

Liidetud kohtuasjad C-259/10 ja C-260/10

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

versus

The Rank Group plc

(eelotsusetaotlused, mille on esitanud Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ja Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber))

Maksustamine – Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 B osa punkt f – Kihlveod, loteriid ja muud hasartmängud – Neutraalse maksustamise põhimõte – Mehhaniseeritud bingo, mille võidud makstakse välja sularahas (mechanised cash bingo) – Mänguautomaadid – Õigusnormidest erinev halduspraktika – Kaitseväide, mis põhineb nõuetekohasel hoolsusel (due diligence)

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine – Kahe teenuse, mis on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased, erinev kohtlemine – Neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumine*

(Nõukogu direktiiv 77/388)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksuvabastused – Hasartmängude maksuvabastus – Liikmesriikide pädevus määratleda maksuvabastuse tingimused ja piirid – Piirid – Neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 B osa punkt f)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksuvabastused – Hasartmängude maksuvabastus – Liikmesriikide pädevus määratleda maksuvabastuse tingimused ja piirid – Piirid – Neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 B osa punkt f)

4. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksuvabastused – Hasartmängude maksuvabastus – Liikmesriikide pädevus määratleda maksuvabastuse tingimused ja piirid – Piirid – Neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 B osa punkt f)

5. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksuvabastused – Hasartmängude maksuvabastus – Liikmesriikide pädevus määratleda maksuvabastuse tingimused ja piirid – Piirid – Neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 B osa punkt f)

1. Neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kahe teenuse osutamise, mis on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased ja rahuldavad viimase samu vajadusi, erinev

kohtlemine käibemaksuga maksustamisel on piisav, et tuvastada selle põhimõtte rikkumine. Rikkumise tuvastamiseks ei ole vaja lisaks tuvastada kahe kõnealuse teenuse vahelist tegelikku konkurentsi või erinevast kohtlemisest tingitud konkurentsi moonutamist.

(vt punkt 36, resolutsiooni punkt 1)

2. Kui kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 B osa punkti f kohase käibemaksuvabastuse andmisel koheldakse kahte hasartmängu erinevalt, tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet tõlgendada nii, et arvesse ei tule võtta asjaolu, et need mängud kuuluvad erinevate loakategooriate alla ja neile kehtivad erinevad õiguslikud regulatsioonid hasartmängude kontrollimise ja reguleerimise kohta.

Selle sättega jäetakse liikmesriikidele arutusel olevate tehingute käibemaksust vabastamisel või sellega maksustamisel ulatuslik kaalutlusruum, kuna see lubab liikmesriikidel kehtestada käibemaksuvabastuse tingimused ja piirid, tingimusel, et nad järgivad neutraalse maksustamise põhimõtet.

Kahe hasartmängu, mille erinev kohtlemine võib kaasa tuua neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise, sarnasuse hindamise seisukohalt on nende käitajate samasus ning õiguslik vorm, mille kaudu nad tegutsevad, põhimõtteliselt asjassepuutumatud. Sama kehtib esiteks alkohoolsete jookide jaemüügikohtade ja mängusaalide vaheliste erinevuste ning teiseks tegevusloa saanud kasiinode vaheliste erinevuste osas, mis puudutavad hasartmängude raamistikku ning eelkõige geograafilist ja ajalist juurdepääsu ning õhustikku. Lõpuks, järeldust, et seda liiki mängud ei ole sarnased, ei saa põhjendada asjaoluga, et üksnes üks kahest hasartmänguliigist maksustatakse ühtlustamata maksuga.

(vt punktid 40 ja 41, 45–48, 51, resolutsiooni punkt 2)

3. Selleks et neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades hinnata, kas kahte liiki mänguautomaadid on sarnased ja eeldavad käibemaksuga maksustamisel samasugust kohtlemist, tuleb kontrollida, kas nende mänguautomaadi liikide kasutamine on keskmise tarbija seisukohalt võrreldav ja rahuldab tema samu vajadusi, sealjuures tuleb arvesse võtta eelkõige minimaalseid ja maksimaalseid panuseid ja võidusummasid ning auhinna võitmise tõenäosust.

(vt punkt 58, resolutsiooni punkt 3)

4. Neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane ei või nõuda teatud teenuste osutamisel tasutud käibemaksu tagastamist, põhjendades seda nimetatud põhimõtte rikkumisega, kui vastava liikmesriigi maksuhaldur on praktikas kohelnud sarnaste teenuste osutamist kui maksust vabastatud teenuseid, kuigi need ei ole asjaomaste siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksust vabastatud.

Isegi kui haldusasutus, kes lähtub tavapraktikast, võib olla sellega seotud, peab võrdse kohtlemise põhimõtte järgimisel, mis käibemaksuvaldkonnas leiab väljenduse neutraalse maksustamise põhimõtte näol, siiski arvestama seaduslikkuse põhimõttega, mille kohaselt ei või keegi tugineda oma huvides kolmanda isiku kasuks toime pandud õigusnormi rikkumisele. Sellest tuleneb, et maksukohustuslane ei saa nõuda, et mõnda teenust tuleks maksustada samamoodi nagu teisi teenuseid, kui selline maksustamine ei ole asjaomaste siseriiklike õigusnormidega kooskõlas.

(vt punktid 61–64, resolutsiooni punkt 4)

5. Neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes kasutas talle

kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 B osa punktis f antud kaalutusõigust ja vabastas käibemaksust hasartmängude mängimise võimaldamise, jättes samas maksuvabastuse kohaldamisalast välja ühte liiki automaadid, mis vastavad teatud kriteeriumidele, ei saa selle põhimõtte rikkumisel põhineva käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamisest keelduda asjaolu tõttu, et ta reageeris nõutava hoolsusega uut liiki automaadi väljatöötamisele, mis ei vasta neile kriteeriumidele.

Seega ei sõltu direktiivi sellise sätte, nagu on kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 B osa punkt f, otsene mõju asjaomase liikmesriigi tahtlusest või hooletusest kõnealuse direktiivi ülevõtmise ajal ega ka mitte liidu õiguse piisavalt selgest rikkumisest Järelikult võib hasartmängu korraldaja või hasartmänguautomaadi kasutaja sellele sättele siseriiklikus kohtus tugineda, takistamaks selle sättega kokkusobimatute siseriiklike õigusnormide kohaldamist.

