

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

10. november 2011 *

I de forenede sager C-259/10 og C-260/10,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Det Forenede Kongerige) og Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelser af 20. og 19. april 2010, indgået til Domstolen den 26. maj 2010, i sagerne

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

mod

The Rank Group plc,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (refererende dommer) og D. Šváby,

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: Y. Bot
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. juni 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

- The Rank Group plc ved K. Lasok, QC, og barrister V. Sloane, for solicitor P. Drinkwater
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Hathaway, som befuldmægtiget, bistået af barrister G. Peretz
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af princippet om afgiftens neutralitet ved anvendelsen af artikel 13, punkt B, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning

om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

- 2 Anmodningerne er blevet indgivet under to sager mellem på den ene side Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) og på den anden side The Rank Group plc (herefter »Rank«) vedrørende Commissioners' afslag på Ranks anmodning om tilbagebetaling af merværdiafgift (herefter »moms«), som denne havde betalt af ydelser leveret i forbindelse med visse spil i perioden 2002-2005.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

- 3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), momspålægges »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.
- 4 Direktivets artikel 13 med titlen »Afgiftsfritagelser i indlandet« bestemmer:

»[...]

B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

- f) væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat

[...]«

Nationale bestemmelser

Den nationale momslovgivning

- 5 I henhold til section 31(1) i momsloven af 1994 (Value Added Tax Act 1994), i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven af 1994«), er levering af varer eller tjenesteydelser fritaget, hvis de svarer til en af de transaktioner, der er beskrevet i lovens Schedule 9.

6 Gruppe 4 i Schedule 9 med overskriften »Væddemål, spil og lotterier« foreskrev i nr. 1 en fritagelse af tilrådhedsstillelse af alle faciliteter til væddemål eller hasardspil.

7 Note 1-3 til gruppe 4 foreskrev:

»(1) Nr. 1 indbefatter ikke:

[...]

(b) indrømmelse af en ret til at deltage i et spil, for hvilket betaling kan kræves i henhold til section 14 i [spilleloven af 1968 (Gaming Act 1968)] [...]

[...]

(d) tilrådhedsstillelse af en spillemaskine.

[...]

(2) »Hasardspil« har samme betydning som i spilleloven af 1968 [...]

(3) Ved »spillemaskine« forstås en maskine, som opfylder følgende kriterier:

- (a) Den er konstrueret eller tilpasset til, at der spilles hasardspil ved hjælp af den.
- (b) En spiller betaler for at spille på maskinen (undtagen i tilfælde, hvor han har mulighed for at spille uden betaling som følge af tidligere at have spillet med gevinst) enten ved at placere en mønt eller spillemønt [efter 2003: mønt, spillemønt eller anden genstand] i maskinen eller på anden måde.
- (c) Tilfældighedselementet i spillet ydes i kraft af maskinen.«

Reguleringen af spil og væddemål

- 8 Section 52(1) i spilleloven af 1968 i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »spilleloven af 1968«), foreskrev, at begrebet »spil« (gaming) som omhandlet i denne lov betød spil af hasardspil for penge eller penges værdi, og at begrebet »maskine« (machine) omfattede alle apparater.
- 9 Lovens section 26(1) og (2) bestemte:

»1. Denne lovs [Part III] finder anvendelse på enhver maskine, som

- a) er konstrueret eller tilpasset til spil af hasardspil ved brug af maskinen, og

- b) som har et møntindkast eller anden åbning til indkast af penge eller pengeværdier i form af kontanter eller spillemønter.

2. I den foregående sub-section omfatter henvisningen til spil af hasardspil ved brug af en maskine spil af hasardspil delvis ved brug af en maskine og delvist ved andre midler, hvis (og kun hvis) tilfældighedselementet i spillet ydes i kraft af maskinen.«

- 10 En maskine, der var omfattet af denne definition på en spillemaskine, kunne kun anvendes til spil på lokaliteter, som havde bevilling, og under overholdelse af visse betingelser vedrørende størrelsen af indsatser og præmier og antallet af maskiner på den givne lokalitet. Hvis en aktivitet med en maskine blev anset for at være »spil«, og maskinen ikke var omfattet af denne definition, blev dens anvendelse reguleret ved andre lovbestemmelser, som bl.a. foreskrev andre grænser for størrelsen af indsatser og præmier.
- 11 Aktiviteter, der blev anset for væddemål, blev derimod reguleret ved loven af 1963 om væddemål, spil og lotterier (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Hvis en kunde ønskede at indgå et væddemål, skulle dette foregå på et kontor med gyldig bevilling til indgåelse af væddemål (licensed betting offices, herefter »LBO«).
- 12 En lokalitet kunne kun få bevilling til enten væddemål eller spil. Der var endvidere forskel på betingelserne for opnåelse af bevilling, og lokaliteterne var underlagt forskellig regulering vedrørende bl.a. salg af alkohol og åbningstider. Væddemål fandt kun sted i LBO'er, og spil fandt kun sted på kasinoer, på udskænkingssteder, i bingo-haller og i underholdningsarkader.

