SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE CHRISTINE STIX-HACKL, predstavljeni 8. julija 2004[1]

I – Uvod

1. Bundesfinanzhof (Nemčija) je v obeh združenih zadevah Sodišču predložilo vprašanja za predhodno odločanje, ki zadevajo razlago člena 13(B)(f) Šeste direktive 77/388/EGS[2] (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2. V tem postopku gre za vprašanje, v kolikšni meri sme država članica v skladu s to določbo pri uvedbi davka na dodano vrednost razlikovati med igrami na srečo, ki se zakonito ali nezakonito organizirajo zunaj javne igralnice z dovoljenjem, ter igrami na srečo, ki se organizirajo v javni igralnici z dovoljenjem.

3. Sodišče je tako pozvano, naj natančno pojasni svojo sodno prakso, oblikovano v zadevi Fischer[3], v zvezi z obsegom načela davčne nevtralnosti glede obdavčitve iger na srečo z davkom na dodano vrednost.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti*

4. Člen 13(B) Šeste direktive, pod naslovom „Druge oprostitve", med drugim določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakr-

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

3 — Sodba z dne 11. junija 1998 (C-283/95, Recueil, str. I-3369).

šnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

stave, loterije in druge oblike iger na srečo pod pogoji in omejitvami, ki jih določi vsaka država članica;

[...]"

B – *Nacionalno pravo*

5. V skladu s členom 4(9)(b) nemškega Umsatzsteuergesetz (nemški zakon o prometnem davku) iz leta 1993 (v nadaljevanju: UStG) ni obdavčen:

„Promet, ki je zajet z zakonom o stavah in loterijah, kakor tudi promet javnih igralnic z dovoljenjem, ki izvira iz poslovanja teh igralnic [...]"

III – Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

A – *Zadeva C-453/02*

6. Edith Linneweber je univerzalna pravna naslednica po leta 1999 umrlem možu, (prvotnem) davčnem zavezancu, ki je z dovoljenjem oblasti odplačno ponujal javnosti igralne avtomate v gostiščih in njim pripadajočih igralnicah.

7. E. Linneweber in davčni zavezanec sta prijavila prihodke iz poslovanja z igralnimi avtomati kot neobdavčene, medtem ko je davčna uprava menila, da ti prihodki niso zajeti z oprostitvijo iz člena 4(9)(b) UStG.

8. Finanzgericht Münster (Nemčija), ki mu je bil spor predložen, je, sklicujoč se na sodbo Fischer[4] in v njej vsebovani razlagi načela davčne nevtralnosti, odločilo v prid neobdavčenosti predmetnih prihodkov.

4 — Zgoraj v opombi 3 navedena sodba.

9. Bundesfinanzhof, kot predložitveno sodišče, ki odloča o reviziji zoper to sodbo Finanzgericht, meni, da je davčna oprostitev prihodkov po členu 13(B)(f) Šeste direktive, ki jo je Finanzgericht sprejelo, dvomljiva. Predložitveno sodišče opozarja, da je Sodišče v sodbi Fischer obravnavalo nezakonito prirejanje iger na srečo, medtem ko gre v obravnavani zadevi za uradno dovoljene igralne avtomate. Sicer pa se v splošnem igralni avtomati v javnih igralnicah bistveno razlikujejo od tistih igralnih avtomatov, ki so postavljeni v gostiščih in pridobitnih igralnicah, še zlasti glede višine igralnega vložka, višine dobitka in odstotka vložka, ki se izplača kot dobitek.

10. Predložitveno sodišče postavlja pod vprašaj upoštevnost razlikovanja med zakonitimi in nezakonitimi igrami na srečo v pravu Skupnosti. Po njegovem mnenju je mogoče, da se člen 13(B)(f) Šeste direktive razlaga tako, da država članica ne sme z davkom na dodano vrednost obdavčiti (zakonitega ali nezakonitega) prirejanja igre na srečo, ker prirejanje *takšne* igre na srečo s strani javne igralnice z dovoljenjem ni obdavčeno.

„1. Ali je člen 13(B)(f) Šeste direktive 77/388/EGS treba razlagati tako, da država članica ne sme z davkom na dodano vrednost obdavčiti prirejanja igre na srečo ali za denar, če je prirejanje takšne igre s strani javne igralnice z dovoljenjem oproščeno?

2. Ali člen 13(B)(f) Šeste direktive 77/388/EGS le zato, ker je v javni igralnici z dovoljenjem poslovanje z igralnim avtomatom deležno oprostitve, prepoveduje državi članici, da bi z davkom na dodano vrednost obdavčila takšno poslovanje, ali pa je treba poleg tega ugotoviti, da so igralni avtomati, s katerimi se posluje zunaj igralnic, v bistvenih postavkah, kot sta najvišji vložek in najvišji dobitek, primerljivi s tistimi, s katerimi se posluje v igralnicah?

3. Ali se lahko oseba, ki namesti naprave, sklicuje na oprostitev, predvideno v členu 13(B)(f) Šeste direktive 77/388/EGS?“

B – *Zadeva C-462/02*

11. Da bi razjasnilo področje uporabe davčne oprostitve, je Bundesfinanzhof z sklepom z dne 6. novembra 2002 Sodišču poslalo ta vprašanja v predhodno odločanje.