(vt punktid 69 ja 70, 74, resolutsiooni punkt 5)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

10. november 2011(*)

Maksustamine – Kuues käibemaksudirektiiv – Maksuvabastused – Artikli 13 B osa punkt f – Kihlveod, loteriid ja muud hasartmängud – Neutraalse maksustamise põhimõte – Mehhaniseeritud bingo, mille võidud makstakse välja sularahas (mechanised cash bingo) – Mänguautomaadid – Õigusnormidest erinev halduspraktika – Kaitseväide, mis põhineb nõuetekohasel hoolsusel (due diligence)

Liidetud kohtuasjades C-259/10 ja C-260/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Ühendkuningriik) ja Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ühendkuningriik) 20. aprilli ja 19. aprilli 2010. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 26. mail 2010, menetlustes

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

versus

The Rank Group plc,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (ettekandja) ja D. Šváby,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 30. juuni 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- The Rank Group plc, esindajad: K. Lasok, QC, ja *barrister* V. Sloane, keda volitas *solicitor* P. Drinkwater,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Hathaway, keda abistas *barrister* G. Peretz,
- Euroopa Komisjon, esindaja: R. Lyal,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 B osa punkti f kohaldamise kontekstis neutraalse maksustamise põhimõtet.

2 Taotlused on esitatud Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customsi (edaspidi „Commissioners“) ja The Rank Group plc (edaspidi „Rank“) vahelises kahes kohtuvaidluses selle üle, et Commissioners keeldus rahuldamast Ranki käibemaksu tagastamise taotlust, mille viimane esitas seoses ajavahemikul 2002–2005 talle hasartmängude raames osutatud teatavate teenuste eest tasutud käibemaksuga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

4 Selle direktiivi artikkel 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil“ sätestab:

„[...]“

B. Muu maksuvabastus

Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

f) kihlveod, loteriid ja muud hasartmängud vastavalt iga liikmesriigi kehtestatud tingimustele ja piirangutele;

[...]"

Siseriiklikud õigusnormid

Käibemaksualased õigusnormid

5 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) § 31 lõige 1 sätestas põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „1994. aasta käibemaksuseadus”), et kauba tarnimine või teenuste osutamine on käibemaksust vabastatud, kui see vastab 9. lisa esitatud tehingu kirjeldusele.

6 9. lisa 4. rühm „Kihlveod, hasartmängud ja loteriid” sätestab punktis 1, et maksust on vabastatud võimaluste pakkumine kihlvedude sõlmimiseks või hasartmängude mängimiseks.

7 4. rühma märkustes 1–3 on sätestatud:

„(1) Punkti 1 ei kuulu:

[...]

b) õiguse andmine osalemiseks mängus, mille eest võib nõuda tasu [1968. aasta hasartmänguseaduse (Gaming Act 1968)] § 14 alusel [...]

[...]

d) mänguautomaadi kasutamise võimaldamine.

[...]

(2) „Hasartmängul” on sama tähendus nagu 1968. aasta hasartmänguseaduses [...]

(3) „Mänguautomaat” tähendab masinat, mis vastab järgmistele tingimustele:

a) see on konstrueeritud või kohandatud selle abil hasartmängu mängimiseks; ja

b) mängija maksab sellel masinal mängimise eest (kui ta ei ole saanud eelnenud eduka mängimise tulemusel võimalust mängida tasuta) kas sisestades masinasse mündi või žetooni [pärast 2003. aastat: mündi, žetooni või muu eseme] või mingil muul viisil; ja

c) mängu tulemuse juhuslikkus tekitatakse selle masina abil.”

Hasartmänge ja kihlvedusid käsitlevad õigusnormid

8 1968. aasta hasartmänguseadus (edaspidi „1968. aasta hasartmänguseadus”) sätestas põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsiooni § 52 lõikes 1, et mõiste „mängimine” (*gaming*) tähendab selle seaduse mõttes hasartmängus osalemist raha või rahaliselt hinnatava auhinna võitmise eesmärgil ja mõiste „automaat” (*machine*) hõlmab kõiki mänguautomaate.

9 Nimetatud seaduse § 26 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Käesoleva seaduse käesolevat osa [III osa] kohaldatakse iga masina suhtes:

a) mis on konstrueeritud või kohandatud selle masina abil hasartmängu mängimiseks ja

b) millel on pilu või muu avaus müntide või raha väärtusele vastavate žetoonide

sissepanemiseks.

2. Eelnevas lõikes sisalduv viide masina abil hasartmängu mängimisele hõlmab hasartmängu mängimist osaliselt masina abil ja osaliselt muude vahenditega, kui (ent ainult siis, kui) mängu tulemuse juhuslikkus tekitatakse selle masina abil.”

10 Kui automaat vastas „mänguautomaadi” määratlusele, võis seda kasutada üksnes loa saanud mängukohtades ja järgides tingimusi, mis puudutavad panuste ja võidusummade suurust ning konkreetses kohas olevate automaatide hulka. Kui teatava automaadiga läbiviidav tegevus oli „hasartmäng”, kuid automaat ei vastanud hasartmängu määratlusele, siis reguleerisid selle kasutamist muud õigusnormid, mis näevad eelkõige panuste ja võidusummade osas ette muud piirangud.

11 Seevastu kihlvedudena käsitatavat tegevust reguleeris 1963. aasta kihlvedude, hasartmängude ja loteriide seadus (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Kui klient soovis teha kohapeal panuse, tuli tal pöörduda asutusse, millele oli antud panuste vastuvõtmiseks nõutav luba (*licensed betting offices*, edaspidi „LBO”).

12 Iga mängukoht võis saada vaid ühe loa kas kihlvedude või hasartmängude korraldamiseks. Lisaks erinesid loa saamise tingimused ja loa saanud asutustes kohaldatav kord eelkõige alkoholimüügi ja lahtiolekuaegade osas. Kihlvedusid võisid korraldada vaid LBO-d, hasartmänge kasiinod, alkoholi jaemüügikohad, bingosaalid ja mängusaalid.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

13 Rank on käibemaksukontserni esindusliige, kes käitab Ühendkuningriigis bingomängu klubisid ja kasiinosid, kus on klientide kasutuses eelkõige mehhaniseeritud bingomänguautomaadid, mille võidud makstakse välja sularahas (*mechanised cash bingo*, edaspidi „mc-bingo”) ja mänguautomaadid.

14 Pärast seda, kui Rank deklareeris ja tasus Commissionersile mc-bingo ja mänguautomaatide vahendusel osutatud teenustelt käibemaksu, esitas ta Value Added Tax Tribunalile (nüüd First-Tier Tribunal (Tax Chamber), edaspidi „Tribunal”) kaks kaebust, milles taotles tasutud maksu tagastamist. Esimene kaebus puudutas mc-bingo maksustamist ajavahemikus 1. jaanuar 2003 kuni 31. detsember 2005, teine mänguautomaatide maksustamist ajavahemikus 1. oktoober 2002 kuni 5. detsember 2005.