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

- 13 Rank repræsenterer en i momsmæssig henseende fællesregistreret koncern, som driver bingoklubber og kasinoer i Det Forenede Kongerige, hvor kunderne tilbydes bl.a. »mekanisk bingospil om kontanter« (»mechanised cash bingo«, herefter »mc-bingo«) og spil på spillemaskiner.
- 14 Efter at have angivet og betalt moms til Commissioners af de tjenesteydelser, Rank havde leveret ved mc-bingo og spillemaskiner, indledte Rank to sager om tilbagebetaling af denne afgift ved Value Added Tax Tribunal, nu The First Tier Tribunal (Tax Chamber) (herefter »Tribunal«). Den første sag omfatter afgiftspålæggelsen af mc-bingo i perioden fra den 1. januar 2003 til den 31. december 2005. Den anden sag omfatter afgiftspålæggelsen af spillemaskiner i perioden fra den 1. oktober 2002 til den 5. december 2005.
- 15 Kravene blev i det væsentlige begrundet med det argument, at forskellige typer af MBK og spillemaskiner blev behandlet forskelligt i momslovgivningen, selv om de var sammenlignelige, endog identiske, set fra forbrugers synspunkt, og at momspålæggelsen af visse typer af mc-bingo og spillemaskiner derfor tilsidesatte princippet om afgiftsneutralitet.

Mc-bingo-sagen

- 16 Mc-bingo spilles i omgange med flere spillere. Selv om beløbet for indsatsen blev annonceret på forhånd, kunne præmiebeløbet, som afhang af det antal spillere, som deltog i et givet spil, ændres i løbet af en spilleblok og selv i løbet af den første del af et spil, og præmiesummen var ikke nødvendigvis kendt af spillerne på det tidspunkt, hvor de gjorde deres indsatser.

- 17 Det er uomtvistet blandt hovedsagens parter, at mc-bingo på grund af henvisningen i Schedule 9, gruppe 4, note 1, litra b), i momsloven af 1994 til spilleloven af 1968 kun var momsfritaget, hvis indsatsen var mindre end eller lig med 50 pence, og hvis præmierne var mindre end eller lig med 25 GBP. Hvis en af disse betingelser ikke var opfyldt, var det omhandlede spil derimod ikke afgiftsfritaget. Det er ligeledes uomtvistet, at disse to former for MBK fra forbrugers synspunkt var identiske. Commissioners har fastholdt, at der ikke desto mindre ikke var tale om en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, da det ikke var bevist, at den forskellige behandling havde påvirket konkurrencen mellem disse spil.
- 18 Ved afgørelse af 15. maj 2008 gav Tribunal Rank medhold. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, gav ved dom af 8. juni 2009 ikke Commissioners medhold i anken af denne afgørelse. Commissioners har derefter indgivet en anke af denne dom ved Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Spillemaskinesagen

- 19 Den i Schedule 9, gruppe 4, nr. 1, til momsloven af 1994 foreskrevne momsfritagelse fandt ikke anvendelse på spillemaskiner, hvis den omhandlede maskine, der blev stillet til rådighed for spillerne, var en »spillemaskine« som omhandlet i denne gruppe 4, note 1, litra d), og note 3.
- 20 De spillemaskiner, som Rank drev, og som blev anset for sådanne spillemaskiner, der samtidig henhørte under Part III i spilleloven af 1968 (herefter »Part III-spillemaskiner«), sammenlignes med to andre typer af spillemaskiner, særligt hvad angår det

forhold, om tilfældighedselementet tilvejebringes af maskinen selv eller ej, når spilsoftwaren, der er installeret på den maskine, spilleren bruger, anmoder derom.

- 21 For så vidt angår de afgiftsbelagte Part III-spillemaskiner leveres tilfældighedselementet af en elektronisk generator af tilfældige tal (»electronic random number generator«), som er en fysisk del af den maskine, spilleren benytter. Derimod består den første type af spillemaskiner, der tjener som sammenligningsgrundlag (herefter »reference I-automater«), af flere maskiner, som er elektronisk forbundet til en fælles, særskilt elektronisk generator af tilfældige tal, som dog er placeret på den samme lokalitet som de terminaler, spillerne benytter.
- 22 Den anden type af spillemaskiner, der tjener som sammenligningsgrundlag, består af »fixed odds betting terminals«, (herefter »FOBT«), som kun måtte installeres i LBO'er. En spiller, der benyttede en FOBT, væddede på resultatet af en virtuel begivenhed eller et virtuelt spil (et »format«, som blev uploaded på FOBT'ens software ved at indkaste midler i terminalen. Resultatet af begivenheden eller det virtuelle spil blev afgjort af en elektronisk generator af tilfældige tal, der var anbragt uden for den pågældende LBO's lokaler. En tvist om, hvorvidt visse typer af spil på FOBT'er tilbød væddemål eller spil i forhold til den retlige regulering af spil, blev ikke afgjort ved dom, da de berørte parter indgik en aftale. Da de ikke svarede til den momsretlige definition på en spillemaskine, var FOBT'erne fritaget for denne afgift. Indtægterne fra disse var imidlertid underlagt den almindelige afgift på væddemål.
- 23 Det var uomtvistet i sagen ved Tribunal, at de afgiftspålagte Part III-spillemaskiner og reference I-automaterne fra forbrugers synspunkt var sammenlignelige. Kommissionens anfægtede imidlertid bl.a., at disse to kategorier af maskiner stod i et konkurrenceforhold til hinanden, og at reference I-automaterne faktisk var afgiftsfritaget i henhold til den nationale lovgivning.

