CHRISTINE STIX-HACKL
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2004. július 8. [1]

I — Bevezetés

1. A Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatal iránt a Bíróság elé terjesztett kérdések mindkét egyesített ügyben a 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [2] 13. cikke B. része f) pontjának értelmezésére vonatkoznak (a továbbiakban: hatodik irányelv).

2. Ebben az eljárásban az a kérdés, hogy mennyiben tehet különbséget a tagállam e rendelkezés szerint a HÉA-kivetés tekintetében egyrészről az engedély birtokában vagy anélkül, engedéllyel rendelkező játékkaszinón kívül, másrészről pedig az engedéllyel rendelkező játékkaszinóban szervezett szerencsejátékok között.

3. Ennélfogva arra kérik a Bíróságot, hogy pontosítsa a Fischer-ügyben [3] hozott ítéletét az adósemlegesség elvének terjedelme és a szerencsejátékokra való HÉA-kivetés vonatkozásában.

II — Jogi háttér

A — *A közösségi jog*

4. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja „Egyéb adómentességek" cím alatt többek között az alábbiakról rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy bizto-

1 — Eredeti nyelv: német.

2 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

3 — A C-283/95. sz. ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-3369. o.).

sítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

f) fogadások, sorsolásos játékok és egyéb szerencsejátékok a tagállam által megállapított feltételek és korlátozások mellett;

[...]"

B — *A nemzeti jog*

5. A német Umsatzsteuergesetz (1993. évi törvény a forgalmi adóról, a továbbiakban: UstG) 4. §-a (9) bekezdésének b) pontja szerint mentes a HÉA alól:

„a fogadásokról és a lottójátékokról szóló törvény hatálya alá tartozó forgalom, valamint az engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinó azon forgalma, amely játékkaszinó üzemeltetéséből származik [...]."

III — A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A — *A C-453/02. sz. ügy*

6. E. Linneweber 1999-ben elhunyt házastársának, az (eredeti) adóalanynak az egyetemes jogutódja, amely utóbbi hatósági engedéllyel rendelkezett arra, hogy vendéglátóhelyeken, illetve a játéktermeiben ellenszolgáltatás fejében a nyilvánosság rendelkezésére bocsásson pénznyerő automatákat és szórakoztató berendezéseket.

7. E. Linneweber és házastársa a pénznyerő automaták üzemeltetéséből származó bevételeit adómentes ügyletként vallotta be, míg a Finanzamt azt az álláspontot képviselte, hogy ezek a bevételek nem esnek az UstG 4. §-a (9) bekezdésének b) pontjában előírt adómentesség alá.

8. Az ügyben ezt követően eljáró Finanzgericht Münster a Bíróság Fischer-ügyben hozott ítéletére [4] és az adósemlegesség elvének ott adott értelmezésre hivatkozva a szóban forgó ügyletek adómentessége mellett döntött.

4 — A fenti 3. pontban hivatkozott C-283/95. sz. ügyben hozott ítélet.

9. Az ezen ítélet felülvizsgálata során eljáró Bundesfinanzhof, a kérdést előterjesztő bíróság kétségesnek tartotta a Finanzgericht Münster által elfogadottakkal ellentétben az ügyletek adómentességét a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja szerint. A kérdést előterjesztő bíróság arra hívja fel a figyelmet, hogy a Bíróság a Fischer-ügyben hozott ítéletben a szerencsejátékok engedély nélküli szervezésére támaszkodott, míg jelen esetben hatóságilag engedélyezett játékautomatákról van szó. Mindenestre a nyilvános játékkaszinókban található pénznyerő automaták rendszerint valóban jelentősen különböznek a vendéglátóhelyeken és játéktermekben felállított pénznyerő automatáktól, különösen a tétek összege, a nyeremények nagysága és a tétek azon százalékos aránya tekintetében, amely nyereményként kerül újrafelosztásra.

10. A kérdést előterjesztő bíróság megkérdőjelezi az engedélyezett és a tiltott szerencsejátékok közötti különbségtétel közösségi jogi relevanciáját. Megítélése szerint elképzelhető a hatodik irányelv 13. cikke B. része f) pontjának olyan értelmezése, hogy a tagállam nem vethet ki hozzáadottérték-adót a szerencsejáték (akár engedélyezett, akár tiltott) szervezésére, ha az *ilyen* szerencsejáték nyilvános játékkaszinó általi szervezése adómentes.

11. Az adómentesség hatályának tisztázása érdekében a Bundesfinanzhof 2002. november 6-i végzésével előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. Úgy kell-e értelmezni a 77/388/EGK hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontját, hogy a tagállam nem vethet ki hozzáadottérték-adót a szerencsejáték szervezésére, amikor adómentes az ilyen játék engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinó általi szervezése?

2. A 77/388/EGK hatodik irányelv hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja tiltja-e a tagállamnak, hogy hozzáadottérték-adót vessen ki a játékautomata üzemeltetésére, ha annak engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinóban való üzemeltetése adómentességet élvez, vagy meg kell-e ezenkívül állapítani, hogy a játékkaszinókon kívül üzemeltetett játékautomaták alapvető vonásaikban — mint például a legmagasabb tét és nyeremény összege — összehasonlíthatók azokkal, amelyeket játékkaszinókban üzemeltetnek?

3. Az ilyen automaták elhelyezője hivatkozhat-e a 77/388/EGK hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjában előírt adómentességre?