15 Mõlemad kaebused põhinesid sisuliselt väitel, et käibemaksualased õigusnormid kohtlevad eri liiki mc-bingo ja mänguautomaate erinevalt, kuigi need on tarbija seisukohalt sarnased, kui mitte ühesugused, ning et seetõttu rikub teatud liiki mc-bingo ja mänguautomaatide käibemaksuga maksustamine neutraalse maksustamise põhimõtet.

Mc-bingot puudutav kaebus

16 Mc-bingot mängitakse mitmest mängust koosnevate seeriatena. Kuigi panuse suurus tehakse teatavaks varem, võib võidusumma, mis sõltub konkreetses mängus osalejate arvust, mängubloki või isegi mängu esimese osa jooksul muutuda ning see ei ole panuse tegemise ajal mängijatele alati teada.

17 Põhikohtuasja pooled on nõus, et tulenevalt asjaolust, et 1994. aasta käibemaksuseaduse 9. lisa 4. rühma märkuse 1 punktis b on viidatud 1968. aasta hasartmänguseadusele, oli mc-bingo käibemaksust vabastatud vaid juhul, kui mängu panus oli kuni 50 penni ja kui võidusumma oli kuni 25 naelsterlingit. Seevastu kui üks nendest tingimustest ei olnud täidetud, ei olnud kõnealune

mäng maksust vabastatud. Selge on ka see, et kahte liiki mc-bingo mängud on tarbija seisukohalt ühesugused. Commissioners leiab aga, et neutraalse maksustamise põhimõtet ei ole rikutud, kuna ei ole tõendatud, et erinev kohtlemine oleks mõjutanud nende mängude vahelist konkurentsi.

18 Tribunal tegi 15. mail 2008 otsuse Ranki kasuks. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division jättis 8. juuni 2009. aasta otsusega Commissionersi apellatsioonkaebuse rahuldamata. Seejärel esitas Commissioners kaebuse Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Mänguautomaate puudutav kaebus

19 1994. aasta käibemaksuseaduse 9. lisa 4. rühma punktis 1 ette nähtud käibemaksuvabastust ei kohaldatud mänguautomaatidele, kui mängija kasutusse antud masina puhul oli tegemist „mänguautomaadiga” 4. rühma märkuse 1 punkti d ja märkuse 3 mõttes.

20 Selles osas on Ranki pakutavad mänguautomaadid, mida loetakse sellisteks mänguautomaatideks, mis kuuluvad samal ajal 1968. aasta hasartmänguseaduse III osa kohaldamisalasse (edaspidi „seaduse III osas käsitletavat mänguautomaadid”), võrreldavad kahte teist liiki mänguautomaatidega tulenevalt sellest, kas mängu tulemuse juhuslikkus tekitatakse selle automaadi enda poolt mängija kasutatavasse automaati integreeritud mängutarkvara abil või mitte.

21 Mis puudutab seaduse III osas käsitletavaid maksustatavaid mänguautomaate, siis nende puhul tekitab mängu tulemuse juhuslikkuse elektrooniline juhuslike arvude generaator (*electronic random number generator*), mis on füüsiliselt mängija kasutatavasse automaati integreeritud. Seevastu võrdluse aluseks olevad esimest liiki mänguautomaadid (edaspidi „I võrdlusrühma automaadid”) on automaadid, millest mitmed on elektrooniliselt ühendatud ühise ja eraldiseisva elektroonilise juhuslike arvude generaatoriga, mis asus aga samades ruumides kui mängijate kasutuses olevad terminalid.

22 Võrdluse aluseks olevad teist liiki mänguautomaadid koosnevad „kihlveoterminalidest” (*fixed odds betting terminals*, edaspidi „FOBT”), mida võis paigaldada üksnes LBO?desse. FOBT?i kasutatav mängija teeb panuse sündmuse või virtuaalse mängu tulemuse peale (mänguformaad), mis laetakse FOBT tarkvarasse krediidi sisestamisega terminali. Sündmuse või virtuaalse mängu tulemuse määrab elektrooniline juhuslike numbrite generaator, mis asub väljaspool asjaomase LBO ruume. Kohtuvaidlust küsimuse üle, kas, võttes arvesse hasartmängude õiguslikku regulatsiooni, teatavad FOBT pakutavad mänguformaadid võimaldasid „teha panust” või „mängida”, kohtuotsusega ei lahendatud, kuna pooled jõudsid omavahel kokkuleppele. Kuna FOBT?d ei vasta „mänguautomaadi” määratlusele käibemaksuõiguse mõttes, olid need sellest maksust vabastatud. Neist saadav tulu oli siiski maksustatav üldise kihlveomaksuga.

23 Tribunalis toimunud menetluses ei olnud vaidlust selle üle, et maksustatavad III osas käsitletavat mänguautomaadid ja I võrdlusrühma automaadid olid tarbija seisukohalt sarnased. Eelkõige on Commissioners vaidlustanud selle, et need kaks automaatide kategooriat olid omavahel konkureerivad ning et I võrdlusrühma automaadid olid tegelikult siseriikliku õiguse kohaselt maksust vabastatud.

24 Tribunal tegi 19. augustil 2008. aastal otsuse teatavate vaidlusaluste aspektide osas Ranki kasuks, lükates samas hilisemaks kuupäevaks otsuse tegemise muude aspektide osas. Esimeses otsuses leidis Tribunal eelkõige seda, et I võrdlusrühma automaadid olid siseriiklike õigusnormide alusel käibemaksust vabastatud. Igal juhul on Commissioners praktikas käsitanud I võrdlusrühma automaate resoluutselt kui maksust vabastatud automaate.

25 Selle otsuse peale esitas Commissioners kaebuse, mille High Court of Justice (England &

Wales), Chancery Division jättis 8. juuni 2009. aasta otsusega rahuldamata. Nimetatud otsuse peale esitas Commissioners apellatsioonkaebuse Court of Appealile (England & Wales) (Civil Division), milles vaidlustas eelkõige sellise praktika olemasolu, mille kohaselt käsitati I võrdlusrühma automaate kui käibemaksust vabastatud automaate.

