GENERALINĖS ADVOKATĖS CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA,

pateikta 2004 m. liepos 8 d. [1]

I — Įvadas

1. Abiejose sujungtose bylose Vokietijos Federalinio finansų teismo (*Bundesfinanzhof*) Teisingumo Teismui pateikti prejudiciniai klausimai yra susiję su Šeštosios direktyvos 77/388/EEB [2] (toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio f punkto išaiškinimu.

2. Šiose bylose keliamas klausimas, kiek valstybė narė, remdamasi šia nuostata, gali pridėtinės vertės mokesčio požiūriu diferencijuoti azartinių lošimų, organizuojamų licenciją turinčiame viešame kazino, ir legalių ar nelegalių azartinių lošimų, organizuojamų už licenciją turinčio viešo kazino ribų, apmokestinimą.

3. Taip Teisingumo Teismo prašoma patikslinti sprendime *Fischer* [3] suformuluotą praktiką dėl fiskalinio neutralumo principo apimties azartinių lošimų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu atžvilgiu.

II — Teisinis pagrindas

A — *Bendrijos teisės aktai*

4. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje „Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai", be kita ko, nustatyta:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, p.1).

3 — 1998 m. birželio 11 d. Sprendimas (C-283/95, Rink. p. I-3369).

atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas bei kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

f) lažybas, loterijas ir kitas azartinių lošimų formas, laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytų sąlygų ir apribojimų;

<...>"

B — *Nacionalinės teisės aktai*

5. Pagal Vokietijos 1993 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz* 1993) 4 straipsnio 9 dalies b punktą nuo mokesčio atleidžiami:

„Sandoriai, patenkantys į Lažybų ir loterijų įstatymo taikymo sritį, bei licencijas turinčių viešų kazino sandoriai, susiję su šių kazino veikla <...>"

III — Bylos aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

A — *Byloje C-453/02*

6. E. Linneweber yra jos 1999 m. mirusio sutuoktinio, buvusio (pirminiu) mokesčių mokėtoju ir turėjusio administracinį leidimą jam priklausančiuose baruose ir lošimo salonuose pastatyti lošimo automatus, kuriais visuomenė galėjo naudotis už atlygį, įpėdinė.

7. E. Linneweber ir mokesčių mokėtojas pajamas, gautas eksploatuojant lošimo automatus, deklaravo kaip neapmokestinamą sandorį, tačiau *Finanzamt* nusprendė, kad šioms pajamoms netaikomas *Umsatzsteuergesetz* 4 straipsnio 9 dalies b punkte nurodytas atleidimas nuo mokesčio.

8. *Finanzgericht Münster*, kuriame vėliau buvo pareikštas ieškinys, remdamasis Teisingumo Teismo sprendimu *Fischer*[4] ir jame pateiktu fiskalinio neutralumo principo išaiškinimu, nusprendė, kad aptariamas sandoris nuo mokesčio atleidžiamas.

4 — Sprendimas byloje C-283/95 (minėtas 3 išnašoje).

9. Tačiau apeliacinį skundą dėl šio sprendimo nagrinėjęs *Bundesfinanzhof*, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, suabejojo *Finanzgericht* leistu sandorio atleidimu nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad Teisingumo Teismas sprendime *Fischer* iš esmės nagrinėjo nelegalių lošimų organizavimą, o šioje byloje nagrinėjamas atvejis susijęs su administracinį leidimą turinčiais lošimo automatais. Tačiau lošimo automatai, stovintys viešuose kazino, labai skiriasi nuo lošimo automatų, pastatytų baruose ir komercinę veiklą vykdančiuose lošimo salonuose, visų pirma pagal didžiausią statomą sumą, laimėjimo dydį ir pagal statomai sumai tenkantį išmokėto laimėjimo procentinį dydį.

10. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar pagal Bendrijos teisės aktus yra svarbu skirti legalius ir nelegalius azartinius lošimus. Jo nuomone, taip pat įmanoma, jog Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas būtų aiškinamas taip, kad valstybė narė negali apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu azartinio lošimo organizavimo (legalaus ar nelegalaus), jei *tokio* azartinio lošimo, kai jį organizuoja licenciją turintis viešas kazino, organizavimas yra atleistas nuo mokesčio.

11. Siekdamas aiškumo atleidimo nuo mokesčio taikymo srityje, *Bundesfinanzhof* 2002 m. lapkričio 6 d. Nutartimi kreipėsi į Teisingumo Teismą pateikdamas šiuos prejudicinius klausimus.

„1. Ar Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio f punktas turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė negali apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu azartinio lošimo organizavimo, jei tokio lošimo organizavimas, kurį vykdo licenciją turintis viešas kazino, yra atleistas nuo mokesčio?

2. Ar Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia valstybei narei apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu lošimo automato eksploatavimą vien dėl to, kad licenciją turinčiame viešame kazino toks eksploatavimas yra atleistas nuo mokesčio, ir ar reikia papildomai įrodyti, kad už kazino ribų ir juose eksploatuojami lošimo automatai yra panašūs, atsižvelgiant į pagrindinius požymius, kaip antai didžiausia statoma suma ir didžiausias laimėjimas?

