

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 10 november 2011 *

I de förenade målen C-259/10 och C-260/10,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Förenade kungariket) och Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Förenade kungariket), av den 20 respektive den 19 april 2010, som inkom till domstolen den 26 maj 2010, i målen

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

mot

The Rank Group plc,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (referent) och D. Šváby,

* * Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: Y. Bot,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 juni 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- The Rank Group plc, genom K. Lasok, QC, och V. Sloane, barrister, befullmäktigade av P. Drinkwater, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Hathaway, i egenskap av ombud, biträdd av G. Peretz, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- ¹ Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av principen om skat-
teneutralitet vid tillämpningen av artikel 13 B f i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av

den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Respektive begäran har framställts i mål mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallade Commissioners) och The Rank Group plc (nedan kallat Rank) angående Commissioners beslut att avslå Ranks ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som nämnda bolag betalat in avseende tillhandahållanden av tjänster inom ramen för vissa spel under åren 2002–2005.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

- 3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.
- 4 Artikel 13 i samma direktiv, med rubriken ”Undantag inom landets territorium”, har följande lydelse:

”...

B. Övriga undantag från skatteplikt

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

- f) Vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat.

...”

Den nationella lagstiftningen

Mervärdesskattelagstiftningen

- 5 Enligt section 31 (1) i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994), i den lydelse som var gällande vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i de nationella målen (nedan kallad 1994 års mervärdesskattelag), var leveranser av varor eller tjänster som motsvarar någon av de transaktioner som beskrivs i bilaga 9 till nämnda lag undantagna från skatteplikt.

- 6 Grupp 4 i nämnda bilaga 9 hade rubriken "Vadslagning, spel och lotterier". I punkt 1 i denna grupp föreskrevs undantag från mervärdesskatt för tillhandahållande av anläggningar för vadslagning eller hasardspel.
- 7 I anmärkningarna 1–3 till grupp 4 föreskrevs följande:

"(1) Punkt 1 innefattar inte

...

- (b) beviljande av en rätt att delta i ett spel som kan vara avgiftsbelagt enligt bestämmelserna i section 14 i [1968 års spellag (Gaming Act 1968)]...

...

- (d) tillhandahållandet av en spelautomat.

...

- (2) 'Hasardspel' har samma innebörd som i 1968 års spellag...

(3) Med 'spelautomat' avses en automat som uppfyller följande villkor:

- (a) Den är konstruerad eller anpassad för att man ska kunna spela hasardspel på den.
- (b) Spelaren måste betala för att få spela på automaten (förutom vid frispel som medges efter vinst) antingen genom att stoppa in ett mynt eller en jetong [efter 2003: ett mynt, en jetong eller något annat] i automaten eller på annat sätt.
- (c) Turelementet i spelet tillhandahålls genom automaten."

Lagstiftningen om spel och vadslagning

- 8 I section 52 (1) i 1968 års spellag, i den lydelse som gällde vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i de nationella målen (nedan kallad 1968 års spellag) föreskrevs att "spela" (gaming), vid tillämpningen av lagen, skulle förstås såsom företeelsen att spela ett hasardspel i syfte att vinna pengar eller priser med ekonomiskt värde, och att "automat" (machine) skulle förstås såsom omfattande alla typer av apparater.
- 9 I section 26 (1) och 26 (2) i nämnda lag föreskrevs följande:

"1. [Del III] i denna lag är tillämplig på varje automat som

- a) är konstruerad eller anpassad för att man ska kunna spela hasardspel med hjälp av den, och

- b) har en springa eller annan öppning i vilken pengar eller motsvarande i form av mynt eller jetonger ska stoppas in.

2. I punkt 1 omfattar hänvisningen till hasardspel med hjälp av en automat sådana hasardspel som sker delvis med hjälp av en automat och delvis på annat sätt om (och endast om) turelementet i spelet tillhandahålls genom automaten.”

- 10 Verksamhet med automater motsvarande den ovan angivna definitionen av spelautomat fick bara bedrivas i lokaler som erhållit tillstånd och under förutsättning att vissa villkor iaktogs beträffande insatsbelopp och vinster samt antal automater på en given plats. När den verksamhet som bedrevs med hjälp av en viss automat var ett ”spel”, men automaten inte motsvarade definitionen av spelautomat, reglerades dess användning av annan lagstiftning i vilken det föreskrevs bland annat andra begränsningar av insatser och vinster.
- 11 Verksamhet som ansågs utgöra vadslagning reglerades av 1963 års lag om vadslagning, spel och lotterier (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). En kund som ville placera ett vad var tvungen att vända sig till särskilda vadslagningskontor med tillstånd för sådan verksamhet (licensed betting offices, nedan kallade vadslagningskontor).
- 12 En lokal kunde få tillstånd för antingen vadslagning eller spel. Vidare varierade såväl villkoren för att få tillstånd som de bestämmelser som var tillämpliga på lokaler med tillstånd, bland annat beträffande alkoholutskänkning och öppettider. Vadslagning fick bara ske på vadslagningskontor, medan spel var förbehållna kasinon, pubar, bingohallar och spelhallar.