12. Savvas Akritidis je imel od leta 1987 do 1991 v Herne-Eickelu igralni casino „Monte-

Carlo", v katerem je z dovoljenjem prirejal igre z ruleto in s kartami. Med drugim mu je bilo dovoljeno organizirati igre Karten-Memory, ki se igrajo na mizah, na katerih je plošča s kartami. Vendar se pri igrah z ruleto in s kartami ni držal uradnih zahtev. Tako se na primer plošča s kartami ni uporabljala in so bili dovoljeni vložki preseženi.

13. Davčna uprava je sprva v odločbo o odmeri davka z dne 1. aprila 1996 vključila tudi prihodke od nezakonitih iger z ruleto in s kartami. Po pritožbi S. Akritidisa je nato na podlagi sodbe Fischer določilo igro z ruleto kot neobdavčeno, nezakonito organizirane igre s kartami pa še naprej kot obdavčene.

14. Finanzgericht, ki mu je bil spor preložen, je nasprotno prišlo do zaključka, da se tudi prihodki od iger s kartami v skladu s členom 13(B)(f) Šeste direktive oprostijo prometnega davka in da se podjetnik v tem smislu lahko neposredno sklicuje na ta predpis.

15. Davčna uprava je zoper to sodbo vložila revizijo pred Bundesfinanzhof. Po mnenju davčne uprave je igra s kartami, ki jo je organizirala tožeča stranka, samo pogojno primerljiva z igrami s kartami, organiziranimi v javnih igralnicah, tako da ni konkurence med igrami, kot jo je v zadevi Fischer predvidelo Sodišče. Po drugi strani S. Akritidis navaja, da z njegove strani organizirane igre s kartami ustrezajo tistim v igralnicah in da naj bi bile, tako kot tiste, oproščene davka.

16. Predložitveno sodišče se z upoštevanjem sodbe Fischer – v kateri je Sodišče izhajalo iz tega, da je s strani Karlheinza Fischerja organizirana (nezakonita) igra, podobna igri z ruleto v javni igralnici z veljavnim dovoljenjem – sprašuje, ali zadošča za davčno oprostitev po členu 13(B)(f) Šeste direktive, če se igre s kartami organizirajo v javnih igralnicah in tudi zunaj teh, ali bi morale te igre biti v bistvenih točkah primerljive. Poleg tega se mu zdi vprašljivo, ali se lahko posameznik sklicuje na navedeno določbo Direktive.

17. Iz teh razlogov je Bundesfinanzhof s sklepom z dne 6. novembra 2002 Sodišču predložilo ti vprašanji v predhodno odločanje:

„1 Ali člen 13(B)(f) Šeste direktive 77/388/EGS prepoveduje državi članici, da bi z davkom na dodano vrednost obdavčila prirejanje določene igre s kartami, če je prirejanje takšne igre s strani javne

igralnice z dovoljenjem oproščeno, ali pa je treba poleg tega ugotoviti, da so igre s kartami, ki se prirejajo zunaj igralnic, v bistvenih postavkah, kot so pravila igre, najvišji vložek in najvišji dobitek, primerljive s tistimi, ki se prirejajo v igralnicah?

2. Ali se prireditelj lahko sklicuje na oprostitev, predvideno v členu 13(B)(f) Šeste direktive 77/388/EGS?"

IV – Odgovori na vprašanja za predhodno odločanje

A – *Obseg načela davčne nevtralnosti glede obdavčitve iger na srečo (prvo in drugo vprašanje v zadevi C-453/02 in prvo vprašanje v zadevi C-462/02)*

18. Prvi dve vprašanji v zadevi C-453/02 in prvo vprašanje v zadevi C-462/02, ki se v nadaljevanju obravnavajo skupaj, se v glavnem nanašajo na to, ali člen 13(B)(f) Šeste direktive nasprotuje obdavčitvi prirejanje iger na srečo z denarnim vložkom z davkom na dodano vrednost že takrat, ko je prirejanje istovrstnih iger na srečo – kot je poslovanje z igralnim avtomatom ali prirejanje igre s kartami – s strani javne igralnice z dovoljenjem oproščeno davka, ali samo takrat, ko so s strani javne igralnice z dovoljenjem prirejene igre na srečo glede bistvenih lastnosti iger primerljive z igrami na srečo, organiziranimi zunaj teh igralnic.

