ĢENERĀLADVOKĀTES KRISTĪNES ŠTIKSAS-HAKLAS [*CHRISTINE STIX-HACKL*] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 8. jūlijā [1]

I — Ievads

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

2. Šīs tiesvedības attiecas uz to, ciktāl dalībvalsts atbilstoši šai tiesību normai var nošķirt pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanu likumīgā vai nelikumīgā veidā ārpus licencēta publiska kazino organizētām azartspēlēm, no vienas puses, un, azartspēlēm, kas tiek organizētas licencētos publiskos kazino.

3. Tiesai tādējādi tiek lūgts tālāk paskaidrot tās spriedumu lietā *Fischer* [3] par nodokļu neitralitātes principa apjomu attiecībā uz azartspēļu aplikšanu ar PVN.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

4. Sadaļā ar virsrakstu "Atbrīvojumi" Sestās direktīvas 13. panta B daļa cita starpā paredz:

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

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

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

nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

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

[..]".

B — *Valsts tiesības*

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

"apgrozījums, uz kuru attiecas derību un loteriju likums, un licencēto publisko kazino apgrozījums, kas rodas no šo kazino izmantošanas [..]".

III — Fakti, procedūra un prejudiciālie jautājumi

A — *Lietā C-453/02*

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

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

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

4 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-283/95

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

10. Iesniedzējtiesa apšauba Kopienu tiesību atbilstību, nošķirot likumīgas un nelikumīgas azartspēles. Saskaņā ar tās viedokli ir iespējams, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts nevar ar PVN aplikt (likumīgu vai nelikumīgu) azartspēļu rīkošanu, ja *atbilstošas* darbības, ko veic licencēts publisks kazino, ir atbrīvotas no nodokļa.

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

1). Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi [..], ka tas aizliedz dalībvalstij aplikt ar pievienotās vērtības nodokli azartspēļu vai naudas spēļu organizēšanu, ja šīs pašas spēles, ko organizē licencētie kazino, ir atbrīvotas no šī nodokļa?

2). Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts aizliedz dalībvalstij aplikt spēļu automātu pārvaldīšanu ar pievienotās vērtības nodokli tikai tāpēc, ka spēļu automātu pārvaldīšana licencētā publiskā kazino ir atbrīvota no šī nodokļa, vai arī papildus ir jākonstatē, ka ārpus licencētiem kazino izmantotie automāti būtiskos aspektos, piemēram, maksimālo likmju un maksimālo vinnestu aspektā, ir salīdzināmi ar spēļu automātiem, kas tiek izmantoti kazino?

3). Vai iekārtu uzstādītājs var atsaukties uz atbrīvojumu no nodokļa, kas ir noteikts Sestās direktīvas 77/388/EEK 13. panta B daļas f) apakšpunktā?

B — *Lietā C-462/02*

12. Sava Akritidis [*Savvas Akritidis*] no 1987. gada līdz 1991. gadam vadīja kazino

"*Monte-Carlo*" Herneikelā [*Herne-Eickel*], kur viņš organizēja ruletes un kāršu spēles. Viņam cita starpā bija atļauja organizēt tā saucamās "atmiņas" kāršu spēles, izmantojot "kāršu galdu", kas atrodas blakus "spēļu galdam". Tomēr viņš neievēroja kompetento iestāžu paredzētos noteikumus ne attiecībā uz ruletes spēlēm, ne arī attiecībā uz kāršu spēlēm. Piemēram, netika izmantota spēļu tabula un tika pieņemtas maksimālās likmes.

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

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

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

16. Ņemot vērā spriedumu *Fisher* lietā, kurā Tiesa atzina, ka Karlheinca Fišera [*Karlheinz Fischer*] (nelikumīgi) organizētās spēles atgādina atbilstoši prasībām licencētajos kazino spēlēto ruleti, iesniedzējtiesa jautā, vai, lai būtu piemērojams Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, pietiek ar to, ka kāršu spēles tiek organizētas kā publiskos kazino, tā arī ārpus tiem, vai arī tām ir jābūt salīdzināmām būtiskos aspektos. Tāpat šķiet, ka pastāv šaubas par to, vai fiziska persona ir tiesīga atsaukties uz iepriekš minēto direktīvas normu.

