UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

10 päivänä marraskuuta 2011 *

Yhdistetyissä asioissa C-259/10 ja C-260/10,

joissa on kyse SEUT 267 artiklan nojalla esitetyistä ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Yhdistynyt kuningaskunta) ja Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) ovat esittäneet 20.4.2010 ja 19.4.2010 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 26.5.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

vastaan

The Rank Group plc,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (esittelevä tuomari) ja D. Šváby,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.6.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– The Rank Group plc, edustajinaan K. Lasok, QC, ja barrister V. Sloane, solicitor P. Drinkwaterin valtuuttamina,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Hathaway, avustajanaan barrister G. Peretz,

– Euroopan komissio, asiamiehenään R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisukysymykset koskevat verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977

annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan f alakohtaa sovellettaessa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kahdessa oikeudenkäynnissä, joissa molemmissa vastakkain ovat Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja The Rank Group plc (jäljempänä Rank) ja jotka koskevat sitä, että Commissioners kieltäytyi hyväksymästä Rankin esittämiä hakemuksia sellaisen arvonlisäveron palauttamiseksi, jonka se oli maksanut eräiden pelien yhteydessä suorittamistaan palveluista vuosina 2002–2005.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

4 Saman direktiivin 13 artiklassa, jonka otsikkona on "Maan alueella myönnettävät vapautukset", säädetään seuraavaa:

"– –

B. Muut vapautukset

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

f) vedonlyönti, arvonta ja muut uhka- tai rahapelit, jollei kunkin jäsenvaltion säätämistä ehdoista ja rajoituksista muuta johdu;

– –”

Kansallinen säännöstö

Arvonlisäveroa koskeva säännöstö

5 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana (jäljempänä vuoden 1994 arvonlisäverolaki), 31 §:n 1 momentin mukaan tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus on vapautettu arvonlisäverosta, jos se vastaa jotain lain liitteessä 9 kuvatuista toimenpiteistä.

6 Mainitussa liitteessä 9 olevan 4 ryhmän, jonka otsikkona on ”Vedonlyönti, rahapelit ja arvonnat”, 1 kohdan mukaan arvonlisäverosta on vapautettu vedonlyönnissä tai kaikenlaisten onnenpelien pelaamisessa käytettävien välineiden ja laitteiden käyttöön antaminen.

7 Kyseisessä 4 ryhmässä olevissa 1–3 huomautuksessa säädettiin seuraavaa:

”1) Edellä 1 kohtaan ei kuulu

– –

b) se, että peliin osallistumisesta voidaan periä maksu [vuoden 1968 rahapelilain (Gaming Act 1968)] 14 §:n säännösten mukaisesti – –

– –

d) rahapelilaitteen käytettäväksi antaminen.

– –

2) ’Onnenpelillä’ on sama merkitys kuin sillä on vuoden 1968 rahapelilaissa – –

3) ’Rahapelilaitteella’ tarkoitetaan laitetta, joka täyttää seuraavat ehdot:

a) se on rakennettu tai mukautettu onnenpelin pelaamiseen kyseisen laitteen avulla

b) pelaaja maksaa laitteen pelaamisesta (paitsi, kun pelaajan on mahdollista pelata ilmaiseksi sen vuoksi, että hän on aikaisemmin onnistunut pelissä) joko syöttämällä kolikon tai pelimerkin [vuoden 2003 jälkeen kolikon, pelimerkin tai vastaavan] laitteeseen tai muulla tavoin

c) pelin sattumanvaraisuus määräytyy laitteen avulla.”

Rahapelejä ja vedonlyöntejä koskeva säännöstö

8 Vuoden 1968 rahapelilain, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana (jäljempänä vuoden 1968 rahapelilaki), 52 §:n 1 momentissa säädettiin, että kyseisessä laissa ”rahapelillä” (gaming) tarkoitettiin onnenpeliin osallistumista rahan tai rahanarvoisten palkintojen voittamiseksi ja että ilmaus ”laite” (machine) kattoi kaikki koneet ja laitteet.

9 Mainitun lain 26 §:n 1 ja 2 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Tämän lain [III osaa] sovelletaan laitteeseen, joka

a) on rakennettu tai mukautettu onnenpelin pelaamiseen kyseisen laitteen avulla, ja

b) jossa on kolo tai aukko, johon laitetaan rahaa tai rahanarvoisia pelimerkkejä.

2. Edellisessä momentissa oleva viittaus onnenpelien pelaamiseen laitteen avulla tarkoittaa myös onnenpelin pelaamista osittain laitteen avulla ja osittain muulla tavalla, jos (ja ainoastaan jos) pelin sattumanvaraisuus määräytyy laitteen avulla."

10 Laitetta, joka vastasi "rahapelilaitteen" määritelmää, voitiin käyttää ainoastaan luvan saaneissa tiloissa, ja käytössä oli noudatettava tiettyjä edellytyksiä, jotka koskivat panos- ja voittotasoa ja tietyssä paikassa olevien laitteiden määrää. Jos laitteen toimintaa pidettiin "rahapelinä" mutta laite ei kuulunut "rahapelilaitteen" määritelmän piiriin, sen käyttöä säänneltiin muissa laissa olevilla säännöksillä, joissa säädettiin muun muassa muista panoksia ja voittoja koskevista rajoista.

11 Vedonlyönteinä pidettyjä toimintoja sitä vastoin säänneltiin vuoden 1963 vedonlyönti-, rahapeli- ja arpajaislailla (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Kun asiakas halusi lyödä vetoa vedonlyöntipaikassa, hänen oli käännyttävä vedonlyöntien vastaanottamiseen asianmukaisesti luvan saaneiden vedonlyöntitoimistojen puoleen (licensed betting offices, jäljempänä LBO).