3. Ar įrenginius pastatęs asmuo gali remtis Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio?“

B — *Byloje C-462/02*

12. S. Akritidis 1987–1991 m. Herne-Eickel turėjo kazino „Monte-Carlo“, kuriame, turė-

damas teisėtą leidimą komercinei veiklai, organizavo lošimus rulete ir kortomis. Be kita ko, jam buvo leista organizuoti lošimus kortomis „memory", kurie lošiami ant stalų, turinčių lentą, vadinamą „lošimo lenta". Tačiau tiek lošimo rulete, tiek lošimo kortomis atžvilgiu jis nesilaikė kompetentingų valdžios institucijų nustatytų reikalavimų. Pavyzdžiui, jis nenaudojo lošimo lentos ir viršijo leistinas statyti sumas.

13. Dėl 1996 m. balandžio 1 d. mokėtino mokesčio *Finanzamt* iš pradžių nurodė, kad apmokestinamos ir pajamos, gautos iš neturint leidimo organizuojamų lošimų rulete ir kortomis. Gavęs S. Akritidis pretenziją, *Finanzamt*, remdamasis Teisingumo Teismo sprendimu *Fischer*, lošimą rulete atleido nuo mokesčio, tačiau nelegaliai organizuotus lošimus kortomis ir toliau pripažino apmokestinamais.

14. Tačiau toliau šią bylą nagrinėjęs *Finanzgericht* nusprendė, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą pajamos, gautos iš lošimo kortomis, taip pat turi būti atleistos nuo mokesčio, ir verslininkas gali tiesiogiai remtis šia nuostata.

15. *Finanzamt* dėl šio sprendimo padavė apeliacinį skundą *Bundesfinanzhof*. *Finanzamt* nuomone, ieškovo organizuotas lošimas kortomis nėra visai panašus į viešuose kazino siūlomus lošimus kortomis, todėl trūksta Teisingumo Teismo *Fischer* byloje nurodytos konkurencijos tarp lošimų. Tačiau S. Akritidis tvirtina, kad jo organizuojami lošimai kortomis prilygsta lošimams viešuose kazino, todėl, kaip ir pastarieji, turėtų būti atleidžiami nuo mokesčio.

16. Atsižvelgdamas į sprendimą *Fischer*, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad *Karlheinz Fischer* organizuotas (nelegalus) lošimas prilygo lošimui rulete, teisėtai organizuotam licenciją turinčiuose viešuose kazino, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar siekiant atleisti nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą pakanka, kad lošimai kortomis būtų organizuojami viešuose kazino ir už jų ribų, ar šie lošimai kortomis turėtų būti dar ir panašūs pagrindinių požymių požiūriu. Be to, jam kyla klausimas, ar privatus asmuo gali tiesiogiai remtis šios direktyvos nuostata.

17. Atsižvelgiant į tai, *Bundesfinanzhof* 2002 m. lapkričio 6 d. Nutartimi pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia valstybei narei apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu lošimo kortomis organizavimą vien dėl to, kad

tokio lošimo organizavimas licenciją turinčiame viešame kazino yra atleistas nuo mokesčio, ir ar reikia papildomai įrodyti, kad už kazino ribų ir juose organizuojami lošimai kortomis yra panašūs, atsižvelgiant į pagrindinius požymius, kaip antai lošimo taisyklės, didžiausia statoma suma ir didžiausias laimėjimas?

2. Ar lošimo organizatorius gali remtis Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio?"

IV — Atsakymai į prejudicinius klausimus

A — *Dėl fiskalinio neutralumo principo apimties azartinių lošimų apmokestinimo atžvilgiu (pirmasis ir antrasis prejudiciniai klausimai byloje C-453/02 ir pirmasis prejudicinis klausimas byloje C-462/02)*

18. Dviem pirmaisiais klausimais byloje C-453/02 ir pirmuoju klausimu byloje C-462/02, kurie toliau bus nagrinėjami kartu, iš esmės klausiama, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia apmokestinti PVM tos pačios rūšies azartinių lošimų organizavimą, pavyzdžiui, lošimo automatų eksploatavimą arba lošimo kortomis organizavimą, vien dėl to, kad licenciją turinčiame viešame kazino organizuojami azartiniai lošimai yra atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio, arba tik tada, jeigu licenciją turinčiame viešame kazino organizuojami azartiniai lošimai pagrindinių lošimo savybių atžvilgiu yra panašūs į už tokių kazino ribų organizuojamus azartinius lošimus.

1. Pagrindiniai šalių argumentai

19. *S. Akritidis* šiose sujungtose bylose nepateikė jokių pastabų.

20. E. Linneweber Teisingumo Teisme, priešingai nei pagrindinėje byloje, teigia, kad apyvartos, gautos jos sutuoktiniui eksploatuojant lošimo automatus, apmokestinimas neprieštarauja Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktui, nes šie automatai gerokai skiriasi nuo viešuose kazino pastatytų lošimo automatų. Šiuo aspektu ji nurodo, kad valstybės narės turi diskreciją nustatyti azartinių lošimų atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą, jei, kaip konstatavo Teisingumo Teismas sprendime *Fischer*, yra laikomasi fiskalinio neutralumo principo. Šis principas būtų pažeistas tik tada, jei panaši veikla būtų apmokestinama skirtingu apyvartos mokesčiu. Dvi paslaugos yra panašios, jeigu vartotojo požiūriu jos tarpusavyje pakankamai glaudžiai konkuruoja. Vertinant šį aspektą, reikia atsižvelgti į visus veiksnius, kurie lemia

paslaugos naudą bei vertę vartotojui, neapsiribojant vien išorine ir abstrakčia paslaugos teikimo forma, ir taip pat įvertinti, kokiomis sąlygomis galima paslaugą gauti, koks jos tikrasis turinys bei kokie yra šios paslaugos teikimo privalumai ir trūkumai vartotojo atžvilgiu.

