

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 10. novembra 2011*

V združenih zadevah C-259/10 in C-260/10,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki sta ju vložili Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Združeno kraljestvo) in Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Združeno kraljestvo) z odločbama z dne 20. in 19. aprila 2010, ki sta prispeli na Sodišče 26. maja 2010, v postopkih

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

The Rank Group plc,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis, T. von Danwitz (poročevalec) in D. Šváby, sodniki,

* Jezik postopka: angleščina.

generalni pravobranilec: Y. Bot,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. junija 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za The Rank Group plc K. Lasok, QC, in V. Sloane, barrister, po pooblastilu P. Drinkwaterja, solicitor,
- za vlado Združenega kraljestva S. Hathaway, zastopnik, skupaj s G. Peretzom, barrister,
- za Evropsko komisijo R. Lyal, zastopnik,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago načela davčne nevtralnosti v okviru uporabe člena 13(B)(f) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na

dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Predloga sta bila podana v okviru dveh sporov med Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) in The Rank Group plc (v nadaljevanju: Rank), ker so Commissioners zavrnili zahtevek za vračilo, ki ga je družba Rank vložila glede davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je plačala za storitve, opravljene v okviru nekaterih iger na srečo v letih od 2002 do 2005.

Pravni okvir

Ureditev Unije

- 3 Člen 2, točka 1, Šeste direktive določa, da so predmet DDV „dobav[e] blaga ali storitev, ki j[ih] davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.
- 4 Člen 13 te direktive z naslovom „Oprostitev na ozemlju države“ določa:

„[...]“

B. Druge oprostitve

Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

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

[...]“

Nacionalna ureditev

Ureditev DDV

- 5 V skladu s členom 31(1) zakona o DDV iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV iz leta 1994), velja za dobavo blaga ali opravljanje storitev oprostitvev, če ustreza eni od transakcij, opredeljenih v prilogi 9 k temu zakonu.

- 6 V skupini 4 te priloge 9 z naslovom „Stave, igre na srečo in loterije“ je bila v točki 1 določena davčna oprostitvev za vsakršno omogočanje sklepanja stav ali igranja iger na srečo.
- 7 V opombah od 1 do 3 k navedeni skupini 4 je bilo določeno:

„(1) Točka 1 ne vključuje:

[...]

(b) podelitve pravice do sodelovanja pri igri, za katero je mogoče zaračunati pristojbino na podlagi določb člena 14 [zakona o igrah na srečo iz leta 1968 (Gaming Act 1968)] [...]

[...]

(d) zagotavljanja igralnih avtomatov.

[...]

(2) ‚Igra na srečo‘ ima enak pomen kot v zakonu o igrah na srečo iz leta 1968 [...]

(3) ‚Igralni avtomat‘ pomeni napravo, ki izpolnjuje te pogoje:

(a) izdelana ali prilagojena je za to, da se z njo igrajo igre na srečo; in

(b) igralec plača za igranje na napravi (razen če lahko igra brezplačno, ker je prej igral uspešno) tako, da v napravo vstavi kovanec ali žeton (po letu 2003: kovanec, žeton ali drug predmet), ali na kak drug način; ter

(c) element naključja v igri je zagotovljen z uporabo naprave.“

Ureditev iger na srečo in stav

- 8 Člen 52(1) zakona o igrah na srečo iz leta 1968 v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o igrah na srečo iz leta 1968) je določal, da za namene tega zakona pojem „igranje“ (gaming) pomeni igranje igre na srečo za pridobitev denarja ali nagrade z denarno vrednostjo in da se pojem „avtomat“ (machine) nanaša na vse naprave.
- 9 Člen 26(1) in (2) navedenega zakona je določal:

„1. [Poglavje III] tega zakona se nanaša na vsako napravo,

a) ki je izdelana ali prilagojena za igranje iger na srečo s to napravo in

- b) ki ima režo ali drugo odprtino, v katero se vstavi denar ali njegova protivrednost v kovancih ali žetonih.

2. V prejšnjem odstavku navedeno igranje iger na srečo z napravo vključuje igranje iger na srečo delno z napravo in delno z drugimi sredstvi, če (in samo če) element naključja v igri zagotovi naprava.“

- 10 Napravo, ki ustreza tej opredelitvi „igralnega avtomata“, je bilo mogoče uporabljati samo v lokalih z licenco ter ob upoštevanju nekaterih pogojev glede zneska vložkov in dobitkov ter števila naprav v določenem lokalu. Če je bila dejavnost, ki se je opravljala z uporabo določene naprave, „igra na srečo“, vendar naprava ni ustrezala navedeni opredelitvi, je bila njena uporaba urejena z drugimi zakonskimi določbami, ki so zlasti določale drugačne meje glede vložkov in dobitkov.
- 11 Po drugi strani pa so bile dejavnosti, ki so se štete za stave, urejene z zakonom o stavah, igrah na srečo in loterijah iz leta 1963 (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Če je stranka želela staviti na kraju samem, je morala to storiti v lokalih, ki so imeli licenco za vplačevanje stav (licensed betting offices, v nadaljevanju: licencirane stavnice).
- 12 Lokal je lahko dobil licenco samo za stave ali samo za igre na srečo. Poleg tega so bili pogoji za pridobitev licence in ureditev, ki se je nanašala na lokale, različni, predvsem v zvezi s prodajo alkohola in obratovalnim časom. Vplačevanje stav je lahko potekalo le v licenciranih stavnicah, igranje iger na srečo pa v igralnicah, pivnicah/barih, dvorah za tombolo in igralnih salonih.