12 Kukin paikka saattoi saada luvan vain joko vedonlyöntejä tai rahapelejä varten. Luvan saamisen edellytykset ja tiloihin sovellettava järjestelmä olivat myös erilaiset muun muassa alkoholin myynnin ja aukioloaikojen osalta. Vedonlyönti oli varattu LBO:ille ja rahapelit kasinoille, anniskelupaikoille, bingohalleille ja huvikeskuksille.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Rank edustaa arvonlisäveroryhmää, jolla on Yhdistyneessä kuningaskunnassa bingoklubeja ja kasinoita, joissa asiakkaiden pelattavaksi tarjotaan muun muassa automaattibingoja, joissa voittona on rahaa (mechanised cash bingo, jäljempänä automaattibingo), ja raha-automaatteja.

14 Ilmoitettuaan Commissionersille automaattibingoilla ja raha-automaateilla suoritettujen palveluiden arvonlisäveron ja maksettuaan sen Rank nosti kaksi kannetta Value Added Tax Tribunalissa, josta on tullut First-tier Tribunal (Tax Chamber) (jäljempänä Tribunal), saadakseen kyseisen veron palautetuksi. Ensimmäinen kanne koskee automaattibingon verotusta ajalta 1.1.2003–31.12.2005 ja toinen raha-automaattien verotusta ajalta 1.10.2002–5.12.2005.

15 Nämä kanteet perustuivat väitteelle siitä, että erityyppisiä automaattibingoja ja raha-automaatteja oli kohdeltu eri tavalla arvonlisäverosäännöstössä, vaikka ne olivat kuluttajan kannalta toisiinsa rinnastettavia tai jopa keskenään samanlaisia, ja että näin ollen arvonlisäveron kantaminen tietyntyyppisistä automaattibingoista ja raha-automaateista loukkasi verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

Automaattibingoja koskeva kanne

16 Automaattibingoa pelattiin useista peleistä koostuvissa jaksoissa. Vaikka panoksen suuruus ilmoitettiin etukäteen, voiton suuruus puolestaan riippui tiettyyn peliin osallistuvien pelaajien määrästä ja saattoi vaihdella pelierän kuluessa tai jopa pelin ensimmäisen osan aikana, eivätkä pelaajat välttämättä tienneet sitä asettaessaan panoksensa.

17 Pääasian asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että koska vuoden 1968 rahapelilaissa viitataan vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 9 olevan 4 ryhmän 1 huomautuksen b alakohtaan, automaattibingot oli vapautettu arvonlisäverosta vain, jos pelipanos oli enintään 50 pennyä ja jos voitto oli enintään 25 Englannin puntaa. Jos toinen näistä edellytyksistä ei täyttynyt, kyseinen peli ei ollut arvonlisäverosta vapaa. Kiistatonta on myös se, että nämä kahdenlaiset automaattibingopelit olivat kuluttajien kannalta samanlaisia. Commissioners väitti, ettei verotuksen neutraalisuuden periaatetta kuitenkaan loukata mitenkään, koska asiassa ei ollut osoitettu, että tällainen erilainen kohtelu olisi vaikuttanut näiden pelien väliseen kilpailuun.

18 Tribunal ratkaisi asian 15.5.2008 antamallaan tuomiolla Rankin eduksi. Commissionersin tästä tuomiosta tekemä valitus hylättiin High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin 8.6.2009 antamalla tuomiolla. Commissioners valitti viimeksi mainitusta tuomiosta Court of Appealiin (England & Wales) (Civil Division).

Raha-automaatteja koskeva kanne

19 Vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 9 olevan 4 ryhmän 1 kohdassa säädettyä vapautusta sovellettiin raha-automaatteihin vain, jos pelaajan käytettävissä oleva kone oli 4 ryhmän 1 huomautuksen d alakohdassa ja 3 huomautuksessa tarkoitettu ”rahapelilaite”.

20 Rankin raha-automaatteja, joita pidetään tällaisina rahapelilaitteina ja jotka kuuluvat myös vuoden 1968 rahapelilain III osan piiriin (jäljempänä osan III koneet), verrataan tältä osin kahden muun tyyppisiin raha-automaatteihin erityisesti sen mukaan,

tuleeko pelin sattumatekijä koneesta itsestään pelaajan käyttämän koneeseen sisältyvän ohjelman pyynnöstä.

21 Veronalaisissa osan III koneissa mainittu sattumatekijä tulee sähköisestä satunnaislukugeneraattorista (electronic random number generator), joka on fyysisesti sisällytetty pelaajan käyttämään koneeseen. Ensimmäisen tyyppiset vertailussa käytetyt raha-automaatit (jäljempänä vertailulaitteet I) ovat koneita, joista useat on sähköisesti yhdistetty yhteiseen ja erilliseen sähköiseen satunnaislukugeneraattoriin, joka kuitenkin sijaitsee samassa tilassa kuin pelaajien käyttämät päätelaitteet.

22 Toisen tyypin vertailussa käytetyistä raha-automaateista muodostavat kiinteäkertoimisten vedonlyöntien päätelaitteet (fixed odds betting terminals, jäljempänä FOBT-laitteet), joita voitiin asentaa ainoastaan LBO:ihin. FOBT-laitteita käyttävä pelaaja löi rahaa syöttämällä vetoa FOBT-laitteen ohjelmaan tallennetun virtuaalisen tapahtuman tai pelin (eli ”formaatin”) lopputuloksesta. Virtuaalisen tapahtuman tai pelin lopputulos määritettiin kyseisen LBO:n tilojen ulkopuolella sijaitsevalla satunnaislukugeneraattorilla. Riitaa siitä, voitiinko eräillä FOBT-laitteissa olevilla formaateilla ”lyödä vetoa” tai ”pelata” rahapelien sääntelyoikeuden kannalta arvioituna, ei ole ratkaistu tuomiolla, koska asianosaiset ovat tehneet tältä osin sopimuksen. Koska FOBT-laitteet eivät vastanneet arvonlisävero-oikeudellista ”rahapelilaitteen” käsitettä, ne oli vapautettu tästä verosta. Näistä laitteista saatavista tuotoista kannettiin kuitenkin yleistä vedonlyöntiveroa.