21. E. Linneweber manymu, skirtumai tarp pagrindinėje byloje aptariamų lošimo automatų, ir lošimo automatų, stovinčių licenciją turinčiuose viešuose kazino, atsižvelgiant į vietą ir laiką, kai jie yra prieinami, dažniausius naudotojus, techninius reikalavimus (trumpiausia lošimo trukmė, didžiausia statoma suma, mažiausia atiduodama dalis) ir lošimo aplinką, yra tokie dideli, kad vartotojo požiūriu abi lošimo formos tarpusavyje nekonkuruoja, todėl jos gali būti skirtingai traktuojamos fiskalinio neutralumo principo požiūriu. Net ir darant prielaidą, kad abi lošimo formos yra panašios, apmokestinimo naštos lygybė įgyvendinama renkant lošimo automatų mokestį (*Spielbankenabgabe*) licenciją turinčiuose viešuose kazino.

22. *Vokietijos vyriausybė* taip pat pabrėžia, kad lošimo automatai ir lošimai kortomis, kurie aptariami abiejose pagrindinėse bylose, gerokai skiriasi nuo lošimo automatų, pastatytų licencijas turinčiuose viešuose kazino ir juose organizuojamų lošimų kortomis (pavyzdžiui, dėl lošimo eigos, laimėjimo galimybių, lošimo trukmės ir statomų sumų). Todėl diferencijuoti mokesčius tarp azartinių lošimų, organizuojamų licencijas turinčiuose viešuose kazino ir už jų ribų, reikėtų ne tik dėl objektyvių priežasčių, bet ir todėl, kad tai atitinka Bendrijos teisės aktus, o ypač fiskalinio neutralumo principą, bei priklauso valstybėms narėms suteiktos diskrecijos sričiai.

23. Kaip matyti iš sprendimo *Fischer*, fiskalinio neutralumo principas draudžia bendrą mokesčių diferenciaciją tarp legalių ir nelegalių paslaugų, tačiau nereikalauja visų legalių azartinių lošimų apmokestinti vienodais mokesčiais ir rinkliavomis, jei šie lošimai iš tikrųjų yra skirtingos prigimties. Atsižvelgiant į tai, Vokietijos teisės aktų leidėjas skirtingas legalaus lošimo rūšis ir lošimo vietas susiejo su skirtingomis teisinėmis pasekmėmis. Kadangi azartiniai lošimai, organizuojami licencijas turinčiuose viešuose kazino, savo pobūdžiu ir mastu labai skiriasi nuo azartinių lošimų, organizuojamų už jų ribų, tarp šių azartinių lošimų nėra jokios konkurencijos. Siekiant nustatyti, ar du lošimai tarpusavyje konkuruoja, galima papildomai remtis Bendrijos institucijų suformuluotais principais materialiniu ir geografiniu požiūriu nustatant „nagrinėjamą rinką" EB 82 straipsnio prasme.

24. Galiausiai ir Vokietijos vyriausybė mano, kad ji turi teisę apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu azartinius lošimus, organizuojamus už viešo kazino ribų, nes šis

azartinių lošimų mokestis tokiuose kazino surenkamas per kazino mokestį.

25. *Komisija* tvirtina, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas iš esmės nurodo tik „azartinių lošimų" organizavimą, neatsižvelgiant į kriterijus, su kuriais Vokietijoje siejamas apmokestinimas, būtent į organizatoriaus asmenį arba į organizavimo vietą. Fiskalinio neutralumo principas ypač draudžia nevienodai traktuoti tą pačią veiklą vykdančius ūkio subjektus pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu. Bet kokiu atveju iš sprendimo *Fischer* matyti, kad valstybės narės neturėtų atleisti nuo mokesčio vien legalių azartinių lošimų. Pagal Šeštosios direktyvos nuostatas lemiamą reikšmę galėtų turėti tik tai, ar iš tikrųjų turimas omenyje vienas ir tas pats azartinis lošimas, nepaisant įvairių skirtumų tarp lošimo sąlygų. Kiekvienu konkrečiu atveju tai patvirtinti turi nacionalinis teismas ar nacionalinės institucijos.

2. Vertinimas

26. Kaip teisingai pabrėžė visos abiejų bylų šalys, iš sprendimo *Fischer*[5] matyti, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą valstybės narės įvairių formų azartinių lošimų atžvilgiu turi teisę nustatyti atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus nepažeisdamos fiskalinio neutralumo principo, kuris yra bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos pagrindas.

27. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką fiskalinio neutralumo principas visų pirma draudžia apmokestinant pridėtinės vertės mokesčiu skirtingai traktuoti panašias, ir todėl tarpusavyje konkuruojančias prekes ar paslaugas, nes tokios prekėms ir paslaugoms turi būti taikomas vienodas mokesčio tarifas[6].

28. Atsižvelgiant į tai, pirmiausiai konstatuotina, kad fiskalinio neutralumo principas siejamas su sandorių panašumu, o ne su sandorį vykdančio ūkio subjekto asmeniu ar jo teisine forma[7].