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 13 Družba Rank je predstavnica skupine zavezancev za DDV, ki v Združenem kraljestvu upravlja dvorane za tombolo in igralnice, v katerih so strankam na voljo predvsem „mehanizirana tombola z dobitki, ki se izplačajo v gotovini“ („mechanised cash bingo“, v nadaljevanju: mc-bingo) in igralni avtomati.

- 14 Potem ko je družba Rank prijavila in Commissioners plačala DDV na storitve, opravljene z mc-bingom in igralnimi avtomati, je pri Value Added Tax Tribunal, zdaj First-tier Tribunal (Tax Chamber) (v nadaljevanju: Tribunal), vložila tožbi za vračilo tega davka. Prva tožba se nanaša na obdavčitev mc-binga med 1. januarjem 2003 in 31. decembrom 2005, druga pa na obdavčitev igralnih avtomatov med 1. oktobrom 2002 in 5. decembrom 2005.

- 15 Tožbi sta v bistvu temeljili na trditvi, da so različne vrste mc-binga in igralnih avtomatov v zakonodaji glede DDV različno obravnavane, čeprav so z vidika potrošnika primerljive ali celo enake, in da zato obdavčitev nekaterih vrst mc-binga in igralnih avtomatov z DDV krši načelo davčne nevtralnosti.

Tožba glede mc-binga

- 16 Mc-bingo se je igral v zaporedjih, ki so obsegala več iger. Čeprav je bil znesek vložka objavljen vnaprej, se je znesek dobitka, ki je bil odvisen od števila igralcev, ki so sodelovali pri posamezni igri, lahko v okviru zaporedja – ali celo v prvem delu igre – spreminjal in igralcem ob vplačilu vložka ni bil nujno znan.

- 17 Med strankami v postopku v glavni stvari ni sporno, da je bil mc-bingo – ker opomba 1(b) k skupini 4 priloge 9 k zakonu o DDV iz leta 1994 napotuje na zakon o igrah na srečo iz leta 1968 – oproščen DDV le, če je bil vložek v igro 50 penijev ali manj in če je bil dobiček 25 funtov ali manj. Če pa eden od teh dveh pogojev ni bil izpolnjen, zadevna igra na srečo ni bila oproščena tega davka. Prav tako ni sporno, da sta bili ti dve vrsti mc-binga z vidika potrošnika enaki. Commissioners so poudarili, da kljub temu ni bilo kršitve načela davčne nevtralnosti, ker ni dokazano, da je navedeno različno obravnavanje vplivalo na konkurenco med tema igrama.
- 18 Tribunal je z odločbo z dne 15. maja 2008 razsodilo v korist družbe Rank. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division je s sodbo z dne 8. junija 2009 zavrnilo pritožbo Commissioners proti tej odločbi. Commissioners so zato vložili pritožbo zoper to sodbo pri Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Tožba glede igralnih avtomatov

- 19 Oprostitev DDV iz skupine 4, točka 1, priloge 9 k zakonu o DDV iz leta 1994 se za igralne avtomate ni uporabljala, če je bil zadevni igralni avtomat, ki je bil dan na voljo igralcu, „igralni avtomat“ v smislu opomb 1(d) in 3 k skupini 4.
- 20 V zvezi s tem se igralni avtomati, s katerimi upravlja družba Rank in ki veljajo za take igralne avtomate – ki hkrati spadajo v poglavje III zakona o igrah na srečo iz leta 1968 (v nadaljevanju: igralne naprave iz poglavja III) – primerjajo z drugima vrstama igralnih

avtomatov, predvsem glede tega, ali element naključja v igri prek igralne programske opreme, vgrajene v napravo, ki jo uporablja igralec, zagotavlja naprava sama ali ne.

- 21 Pri obdavčenih igralnih napravah iz poglavja III je navedeni element zagotovljen z elektronskim generatorjem naključnih števil („electronic random number generator“), ki je fizično vgrajen v napravo, ki jo uporablja igralec. Nasprotno pa v prvo vrsto igralnih avtomatov, ki služi za primerjavo (v nadaljevanju: referenčne naprave I), spadajo naprave, ki jih je več elektronsko povezanih s skupnim, od njih ločenim elektronskim generatorjem naključnih števil, ki je vedno nameščen v istih lokalih kot terminali, ki jih uporabljajo igralci.
- 22 Drugo vrsto igralnih avtomatov, ki služijo za primerjavo, sestavljajo „terminali za stave s fiksnimi razmerji“ („fixed odds betting terminals“, v nadaljevanju: naprave FOBT), ki so bili lahko nameščeni le v licenciranih stavnicah. Igralec na napravi FOBT je stavil na izid dogodka ali virtualne igre – to je „formata“, ki je naložen v programski opremi naprave FOBT – tako, da je vanjo vstavil plačilo. Izid dogodka ali virtualne igre je bil določen z elektronskim generatorjem naključnih števil, nameščenim zunaj zadevnih licenciranih stavnic. Spor o vprašanju, ali glede na določbe, ki urejajo igre na srečo, nekateri formati, ki so na voljo na napravah FOBT, ponujajo „vplačevanje stav“ ali „igranje iger na srečo“, ni bil razrešen, saj so zadevne stranke sklenile poravnavo. Ker naprave FOBT niso ustrezale pojmu „igralnega avtomata“ v smislu določb o DDV, zanje ni veljala obveznost plačila tega davka. Vendar so bili prihodki od njih obdavčeni s splošnim davkom na vplačevanje stav.
- 23 Pred Tribunal ni bilo sporno, da so si obdavčene igralne naprave iz poglavja III in referenčne naprave I z vidika potrošnikov podobne. Vendar so Commissioners zlasti oporekali temu, da si ti dve vrsti naprav medsebojno konkurirata in da so referenčne naprave I v skladu z nacionalnim pravom dejansko oproščene plačila davka.

