Vt nt hiljutine 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-102/02: Beuttenmüller (EKL 2004, lk I-5405, eriti punkt 37).

mise eesmärki, eriti kui siseriiklik õigusnorm on ühenduse õigusega vastuolus. [25]

67. Seega peab küll paika, et liikmesriikidel on artikli 13 B osa punktis f sätestatud maksuvabastuse kohaldamise piiramisel teatud kaalutlusõigus. [26]

68. Euroopa Kohus on aga väljakujunenud kohtupraktikas asunud seisukohale, et üksikisikule ei või ka siis, kui direktiiv jätab liikmesriigile küllaltki suure kaalutlusruumi, keelata direktiivi sätetele toetumist, niivõrd kuivõrd neid oma sisu poolest on võimalik sätete üldisest kogumist eraldada ja rakendada. [27]

69. Niikaua kui liikmesriik peab maksuvabastuse tingimuste ja piirangute kindlaksmääramisel kinni artikli 13 B osa punkti f kohaselt talle võimaldatud kaalutlusõigusest, ei või üksikisik, kes ei ole kindlaksmääratud maksuvabastuse kohaldamisalas, seega kindlasti nimetatud sättele toetudes vaidlustada tema suhtes tehtud maksustamisotsust. [28]

70. Vastupidi, välistatud ei ole aga, et üksikisik toetub sellele sättele takistamaks siseriikliku õigusnormi kohaldamist, kui selline norm läheb kaugemale liikmesriikidele antud kaalutlusõigusest või on sellega vastuolus.

71. Nagu ma juba eespool märkisin, tuleb artikli 13 B osa punkti f mõista selliselt, et liikmesriigid peavad hasartmängude maksuvabastuse tingimused ja piirangud kindlaks määrama neutraalse maksustamise põhimõtet silmas pidades. [29]

72. Kui liikmesriik ei ole hasart- või rahamängude maksuvabastust kindlaks määranud kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, ei või ta, nagu on komisjon õigustatult märkinud, oma tegematajätmisele toetudes keelduda maksukohustuslasele sellise maksuvabastuse andmisest, milleks tal oli õigus kuuenda direktiivi alusel. [30]

25 — Vt selles osas 5. veebruari 1963. aasta otsus kohtuasjas 26/62: Van Gend & Loos (EKL 1963, lk 3, punkt 26).

26 — Vt eespool punktid 26 ja 42 jj.

27 — Vt analoogiline 10. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-346/97: Braathens (EKL 1999, lk I-3419, punkt 30), samuti 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81: Becker (EKL 1982, lk 53, punkt 30).

28 — Vt 7. joonelauses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-141/00, punkt 55.

29 — Vt eespool punkt 26.

30 — Vt 7. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-141/00, punkt 60.

73. Kas selline on olukord ka mõlema kõnealuse põhikohtuasja puhul, peab kindlaks tegema siseriiklik kohus kohtuasja C-453/02 esimese kahe küsimuse vastuses ning kohtuasja C-462/02 esimese küsimuse vastuses antud pidepunktide põhjal.

74. Seega tuleb kohtuasjas C-453/02 esitatud kolmandale küsimusele ja kohtuasjas C-462/02 esitatud teisele küsimusele vastata, et üksikisik võib siseriiklikus kohtus toetuda kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis f sätestatud maksuvabastusele, takistamaks selle sättega kokkusobimatute siseriiklike õigusnormide kohaldamist.

V. Ettepanek

75. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

A. *Kohtuasjas C-453/02*

1. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt f keelab mänguautomaadi kasutamise maksustamise, kui sarnase mänguautomaadi kasutamine tegevusluba omavas avalikus kasiinos on käibemaksust vabastatud. Mänguautomaatide sarnasuse hindamisel peab siseriiklik kohus keskenduma sellele, kas keskmise tarbija jaoks on avalikes kasiinodes ja väljaspool neid asuvate mänguautomaatide kasutamine

võrreldav ja kas nad seega konkureerivad omavahel, sealjuures tuleb eriti arvesse võtta selliseid tegureid nagu võimaliku võidusumma suurus ja mängu risk.

2. Üksikisik võib siseriiklikus kohtus toetuda kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis f sätestatud maksuvabastusele, takistamaks selle sättega kokkusobimatute siseriiklike õigusnormide kohaldamist.

B. *Kohtuasjas C-462/02*

1. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt f keelab kaardimängu maksustamise, kui sarnase kaardimängu korraldamine tegevusluba omavas avalikus kasiinos on käibemaksust vabastatud. Kaardimängude sarnasuse hindamisel peab siseriiklik kohus keskenduma sellele, kas keskmise tarbija jaoks on avalikes kasiinodes ja väljaspool neid korraldatavate kaardimängude kasutamine võrreldav ja kas nad seega konkureerivad omavahel, sealjuures tuleb eriti arvesse võtta selliseid tegureid nagu võimaliku võidusumma suurus ja mängu risk.

2. Üksikisik võib siseriiklikus kohtus toetuda kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis f sätestatud maksuvabastusele, takistamaks selle sättega kokkusobimatute siseriiklike õigusnormide kohaldamist.