B — *A C-462/02. sz. ügy*

12. S. Akritidis 1987-től 1991-ig Herne-Eickelben (Németország) üzemeltetette a

Monte-Carlo nevű játéktermet, ahol tevékenységi engedéllyel rulett- és kártyajátékot szervezett. Többek között engedélye volt arra, hogy olyan memória-kártyajátékokat szervezzen, ahol a játékasztal mellett úgynevezett kártyatáblát is használnak. Mindenesetre sem a rulett-, sem a kártyajáték esetében nem tartotta be a hatóság által előírt szabályokat. Így például nem használta a játéktáblát, és meghaladta a tétek elfogadható legmagasabb összegét.

13. A Finanzamt 1996. április 1-jei adóhatározatában először adóztatás alá vonta a nem engedélyezett rulett- és kártyajátékból származó bevételeket is. S. Akritidis panaszát követően a rulettjátékot ugyan mentesítette az adó alól a Bíróság Fischer-ügyben hozott ítélete alapján, azonban az engedély nélkül szervezett kártyajátékokat továbbra is adóköteles ügyletként kezelte.

14. Az ezt követően eljáró Finanzgericht ezzel szemben arra a következtetésre jutott, hogy a kártyajátékból származó bevételek is mentesítendők a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja szerint, és a vállalkozó ennyiben közvetlenül hivatkozhat erre a rendelkezésre.

15. A Finanzamt felülvizsgálati kérelmében ezen állásponttal szemben lép fel a kérdést előterjesztő bíróság, a Bundesfinanzhof előtt. A Finanzamt megítélése szerint a felperes által szervezett kártyajáték csak feltételesen hasonlítható össze a nyilvános játékkaszinóban szervezett kártyajátékokkal, úgyhogy hiányzik a Bíróság által a Fischer-ügyben feltételezett versenyviszony a játékok között. Ezzel szemben S. Akritidis úgy érvel, hogy az általa szervezett kártyajátékok megfelelnek a játékkaszinókban szervezetteknek, így azokat ez utóbbiakhoz hasonlóan mentesíteni kell az adó alól.

16. A kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést teszi fel a Fischer-ügyben hozott ítéletre hivatkozva, ahol a Bíróság abból indult ki, hogy a Karlheinz Fischer által szervezett (tiltott) játék hasonlít a szabályszerűen engedélyezett nyilvános játékkaszinókban folytatott rulettjátékra, hogy vajon elegendő-e a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjában előírt adómentességhez az, hogy kártyajátékot szervezzenek, akár nyilvános játékkaszinókban, akár azokon kívül, vagy e kártyajátékoknak alapvető vonásaikban összehasonlíthatóknak kell-e lenniük. Ezen túlmenően az is kérdésesnek tűnik, hogy hivatkozhat-e magánszemély az említett irányelvi rendelkezésre.

17. A fentiek alapján a Bundesfinanzhof 2002. november 6-i végzésével előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

1. A 77/388/EGK hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja megtiltja-e egy tagállam számára, hogy hozzáadottérték-adót vessen ki egy kártyajáték szervezésére, amikor egy ilyen játék

engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinó általi szervezése adómentes, vagy meg kell-e állapítani ezenkívül, hogy a játékkaszinókon kívül szervezett kártyajátékok lényeges vonásaikban — mint például a játékszabályok, a legmagasabb tét és a legmagasabb nyeremény összege — összehasonlíthatóak azokkal, amelyeket a játékkaszinókban játszanak?

2. A szervező hivatkozhat-e a 77/388/EGK hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjában előírt adómentességre?

IV — Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolása

A — *Az adósemlegesség elvének terjedelméről a szerencsejátékok megadóztatását illetően (a C-453/02. sz. ügyben előterjesztett első és második kérdés és a C-462/02. sz. ügyben előterjesztett első kérdés)*

18. A C-453/02. sz. ügyben előterjesztett első két kérdés és a C-462/02. sz. ügyben előterjesztett első kérdés, amelyek a továbbiakban együttesen kezelendők, lényegében arra irányul, hogy vajon a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjával már akkor is ellentétes-e a HÉA kivetése a szerencsejátékok szervezésére, ha az olyan szerencsejátékok, mint a pénznyerő automaták vagy kártyajáték nyilvános játékkaszinó általi üzemeltetése, illetve szervezése mentes a HÉA alól, vagy csak akkor, ha a nyilvános játékkaszinó által szervezett szerencsejátékok a játék lényeges sajátosságai tekintetében is összehasonlíthatók az ilyen játékkaszinókon kívül szervezett szerencsejátékokkal.

1. A felek fontosabb érvei

19. S. Akritidis a jelen egyesített eljárásban nem terjesztett elő észrevételt.

20. E. Linneweber — az alapeljárástól eltérően — a Bíróság előtt azt az álláspontot képviseli, hogy a házastársa által működtetett pénznyerő automatákból származó bevételek adóztatása nem sérti a 13. cikk B. részének f) pontját, mivel ezek jelentősen különböznek a nyilvános játékkaszinókban felállított pénznyerő-automatáktól. Erről kifejti, hogy a tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik a szerencsejátékok adómentessége feltételeinek és korlátainak megállapítása a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja szerint, amennyiben ennek során — mint ahogyan a Bíróság a Fischer-ügyben hozott ítéletben megállapította — az adósemlegesség elvét tiszteletben tartják. Viszont csak akkor sérül ez az elv, ha összehasonlítható tevékenységekre eltérő forgalmi adókat vetnek ki. Két szolgáltatás akkor összehasonlítható, ha azok — a fogyasztó szemszögéből — kellően szoros versenyben állnak egymással. E kérdés megítélése során minden olyan tényezőt figyelembe kell venni, amely a

fogyasztó számára a szolgáltatás hasznát és értékét meghatározza, és itt nemcsak a szolgáltatás külső és absztrakt megjelenési formája lényeges, hanem az is, hogy milyen feltételek mellett lehet igénybe venni a szolgáltatásokat, mi azok pontos tartalma, és milyen előnyökkel és hátrányokkal jár azok igénybevétele a fogyasztóra nézve.