1. Bistvene trditve strank

19. S. Akritidis v teh povezanih zadevah ni podal nobenih izjav.

20. E. Linneweber je zastopala pred Sodiščem – drugače kot v sporu v postopku v glavni stvari – stališče, da obdavčitev prihodkov od igralnih avtomatov, ki jih je imel njen mož, ni v nasprotju s členom 13(B)(f), ker se ti bistveno razlikujejo od igralnih avtomatov, postavljenih v javnih igralnicah. K temu je dodala, da je v diskreciji držav članic, da določijo pogoje in omejitve davčne oprostitve za igre na srečo iz člena 13(B)(f) Šeste direktive, če se pri tem, kot je Sodišče ugotovilo v sodbi Fischer, ohrani načelo davčne nevtralnosti. To načelo naj bi bilo kršeno le, ko so primerljive dejavnosti podvržene različni obdavčitvi s prometnim davkom. Dve storitvi bi bili primerljivi, če bi si medsebojno – z vidika potrošnika – zadostno konkurirali. Pri presoji tega vprašanja bi bilo treba upoštevati vse dejavnike, ki opredeljujejo korist in vrednost storitve za potrošnika, pri čemer ne gre le za zunanjo in abstraktno pojavno obliko storitve, temveč

tudi za to, pod katerimi pogoji je lahko storitev pridobljena, kakšna je njena natančna vsebina ter katere prednosti in slabosti za potrošnika so povezane z njenim koriščenjem.

21. Med igralnimi avtomati, ki so predmet obravnave v postopku v glavni stvari, in igralnimi avtomati v javnih igralnicah z dovoljenjem naj bi obstajale tako velike razlike glede na prostorsko in časovno razpoložljivost, krog tistih, ki so jim storitve namenjene, tehnično izvedbo igre (najkrajši čas igranja, najvišji vložek, najnižji odstotek za izplačani dobitek) in igralno okolico, da si obe obliki igre z vidika potrošnika ne konkurirata, zaradi česar naj bi bila različna davčna obravnava, glede na načelo davčne nevtralnosti, dovoljena. Celo ob domnevni primerljivosti obeh oblik igre naj bi bila enaka obremenitev ustvarjena z obdavčitvijo igralnih avtomatov v javnih igralnicah z dovoljenjem.

22. Tudi nemška vlada poudarja, da se igralni avtomati in igre s kartami, ki so predmet obravnave v postopkih v glavni stvari, bistveno razlikujejo od v javnih igralnicah z dovoljenjem postavljenih avtomatov oziroma od v javnih igralnicah prirejenih iger s kartami (npr. glede poteka, možnosti dobitka, trajanja igre in višine vložka). Davčno razlikovanje med igrami na srečo, prirejanimi znotraj javnih igralnic, in igrami, prirejanimi zunaj dovoljenih javnih igralnic, torej ni le dejansko utemeljeno, temveč tudi v skladu s pravom Skupnosti, še posebej z načelom davčne nevtralnosti, in se umešča v okvir polja proste presoje držav članic.

23. Načelo davčne nevtralnosti sicer prepoveduje, kakor izhaja iz sodbe Fischer, splošno davčno razlikovanje med zakonitimi in nezakonitimi storitvami, vendar po drugi strani ne zahteva, da se z enakimi dajatvami obdavčijo vse zakonite igre, če so te igre dejansko različne narave. Nemški zakonodajalec je temu ustrezno različne pravne posledice vezal glede na vrsto zakonitih iger in mesta, na katerih se te igrajo. Zaradi bistvenih razlik v načinu in obsegu med igrami na srečo, organiziranimi znotraj in zunaj javnih igralnic z dovoljenjem, med njimi ni konkurence. Da bi ugotovili, ali si igri medsebojno konkurirata, je mogoče dopolnilno uporabiti načela, ki so jih organi Skupnosti razvili za določanje vsebinskega in prostorskega „upoštevnega trga" v smislu člena 82 ES.

24. Nemška vlada končno tudi meni, da je upravičena obdavčiti z davkom na dodano vrednost igre na srečo, organizirane zunaj javnih igralnic, ker so s tem davkom za igre

na srečo javne igralnice obdavčene prek davka na igralnice.

25. Komisija navaja, da se člen 13(B)(f) Šeste direktive nanaša le vsebinsko na prirejanje „iger na srečo z denarnim vložkom", ne da bi bilo to odvisno od meril, na katera se navezuje obdavčitev v Nemčiji, namreč od osebe prireditelja ali od kraja prirejanja. Načelo davčne nevtralnosti še posebej prepoveduje, da bi se gospodarske subjekte, ki ustvarjajo istovrstne prihodke, pri obdavčitvi z davkom na dodano vrednost obravnavalo različno. Iz sodbe Fischer pa izhaja, da države članice davčne oprostitve ne morejo omejiti na zakonite igre na srečo. V smislu Šeste direktive naj bi bilo odločilno samo, če gre, ne glede na morebitne razlike glede načinov igre, v bistvu za enako igro na srečo. Ta ugotovitev v konkretnem primeru pa je v pristojnosti nacionalnega sodišča oz. nacionalnih organov.

2. Presoja

26. Kot so vse stranke v obeh postopkih pravilno navajale, iz sodbe Fischer[5] izhaja, da so države članice sicer v skladu s členom 13(B)(f) upravičene določiti pogoje in omejitve davčne oprostitve za igre na srečo z denarnim vložkom, vendar morajo pri tem upoštevati načelo davčne nevtralnosti, ki je osnova za skupni sistem davka na dodano vrednost.