- 24 Ved afgørelse af 19. august 2008 gav Tribunal Rank medhold i visse af de omtvistede punkter, mens denne ret udsatte sin afgørelse vedrørende andre punkter til en senere dato. Ved denne første afgørelse fandt Tribunal bl.a., at reference I-automaterne var fritaget for moms i henhold til den nationale lovgivning. Under alle omstændigheder havde Commissioners i praksis bevidst behandlet reference I-spillemaskinerne som momsfrigitte.
- 25 Commissioners' anke af denne afgørelse blev afslået af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, den 8. juni 2009. Commissioners indgav en anke af denne dom ved Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) og anfægtede bl.a. eksistensen af en relevant praksis vedrørende momsfrigitelse af reference I-automaterne.
- 26 Den 11. december 2009 gav Tribunal Rank medhold i de oprindeligt udsatte spørgsmål. Tribunal fandt for så vidt angår reference I-automaterne, at Commissioners ikke som forsvar kunne gøre gældende, at de havde handlet med den fornødne omhu («due diligence»), selv om disse maskiner først blev markedsført efter vedtagelsen af den omhandlede nationale lovgivning. Tribunal fandt ligeledes, at princippet om afgiftsneutralitet var blevet tilsidesat med hensyn til FOBT'erne, som set fra flertallet af spillernes synspunkt på et højt abstraktionsniveau var sammenlignelige med Part III-spillemaskinerne. De to typer maskiner blev ganske enkelt anset for pengespilsmaskiner. Forskellene var ukendte for flertallet af forbrugerne og var således uden betydning for dem.
- 27 Commissioners indgav anke af dommen af 11. december 2009 ved Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Denne anke retter sig i særdeleshed mod undersøgelsen af sammenligneligheden af afgiftspålagte spillemaskiner og FOBT'er og mod forkastelsen af argumentet om due diligence.

De præjudicielle spørgsmål i sag C-259/10

28 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) fandt, at fortolkningen af EU-retten var afgørende for hovedsagens udfald, og besluttede derfor at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det i sig selv tilstrækkeligt, at der foreligger forskellig momsmæssig behandling af:

- ydelser, som er identiske, set fra forbrugerens side, eller

- ydelser, som tilfredsstillende de samme behov hos forbrugerne,

- til, at der foreligger en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, eller er det relevant at inddrage en vurdering (og i bekræftende fald, hvorledes) af
 - a) den lovmæssige og økonomiske sammenhæng

 - b) hvorvidt der består en konkurrence mellem de omhandlede identiske, eller, efter omstændighederne, sammenlignelige ydelser, og/eller

- c) om den forskellige momsmæssige behandling har medført konkurrencefordrejning?
- 2) Er en afgiftspligtig person, hvis ydelser i henhold til national lovgivning er underlagt moms [på grundlag af medlemsstatens udøvelse af sin skønmæssige beføjelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f)], berettiget til at kræve tilbagebetaling af moms, som er blevet betalt for disse ydelser på grundlag af en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet i forhold til den momsmæssige behandling af andre ydelser (herefter »sammenligningsydelser«), når
- a) sammenligningsydelserne i henhold til national lovgivning var momspligtige, men
- b) medlemsstatens skattemyndigheder fulgte en praksis, hvorefter sammenligningsydelserne blev behandlet som momsfratagne?
- 3) Hvis spørgsmål 2 besvares bekræftende, hvilken adfærd udgør i så fald en relevant praksis, og særlig:
- a) Er det påkrævet, at skattemyndighederne har foretaget en klar og utvetydig tilkendegivelse om, at sammenligningsydelserne ville blive behandlet som momsfratagne?

- b) Er det af betydning, at skattemyndighederne på det tidspunkt, hvor de foretog en tilkendegivelse, havde en ufuldstændig eller urigtig forståelse af de omstændigheder, som var relevante for den momsmæssigt korrekte behandling af sammenligningsydelse?

 - c) Er det af betydning, at moms ikke blev afregnet af de afgiftspligtige eller opkrævet af skattemyndighederne for så vidt angår sammenligningsydelse, men at skattemyndighederne efterfølgende har søgt at inddrive denne moms, med forbehold for de almindeligt gældende nationale forældelsesfrister?
- 4) Hvis forskellen i den afgiftsmæssige behandling er et resultat af en fast praksis ved de nationale skattemyndigheder på grundlag af en almindeligt anerkendt fortolkning af den rette betydning af den nationale lovgivning, gør det i så fald nogen forskel i forhold til spørgsmålet, om der foreligger en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, om:
- a) skattemyndighederne efterfølgende ændrer praksis

 - b) en national ret efterfølgende fastslår, at den ændrede praksis afspejler den korrekte betydning af den nationale lovgivning

 - c) medlemsstaten i henhold til nationale og/eller EU-retlige principper, herunder princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, [common law-princippet] estoppel, retssikkerhedsprincippet og princippet om forbud mod tilbagevirkende kraft, og/eller forældelsesfrister er udelukket fra at indkræve moms af de ydelser, som tidligere blev anset for at være fritagne?«

De præjudicielle spørgsmål i sag C-260/10

29 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) fandt ligeledes, at fortolkningen af EU-retten var afgørende for udfaldet af den verserende sag, og besluttede derfor at ud-sætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det, i et tilfælde, hvor en medlemsstat under udøvelsen af sin skønsmæssige beføjelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), momspålægger visse typer af maskiner, som anvendes til hasardspil (»Part III-spillemaskiner«), mens den opretholder en fritagelse for andre sådanne maskiner (som omfattede »FOBT'er«), og hvor det hævdes, at medlemsstaten derved tilsidesatte princippet om afgiftsneutralitet: (i) afgørende eller (ii) af betydning ved sammenligningen af Part III-spillemaskiner og FOBT'er, at