26 Tribunal tegi 11. detsembril 2009 otsuse Ranki kasuks seoses küsimustega, mille ta algselt oli edasi lükanud. Mis puudutab I võrdlusrühma automaate, siis leidis Tribunal, et Commissioners ei saanud tugineda kaitseväitele, et ta oli tegutsenud nõutava hoolsusega (*due diligence*), isegi kui nimetatud automaadid toodi turule alles pärast kõnealuste siseriiklike õigusnormide vastuvõtmist. Tribunal tuvastas ka neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise FOBT?de osas, mis olid enamiku mängijate seisukohalt kõrgel abstraktsioonitasemel sarnased seaduse III osas käsitletavate mänguautomaatidega. Kahte liiki automaate vaadeldi lihtsalt kui hasartmänguautomaate. Erinevused ei olnud enamikule tarbijatest teada või ei olnud nende jaoks olulised.

27 Commissioners esitas 11. detsembri 2009. aasta otsuse peale apellatsioonkaebuse Upper Tribunalile (Tax and Chancery Chamber). Kaebus puudutas eelkõige maksustatavate mänguautomaatide ja FOBT?de sarnasuste kontrollimist ning nõutaval hoolsusel põhineva argumendi tagasilükkamist.

Eelotsuse küsimused kohtuasjas C-259/10

28 Kuna Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) leidis, et põhikohtuasja lahendamine sõltub liidu õiguse tõlgendamisest, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kui käibemaksu osas käsitletakse erinevalt:

- selliste kaupade tarnimist või selliste teenuste osutamist, mis on tarbija seisukohast ühesugused; või
- sarnaste kaupade tarnimist või teenuste osutamist, millega rahuldatakse ühtesid ja samu tarbija vajadusi,

siis kas sellest üksi piisab, et tuvastada neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumine, või on asjakohane (ja kui, siis kuidas) kaaluda:

- a) õigusliku reguleerimise konteksti ja majanduslikku konteksti;
- b) seda, kas ühesugused teenused või vastavalt sarnased teenused omavahel konkureerivad või mitte; ja/või
- c) kas käibemaksu osas erinev käsitlemine on põhjustanud konkurentsi moonutamist või mitte?

2. Kas maksumaksjal, kelle teenused kuuluvad siseriikliku õiguse kohaselt käibemaksuga maksustamisele (sest liikmesriik kasutab oma kaalutusõigust, mis tuleneb kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punktist f), on õigus nõuda selliste teenuste eest tasutud käibemaksu tagasimaksmist, tuginedes neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumisele, mis tuleneb sellest, kuidas käibemaksu osas käsitletakse muid teenuseid (edaspidi „võrreldav teenus”), kui:

- a) võrreldav teenus kuulus siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksuga maksustamisele, kuid

b) liikmesriigi maksuhaldur käsitles võrreldavat teenust oma praktikas kui käibemaksust vabastatud?

3. Kui vastus teisele küsimusele on jaatav, siis milline peab tegevus olema, et kujutada endast asjakohast praktikat, ja täpsemalt:

a) kas on vaja, et maksuhaldur oleks teinud selge ja ühemõttelise avalduse, et võrreldavat teenust käsitletakse kui käibemaksust vabastatud;

b) kas on oluline, et sel ajal, kui maksuhaldur mis tahes avalduse tegi, oli tal puudulik või ekslik arusaam asjakohastest faktilistest asjaoludest, mis puudutavad võrreldava teenuse nõuetekohast käsitlemist käibemaksu osas; ja

c) kas on oluline, et maksumaksja ei arvestanud ja maksuhaldur ei nõudnud käibemaksu võrreldavalt teenuselt, kuid maksuhaldur on hiljem nõudnud selle käibemaksu tasumist kooskõlas harilike siseriiklike aegumistähtaegadega?

4. Kui erinev maksustamine tuleneb siseriikliku maksuhalduri järjepidevast praktikast, mis põhineb üldtunnustatud arusaamal siseriiklike õigusnormide tähendusest, siis kas neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise olemasolu muudab see, kui:

a) maksuhaldur hiljem oma praktikat muudab;

b) siseriiklik kohus otsustab hiljem, et see muudetud praktika kajastab siseriiklike õigusnormide õiget tähendust;

c) siseriiklikud ja/või Euroopa õiguspõhimõtted, sealhulgas õiguspärase ootuse põhimõte, *estoppel*-põhimõte, õiguskindluse ja tagasiulatuva jõu puudumise põhimõte, ja/või aegumistähtajad ei luba liikmesriigil nõuda käibemaksu teenustelt, mida on varemalt käsitletud kui maksust vabastatud?"

Eelotsuse küsimused kohtuasjas C-260/10

29 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), kes leidis samuti, et põhikohtuasja lahendamine sõltub liidu õiguse tõlgendamisest, otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kui liikmesriik kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punkti f kohaselt oma kaalutusõigust kasutades maksustas käibemaksuga teatavat tüüpi automaadid, mida kasutatakse hasartmängudeks [III osas käsitletavat mänguautomaadid], jättes maksuvabastuse jõusse teiste automaatide (seal hulgas kihlveoautomaadid [FOBT?d]) puhul, ning kui väidetakse, et seda tehes rikkus liikmesriik neutraalse maksustamise põhimõtet, siis kas III osas käsitletavate mänguautomaatide ja FOBT?de võrdlemisel on i) määrav või ii) oluline, et:

a) FOBT?d võimaldasid tegevust, mis siseriiklike õigusnormide kohaselt oli „kihlvedude sõlmimine” (või tegevust, mida asjaomane reguleeriv asutus oma reguleerimisvolitusi kasutades oli valmis siseriiklike õigusnormide kohaselt käsitlema kui „kihlvedude sõlmimist”), ja

b) seaduse III osas käsitletavat mänguautomaadid võimaldasid siseriiklike õigusnormide kohaselt teistsuguseks liigituvat tegevust, nimelt „hasartmänge”

ning et hasartmängude ja kihlvedude sõlmimise suhtes kehtisid erinevad õiguslikud regulatsioonid vastavalt asjaomase liikmesriigi õigusnormidele hasartmängude kontrollimise ja reguleerimise

kohta? Kui vastus on jaatav, siis milliseid kõnealuste regulatsioonide vahelisi erinevusi peaks siseriiklik kohus arvestama?