- 24 Tribunal je z odločbo z dne 19. avgusta 2008 glede nekaterih spornih vidikov odločilo v korist družbe Rank, glede drugih pa je odločitev pridržalo za kasneje. Tribunal je v tej prvi odločbi zlasti ocenilo, da so referenčne naprave I oproščene plačila DDV na podlagi nacionalne zakonodaje. Vsekakor pa naj bi Commissioners v praksi namenoma šteli referenčne naprave I za oproščene plačila.
- 25 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division je 8. junija 2009 zavrnilo pritožbo Commissioners zoper to odločbo. Ti so pri Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) vložili pritožbo zoper to sodbo in oporekali zlasti temu, da naj bi obstajala ustaljena praksa glede oprostitve DDV za referenčne naprave I.
- 26 Tribunal je 11. decembra 2009 o vprašanih, glede katerih je pridržalo odločitev za kasneje, razsodilo v korist družbe Rank. V zvezi z referenčnimi napravami I je štelo, da Commissioners v svojo obrambo ne morejo trditi, da so ravnali s potrebno skrbnostjo („due diligence“), čeprav so bile navedene naprave dane na trg po sprejetju zadevne nacionalne zakonodaje. Tribunal je prav tako ugotovilo kršitev načela davčne nevtralnosti v zvezi z napravami FOBT, ki so bile na zelo abstraktni ravni s stališča večine zadevnih potrošnikov podobne igralnim napravam iz poglavja III. Za obe vrsti naprav se je enostavno štelo, da sta igralna avtomata. Razlik naj večina potrošnikov ne bi poznala ali pa naj bi bile zanje nepomembne.
- 27 Commissioners so pred Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) vložili pritožbo zoper sodbo z dne 11. decembra 2009. Ta pritožba se nanaša zlasti na preučitev podobnosti obdavčenih igralnih avtomatov in naprav FOBT ter na zavrnitev njihove trditve glede potrebne skrbnosti.

Vprašanja za predhodno odločanje v zadevi C-259/10

28 Ker je Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) menilo, da je rešitev spora o glavni stvari odvisna od razlage prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je razlika v obravnavanju z vidika DDV

- storitev, ki so enake z vidika potrošnika, ali

- podobnih storitev, ki izpolnjujejo enake potrebe potrošnika,

- sama po sebi dovolj za ugotovitev kršitve načela davčne nevtralnosti ali pa je treba upoštevati (in če je odgovor pritrdilen, kako)

(a) regulativni in ekonomski kontekst;

(b) ali obstaja konkurenca med enakimi storitvami ali, odvisno od primera, med podobnimi zadevnimi storitvami; in/ali

(c) ali je razlika v obravnavanju z vidika DDV povzročila izkrivljanje konkurence?

2. Ali ima davčni zavezanec, za čigar storitve je v skladu z nacionalnim pravom treba plačati DDV (ker država članica izvaja svojo diskrecijsko pravico v skladu s členom 13(B)(f) Šeste direktive), zaradi kršitve načela davčne nevtralnosti, ki izhaja iz obravnave drugih storitev (v nadaljevanju: referenčne storitve) z vidika DDV, pravico zahtevati vračilo DDV, plačanega za te storitve, če

(a) je bilo treba v skladu z nacionalnim pravom za referenčne storitve plačati DDV, vendar

(b) je bila praksa davčnega organa države članice taka, da je referenčne storitve obravnaval kot oproščene plačila DDV?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, kakšno ravnanje pomeni ustaljeno prakso, zlasti:

(a) ali mora davčni organ podati jasno in nedvoumno izjavo, da se bodo referenčne storitve obravnavale kot oproščene plačila DDV;

- (b) ali je pomembno, da davčni organ takrat, ko je podal katero koli izjavo, dejstev, pomembnih za pravilno davčno obravnavanje referenčnih storitev z vidika DDV, ni poznal ali jih ni poznal v celoti; in
- (c) ali je pomembno, da davčni zavezanec v zvezi z referenčnimi storitvami ni obračunal DDV ali davčni organ tega obračuna ni zahteval, da pa je davčni organ ta DDV pozneje želel izterjati v običajnih nacionalnih zastaralnih rokih?
4. Če razlika v davčnem obravnavanju izhaja iz enotne prakse nacionalnih davčnih organov na podlagi splošno sprejetega razumevanja resničnega pomena nacionalne zakonodaje, ali se kar koli spremeni glede kršitve načela davčne nevtralnosti, če:
- (a) davčni organi naknadno spremenijo svojo prakso;
- (b) nacionalno sodišče naknadno razsodi, da spremenjena praksa odraža pravičen pomen nacionalne zakonodaje;
- (c) državi članici načela nacionalnega in/ali evropskega prava, vključno z načeli legitimnih pričakovanj, prekluzije, pravne varnosti ter prepovedi retroaktivnosti, in/ali zastaralni roki preprečujejo pobiranje DDV za storitve, za katere se je predhodno štelo, da so oproščene plačila DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje v zadevi C-260/10