Målen vid de nationella domstolarna och tolkningsfrågorna

- ¹³ Rank ingår i och företräder en mervärdesskattegrupp som driver bingoklubbar och kasinon i Förenade kungariket. Kunderna har tillgång till bland annat "automatbingo med kontantvinster" ("mechanised cash bingo", nedan kallad kontantbingo) och penningautomater.
- ¹⁴ Rank deklarerade mervärdesskatt för de tjänster som företaget hade tillhandahållit genom kontantbingoautomater och penningautomater och betalade in skatten till Commissioners. Därefter väckte Rank talan i två mål vid Value Added Tax Tribunal (senare First-tier Tribunal (Tax Chamber), nedan kallad First-tier Tribunal) och yrkade återbetalning av skatten. Det första målet avser beskattningen rörande kontantbingoautomater mellan den 1 januari 2003 och den 31 december 2005, medan det andra målet avser beskattningen av penningautomater mellan den 1 oktober 2002 och den 5 december 2005.
- ¹⁵ Talan i målen grundade sig i huvudsak på argumentet att olika typer av kontantbingoautomater och penningautomater behandlades olika i mervärdesskattelagstiftningen, trots att de ur konsumentens synvinkel var jämförbara, eller till och med identiska, och att bestämmelserna om mervärdesskatt för vissa typer av kontantbingoautomater och penningautomater stred mot principen om skatteneutralitet.

Talan avseende kontantbingoautomaterna

- ¹⁶ Kontantbingo spelas i sekvenser om flera spel. Insatsen anges i förväg, medan vinsten – som beror av antalet deltagare i ett givet spel – kan variera inom ett "spelblock", till och med under den första delen av ett spel. Spelarna känner inte nödvändigtvis till vinstbeloppet när de satsar.

- 17 Det är ostridigt mellan parterna i de nationella målen att kontantbingo, till följd av hänvisningen till 1968 års spellag i anmärkning 1 b i grupp 4 i bilaga 9 till 1994 års mervärdesskattelag, var undantaget från mervärdesskatteplikt enbart under förutsättningen att spelinsatsen var högst 50 pence och vinsten högst 25 GBP. Om något av dessa villkor inte var uppfyllt var spelet inte längre undantaget från mervärdesskatt. Det är även utrett att dessa två typer av kontantbingospel var identiska ur konsumentens synvinkel. Commissioners har gjort gällande att principen om skatteneutralitet trots detta inte har åsidosatts, eftersom det inte har visats att skillnaden i behandling påverkade konkurrensen mellan de båda spelen.
- 18 First-tier Tribunal biföll Ranks talan genom ett avgörande av den 15 maj 2008. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, avslag Commissioners efterföljande överklagande genom dom av den 8 juni 2009. Commissioners överklagade då High Courts dom till Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Talan avseende penningautomaterna

- 19 Vad gäller penningautomater var undantaget från mervärdesskatt i grupp 4, punkt 1 i bilaga 9 till 1994 års mervärdesskattelag, inte tillämpligt om den automat som ställts till spelarens förfogande var en spelautomat, i den mening som avses i anmärkningarna 1 d och 3 i samma grupp 4.
- 20 De penningautomater som Rank tillhandahåller och som betraktas som sådana spelautomater, vilka samtidigt omfattas av del III i 1968 års spellag (nedan kallade del III-automater), jämförs härvid med två andra typer av penningautomater. Jämförelsen avser särskilt turelementet i spelet och frågan huruvida det tillhandahålls av

automaten i sig genom den spelmjukvara som finns installerad i den automat som spelaren använder.

- 21 Vad gäller de beskattade del III-automaterna tillhandahålls turelementet genom en elektronisk slumpvalsgenerator ("electronic random number generator") som är fysiskt inbyggd i den automat som spelaren använder. Den första typen av penningautomater som används som referens (nedan kallade de första referensautomaterna) består däremot i automater varav flera är elektroniskt kopplade till en gemensam elektronisk slumpvalsgenerator, som är fristående men placerad i samma lokaler som spelarnas terminaler.
- 22 Den andra typen av penningautomater som används som referens utgörs av vadslagningsterminaler med fasta odds ("fixed odds betting terminals", nedan kallade vadslagningsterminaler), som enbart kunde installeras i vadslagningsskottor. En spelare som använde vadslagningsterminaler satsade på utgången av virtuella händelser eller spel – ett format – som laddades upp med hjälp av terminalens mjukvara när pengar lades i. De virtuella händelsernas eller spelens utgång bestämdes med hjälp av en elektronisk slumpvalsgenerator belägen på en annan plats än i det berörda vadslagningsskottorets lokaler. Det har inte meddelats något rättsligt avgörande i frågan huruvida vissa format tillgängliga vid användning av vadslagningsterminalerna gjorde det möjligt att "slå vad" eller att "spela" enligt spellagstiftningen, eftersom parterna nådde en överenskommelse i detta avseende. Vadslagningsterminalerna var undantagna från mervärdesskatt, eftersom de inte motsvarade definitionen av en spelautomat i mervärdesskattelagstiftningen. Inkomsterna från dem omfattades emellertid av den allmänna skatten på vadslagning.
- 23 Vid First-tier Tribunal befanns det utrett att de beskattade del III-automaterna och de första referensautomaterna var jämförbara ur konsumenternas synvinkel. Kommissionens bestred emellertid både att dessa två automatkategorier stod i konkurrens med varandra och att de första referensautomaterna var undantagna från mervärdesskatt enligt nationell rätt.