27. V skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti zlasti nasprotuje temu, da bi se istovrstno in zato medsebojno konkurirajoče blago ali storitve različno obravnavalo z vidika davka na dodano vrednost, tako da mora biti to blago ali storitve obdavčeno z enotno davčno stopnjo.[6]

28. V skladu s tem je najprej treba zaključiti, da se načelo davčne nevtralnosti navezuje na istovrstnost transakcij, ne pa na osebo oz. pravno obliko gospodarskega subjekta, ki opravlja transakcijo.[7]

29. Zato je pravilo, kot to iz UStG, po katerem je, kot izhaja iz predložitvenega sklepa, davčna oprostitev prihodkov od iger

5 — V opombi 3 navedena sodba, točka 27.

6 — Med drugim glej sodbe z dne 8. maja 2003 v zadevi Komisija proti Franciji (C-384/01, Recueil, str. I-4395, točka 25); z dne 11. oktobra 2001 v zadevi Christiane Adam (C-267/99, Recueil, str. I-7467, točka 36) in z dne 3. maja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-481/98, Recueil, str. I-3369, točka 22).

7 — Primerjaj v zvezi s tem še zlasti sodbe z dne 3. aprila 2003 v zadevi Hoffmann (C-144/00, Recueil, str. I-2921, točka 27); z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 30) in z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20).

na srečo odvisna od tega, ali ti izvirajo iz dovoljenih javnih igralnic, avtomatično v določeni koliziji s tem načelom.

30. Nemška vlada je sicer navajala, da UStG izhaja iz razlikovanja med prihodki, ustvarjenimi znotraj javnih igralnic in zunaj njih, vendar pa to razlikovanje, kar je bilo posebej poudarjeno na ustni obravnavi, v končni fazi temelji na precejšnjih dejanskih razlikah med igrami na srečo – vključujoč igralno okolje, krajevno dostopnost itd. – ter je tako združljivo z načelom davčne nevtralnosti.

31. V pravilnost te utemeljitve dvomim iz več razlogov.

32. Po eni strani iz predložitvenega sklepa, na kar je opozorila tudi Komisija, izhaja, da javne igralnice načeloma niso ovirane pri prirejanju iger na srečo, ki so navedene v dovoljenju za opravljanje dejavnosti, tudi zunaj javnih igralnic.

33. Poleg tega pa iz sodbe Fischer izhaja tudi, da ni dovoljeno na splošno izhajati iz tega, da razlikovanje med igrami na srečo, organiziranimi znotraj in zunaj javnih igralnic, ustreza diferenciaciji pri obdavčitvi z vidika načela davčne nevtralnosti. V nadaljevanju nekaj pojasnil k tej sodbi.

34. V zadevi Fischer je šlo za vprašanje enake davčne obravnave igre na srečo, organizirane zunaj javne igralnice z dovoljenjem, ki je bila enaka igri z ruleto, kakor se ta organizira v javni igralnici z veljavnim dovoljenjem.

35. V zvezi s tem je treba spomniti, da v tem primeru organiziranje igre z ruleto zunaj javne igralnice z dovoljenjem ni bilo zakonito in da se je Sodišče pri vprašanju skladnosti obdavčitve igre na srečo z načelom davčne nevtralnosti v bistvu oprlo na obravnavo vprašanja zakonitosti oziroma nezakonitosti igre na srečo. Tako je sklicujoč se na sodbo Lange[8] ugotovilo, da načelo davčne nevtralnosti „pri obdavčitvi z davkom na dodano vrednost prepoveduje splošno diferenciacijo med zakonitimi in nezakonitimi transakcijami“.[9]

8 — Sodba z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Lange (C-111/92, Recueil. str. I-4677, točki 16 in 17).

9 — Zgoraj v opombi 3 navedena sodba Fischer, točka 28.

36. Zato, prvič, igre na srečo ne smejo biti drugače davčno obravnavane le zato, ker se razlikujejo glede tega, ali so zakonite oziroma niso zakonite. To je upoštevno v obravnavani zadevi C-462/02, v kateri gre za nezakonito prirejanje igre s kartami zunaj javnih igralnic z dovoljenjem.

37. Drugič, na podlagi sodbe Fischer je treba ovreči tudi tezo, da se igre na srečo z vidika načela davčne nevtralnosti razlikujejo le zato, ker jih prirejajo javne igralnice oziroma se v njih prirejajo. Sodišče je namreč v isti sodbi ugotovilo, da igra na srečo – organizirana zunaj javne igralnice z dovoljenjem – ne sme biti obdavčena z davkom na dodano vrednost, če prirejanje takšne igre na srečo s strani javne igralnice z dovoljenjem ni obdavčeno.[10]

38. Sodišče ne bi moglo priti do takšnega sklepa, če bi dejansko držalo, da bi se s strani javnih igralnic ponujene igre na srečo bistveno razlikovale že zaradi dostopnosti, igralnega okolja, „igralne kulture“ ali drugačnega kroga uporabnikov od iger na srečo, ki jih ponujajo podjetniki.

39. Ostaja še ključno vprašanje, na katero je treba odgovoriti, ali oz. pod kakšnimi pogoji je treba sporne igre na srečo, ki so predmet spora v postopkih v glavni stvari – igralni avtomati in igre s kartami – šteti med *„takšne“*, kot je rečeno v sodbi Fischer, ki so organizirane s strani javnih igralnic z dovoljenjem in niso obdavčene.