2. Millist abstraktsioonitaset peaks siseriiklik kohus kasutama selle kindlakstegemisel, kas neutraalse maksustamise põhimõtte nõuab, et esimeses küsimuses viidatud masinaid (FOBT?sid ja seaduse III osas käsitletavaid mänguautomaate) tuleb käibemaksu osas käsitleda ühtemoodi selle tuvastamisel, kas kõnealused tooted on sarnased? Täpsemalt, mil määral on oluline võtta arvesse:

a) FOBT?de ja seaduse III osas käsitletavate masinate puhul lubatud maksimaalsete panuste ja auhindade sarnasusi ja erinevusi;

b) seda, et FOBT?del võis mängida ainult teatavat liiki mängukohtades, millele oli antud kihlvedude sõlmimise luba ning mis olid teistsugused kui hasartmängude loa saanud mängukohad ja mille suhtes kehtisid teistsugused õigusaktides sätestatud piirangud kui hasartmängude loa saanud mängukohtade suhtes (ehkki kihlvedude sõlmimiseks loa saanud mängukohtades võidi mängida nii FOBT?del kui ka kuni kahel seaduse III osas käsitletaval mänguautomaadil samas ruumis);

c) seda, et FOBT?del mängides oli auhinna võitmise tõenäosus otseselt seotud avaldatud kindlate tõenäosustega, samal ajal kui seaduse III osas käsitletud automaadil mängides võitmise võimalust võis mõnel juhul muuta seade, mis tagas ettevõtjale ja mängijatele teatava tulumäära teatava aja jooksul;

d) FOBT?del ja seaduse III osas käsitletataval mänguautomaadil kasutatavate mänguformaatide sarnasusi ja erinevusi;

e) mängija ja masina vastastikuse mõju sarnasusi ja erinevusi FOBT?de ja seaduse III osas käsitletavate mänguautomaatide vahel;

f) seda, kas eespool viidatud asjaolud olid tavalisele automaadil mängijale teada või mitte või kas ta pidas neid oluliseks või tähtsaks;

g) seda, kas ükski eespool nimetatud asjaolu õigustab käibemaksu osas erinevat kohtlemist?

3. Kas olukorras, kus liikmesriik kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punkti f kohaselt oma kaalutusõigust kasutades vabastas hasartmängud käibemaksust, kuid maksustas konkreetsed hasartmängudeks kasutatavad automaadid käibemaksuga:

a) võib liikmesriik põhimõtteliselt vastata väitele, et ta on rikkunud neutraalse maksustamise põhimõtet, nõuetekohast hoolsust puudutava kaitseväitega; ja

b) kui vastus punktile a on jaatav, siis millised tegurid on asjakohased selle tuvastamisel, kas liikmesriigil on õigus sellele kaitseväitele tugineda või mitte?"

30 Euroopa Kohtu presidendi 9. augusti 2010. aasta määrusega liideti kohtuasjad C?259/10 ja C?260/10 kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides.

Eelotsuse küsimused

Kohtuasjas C?259/10 esitatud esimese küsimuse punktid b ja c

31 Selle küsimusega soovib Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) teada sisuliselt seda, kas neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kahe teenuse, mis on

tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased ja rahuldavad viimase samu vajadusi, erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel on piisav, et tuvastada selle põhimõtte rikkumine või on sellise rikkumise tuvastamiseks vaja lisaks tuvastada kahe kõnealuse teenuse vaheline tegelik konkurents või erinevast kohtlemisest tingitud konkurentsi moonutamine.

32 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel (vt eelkõige 3. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-481/98: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-3369, punkt 22; 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I-4427, punktid 41 ja 54; 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I-2283, punkt 47, ning 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-41/09: komisjon vs Madalmaad, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 66).

33 Nimetatud põhimõtte sellisest kirjeldusest nähtub, et kahe teenuse sarnasuse tõttu on need teenused omavahel konkureerivad.

34 Järelikult ei kujuta kahe teenuse tegelik omavaheline konkurents neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise autonoomset ja täiendavat tingimust, kui kõnealused teenused on ühesugused või sarnased tarbija seisukohalt ja rahuldavad viimase samu vajadusi (vt selle kohta 23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-109/02: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2003, lk I-12691, punktid 22 ja 23, ning 17. veebruari 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-453/02 ja C-462/02: Linneweber ja Akritidis, EKL 2005, lk I-1131, punktid 19–21, 24, 25 ja 28).

35 See seisukoht kehtib ka konkurentsi moonutamise olemasolu suhtes. Asjaolu, et kahte ühesugust või sarnast teenust, mis rahuldavad samu vajadusi, koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt, toob üldreeglina kaasa konkurentsi moonutamise (vt selle kohta 29. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-404/99: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-2667, punktid 46 ja 47, ning 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-363/05: JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies, EKL 2007, lk I-5517, punktid 47–51).

36 Arvestades eelnevaid kaalutlusi, tuleb kohtuasjas C-259/10 esitatud esimese küsimuse punktidele b ja c vastata, et neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kahe teenuse osutamise, mis on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased ja rahuldavad viimase samu vajadusi, erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel on piisav, et tuvastada selle põhimõtte rikkumine. Rikkumise tuvastamiseks ei ole vaja lisaks tuvastada kahe kõnealuse teenuse vahelist tegelikku konkurentsi või erinevast kohtlemisest tingitud konkurentsi moonutamist.

Kohtuasjas C-259/10 esitatud esimese küsimuse punkt a ja kohtuasjas C-260/10 esitatud esimene küsimus

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohtud soovivad nimetatud küsimustega teada sisuliselt seda, kas siis, kui kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f kohase käibemaksuvabastuse andmisel koheldakse kahte hasartmängu erinevalt, tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet tõlgendada nii, et arvesse tuleb võtta asjaolu, et need mängud kuuluvad erinevate loakategooriate alla ja neile kehtivad erinevad õiguslikud regulatsioonid hasartmängude kontrollimise ja reguleerimise kohta.

38 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f kohaselt vabastatakse käibemaksust kihlveod, loteriid ja muud hasartmängud vastavalt iga liikmesriigi kehtestatud tingimustele ja piirangutele.

39 See maksuvabastus põhineb praktilistel kaalutlustel, kuna hasartmängudega seotud

tehingutele on keeruline käibemaksu kohaldada, mitte soovil tagada neile tegevustele käibemaksuvaldkonnas soodsam kohtlemine, nagu see on avalikes huvides osutatavate teatud sotsiaalsektori teenuste puhul (vt 13. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C?89/05: United Utilities, EKL 2006, lk I?6813, punkt 23, ja 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C?58/09: Leo-Libera, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 24).