- a) FOBT'er udbød aktiviteter, som udgjorde »betting« (væddemål) i henhold til national lovgivning (eller aktiviteter, som den relevante forvaltningsmyndighed ved udøvelsen af sine forvaltningsmæssige beføjelser var parat til at behandle som »væddemål« i henhold til national lovgivning), og

- b) Part III-spillemaskiner udbød aktiviteter, som var underlagt en anden kategorisering i henhold til national lovgivning, nemlig som »spil«,

og at spil og væddemål var underlagt forskellige lovmæssige regelsæt i henhold til denne medlemsstats lovgivning om kontrol og regulering af hasardspil? I bekræftende tilfælde, hvilke forskelle i de omhandlede lovmæssige regelsæt skal den nationale ret tage i betragtning?

- 2) Ved afgørelsen af, hvorvidt princippet om afgiftsneutralitet kræver, at de typer af maskiner, der henvises til i spørgsmål 1 (FOBT'er og Part III-spillemaskiner), skal behandles ens afgiftsmæssigt: Hvilket abstraktionsniveau skal den nationale ret anlægge ved afgørelsen af, om produkterne er sammenlignelige? I særdeleshed: I hvilket omfang er det relevant at tage de følgende emner i betragtning:
- a) ligheder og forskelle blandt FOBT'er og Part III-spillemaskiner med hensyn til de tilladte maksimale indsatser og præmier
 - b) at FOBT'er kun kunne spilles på visse lokaliteter, som havde bevilling til afholdelse af væddemål, som er anderledes end — og som er underlagt lovmæssige begrænsninger, som afviger fra dem, der finder anvendelse på — lokaliteter med bevilling til spil (selv om FOBT'er og op til to Part III-spillemaskiner kunne drives ved siden af hinanden på lokaliteter med bevilling til væddemål)
 - c) at chancerne for at vinde præmier på FOBT'erne var direkte forbundet med offentliggjorte fastsatte odds, mens chancerne for at vinde præmier på Part III-spillemaskiner i visse tilfælde kunne ændres med en mekanisme, som sikrede et bestemt procentuelt afkast til den erhvervsdrivende og spilleren over tid
 - d) forskelle og ligheder i de formater, som var tilgængelige på FOBT'er og Part III-spillemaskiner
 - e) forskelle og ligheder mellem FOBT'er og Part III-spillemaskiner med hensyn til den interaktion, som kunne finde sted mellem spiller og maskine

f) hvorvidt de forhold, som der er henvist til ovenfor, var bekendte for den almindelige spiller på disse maskiner eller af denne blev anset for relevante eller væsentlige

g) om forskellen i momsmæssig behandling er begrundet i et eller flere af de ovennævnte forhold?

3) Under omstændigheder, hvor en medlemsstat under udøvelsen af sine skønmæssige beføjelser i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), har fritaget hasardspil for moms, men har momspålagt en bestemt type af maskiner, der anvendes til hasardspil:

a) findes der da i princippet en due diligence-baseret frifindelsesgrund, som en medlemsstat kan påberåbe sig imod en påstand om, at medlemsstaten har tilsidesat princippet om afgiftsneutralitet, og

b) hvis svaret på spørgsmål a) er »ja«, hvilke faktorer er da relevante ved afgørelsen af, om medlemsstaten er berettiget til at benytte sig af denne frifindelsesgrund?«

30 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 9. august 2010 er sagerne C-259/10 og C-260/10 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål, litra b) og c), i sag C-259/10

- 31 Med dette spørgsmål ønsker Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) nærmere bestemt oplyst, om princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en forskellig momsmæssig behandling af to tjenesteydelser, som er identiske eller sammenlignelige fra forbrugerens synspunkt, og som tilfredsstillende de samme behov hos denne, er tilstrækkeligt til at udgøre en tilsidesættelse af dette princip, eller om en sådan tilsidesættelse forudsætter, at der derudover dokumenteres en faktisk konkurrence mellem de omhandlede tjenesteydelser eller en konkurrencefordrejning på grund af den forskellige behandling.
- 32 Ifølge fast retspraksis er princippet om afgiftsneutralitet i særdeleshed til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. bl.a. dom af 3.5.2001, sag C-481/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3369, præmis 22, af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 41 og 54, af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 47, og af 3.3.2011, sag C-41/09, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 831, præmis 66).
- 33 Det fremgår af denne beskrivelse af nævnte princip, at når to tjenesteydelser har sammenlignelig karakter, har dette til følge, at de befinder sig i indbyrdes konkurrence.
- 34 Den faktiske eksistens af konkurrence mellem to tjenesteydelser udgør således ikke en selvstændig supplerende betingelse for tilsidesættelse af princippet om

afgiftsneutralitet, hvis de omhandlede ydelser er identiske eller sammenlignelige fra forbrugers synspunkt og tilfredsstillende de samme behov hos forbrugeren (jf. i denne retning dom af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 22 og 23, og af 17.2.2005, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, Sml. I, s. 1131, præmis 19-21, 24, 25 og 28).