40. Vsem igram na srečo z denarnim vložkom je davčnopravno gledano, kot sem že navajala v sklepnih predlogih Town & County Factors[11], vsekakor skupna bistvena značilnost, da so usmerjene v izplačilo dobitka, ki je povezan z elementom sreče, namreč z možnostjo dobitka, s „protidajatvijo“ igralca, tj. z igralnim vložkom. Ampak v kolikšni meri je treba v tem primeru vendarle razlikovati med igrami na srečo na podlagi razlik v njihovi obliki in izvedbi?

41. Najprej je treba poudariti, da ni mogoče vseh iger na srečo z denarnim vložkom obravnavati kot istovrstne storitve v smislu davčne nevtralnosti, ki jih je treba vse enako obdavčiti.

10 — Zgoraj v opombi 3 navedena sodba Fischer, točka 31.

11 — Sklepni predlogi z dne 27. septembra 2001 v zadevi Town & County (sodba z dne 17. septembra 2002, C-498/99, Recueil, str. I-7173, točka 70).

42. To bi državam članicam praktično odvzelo vso diskrecijo pri določitvi „pogojev in omejitev" za davčno oprostitev v skladu s členom 13(B)(f). Prav ta diskrecija pa mora državam članicam omogočiti, da z davkom na dodano vrednost obdavčijo določene oblike iger na srečo.[12]

43. Z drugimi besedami, država članica sme tako omejiti obdavčitev – ali obratno davčno oprostitev – iger na srečo na določene oblike iger na srečo. Tako ne sme biti z načelom davčne nevtralnosti prisiljena k pristopu „vse-ali-nič", na podlagi katerega bi morala, takoj ko bi eno igro na srečo oz. obliko iger na srečo oprostila davka, oprostiti tudi vse ostale igre na srečo oz. oblike iger na srečo.

44. Mejo med različnimi igrami na srečo ali različnimi oblikami iger na srečo – torej, ali so igre na srečo še istovrstne ali ne – je po naravi stvari težko določiti. Čeprav se nagibam k temu, da bi npr. igre s kartami, igre z ruleto in igralne avtomate, če jih primerjam med seboj, vsekakor štela kot različne oblike iger na srečo, se to vprašanje tukaj ne postavlja tako generalno, ker gre v zadevi Linneweber le za igralne avtomate, v zadevi Akritidis pa za igre s kartami.

45. Po drugi strani bi šli predaleč, če bi vse igre s kartami v medsebojni primerjavi šteli kot istovrstne, saj je preveč mogočih načinov, da bi kar v splošnem lahko izhajali iz tega, da gre pri vseh igrah na srečo na osnovi kart za istovrstne storitve v smislu načela davčne nevtralnosti.

46. Kljub temu menim, da majhne razlike pri izvedbi ali strukturi iger na srečo, ki jih je treba vsakič primerjati, v nobenem primeru niso odločilne.

47. Ker si je pri igrah na srečo mogoče predstavljati neštete igralne variante, bi lahko v veliki meril prišlo do obitja načela davčne nevtralnosti, če bi lahko države članice razlikovale že na podlagi majhnih razlik v strukturi, načinu in pravilih igre glede obdavčitve z davkom na dodano vrednost. Res je, kot navaja E. Linneweber, da se je Sodišče v sodbah Glawe in Town & County močno usmerilo na konkretno obliko strukture igre in poteka posamezne igre[13], vendar pa tam ni šlo tako kot tukaj za vprašanje istovrstnosti iger na srečo v smislu davčne nevtralnosti in za vprašanje obdavčitve, temveč za ugotovitev *davčne osnove* in pri tem za ugotovitev, kaj je pri vsakokratni

12 — Glej moje v opombi 11 navedene sklepne predloge Town & County, točka 69. Enako že generalni pravobranilec Jacobs v sklepnih predlogih z dne 3. marca 1994 v zadevi Glawe (sodba z dne 5. maja 1994, C-38/93, Recueil, str. I-1679, točka 10).

13 — Glede tega glej tudi moja izvajanja v opombi 11 navedenih sklepnih predlogih Town & County, točke od 68 do 74, kot tudi v opombi 12 navedeno sodbo Glawe.

izvedbi iger na srečo dejansko pridobljena protidajatev.

48. Glede presoje istovrstnosti iger na srečo v smislu davčne nevtralnosti je treba upoštevati, da to načelo vsebuje enako obravnavo „istovrstnega in zato medsebojno konkurirajočega si" blaga in storitev ter je tako tudi, kot je Sodišče že ugotovilo, izraz načela odprave izkrivljanja konkurence.[14]

49. V skladu s tem je Sodišče na primer v sodbah C-481/98[15] in C-384/01[16] presojalo istovrstnost transakcij z vidika, ali si predmetne transakcije med seboj konkurirajo in ali bi različna davčna obravnava tako predstavljala nevarnost izkrivljanja konkurence.