29. Todėl taisyklės, nustatytos Vokietijos apyvartos mokesčio įstatyme, pagal kurį, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį spren-

5 — Sprendimas byloje C-283/95 (minėtas 3 išnašoje, 27 punktas).

6 — Be kita ko, 2003 m. gegužės 8 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-384/01, Rink. p. I-4395, 25 punktas), 2001 m. spalio 11 d. Sprendimas *Christiane Adam* (C-267/99, Rink p. I-7467, 36 punktas) ir 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-481/98, Rink. p. I-3369, 22 punktas).

7 — Šiuo klausimu visų pirma žr. 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimą *Hoffmann* (C-144/00, Rink. p. I-2921, 27 punktas), 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833, 30 punktas) ir 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947, 20 punktas).

dimą pateikusio teismo nutarties, iš azartinių lošimų gautų pajamų atleidimas nuo mokesčio priklauso nuo to, ar jie organizuojami licenciją turinčiuose viešuose kazino, yra sunkiai suderinamos su minėtu principu.

30. Vokietijos vyriausybė iš tikrųjų nurodė, kad Vokietijos apyvartos mokesčio įstatyme yra daromas skirtumas tarp viešuose kazino ir už jų ribų gaunamų pajamų, tačiau per žodinę proceso dalį ji ypač pabrėžė, kad ši diferenciacija galiausiai pagrįsta realiai dideliais skirtumais tarp azartinių lošimų – įskaitant lošimo aplinką bei jų vietos prieinamumą ir t. t. – todėl atitinka fiskalinio neutralumo principą.

31. Šių argumentų pagrįstumu abejoju dėl kelių priežasčių.

32. Pirmiausia iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, o tai nurodė ir Komisija, kad viešiems kazino iš esmės netrukdoma siūlyti azartinių lošimų, kuriems reikalingas komercinės veiklos leidimas, taigi tokių, kurie taip pat yra teisėti už viešo kazino ribų.

33. Be to, iš minėto sprendimo *Fischer* taip pat išplaukia, jog ne visais atvejais galima teigti, kad viešuose kazino ir už jų ribų organizuojamų azartinių lošimų atskyrimas atitinka apmokestinimo diferenciaciją, leistiną pagal fiskalinio neutralumo principą. Dėl minėto sprendimo pateiksiu keletą paaiškinimų.

34. Minėtoje byloje *Fischer* buvo keliamas klausimas dėl vienodo požiūrio į azartinį lošimą, organizuotą už licenciją turinčio viešo kazino ribų, prilygstantį lošimui rulete, kuris organizuojamas teisėtai veikiančiuose licenciją turinčiuose viešuose kazino, apmokestinimo atžvilgiu.

35. Atsižvelgiant į tai, reikia pažymėti, kad šioje byloje lošimo rulete organizavimas už licenciją turinčio viešo kazino ribų buvo nelegalus ir kad Teisingumo Teismas dėl šio azartinio lošimo apmokestinimo atitikties fiskalinio neutralumo principui atsakė iš esmės atsižvelgdamas į azartinio lošimo legalumo ar nelegalumo kriterijų. Remdamasis sprendimu byloje C-111/92 [8], jis taip pat konstatavo, kad fiskalinio neutralumo principas draudžia „<...>bendrą skirstymą į legalius ir nelegalius sandorius nustatant pridėtinės vertės mokestį <...>“ [9].

8 — 1993 m. rugpjūčio 2 d. Sprendimas *Lange* (C-111/92, Rink. p. I-4677, 16 ir 17 punktai).

9 — Sprendimas byloje C-283/95 (minėtas 3 išnašoje, 28 punktas).

36. Pirma, šiomis aplinkybėmis azartiniai lošimai negali būti skirtingai traktuojami apmokestinimo atžvilgiu vien todėl, kad jie skiriasi pagal legalumo kriterijų. Tai yra reikšminga byloje C-462/02, kurioje nagrinėjamąs už licenciją turinčio viešo kazino ribų siūlomas nelegalus lošimas kortomis.

37. Antra, remiantis minėtu sprendimu *Fischer*, reikia paneigti tvirtinimą, kad azartiniai lošimai skiriasi fiskalinio neutralumo principo atžvilgiu vien dėl to, kad juos organizuoja vieši kazino ar jie organizuojami šiuose kazino. Būtent šiame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstybė narė neturi teisės apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu azartinio lošimo, organizuojamo už licenciją turinčio viešo kazino ribų, jei tokio lošimo organizavimas licenciją turinčiame viešame kazino yra atleidžiamas nuo mokesčio [10].

38. Teisingumo Teismas nebūtų galėjęs pateikti tokios išvados, jei iš tikrųjų būtų tiesa tai, kad viešuose kazino siūlomi azartiniai lošimai labai skiriasi nuo verslininkų siūlomų azartinių lošimų pagal skirtingą prieinamumą, lošimo aplinką, „lošimo kultūrą" arba dažniausius lošėjus.

39. Tačiau lieka atsakyti į pagrindinį klausimą, ar ir kokiomis sąlygomis pagrindinėse bylose nagrinėjami azartiniai lošimai, t. y. lošimai automatais ir lošimai kortomis, turi būti laikomi lošimais, „prilyginamais", kaip tai nurodyta minėtame sprendime *Fischer*, tiems, kurie organizuojami licenciją turinčiuose viešuose kazino ir kurie atleidžiami nuo mokesčio.