17. Šajā kontekstā *Bundesfinanzhof* ar 2002. gada 6. novembra rīkojumu Tiesai uzdeva šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts aizliedz dalibvalstij aplikt kāršu spēļu organizēšanu ar pievienotās vērtības nodokli, ja kāršu spēļu organizēšana, ko veic licencēts

publisks kazino, ir atbrīvota no šī nodokļa, vai arī papildus ir jākonstatē, ka ārpus licencētiem kazino organizētas kāršu spēles būtiskos aspektos, piemēram, attiecībā uz maksimālajām likmēm un maksimālajiem vinnestiem, ir salīdzināmas ar kazino organizētām kāršu spēlēm?

2) Vai organizētājs var atsaukties uz atbrīvojumu no nodokļa, kas ir noteikts Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktā?"

licencēts publisks kazino, ir atbrīvota no aplikšanas ar nodokli, vai arī liedz to vienīgi tādā gadījumā, ja licencēta publiska kazino organizētas azartspēles no būtisku spēļu iezīmju viedokļa ir līdzīgas spēlēm, kuras tiek organizētas ārpus šādiem kazino.

1) Lietas dalībnieku izvirzītie galvenie argumenti

19. Akritidis šajā apvienotajā tiesvedībā apsvērumus nav iesniedzis.

IV — Atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem

A — *Par nodokļu neitralitātes principa apjomu attiecībā uz azartspēlu aplikšanu ar nodokli (pirmais un otrais jautājums lietā C-453/02 un pirmais jautājums lietā C-462/02)*

18. Ar pirmajiem diviem jautājumiem lietā C-453/02 un pirmo jautājumu lietā C-462/02, kuri ir apskatāmi kopā, būtībā tiek jautāts, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts liedz aplikt ar pievienotās vērtības nodokli azartspēļu organizēšanu, ja šādu pašu azartspēļu organizēšana — piemēram, spēļu automātu izmantošana vai kāršu spēļu organizēšana — ko veic

20. Pretēji saviem apgalvojumiem pamata lietā Tiesā Linnevēbere norādīja, ka apgrozījuma no viņas vīra pārvaldītajiem spēļu automātiem aplikšana ar nodokli nepārkāpj 13. panta B daļas f) apakšpunktu, jo šie automāti būtiski atšķiras no publiskajos kazino uzstādītajiem spēļu automātiem. Viņa šajā sakarā apgalvo, ka dalībvalstis ir brīvas atbrīvojumu nosacījumu un ierobežojumu noteikšanā atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktam, ja, kā Tiesa lēma iepriekšminētajā spriedumā *Fisher* lietā, ir ievērots nodokļu neitralitātes princips. Tomēr šis princips ir pārkāpts vienīgi tad, ja salīdzināmas darbības tiek apliktas ar atšķirīgiem apgrozījuma nodokļiem. Divi pakalpojumi ir salīdzināmi, ja no patērētāja viedokļa tie savstarpēji pietiekami cieši konkurē. Izvērtējot šo aspektu, ir jāņem vērā visi elementi, kuri iespaido pakalpojuma patērētājam sniegto labumu un tā vērtību, un

šajā kontekstā ir svarīgi apskatīt ne vien pakalpojuma ārējo izpausmi abstraktā veidā, bet arī nosacījumus, kurus izpildot, pakalpojumu var izmantot, pakalpojuma saturu, priekšrocības un trūkumus, kas patērētājam saistās ar tā izmantošanu.

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

22. Vācijas valdība tāpat uzsver, ka abās pamata lietās apskatāmie azartspēļu automāti un kāršu spēles būtiski atšķiras no licencētos publiskos kazino uzstādītajiem spēļu automātiem un tajos organizētajām kāršu spēlēm (piemēram, attiecībā uz spēļu noteikumiem, vinnesta iespējamību, spēļu ilgumu un likmēm). Tas, ka nodokļa uzlikšanas mērķiem tika nošķirtas licencētos publiskos kazino organizētas azartspēles un ārpus tiem organizētās azartspēles, tāpēc bija ne vien objektīva prasība, bet arī atbilda Kopienu tiesībām un, it īpaši, nodokļu neitralitātes principam un nepārkāpa dalībvalstīm piešķirtās rīcības brīvības robežas.