23 Tribunalissa oli riidatonta, että veronalaiset osan III laitteet ja vertailulaitteet I olivat kuluttajien kannalta samankaltaisia. Commissioners kiisti kuitenkin erityisesti sen, että nämä kaksi koneiden luokkaa kilpailivat keskenään ja että vertailulaitteet I todella oli kansallisen oikeuden mukaan vapautettu verosta.

24 Tribunal ratkaisi 19.8.2008 antamallaan tuomiolla eräät riidanalaisista kysymyksistä Rankin eduksi ja lykkäsi ratkaisuaan muista kysymyksistään myöhemmäksi. Tässä ensimmäisessä tuomiossaan Tribunal muun muassa katsoi, että vertailulaitteet I oli kansallisen oikeuden nojalla vapautettu arvonlisäverosta. Se totesi, että joka tapauksessa Commissioners oli tietoisesti käytännössä kohdellut vertailulaitteita I verosta vapautettuina.

25 Commissionersin tästä tuomiosta tekemä valitus hylättiin High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin 8.6.2009 antamalla tuomiolla. Commissioners valitti viimeksi mainitusta tuomiosta Court of Appealiin (England & Wales) (Civil Division) ja kiisti muun muassa sen, että vertailulaitteet I olisi merkityksellisen käytännön mukaisesti vapautettu verosta.

26 Tribunal ratkaisi alun perin lykätyt kysymykset Rankin eduksi 11.12.2009. Se katsoi vertailulaitteiden I osalta, ettei Commissioners voinut vedota puolustautumisperusteena siihen, että se oli toiminut asianmukaista huolellisuutta noudattaen (due diligence), vaikka kyseiset laitteet oli saatettu markkinoille vasta kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön antamisen jälkeen. Tribunal katsoi myös, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta oli loukattu FOBT-laitteiden suhteen, sillä nämä olivat pelaajien enemmistön kannalta arvioituna korkealla abstraktitasolla samanlaisia kuin osan III laitteet. Tribunalin mukaan näitä kahdenlaisia laitteita pidetään yksinkertaisesti rahapelilaitteina. Kuluttajien enemmistö ei joko ole tietoinen näistä eroavaisuuksista, tai niillä ei ole heille merkitystä.

27 Commissioners valitti 11.12.2009 annetusta tuomiosta Upper Tribunaliin (Tax and Chancery Chamber). Tämä valitus koskee erityisesti veronalaisten raha-automaattien ja FOBT-laitteiden välisten samankaltaisuuksien tutkintaa ja asianmukaista huolellisuutta koskevan argumentin hylkäämistä.

Ennakkoratkaisukysymykset asiassa C-259/10

28 Koska Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) katsoi, että pääasian ratkaisu riippuu unionin oikeuden tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Jos arvonlisäverotuksessa kohdellaan eri tavalla

– kuluttajien kannalta samanlaisia suorituksia tai

– samankaltaisia suorituksia, jotka täyttävät samat kuluttajien tarpeet,

– onko tämä jo sinänsä riittävä peruste sille päätelmälle, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on loukattu, vai onko tarpeen ottaa huomioon (ja jos on, niin miten)

a) mainittuihin suorituksiin liittyvä lainsäädäntö ja taloudellinen asiayhteys

b) se, onko kyseisten samanlaisten palvelujen tai tapauksen mukaan samankaltaisten palvelujen välillä kilpailua, ja/tai

c) se, onko erilainen arvonverolisäkohtelu aiheuttanut kilpailun vääristymistä?

2) Onko verovelvollisella, jonka suorituksista kannetaan kansallisen lain nojalla arvonlisäveroa (koska kyseinen jäsenvaltio on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohtaan perustuvaa harkintavaltaansa), oikeus vaatia kyseisistä suorituksista maksetun arvonlisäveron palautusta sillä perusteella, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on loukattu muiden suoritusten arvonlisäverokohtelun takia (vertailusuoritukset), jos

a) kansallisen lain mukaan vertailusuoritukset olivat arvonlisäveron alaisia mutta

b) jäsenvaltion veroviranomaisen käytäntönä oli pitää vertailusuorituksia arvonlisäverosta vapautettuina?

3) Jos vastaus kysymykseen 2 on myöntävä, minkälaista toimintaa voidaan pitää merkityksellisenä käytäntönä ja erityisesti

a) onko välttämätöntä, että veroviranomainen on todennut selkeästi ja yksiselitteisesti, että vertailusuorituksia on pidettävä arvonlisäverosta vapautettuina

b) onko sillä merkitystä, että näin todetessaan veroviranomaisella oli puutteellinen tai virheellinen käsitys tosiseikoista, jotka olivat merkityksellisiä vertailusuoritusten asianmukaisen arvonlisäverokohtelun kannalta

c) onko sillä merkitystä, että verovelvollinen ei ilmoittanut arvonlisäveroa tai että veroviranomainen ei vaatinut veroa vertailusuorituksista mutta että veroviranomainen on myöhemmin yrittänyt periä arvonlisäveron ottamalla huomioon kansallisen lainsäädännön tavanomaiset vanhentumisajat?

4) Jos verokohtelun erilaisuus johtuu kansallisten veroviranomaisten vakiintuneesta käytännöstä, joka perustuu kansallisen lainsäädännön todellisen merkityksen yleisesti hyväksyttyyn tulkintaan, onko verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamisen osalta merkitystä sillä, jos

a) veroviranomaiset muuttavat myöhemmin käytäntöään

b) kansallinen tuomioistuin toteaa myöhemmin, että muuttunut käytäntö vastaa kansallisen lainsäädännön oikeaa merkitystä

c) jäsenvaltio ei voi kansallisen ja/tai unionin oikeuden periaatteiden nojalla, mukaan lukien luottamuksensuojan periaate, estoppel-periaate, oikeusvarmuuden periaate ja taannehtivuuskiellon periaate, ja/tai vanhentumisaikojen vuoksi kantaa arvonlisäveroa suorituksista, joita pidettiin aiemmin arvonlisäverosta vapautettuina?”