40. Kaip jau esu pažymėjusi savo išvadoje, pateiktoje *Town & County* byloje [11], bendras azartinių lošimų požymis mokesčių teisės požiūriu yra tas, kad jais siekiama laimėjimo išmokėjimo, susijusio su „lošėjo atlygiu", jo statoma suma remiantis sėkmės elementu, t. y. galimybe laimėti. Tačiau kiek azartiniai lošimai nagrinėjamu atveju turi būti diferencijuojami atsižvelgiant į jų skirtingas formas ir charakteristikas?

41. Pirmiausia reikia pažymėti, kad ne visi azartiniai lošimai gali būti pripažinti panašiomis paslaugomis fiskalinio neutralumo principo prasme, dėl ko juos visus reikėtų apmokestinti vienodai.

10 — Sprendimas byloje C-283/95 (minėtas 3 išnašoje, 31 punktas).

11 — 2001 m. rugsėjo 17 d. išvada byloje *Town & County* (C-498/99, Rink. p. I-7173, 70 punktas)

42. Tai praktiškai atimtų iš valstybių narių bet kokią teisę nustatyti atleidimo nuo mokesčio „sąlygas ir apribojimus" pagal Šeštosios direktyvos 13 skirsnio B dalies f punktą. Tačiau ši teisė turi valstybėms narėms suteikti galimybę apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu tam tikras azartinio lošimo formas [12].

43. Kitaip tariant, būtent valstybė narė turi teisę apriboti azartinių lošimų apmokestinimą arba atvirkščiai – apriboti nustatytų formų azartinių lošimų atleidimą nuo mokesčio. Valstybė narė dėl fiskalinio neutralumo principo negali būti verčiama taikyti požiūrį „viskas arba nieko", dėl ko ji, pavyzdžiui, atleidusi nuo mokesčio vieną azartinį lošimą arba vieną iš azartinio lošimo formų, privalėtų atleisti nuo mokesčio ir visus kitus azartinius lošimus arba azartinio lošimo formas.

44. Vis dėlto paprastai sunku nustatyti skirtumą tarp įvairių azartinių lošimų arba azartinio lošimo formų, t. y. ar azartiniai lošimai dar yra panašūs. Nors esu linkusi manyti, kad, pavyzdžiui, lošimai kortomis, lošimai rulete ir azartinių lošimų automatai lyginant juos tarpusavyje kiekvienu atveju traktuojami kaip skirtingų formų azartiniai lošimai, aptariamu atveju šis klausimas apskritai negali būti keliamas, nes E. Linneweber byloje kalbama tik apie lošimo automatus, o *S. Akritidis* byloje – tik apie lošimus kortomis.

45. Be to, pripažinti, kad, pavyzdžiui, visi lošimai kortomis palyginus juos tarpusavyje yra panašūs, būtų per daug drąsu, nes yra pernelyg daug skirtingų įmanomų lošimo galimybių, jog būtų galima daryti prielaidą, kad visi azartiniai lošimai kortomis yra panaši paslauga fiskalinio neutralumo principo prasme.

46. Tačiau manau, kad bet kokiu atveju neturėtų būti atsižvelgiama į mažus skirtumus, susijusius su azartinių lošimų charakteristikomis ar struktūra, kurie kiekvienu atveju turi būti palyginami.

47. Kadangi azartiniuose lošimuose įmanomi įvairūs lošimo variantai, fiskalinio neutralumo principas galėtų būti aiškiai pažeidžiamas, jei valstybės narės galėtų diferencijuoti apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu vien dėl nedidelių lošimo struktūros, sąlygų ir taisyklių skirtumų. Kaip nurodė E. Linneweber, Teisingumo Teismas sprendimuose *Glawe* ir *Towns & County Factors* vadovavosi konkrečia lošimo struktūros charakteristika ir atskiro lošimo eiga [13], tačiau juose, skirtingai negu nagrinėjamu atveju, klausimas nebuvo keliamas nei dėl azartinių lošimų panašumo fiskalinio neutralumo principo prasme, nei dėl apmokestinimo *per se*, o tik dėl *apmokestinamosios vertės* nustaty-

12 — Žr., pvz., mano išvadą byloje C-498/99 (minėta 11 išnašoje), Nr. 69. Taip pat generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Glawe* (1994 m. gegužės 5 d. Sprendimas *Glawe*, C-38/93, Rink. p. I-1679) 10 punktą.

13 — Šiuo aspektu taip pat žr. mano paaiškinimus išvadoje byloje C-498/99 (minėta 11 išnašoje, 69 punktas) bei generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Glawe* (C-38/93, 10 punktas).

mo, ypač siekiant sužinoti, koks yra realiai gaunamas atlygis, atsižvelgiant į atitinkamo azartinio lošimo tvarką.

48. Vertinant azartinių lošimų panašumą fiskalinio neutralumo principo požiūriu, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad šis principas apima vienodą „panašių ir todėl tarpusavyje konkuruojančių" prekių ir paslaugų traktavimą ir, todėl, kaip konstatavo Teisingumo Teismas, yra konkurencijos iškraipymų pašalinimo principo išraiška [14].

49. Todėl, pavyzdžiui, bylose C-481/98 [15] ir C-384/01 [16] Teisingumo Teismas įvertino sandorių panašumą atsižvelgdamas į tai, ar aptariami sandoriai tarpusavyje konkuruoja ir ar dėl to skirtingas požiūris į juos apmokestinimo atžvilgiu sukelia konkurencijos iškraipymo pavojų.