- 24 Den 19 augusti 2008 avgjorde First-tier Tribunal målet i vissa delar och dömde då till Ranks fördel. Målet i övriga delar sköts upp till ett senare datum. I avgörandet av den 19 augusti 2008 fann First-tier Tribunal bland annat att de första referensautomaterna var undantagna från mervärdesskatt enligt den nationella lagstiftningen och att Commissioners i sin praxis under alla omständigheter hade behandlat de första referensautomaterna såsom undantagna.
- 25 Commissioners överklagade detta avgörande, men överklagandet avslogs av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, den 8 juni 2009. Commissioners överklagade då till Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) och gjorde därvid särskilt gällande att det inte fanns någon relevant praxis enligt vilken de första referensautomaterna undantagits från mervärdesskatt.
- 26 Den 11 december 2009 avgjorde First-tier Tribunal målet i den del med avseende på vilken avgörandet hade skjutits upp och biföll därvid Ranks talan i den delen. Vad gäller de första referensautomaterna fann nämnda domstol att Commissioners inte framgångsrikt kunde använda argumentet att de hade handlat med all vederbörlig skyndsamhet ("due diligence") såsom grund för sitt försvar, även om nämnda automater släpptes ut på marknaden först efter det att den berörda nationella lagstiftningen hade antagits. First-tier Tribunal fann även att principen om skatteneutralitet hade åsidosatts beträffande de vadslagningsterminaler som på en mycket abstrakt nivå påstods vara jämförbara med del III-automater från de flesta spelares synpunkt. Båda typerna av automater var enligt avgörandet att anse som automater för hasardspel. Skillnaderna var antingen okända eller irrelevanta för majoriteten av konsumenterna.
- 27 Commissioners överklagade domen av den 11 december 2009 till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Överklagandet rörde särskilt prövningen av likheterna mellan de beskattade penningautomaterna och vadslagningsterminalerna liksom den omständigheten att underinstansen inte hade godtagit argumentet om all vederbörlig skyndsamhet.

Tolkningsfrågorna i mål C-259/10

- ²⁸ Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) fann att en tolkning av unionsrätten är nödvändig för att målet ska kunna avgöras och beslutade därför att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) När det finns en skillnad i behandling i mervärdesskattehänseende

- mellan tjänster som är identiska ur konsumentens synvinkel, eller
- mellan liknande tjänster vilka tillgodoser samma behov hos konsumenten,
- är detta i sig tillräckligt för att det ska kunna fastställas att principen om skat-
teneutralitet har åsidosatts, eller ska även följande omständigheter beaktas
(och i så fall hur):
 - a) det rättsliga och ekonomiska sammanhanget,
 - b) huruvida de berörda identiska, eller i förekommande fall, liknande tjäns-
terna, konkurrerar med varandra, och/eller

- c) huruvida skillnaden i behandling i mervärdesskattehänseende har medfört en snedvridning av konkurrensen?
- 2) Har en skattskyldig vars tillhandahållanden enligt nationell lagstiftning är föremål för mervärdesskatt (på grund av att medlemsstaten har använt sitt utrymme för skönsmässig bedömning enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet) rätt att kräva återbetalning av mervärdesskatt som betalats för dessa tillhandahållanden, med hänvisning till att principen om skatteneutralitet har åsidosatts genom behandlingen i mervärdesskattehänseende av andra tillhandahållanden (referenstillhandahållanden), när
- a) referenstillhandahållandena var föremål för mervärdesskatt enligt nationell rätt, men
- b) praxis hos skattemyndigheten i medlemsstaten var att behandla referenstillhandahållandena såsom undantagna från mervärdesskatteplikt?
- 3) Om svaret på fråga 2 är jakande, vilket beteende ska anses utgöra relevant praxis, och särskilt:
- a) Krävs det att skattemyndigheten klart och otvetydigt har tillkännagett att referenstillhandahållandena skulle behandlas såsom undantagna från mervärdesskatteplikt?

- b) Är det relevant att skattemyndigheten vid tidpunkten för sina tillkännagivanden helt eller delvis missuppfattade faktiska omständigheter relevanta för en korrekt behandling i mervärdesskattehänseende av referenstillhandahållandena?
 - c) Är det relevant att mervärdesskatt inte deklarerades av den skattskyldige, eller utkrävdes av skattemyndigheten vad gäller referenstillhandahållandena, och att skattemyndigheten senare försökte kräva in mervärdesskatten, med beaktande av de normala nationella preskriptionstiderna?
- 4) Om skillnaden i behandling i skattehänseende beror på en enhetlig praxis hos den nationella skattemyndigheten grundad på en allmänt vedertagen tolkning av den nationella lagstiftningen, spelar det, vad gäller frågan huruvida principen om skatteneutralitet har åsidosatts, någon roll om
- a) skattemyndigheten senare ändrar sin praxis,
 - b) en nationell domstol senare finner att den ändrade praxisen motsvarar den rätta tolkningen av den nationella lagstiftningen,
 - c) medlemsstaten, på grund av principer i nationell rätt och/eller unionsrätt – bland annat principen om skydd för berättigade förväntningar, estoppelprincipen, rättssäkerhetsprincipen och principen om förbud mot retroaktiv lagstiftning – och/eller regler om preskriptionstid, är förhindrad att inkräva den mervärdesskatt som hänför sig till sådana tillhandahållanden som tidigare betraktades som undantagna från skatt?”