Ennakkoratkaisukysymykset asiassa C-260/10

29 Koska myös Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) katsoi, että sen käsiteltävänä olevan pääasian ratkaisu riippuu unionin oikeuden tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Jos jäsenvaltio käyttäessään kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohtaan perustuvaa harkintavaltaansa sääti, että tietyntyyppiset onnen- tai rahapeleissä käytettävät laitteet [osan III laitteet] ovat arvonlisäveron alaisia ja toiset tällaiset laitteet (mukaan lukien [FOBT-laitteet]) ovat vapautettuja arvonlisäverosta, ja jos katsotaan, että jäsenvaltio tällöin loukkasi verotuksen neutraalisuuden periaatetta: kun vertaillaan osan III laitteita ja FOBT-laitteita, i) onko se ratkaisevaa tai ii) onko sillä merkitystä, että

a) FOBT-laitteet tarjosivat toimintoja, joita voitiin pitää 'vedonlyöntinä' kansallisen lainsäädännön mukaan (tai joita asianomainen sääntelyviranomainen käyttäessään sääntelyvaltaansa oli valmis pitämään kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettuna vedonlyöntinä) ja

b) osan III laitteet tarjosivat toimintoja, jotka luokiteltiin kansallisessa laissa eri tavalla, nimittäin 'rahapeleiksi'

ja että rahapeleihin ja vedonlyöntiin sovellettiin eri sääntelyjärjestelmiä onnen- ja rahapelien valvontaa ja sääntelyä koskevan jäsenvaltion lainsäädännön mukaan? Jos näin on, mitkä ovat kyseisten sääntelyjärjestelmien ne erot, jotka kansallisen tuomioistuimen olisi otettava huomioon?

2) Arvioitaessa, edellyttääkö verotuksen neutraalisuuden periaate kysymyksessä 1 mainittujen laitetyyppien (FOBT-laitteet ja osan III laitteet) samanlaista verokohtelua, mikä abstraktiotaso kansallisen tuomioistuimen on omaksuttava, kun se ratkaisee, ovatko tuotteet samankaltaisia? Erityisesti missä määrin on otettava huomioon seuraavat seikat:

   a) FOBT-laitteiden ja osan III laitteiden sallittujen enimmäispanosten ja -palkintojen samankaltaisuudet ja erot

   b) se, että FOBT-laitteita voitiin pelata ainoastaan tietyntyyppisissä tiloissa, joille on myönnetty vedonlyöntilupa ja jotka olivat erilaiset kuin tilat, joille oli myönnetty rahapelilupa, ja joita koskivat myös erilaiset lakisääteiset rajoitukset (vaikka FOBT-laitteita ja enintään kahta osan III laitetta voitiin käyttää rinnakkain tiloissa, joille oli myönnetty vedonlyöntilupa)

   c) FOBT-laitteilla voittomahdollisuus liittyi suoraan julkaistuihin kiinteisiin kertoimiin, kun taas osan III laitteilla voittomahdollisuutta voitiin joissakin tapauksissa muuttaa laitteella, jolla varmistettiin tietty voittoprosentti operaattorille ja pelaajalle tietyllä aikavälillä

   d) FOBT-laitteissa ja osan III laitteissa käytettävien formaattien yhtäläisyydet ja erot

   e) FOBT-laitteiden ja osan III laitteiden yhtäläisyydet ja erot laitteen ja pelaajan välisen vuorovaikutuksen osalta

f) se, olivatko edellä mainitut seikat pelaajien enemmistön tiedossa tai pitikö pelaajien enemmistö niitä merkityksellisinä tai tärkeinä

g) se, onko erilainen arvonlisäverokohtelu oikeutettu edellä mainittujen seikkojen perusteella?

3) Tilanteessa, jossa jäsenvaltio käyttäessään kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaista harkintavaltaansa vapautti onnen- tai rahapelit arvonlisäverosta mutta määräsi tiettyyn luokkaan kuuluvat onnen- tai rahapeleissä käytettävät laitteet arvonlisäveron alaisiksi,

a) voiko jäsenvaltio vedota asianmukaiseen huolellisuuteen liittyvään puolustautumisperusteeseen, kun väitetään, että kyseinen jäsenvaltio on loukannut verotuksen neutraalisuuden periaatetta, ja

b) jos kysymykseen vastataan myöntävästi, mitkä tekijät ovat merkityksellisiä arvioitaessa, voiko jäsenvaltio vedota kyseiseen puolustautumisperusteeseen?"

30 Asiat C-259/10 ja C-260/10 yhdistettiin unionin tuomioistuimen presidentin 9.8.2010 antamalla määräyksellä kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäisen kysymyksen b ja c alakohta asiassa C-259/10

31 Tällä kysymyksellä Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) pyrkii selvittämään, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että kuluttajien kannalta kahden samanlaisen tai samankaltaisen palvelun, jotka täyttävät samat kuluttajien tarpeet, erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa on riittävä peruste sille päätelmälle, että kyseistä periaatetta on loukattu, vai edellyttääkö tällainen loukkaus sitä, että asiassa osoitetaan lisäksi, että kyseisten palvelujen välillä todella on kilpailua tai että mainittu erilainen kohtelu aiheuttaa kilpailun vääristymistä.

32 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. mm. asia C-481/98, komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001, Kok., s. I-3369, 22 kohta; asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4427, 41 ja 54 kohta; asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 47 kohta ja asia C-41/09, komissio v. Alankomaat, tuomio 3.3.2011, Kok., s. I-831, 66 kohta).

33 Kyseisen periaatteen tästä kuvauksesta ilmenee, että kahden palvelun samankaltaisuudesta aiheutuu se seuraus, että ne kilpailevat keskenään.