21. Az alapeljárásban érintett pénznyerő automaták és az engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinókban felállított pénznyerő automaták között olyan nagy eltérések vannak a térbeli és időbeli elérhetőség, a szolgáltatást igénybevevők köre, a játéktechnikai kivitelezés (a játék minimális időtartama, a legmagasabb tét, a minimális felosztási arány) és a játékkörnyezet tekintetében, hogy a játék két típusa a fogyasztó szemszögéből nem áll versenyben egymással, és ezért azok az adósemlegesség elve alapján eltérően kezelhetők. Még ha feltételezzük is a játék mindkét típusának összehasonlíthatóságát, az engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinóban felállított pénznyerő automatákra kivetett játékadó helyreállítja az adózás egyenlőségét.

22. A *német kormány* is hangsúlyozza, hogy a két eljárásban szereplő pénznyerő automaták és kártyajátékok jelentősen eltérnek mind az engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinóban felállított automatáktól, mind pedig az ott szervezett kártyajátékoktól (például a játék menete, a nyerési esélyek, a játék hossza és a tétek nagysága tekintetében). Az ilyen engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinóban és azon kívül szervezett szerencsejátékok közötti különbségtétel az adóztatásban ezek szerint nemcsak objektív követelmény, hanem összeegyeztethető a közösségi joggal, különösen az adósemlegesség elvével, és a tagállamok részére biztosított mérlegelési jogkör keretein belül marad.

23. Míg az adósemlegesség elve, mint ahogyan a Fischer-ügyben hozott ítéletből kitűnik, megtiltja az adóztatásban az általános különbségtételt az engedélyezett és a meg nem engedett szolgáltatások között, addig nem követeli meg, hogy minden engedélyezett szerencsejátékra azonos adót és illetéket vessenek ki, amennyiben ezek a játékok ténylegesen különböző természetűek. A német jogalkotó ennek megfelelően a különféle engedélyezett játéktípusokhoz és azok helyéhez eltérő jogkövetkezményt fűzött. Az engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinóban és az azon kívül folytatott szerencsejátékok között nem áll fenn versenyviszony jellegük és terjedelmük lényeges eltérései alapján. Annak megállapítása érdekében, hogy vajon két játék egymással versenyben áll-e, járulékosan alkalmazhatjuk azokat az elveket, amelyeket a közösségi intézmények alakítottak ki az EK 82. cikk szerinti „érintett termékpiac és érintett földrajzi piac" meghatározására.

24. Végeredményben a német kormány is úgy vélekedik, hogy jogában áll HÉA-t kivetni a nyilvános játékkaszinókon kívül folytatott szerencsejátékokra, mivel ezt az

adót a szerencsejáték-adó útján veti ki a nyilvános játékkaszinóban folytatott szerencsejátékokra.

25. A *Bizottság* úgy érvel, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja kizárólag tárgyi értelemben vonatkozik a „szerencsejátékok" szervezésére, anélkül, hogy olyan szempontoktól függne, mint amelyekhez a németországi adóztatás kapcsolódik, nevezetesen a szervező személyétől és a szervezés helyétől. Az adósemlegesség elve különösen azt tiltja, hogy a HÉA tekintetében eltérően kezeljenek hasonló jellegű tevékenységet végző gazdasági szereplőket. Mindenesetre a Fischer-ügyben hozott ítéletből az következik, hogy a tagállamok nem tarthatják fenn pusztán az engedélyezett szerencsejátékok számára az adómentességet. A hatodik irányelv alapján kizárólag az lehet döntő, hogy — a játékszabályok tekintetében fennálló esetleges eltéréseket nem tekintve — lényegében egy és ugyanazon szerencsejátékról van-e szó. Ennek megállapítása az egyedi esetben a nemzeti bíróság, illetve a nemzeti hatóságok feladata.

2. Álláspont

26. Mint ahogyan a két eljárásban részt vevő minden fél találóan megjegyezte, a Fischer-ügyben hozott ítéletből [5] az következik, hogy míg a tagállamok a 13. cikk B. részének f) pontja alapján jogosultak arra, hogy a szerencsejátékok adómentességének feltételeit és korlátait megállapítsák, ennek során azonban figyelembe kell venniük az adósemlegesség elvét, amelyen a közös hozzáadottértékadó-rendszer alapul.

27. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elve különösen azt tiltja, hogy hasonló jellegű, és ezért egymással versenyző termékeket vagy szolgáltatásokat a HÉA szempontjából eltérően kezeljenek, és így az ilyen termékeket és szolgáltatásokat egységes kulccsal kell adóztatni [6].

28. Eszerint először is le kell szögezni, hogy az adósemlegesség elve a tevékenység hasonlóságához, nem pedig a tevékenységet végző gazdasági szereplő személyéhez, illetve társasági formájához [7] kapcsolódik.

29. Ezért az olyan szabályozás, mint a német Umsatzsteuergesetz szerinti, amely alapján — mint ahogyan ez az előzetes döntéshoza-

5 — A fenti 3. pontban hivatkozott C-283/95. sz. ügyben hozott ítélet 27. pontja.