29 Ker je Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) prav tako menilo, da je rešitev spora, o katerem odloča, odvisna od razlage prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Če je država članica pri izvajanju svoje diskrecijske pravice v skladu s členom 13(B) (f) Šeste direktive za določene naprave za igranje iger na srečo (igralne naprave iz poglavja III) določila, da je treba plačati DDV, medtem ko je za druge take naprave ohranila oprostitev plačila (vključno z napravami FOBT), in če se zatrjuje, da je s tem država članica kršila načelo davčne nevtralnosti, ali je pri primerjavi igralnih naprav iz poglavja III in naprav FOBT (i) odločilno ali (ii) pomembno, da

(a) so naprave FOBT omogočale dejavnosti, ki so bile v nacionalnem pravu opredeljene kot ‚vplačevanje stav‘ (ali dejavnosti, ki jih je bil pristojni regulativni organ za izvajanje svojih regulativnih pooblastil pripravljen obravnavati kot ‚vplačevanje stav‘ v skladu z nacionalnim pravom), in

(b) so igralne naprave iz poglavja III omogočale dejavnosti, ki so v skladu z nacionalnim pravom spadale v drugo kategorijo, in sicer v ‚igranje iger na srečo‘,

in da sta za igranje iger na srečo in vplačevanje stav veljali drugačni regulativni ureditvi v skladu s pravom te države članice glede nadzora in ureditve igranja iger na srečo? Če je tako, kakšne so razlike med zadevnima regulativnima ureditvama, ki bi jih nacionalno sodišče moralo upoštevati?

2. Pri odločanju, ali načelo davčne neodvisnosti zahteva enako davčno obravnavo vrst naprav, navedenih v prvem vprašanju (naprave FOBT in igralne naprave iz poglavja III), kakšno stopnjo abstrakcije naj bi nacionalno sodišče sprejelo pri odločanju o tem, ali sta si izdelka podobna? Še zlasti, koliko je pomembno upoštevati:
- (a) podobnosti in razlike glede največjih vložkov in dobitkov med napravami FOBT in igralnimi napravami iz poglavja III;
 - (b) to, da je na naprave FOBT mogoče igrati le v določenih prostorih, ki imajo licenco za vplačevanje stav ter ki se razlikujejo in zanje veljajo drugačne regulativne omejitve od tistih, ki veljajo za prostore, ki imajo licenco za igranje iger na srečo (čeprav je bilo mogoče naprave FOBT in do dve igralni napravi iz poglavja III skupaj postaviti v prostorih, ki imajo licenco za vplačevanje stav);
 - (c) to, da je verjetnost prejetja dobitka na napravah FOBT neposredno povezana z objavljenimi fiksnimi razmerji, medtem ko se verjetnost zmage na igralnih napravah iz poglavja III lahko v nekaterih primerih spreminja zaradi naprave, ki v določenem časovnem obdobju zagotavlja določen odstotek donosa prireditelju in igralcu;
 - (d) podobnosti in razlike v formatih, ki so na voljo na napravah FOBT in igralnih napravah iz poglavja III;
 - (e) podobnosti in razlike med napravami FOBT in igralnimi napravami iz poglavja III glede medsebojnega vplivanja, do katerega lahko pride med igralcem in napravo;

(f) ali je bilo zgoraj navedeno znano večini igralcev na napravah oziroma ali se jim je to zdelo upoštevno in pomembno;

(g) ali razliko v obravnavanju z vidika DDV upravičuje kar koli od zgoraj navedenega?

3. Kadar je država članica pri izvajanju svoje diskrecijske pravice v skladu s členom 13(B)(f) Šeste direktive oprostila igre na srečo plačila DDV, vendar zavezala k plačilu DDV določeno vrsto naprav, ki se uporabljajo za igranje iger na srečo:

(a) ali se država članica zoper trditev, da je kršila načelo davčne nevtralnosti, načeloma lahko sklicuje na potrebno skrbnost; in

(b) če je odgovor na vprašanje iz točke (a) pritrdilen, kateri dejavniki so pomembni za odločitev, ali se država članica lahko opira na to obrambo?“

³⁰ Zadevi C-259/10 in C-260/10 sta bili s sklepom predsednika Sodišča z dne 9. avgusta 2010 združeni za pisni in ustni postopek ter izdajo sodbe.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje, točki (b) in (c), v zadevi C-259/10

- 31 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) želi s tem vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je načelo davčne nevtralnosti treba razlagati tako, da razlika v obravnavanju – z vidika DDV – dveh storitev, ki sta z vidika potrošnika enaki ali podobni in ki izpolnjujeta enake potrebe potrošnika, zadostuje za ugotovitev kršitve tega načela ali pa se za tako kršitev zahteva, da se med drugim ugotovi dejanski obstoj konkurence med zadevnima storitvama ali izkrivljanje konkurence zaradi navedene razlike v obravnavanju.
- 32 V skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti nasprotuje zlasti temu, da se podobno blago ali podobne storitve, ki si konkurirajo, z vidika DDV obravnavajo različno (glej zlasti sodbe z dne 3. maja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-481/98, Recueil, str. I-3369, točka 22; z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točki 41 in 54; z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 47, in z dne 3. marca 2011 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-41/09, ZOdl., str. I-831, točka 66).
- 33 Iz tega opisa navedenega načela je razvidno, da je posledica podobnosti dveh storitev, da si konkurirata.
- 34 Zato dejanski obstoj konkurence med dvema storitvama ni avtonomen in dodaten pogoj za kršitev načela davčne nevtralnosti, če sta zadevni storitvi z vidika potrošnika

enaki ali podobni in izpolnjujeta enake potrebe potrošnika (glej v tem smislu sodbi z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-109/02, Recueil, str. I-12691, točki 22 in 23, in z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah Linneweber in Akritidis, C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131, točke od 19 do 21, 24, 25 in 28).