34 Näin ollen kahden palvelun välisen kilpailun olemassaolo ei ole itsenäinen edellytys eikä lisäedellytys verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamiselle, jos

kyseessä olevat palvelut ovat kuluttajien kannalta samanlaisia tai samankaltaisia ja jos niillä täytetään samat kuluttajien tarpeet (ks. vastaavasti asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2003, Kok., s. I-12691, 22 ja 23 kohta ja yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005, Kok., s. I-1131, 19–21 sekä 24, 25 ja 28 kohta).

35 Tämä päätelmä pätee myös kilpailun vääristymiseen. Siitä seikasta, että kahta samanlaista tai samankaltaista palvelua, joilla täytetään samat tarpeet, kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla, aiheutuu lähtökohtaisesti kilpailun vääristymistä (ks. vastaavasti asia C-404/99, komissio v. Ranska, tuomio 29.3.2001, Kok., s. I-2667, 46 ja 47 kohta ja asia C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, tuomio 28.6.2007, Kok., s. I-5517, 47–51 kohta).

36 Edellä esitetyn perusteella ensimmäisen kysymyksen b ja c alakohtaan asiassa C-259/10 on vastattava niin, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että kuluttajien kannalta kahden samanlaisen tai samankaltaisen palvelun, jotka täyttävät samat kuluttajien tarpeet, erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa on riittävä peruste sille päätelmälle, että kyseistä periaatetta on loukattu. Tällainen loukkaus ei näin ollen edellytä sitä, että asiassa osoitetaan lisäksi, että kyseisten palvelujen välillä todella on kilpailua tai että mainittu erilainen kohtelu todella aiheuttaa kilpailun vääristymistä.

Ensimmäisen kysymyksen a alakohta asiassa C-259/10 ja ensimmäinen kysymys asiassa C-260/10

37 Näillä kysymyksillä kansalliset tuomioistuimet pyrkivät selvittämään, onko tilanteessa, jossa kahta onnenpeliä kohdellaan eri lailla kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisen arvonlisäverovapautuksen myöntämisen suhteen,

verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että huomioon on otettava se seikka, että nämä kaksi peliä kuuluvat eri lupakategorioihin ja niiden valvontaan ja sääntelyyn sovelletaan eri oikeudellisia järjestelmiä.

38 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaan vedonlyönti, arvonta ja muut onnen- tai rahapelit on vapautettava arvonlisäverosta, jollei kunkin jäsenvaltion säätämistä ehdoista ja rajoituksista muuta johdu.

39 Tämä vapautus johtuu käytännöllisistä syistä, koska arvonlisävero soveltuu huonosti onnenpeleihin liittyviin liiketoimiin, eikä – kuten tiettyjen sosiaalialan yleishyödyllisten palvelujen osalta – pyrkimyksestä varmistaa se, että tätä toimintaa kohdellaan arvonlisäverotuksessa suotuisammin (ks. asia C-89/05, United Utilities, tuomio 13.7.2006, Kok., s. I-6813, 23 kohta ja asia C-58/09, Leo-Libera, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5189, 24 kohta).

40 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan sanamuodosta itsestään käy ilmi, että tässä säännöksessä jätetään jäsenvaltioille laaja harkintavalta sen suhteen, vapauttavatko ne kyseiset liiketoimet arvonlisäverosta vai kantavatko ne niistä kyseistä veroa, koska sen mukaan jäsenvaltiot voivat vahvistaa edellytyksiä ja rajoituksia, joista tämän vapautuksen saaminen voi riippua (ks. em. asia Leo-Libera, tuomion 26 kohta).

41 Kun jäsenvaltiot käyttävät kyseisen säännöksen mukaisesti mahdollisuuttaan määrittää vapautuksen ehdot ja rajoitukset ja täten kantavat liiketoimista arvonlisäveron tai jättävät sen kantamatta, niiden on kuitenkin noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998, Kok., s. I-3369, 27 kohta ja em. yhdistetyt asiat Linneweber ja Akritidis, tuomion 24 kohta).

42 Kuten edellä 32 kohdassa todetaan, tämän periaatteen vastaista on kohdella samankaltaisia palveluja arvonlisäverotuksessa eri tavalla.

43 Sen määrittämiseksi, ovatko kaksi palvelua samankaltaisia edellä 32 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, on otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma (ks. analogisesti asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok., s. I-973, 29 kohta) mutta vältettävä kuitenkin keinotekoisia erotteluita, jotka perustuvat merkityksettömiin eroavaisuuksiin (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Saksa, tuomion 22 ja 23 kohta).

44 Kaksi palvelua ovat täten samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä palveluista (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001, 27 kohta ja analogisesti yhdistetyt asiat C-367/93–C-377/93, Roders ym., tuomio 11.8.1995, Kok., s. I-2229, 27 kohta ja asia C-302/00, komissio v. Ranska, tuomio 27.2.2002, Kok., s. I-2055, 23 kohta).

45 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate estää tekemästä arvonlisäveron kantamisessa yleisesti eroa laillisten ja lainvastaisten liiketoimien välillä (ks. mm. asia 269/86, Mol, tuomio 5.7.1988, Kok., s. 3627, 18 kohta; asia C-158/98, Coffeeshop "Siberië", tuomio 29.6.1999, Kok., s. I-3971, 14 ja 21 kohta ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 50 kohta). Unionin tuomioistuin on tehnyt tämän perusteella sen johtopäätöksen, että jäsenvaltiot eivät voi soveltaa verovapautusta ainoastaan laillisiin onnenpeleihin (em. asia Fischer, tuomion 28 kohta). Pelattavaksi tarjotun onnenpelin laillisuutta tai laittomuutta ei täten voida ottaa huomioon tutkittaessa sitä, ovatko kaksi onnenpeliä samankaltaisia.