Tolkningsfrågorna i mål C-260/10

²⁹ Även Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) fann att målets avgörande var beroende av en tolkning av unionsrätten och beslutade av denna anledning att vilan-
deförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) När en medlemsstat genom att använda sitt utrymme för skönsmässig bedömning enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet ålägger vissa typer av automater som används för hasardspel (del III-automaterna) mervärdesskatt, samtidigt som den behåller undantaget för andra automater (bland annat vadslagningsterminalerna), och när det hävdats att medlemsstaten därmed har åsidosatt principen om skatteneutralitet, är det i) avgörande, eller ii) relevant, vid jämförelsen mellan del III-automaterna och vadslagningsterminalerna,

- a) att vadslagningsterminalerna möjliggjorde 'vadslagning' enligt nationell rätt (eller verksamhet som den behöriga tillsynsmyndigheten i sin tillsynsverksamhet var beredd att betrakta som vadslagning enligt nationell rätt), och
- b) att del III-automater möjliggjorde verksamhet som enligt nationell rätt klassificerades på annat sätt, nämligen som 'spel',

och att spel och vadslagning lydde under olika rättsliga ordningar enligt denna medlemsstats lagstiftning med avseende på kontroll och reglering av hasardspel? Om svaret är ja, vilka skillnader mellan ordningarna i fråga ska den nationella domstolen beakta?

- 2) Vid prövningen av huruvida principen om skatteneutralitet kräver samma behandling i skattehänseende av de typer av automater som nämnts i fråga 1 (vadslagningsterminaler och del III-automater), vilken abstraktionsnivå ska den nationella domstolen välja när den bedömer huruvida produkterna liknar varandra? I synnerhet, i vilken utsträckning är det relevant att beakta följande omständigheter?
- a) Likheter och skillnader mellan vadslagningsterminaler och del III-automaterna vad gäller högsta tillåtna insatser och vinster.
 - b) Det förhållandet att vadslagningsterminalerna endast fick användas i vissa typer av lokaler med tillstånd för vadslagning, vilka skilde sig från lokaler med tillstånd för spel och var underställda ett annat regelverk (även om vadslagningsterminaler och upp till två del III-automater fick användas i lokaler med tillstånd för vadslagning).
 - c) Det förhållandet att chansen att vinna ett pris på vadslagningsterminalerna var direkt avhängig de tillkännagivna fasta oddsen, medan chansen att vinna på en del III-automat i vissa fall kunde varieras genom en anordning som säkerställde att en viss andel av de satsade pengarna över tid gick till spelorganisatören respektive spelaren.
 - d) Likheter och skillnader mellan de format som fanns på vadslagningsterminalerna och del III-automaterna.
 - e) Likheter och skillnader mellan vadslagningsterminalerna och del III-automaterna vad gäller interaktionen mellan spelaren och automaten.

f) Huruvida de omständigheter som nämnts ovan antingen var allmänt kända för dem som spelade på automaterna eller om dessa personer betraktade dem som relevanta eller viktiga.

g) Huruvida skillnaden i behandling i mervärdesskattehänseende kan rättfärdigas av något av ovanstående.

3) I en situation där en medlemsstat har använt sitt utrymme för skönsmässig bedömning enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet för att undanta hasardspel från mervärdesskatt men belagt vissa typer av automater som används för hasardspel med sådan skatt,

a) kan en medlemsstat i princip åberopa att den iakttagit all vederbörlig skyndsamhet (due diligence) till bemötande av ett påstående att denna stat åsidosatt principen om skatteneutralitet, och

b) för det fall fråga 3 a besvaras jakande, vilka omständigheter är relevanta för att bedöma huruvida medlemsstaten med framgång kan åberopa en sådan omständighet?"

³⁰ Domstolens ordförande har genom beslut av den 9 augusti 2010 förenat målen C-259/10 och C-260/10 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första tolkningsfrågan punkterna b och c i mål C-259/10

- 31 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) har ställt nämnda fråga för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en skillnad i behandling i mervärdesskattehänseende mellan två tjänster som ur konsumentens synvinkel är identiska eller jämförbara och tillgodoser samma behov hos konsumenten i sig är tillräcklig för att ovannämnda princip ska anses ha åsidosatts, eller om det dessutom krävs att det föreligger faktisk konkurrens mellan de berörda tjänsterna eller att nämnda skillnad i behandling har medfört en snedvridning av konkurrensen.
- 32 Enligt fast rättspraxis utgör principen om skatteneutralitet hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, bland annat, dom av den 3 maj 2001 i mål C-481/98, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-3369, punkt 22, av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkterna 41 och 54, av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer, REG 2008, s. I-2283, punkt 47, samt dom av den 3 mars 2011 i mål C-41/09, kommissionen mot Nederländerna, REU 2011, s. I-831, punkt 66).
- 33 Det framgår av denna beskrivning av principen om skatteneutralitet att då två tjänster är jämförbara så medför det att de ska anses konkurrera med varandra.
- 34 Faktisk konkurrens mellan två tjänster utgör således inte ett självständigt och kompletterande villkor som måste vara uppfyllt för att principen om skatteneutralitet ska

anses ha åsidosatts, om de berörda tjänsterna är identiska eller jämförbara ur konsumentens synvinkel och tillgodoser samma behov hos konsumenten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-12691, punkterna 22 och 23, och av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis, REG 2005, s. I-1131, punkterna 19–21, 24, 25 och 28).