- 35 Denne overvejelse har ligeledes gyldighed for så vidt angår spørgsmålet, om der foreligger konkurrencefordrejning. Den omstændighed, at to identiske eller sammenlignelige ydelser, der tilfredsstillende de samme behov, behandles momsmæssigt forskelligt, medfører som hovedregel en fordrejning af konkurrencen (jf. i denne retning dom af 29.3.2001, sag C-404/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2667, præmis 46 og 47, og af 28.6.2007, sag C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies, Sml. I, s. 5517, præmis 47-51).
- 36 På baggrund af det ovenstående skal det første spørgsmål, litra b) og c), i sag C-259/10 besvares med, at princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en forskellig momsmæssig behandling af to tjenesteydelser, som er identiske eller sammenlignelige fra forbrugers synspunkt, og som tilfredsstillende de samme behov hos denne, er tilstrækkelig til at fastslå, at der foreligger en tilsidesættelse af dette princip. En sådan tilsidesættelse forudsætter således ikke, at der derudover dokumenteres en faktisk konkurrence mellem de omhandlede tjenesteydelser eller en konkurrencefordrejning på grund af den forskellige behandling.

Det første spørgsmål, litra a), i sag C-259/10 og det første spørgsmål i sag C-260/10

- 37 Med disse spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at det, i tilfælde af at to hasardspil behandles forskelligt med hensyn til tildeling af momsfristagelse i henhold til sjette

direktivs artikel 13, punkt B, litra f), skal tages i betragtning, at de to spil henhører under forskellige bevillingskategorier og er underlagt forskellig retlige regelsæt med hensyn til kontrol og regulering.

- 38 Ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), fritages væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat, for moms.
- 39 Denne fritagelse er begrundet i praktiske hensyn, da hasardspilstransaktioner egner sig dårligt til at være momspligtige, og ikke, som det er tilfældet for visse former for tjenesteydelser af almen interesse, der udføres i den sociale sektor, i ønsket om at sikre disse former for virksomhed en mere gunstig momsbehandling (jf. dom af 13.7.2006, sag C-89/05, *United Utilities*, Sml. I, s. 6813, præmis 23, og af 10.6.2010, sag C-58/09, *Leo-Libera*, Sml. I, s. 5189, præmis 24).
- 40 Det fremgår af selve ordlyden i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), at denne bestemmelse overlader en bred skønsmargen til medlemsstaterne med hensyn til fritagelse eller afgiftspålæggelse af de omhandlede transaktioner, idet den tillader medlemsstaterne at fastsætte betingelser og begrænsninger for denne fritagelse (jf. *Leo-Libera*-dommen, præmis 26).
- 41 Medlemsstaterne skal imidlertid, når de i overensstemmelse med denne bestemmelse gør brug af muligheden for at fastsætte betingelserne og begrænsningerne for fritagelsen og dermed pålægger eller undlader at pålægge visse transaktioner moms, overholde princippet om afgiftsneutralitet, som udgør en uadskillelig del af det fælles momssystem (jf. dom af 11.6.1998, sag C-283/95, *Fischer*, Sml. I, s. 3369, præmis 27, og dommen i sagen *Linneweber og Akritidis*, præmis 24).

- 42 Som bemærket i denne doms præmis 32, er dette princip til hinder for, at levering af sammenlignelige ydelser behandles momsmæssigt forskelligt.
- 43 Ved afgørelsen af, om to tjenesteydelser er sammenlignelige som omhandlet i den nævnte retspraksis, skal der fortrinsvis tages hensyn til den gennemsnitlige forbrugers synspunkt (jf. analogt dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 29), idet kunstige sondringer på grundlag af ubetydelige forskelle herved skal undgås (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 22 og 23).
- 44 To tjenesteydelser er således sammenlignelige, hvis de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, og når de tilstedeværende forskelle ikke på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugernes afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse ydelser (jf. i denne retning dom af 3.5.2001, Kommissionen mod Frankrig, præmis 27, og analogt dom af 11.8.1995, forenede sager C-367/93 — C-377/93, Roders m.fl., Sml. I, s. 2229, præmis 27, og af 27.2.2002, sag C-302/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2055, præmis 23).
- 45 Ifølge fast retspraksis er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for, at der ved opkrævning af moms foretages en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner (jf. bl.a. dom af 5.7.1988, sag 269/86, Mol, Sml. s. 3627, præmis 18, af 29.6.1999, sag C-158/98, Coffeeshop »Siberië«, Sml. I, s. 3971, præmis 14 og 21, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 50). Domstolen har deri fastslået, at medlemsstaterne ikke kan bestemme, at fritagelsen kun skal gælde for lovligt hasardspil (Fischer-dommen, præmis 28). Den lovlige eller ulovlige karakter af udbuddet af et hasardspil kan derfor ikke tages i betragtning ved undersøgelsen af, om to hasardspil er sammenlignelige.