40 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f enda sõnastusest tuleneb, et selle sättega jäetakse liikmesriikidele arutusel olevate tehingute käibemaksust vabastamisel või sellega maksustamisel ulatuslik kaalutlusruum, kuna see lubab liikmesriikidel kehtestada käibemaksuvabastuse tingimused ja piirid (vt eespool viidatud kohtuotsus Leo-Libera, punkt 26).

41 Kui nimetatud sätte kohaselt kasutavad liikmesriigid õigust määrata kindlaks maksuvabastuse tingimused ja piirid ja seega maksustada tehingud käibemaksuga või mitte, peavad nad järgima neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa (vt 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C?283/95: Fischer, EKL 1998, lk I?3369, punkt 27, ning eespool viidatud kohtuotsus Linneweber ja Akritidis, punkt 24).

42 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 32 on meenutatud, keelab see põhimõte sarnaste teenuste erineva kohtlemise käibemaksuga maksustamisel.

43 Selleks et kindlaks teha, kas teenused on sarnased nimetatud punktis viidatud kohtupraktika mõttes, tuleb arvesse võtta peamiselt keskmise tarbija seisukohta (vt analoogia alusel 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C?349/96: CPP, EKL 1999, lk I?973, punkt 29), vältides väheolulistel erinevustel põhinevat kunstlikku eristamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, punktid 22 ja 23).

44 Kaks teenust on seega sarnased, kui neil on sarnaseid tunnuseid ja nad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel rahuldavad tarbijate seisukohalt samu vajadusi, ja kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud teenustest (vt selle kohta 3. mai 2001. aasta otsus eespool viidatud kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 27, ja analoogia alusel 11. augusti 1995. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?367/93–C?377/93: Roders jt, EKL 1995, lk I?2229, punkt 27, ning 27. veebruari 2002. aasta otsus kohtuasjas C?302/00: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2002, lk I?2055, punkt 23).

45 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt keelab neutraalse maksustamise põhimõte seaduslike ja ebaseaduslike tehingute üldistatud eristamise käibemaksuga maksustamisel (vt eelkõige 5. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 269/86: Mol, EKL 1988, lk 3627, punkt 18; 29. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C?158/98: Coffeeshop „Siberië”, EKL 1999, lk I?3971, punktid 14 ja 21, ning 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?439/04 ja C?440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I?6161, punkt 50). Euroopa Kohus on sellest järeldanud, et liikmesriigid ei saa anda maksuvabastust üksnes neile hasartmängudele, mis on seaduslikud (eespool viidatud kohtuotsus Fischer, punkt 28). Seda, kas hasartmängu korraldamine on seaduslik või ebaseaduslik, ei saa järelikult kahe hasartmängu sarnasuse hindamisel arvesse võtta.

46 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et hasartmängude või hasartmänguautomaatide sarnasuse hindamise seisukohalt on nende käitajate samasus ning õiguslik vorm, mille kaudu nad tegutsevad, põhimõtteliselt asjassepuutumatud (vt eespool viidatud kohtuotsus Linneweber ja Akritidis, punktid 25 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).

47 Muu hulgas tuleneb nimetatud kohtuotsusest ja eelkõige selle otsuse punktidest 29 ja 30, et esiteks alkoholsete jookide jaemüügikohtade ja mängusaalide vahelised erinevused ning teiseks tegevusloa saanud kasiinode vahelised erinevused, mis puudutavad hasartmängude raamistikku

ning eelkõige geograafilist ja ajalist juurdepääsu ning õhustikku, ei ole nimetatud mängude sarnasuse küsimuses olulised.

48 Lõpuks, eespool viidatud kohtuotsuse Fischer punktide 29 ja 30 kohaselt ei saa järeldust, et seda liiki mängud ei ole sarnased, põhjendada asjaoluga, et üksnes üks kahest hasartmänguliigist maksustatakse ühtlustamata maksuga. Nimelt, ühist käibemaksusüsteemi moonutaks see, kui liikmesriigid võiksid selle kohaldamist varieerida sõltuvalt muude ühtlustamata maksude kohaldamisest.

49 Sellest tuleneb, et eelotsusetaotluse esitanud kohtute välja toodud õiguskorra erinevused ei oma asjaomaste mängude sarnasuse hindamisel tähtsust.

50 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et Euroopa Kohus on teatud erandjuhtudel nõustunud, et kõnealuste valdkondade eripära – nagu see, kas ravim kuulub hüvitamisele või kas teenuse osutajale on pandud universaalteenuse osutamise kohustused – arvesse võttes võivad õigusliku raamistiku ja asjaomaseid kaubatarneid või teenuste osutamist reguleeriva õigusliku regulatsiooni vahelised erinevused tuua kaasa nende eristamise tarbija silmis tema vajaduste rahuldamise mõttes (vt 3. mai 2001. aasta otsus eespool viidatud kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 27, ning 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-357/07: TNT Post UK, EKL 2009, lk I-3025, punktid 38, 39 ja 45).

51 Arvestades eelnevaid kaalutlusi, tuleb kohtuasjas C-259/10 esitatud esimese küsimuse punktile a ja kohtuasjas C-260/10 esitatud esimesele küsimusele vastata, et kui kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti f kohase käibemaksuvabastuse andmisel koheldakse kahte hasartmängu erinevalt, tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet tõlgendada nii, et arvesse ei tule võtta asjaolu, et need mängud kuuluvad erinevate loakategooriate alla ja neile kehtivad erinevad õiguslikud regulatsioonid hasartmängude kontrollimise ja reguleerimise kohta.

Kohtuasjas C-260/10 esitatud teine küsimus

52 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) soovib selle küsimusega teada sisuliselt seda, kas selleks, et neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades hinnata, kas kahte liiki mänguautomaadid on sarnased ja eeldavad käibemaksuga maksustamisel samasugust kohtlemist, tuleb arvesse võtta minimaalsete ja maksimaalsete panuste ja võidusummade, auhinna võitmise tõenäosuse, kasutatavate mänguformaatide ja mängija ning mänguautomaadi vastastikuse mõju erinevusi.

53 Esmalt tuleb märkida, et neutraalse maksustamise põhimõtet ei saa tõlgendada nii, et kihlvedusid, loteriisid ja muid hasartmänge tuleks kõiki pidada sarnaseks selle põhimõtte tähenduses, vastasel korral kaotaks kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt f ja selle sättega liikmesriikidele jäetud kaalutusõigus, mida on meenutatud käeoleva kohtuotsuse punktis 40, oma kasuliku mõju. Liikmesriik võib seega piirduda käibemaksuvabastuse andmisel teatud hasartmängudega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Leo-Libera, punkt 35).