- 35 Detsamma gäller förekomsten av en snedvridning av konkurrensen. Den omständigheten att två tjänster som är identiska eller jämförbara och tillgodoser samma behov behandlas olika i mervärdesskattehanvändning medför i allmänhet en snedvridning av konkurrensen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2001 i mål C-404/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-2667, punkterna 46 och 47, och av den 28 juni 2007 i mål C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, REG 2007, s. I-5517, punkterna 47–51).
- 36 Med hänsyn till det ovan anförda ska den första tolkningsfrågan punkterna b och c i mål C-259/10 besvaras enligt följande: Principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en skillnad i behandling i mervärdesskattehanvändning mellan två tjänster som ur konsumentens synvinkel är identiska eller jämförbara och som tillgodoser samma behov hos konsumenten i sig är tillräcklig för att principen om skatteneutralitet ska anses ha åsidosatts. För att ett sådant åsidosättande ska kunna konstateras krävs således inte att det dessutom fastställs att det föreligger faktisk konkurrens mellan de berörda tjänsterna eller att nämnda skillnad i behandling har medfört en snedvridning av konkurrensen.

Den första tolkningsfrågan punkt a i mål C-259/10 och den första tolkningsfrågan i mål C-260/10

- 37 De nationella domstolarna har ställt dessa frågor för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet ska tolkas så – när det är fråga om två hasardspel som behandlas olika vad gäller beviljande av undantag från mervärdesskatteplikt enligt

artikel 13 B f i sjätte direktivet –, att det ska beaktas att olika tillståndskategorier gäller för de två spelen och att spelen styrs av olika regelverk med avseende på tillsyn och reglering, eller om nämnda princip ska tolkas så, att detta inte ska beaktas.

- 38 Enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet är vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel undantagna från mervärdesskatt om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat.
- 39 Detta undantag från skatteplikt är motiverat av praktiska skäl, eftersom det lämpar sig dåligt att ta ut mervärdesskatt på transaktioner som rör hasardspel, och inte av en önskan att tillförsäkra denna verksamhet en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattehänseende, vilket är fallet för tillhandahållande av vissa tjänster av allmänintresse inom den sociala sektorn (se dom av den 13 juli 2006 i mål C-89/05, *United Utilities*, REG 2006, s. I-6813, punkt 23, och av den 10 juni 2010 i mål C-58/09, *Leo-Libera*, REU 2010, s. I-5189, punkt 24).
- 40 Det framgår redan av ordalydelsen i artikel 13 B f i sjätte direktivet att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning när de bestämmer huruvida berörda transaktioner ska undantas från skatteplikt eller beskattas, eftersom den gör det möjligt för medlemsstaterna att fastställa villkor och begränsningar för undantaget från skatteplikt (se dom i det ovannämnda målet *Leo-Libera*, punkt 26).
- 41 När medlemsstaterna använder sig av sin möjlighet enligt denna bestämmelse att fastställa villkoren och begränsningarna för undantaget och, således, att välja huruvida transaktioner ska beläggas med mervärdesskatt, måste de emellertid iaktta principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, *Fischer*, REG 1998, s. I-3369, punkt 27, och domen i de ovannämnda förenade målen *Linneweber och Akritidis*, punkt 24).

- 42 Sålom domstolen erinrade om ovan i punkt 32 är denna princip till hinder för att jämförbara tjänster behandlas olika i mervärdesskattelhänseende.
- 43 Frågan huruvida två tjänster är jämförbara i den mening som avses i den rättspraxis till vilken det hänvisats ovan i punkt 32 ska huvudsakligen besvaras med utgångspunkt från genomsnittskonsumentens synvinkel (se, analogt, dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 29), och konstlade skillnader grundade på obetydliga olikheter ska inte beaktas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkterna 22 och 23).
- 44 Två tjänster är alltså jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenterna – vilket ska avgöras på grundval av huruvida de används på ett jämförbart sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra tjänsten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 maj 2001 i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 27, och, analogt, dom av den 11 augusti 1995 i de förenade målen C-367/93-C-377/93, Roders m.fl., REG 1995, s. I-2229, punkt 27, och dom av den 27 februari 2002 i mål C-302/00, kommissionen mot Frankrike, REG 2002, s. I-2055, punkt 23).
- 45 Enligt fast rättspraxis utgör principen om skatteneutralitet – såvitt avser uppbörd av mervärdesskatt – hinder för en allmän differentiering mellan otillåtna och tillåtna transaktioner (se, bland annat, dom av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol, REG 1988, s. 3627, punkt 18, av den 29 juni 1999 i mål C-158/98, Coffeeshop "Siberië", REG 1999, s. I-3971, punkterna 14 och 21, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 50). Domstolen har härav dragit slutsatsen att medlemsstaterna inte kan fastställa undantag från skatteplikt enbart för tillåtna hasardspel (domen i det ovannämnda målet Fischer, punkt 28). Frågan huruvida en viss hasardspelsverksamhet är laglig eller olaglig kan således inte beaktas vid bedömningen av huruvida två hasardspel är jämförbara.