50. V nasprotju z navedbami Komisije, dejstvo da se v prejšnji točki navedena sodna praksa nanaša na znižano davčno stopnjo, ne nasprotuje temu, da se lahko ta sodna praksa uporabi za obravnavana primera, ker gre v vsakem primeru za vprašanje, ali naj se določene dobave blaga ali storitev na podlagi načela davčne nevtralnosti davčno obravnavajo enako ali ne.

51. Če je za istovrstnost blaga ali storitev pomembno, ali si medsebojno konkurira ali ne, je podobna uporaba sodne prakse Sodišča v zvezi s členom 90, drugi odstavek, ES, po kateri je pri istovrstnosti blaga treba preveriti, ali „ima podobne lastnosti in pri potrošniku služi za zadovoljevanje enakih potreb, in to ne na podlagi merila stroge identičnosti, pač pa podobnosti in primerljivosti pri uporabi, vsekakor logična".[17]

52. Sodišče je ta pristop sprejelo na primer, ko se je v sodbi Komisija proti Franciji osredotočilo na nakupne odločitve potrošnika, da bi preverilo, ali se lahko zdravila s povračilom in brez njega, v smislu načela davčne nevtralnosti, štejejo kot istovrstni proizvodi, ki si med seboj konkurirajo.[18]

14 — V opombi 6 navedena sodba Komisija proti Franciji z dne 3. maja 2001, točka 22, glej tudi zgoraj navedeno točko 27.

15 — V opombi 6 navedena sodba Komisija proti Franciji z dne 3. maja 2001, točki 27 in 28.

16 — V opombi 6 navedena sodba Komisija proti Franciji z dne 8. maja 2003, točka 30.

17 — Glej med drugim sodbi z dne 27. februarja 2002 v zadevi Komisija proti Franciji (C-302/00, Recueil, str. I-2055, točka 23) ter z dne 11. avgusta 1995 v zadevah Roders in drugi (od C-367/93 do C-377/93, Recueil, str. I-2229, točka 27).

18 — V opombi 6 navedena sodba Komisija proti Franciji z dne 3. maja 2001, točka 27.

53. Če ta pristop prenesemo na igre na srečo z denarnim vložkom, jih je treba šteti za istovrstne, če zadovoljujejo „enake potrebe" potrošnika, tj. igralca, in je torej njihova uporaba primerljiva, tj. če recimo obstoječe razlike med dvema igrama na srečo istega tipa, na primer dve varianti igre s kartami, glede odločitve potrošnika, sodelovati v eni ali drugi igri na srečo, niso odločilne. V takšnem primeru namreč z vidika potrošnika pripade zadevnima igrama na srečo primerljiva uporabljivost, tako da bi lahko različna obdavčitev teh iger na srečo vodila k izkrivljanju konkurence.

54. Dodati je še mogoče, da je treba pri presojanju vprašanja, ali imajo razlike v tem smislu težo – kot splošno pri presoji transakcije v okviru skupnostnega sistema davka na dodano vrednost –, izvesti celostno obravnavo, ki preprečuje umetno razlikovanje in se osredotoča predvsem na vidik povprečnega potrošnika.[19]

55. Ali so mogoče v konkretnem primeru zunaj javnih igralnic postavljeni igralni avtomati kot tudi organizirane igre s kartami za povprečnega potrošnika primerljivo uporabne oz. zadovoljujejo isto potrebo kakor s strani javnih igralnic ponujani igralni avtomati in igre s kartami ali pa se nasprotno medsebojno razlikujejo, mora seveda presodi nacionalno sodišče.

56. Pri sicer istem temeljnem tipu igre na srečo – torej igri s kartami oz. z igralnimi avtomati – imata pri tem – še posebej če upoštevamo, da je čar iger na srečo z denarnim vložkom predvsem v možnosti priti do dobitka – upošteven vpliv na odločitev povprečnega potrošnika za igro najvišji mogoči dobitek in splošno tveganje pri igri.

57. Nazadnje, je treba glede trditve E. Linneweber in nemške vlade, da je z načelom davčne nevtralnosti združljiva davčna oprostitev le znotraj javnih igralnic prirejenih iger na srečo, ker so te podvržene davku na igralnice, ki zajema tudi prometni davek, navesti, da je Sodišče te utemeljitve zavrnilo že v sodbi Fischer[20].

58. Glede na prej navedeno je treba na prvi dve vprašanji v zadevi C-453/02 odgovoriti, da člen 13(B)(f) Šeste direktive nasprotuje

19 — Primerjaj s sodbo z dne 15. februarja 1999 v zadevi Card Protection Plan (C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 29).

20 — Zgoraj v opombi 3 navedena sodba, točki 29 in 30.

obdavčitvi poslovanja z igralnim avtomatom, če je poslovanje z istovrstnim denarnim igralnim avtomatom v javni igralnici z dovoljenjem oproščeno davka na dodano vrednost. Pri presoji istovrstnosti igralnih avtomatov mora nacionalno sodišče presoditi, ali so znotraj in zunaj javnih igralnic postavljeni igralni avtomati za povprečnega potrošnika primerljivo uporabni ter si zato medsebojno konkurirajo, pri čemer je glede tega treba še posebej upoštevati faktorje, kot sta najvišji mogoči dobitek in tveganje pri igri.