50. Priešingai, nei teigė Komisija, aplinkybė, kad abu pirmesniame punkte nurodyti atvejai susiję su sumažintu mokesčio tarifu, neprieštarauja, jog ši teismo praktika būtų taikoma abiem šiose bylose nagrinėjamiems atvejams, nes kiekvienu atveju keliamas klausimas, ar tam tikras prekių tiekimas arba paslaugų teikimas fiskaliniu požiūriu turi būti traktuojami vienodai remiantis fiskalinio neutralumo principu.

51. Taigi, jei prekių ar paslaugų panašumas vertintinas pagal tai, ar jos tarpusavyje konkuruoja, logiška yra pagal analogiją taikyti Teisingumo Teismo praktiką, susijusią su EB 90 straipsnio antrąja pastraipa, pagal kurią, vertinant prekių panašumą reikia patikrinti, ar jos „<...> turi panašias savybes ir tenkina panašius vartotojų poreikius, ir tai daryti vadovaujantis ne griežto tapatumo kriterijumi, tačiau tuo, ar naudojimas yra panašus ir palyginamas <...>" [17].

52. Teisingumo Teismas, pavyzdžiui, šį požiūrį patvirtino sprendime *Komisija prieš Prancūziją* nagrinėdamas vartotojo apsisprendimą pirkti, kad nustatytų, ar kompensuojamieji ir nekompensuojamieji vaistai turi būti traktuojami kaip panašūs gaminiai, kurie tarpusavyje konkuruoja fiskalinio neutralumo principo prasme [18].

14 — Konkrečiai žr. sprendimą byloje C-481/98 (minėtas 6 išnašoje, 22 punktas), taip pat pirmesnį 27 punktą.

15 — Sprendimas byloje C-481/98 (minėtas 6 išnašoje, 27 ir 28 punktai).

16 — Sprendimas byloje C-384/01 (minėtas 6 išnašoje, 30 punktas).

17 — Be kita ko, 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimas *Roders ir kt.* (C-367/93–C-377/93, Rink. p. I-2229, 27 punktas) ir 2002 m. vasario 27 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-302/00, Rink. p. I-2055, 23 punktas).

18 — Minėto 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo 27 punktas.

53. Jei taip pat vertiname azartinius lošimus, jie turi būti laikomi panašiais, jeigu jie vartotojo, taigi lošėjo atžvilgiu „tenkina tuos pačius poreikius" ir yra palyginamo naudojimo, t. y. jei egzistuojantys skirtumai tarp dviejų to paties tipo azartinių lošimų, pavyzdžiui, dviejų lošimo kortomis variantų, neturi reikšmės vartotojo apsisprendimui dalyvauti viename ar kitame azartiniame lošime. Tokiu atveju aptariami azartiniai lošimai vartotojo požiūriu yra palyginamo naudojimo, todėl skirtingas šių azartinių lošimų apmokestinimas galėtų lemti konkurencijos iškraipymą.

54. Reikėtų pridurti, kad vertinant, ar skirtumai šia prasme yra reikšmingi, – kaip paprastai, kai sandoris vertinamas pagal bendrą PVM sistemą, – reikia laikytis bendro požiūrio, kuriuo išvengiama dirbtinų skirtumų ir pirmiausia atsižvelgiama į eilinio vartotojo nuomonę [19].

55. Vis dėlto nacionalinis teismas turi įvertinti, ar konkrečiu atveju už viešų kazino ribų eksploatuojami lošimo automatai ir lošimai kortomis yra eiliniam vartotojui palyginamo naudojimo su lošimo automatais ir lošimais kortomis, siūlomais viešuose kazino, ir tenkina tą patį poreikį, ar, priešingai, jie vienas nuo kito labai skiriasi.

56. Turint omenyje, kad visų azartinių lošimų patrauklumą pirmiausia sudaro jų suteikiama galimybė laimėti, todėl eilinio vartotojo apsisprendimui dalyvauti kituose vienodu principu veikiančiuose azartiniuose lošimuose, t. y. lošime kortomis ar azartinio lošimo automatu, ypač didelį poveikį daro galimo laimėjimo dydis ir bendra žaidimo rizika.

57. Galiausiai dėl E. Linneweber ir Vokietijos vyriausybės argumento, kad vien viešame kazino organizuojamų azartinių lošimų atleidimas nuo mokesčio yra suderinamas su fiskalinio neutralumo principu, nes pastarieji apmokestinami azartinių lošimų mokesčiu, kuris apima ir apyvartos mokestį, reikia konstatuoti, kad Teisingumo Teismas šį argumentą jau atmetė sprendime *Fischer* [20].

58. Remiantis tuo, kas pirmiau išdėstyta, į du pirmuosius klausimus byloje C-453/02 reikėtų atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos

19 — Žr., pvz., 1999 m. vasario 25 d. Sprendimą *Card Protection Plan* (C-349/96, Rink. p. I-973, 29 punktas).

20 — Žr. sprendimą byloje C-283/95 (minėtas 3 išnašoje, 29 ir 30 punktai).