6 — Többek között a C-384/01. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-4395. o.) 25. pontja, a C-267/99. sz. Christiane Adam-ügyben 2001. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-7467. o.) 36. pontja és a C-481/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. május 3-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-3369. o.) 22. pontja.

7 — Lásd erről a szempontról különösen a C-144/00. sz. Hoffmann-ügyben 2003. április 3-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-2921. o.) 27. pontját, a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6833. o.) 30. pontját és a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.) 20. pontját.

talra utaló végzésből kitűnik — a szerencsejátékokból származó bevétel adómentessége attól függ, hogy azokat engedélyezett nyilvános játékkaszinó üzemelteti-e, automatikusan bizonyos feszültségbe kerül ezzel az alapelvvel.

30. Bár a német kormány elismerte, hogy a német Umsatzsteuergesetz a nyilvános játékkaszinókban és azokon kívül elért jövedelem megkülönböztetéséből indul ki, mégis mindenekelőtt a szóbeli szakaszban azt hangsúlyozta, hogy ez a különbségtétel végeredményben a szerencsejátékok közötti valóban jelentős eltéréseken alapul — beleértve a játékkörnyezetet és a helyi elérhetőséget stb. —, és ezért összeegyeztethető az adósemlegesség elvével.

31. Több okból is kételkedem ezen érvelés helytállóságában.

32. Először is az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kiderül, amint arra a Bizottság is hivatkozott, hogy a nyilvános játékkaszinók főszabály szerint nincsenek akadályoztatva abban, hogy a tevékenységi engedélyezés alá eső, tehát a nyilvános játékkaszinókon kívül megengedett szerencsejátékokat kínáljanak.

33. Azonban ezenkívül a Fischer-ügyben hozott ítéletből is az következik, hogy nem lehet általában abból kiindulni, hogy a nyilvános játékkaszinókban és azokon kívül szervezett szerencsejátékok közötti megkülönböztetés megfelel az adósemlegesség elve alapján megengedett különbségtételnek az adóztatásban. Az alábbiakban néhány magyarázó megjegyzést fűzök ehhez az ítélethez.

34. A Fischer-ügyben az adóztatás során alkalmazandó egyenlő bánásmód kérdéséről volt szó olyan engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinón kívül szervezett szerencsejátékkal szemben, amely a szabályszerűen engedélyezett nyilvános játékkaszinókban folytatott rulettjátékhoz hasonlít.

35. Ehhez le kell szögezni, hogy ebben az esetben a rulettjáték szervezése egyidejűleg tiltott volt az engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinón kívül, és a Bíróság e szerencsejáték adóztatásának az adósemlegesség elvével való összeegyeztethetőségének kérdését ott végeredményben mindenekelőtt a szerencsejáték azon ismérvére figyelemmel válaszolta meg, hogy az engedélyezett volt-e, vagy sem. Így a C-111/92. sz. ügyben hozott ítéletre [8] hivatkozva megállapította, hogy az adósemlegesség elve megtiltja „a jogszerű és a jogszerűtlen ügyletek közötti általános különbségtételt a HÉA kivetése során" [9].

8 — A C-111/92. sz. Lange-ügyben 1993. augusztus 2-án hozott ítélet (EBHT 1933., I-4677. o.) 16–17. pontja.

9 — A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 28. pontja.

36. Eszerint egyrészről legalábbis nem csak azért nem szabad a szerencsejátékokat eltérően kezelni az adóztatásban, mert azok a jogszerűség ismérvében különböznek egymástól. Ennek különösen a C-462/02. sz. ügyben van jelentősége, amelyben engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinón kívül szervezett, meg nem engedett kártyajátékról van szó.

37. Másrészről azonban a Fischer-ügyben hozott ítélet alapján meg kell cáfolni azt a tételt is, hogy a szerencsejátékok már csak abban is különböznek az adósemlegesség elvére tekintettel, hogy engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinók szervezik-e őket, illetve azok helyiségeiben szervezik-e őket. A Bíróság ugyanis ugyanott megállapította, hogy a tagállam nem vethet ki HÉA-t — hangsúlyozottan az engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinón kívül szervezett — szerencsejáték üzemeltetésére, amíg ugyanezen játéknak az ilyen létesítmény általi üzemeltetése adómentességet élvez [10].

38. A Bíróság nem juthatott volna ilyen megállapításra, ha ténylegesen valósnak bizonyulna az, hogy a nyilvános játékkaszinókban kínált szerencsejátékok már az eltérő hozzáférés, a játékkörnyezet, a játékkultúra vagy az eltérő felhasználói kör alapján is különböznek a tevékenységi engedéllyel rendelkező üzemeltetők által kínált szerencsejátéktól.

39. Már csak annak a lényeges kérdésnek a megválaszolása marad hátra, hogy vajon lehet-e az alapeljárásokban vitatott szerencsejátékokat — pénznyerő automatákat és kártyajátékokat — a Fischer-ügyben hozott ítéletben foglaltak szerint *„olyannak"* tekinteni, mint az adómentességet élvező, engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinók által szervezett szerencsejátékokat, illetve ha igen, akkor milyen feltételek mellett.