- 35 Ta ugotovitev velja tudi glede obstoja izkrivljanja konkurence. Dejstvo, da sta dve enaki ali podobni storitvi, ki izpolnjujeta enake potrebe, s stališča DDV različno obravnavani, načeloma povzroči izkrivljanje konkurence (glej v tem smislu sodbi z dne 29. marca 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-404/99, Recueil, str. I-2667, točki 46 in 47, in z dne 28. junija 2007 v zadevi JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, ZOdl., str. I-5517, točke od 47 do 51).
- 36 Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev je treba na prvo vprašanje, točki (b) in (c), v zadevi C-259/10 odgovoriti, da je treba načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da razlika v obravnavanju – z vidika DDV – dveh storitev, ki sta z vidika potrošnika enaki ali podobni in ki izpolnjujeta enake potrebe potrošnika, zadostuje za ugotovitev kršitve tega načela. Za tako kršitev se torej ne zahteva, da se med drugim ugotovi dejanski obstoj konkurence med zadevnima storitvama ali izkrivljanje konkurence zaradi navedene razlike v obravnavanju.

Prvo vprašanje, točka (a), v zadevi C-259/10 in prvo vprašanje v zadevi C-260/10

- 37 Predložitveni sodišči želita s tema vprašanjema v bistvu izvedeti, ali je treba, če obstaja razlika v obravnavanju dveh iger na srečo v zvezi s priznanjem oprostitev DDV v skladu s členom 13(B)(f) Šeste direktive, načelo davčne nevtralnosti razlagati tako,

da je treba upoštevati dejstvo, da za ti igri na srečo veljata različni kategoriji licenc in drugačna pravna režima glede nadzora in ureditve.

- 38 V skladu s členom 13(B)(f) Šeste direktive se stave, loterije in druge oblike iger na srečo oprostitjo DDV pod pogoji in omejitvami, ki jih določi vsaka država članica.
- 39 Ta oprostitev je pogojena s praktičnimi razlogi, saj je v zvezi s transakcijami, ki se nanašajo na igre na srečo, težko uporabiti DDV, ne pa – kot velja za nekatere storitve v javnem interesu, ki so opravljene na socialnem področju – z željo, da bi se tem storitvam zagotovilo ugodnejše obravnavanje glede DDV (glej sodbi z dne 13. julija 2006 v zadevi *United Utilities*, C-89/05, ZOdl., str. I-6813, točka 23, in z dne 10. junija 2010 v zadevi *Leo-Libera*, C-58/09, ZOdl., str. I-5189, točka 24).
- 40 Iz samega besedila člena 13(B)(f) Šeste direktive je razvidno, da imajo države članice na podlagi te določbe široko diskrecijsko pravico glede tega, ali se zadevne transakcije oprostitjo ali obdavčijo, saj tem državam dovoljuje, da določijo pogoje in omejitve, ki veljajo za te oprostitve (glej zgoraj navedeno sodbo *Leo-Libera*, točka 26).
- 41 Vendar kadar države članice v skladu z navedeno določbo uporabijo možnost za določitev pogojev in omejitev oprostitve in tako za obdavčitev ali neobdavčitev transakcij z DDV, morajo spoštovati načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV (glej sodbo z dne 11. junija 1998 v zadevi *Fischer*, C-283/95, Recueil, str. I-3369, točka 27, in zgoraj navedeno sodbo *Linneweber in Akritidis*, točka 24).

- 42 Kot je bilo opozorjeno v točki 32 te sodbe, to načelo nasprotuje temu, da se podobne storitve z vidika DDV obravnavajo različno.
- 43 Za ugotovitev, ali sta si storitvi podobni v smislu sodne prakse, navedene v navedeni točki, je treba predvsem upoštevati stališče povprečnega potrošnika (glej po analogiji sodbo z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 29) in se pri tem izogniti umetnemu razlikovanju, ki temelji na nepomembnih razlikah (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji, točki 22 in 23).
- 44 Storitvi sta si torej podobni, če imata podobne lastnosti in izpolnjujeta enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njune uporabe ter če obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno storitev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji z dne 3. maja 2001, točka 27, ter po analogiji sodbi z dne 11. avgusta 1995 v združenih zadevah Roders in drugi, od C-367/93 do C-377/93, Recueil, str. I-2229, točka 27, in z dne 27. februarja 2002 v zadevi Komisija proti Franciji, C-302/00, Recueil, str. I-2055, točka 23).
- 45 V skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti v zvezi z obračunavanjem DDV nasprotuje splošnemu razlikovanju med nedopustnimi in dopustnimi transakcijami (glej zlasti sodbe z dne 5. julija 1988 v zadevi Mol, 269/86, Recueil, str. 3627, točka 18; z dne 29. junija 1999 v zadevi Coffeeshop „Siberië“, C-158/98, Recueil, str. I-3971, točki 14 in 21, in z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točka 50). Iz tega je Sodišče zaključilo, da države članice ne morejo omejiti oprostitve samo na dopustne igre na srečo (zgoraj navedena sodba Fischer, točka 28). Dopustnost ali nedopustnost prirejanja igre na srečo se torej v okviru preizkusa podobnosti dveh iger na srečo ne sme upoštevati.