59. Podobno je treba na prvo vprašanje v zadevi C-462/02 odgovoriti, da člen 13(B)(f) Šeste direktive nasprotuje obdavčitvi prirejanja iger s kartami, če je prirejanje istovrstne igre s kartami s strani javne igralnice z dovoljenjem oproščeno davka na dodano vrednost. Pri presojanju istovrstnosti iger s kartami mora nacionalno sodišče presoditi, ali so znotraj in zunaj javnih igralnic prirejene igre s kartami za povprečnega potrošnika primerljivo uporabne ter si zato medsebojno konkurirajo, pri čemer je glede tega treba še posebej upoštevati faktorje, kot sta najvišji mogoči dobitek in tveganje pri igri.

60. Nazadnje, glede predloga nemške vlade na ustni obravnavi, in sicer da se po potrebi omeji časovni učinek te sodbe, še zlasti, ker je bila prepričana v skladnost nemške ureditve prometnega davka z ureditvijo Skupnosti, pa za takšno časovno omejitev ne vidim zadostnih razlogov. Kot je Komisija pravilno pripomnila, sodba Sodišča v zadevi Glawe[21] ne daje podlage za legitimno pričakovanje, da je nemška ureditev prometnega davka v zvezi z obdavčitvijo iger na srečo na splošno skladna z predpisi Skupnosti, ker je šlo v tisti zadevi le za izračun davčne osnove. Takega pričakovanja – ob upoštevanju diskrecije, ki jo ima Komisija na tem področju – ne more utemeljiti niti dejstvo, da Komisija do sedaj še ni sprožila postopka zaradi neizpolnitve obveznosti zoper Zvezno republiko Nemčijo na področju obdavčitve iger na srečo.

B – *Neposredni učinek davčne oprostitve po členu 13(B)(f) Šeste direktive (tretje vprašanje v zadevi C-453/02 in drugo vprašanje v zadevi C-462/02)*

1. Bistvene trditve strank

61. Po mnenju nemške vlade v členu 13(B)(f) predvidena davčna oprostitev za stave, loterije in igre na srečo ni brezpogojna,

21 — Glej zgoraj navedeno točko 47.

hkrati pa ni dovolj določna, da bi nalagala nedvoumne in s tem neposredno veljavne obveznosti. Dvoumnosti člena 13(B)(f) Šeste direktive ne spreminja niti načelo davčne nevtralnosti.

62. Komisija sicer priznava, da imajo države članice glede obdavčitve iger na srečo z denarnim vložkom široko polje proste presoje, vendar pa država članica ne more davčnemu zavezancu, ki lahko dokaže, da je zajet s kategorijo davčnih oprostitev po Direktivi, ugovarjati, da niso bili sprejeti temu ustrezni nacionalni predpisi. Komisija pri tem še posebej opozarja na sodbo Kügler[22] in na tej podlagi zaključuje, da omejitve pravila, ki določa oprostitev, ki so eventualne, kot v tej zadevi, ne morejo izključiti neposrednega učinka.

63. E. Linneweber je med ustno obravnavo izjavila, da se v glavnem pridružuje stališču Komisije.

2. Presoja

64. S tretjim vprašanjem v zadevi C-453/02 in z drugim vprašanjem v zadevi C-462/02 želi Bundesfinanzhof vedeti, ali se lahko posameznik v takšnem položaju kot tukaj, kakor izhaja iz obeh postopkov v glavni stvari, pred nacionalnim sodiščem sklicuje na davčno oprostitev na podlagi člena 13(B)(f) Šeste direktive.

65. V skladu z ustaljeno sodno prakso se lahko posamezniki v vseh tistih primerih, v katerih so določbe kakšne direktive brezpogojne in dovolj natančne, pred nacionalnim sodiščem proti državi sklicujejo na te določbe in pravice, ki so z njimi določene, varujejo, če direktiva ni bila v roku pravilno prenesena v nacionalno pravo.[23]

66. V zvezi s tem je najprej treba ugotoviti, da dejstvo, da je določba prava Skupnosti – recimo z vidika kakšnega načela, kot je to o davčni nevtralnosti – potrebna razlage, ne izključuje, da je ta določba dovolj natančna in določna, tako da se lahko posameznik nanjo sklicuje[24] pred nacionalnim sodiščem. Postopek sprejetja predhodne odločbe o razlagi prava Skupnosti je namreč namenjen prav enotni uporabi – še zlasti v razmerju do nasprotujočega nacionalnega prava – pravic

22 — Zgoraj v opombi 7 navedena sodba, točka 57.

23 — Glej med drugim sodbo z dne 20. maja 2003 v zadevi Österreichischer Rundfunk in drugi (C-465/00, C-138/01 in C-139/01, Recueil, str. I-4989, točka 98), v opombi 7 navedeno sodbo Kügler, točka 51, in sodbo z dne 22. junija 1989 v zadevi Fratelli Costanzo (103/88, Recueil, str. 1839, točka 29) .