23. Lai gan, kā tas izriet no sprieduma *Fischer* lietā, nodokļu neitralitātes princips aizliedz nodokļu uzlikšanas nolūkā vispārīgi nošķirt likumīgus un nelikumīgus pakalpojumus, tas neprasa uzlikt identiskus nodokļus un nodevas visām likumīgajām azartspēlēm, ja šīs spēles faktiski ir atšķirīgas. Vācijas likumdevējs attiecīgi bija paredzējis atšķirīgas tiesiskās sekas attiecībā uz atšķirīgu veidu likumīgām azartspēlēm un azartspēļu norises vietām. Ņemot vērā būtiskās atšķirības starp licencētos publiskos kazino organizētām azartspēlēm un citur organizētām azartspēlēm no to rakstura un mēroga viedokļa, konkurence starp tām nepastāvēja. Lai izlemtu, vai spēles savstarpēji konkurē, varētu piemērot arī Kopienu institūciju izstrādātos principus, kas tiek izmantoti, lai noteiktu "konkrētās preces un ģeogrāfiskā tirgus" atbilsmi EKL 82. panta mērķiem.

24. Tāpat Vācijas valdība uzskata, ka tai ir tiesības ar pievienotās vērtības nodokli aplikt ārpus publiskiem kazino organizētas azart-

spēles, jo ar šo nodokli kazino nodevas veidā tiek apliktas azartspēles publiskos kazino.

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

2) Vērtējums

26. Kā pareizi norādījuši visi lietas dalībnieki abās tiesvedībās, no sprieduma *Fischer* lietā [5] izriet, ka, lai gan dalībvalstīm 13. panta B daļas f) apakšpunkts dod tiesības noteikt nosacījumus un ierobežojumus, lai atbrīvotu azartspēles no nodokļa, tām jāievēro nodokļu neitralitātes princips, ar kuru pamatota kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma.

27. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, tā kā nodokļu neitralitātes princips īpaši iestājas pret atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa pret līdzīgām un tāpēc savstarpēji konkurējošām precēm vai pakalpojumiem, šādas preces un pakalpojumi apliekami ar vienādu nodokļa likmi [6].

28. Tātad, vispirms ir jākonstatē, ka nodokļu neitralitātes princips ir saistīts ar darbību līdzību, nevis personu līdzību vai līdzību starp to tirgus dalībnieku juridiskajām formām, kuri veic šīs darbības [7].

29. Šis princips automātiski zināmā mērā apšaubāmu padara tādu tiesisko regulējumu kā *UstG* paredzēto, saskaņā ar kuru, kā

5 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-283/95, 27. punkts.

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

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

norādījusi iesniedzējtiesa, azartspēļu atbrīvošana no nodokļa ir atkarīga no tā, vai tās norisinās licencētos publiskos kazino.

30. Lai gan Vācijas valdība ir norādījusi, ka *UstG* pamatojās uz to, ka tiek nošķirtas darbības, kas tiek veiktas publiskos kazino un citur, tā ir uzsvērusi, īpaši tiesas sēdes laikā, ka šī nošķiršana ir pamatota ar faktiski jau pastāvošajām nozīmīgajām atšķirībām starp azartspēlēm — ietverot apstākļus, kādos tās tiek spēlētas, to pieejamību no vietas viedokļa u.tml. — un tāpēc tā atbilst nodokļu neitralitātes principam.

31. Vairāku iemeslu dēļ es apšaubu šīs argumentācijas pamatotību.

32. Vispirms, kā to ir norādījusi arī Komisija, no iesniedzējtiesas rīkojuma izriet, ka principā nekas neliedz publiskiem kazino piedāvāt tādas azartspēles, kurām vajadzīga komerciāla atļauja un kuras tiek pieļautas ārpus kazino.

33. Turklāt no iepriekš minētā sprieduma *Fischer* lietā tāpat izriet, ka nevar vispārīgi prezumēt, ka publiskos kazino un citviet organizētu azartspēļu nošķiršana atbilst nošķiršanai, kāda tiek pieļauta nodokļa uzlikšanas mērķiem, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu. Man ir vairāki precizējumi par šo spriedumu.