40. Adójogi szempontból minden szerencsejáték legalább abban a lényegi vonásban közös, amint már a Town & County ügyre vonatkozó indítványomban [11] kifejtettem, hogy olyan nyeremény fizetésére irányul, amely a játékos „ellenszolgáltatásához", a téthez kapcsolódik a szerencse egyik tényezőjén, nevezetesen a nyerési esélyen keresztül. Azonban a jelen összefüggésben menynyiben kell egymástól megkülönböztetni a szerencsejátékokat külső és belső kialakításuk eltérései alapján?

41. Mindenekelőtt le kell szögezni, hogy nem minden szerencsejátékot lehet az adósemlegesség értelmében hasonló jellegű szolgáltatásnak tekinteni, amelyet azután azonos módon kellene megadóztatni.

10 — A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 31. pontja.

11 — A C-498/99. sz., Town & County ügyre vonatkozó 2001. szeptember 27-i indítvány (2002. szeptember 17-én hozott ítélet, EBHT 2002., I-7173. o.) 70. pontja.

42. Ez gyakorlatilag attól a mérlegelési jogkörétől fosztaná meg a tagállamokat, hogy megállapítsák a 13. cikk B. részének f) pontjában előírt adómentesség „feltételeit és korlátozásait". Mégis éppen ennek a mérlegelési jogkörnek kell lehetővé tennie a tagállamoknak azt, hogy a szerencsejáték egyes típusaira HÉA-t vessenek ki [12].

43. Így más szavakkal a tagállam igenis korlátozhatja a szerencsejátékok adóztatását — vagy fordítva az adómentességet — a szerencsejáték egyes típusaira. Tehát az adósemlegesség elve nem kényszerítheti mindent vagy semmit megoldásra úgy, hogy amint például valamely szerencsejátékot, illetve szerencsejáték-típust mentesít az adó alól, akkor minden más szerencsejátékot, illetve szerencsejáték-típust mentesítenie kellene.

44. Mindenestre természetesen nagyon nehéz meghúzni a különböző szerencsejátékok, illetve szerencsejáték-típusok közötti határt, azaz hogy a szerencsejátékok hasonló jellegűek-e, vagy sem. Még ha hajlok is arra, hogy például a kártyajátékokat, a rulettjátékot és a játékautomatákat egymással összehasonlítva legalábbis a szerencsejáték különböző típusának tekintsem, a kérdés jelen ügyben nem általában így vetődik fel, mivel a Linneweber-ügyben pénznyerő automatákról, az Akritidis-ügyben pedig kártyajátékokról van szó.

45. Másrészt túlságosan messzire vezetne az, ha éppenséggel például minden kártyajátékot egymással összehasonlítva hasonló jellegűnek tekintenénk; túl szélesek itt a kialakítási lehetőségek ahhoz, hogy minden további nélkül abból indulhassunk ki, hogy minden kártyaalapú szerencsejáték esetében az adósemlegesség elve szerint hasonló jellegű szolgáltatásról van szó.

46. Megítélésem szerint azonban legalábbis nem lehetnek döntőek az éppen összehasonlítandó szerencsejátékok kialakításában és felépítésében meglévő csekély eltérések.

47. Ugyanis miután a szerencsejátékok esetében számtalan játékváltozat képzelhető el, messzemenően csorbulna az adósemlegesség elve, ha a tagállamok már a játék felépítésében, lefolyásában és szabályaiban mutatkozó csekély eltérések alapján is különbséget tennének a HÉA-kivetés tekintetében. Mint ahogyan E. Linneweber kifejtette, nem kétséges, hogy a Bíróság a Glawe- és a Towns & County ügyben hozott ítéleteiben határozottan az adott játék felépítésére és lefolyására támaszkodott [13], viszont ott nem a szerencsejátékoknak az adósemlegesség elve szerinti hasonlósága volt a kérdés, mint a jelen esetben, hanem az *adóalap* megállapítása, és annak során különösen annak

12 — Lásd a fenti 11. pontban hivatkozott indítványom 69. pontját. Ugyanígy korábban Jacobs főtanácsnok a C-38/93. sz., Glawe-ügyre vonatkozó 1994. március 3-i indítványa (1994. május 5-én hozott ítélet, EBHT 1994., I-1679. o.) 10. pontjában.

13 — Lásd ehhez magyarázataimat a fenti 11. lábjegyzetben hivatkozott C-498/99. sz. ügyre vonatkozó indítvány 68–74. pontját, valamint a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott C-38/93. sz. ügyben hozott ítéletet.

megállapítása, hogy mi képezi a ténylegesen megkapott ellenértéket a szerencsejáték kialakítása alapján.

48. A szerencsejátékok adósemlegesség elve szerinti hasonlósága tekintetében inkább azt kell szem előtt tartanunk, hogy ez az elv „hasonló jellegű és ezért egymással versenyző" termékeket és szolgáltatásokra vonatkozik, és így az egyúttal — mint ahogyan a Bíróság már megállapította — a verseny torzulásának megakadályozása elvének kifejezése [14].

49. Eszerint a Bíróság például a C-481/98. sz. [15] és a C-384/01. sz. [16] ügyben hozott ítéleteiben arra tekintettel nyilvánította a tevékenységeket hasonlónak, hogy azok egymással versenyben állnak-e, és ezért az eltérő bánásmód az adóztatásban magában rejti-e versenytorzulás veszélyét.

50. A Bizottság észrevételével ellentétben az a tény, hogy az előző pontban említett esetek mérsékelt adókulcsot érintenek, nem szól ezen ítéleteknek a jelenlegi két ügyre való alkalmazhatósága ellen, mivel itt legalábbis arról a kérdésről van szó, hogy az adóztatás során egyes termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat az adósemlegesség elve alapján egyenlő elbánásban kell-e részesíteni, vagy sem.