- 46 Det framgår även av domstolens praxis att identiteten hos dem som tillhandahåller spel eller automater för hasardspel, och den rättsliga form i vilken de bedriver sina rörelser, i princip saknar betydelse för bedömningen av om spelen eller spelautomaterna är jämförbara (se domen i de ovannämnda förenade målen Linneweber och Akritidis, punkterna 25 och 29 samt där angiven rättspraxis).
- 47 Dessutom följer det av nämnda dom, särskilt av punkterna 29 och 30, att skillnader mellan å ena sidan pubar och spelhallar och å andra sidan kasinon med tillstånd vad gäller det sammanhang i vilket hasardspelen tillhandahålls i dessa lokaler, särskilt vad gäller den geografiska och den tidsmässiga tillgängligheten samt miljön, inte har någon betydelse för frågan huruvida spelen ska anses jämförbara.
- 48 Enligt punkterna 29 och 30 i domen i det ovannämnda målet Fischer kan slutligen den omständigheten att bara en av de två typerna av spel är belagd med en icke harmoniserad skatt inte leda till slutsatsen att de två speltyperna inte är jämförbara. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skulle i själva verket snedvridas om medlemsstaterna kunde ändra systemets tillämpning beroende på förekomsten av andra, icke harmoniserade skatter.
- 49 Härav följer att de skillnader mellan regelverk som de nationella domstolarna har hänvisat till saknar betydelse för bedömningen av huruvida de berörda spelen är jämförbara.
- 50 Denna slutsats påverkas inte av att domstolen i vissa undantagsfall, med hänsyn till de berörda branschernas särdrag, har funnit att skillnader mellan regelverket och den rättsliga ordning som styr de berörda varorna eller tjänsterna – såsom vad gäller möjligheten att få ersättning för kostnaderna för ett läkemedel eller skyldigheten för tjänstetillhandahållaren att tillhandahålla samhällsomfattande tjänster – kan skapa skillnader ur konsumentens synvinkel vad gäller frågan huruvida tjänsterna fyller vederbörandes behov (se dom av den 3 maj 2001 i det ovannämnda målet kommissionen

mot Frankrike, punkt 27, och av den 23 april 2009 i mål C-357/07, TNT Post UK, REG 2009, s. I-3025, punkterna 38, 39 och 45).

- 51 Med hänsyn till det ovan anförda ska den första tolkningsfrågan punkt a i mål C-259/10 och den första tolkningsfrågan i mål C-260/10 besvaras enligt följande: När det är fråga om två hasardspel som behandlas olika vad gäller beviljande av undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet, ska principen om skatteneutralitet tolkas så, att det inte ska beaktas att olika tillståndskategorier gäller för de två spelen och att spelen styrs av olika regelverk med avseende på tillsyn och reglering.

Den andra tolkningsfrågan i mål C-260/10

- 52 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida skillnader i fråga om lägsta och högsta tillåtna insatser och vinster, vinstchanser, tillgängliga format och möjligheten till interaktion mellan spelaren och penningautomaten ska beaktas vid prövningen, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, av huruvida två typer av penningautomater är jämförbara och ska behandlas lika i mervärdesskattehänseende.
- 53 Först och främst kan det konstateras att principen om skatteneutralitet inte kan tolkas så, att vadslagning, lotterier och andra hasardspel alltid ska anses utgöra jämförbara tjänster i den mening som avses med principen i fråga, eftersom en sådan tolkning skulle medföra att artikel 13 B f i sjätte direktivet och det utrymme för skönsässig bedömning som medlemsstaterna har enligt nämnda artikel – och som domstolen erinrade om i punkt 40 ovan – helt förlorade sin ändamålsenliga verkan. En medlemsstat kan således begränsa undantaget från mervärdesskatteplikt till vissa former

av hasardspel (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Leo-Libera, punkt 35).

- 54 Det framgår av nämnda dom att principen om skatteneutralitet inte ska anses åsidosatt när en medlemsstat belägger tjänster som tillhandahålls med hjälp av penningautomater med mervärdesskatt men undantar vadslagning på hästkapplöpningar, vadslagning med fasta odds, lotterier och lottdragningar från nämnda skatt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Leo-Libera, punkterna 9, 10 och 36).
- 55 För att inte principen om skatteneutralitet ska bli innehållslös och för att det gemensamma systemet för mervärdesskatt inte ska snedvridas får en skillnad i behandling i mervärdesskattehänseende emellertid inte vara grundad på detaljskillnader i strukturen, användningen eller reglerna med avseende på de berörda spelen som avser samma spelkategori, såsom spel på penningautomater.
- 56 Det framgår av punkterna 43 och 44 ovan att prövningen av frågan huruvida hasardspel som beskattas olika är jämförbara – vilket är en prövning som det ankommer på den nationella domstolen att göra mot bakgrund av omständigheterna i det enskilda fallet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006 i de förenade målen C-443/04 och C-444/04, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, REG 2006, s. I-3617, punkterna 42 och 45, och domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 48) – ska göras med utgångspunkt från genomsnittskonsumentens synvinkel, med beaktande av relevanta eller viktiga omständigheter som kan ha ett betydande inflytande på nämnda konsuments beslut att välja det ena eller det andra spelet.
- 57 Domstolen finner härvid att skillnader i fråga om lägsta och högsta tillåtna insatser och vinster, vinstchanser, tillgängliga format och möjligheten till interaktion mellan spelare och penningautomat kan ha ett betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut, eftersom attraktionskraften i hasardspel huvudsakligen består i möjligheten att vinna.