34. *Fischer* lieta attiecās uz jautājumu par vienlīdzīgu attieksmi, ar nodokli apliekot azartspēles ārpus licencētiem publiskiem kazino; šī spēle atgādināja ruleti, kāda tika spēlēta licencētos publiskos kazino.

35. Šajā sakarā jākonstatē, ka arī šajā lietā ruletes organizēšana ārpus licencēta publiska kazino telpām bija nelikumīga un ka galīgajā vērtējumā Tiesa savu atbildi uz jautājumu par to, vai šīs azartspēles aplikšana ar nodokli atbilst nodokļu neitralitātes principam, pirmām kārtām pamatoja ar to, vai azartspēle ir likumīga, vai nē. Tādējādi, atsaucoties uz spriedumu lietā C-111/92 [8], tā nolēma, ka nodokļu neitralitātes princips "iestājas pret to, ka, iekasējot PVN, tiek vispārīgi nošķirti likumīgi un nelikumīgi darījumi" [9].

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

9 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-283/95, 28. punkts.

36. No tā, pirmkārt, izriet, ka pret azartspēlēm nevar būt atšķirīga attieksme, uzliekot nodokli tikai tāpēc, ka tās atšķiras no likumīguma viedokļa. Šim secinājumam ir nozīme lietā C-462/02, kas attiecas uz nelikumīgā kārtā ārpus licencētiem kazino piedāvātu kāršu spēli.

37. Otrkārt, tāpat, pamatojoties uz spriedumu *Fischer* lietā, ir jānoraida apgalvojums, ka nodokļu neitralitātes principa piemērošanas mērķiem azartspēles ir atšķirīgas vienkārši tāpēc, ka tās organizē publiski kazino vai tās tiek organizētas tādos kazino. Faktiski Tiesa šajā spriedumā lēma, ka dalībvalsts nevar ar PVN aplikt azartspēles — pat ja tās tiek organizētas ārpus licencēta publiska kazino — ja no nodokļa ir atbrīvotas šādas pat azartspēles, ko organizē licencēts publisks kazino [10].

38. Tiesa nevarētu to atzīt, ja publisku kazino piedāvātās azartspēles patiešām būtiski atšķirtos no tirgus dalībnieku piedāvātajām azartspēlēm tāpēc, ka pastāv atšķirības to pieejamības, norises apstākļu, "azartspēļu kultūras" vai lietotāju loka atšķirību dēļ.

39. Tomēr galvenais jautājums, uz kuru ir jāsniedz atbilde, ir par to, vai un pie kādiem nosacījumiem tādas azartspēles kā pamata lietā — spēļu automāti un kāršu spēles — ir uzskatāmas, kā tas norādīts spriedumā *Fischer* lietā, par spēlēm, kuras "atbilst" spēlēm, kuras organizē licencēti publiski kazino, un uz kurām attiecas nodokļa atbrīvojums.

40. Kā jau esmu norādījusi savos secinājumos lietā *Town & County Factors* [11], visām azartspēlēm no nodokļu tiesību viedokļa kopīga ir vismaz būtiskā iezīme, ka tās ir vērstas uz tādu vinnestu izmaksāšanu, kuri ar spēlētāja "iemaksu", viņa likmi, ir saistīti veiksmes elementa dēļ, t.i., vinnesta iespējas dēļ. Cik lielā mērā tomēr azartspēles šajā lietā ir savstarpēji nošķiramas to formas un konfigurācijas atšķirību dēļ?

41. Vispirms būtu jāatzīst, ka ne visus azartspēļu veidus iespējams uzskatīt par vienādiem pakalpojumiem no nodokļu neitralitātes principa viedokļa, kuri tāpēc būtu apliekami ar vienādu nodokļa likmi.

10 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-283/95, 31. punkts.

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

42. Tas praksē dalībvalstīm liegtu tiesības noteikt "nosacījumus un ierobežojumus" 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam. Tomēr šādas tiesības ir tieši paredzētas, lai ļautu dalībvalstīm ar PVN aplikt noteiktus azartspēļu veidus [12].