51. Ha tehát a termékek vagy szolgáltatások hasonlósága attól függ, hogy azok egymással versenyben állnak-e, vagy sem, akkor a Bíróság EK 90. cikk (2) bekezdését érintő ítélkezési gyakorlatának analógiája teljesen kézenfekvő, amely szerint a termékek hasonlóságának megítélése során meg kell vizsgálni, hogy vajon azoknak „hasonló tulajdonságaik vannak-e, és a fogyasztóknál azonos igények kielégítésére szolgálnak-e, jóllehet nem a szigorú azonosság szempontja szerint, hanem a használat során megmutatkozó hasonlóság és összehasonlíthatóság alapján" [17].

52. A Bíróság például azáltal, hogy a fogyasztó vásárlásról hozott döntésére támaszkodott, ezt a megközelítést átvette a Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletében annak vizsgálata során, hogy a térítéses és a térítés nélküli gyógyszerek az adósemlegesség elve értelmében olyan hasonló jellegű termékeknek tekinthetők-e, amelyek egymással versenyben állnak [18].

14 — Így kifejezetten a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott C-481/98. sz. ügyben hozott ítélet 22. pontja; lásd a fenti 27. pontot is.

15 — A fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott C-481/98. sz. ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontja.

16 — A fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott C-384/01. sz. ügyben hozott ítélet 30. pontja.

17 — Többek között a C-302/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2002. február 27-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-2055. o.) 23. pontja és a C-367/93–C-377/93. sz., Roders és társai egyesített ügyekben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-2229. o.) 27. pontja.

18 — A fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott C-481/98. sz. ügyben hozott ítélet 27. pontja

53. Ha ezt a megközelítést a szerencsejátékokra alkalmazzuk, akkor ezeket ily módon hasonló jellegűnek kell tekinteni, amennyiben azok a fogyasztónál, azaz a játékosnál „azonos igények kielégítésére szolgálnak", tehát rendeltetésük összehasonlítható, azaz ha például a két ugyanolyan típusú szerencsejáték, úgymint két kártyajáték-változat között fennálló eltérések nem mérvadóak a fogyasztó egyik vagy másik szerencsejátékban való részvételről szóló döntésében. Ilyen esetben a kérdéses szerencsejátékok rendeltetése ugyanis a fogyasztó szempontjából összehasonlítható, úgyhogy e szerencsejátékok eltérő adóztatása versenytorzuláshoz vezethet.

54. Hozzá kellene tenni, hogy annak a kérdésnek a megítélésénél, hogy vajon a különbségek ebben az értelemben latba esnek-e — mint ahogyan általában valamely ügylet megítélése során a közösségi hozzáadottértékadó-rendszer keretében —, teljes körű vizsgálatra van szükség, a mesterséges különbségtételt el kell kerülni, és ennek során mindenekelőtt az átlagos fogyasztó nézőpontját kell figyelembe venni [19].

55. A nemzeti Bíróságnak kell megítélnie azt, hogy vajon a konkrét esetben a nyilvános játékkaszinókon kívül üzemeltetett, illetve szervezett pénznyerő automaták, valamint kártyajátékok rendeltetése összehasonlítható-e a nyilvános játékkaszinók által kínált pénznyerő automaták és kártyajátékok rendeltetésével az átlagos fogyasztó számára, illetve hogy ugyanazt az igényt elégítik-e ki, vagy ellenkező esetben lényegesen eltérnek-e egymástól.

56. A szerencsejáték egyébként azonos alaptípusánál, tehát a kártyajátékoknál, illetve a játékautomatáknál — ha szem előtt tartjuk, hogy a szerencsejátékok vonzereje mindenekelőtt a nyerési esély nyújtásában rejlik — különösen a lehetséges nyeremény nagyságának és általában a játékban rejlő kockázatnak lehet releváns befolyása az átlagos fogyasztó játékról szóló döntésében.

57. Ami végül E. Linneweber és a német kormány előterjesztését illeti, miszerint önmagában a nyilvános játékkaszinókban szervezett szerencsejátékok adómentessége összeegyeztethető az adómentesség elvével, mivel ezekre olyan játékkaszinó-adót vetnek ki, amely a hozzáadottérték-adót is lefedi, elegendő annak megállapítása, hogy a Bíróság már visszautasította ezt az előterjesztést a Fischer-ügyben hozott ítéletben [20].

58. A fentiek alapján a C-453/02. sz. ügyben előterjesztett első két kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke

19 — Lásd a C-349/96. sz. Card Protection Plan ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-973. o.) 29. pontját.

20 — Lásd a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott C-283/95. sz. ügyben hozott ítélet 29. és 30. pontját.

B. részének f) pontjával ellentétes a pénznyerő-automata üzemeltetésének megadóztatása, amennyiben a hasonló jellegű pénznyerő-automaták engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinó általi üzemeltetése mentes a HÉA alól. A pénznyerő automaták hasonlóságának megítélése során a nemzeti bíróságnak azt kell figyelembe vennie, hogy vajon a játékkaszinókban vagy azokon kívül üzemeltetett pénznyerő automaták rendeltetése az átlagos fogyasztó számára összehasonlítható-e, és ezért azok egymással versenyben állnak-e, ahol ebben a tekintetben különösen olyan tényezőket kell figyelembe vennie, mint a várható nyeremény nagysága és a nyerési esély.