- 46 Iz sodne prakse Sodišča tudi izhaja, da sta za presojo, ali so si igre na srečo ali igralni avtomati podobni, identiteta prirediteljev navedenih iger in imetnikov teh naprav ter pravna oblika, v kateri ti izvajajo dejavnosti, načeloma nepomembni (glej zgoraj navedeno sodbo Linneweber in Akritidis, točki 25 in 29 in navedena sodna praksa).
- 47 Poleg tega iz navedene sodbe, zlasti iz njenih točk 29 in 30, izhaja, da obstoječe razlike glede načina ponujanja iger na srečo – zlasti geografske in časovne dostopnosti in prostora – med pivnicami/bari in igralnimi saloni na eni strani ter pooblaščenimi igralnicami na drugi strani ne vplivajo na primerljivost navedenih iger.
- 48 Nazadnje, v skladu s točkama 29 in 30 zgoraj navedene sodbe Fischer to, da je samo ena od obeh vrst iger predmet neharmonizirane obdavčitve, ne more upravičiti ugotovitve, da ti vrsti iger nista primerljivi. Skupni sistem DDV bi bil namreč izkrivljen, če bi države članice lahko spreminjale njegovo uporabo glede na obstoj drugih neharmoniziranih davkov.
- 49 Iz tega je razvidno, da razlike v pravnih ureditvah, na katere se sklicujeta predložitveni sodišči, ne vplivajo na presojo primerljivosti zadevnih iger.
- 50 Te ugotovitve ne more omajati dejstvo, da je Sodišče v nekaterih izjemnih primerih priznalo, da lahko ob upoštevanju posebnosti zadevnih sektorjev razlike v regulativnem okviru in pravnem režimu, ki veljata za zadevne dobave blaga in opravljanje storitev – kot na primer to, ali neko zdravilo krije obvezno zdravstveno zavarovanje, ali pa to, ali mora ponudnik zagotavljati obvezne univerzalne storitve – z vidika potrošnika vzpostavijo razlikovanje glede izpolnjevanja njegovih lastnih potreb (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji z dne 3. maja 2001, točka 27, in sodbo

z dne 23. aprila 2009 v zadevi TNT Post UK, C-357/07, ZOdl., str. I-3025, točke 38, 39 in 45).

- 51 Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev je treba na prvo vprašanje, točka (a), v zadevi C-259/10 in na prvo vprašanje v zadevi C-260/10 odgovoriti, da je treba, če obstaja razlika v obravnavanju dveh iger na srečo v zvezi s priznanjem oprostitve DDV v skladu s členom 13(B)(f) Šeste direktive, načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da se ne upošteva dejstvo, da za ti igri na srečo veljata različni kategoriji licenc in drugačna pravna režima glede nadzora in ureditve.

Drugo vprašanje v zadevi C-260/10

- 52 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) želi s tem vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti za presojo tega, ali sta si dve vrsti igralnih avtomatov podobni in ali bi ju bilo z vidika DDV treba obravnavati enako, upoštevati razlike, ki se nanašajo na najmanjše in največje vložke in dobitke, verjetnost prejetja dobitka, formate, ki so na voljo, in možnost medsebojnega vplivanja med igralcem in igralnim avtomatom.
- 53 Najprej je treba ugotoviti, da se – da člen 13(B)(f) Šeste direktive in široka diskrecijska pravica, omenjena v točki 40 te sodbe, ne bi izgubila polnega učinka – načela davčne nevtralnosti ne sme razlagati tako, da je treba loterije in druge oblike iger na srečo šteti za podobne storitve v smislu tega načela. Država članica lahko torej oprostitvev

DDV omeji na nekatere oblike iger na srečo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Leo-Libera, točka 35).

- 54 Iz omenjene sodbe je razvidno, da navedeno načelo ni kršeno, če država članica z DDV obdavči storitve, ki se zagotavljajo z igralnimi avtomati, tega davka pa oprosti konjske stave, stave s fiksnimi možnostmi, loterije in žrebanja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Leo-Libera, točke 9, 10 in 36).
- 55 Da pa ne bi bilo razvrednoteno načelo davčne nevtralnosti in izkrivljen skupni sistem DDV, razlika v obravnavanju z vidika DDV ne sme temeljiti na neznatnih razlikah v strukturi, načinu ali pravilih zadevnih iger, ki spadajo v isto kategorijo iger na srečo kot igre na igralnih avtomatih.
- 56 Iz točk 43 in 44 te sodbe je razvidno, da je treba podobnost iger na srečo, za katere velja drugačna obdavčitev – to podobnost pa mora ugotoviti nacionalno sodišče glede na okoliščine primera (glej v tem smislu sodbo z dne 27. aprila 2006 v združenih zadevah Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 in C-444/04, ZOdl., str. I-3617, točki 42 in 45, in zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 48) – ugotavljati z vidika povprečnega potrošnika in upoštevati vse pomembne elemente ali elemente, ki bi lahko znatno vplivali na njegovo odločitev za eno ali drugo igro.
- 57 V zvezi s tem lahko razlike, ki se nanašajo na najmanjše in največje vložke in dobitke, verjetnost prejetja dobitka, formate, ki so na voljo, in možnost medsebojnega vplivanja med igralcem in igralnim avtomatom, znatno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika, saj so igre na srečo privlačne predvsem zaradi verjetnosti prejetja dobitka.