- 46 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at det ved vurderingen af, om hasardspil og hasardspillemaskiner er sammenlignelige, som udgangspunkt ikke er relevant, hvem udbyderen af disse hasardspil og spillemaskiner er, eller i hvilken retlig form denne udøver sin virksomhed (jf. dommen i sagen Linneweber et Akritidis, præmis 25 og 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Der fremgår derudover af nævnte dom og særlig dennes præmis 29 og 30, at de forskelle, der findes mellem på den ene side pubber og spillehaller og på den anden side godkendte kasinoer for så vidt angår de omstændigheder, hvorunder hasardspillene udbydes, og særligt den geografiske og tidsmæssige tilgængelighed samt omgivelserne, ikke har betydning for disse spilssammenlignelige karakterer.
- 48 Endelig fremgår det af Fischer-dommen præmis 29 og 30, at den omstændighed, at kun et ud af to typer af spil pålægges en ikke-harmoniseret afgift, ikke kan begrunde den konklusion, at disse typer af spil ikke er sammenlignelige. Det ville føre til en forkert anvendelse af det fælles momssystem, hvis medlemsstaterne kunne tilpasse anvendelsen heraf til andre, ikke-harmoniserede afgifter.
- 49 Det følger deraf, at de af de forelæggende retter påberåbte forskelle i de retlige regelsæt er uden betydning ved bedømmelsen af de omhandlede spilssammenlignelighed.
- 50 Dette ændres ikke af den omstændighed, at Domstolen i visse ekstraordinære tilfælde, henset til de omhandlede sektors konkrete forhold, har anerkendt, at forskelle i regulering og det retlige regelsæt, der regulerer levering af de omhandlede goder og tjenesteydelser, som hvorvidt et lægemiddel refunderes, eller endda om en befordringspligtig virksomhed pålægges afgift, kan give anledning til en sondring set fra forbrugers synsvinkel med hensyn til, hvad der tjener dennes behov (jf. dommen af

3.5.2001 i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 27, og dom af 23.4.2009, sag C-357/07, TNT Post UK, Sml. I, s. 3025, præmis 38, 39 og 45).

- 51 På baggrund af det ovenstående skal det første spørgsmål, litra a), i sag C-259/10 og det første spørgsmål i sag C-260/10 besvares med, at princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at det, i tilfælde af at to hasardspil behandles forskelligt med hensyn til tildeling af momsfratagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), ikke skal tages i betragtning, at de to spil henhører under forskellige bevilningskategorier og er underlagt forskellige retlige regelsæt med hensyn til kontrol og regulering.

Det andet spørgsmål i sag 260/10

- 52 Med dette spørgsmål ønsker Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) nærmere bestemt oplyst, om der ved bedømmelsen af, om to typer af spillemaskiner er sammenlignelige, henset til princippet om afgiftsneutralitet, og kræver samme momsmæssige behandling, skal tages hensyn til forskelle med hensyn til minimums- og maksimumsindsatser og -gevinster, chancerne for gevinst, de tilgængelige spilleformer og muligheden for interaktion mellem spilleren og spillemaskinen.
- 53 Det bemærkes for det første, at princippet om afgiftsneutralitet ikke kan fortolkes således, at væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge alle skal anses for sammenlignelige ydelser i henhold til dette princip, uden at artikel 13, punkt B, litra f), og den skønsmargen, som denne bestemmelse giver medlemsstaterne (nævnt i denne doms præmis 40), berøves enhver virkning. En medlemsstat kan

således begrænse momsfrigtagelsen til visse former for hasardspil (jf. i denne retning Leo-Libera-dommen, præmis 35).

- 54 Det følger af den nævnte dom, at dette princip ikke tilsidesættes, når en medlemsstat momspålægger tjenesteydelser leveret ved spillemaskiner, mens væddemål om offentlige hestevæddeløb, »fixed-odds«-væddemål, lotterier og udtrækninger fritages for afgiften (jf. i denne retning Leo-Libera-dommen, præmis 9, 10 og 36).
- 55 For at undgå, at princippet om afgiftsneutralitet skal miste sin betydning og det fælles momssystem fordrejes, kan en momsmæssig forskelsbehandling ikke begrundes med mindre forskelle i strukturen, anvendelsesmåden eller reglerne for de omhandlede spil, som alle tilhører samme spillkategori, såsom spillemaskiner.
- 56 Det fremgår af denne doms præmis 43 og 44, at afgørelsen af, om hasardspil, der afgiftspålægges forskelligt, er sammenlignelige, hvilken påhviler den nationale ret under hensyntagen til sagens omstændigheder (jf. i denne retning dom af 27.4.2006, forenede sager C-443/04 og C-444/04, Solleveld og van den Hout-van Eijsbergen, Sml. I, s. 3617, præmis 42 og 45, og Marks & Spencer-dommen, præmis 48), skal foretages med udgangspunkt i gennemsnitsforbrugerens synspunkt og skal tage alle relevante eller væsentlige omstændigheder i betragtning, som på betydningsfuld vis kan påvirke forbrugerens beslutning om at benytte det ene eller andet spil.
- 57 I den henseende vil forskelle med hensyn til minimums- og maksimumsindsatser og -gevinster, chancerne for gevinst, de tilgængelige spilleformer og muligheden for interaktion mellem spilleren og spillemaskinen kunne have en betydelig indflydelse på gennemsnitsforbrugerens beslutning, idet det tiltrækkende ved hasardspil eller pengespil først og fremmest består i muligheden for at vinde.

- 58 På baggrund af det ovenstående skal det andet spørgsmål i sag C-260/10 besvares med, at det ved bedømmelsen af, om to typer af spillemaskiner er sammenlignelige, henset til princippet om afgiftsneutralitet, og kræver samme momsmæssige behandling, skal efterprøves, om anvendelsen af disse typer er sammenlignelig fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt og tilfredsstillende de samme behov hos denne, hvorved de elementer, der vil kunne tages i betragtning i denne henseende bl.a. omfatter minimums- og maksimumsindsatser og -gevinster samt chancerne for gevinst.