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

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

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

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

47. Tā kā var iedomāties neskaitāmu daudzumu azartspēļu veidu, nodokļu neitralitātes princips tiktu lielā mērā apiets, ja dalībvalstīm būtu atļauts PVN uzlikšanas mērķiem spēles nošķirt, pamatojoties uz nelielām atšķirībām spēles struktūrā, procesā un noteikumos. Nevar noliegt, ka Tiesa, kā ir norādījusi Linnevēbere, savos spriedumos lietās *Glawe* un *Town & County Factors* ir cieši pamatojusies uz dažādu spēļu īpašo struktūras konfigurāciju un norisi [13], taču šīs lietas, salīdzinot ar izskatāmajām lietām, neskāra azartspēļu līdzību nodokļu neitralitātes izpratnē un jautājumu par nodokļa uzlikšanu kā tādu — to mērķis bija aprēķināt

12 — Skat. manus secinājumus iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minētajā lietā C-498/99, 69. punkts. Skat. arī ģeneraladvokāta Džeikobsa [*Jacobs*] 1994. gada 3. marta secinājumus lietā C-38/93 *Glawe* (1994. gada 5. maija spriedums, *Recueil*, I-1679. lpp.), 10. punkts.

13 — Šajā sakarā tāpat skat. apsvērumus manos secinājumos iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minētajā lietā C498/99, 68.–74. punkts, kā arī 12. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-38/93.

nodokļa bāzi un īpaši novērtēt jau saņemto iemaksu atbilstoši attiecīgās azartspēles organizācijai.

48. Attiecībā uz azartspēļu līdzības novērtējumu nodokļu neitralitātes izpratnē ir jāpatur prātā, ka šis princips ietver vienādu attieksmi pret precēm vai pakalpojumiem, kas ir "līdzīgi un tāpēc savstarpēji konkurē", un tāpēc, kā Tiesa jau ir norādījusi, tas ir arī principa, kurš paredz konkurences izkropļojumu novēršanu [14], izpausme.

49. Attiecīgi spriedumos lietās C-481/98 [15] un C-384/01 [16] Tiesa novērtēja darbību līdzību, lai konstatētu, vai attiecīgās darbības savstarpēji konkurē un vai tāpēc atšķirīga attieksme no nodokļu viedokļa var radīt konkurences izkropļošanas risku.

50. Pretēji Komisijas apgalvotajam tas, ka iepriekšējā punktā norādītās lietas attiecās uz samazinātu nodokļa likmi, neliedz šo judikatūru piemērot izskatāmajās lietās, jo jautājums ir vismaz par to, vai atbilstoši nodokļu neitralitātes principam attiecībā uz noteiktu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu jāpastāv vienādai attieksmei no nodokļu viedokļa.

51. Ja preču vai pakalpojumu līdzība ir atkarīga no tā, vai tie savstarpēji konkurē, ir tikai loģiski pēc analoģijas piemērot Tiesas judikatūru attiecībā uz EKL 90. panta otro daļu, saskaņā ar ko attiecībā uz preču līdzības izvērtējumu ir jāizvērtē, vai "no patērētāju viedokļa tās atbilst vienādām vajadzībām, un kritērijs, lai to novērtētu, ir nevis, vai tās ir pilnīgi identiskas, bet gan, vai to izmantošana ir analoģiska un salīdzināma" [17].

52. Piemēram, Tiesa šādu nostāju ir akceptējusi spriedumā lietā Komisija/Francija, izvērtējot patērētāja lēmumu veikt pirkumu, lai tādējādi novērtētu, vai atbilstoši nodokļu neitralitātes principam atlīdzināmi un neatlīdzināmi farmaceitiskie izstrādājumi ir jāuzskata par vienādām precēm, kuras savstarpēji konkurē [18].

14 — Iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-481/89, 22. punkts; skat arī iepriekš 27. punktu.

15 — Iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-481/89, 27. un 28. punkts.

16 — Iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-384/01, 30. punkts.

17 — Cita starpā 2002. gada 27. februāra spriedums lietā C-302/00 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2055. lpp., 23. punkts) un 1995. gada 11. augusta spriedums apvienotajās lietās no C-367/93 līdz C-377/93 *Roders* u.c. (*Recueil*, I-2229. lpp., 27. punkts).