13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia apmokestinti lošimo automatų eksploatavimą, jei panašus lošimo automatų eksploatavimas licenciją turinčiame viešame kazino yra atleistas nuo mokesčio. Spręsdamas klausimą, ar lošimo automatai yra panašūs, nacionalinis teismas turi išnagrinėti, ar viešuose kazino ir už jų ribų eksploatuojami lošimo automatai eiliniam vartotojui yra palyginamo naudojimo, ir todėl tarpusavyje konkuruoja, ypač atsižvelgiant į tokius veiksnius, kaip antai laimėjimo dydis ir lošimo rizika.

59. Taip pat atsakymas į pirmąjį klausimą byloje C-462/02 būtų toks, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia apmokestinti lošimo kortomis organizavimą, jei panašaus lošimo kortomis organizavimas licenciją turinčiame viešame kazino yra atleistas nuo mokesčio. Spręsdamas klausimą, ar lošimo automatai yra panašūs, nacionalinis teismas turi išnagrinėti, ar viešuose kazino ir už jų ribų eksploatuojami lošimo automatai eiliniam vartotojui yra palyginamo naudojimo, ir todėl tarpusavyje konkuruoja, ypač atsižvelgiant į tokius veiksnius, kaip antai laimėjimo dydis ir lošimo rizika.

60. Dėl Vokietijos vyriausybės per žodinę proceso dalį pateikto paaiškinimo, kuriuo prašoma prireikus apriboti šio sprendimo pasekmes laike, ypač dėl to, kad ji buvo įsitikinusi, jog Vokietijos teisės aktai dėl apyvartos mokesčio atitinka Bendrijos teisę, man atrodo, kad tokiam laikinam apribojimui nėra pakankamų priežasčių. Kaip teisingai pabrėžė Komisija, Teisingumo Teismo sprendimas *Glawe*[21] negali sukelti teisėtų lūkesčių, kad Vokietijos apyvartos mokesčio įstatymas visapusiškai atitinka Bendrijos teisės aktus azartinių lošimų apmokestinimo atžvilgiu, nes šiame sprendime buvo kalbama tik apie apmokestinamosios vertės nustatymą. Tokių lūkesčių nepagrindžia ir tai, kad atsižvelgiant į šioje srityje Komisijai suteiktą diskreciją, Komisija Vokietijos Federacinei Respublikai iki šiol nėra pareiškusi ieškinio dėl valstybės įsipareigojimų neįvykdymo azartinių lošimų apmokestinimo srityje.

B — *Dėl atleidimo nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą tiesioginio veikimo (trečiasis klausimas byloje C-453/02 ir antrasis klausimas byloje C-462/02)*

1. Pagrindiniai bylos šalių argumentai

61. *Vokietijos vyriausybė* mano, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatyti lažybų, loterijų ir azartinių

21 — Šiuo aspektu žr. pirmesnį 47 punktą.

lošimų atleidimo nuo mokesčio atvejai, pirma, nėra besąlyginiai, antra, per daug neapibrėžti, kad galėtų pagrįsti nedviprasmiškas, ir todėl tiesiogiai taikomas pareigas. Fiskalinio neutralumo principas taip pat niekaip nepadaro šio 13 straipsnio B skirsnio f punkto aiškesnio.

62. *Komisija* teisingai pripažįsta, kad valstybės narės azartinių lošimų apmokestinimo atžvilgiu turi didelę diskreciją, tačiau jei mokesčių mokėtojas gali įrodyti, kad jis patenka į direktyvoje nustatytą atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, valstybė narė negali jo atžvilgiu remtis tuo, kad nebuvo priimti atitinkami nacionalinės teisės aktai. Šiuo aspektu Komisija visų pirma nurodo sprendimą *Kügler*[22] ir remdamasi juo tvirtina, kad galimi atleidimo nuo mokesčio taisyklės apribojimai, pavyzdžiui, nagrinėjamu atveju, negali paneigti tiesioginio veikimo.

63. E. Linneweber per žodinę proceso dalį paaiškino, kad iš esmės ji pritaria Komisijos nuomonei.

2. Vertinimas

64. Trečiuoju klausimu byloje C-453/02 ir antruoju klausimu byloje C-462/02 *Bundesfinanzhof* klausia, ar pagrindinių bylų aplinkybėmis privatus asmuo gali nacionaliniame teisme remtis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio.

65. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką visais atvejais, kai direktyvos nuostatos yra besąlygiškos ir pakankamai aiškios, privatūs asmenys gali nacionaliniame teisme remtis šiomis nuostatomis valstybės atžvilgiu ir teisės, kurios jose apibrėžtos, turi būti ginamos, jei direktyva nebuvo teisingai perkelta į nacionalinę teisę per nustatytą terminą[23].

66. Šiuo aspektu pirmiausia reikia konstatuoti, kad aplinkybė, jog Bendrijos teisės aktų nuostata turi būti išaiškinta, pavyzdžiui, atsižvelgiant į tokį principą, kaip antai fiskalinis neutralumas, dar nereiškia, kad ši nuostata nėra pakankamai tiksli ir apibrėžta, todėl privatus asmuo gali ja remtis nacionaliniame teisme[24]. Prejudicinio sprendimo priėmimo procedūra, susijusia su Bendrijos teisės aktų išaiškinimu, konkrečiai siekiama vienodo tiesiogiai taikomų teisių, kurias Bendrijos teisės aktai suteikia privačiam

22 — Sprendimas byloje C-141/00 (minėtas 7 išnašoje, 57 punktas).