59. Ennek megfelelően a C-462/02. sz. ügyben előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjával ellentétes a kártyajáték szervezésének megadóztatása, amennyiben a hasonló jellegű kártyajáték engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinó általi szervezése mentes a HÉA alól. A kártyajátékok hasonlóságának megítélése során a nemzeti bíróságnak azt kell figyelembe vennie, hogy vajon a játékkaszinókban vagy azokon kívül szervezett kártyajátékok rendeltetése az átlagos fogyasztó számára összehasonlítható-e, és ezért azok egymással versenyben állnak-e, ahol ebben a tekintetben különösen olyan tényezőket kell figyelembe vennie, mint a várható nyeremény nagysága és a nyerési esély.

60. Ami a német kormánynak a szóbeli szakaszban tett előterjesztését illeti, miszerint a Bíróság esetleg korlátozza a jelen ítélet időbeli hatályát különösen azért, mert az előbbi joggal bízhatott a német forgalmi adóról szóló szabályozás hatodik irányelvvel való összeegyeztethetőségében, nekem úgy tűnik, hogy az ilyen időbeli korlátozáshoz nincs elegendő indok. Mint ahogyan a Bizottság joggal megjegyezte, a Bíróság Glawe-ügyben [21] hozott ítélete nem alapozhatott meg a német forgalmi adóról szóló szabályozás közösségi joggal való általános összeegyeztethetőségébe vetett jogos bizalmat a szerencsejátékok adóztatása tekintetében, mivel ebben az ítéletben csupán az adóalap kiszámításáról volt szó. A megfelelő bizalmat – a Bizottságnak ezen a területen fennálló mérlegelési jogkörére tekintettel — az a tény sem alapozza meg, hogy a Bizottság a szerencsejátékok adóztatása terén eddig nem indított kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást a Németországi Szövetségi Köztársaság ellen.

B — *A hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjában előírt adómentesség közvetlen hatályáról (a C-453/02. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdés és a C-462/02. sz. ügyben előterjesztett második kérdés)*

1. A felek fontosabb érvei

61. A *német kormány* megítélése szerint a 13. cikke B. részének f) pontjában előírt adómentesség a fogadásokra, sorsolásos

21 — Erről lásd a fenti 47. pontot.

játékokra és szerencsejátékokra vonatkozóan egyrészt nem feltétlen, másrészt túlságosan határozatlan ahhoz, hogy egyértelmű, és ezáltal közvetlenül alkalmazandó kötelezettségeket alapozzon meg. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjának pontatlanságán nem változtat az adósemlegesség elve sem.

62. A *Bizottság* ugyan elismeri, hogy a tagállamoknak széles mérlegelési jogkörük van a szerencsejátékok adóztatása tekintetében, ellenben a tagállam nem hivatkozhat arra, azzal az adóalannyal szemben, aki bizonyítani tudja, hogy vonatkozik rá az irányelv által biztosított mentességek valamely kategóriája, hogy nem hozta meg az ennek megfelelő rendelkezéseket. A Bizottság itt különösen a Kügler-ügyben hozott ítéletre hivatkozik [22], és ez alapján kifejti, hogy a jelen esetben felmerülthez hasonló, mentességről szóló, esetleges jellegű szabály korlátai nem zárhatják ki a közvetlen hatályt.

63. E. Linneweber a szóbeli szakaszban úgy nyilatkozott, hogy lényegében osztja a Bizottság ezen álláspontját.

2. Álláspont

64. A C-453/02. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdéssel és a C-462/02. sz. ügyben előterjesztett második kérdéssel a Bundesfinanzhof azt kívánja megtudni, hogy vajon a magánszemély olyan összefüggésben, amely mindkét alapeljárást megalapozza, hivatkozhat-e a nemzeti bíróság előtt a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja szerinti adómentességre.

65. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint minden olyan esetben, amikor valamely irányelv rendelkezései feltétlennek és kellően pontosnak tűnnek, a magánszemélyek hivatkozhatnak ezekre a rendelkezésekre a nemzeti bíróság előtt az állammal szemben, és az ezekben meghatározott jogokat védelemben kell részesíteni, ha az irányelvet az előírt határidőben nem pontosan ültették át a nemzeti jogba [23].

66. Ebben a tekintetben először is le kell szögezni, hogy az a tény, hogy a közösségi jog egyik rendelkezése – például olyan alapelv alapján, mint az adósemlegesség elve — értelmezésre szorul, még nem zárja ki azt, hogy ez a rendelkezés kellően pontos és határozott ahhoz, hogy valamely magánszemély a nemzeti bíróság előtt erre hivatkozhasson [24]. A közösségi jog értelmezésére irányuló előzetes döntéshozatali eljárás inkább a közösségi jog által a magánszemé-

22 — A fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott C-141/00. sz. ügyben hozott ítélet 57. pontja.

23 — Lásd többek között a C-465/00., C-138/01. és C-139/01. sz. Österreichischer Rundfunk ügyben 2003. május 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-4989. o.) 98. pontját, a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott C-141/00. sz. ügyben hozott ítélet 51. pontját és a 103/88. sz. Fratelli Costanzo ügyben 1989. június 22-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1839. o.) 29. pontját.

24 — Lásd például újabban különösen a C-102/02. sz. Beuttenmüller-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-5405. o.) 37. pontját.

lyek részére biztosított közvetlen hatályú jogosultságok egységes végrehajtására szolgál, különösen az azzal ellentétes nemzeti joggal szemben [25].