18 — Iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-481/98, 27. punkts.

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

54. Būtu jāpiebilst, ka, izvērtējot, vai šāda veida atšķirībām ir kāda nozīme — kā parasti, kad tiek novērtēts apgrozījuma nodoklis atbilstoši kopējai PVN sistēmai — ir nepieciešama vispārēja nostāja, kas izvairās no mākslīgi radītām atšķirībām un pirmām kārtām koncentrējas uz vidusmēra patērētāja viedokli [19].

55. Vai konkrētā gadījumā ārpus publiskiem kazino nodrošināti spēļu automāti un kāršu spēles no to izmantošanas viedokļa vidusmēra patērētāja gadījumā ir salīdzināmi ar šādu kazino piedāvātajiem un atbilst tādām pašām vajadzībām vai arī, tieši pretēji, tie būtiski atšķiras, tomēr ir jānovērtē valsts tiesai.

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

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

58. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmajiem diviem jautājumiem lietā C-453/02 ir jāatbild, ka Sestās direktīvas

19 — Skat. 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *Card Protection Plan* (*Recueil*, I-973. lpp., 29. punkts).

20 — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-283/95, 29. un 30. punkts.

13. panta B daļas f) apakšpunkts liedz aplikt ar nodokli spēļu automāta pārvaldīšanu, ja no PVN ir atbrīvota līdzīga spēļu automāta pārvaldīšana, ko veic licencēts publisks kazino. Novērtējot spēļu automātu līdzību, valsts tiesai ir jāizvērtē, vai publisko kazino spēļu automātu izmantošana no vidusmēra patērētāja viedokļa ir salīdzināma ar citur izmantoto spēļu automātu izmantošanu, kā dēļ šie automāti savstarpēji konkurē; šajā sakarā īpaši ir jāņem vērā iespējamais vinnesta lielums un spēles risks.

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

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

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

1) Galvenie lietas dalībnieku izvirzītie argumenti

61. Saskaņā ar Vācijas valdības viedokli 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzētais nodokļa atbrīvojums derībām, loterijām un

21 — Skat. iepriekš 47. punktu.

citiem azartspēļu veidiem, pirmkārt, nav bez nosacījumiem un, otrkārt, tas ir pārāk neprecīzs, lai attaisnotu nepārprotamus un, tātad — tieši piemērojamus pienākumus. Tāpat arī nodokļu neitralitātes princips nemaina Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkta nenoteiktību.

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

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

2) Vērtējums

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

65. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, ja direktīvas normas šķiet bez nosacījumiem un pietiekoši precīzas un ja paredzētajā termiņā nav veikti ieviešanas pasākumi, privātpersonas var uz šīm tiesību normām atsaukties tiesvedībā pret valsti un tajās paredzētās tiesības ir aizsargājamas [23].

66. Šajā sakarā vispirms ir jāatzīmē, ka fakts, ka ir nepieciešama Kopienas tiesību normas interpretācija —, ņemot vērā, piemēram, tādu principu kā nodokļu neitralitātes princips, — pats par sevi neizslēdz, ka norma ir pietiekoši precīza un noteikta, lai privātpersona varētu uz to atsaukties valsts tiesā [24]. Prejudiciālā nolēmuma procedūra par Kopienas tiesību normas interpretāciju ir drīzāk iecerēta, lai nodrošinātu — it īpaši iepretī pretējai valsts tiesību normai — tiesību, kurām piemīt tieša iedarbība, vienveidīgu

22 — Iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā C-141/00, 57. punkts.

23 — -Skat. cita starpā 2003. gada 20. maija spriedumu apvienotajās lietās C-465/00, C-138/01 un C-139/01 *Österreichischer Rundfunk* u.c. (*Recueil*, I-4989. lpp., 98. punkts), iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-141/00, 51. punkts, un 1989. gada 22. jūnija spriedumu lietā 103/88 *Fratelli Costanzo* (*Recueil*, 1839. lpp., 29. punkts).

24 — Skat. cita starpā 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-102/02 *Beuttenmüller* (*Recueil*, I-5405. lpp., 37. punkts).

piemērošanu, kuras privātpersonai paredz Kopienas tiesības [25].