23 — Žr., be kita ko, 2003 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Österreichischer Rundfunk ir kt.* (C-465/00, C-138/01 ir C-139/01, Rink. p. I-4989, 98 punktas); sprendimą byloje C-141/00 (minėtas 7 išnašoje, 51 punktas) ir 1989 m. birželio 22 d. Sprendimą *Fratelli Costanzo* (103/88, Rink. p. 1839, 29 punktas).

24 — Žr., pvz., 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Beutelsmiller* (C-102/02, Rink. p. I-5405, 37 punktas).

asmeniui, taikymo, ypač kalbant apie prieštaraujančius nacionalinės teisės aktus [25].

67. Taigi yra teisinga, kad valstybės narės apribodamos atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą turi diskreciją [26].

68. Tačiau, atsižvelgiant į nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, reikia pažymėti, kad net ir tuo atveju, kai direktyva valstybėms narėms suteikia didesnę ar mažesnę diskreciją, iš privataus asmens negalima atimti galimybės remtis direktyvos nuostatomis, kurios, atsižvelgiant į jų tikslą, gali būti atskirtos nuo visumos ir taikomos *per se* [27].

69. Jei valstybė narė, nustatydama atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus, atsižvelgia į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą ir juo suteiktą diskreciją, privatus asmuo, nepatenkantis į taip nustatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, negali užtikrintai remtis šia nuostata siekdamas užginčyti jo apmokestinimą [28].

70. Tačiau, priešingai, nedraudžiama, kad privatus asmuo remtųsi šia nuostata siekdamas išvengti nacionalinės teisės aktų taikymo, jei šie teisės aktai viršija valstybėms narėms suteiktą diskreciją arba yra su ja nesuderinami.

71. Kaip jau pirmiau nurodžiau, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas turi būti suprantamas taip, kad valstybės narės turi nustatyti azartinių lošimų atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus, laikydamosi fiskalinio neutralumo principo [29].

72. Taigi, jei valstybės narės nustatytos azartinių lošimų atleidimo nuo mokesčio sąlygos neatitinka fiskalinio neutralumo principo, ši valstybė narė, atsisakydama mokesčių mokėtojui taikyti atleidimą nuo mokesčio, kuriuo jis gali pasinaudoti pagal Šeštąją direktyvą, neturėtų remtis savo pačios neveikimu [30], kaip teisingai nurodė Komisija.

25 — Šia prasme žr. 1963 m. vasario 5 d. Sprendimą *Van Gend und Loos* (26/62, Rink. p. 3, 26).

26 — Šiuo aspektu žr. pirmesnius 26, 42 ir kt. punktus.

27 — Žr., pvz., 1999 m. birželio 10 d. Sprendimą *Braathens* (C-346/97, Rink. p. I-3419, 30 punktas) ir 1982 m. sausio 19 d. Sprendimą *Becker* (8/81, Rink. p. 53, 30 punktas).

28 — Šiuo aspektu žr. sprendimą byloje C-141/00 (minėtas 7 išnašoje, 55 punktas).

29 — Žr. pirmesnį 26 punktą.

30 — Žr., pvz., sprendimą byloje C-141/00 (minėtas 7 išnašoje, 60 punktas).

73. Ar taip yra abiejose pagrindinėse bylose, turi nustatyti nacionalinis teismas, remdamasis atsakyme į du pirmuosius klausimus byloje C-453/02 ir į pirmąjį klausimą byloje C-462/02 pateiktais nurodymais.

74. Todėl atsakymas į trečiąjį klausimą byloje C-453/02 ir antrąjį klausimą byloje C-462/02 būtų toks, kad privatus asmuo gali nacionaliniame teisme remtis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio ginčydamas šios nuostatos neatitinkančius nacionalinės teisės aktus.

V — Išvada

75. Remiantis tuo, kas pirmiau išdėstyta, Teisingumo Teismui siūloma į prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Byloje C-453/02

„1. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia apmokestinti lošimo automato eksploatavimą, jei panašaus lošimo automato eksploatavimas licenciją turinčiame viešame kazino yra atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio. Vertinant lošimo automatų panašumą, nacionalinis teismas turi įvertinti, ar

viešuose kazino ir už jų ribų eksploatuojami lošimo automatai eiliniam vartotojui yra palyginamo naudojimo, ir todėl tarpusavyje konkuruoja, atsižvelgiant visų pirma į tokius veiksnius, kaip antai laimėjimo dydis ir lošimo rizika.

2. Privatus asmuo gali nacionaliniame teisme remtis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio ginčydamas šios nuostatos neatitinkančius nacionalinės teisės aktus."

Byloje C-462/02

„1. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas draudžia apmokestinti lošimo kortomis organizavimą, jei panašaus lošimo kortomis organizavimas licenciją turinčiame viešame kazino yra atleistas nuo pridėtinės vertės mokesčio. Vertinant lošimų kortomis panašumą, nacionalinis teismas turi įvertinti, ar viešuose kazino ir už jų ribų eksploatuojami lošimo automatai eiliniam vartotojui yra palyginamo naudojimo, ir todėl tarpusavyje konkuruoja, atsižvelgiant visų pirma į tokius veiksnius, kaip antai laimėjimo dydis ir lošimo rizika.

2. Privatus asmuo gali nacionaliniame teisme remtis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkte numatytu atleidimu nuo mokesčio ginčydamas šios nuostatos neatitinkančius nacionalinės teisės aktus."