46 Oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että sen arvioimiseksi, ovatko onnenpelit tai onnenpelilaitteet samankaltaisia, merkitystä ei lähtökohtaisesti ole sillä, kuka näitä pelejä tai pelilaitteita tarjoaa pelattavaksi, eikä myöskään sillä, missä oikeudellisessa muodossa tätä toimintaa harjoitetaan (ks. yhdistetyt asiat Linneweber ja Akritidis, tuomion 25 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Lisäksi edellä mainitusta tuomiosta ja erityisesti sen 29 ja 30 kohdasta seuraa, että eroavaisuudet, joita yhtäältä anniskelupaikkojen ja pelihallien sekä toisaalta luvallisten kasinoiden välillä vallitsee niissä puitteissa, joissa onnenpelejä tarjotaan siellä pelattavaksi, ja erityisesti niiden maantieteellisessä ja ajallisessa saatavuudessa sekä tunnelmassa, eivät ole merkityksellisiä kyseisten pelien samankaltaisuuden kannalta.

48 Edellä mainitussa asiassa Fischer annetun tuomion 29 ja 30 kohdan mukaan sillä seikalla, että ainoastaan toisesta näistä kahdesta pelityypistä kannetaan yhdenmukaistamaton vero, ei voida oikeuttaa johtopäätöstä siitä, etteivätkö tämäntyyppiset pelit olisi toisiinsa rinnastettavia. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä nimittäin vääristyisi, jos jäsenvaltiot voisivat mukauttaa sen soveltamista muiden, yhtenäistämättömien verojen perusteella.

49 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten esittämillä oikeudellista järjestelmää koskevilla eroavaisuuksilla ei ole merkitystä arvioitaessa kyseisten pelien samankaltaisuutta.

50 Tätä johtopäätelmää ei horjuta se, että unionin tuomioistuin on eräissä poikkeustapauksissa myöntänyt, että kun otetaan huomioon kyseessä olevien toimialojen erityispiirteet, tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin sovellettavissa säännöksissä tai oikeudellisessa järjestelmässä olevilla eroavaisuuksilla – kuten lääkkeen korvattavuus tai kysymys siitä, onko palvelun tarjoajalla yleispalveluvelvoitetta – voidaan luoda kuluttajien näkökannalta arvioituna eroavaisuuksia siihen, kuinka heidän

tarpeisiinsa vastataan (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001, 27 kohta ja asia C-357/07, TNT Post UK, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3025, 38, 39 ja 45 kohta).

51 Edellä esitetyn perusteella ensimmäisen kysymyksen a alakohtaan asiassa C-259/10 ja ensimmäiseen kysymykseen asiassa C-260/10 on vastattava niin, että tilanteessa, jossa kahta onnenpeliä kohdellaan eri lailla kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisen arvonlisäverovapautuksen myöntämisen suhteen, verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, ettei huomioon ole otettava sitä seikkaa, että nämä kaksi peliä kuuluvat eri lupakategorioihin ja niiden valvontaan ja sääntelyyn sovelletaan eri oikeudellisia järjestelmiä.

Toinen kysymys asiassa C-260/10

52 Tällä kysymyksellään Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) pyrkii selvittämään, onko silloin, kun verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta arvioidaan, ovatko kahdentyyppiset raha-automaatit samankaltaisia ja onko niitä kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavoin, otettava huomioon eroavaisuudet, jotka koskevat vähimmäis- ja enimmäispanoksia ja -voittoja, voittomahdollisuuksia, pelattavissa olevia formaatteja sekä pelaajan ja raha-automaatin välisen vuorovaikutuksen mahdollisuutta.

53 Heti alkuun on todettava, että jotta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdalta ja tämän tuomion 40 kohdassa mainitulta, tässä säännöksessä jäsenvaltioille myönnetyltä harkintavallalta ei poistettaisi kaikkea tehokasta vaikutusta, verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei voida tulkita siten, että vedonlyöntejä, arvontoja ja muita onnen- tai rahapelejä on kaikkia pidettävä tämän periaatteen kannalta samankaltaisina suorituksina. Jäsenvaltio voi täten rajoittaa vapautuksen

arvonlisäverosta tietyntyyppisiin onnenpeleihin (ks. vastaavasti em. asia Leo-Libera, tuomion 35 kohta).

54 Edellisessä kohdassa mainitusta tuomiosta ilmenee, ettei kyseistä periaatetta loukata, jos jäsenvaltio tekee laitteiden avulla tarjottavista palveluista arvonlisäverovelvollisia mutta vapauttaa tästä verosta hevoskilpailujen vedonlyönnit, kiinteäkertoimiset vedonlyönnit sekä arvonnat ja arpajaiset (ks. vastaavasti em. asia Leo-Libera, tuomion 9, 10 ja 36 kohta).

55 Jotta verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei tehtäisi merkityksettömäksi ja yhteistä arvonlisäverojärjestelmää ei vääristettäisi, erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa ei kuitenkaan voi perustua samaan pelikategoriaan kuuluvien pelien – kuten rahaautomaattien – rakenteessa, toimintaperiaatteessa tai säännöissä olevien yksityiskohtien eroihin.

56 Tämän tuomion 43 ja 44 kohdasta ilmenee, että erilaisen verotuksen kohteena olevien onnenpelien samankaltaisuuden arviointi, joka käsiteltävän asian olosuhteissa kuuluu kansallisille tuomioistuimille (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-443/04 ja C-444/04, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, tuomio 27.4.2006, Kok., s. I-3617, 42 ja 45 kohta ja em. asia Marks & Spencer, tuomion 48 kohta), on suoritettava keskivertokuluttajan näkökulmasta, ja siinä on otettava huomioon merkitykselliset tai tärkeät seikat, jotka saattavat vaikuttaa merkittävässä määrin keskivertokuluttajan päätökseen pelata jompaakumpaa näistä peleistä.

57 Tämän suhteen eroavaisuudet, jotka koskevat vähimmäis- ja enimmäispanoksia ja -voittoja, voittomahdollisuuksia, pelattavissa olevia formaatteja sekä pelaajan ja rahaautomaatin välisen vuorovaikutuksen mahdollisuutta, saattavat vaikuttaa merkittävässä määrin keskivertokuluttajan päätökseen, koska onnen- ja rahapelien houkutus perustuu ensisijaisesti voiton mahdollisuuteen.