67. Mindemellett kétségtelen, hogy a tagállamok mérlegelési jogkörrel rendelkeznek a 13. cikk B. részének f) pontja alkalmazási körének korlátozása vonatkozásában [26].

68. Azonban a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatában megállapította, hogy ha az irányelv a tagállamok részére többé-kevésbé széles mérlegelési jogkört biztosít, akkor sem lehet megtagadni a magánszemélyektől azt, hogy az irányelv rendelkezéseire hivatkozzanak annyiban, amennyiben azok tárgyuk szerint alkalmasak arra, hogy a teljes összefüggésből kiemelve önállóan kerüljenek alkalmazásra [27].

69. Amennyiben a tagállam a 13. cikk B. részének f) pontjában előírt adómentesség feltételeinek és korlátainak megállapítása során gyakorolja az e rendelkezéssel számára biztosított mérlegelési jogkört, a magánszemély, amely nem tartozik az adómentesség így megállapított hatálya alá, bizonyosan nem hivatkozhat erre a rendelkezésre abból a célból, hogy a rá kivetett adót megkérdőjelezze [28].

70. Fordítva azonban nem kizárt, hogy a magánszemély erre a rendelkezésre hivatkozzon annak érdekében, hogy megakadályozza valamely nemzeti rendelkezés alkalmazását, amennyiben ez a nemzeti rendelkezés meghaladja a tagállamok számára biztosított mérlegelési jogkört, illetve annak ellentmond.

71. Mint ahogyan fent már kifejtettem, a 13. cikk B. részének f) pontját úgy kell érteni, hogy a tagállamoknak az adósemlegesség elvének figyelembevételével kell megállapítaniuk az adómentesség feltételeit és korlátait [29].

72. Amennyiben tehát valamely tagállam az adósemlegesség elvének figyelmen kívül hagyásával állapítja meg a szerencsejátékok adómentességét, akkor, mint ahogyan a Bizottság joggal kifejti, nem hivatkozhat saját mulasztására annak érdekében, hogy megtagadja az adómentességet az olyan adóalanytól, amely arra a hatodik irányelv szerint tarthat igényt [30].

25 — Lásd ebben az értelemben a 26/62. sz., Van Gend & Loos ügyben 1963. február 5-én hozott ítéletet (EBHT 1963., 3. o., 26. o.).

26 — Lásd a fenti 26. pontot, valamint a 42. és azt követő pontokat.

27 — Lásd ennek megfelelően a C-346/97. sz. Braathens-ügyben 1999. június 10-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3419. o.) 30. pontját, valamint a 8/81. sz. Becker-ügyben 1982. január 19-én hozott ítélet (EBHT 1982., 53. o.) 30. pontját.

28 — Lásd a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott C-141/00. sz. ügyben hozott ítélet 55. pontját.

29 — Lásd a fenti 26. pontot.

30 — Lásd a fenti 7. lábjegyzetben hivatkozott C-141/00. sz. ügyben hozott ítélet 60. pontját.

73. Az, hogy vajon ez-e a helyzet az adott nemzeti alapeljárásokban, azt a nemzeti bíróságnak a C-453/02. sz. ügyben előterjesztett első két kérdésre és a C-462/02. sz. ügyben előterjesztett első kérdésre adott válaszban megadott szempontok segítségével kell megállapítania.

74. Így a C-453/02. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdésre és a C-462/02. sz. ügyben előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a magánszemély hivatkozhat a nemzeti bíróság előtt a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjára az olyan nemzeti szabályozás vitatása érdekében, amely az előbbi rendelkezéssel összeegyeztethetetlen.

V — Végkövetkeztetések

75. A fentiek alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket az alábbiak szerint válaszolja meg:

A — *A C-453/02. sz. ügy*

1. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjával ellentétes a pénznyerő automata üzemeltetésének megadóztatása, amennyiben a hasonló jellegű pénznyerő automaták engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinó általi üzemeltetése mentes a HÉA alól. A pénznyerő-automaták hasonlóságának megítélése során a nemzeti bíróságnak azt kell figyelembe vennie, hogy vajon a

játékkaszinókban vagy azokon kívül üzemeltetett pénznyerő automaták rendeltetése az átlagos fogyasztó számára összehasonlítható-e, és ezért azok egymással versenyben állnak-e, ahol ebben a tekintetben különösen olyan tényezőket kell figyelembe vennie, mint a várható nyeremény nagysága és a nyerési esély.

2. A magánszemély hivatkozhat a nemzeti bíróság előtt a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjára az olyan nemzeti szabályozás vitatása érdekében, amely az előbbi rendelkezéssel összeegyeztethetetlen.

B — *A C-462/02. sz. ügy*

1. A hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjával ellentétes a kártyajáték szervezésének megadóztatása, amennyiben a hasonló jellegű kártyajáték engedéllyel rendelkező nyilvános játékkaszinó általi szervezése mentes a HÉA alól. A kártyajátékok hasonlóságának megítélése során a nemzeti bíróságnak azt kell figyelembe vennie, hogy vajon a játékkaszinókban vagy azokon kívül szervezett kártyajátékok rendeltetése az átlagos fogyasztó számára összehasonlítható-e, és ezért azok egymással versenyben állnak-e, ahol ebben a tekintetben különösen olyan tényezőket kell figyelembe vennie, mint a várható nyeremény nagysága és a nyerési esély.

2. A magánszemély hivatkozhat a nemzeti bíróság előtt a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontjára az olyan nemzeti szabályozás vitatása érdekében, amely az előbbi rendelkezéssel összeegyeztethetetlen.