- 58 Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev je treba na drugo vprašanje v zadevi C-260/10 odgovoriti, da je treba za presojo tega, ali sta si ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti dve vrsti igralnih avtomatov podobni in ali bi ju bilo z vidika DDV treba obravnavati enako, preveriti, ali je uporaba navedenih vrst igralnih avtomatov primerljiva z vidika povprečnega potrošnika in ali izpolnjuje enake potrebe tega potrošnika, pri čemer so elementi, ki jih je treba v zvezi s tem upoštevati, predvsem najmanjši in največji vložki in dobitki ter verjetnost prejetja dobitka.

Drugo vprašanje v zadevi C-259/10

- 59 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) želi z drugim vprašanjem v zadevi C-259/10 v bistvu izvedeti, ali je treba načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da davčni zavezanec s sklicevanjem na kršitev tega načela lahko zahteva vračilo DDV, plačanega za določene storitve, če so davčni organi zadevne države članice v praksi podobne storitve obravnavali kot storitve, oproščene plačila DDV, čeprav v skladu z upoštevno nacionalno ureditvijo plačila DDV niso bile oproščene.
- 60 To vprašanje se nanaša na trditev, na katero so se v postopku v glavni stvari sklicevali Commissioners in v skladu s katero naj z obdavčitvijo igralnih naprav iz poglavja III ne bi bilo kršeno načelo davčne nevtralnosti, ker referenčne naprave I na podlagi zakona o DDV iz leta 1994 prav tako niso oproščene plačila DDV, čeprav so priznali, da se v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari DDV od teh naprav ni pobiral.

- 61 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je na področju DDV z načelom davčne nevtralnosti izraženo načelo enakega obravnavanja (glej zlasti sodbi z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 41, in z dne 10. junija 2010 v zadevi CopyGene, C-262/08, ZOdl., str. I-5053, točka 64).
- 62 Čeprav so lahko državni organi vezani na splošno prakso, ki jo izvajajo (glej v tem smislu sodbi z dne 21. januarja 1987 v zadevi Ferriera Valsabbia proti Komisiji, 268/84, Recueil, str. 353, točki 14 in 15, in z dne 28. junija 2005 v združenih zadevah Dansk Rørindustri in drugi proti Komisiji, C-189/02 P, C-202/02 P, od C-205/02 P do C-208/02 P in C-213/02 P, ZOdl., str. I-5425, točka 211), je dejstvo, da mora biti načelo enakega obravnavanja usklajeno s spoštovanjem zakonitosti, v skladu s katerim se ne more nihče v svojo korist sklicevati na nezakonitost, storjeno v korist drugega (glej v tem smislu sodbe z dne 9. oktobra 1984 v zadevi Witte proti Parlamentu, 188/83, Recueil, str. 3465, točka 15; z dne 4. julija 1985 v zadevi Williams proti Računskemu sodišču, 134/84, Recueil, str. 2225, točka 14, in z dne 10. marca 2011 v zadevi Agencja Wydawnicza Technopol proti UUNT, C-51/10 P, ZOdl., str. I-1541, točki 75 in 76).
- 63 Iz tega izhaja, da davčni zavezanec ni upravičen zahtevati, da mora za določeno storitev veljati enako davčno obravnavanje kot za neko drugo, če to zadnje obravnavanje ni v skladu z upošteveno nacionalno ureditvijo.
- 64 Zato je na drugo vprašanje v zadevi C-259/10 treba odgovoriti, da je treba načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da davčni zavezanec s sklicevanjem na kršitev tega načela ne more zahtevati vračila DDV, plačanega za določene storitve, če je davčni organ zadevne države članice v praksi podobne storitve obravnaval kot storitve, oproščene plačila DDV, čeprav v skladu z upošteveno nacionalno ureditvijo plačila DDV niso oproščene.

- 65 Ob upoštevanju tega odgovora ni treba odgovoriti na tretje in četrto vprašanje v zadevi C-259/10.

Tretje vprašanje v zadevi C-260/10

- 66 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) želi s tem vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da lahko država članica, ki je uporabila svojo diskrecijsko pravico iz člena 13(B)(f) Šeste direktive in plačila DDV oprostila vsakršno omogočanje igranja iger na srečo – od te oprostitve pa je izključila kategorijo naprav, ki izpolnjujejo določena merila – zahtevo za vračilo DDV, ki temelji na kršitvi tega načela, zavrne s tem, da je glede upoštevanja razvoja nove vrste naprav, ki ne izpolnjujejo teh meril, ravnala s potrebno skrbnostjo.
- 67 To vprašanje se nanaša na trditev Commissioners, v skladu s katero ob sprejetju nacionalnih določb, ki so sporne v postopku v glavni stvari in s katerimi so igralne naprave iz poglavja III izključene od oprostitve plačila DDV od iger na srečo, še niso obstajali podobni igralni avtomati, ki bi bili oproščeni plačila. Do razlike v obravnavanju podobnih naprav naj bi prišlo šele kasneje zaradi razvoja nove vrste igralnih avtomatov, za katere naj bi davčni organi izvedeli šele nekaj časa po začetku njihovega trženja. Zato naj bi Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska s tem, da je v razumnem roku sprejelo ustrezne ukrepe za prenehanje različnega davčnega obravnavanja, ravnalo s potrebno skrbnostjo.
- 68 V zvezi s tem je treba najprej spomniti, da če so pogoji in omejitve, na katere država članica veže oprostitev plačila DDV za igre na srečo, v nasprotju z načelom davčne

nevtralnosti, se omenjena država članica ne more sklicevati na take pogoje in omejitve, zato da bi prireditelju takih iger zavrnila oprostitev, na katero se ta lahko zakonito sklicuje na podlagi Šeste direktive (glej zgoraj navedeno sodbo Linneweber in Akritidis, točka 37).