58 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen asiassa C-260/10 on vastattava niin, että silloin, kun verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta arvioidaan, ovatko kahdentyyppiset raha-automaatit samankaltaisia ja onko niitä kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavoin, on tutkittava, onko tämäntyyppisten peliautomaattien käyttö keskivertokuluttajan kannalta samankaltaista ja vastaako se hänen samoihin tarpeisiinsa, ja tämän suhteen voidaan ottaa huomioon muun muassa vähimmäis- ja enimmäispanokset ja -voitot sekä voittomahdollisuudet.

Toinen kysymys asiassa C-259/10

59 Asiassa C-259/10 esittämällään toisella kysymyksellä Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) pyrkii selvittämään, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että verovelvollisella on oikeus vaatia palautettavaksi tietyistä palvelujen suorituksista maksettu arvonlisävero sillä perusteella, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on loukattu, jos kyseisen jäsenvaltion veroviranomaiset ovat käytännössä kohdelleet samankaltaisia palvelujen suorituksia verosta vapautettuina, vaikkei niitä sovellettavan kansallisen säännöstön nojalla ole vapautettu arvonlisäverosta.

60 Tämä kysymys koskee Commissionersin pääasian oikeudenkäynnissä esittämää näkemystä siitä, ettei osan III koneiden verotuksella loukattu verotuksen neutraalisuuden periaatetta, koska vuoden 1994 arvonlisäverolain säännösten nojalla vertailulaitteita I ei myöskään ollut vapautettu arvonlisäverosta, vaikka Commissioners myöntääkin, ettei se ollut kantanut arvonlisäveroa näistä latteista pääasiassa kyseessä olevien vuosien aikana.

61 Tämän suhteen on muistutettava, että verotuksen neutraalisuuden periaate ilmentää arvonlisäveron alalla yhdenvertaisen kohtelun periaatetta (ks. mm. asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10567, 41 kohta ja asia C-262/08, CopyGene, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5053, 64 kohta).

62 Vaikka julkishallinto voikin olla sidottu noudattamaansa yleiseen käytäntöön (ks. vastaavasti asia 268/84, Ferriera Valsabbia v. komissio, tuomio 21.1.1987, Kok., s. 353, 14 ja 15 kohta ja yhdistetyt asiat C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P–C-208/02 P ja C-213/02 P, Dansk Rørindustri ym. v. komissio, tuomio 28.6.2005, Kok., s. I-5425, 211 kohta), yhdenvertaisen kohtelun periaatteen on mukauduttava laillisuuden noudattamisen asettamiin vaatimuksiin, joiden mukaan kukaan ei voi vedota edukseen jonkun muun hyväksi tapahtuneeseen lainvastaisuuteen (ks. vastaavasti asia 188/83, Witte v. parlamentti, tuomio 9.10.1984, Kok., s. 3465, 15 kohta; asia 134/84, Williams v. tilintarkastustuomioistuin, tuomio 4.7.1985, Kok., s. 2225, 14 kohta ja asia C-51/10 P, Agencja Wydawnicza Technopol v. SMHV, tuomio 10.3.2011, Kok., s. I-1541, 75 ja 76 kohta).

63 Tämän johdosta verovelvollinen ei voi vaatia, että tiettyä suoritusta on kohdeltava verotuksessa samalla tavoin kuin jotain toista suoritusta, jos viimeksi mainittu kohtelu ei ole sovellettavan kansallisen säännöstön mukainen.

64 Näin ollen toiseen kysymykseen asiassa C-259/10 on vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, ettei verovelvollisella ole oikeutta vaatia palautettavaksi tietyistä palvelujen suorituksista maksettua arvonlisäveroa sillä perusteella, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on loukattu, jos kyseisen jäsenvaltion veroviranomaiset ovat käytännössä kohdelleet samankaltaisia palvelujen suorituksia verosta vapautettuina, vaikkei niitä sovellettavan kansallisen säännöstön nojalla ole vapautettu arvonlisäverosta.

65 Tähän kysymykseen annetun vastauksen johdosta asiassa C-259/10 esitettyihin kolmanteen ja neljänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Kolmas kysymys asiassa C-260/10

66 Tällä kysymyksellään Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) pyrkii selvittämään, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaista harkintavaltaansa ja vapauttanut arvonlisäverosta kaikki tavat, joilla onnenpelejä tarjotaan pelattavaksi, mutta sulkenut kuitenkin tämän vapautuksen ulkopuolelle yhteen luokkaan kuuluvat laitteet, jotka täyttävät tietyt edellytykset, voi vedota mainitun periaatteen loukkaamiseen perustuvaa arvonlisäveron palautusvaatimusta vastaan siihen, että se on reagoinut asianmukaisella huolellisuudella sellaisen uuden laitetyypin kehittämiseen, joka ei täyttänyt näitä edellytyksiä.

67 Tämä kysymys koskee Commissionersin väitettä, jonka mukaan annettaessa pääasiassa kyseessä olevat kansalliset säännökset, joilla osan III laitteet vapautetaan arvonlisäverosta, ei ollut olemassa samankaltaisia verosta vapautettuja pelilaitteita. Samankaltaisten laitteiden erilainen kohtelu alkoi vasta myöhemmin, kun kehitettiin uudenlaisia raha-automaatteja, joista veroviranomaiset saivat tiedon vasta jonkin aikaa niiden markkinoille tulon jälkeen. Tämän jälkeen Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta on toiminut asianmukaista huolellisuutta noudattaen ja toteuttanut kohtuullisessa ajassa tarpeelliset toimenpiteet erilaisen verokohtelun päättämiseksi.

68 Tämän suhteen on heti alkuun muistutettava, että kun ehdot ja rajoitukset, jotka jäsenvaltio on asettanut onnen- tai rahapelien vapauttamiseksi arvonlisäverosta,

loukkaavat verotuksen neutraalisuuden periaatetta, kyseinen jäsenvaltio ei voi tukeutua tällaisiin ehtoihin tai rajoituksiin evätäkseen tällaisten pelien järjestäjältä vapautuksen, jota tämä voi perustellusti vaatia kuudennen direktiivin perustella (ks. em. yhdistetyt asiat Linneweber ja Akritidis, tuomion 37 kohta).

