

C?259/10. és C?260/10. sz. egyesített ügyek

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

kontra

The Rank Group plc

(a Court of Appeal [England & Wales] [Civil Division] és az Upper Tribunal [Tax and Chancery Chamber] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek)

„Adózás – Hatodik HÉA?irányelv – Adómentességek – A 13. cikk B. részének f) pontja – Fogadások, sorsolós játékok és egyéb szerencsejátékok – Az adósemlegesség elve – Mechanikus készpénzes bingó (»mechanised cash bingo«) – Pénznyer? automaták – A jogszabályi rendelkezésekt?l eltér? közigazgatási gyakorlat – A kell? gondosságra (»due diligence«) alapított védekezés”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Szolgáltatásnyújtás – Két, a fogyasztó szemszögéb?l azonos vagy hasonló szolgáltatással szemben alkalmazott eltér? bánásmód – Az adósemlegesség elvének megsértése*

(77/388 tanácsi irányelv)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adómentességek – A szerencsejátékok adómentessége – A tagállamok azon hatásköre, hogy meghatározzák az adómentesség feltételeit és korlátait – Korlátok – Az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása*

(77/388 tanácsi irányelv, 13. cikk, B. rész, f) pont)

3. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adómentességek – A szerencsejátékok adómentessége – A tagállamok azon hatásköre, hogy meghatározzák az adómentesség feltételeit és korlátait – Korlátok – Az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása*

(77/388 tanácsi irányelv, 13. cikk, B. rész, f) pont)

4. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adómentességek – A szerencsejátékok adómentessége – A tagállamok azon hatásköre, hogy meghatározzák az adómentesség feltételeit és korlátait – Korlátok – Az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása*

(77/388 tanácsi irányelv, 13. cikk, B. rész, f) pont)

5. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adómentességek – A szerencsejátékok adómentessége – A tagállamok azon hatásköre, hogy meghatározzák az adómentesség feltételeit és korlátait – Korlátok – Az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása*

(77/388 tanácsi irányelv, 13. cikk, B. rész, f) pont)

1. Az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy elegendő ezen elv megsértésének a megállapításához az, ha a hozzáadottértékadó szempontjából eltérő bánásmódot alkalmaznak a fogyasztó szemszögéből azonos vagy hasonló, illetve annak ugyanazon igényeit kielégítő két szolgáltatásnyújtással szemben. Ezen elv megsértésének megállapításához tehát nem szükséges, hogy ezenfelül bizonyítsák a szóban forgó szolgáltatások közötti verseny tényleges fennállását vagy az említett eltérő bánásmód miatti versenytorzulást.

(vö. 36. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A két szerencsejátékkal szemben a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja alapján történő hozzáadottértékadómentességben való részesítésük tekintetében alkalmazott eltérő bánásmód esetén úgy kell értelmezni az adósemlegesség elvét, hogy nem kell figyelembe venni azt a tényt, hogy e két játék különböző engedélyezési kategóriákba, valamint a felügyelet és szabályozás terén eltérő jogi rendszer alá tartozik.

E rendelkezés széles mérlegelési mozgásteret hagyott a tagállamok számára az érintett ügyletek mentesítését vagy adóztatását illetően, mivel az említett tagállamok számára lehetővé teszi, hogy meghatározzák azokat a feltételeket és korlátozásokat, amelyekhez az e mentességben való részesülés az adósemlegesség elvének a tiszteletben tartása mellett köthet.

Annak vizsgálata keretében, hogy hasonló-e két szerencsejáték, amelyek eltérő kezelése az adósemlegesség elvének megsértéséhez vezethet, nem relevánsak az olyan elemek, mint a szerencsejátékok szervezésének jogszervi vagy jogellenes jellege, az említett játékok szervezőinek és automaták üzemeltetőinek a személye, valamint az a jogi forma, amelyben azok tevékenységüket kifejtik. Ugyanez érvényes az egyrészt az italboltok és a játéktermek, és másrészt az engedélyezett kaszinók között abban a tekintetben fennálló különbségekre, hogy milyen keretek között kínálják a szerencsejátékokat, és különösen, hogy mennyire elérhető a helyszín, valamint milyen időpontban, illetve közegben kínálják e játékokat. Végül az a tény, hogy a szerencsejátékok két típusa közül csak az egyikre vetnek ki nem harmonizált adót, szintén nem igazolhatja azt a következtetést, hogy e két típusú szerencsejáték nem hasonló.