54 Nimetatud kohtuotsusest tuleneb, et selle põhimõtte rikkumist ei toimu siis, kui liikmesriik maksustab käibemaksuga mänguautomaadi abil osutatavad teenused, vabastades samas maksust hobuste võiduajamistel sõlmitavad kihlveod, fikseeritud võidukvoodiga spordikihlveod, loteriid ja loosimised (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Leo-Libera, punktid 9, 10 ja 36).

55 Selleks et neutraalse maksustamise põhimõtte ei kaotaks oma tähendust ja et ühine käibemaksusüsteem ei oleks moonutatud, ei saa käibemaksualane erinev kohtlemine põhineda asjaomaste mängude – mis kuuluvad kõik mänguautomaatidega samasse mängukategooriasse – ülesehituse, omaduste või reeglite üksikasjalikel erinevustel.

56 Käesoleva kohtuotsuse punktidest 43 ja 44 nähtub, et erinevalt maksustatud hasartmängude sarnasuse kindlaksmääramine, mis on siseriikliku kohtu ülesanne, võttes arvesse kohtuasja asjaolusid (vt selle kohta 27. aprilli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?443/04 ja C?444/04: Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, EKL 2006, lk I?3617, punktid 42 ja 45, ning eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 48), tuleb viimasel läbi viia keskmise tarbija seisukohast lähtudes, võttes arvesse asjassepuutuvaid või olulisi asjaolusid, mis võivad märkimisväärselt mõjutada tarbija otsust tarvitada üht või teist mängu.

57 Sellega seoses võivad minimaalsete ja maksimaalsete panuste ja võidusummade, auhinna võitmise tõenäosuse, kasutatavate mänguformaatide ja mängija ning mänguautomaadi vastastikuse mõju erinevused avaldada olulist mõju tarbija otsustele, kuna hasartmängu võlu seisneb peamiselt võimaluses võita.

58 Arvestades eelnevaid kaalutlusi, tuleb kohtuasjas C?260/10 esitatud teisele küsimusele vastata: selleks, et neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades hinnata, kas kahte liiki mänguautomaadid on sarnased ja eeldavad käibemaksuga maksustamisel samasugust kohtlemist, tuleb kontrollida, kas nende mänguautomaadi liikide kasutamine on keskmise tarbija seisukohalt võrreldav ja rahuldab tema samu vajadusi, sealjuures tuleb arvesse võtta eelkõige minimaalseid ja maksimaalseid panuseid ja võidusummasid ning auhinna võitmise tõenäosust.

Kohtuasjas C?259/10 esitatud teine küsimus

59 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) soovib kohtuasjas C?259/10 esitatud teise küsimusega teada sisuliselt seda, kas neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane võib nõuda teatud teenuste osutamisel tasutud käibemaksu tagastamist, põhjendades seda nimetatud põhimõtte rikkumisega, kui vastava liikmesriigi maksuhaldur on praktikas kohelnud sarnaste teenuste osutamist kui maksust vabastatud teenuseid, kuigi need ei ole asjaomaste siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksust vabastatud.

60 See küsimus puudutab argumenti, mille Commissioners esitas põhikohtuasjas ja mille kohaselt seaduse III osas käsitletavate mänguautomaatide maksustamine ei riku neutraalse maksustamise põhimõtet, kuna 1994. aasta käibemaksuseaduse sätete alusel ei olnud ka I võrdlusrühma mänguautomaadid käibemaksust vabastatud, kuigi Commissioners samas tunnistab, et põhikohtuasjas käsitletavatel aastatel nad nimetatud automaate käibemaksuga ei maksustanud.

61 Siinkohal tuleks meenutada, et neutraalse maksustamise põhimõtte tähendab käibemaksuvaldkonnas võrdse kohtlemise põhimõtet (vt eelkõige 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?174/08: NCC Construction Danmark, EKL 2009, lk I?10567, punkt 41, ja 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C?262/08: CopyGene, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 64).

62 Isegi kui haldusasutus, kes lähtub tavapraktikast, võib olla sellega seotud (vt selle kohta 21. jaanuari 1987. aasta otsus kohtuasjas 268/84: Ferriera Valsabbia vs. komisjon, EKL 1987, lk 353, punktid 14 ja 15, ning 28. juuni 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?189/02 P, C?202/02 P, C?205/02 P – C?208/02 P ja C?213/02 P: Dansk Rørindustri jt vs. komisjon, EKL 2005, lk I?5425,

punkt 211), peab võrdse kohtlemise põhimõtte järgimisel siiski arvestama seaduslikkuse põhimõttega, mille kohaselt ei või keegi tugineda oma huvides kolmanda isiku kasuks toime pandud õigusnormi rikkumisele (vt selle kohta 9. oktoobri 1984. aasta otsus kohtuasjas 188/83: Witte vs. parlament, EKL 1984, lk 3465, punkt 15; 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 134/84: Williams vs. kontrollikoda, EKL 1985, lk 2225, punkt 14, ning 10. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C?51/10 P: Agencja Wydawnicza Technopol vs. Siseturu Ühtlustamise Amet, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 75 ja 76).

63 Sellest tuleneb, et maksukohustuslane ei saa nõuda, et mõnda teenust tuleks maksustada samamoodi nagu teisi teenuseid, kui selline maksustamine ei ole asjaomaste siseriiklike õigusnormidega kooskõlas.

64 Järelikult tuleb kohtuasjas C?259/10 esitatud teisele küsimusele vastata, et neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane ei või nõuda teatud teenuste osutamisel tasutud käibemaksu tagastamist, põhjendades seda nimetatud põhimõtte rikkumisega, kui vastava liikmesriigi maksuhaldur on praktikas kohelnud sarnaste teenuste osutamist kui maksust vabastatud teenuseid, kuigi need ei ole asjaomaste siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksust vabastatud.

65 Arvestades sellele küsimusele antud vastust, ei ole vaja vastata kohtuasjas C?259/10 esitatud kolmandale ja neljandale küsimusele.

Kohtuasjas C?260/10 esitatud kolmas küsimus

66 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) soovib selle küsimusega teada sisuliselt seda, kas neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes kasutas talle kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis f antud kaalutusõigust ja vabastas käibemaksust hasartmängude mängimise võimaldamise, jättes samas maksuvabastuse kohaldamisalast välja ühte liiki automaadid, mis vastavad teatud kriteeriumidele, võib selle põhimõtte rikkumisel põhineva käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamisest keelduda asjaolu tõttu, et ta reageeris nõutava hoolsusega uut liiki automaadi väljatöötamisele, mis ei vasta neile kriteeriumidele.