- 58 Med hänsyn till det ovan anförda ska den andra tolkningsfrågan i mål C-260/10 besvaras enligt följande: Vid prövningen, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, av huruvida två typer av penningautomater är jämförbara och ska behandlas lika i mervärdesskattehänseende, ska det göras en bedömning av huruvida spelens användning är jämförbar ur genomsnittskonsumentens synvinkel och fyller samma behov hos vederbörande, varvid särskilt ska beaktas lägsta och högsta tillåtna insatser och vinster samt vinstchanser.

Den andra tolkningsfrågan i mål C-259/10

- 59 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) har ställt den andra frågan i mål C-259/10 för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en skattskyldig person har rätt att kräva återbetalning av mervärdesskatt som betalats för vissa tjänster med hänvisning till att nämnda princip har åsidosatts, när skattemyndigheterna i den berörda medlemsstaten i sin praxis har behandlat jämförbara tjänster såsom undantagna från mervärdesskatteplikt, trots att de inte är det enligt tillämplig nationell lagstiftning.
- 60 Denna fråga avser Commissioners argument i det nationella målet, att beskattningen av del III-automaterna inte stred mot principen om skatteneutralitet eftersom det följde av bestämmelserna i 1994 års mervärdesskattelag att de första referensautomaterna inte heller var undantagna från mervärdesskatteplikt, även om Commissioners medgav att de under de berörda åren inte hade belagt dessa automater med mervärdesskatt.

- ⁶¹ Domstolen erinrar härvid om att principen om skatteneutralitet på mervärdesskatteområdet är ett uttryck för principen om likabehandling (se, bland annat, dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark, REG 2009, s. I-10567, punkt 41, och av den 10 juni 2010 i mål C-262/08, CopyGene, REU 2010, s. I-5053, punkt 64).
- ⁶² Även om en myndighet som beslutar i enlighet med en generell praxis kan vara bunden av denna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 1987 i mål 268/84, Ferriera Valsabbia mot kommissionen, REG 1987, s. 353, punkterna 14 och 15, och av den 28 juni 2005 i de förenade målen C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P-C-208/02 P och C-213/02 P, Dansk Rørindustri m.fl. mot kommissionen, REG 2005, s. I-5425, punkt 211), ska principen om likabehandling icke desto mindre tillämpas mot bakgrund av legalitetsprincipen, enligt vilken ingen till sin egen förmån kan åberopa en rättsstridig åtgärd som gynnat någon annan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 oktober 1984 i mål 188/83, Witte mot parlamentet, REG 1984, s. 3465, punkt 15, av den 4 juli 1985 i mål 134/84, Williams mot revisionsrätten, REG 1985, s. 2225, punkt 14, samt av den 10 mars 2011 i mål C-51/10 P, Agencja Wydawnicza Technopol mot harmoniseringsbyrån, REU 2010, s. I-1541, punkterna 75 och 76).
- ⁶³ Härav följer att en skattskyldig person inte med framgång kan göra gällande att en viss tjänst ska behandlas likadant som en annan i skattehänseende, när behandlingen av den andra tjänsten stred mot tillämplig nationell lagstiftning.
- ⁶⁴ Den andra tolkningsfrågan i mål C-259/10 ska således besvaras enligt följande: Principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en skattskyldig person inte har rätt att kräva återbetalning av mervärdesskatt som betalats för vissa tjänster med hänvisning till att nämnda princip har åsidosatts, när skattemyndigheterna i den berörda medlemsstaten i sin praxis har behandlat jämförbara tjänster såsom undantagna från mervärdesskatteplikt, trots att de inte är det enligt tillämplig nationell lagstiftning.

- 65 Med hänsyn till detta svar saknas det anledning att besvara den tredje och den fjärde tolkningsfrågan i mål C-259/10.

Den tredje tolkningsfrågan i mål C-260/10

- 66 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en medlemsstat som har använt sitt utrymme för skönsmässig bedömning enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet för att undanta tillhandahållanden av anläggningar för hasardspel från mervärdesskatt, men belagt en kategori automater som uppfyller vissa kriterier med sådan skatt, kan åberopa – till bemötande av en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som grundas på att nämnda stat åsidosatt principen om skatteneutralitet – att den handlat med all vederbörlig skyndsamhet för att möta utvecklingen av en ny sorts automat som inte uppfyller nämnda kriterier.
- 67 Denna fråga avser Commissioners argument att det, vid tidpunkten för antagandet av de i det nationella målet aktuella nationella bestämmelserna, enligt vilka del III-automater inte omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt för hasardspel, inte fanns några jämförbara spelautomater som var undantagna från mervärdesskatteplikt. Skillnaden i behandling av jämförbara automater uppstod enligt Commissioners inte förrän senare, till följd av att det utvecklades en ny sorts penningautomat som skattemyndigheterna inte fick kännedom om förrän en viss tid efter det att de hade börjat säljas. Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland handlade sedan med all vederbörlig skyndsamhet genom att inom skälig tid vidta lämpliga åtgärder för att sätta stopp för skillnaden i behandling i skattehänseende.
- 68 Domstolen erinrar först och främst om att en medlemsstat som har fastställt villkor eller begränsningar för undantag från mervärdesskatteplikt för hasardspel som strider

mot principen om skatteneutralitet inte kan åberopa dessa villkor eller begränsningar till stöd för att neka den som bedriver sådan spelverksamhet ett sådant undantag från skatteplikt som vederbörande har laglig rätt till enligt sjätte direktivet (se domen i de ovannämnda förenade målen Linneweber och Akritidis, punkt 37).