(vö. 40–41, 45–48., 51. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

3. Annak az adósemlegesség elvére tekintettel történő értékelése céljából, hogy a pénznyerő automaták két típusa hasonló-e, és azokat a hozzáadottértékadó szempontjából ugyanolyan elbánásban kell-e részesíteni, meg kell vizsgálni, hogy az automaták említett típusainak használata az átlagos fogyasztó szemszögéből hasonló-e, és annak ugyanazon igényeit elégíti-e ki, amelynek során az e tekintetben figyelembe vehető elemek többek között a tétek és nyeremények minimuma és maximuma, valamint a nyerési esélyek.

(vö. 58. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

4. Az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy az adóalany ezen elv megsértésére hivatkozva nem kérheti a bizonyos szolgáltatásnyújtások után befizetett hozzáadottértékadó

visszatérítését, amennyiben az érintett tagállam adóhatóságai hasonló szolgáltatásnyújtásokat a gyakorlatban adómentes szolgáltatásokként kezeltek, holott azok a vonatkozó nemzeti szabályozás alapján nem hozzáadottértékadó-mentesek.

Ugyanis, még ha az általános gyakorlatot követő közigazgatási szerv kötve is van általa, az egyenlő bánásmód elvét, amely a hozzáadottértékadó területén az adósemlegesség elvében fejeződik ki, összhangba kell hozni a jogszerűség elvének betartásával, amely elv szerint senki sem hivatkozhat valamely harmadik személy javára elkövetett jogsértésre elnyök szerzése végett. Ebből következik, hogy az adóalany nem követelheti, hogy bizonyos szolgáltatást ugyanolyan adójogi bánásmódban részesítsenek, mint egy másik szolgáltatást, amennyiben ezen utóbbi bánásmód nem felel meg a vonatkozó nemzeti szabályozásnak.

(vö. 61–64. pont és a rendelkezés rész 4. pontja)

5. Az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azon tagállam, amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja által biztosított mérlegelési jogkört gyakorolta, és mentesítette a hozzáadottértékadó alól a szerencsejáték részesére szolgáló bármely berendezés rendelkezésre bocsátását, kizárva e mentesség alól az automata bizonyos kritériumoknak megfelelő kategóriáját, nem utasíthatja el a hozzáadottértékadó-visszatérítésre irányuló, ezen elv megsértésére alapított kérelmet arra hivatkozva, hogy kellő gondossággal reagált az e kritériumoknak meg nem felelő, új típusú automata kifejlesztésére.

Valamely irányelv olyan rendelkezésének a közvetlen hatálya, mint a 77/388 hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja, nem függ sem az érintett tagállam által a szóban forgó irányelv átültetése során szándékosan vagy gondatlanul vétett hibától, sem pedig az uniós jog kellően súlyos megsértésének fennállásától. Ennélfogva az említett rendelkezésre hivatkozhat a szerencsejáték szervezője vagy a játékautomata üzemeltetője a nemzeti bíróság előtt annak érdekében, hogy megakadályozza az e rendelkezéssel össze nem egyeztethető belső jogszabályok alkalmazását.

(vö. 69–70, 74. és a rendelkezés rész 5. pont)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2011. november 10.(*)

„Adózás – Hatodik HÉA-irányelv – Adómentességek – A 13. cikk B. részének f) pontja – Fogadások, sorsolós játékok és egyéb szerencsejátékok – Az adósemlegesség elve – Mechanikus készpénzes bingó (»mechanised cash bingo«) – Pénznyerő automata – A jogszabályi rendelkezésektől eltérő közigazgatási gyakorlat – A kellő gondosságra (»due diligence«) alapított védekezés”

A C-259/10. és C-260/10. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Egyesült Királyság) és az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2010. május 26-án

érkezett, 2010. április 19-i és 20-i határozataival terjesztett el az el?tte

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

és

a **The Rank Group plc**

között folyamatban lév? eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (el?adó) és D. Šváby bírák,

f?tanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezet?: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. június 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a The Rank Group plc képviseletében K. Lasok QC és V. Sloane barrister, P. Drinkwater solicitor megbízásából,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Hathaway, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: G. Peretz barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek az adósemlegesség elvének a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanács irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke B. része f) pontja alkalmazásának a keretében történ? értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) és a The Rank Group (a továbbiakban: Rank) között annak tárgyában folyamatban lév? eljárás keretében terjesztették el?, hogy a Commissioners elutasította a Ranknak az általa a 2002–2005. évek folyamán bizonyos játékok keretében nyújtott szolgáltatások után befizetett hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) visszatérítése iránt benyújtott kérelmét.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint HÉA alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 Ezen irányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikke a következőképpen rendelkezik:

„[...]