69 Täten kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdalla on välitön oikeusvaikutus, johon onnenpelien järjestäjä tai onnenpelilaitteiden pitäjä voi vedota kansallisissa tuomioistuimissa välttääkseen tämän säännöksen kanssa ristiriidassa olevien kansallisten sääntöjen soveltamisen (ks. em. yhdistetyt asiat Linneweber ja Akritidis, tuomion 38 kohta).

70 Direktiivin säännöksen tällainen välitön oikeusvaikutus ei riipu siitä, onko kyseinen jäsenvaltio tehnyt tahallisen virheen tai toiminut huolimattomasti pannessaan täytäntöön kyseessä olevaa direktiiviä, eikä myöskään siitä, onko unionin oikeuden rikkominen riittävän ilmeistä (ks. vastaavasti asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, Kok., s. I-6325, 25 ja 27 kohta; yhdistetyt asiat C-397/01-C-403/01, Pfeiffer ym., tuomio 5.10.2004, Kok., s. I-8835, 103 kohta ja em. asia Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, 36 kohta).

71 On myös otettava huomioon se seikka, että kyseessä olevan kansallisen säännöstön mukaan vedonlyönnissä tai kaikenlaisten onnenpelien pelaamisessa käytettävien välineiden ja laitteiden käytettäväksi antaminen oli lähtökohtaisesti vapautettu arvonlisäverosta, lukuun ottamatta tietyt edellytykset täyttävien pelilaitteiden käytettäväksi antamista. Tällaisten rajoittavien edellytysten asettaminen estää jäsenvaltiota väittämästä katsoneensa, ettei sellaisia laitteita, jotka eivät täyttäneet näitä edellytyksiä, ollut olemassa eikä sen olisi tullut edes ottaa huomioon mahdollisuutta tällaisten laitteiden kehittämisestä.

72 Ennakkoratkaisupäätöksestä ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen huomautuksista ilmenee myös, että Gaming Boardille, joka on pelien sääntelyelin ja täten kyseisen jäsenvaltion hallinnollinen yksikkö, oli ilmoitettu uusien raha-automaattien olemassaolosta jo ennen niiden kaupallista käyttöä.

73 Näiden seikkojen valossa Commissionersin argumentti, joka perustuu siihen, että veroviranomaiset saivat jälkikäteen tiedon kyseisten laitteiden olemassaolosta, ja jolla pyritään oikeuttamaan kahdentyyppisten laitteiden tietyn aikaa kestänyt erilainen kohtelu, ei voi menestyä.

74 Tämän johdosta kolmanteen kysymykseen asiassa C-260/10 on vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaista harkintavaltaansa ja vapauttanut arvonlisäverosta kaikki tavat, joilla onnenpelejä tarjotaan pelattavaksi, mutta sulkenut kuitenkin tämän vapautuksen ulkopuolelle yhteen luokkaan kuuluvat laitteet, jotka täyttävät tietyt edellytykset, ei voi vedota mainitun periaatteen loukkaamiseen perustuvaa arvonlisäveron palautusvaatimusta vastaan siihen, että se on reagoinut asianmukaisella huolellisuudella sellaisen uuden laitetyypin kehittämiseen, joka ei täyttänyt näitä edellytyksiä.

Oikeudenkäyntikulut

75 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

1) **Verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että kuluttajien kannalta kahden samanlaisen tai samankaltaisen palvelun, jotka täyttävät samat kuluttajien tarpeet, erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa on riittävä peruste sille päätelmälle, että kyseistä periaatetta on loukattu. Tällainen loukkaus ei näin ollen edellytä sitä, että asiassa osoitetaan lisäksi, että kyseisten palvelujen välillä todella on kilpailua tai että mainittu erilainen kohtelu todella aiheuttaa kilpailun vääristymistä.**

2) **Tilanteessa, jossa kahta onnenpeliä kohdellaan eri lailla jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisen arvonlisäverovapautuksen myöntämisen suhteen, verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, ettei huomioon ole otettava sitä seikkaa, että nämä kaksi peliä kuuluvat eri lupakategorioihin ja niiden valvontaan ja sääntelyyn sovelletaan eri oikeudellisia järjestelmiä.**

3) **Silloin, kun verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta arvioidaan, ovatko kahdentyyppiset raha-automaatit samankaltaisia ja onko niitä kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavoin, on tutkittava, onko tämäntyyppisten peliautomaattien käyttö keskivertokuluttajan kannalta samankaltaista ja vastaako se hänen samoihin tarpeisiinsa, ja tämän suhteen voidaan ottaa huomioon muun muassa vähimmäis- ja enimmäispanokset ja -voitot sekä voittomahdollisuudet.**

4) Verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, ettei verovelvollisella ole oikeutta vaatia palautettavaksi tietyistä palvelujen suorituksista maksettua arvonlisäveroa sillä perusteella, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on loukattu, jos kyseisen jäsenvaltion veroviranomaiset ovat käytännössä kohdelleet samankaltaisia palvelujen suorituksia verosta vapautettuina, vaikkei niitä sovellettavan kansallisen säännöstön nojalla ole vapautettu arvonlisäverosta.

5) Verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaista harkintavaltaansa ja vapauttanut arvonlisäverosta kaikki tavat, joilla onnenpelejä tarjotaan pelattavaksi, mutta sulkenut kuitenkin tämän vapautuksen ulkopuolelle yhteen luokkaan kuuluvat laitteet, jotka täyttävät tietyt edellytykset, ei voi vedota mainitun periaatteen loukkaamiseen perustuvaa arvonlisäveron palautusvaatimusta vastaan siihen, että se on reagoinut asianmukaisella huolellisuudella sellaisen uuden laitetyypin kehittämiseen, joka ei täyttänyt näitä edellytyksiä.

Allekirjoitukset