24 — Glej npr. najnovejšo sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Beuttenmüller (C-102/02, Recueil, str. I-5405, zlasti točka 37).

z neposrednim učinkom, ki jih posamezniku priznava pravo Skupnosti.[25]

67. Ob tem sicer res velja, da imajo države članice glede omejitev področja uporabe oprostitve po členu 13(B)(f) diskrecijsko pravico.[26]

68. Vendar je Sodišče v ustaljeni sodni praksi ugotovilo, da čeprav Direktiva pušča državam članicam bolj ali manj polje proste presoje, posamezniku ne sme biti preprečeno, da bi se glede tega skliceval na določbe Direktive, če so te glede predmeta primerne za izločitev iz konteksta, in da se kot take uporabijo.[27]

69. Dokler država članica pri določitvi pogojev in omejitev davčne oprostitve po členu 13(B)(f) spoštuje s to določbo podeljene ji diskrecijske pravice, se posameznik, za katerega ne velja tako določeno področje uporabe davčne oprostitve, zagotovo ne more sklicevati na to določbo, da bi se izpodbijala obdavčitev.[28]

70. Po drugi strani pa ni izključeno, da se posameznik ne bi skliceval na to določbo, da bi izključil uporabo nacionalne določbe, če bi nacionalna ureditev presegla ali nasprotovala diskrecijski pravici države članice.

71. Kot sem že zgoraj zapisala, je treba člen 13(B)(f) razlagati tako, da morajo države članice določiti pogoje in omejitve za davčno oprostitev iger na srečo z denarnim vložkom tako, da upoštevajo načelo davčne nevtralnosti.[29]

72. Če je torej država članica opustila ureditev davčne oprostitve za igre na srečo z denarnim vložkom v skladu z načelom davčne nevtralnosti, se ne more, kot je Komisija pravilno navajala, sklicevati na svojo opustitev, da bi davčnemu zavezancu zavrnila davčno oprostitev, na katero se lahko ta sklicuje v skladu s Šesto direktivo.[30]

25 — Primerjaj v tem smislu tudi sodbo z dne 5. februarja 1963 v zadevi Van Gend in Loos (26/62, Recueil, str. 3, točka 26).

26 — Glej zgoraj navedeni točki 26 in 42 ter naslednje.

27 — Glej v tem smislu sodbo z dne 10. junija 1999 v zadevi Braathens (C-346/97, Recueil, str. I-3419, točka 30) in tudi sodbo z dne 19. januarja 1982 v zadevi Becker (8/81, Recueil, str. 53, točka 30).

28 — Glej v opombi 7 navedeno sodbo Kügler, točka 55.

29 — Glej zgoraj navedeno točko 26.

30 — Glej v opombi 7 navedeno sodbo Kügler, točka 60.

73. Ali je v zadevnih postopkih v glavni stvari to podano, je v pristojnosti nacionalnega sodišča, da ugotovi na podlagi danih napotkov v odgovoru na prvi dve vprašanji v zadevi C-453/02 in na prvo vprašanje v zadevi C-462/02.

74. Tako je na tretje vprašanje v zadevi C-453/02 in na drugo vprašanje v zadevi C-462/02 treba odgovoriti, da se posameznik pred nacionalnim sodiščem lahko sklicuje na davčno oprostitev iz člena 13(B)(f) Šeste direktive, da bi nasprotoval nacionalni ureditvi, ki je v nasprotju s to določbo.

V – Predlog

75. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na predložena vprašanja odgovori:

V zadevi C-453/02

1. Člen 13(B)(f) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero – nasprotuje obdavčitvi poslovanja z igralnim avtomatom, če je poslovanje z istovrstnim igralnim avtomatom v javni igralnici z dovoljenjem oproščeno davka na dodano vrednost. Pri presoji istovrstnosti igralnih avtomatov mora nacionalno sodišče presoditi,

ali so igralni avtomati, postavljeni znotraj in zunaj javnih igralnic, za povprečnega potrošnika primerljivo uporabni in si zato medsebojno konkurirajo, pri čemer je glede tega treba še posebej upoštevati dejavnike, kot sta najvišji mogoči dobitek in tveganje pri igri.

2. Posameznik se pred nacionalnim sodiščem lahko sklicuje na davčno oprostitev iz člena 13(B)(f) Šeste direktive, da bi nasprotoval nacionalni ureditvi, ki je v nasprotju s to določbo.

V zadevi C-462/02

1. Člen 13(B)(f) Šeste direktive 77/388/EGS nasprotuje obdavčitvi prirejanja iger s kartami, če je prirejanje istovrstne igre s kartami s strani javne igralnice z dovoljenjem oproščeno davka na dodano vrednost. Pri presojanju istovrstnosti iger s kartami mora nacionalno sodišče presoditi, ali so igre s kartami, prirejene znotraj in zunaj javnih igralnic, za povprečnega potrošnika primerljivo uporabne in si zato medsebojno konkurirajo, pri čemer je glede tega treba še posebej upoštevati dejavnike, kot sta najvišji mogoči dobitek in tveganje pri igri.

2. Posameznik se pred nacionalnim sodiščem lahko sklicuje na davčno oprostitev iz člena 13(B)(f) Šeste direktive, da bi nasprotoval nacionalni ureditvi, ki je v nasprotju s to določbo.