Det andet spørgsmål i sag C-259/10

- 59 Med det andet spørgsmål i sag C-259/10 ønsker Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) nærmere bestemt oplyst, om princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person kan kræve tilbagebetaling af moms, der er blevet betalt af visse tjenesteydelser, ved at gøre gældende, at dette princip er blevet tilsidesat, når den berørte medlemsstats afgiftsmyndigheder i praksis har behandlet sammenlignelige tjenesteydelser som afgiftsfritagne ydelser, selv om de ikke er momsfrigitte i henhold til den relevante nationale lovgivning.
- 60 Dette spørgsmål vedrører det anbringende, som Commissioners har fremført i hovedsagen, ifølge hvilket afgiftspåleggelsen af Part III-spillemaskiner ikke tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet, fordi reference I-spillemaskinerne i henhold til momsloven af 1994 heller ikke var momsfrigitte, selv om Commissioners medgiver, at de ikke i de i hovedsagen omhandlede år opkrævede moms af disse maskiner.

- 61 Det bemærkes i denne henseende, at princippet om afgiftsneutralitet er udtryk for en overførsel af det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet (jf. bl.a. dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 41, og af 10.6.2010, sag C-262/08, CopyGene, Sml. I, s. 5053, præmis 64).
- 62 Selv om en offentlig forvaltning, der følger en almindelig praksis, kan være bundet af denne (jf. i denne retning dom af 21.1.1987, sag 268/84, Ferriera Valsabbia mod Kommissionen, Sml. s. 353, præmis 14 og 15, og af 28.6.2005, forenede sager C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P — C-208/02 P og C-213/02 P, Dansk Rørindustri m.fl. mod Kommissionen, Sml. I, s. 5425, præmis 211), skal overholdelsen af ligebehandlingsprincippet ikke desto mindre forenes med overholdelsen af legalitetsprincippet, ifølge hvilket ingen til egen fordel kan påberåbe sig en ulovlighed, der er begået til fordel for andre (jf. i denne retning dom af 9.10.1984, sag 188/83, Witte mod Parlamentet, Sml. s. 3465, præmis 15, af 4.7.1985, sag 134/84, Williams mod Revisionsretten, Sml. s. 2225, præmis 14, og af 10.3.2011, sag C-51/10 P, Agencja Wydawnicza Technopol mod KHIM, Sml. I, s. 1541, præmis 75 og 76).
- 63 Det følger deraf, at en afgiftspligtig person ikke kan kræve, at en bestemt ydelse skal pålægges samme afgiftsmæssige behandling som en anden ydelse, når denne sidstnævnte behandling ikke er i overensstemmelse med den relevante nationale lovgivning.
- 64 Som følge deraf skal det andet spørgsmål i sag C-259/10 besvares med, at princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person ikke kan kræve tilbagebetaling af moms, der er blevet betalt af visse tjenesteydelser, ved at gøre gældende, at dette princip er blevet tilsidesat, når den berørte medlemsstats afgiftsmyndigheder i praksis har behandlet sammenlignelige tjenesteydelser som afgiftsfri-tagne ydelser, selv om de ikke er momsfritaget i henhold til den relevante nationale lovgivning.

- 65 Henset til dette svar er det uforholdende at besvare det tredje og fjerde spørgsmål, som er blevet forelagt i sag C-259/10.

Det tredje spørgsmål i sag C-260/10

- 66 Med dette spørgsmål ønsker Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) nærmere bestemt oplyst, om princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en medlemsstat, der har benyttet sig af sine skønsbeføjelser i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), og har momsfrataget tilrådgighedsstillelse af ethvert middel til hasardspil, samtidig med at den har udelukket en kategori af spillemaskiner, der opfylder visse kriterier, fra denne fritagelse, kan modsætte sig en anmodning om tilbagebetaling af moms, som begrundes med tilsidesættelsen af dette princip, med den begrundelse, at medlemsstaten har reageret med den fornødne omhu på udviklingen af en ny type af spillemaskiner, som ikke opfylder disse kriterier.
- 67 Dette spørgsmål vedrører Commissioners' anbringende om, at der på det tidspunkt, hvor de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser, der udelukkede Part III-spillemaskiner fra momsfratagelsen for hasardspil, blev vedtaget, ikke fandtes sammenlignelige spillemaskiner, der var fritagne. Forskellen i behandlingen af sammenlignelige maskiner opstod først senere på grund af udviklingen af en ny type spillemaskiner, som afgiftsmyndighederne først blev opmærksomme på et vist stykke tid efter, at de begyndte at blive markedsført. Efterfølgende handlede Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland med den fornødne omhu ved inden for en rimelig tidsfrist at vedtage passende foranstaltninger til at tilendebringe den forskellige afgiftsmæssige behandling.
- 68 Det bemærkes i den henseende for det første, at når de betingelser og begrænsninger, som en medlemsstat har fastsat med hensyn til momsfratagelsen for hasardspil eller

spil om penge, er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, kan medlemsstaten ikke påberåbe sig disse betingelser eller begrænsninger med henblik på at nægte en person, der driver virksomhed med sådanne spil, den afgiftsfritagelse, han med rette kan gøre krav på i henhold til sjette direktiv (jf. Linneweber og Akritidis-dommen, præmis 37).