67. Ir tiesa, ka dalībvalstīm ir zināma rīcības brīvība, ierobežojot 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma apjomu [26].

68. Tomēr pastāvīgajā judikatūrā Tiesa ir lēmusi, ka, pat ja Direktīva paredz dalībvalstij samērā plašu rīcības brīvību, privātpersonām nevar liegt tiesības atsaukties uz direktīvas normām tiktāl, ciktāl to īpašā priekšmeta dēļ tās ir iespējams nošķirt no vispārējā normu kopuma un kā tādas piemērot [27].

69. Ja, paredzot nosacījumus un ierobežojumus 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa, dalībvalsts ievēro tai piešķirtās rīcības brīvības robežas, ko tai piešķir šī norma, nav šaubu, ka privātpersona, kas tādējādi neietilpst noteiktā nodokļu atbrīvojuma darbības jomā, nevar uz šo normu atsaukties, iebilstot pret nodokļa novērtējumu [28].

70. Tomēr attiecīgi nevar izslēgt iespēju, ka privātpersona atsaucas uz šo tiesību normu, lai novērstu valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, ja šis regulējums pārsniedz vai nav saderīgs ar dalībvalstīm piešķirto rīcības brīvību.

71. Kā esmu norādījusi iepriekš, 13. panta B daļas f) apakšpunkts ir izprotams tādējādi, ka dalībvalstīm ir jāievēro nodokļu neitralitātes princips, nosakot nosacījumus un ierobežojumus nodokļa atbrīvojuma attiecināšanai uz azartspēlēm [29].

72. Tā rezultātā, ja dalībvalsts nav atbilstoši nodokļu neitralitātes principam nodokļa atbrīvojumu attiecinājusi uz azartspēlēm, tā, kā to pamatoti ir norādījusi Komisija, nevar atsaukties uz pašas nepaveikto, lai liegtu nodokļu maksātājam tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa, kuru viņš ir tiesīgs pieprasīt saskaņā ar Sesto direktīvu [30].

25 — Šajā sakarā skat. 1963. gada 5. februāra spriedumu lietā 26/62 *Van Gend un Loos* (*Recueil*, 3. lpp., 26. punkts).

26 — Skat. iepriekš 26., 42. un turpmākos punktus.

27 — Šajā sakarā skat. 1999. gada 10. jūnija spriedumu lietā C-346/97 *Braathens* (*Recueil*, I-3419. lpp., 30. punkts) un 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā 8/81 *Becker* (*Recueil*, 53. lpp., 30. punkts).

28 — Skat. iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-141/00, 55. punkts.

29 — Skat. iepriekš 26. punktu.

30 — Skat. iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-141/00, 60. punkts.

73. Vai tas tā ir pamata lietās, ir jautājums, kas ir jāizlemj valsts tiesai, izmantojot norādes, kas sniegtas, atbildot uz pirmajiem diviem jautājumiem lietā C-453/02 un pirmo jautājumu lietā C-462/02.

74. Tādējādi uz trešo jautājumu lietā C-453/02 un otro jautājumu lietā C-462/02 ir jāatbild, ka privātpersona var valsts tiesā atsaukties uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktā paredzēto nodokļa atbrīvojumu, lai iebilstu pret valsts tiesisko regulējumu, kas nav saderīgs ar šo tiesību normu.

V — Secinājumi

75. Ņemot vērā iepriekš minēto, es ierosinu Tiesai uz tai uzdotajiem jautājumiem atbildēt šādi:

A — *Lietā C-453/02*

1) Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts liedz aplikt ar nodokli spēļu automāta pārvaldīšanu, ja no PVN ir atbrīvota līdzīga spēļu automāta pārvaldīšana, ko veic licencēts publisks kazino. Novērtējot spēļu automātu līdzību, valsts tiesai ir jāizvērtē, vai publisko kazino spēļu automātu izmantošana

no vidusmēra patērētāja viedokļa ir salīdzināma ar citur izmantoto spēļu automātu izmantošanu, kā dēļ šie automāti savstarpēji konkurē; šajā sakarā īpaši ir jāņem vērā iespējamais vinnesta lielums un spēles risks;

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

B — *Lietā C-462/02*

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

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