- 69 Artikel 13 B f i sjätte direktivet har således direkt effekt på så sätt att den kan åberopas i nationella domstolar av den som bedriver verksamhet med hasardspel eller hasardspelsautomater, i syfte att förhindra att bestämmelser i nationell rätt som strider mot denna bestämmelse tillämpas (se domen i de ovannämnda förenade målen Linneweber och Akritidis, punkt 38).
- 70 För att en bestämmelse i ett direktiv ska ha sådan direkt effekt krävs det inte att den berörda medlemsstaten medvetet har gjort fel eller förfarit vårdslöst vid införlivandet av det berörda direktivet och inte heller att det har skett en tillräckligt klar överträdelse av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer, REG 2002, s. I-6325, punkterna 25 och 27, av den 5 oktober 2004 i de förenade målen C-397/01-C-403/01, Pfeiffer m.fl., REG 2004, s. I-8835, punkt 103, och av den 10 april 2008 i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 36).
- 71 Det ska dessutom beaktas att det följde av den berörda nationella lagstiftningen att tillhandahållanden av anläggningar för vadslagning eller hasardspel i princip var undantagna från mervärdesskatteplikt, utom tillhandahållanden av spelautomater som uppfyllde vissa kriterier. Att sådana kriterier för begränsning av undantaget har fastställts innebär att medlemsstaten inte med framgång kan göra gällande att den var av uppfattningen att det inte fanns några automater som inte uppfyllde kriterierna och att den inte ens borde ha räknat med möjligheten att sådana automater kunde komma att utvecklas.

- 72 I övrigt framgår det av beslutet att begära förhandsavgörande och av de synpunkter som Förenade kungarikets regering har inkommit med, att Gaming Board – regleringsorganet för spel och således en administrativ enhet i den berörda medlemsstaten – kände till att det fanns nya penningautomater redan innan de hade börjat användas kommersiellt.
- 73 Med hänsyn till dessa omständigheter kan Commissioners inte vinna framgång med argumentet att skattemyndigheterna först senare fick kännedom om automaterna för att rättfärdiga att de två typerna av penningautomater behandlades olika under en period.
- 74 Den tredje tolkningsfrågan i mål C-260/10 ska således besvaras enligt följande: Principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en medlemsstat som har använt sitt utrymme för skönsmässig bedömning enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet för att undanta tillhandahållanden av anläggningar för hasardspel från mervärdesskatt, men belagt en kategori automater som uppfyller vissa kriterier med sådan skatt, inte kan åberopa – till bemötande av en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som grundas på att denna stat åsidosatt principen om skatteneutralitet – att den handlat med all vederbörlig skyndsamhet för att möta utvecklingen av en ny sorts automat som inte uppfyller nämnda kriterier.

Rättegångskostnader

- 75 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen vid de nationella domstolarna utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på de nationella domstolarna att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) Principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en skillnad i behandling i mervärdesskattehänseende mellan två tjänster som ur konsumentens synvinkel är identiska eller jämförbara och som tillgodoser samma behov hos konsumenten i sig är tillräcklig för att principen om skatteneutralitet ska anses ha åsidosatts. För att ett sådant åsidosättande ska kunna konstateras krävs således inte att det dessutom fastställs att det föreligger faktisk konkurrens mellan de berörda tjänsterna eller att nämnda skillnad i behandling har medfört en snedvridning av konkurrensen.
- 2) När det är fråga om två hasardspel som behandlas olika vad gäller beviljande av undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 B f i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, ska principen om skatteneutralitet tolkas så, att det inte ska beaktas att olika tillståndskategorier gäller för de två spelen och att spelen styrs av olika regelverk med avseende på tillsyn och reglering.
- 3) Vid prövningen, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, av huruvida två typer av penningautomater är jämförbara och ska behandlas lika i mervärdesskattehänseende, ska det göras en bedömning av huruvida spelens användning är jämförbar ur genomsnittskonsumentens synvinkel och fyller samma behov hos vederbörande, varvid särskilt ska beaktas lägsta och högsta tillåtna insatser och vinster samt vinstchanser.

- 4) **Principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en skattskyldig person inte har rätt att kräva återbetalning av mervärdesskatt som betalats för vissa tjänster med hänvisning till att nämnda princip har åsidosatts, när skattemyndigheterna i den berörda medlemsstaten i sin praxis har behandlat jämförbara tjänster såsom undantagna från mervärdesskatteplikt, trots att de inte är det enligt tillämplig nationell lagstiftning.**

- 5) **Principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en medlemsstat som har använt sitt utrymme för skönsmässig bedömning enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet 77/388 för att undanta tillhandahållanden av anläggningar för hasardspel från mervärdesskatt, men belagt en kategori automater som uppfyller vissa kriterier med sådan skatt, inte kan åberopa – till bemötande av en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som grundas på att denna stat åsidosatt principen om skatteneutralitet – att den handlat med all vederbörlig skyndsamhet för att möta utvecklingen av en ny sorts automat som inte uppfyller nämnda kriterier.**

Underskrifter