⁶⁹ Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), har direkte virkning, således at en person, der driver virksomhed med hasardspil og hasardspillemaskiner, kan påberåbe sig denne bestemmelse for de nationale domstole med henblik på at tilsidesætte regler i national ret, der er uforenelige hermed (jf. Linneweber og Akritidis-dommen, præmis 38).

⁷⁰ En sådan direkte virkning af en bestemmelse i et direktiv er således ikke afhængig af, at der foreligger en forsættelig fejl, eller at vedkommende medlemsstat har handlet uagtsomt ved gennemførelsen af det omhandlede direktiv, eller at der foreligger en tilstrækkeligt kvalificeret overtrædelse af EU-retten (jf. i denne retning dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 25 og 27, og af 5.10.2004, forenede sager C-397/01 - C-403/01, Pfeiffer m.fl., Sml. I, s. 8835, præmis 103, samt dommen af 10.4.2008 i Marks & Spencer-sagen, præmis 36).

⁷¹ Derudover skal det tages i betragtning, at i henhold til den omhandlede nationale lovgivning var tilrådighedsstillelse af ethvert middel til indgåelse af væddemål eller spil af hasardspil i princippet fritaget for moms med undtagelse af tilrådighedsstillelse af spillemaskiner, der opfyldte visse kriterier. Fastsættelsen af sådanne afgrænsningskriterier udelukker, at medlemsstaten kan fremføre, at den var af den opfattelse, at der ikke fandtes maskiner, der ikke opfyldte disse kriterier, og at medlemsstaten ikke havde skullet tage muligheden for udviklingen af sådanne maskiner i betragtning.

- 72 Det fremgår i øvrigt af forelæggelsesafgørelsen og af Det Forenede Kongeriges bemærkninger, at Gaming Board, som var den enhed, der regulerede spil, og som således var en af den omhandlede medlemsstats administrative instanser, var underrettet om eksistensen af de nye spillemaskiner, selv før de fandt kommerciel anvendelse.
- 73 Henset til disse forhold kan Commissioners' anbringende om, at skattemyndighedernes senere erkendelse af spillemaskinernes eksistens i en vis periode begrundes forskelsbehandlingen af de to typer spillemaskiner, ikke tiltrædes.
- 74 Som følge deraf skal det tredje spørgsmål i sag C-260/10 besvares med, at princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en medlemsstat, der har benyttet sig af sine skønsbeføjelser i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), og har moms fritaget tilrådighedsstillelse af ethvert middel til hasardspil, samtidig med at den har udelukket en kategori af spillemaskiner, der opfylder visse kriterier, fra denne fritagelse, ikke kan modsætte sig en anmodning om tilbagebetaling af moms, som begrundes med tilsidesættelsen af dette princip, med den begrundelse, at medlemsstaten har reageret med den fornødne omhu på udviklingen af en ny type af spillemaskiner, som ikke opfylder disse kriterier.

Sagsomkostningerne

- 75 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de forelæggende retter, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

- 1) Princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en forskellig merværdiafgiftsmæssig behandling af to tjenesteydelser, som er identiske eller sammenlignelige fra forbrugerens synspunkt, og som tilfredsstillende de samme behov hos denne, er tilstrækkelig til at fastslå, at der foreligger en tilsidesættelse af dette princip. En sådan tilsidesættelse forudsætter således ikke, at der derudover dokumenteres en faktisk konkurrence mellem de omhandlede tjenesteydelser eller en konkurrencefordrejning på grund af den forskellige behandling.

- 2) Princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at det, i tilfælde af at to hasardspil behandles forskelligt med hensyn til tildeling af merværdiafgiftsfritagelse i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, ikke skal tages i betragtning, at de to spil henhører under forskellige bevillingskategorier og er underlagt forskellige retlige regelsæt med hensyn til kontrol og regulering.

- 3) Ved bedømmelsen af, om to typer af spillemaskiner er sammenlignelige, henset til princippet om afgiftsneutralitet, og kræver samme merværdiafgiftsmæssige behandling, skal det efterprøves, om anvendelsen af disse typer er sammenlignelig fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt og tilfredsstillende de samme behov hos denne, hvorved de elementer, der vil kunne tages i betragtning i denne henseende bl.a. omfatter minimums- og maksimumsindsatser og -gevinster samt chancerne for gevinst.

- 4) Princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person ikke kan kræve tilbagebetaling af merværdiafgift, der er blevet betalt af visse tjenesteydelser, ved at gøre gældende, at dette princip er blevet tilsidesat, når den berørte medlemsstats afgiftsmyndigheder i praksis har behandlet sammenlignelige tjenesteydelser som afgiftsfritagne ydelser, selv om de ikke er merværdiafgiftsfritaget i henhold til den relevante nationale lovgivning.

- 5) Princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en medlemsstat, der har benyttet sig af sine skønsbeføjelser i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv 77/388 og har merværdiafgiftsfritaget tilrådighedsstillelse af ethvert middel til hasardspil, samtidig med at den har udelukket en kategori af spillemaskiner, der opfylder visse kriterier, fra denne fritagelse, ikke kan modsætte sig en anmodning om tilbagebetaling af merværdiafgift, som begrundes med tilsidesættelsen af dette princip, med den begrundelse, at medlemsstaten har reageret med den fornødne omhu på udviklingen af en ny type af spillemaskiner, som ikke opfylder disse kriterier.

Underskrifter