⁶⁹ Zato ima člen 13(B)(f) Šeste direktive neposredni učinek, tako da se prireditelj iger na srečo ali imetnik igralnih avtomatov lahko nanj sklicuje pred nacionalnimi sodišči, da bi se preprečila uporaba pravil notranjega prava, ki niso združljiva s to določbo (glej zgoraj navedeno sodbo Linneweber in Akritidis, točka 38).

⁷⁰ Tak neposredni učinek določbe direktive pa ni odvisen niti od obstoja napake, ki jo je zadevna država članica namenoma ali iz malomarnosti storila pri prenosu zadevne direktive, niti od obstoja dovolj resne kršitve prava Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, str. I-6325, točki 25 in 27, in z dne 5. oktobra 2004 v združenih zadevah Pfeiffer in drugi, od C-397/01 do C-403/01, ZOdl., str. I-8835, točka 103, ter zgoraj navedeno sodbo z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer, točka 36).

⁷¹ Poleg tega je treba upoštevati dejstvo, da je bilo v skladu z zadevno nacionalno ureditvijo vsakršno omogočanje sklepanja stav ali igranja iger na srečo – razen zagotavljanja igralnih avtomatov, ki so ustrezali določenim merilom – načeloma oproščeno plačila DDV. Določitev takih meril za razlikovanje izključuje to, da bi se država članica lahko sklicevala na svojo oceno, da ne obstajajo naprave, ki bi ustrezale tem merilom, in da ni bila dolžna upoštevati možnosti razvoja takih naprav.

- 72 Dalje, iz predložitvene odločbe in stališč vlade Združenega kraljestva je razvidno, da je bil Gaming Board, regulativni organ za prirejanje iger na srečo in torej upravni organ zadevne države članice, obveščen o obstoju novih igralnih avtomatov pred začetkom njihove komercialne uporabe.
- 73 Ob upoštevanju teh vidikov ni mogoče sprejeti trditve Commissioners, katere namen je upravičiti razliko v obravnavanju dveh vrst igralnih avtomatov v določenem obdobju in v skladu s katero so se davčni organi šele naknadno seznanili s tem obstojem.
- 74 Zato je na tretje vprašanje v zadevi C-260/10 treba odgovoriti, da je treba načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da država članica, ki je uporabila svojo diskrecijsko pravico iz člena 13(B)(f) Šeste direktive in plačila DDV oprostila vsakršno omogočanje igranja iger na srečo – od te oprostitve pa je izključila kategorijo naprav, ki izpolnjujejo določena merila – zahteve za vračilo DDV, ki temelji na kršitvi tega načela, ne more zavrniti s tem, da je glede upoštevanja razvoja nove vrste naprav, ki ne izpolnjujejo teh meril, ravnala s potrebno skrbnostjo.

Stroški

- 75 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

- 1. Načelo davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da razlika v obravnavanju – z vidika davka na dodano vrednost – dveh storitev, ki sta z vidika potrošnika enaki ali podobni in ki izpolnjujeta enake potrebe potrošnika, zadostuje za ugotovitev kršitve tega načela. Za tako kršitev se torej ne zahteva, da se med drugim ugotovi dejanski obstoj konkurence med zadevnima storitvama ali izkrivljanje konkurence zaradi navedene razlike v obravnavanju.**
- 2. Če obstaja razlika v obravnavanju dveh iger na srečo v zvezi s priznanjem oprostitve davka na dodano vrednost v skladu s členom 13(B)(f) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da se ne upošteva dejstvo, da za ti igri na srečo veljata različni kategoriji licenc in drugačna pravna režima glede nadzora in ureditve.**
- 3. Za presojo tega, ali sta si ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti dve vrsti igralnih avtomatov podobni in ali bi ju bilo z vidika davka na dodano vrednost treba obravnavati enako, je treba preveriti, ali je uporaba navedenih vrst igralnih avtomatov primerljiva z vidika povprečnega potrošnika in ali izpolnjuje enake potrebe tega potrošnika, pri čemer so elementi, ki jih je treba v zvezi s tem upoštevati, predvsem najmanjši in največji vložki in dobitki ter verjetnost prejetja dobitka.**

- 4. Načelo davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da davčni zavezanec s sklicevanjem na kršitev tega načela ne more zahtevati vračila davka na dodano vrednost, plačanega za določene storitve, če je davčni organ zadevne države članice v praksi podobne storitve obravnaval kot storitve, oproščene plačila davka na dodano vrednost, čeprav v skladu z upošteveno nacionalno ureditvijo plačila davka na dodano vrednost niso oproščene.**

- 5. Načelo davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da država članica, ki je uporabila svojo diskrecijsko pravico iz člena 13(B)(f) Šeste direktive 77/388 in plačila davka na dodano vrednost oprostila vsakršno omogočanje igranja iger na srečo – od te oprostitve pa je izključila kategorijo naprav, ki izpolnjujejo določena merila – zahteve za vračilo davka na dodano vrednost, ki temelji na kršitvi tega načela, ne more zavrniti s tem, da je glede upoštevanja razvoja nove vrste naprav, ki ne izpolnjujejo teh meril, ravnala s potrebno skrbnostjo.**

Podpisi