67 See küsimus puudutab Commissionersi argumenti, mille kohaselt ajal, mil võeti vastu põhikohtuasjas kõnealused siseriiklikud õigusnormid, mis välistasid hasartmängude käibemaksuvabastuse kohaldamise seaduse III osas käsitletavatele mänguautomaatidele, ei olnud olemas selliseid mänguautomaate, mis oleksid maksust vabastatutega sarnased. Sarnaste automaatide erinev kohtlemine tuli välja alles hiljem uut liiki mänguautomaadi väljatöötamise tõttu, millest maksuhaldur sai teada alles mõni aeg pärast selle turuletoomist. Järelikult tegutses Suurbritannia ja Põhja-iri Ühendkuningriik nõutava hoolsusega, kui ta võttis mõistliku tähtaja jooksul vastu sobivad meetmed erineva maksualase kohtlemise lõpetamiseks.

68 Selle kohta tuleb kõigepealt märkida, et kui liikmesriigi kehtestatud tingimused ja piirid, mida järgides raha- või hasartmängudele käibemaksuvabastust kohaldatakse, on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, ei või nimetatud liikmesriik neile tingimustele või piirangutele tugineda selleks, et keelduda maksuvabastuse andmisest nende mängude korraldajale, kui korraldajal on õigus maksuvabastust kuuenda direktiivi alusel nõuda (vt eespool viidatud kohtuotsus Linneweber ja Akritidis, punkt 37).

69 Järelikult on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktil f vahetu õigusmõju, see tähendab, et hasartmängu korraldaja või hasartmänguautomaadi kasutaja võib sellele siseriiklikus kohtus tugineda, takistamaks selle sättega kokkusobimatute siseriiklike õigusnormide kohaldamist (vt eespool viidatud kohtuotsus Linneweber ja Akritidis, punkt 38).

70 Seega ei sõltu direktiivi sätte selline otsene mõju asjaomase liikmesriigi tahtlusest või hooletusest kõnealuse direktiivi ülevõtmise ajal ega ka mitte liidu õiguse piisavalt selgest rikkumisest (vt selle kohta 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer, EKL 2002, lk I-6325, punktid 25 ja 27; 5. oktoobri 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/01–C-403/01: Pfeiffer jt, EKL 2004, lk I-8835, punkt 103, ning 10. aprilli 2008. aasta otsus eespool viidatud kohtuasjas Marks & Spencer, punkt 36).

71 Lisaks tuleb arvesse võtta asjaolu, et kõnealuste siseriiklike õigusnormide kohaselt oli hasartmängude mängimise võimaldamine põhimõtteliselt käibemaksust vabastatud, välja arvatud mänguautomaadid, mis vastavad teatud kriteeriumidele. Selliste piiritlemiskriteeriumide kehtestamine välistab selle, et liikmesriik võiks väita, et tema hinnangul ei olnud olemas automaate, mis ei vasta neile kriteeriumidele, ja et ta ei oleks pidanud arvesse võtma selliste automaatide väljatöötamise võimalust.

72 Muu hulgas nähtub eelotsusetaotlusest ja Ühendkuningriigi märkustest, et Gaming Board, mis on hasartmängusid reguleeriv asutus ja seega asjaomase liikmesriigi haldusasutus, oli teadlik uutest mänguautomaatidest juba enne nende kasutamist kaubanduslikel eesmärkidel.

73 Neid aspekte arvesse võttes ei saa nõustuda Commissionersi argumendiga – õigustamaks konkreetsel perioodil kahte liiki mänguautomaatide erinevat kohtlemist –, mis põhineb sellel, et maksuhaldur sai nendest automaatidest teada hiljem.

74 Seetõttu tuleb kohtuasjas C-260/10 esitatud kolmandale küsimusele vastata, et neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes kasutas talle kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis f antud kaalutusõigust ja vabastas käibemaksust hasartmängude mängimise võimaldamise, jättes samas maksuvabastuse kohaldamisalast välja ühte liiki automaate, mis vastavad teatud kriteeriumidele, ei saa selle põhimõtte rikkumisel põhineva käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamisest keelduda asjaolu tõttu, et ta reageeris nõutava hoolsusega uut liiki automaadi väljatöötamisele, mis ei vasta neile kriteeriumidele.

Kohtukulud

75 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kahe teenuse osutamise, mis on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased ja rahuldavad viimase samu vajadusi, erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel on piisav, et tuvastada selle põhimõtte rikkumine. Rikkumise tuvastamiseks ei ole vaja lisaks tuvastada kahe kõnealuse teenuse vahelist tegelikku konkurentsi või erinevast kohtlemisest tingitud konkurentsi moonutamist.**

2. **Kui nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 B osa punkti f kohase käibemaksuvabastuse andmisel koheldakse kahte hasartmängu erinevalt, tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet tõlgendada nii, et arvesse ei tule võtta asjaolu, et need mängud kuuluvad erinevate loakategooriate alla ja neile kehtivad erinevad õiguslikud regulatsioonid hasartmängude kontrollimise ja reguleerimise kohta.**

3. Selleks et neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades hinnata, kas kahte liiki mänguautomaadid on sarnased ja eeldavad käibemaksuga maksustamisel samasugust kohtlemist, tuleb kontrollida, kas nende mänguautomaadi liikide kasutamine on keskmise tarbija seisukohalt võrreldav ja rahuldab tema samu vajadusi, sealjuures tuleb arvesse võtta eelkõige minimaalseid ja maksimaalseid panuseid ja võidusummasid ning auhinna võitmise tõenäosust.

4. Neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane ei või nõuda teatud teenuste osutamisel tasutud käibemaksu tagastamist, põhjendades seda nimetatud põhimõtte rikkumisega, kui vastava liikmesriigi maksuhaldur on praktikas kohelnud sarnaste teenuste osutamist kui maksust vabastatud teenuseid, kuigi need ei ole asjaomaste siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksust vabastatud.

5. Neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes kasutas talle kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 B osa punktis f antud kaalutlusõigust ja vabastas käibemaksust hasartmängude mängimise võimaldamise, jättes samas maksuvabastuse kohaldamisalast välja ühte liiki automaadid, mis vastavad teatud kriteeriumidele, ei saa selle põhimõtte rikkumisel põhineva käibemaksu tagastamise taotluse rahuldamisest keelduda asjaolu tõttu, et ta reageeris nõutava hoolsusega uut liiki automaadi väljatöötamisele, mis ei vasta neile kriteeriumidele.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.