B. Egyéb adómentességek

Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

f) fogadások, sorsolós játékok és egyéb szerencsejátékok a tagállam által megállapított feltételek és korlátozások mellett;

[...]”

A nemzeti szabályozás

A HÉA-ra vonatkozó szabályozás

5 A HÉA-ról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) alapügy tényállásának idején hatályban lévő változata (a továbbiakban: HÉA-ról szóló 1994. évi törvény) 31. cikkének (1) bekezdése szerint adómentes a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás, ha az megfelel az e törvény 9. mellékletében leírt ügyletek valamelyikének.

6 E 9. melléklet „Fogadások, szerencsejátékok és sorsolós játékok” című 4. csoportjának 1. pontja elírja a fogadásra vagy szerencsejátékokra szolgáló berendezések rendelkezésre bocsátásának adómentességét.

7 Az említett 4. csoport 1–3. megjegyzése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az 1. pont nem foglalja magában:

[...]

(b) az olyan játékban való részvétel jogának biztosítását, amelynek tekintetében [a szerencsejátékokról szóló 1968. évi törvény (Gaming Act 1968)] [...] 14. cikkének rendelkezései alapján díj szabható ki,

[...]

(d) játékautomata rendelkezésre bocsátását.

[...]

(2) A »szerencsejátéknak« ugyanaz a jelentése, mint amely a szerencsejátékokról szóló 1968. évi törvényben szerepel [...]

(3) A »játékautomata« az alábbi feltételeknek megfelel? automata:

(a) szerencsejáték céljára készítették vagy alakították át; és

(b) a játékos pénzérme vagy zseton [2003 után: pénzérme, zseton vagy egyéb tárgy] automatába történ? bedobásával vagy egyéb módon fizet azért, hogy az automatával játszhaszon (kivéve, ha a korábbi sikeres játék eredményeképpen alkalma nyílik arra, hogy fizetés nélkül játsszon); és

(c) a játék szerencseleme az automata révén biztosított."

A szerencsejátékokra és a fogadásra vonatkozó szabályozás

8 A szerencsejátékokról szóló 1968. évi törvény alapügy tényállásának idején hatályban lév? változata (a továbbiakban: szerencsejátékokról szóló 1968. évi törvény) 52. cikkének (1) bekezdése el?írja, hogy e törvény szerint a „játék” (gaming) kifejezés pénz vagy vagyoni értékkel rendelkező díj elnyerése érdekében történ? szerencsejáték??zésnek felel meg, és az „automata” (machine) magában foglal valamennyi automatát.

9 Az említett törvény 26. cikkének (1) és (2) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A jelen törvény [III. része] bármely automatára alkalmazandó,

a) amelyet szerencsejáték céljára készítettek vagy alakítottak át, és

b) amely pénz vagy pénzben kifejezhető érték pénzérme vagy zseton formájában történ? bedobására alkalmas réssel vagy egyéb nyílással rendelkezik.

(2) Az el?ző bekezdésben az automatával ?zött szerencsejátékokra vonatkozó hivatkozás magában foglalja a részben automatával, részben más eszközzel folytatott játékot is, amennyiben (és csakis akkor, ha) a játék szerencseleme az automata révén biztosított."

10 A „játékautomata” e fogalmának megfelel? automata csak engedélyezett helyiségben, valamint a tétek és a nyeremények összegére és egy adott helyen tartható készülékek számára vonatkozó bizonyos feltételek betartása mellett volt használható. Amennyiben azonban az egyes automatával ?zött tevékenység „játéknak” min?sült, az automata nem felelt meg az említett fogalom meghatározásnak, annak használatát más jogszabályi rendelkezés szabályozta, többek között más határértékeket el?írva a tétek és nyeremények tekintetében.

11 Ezzel szemben a „fogadásnak” tekintett tevékenységeket a fogadásokról, szerencsejátékokról és sorsolós játékokról szóló 1963. évi törvény (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963) szabályozta. Amennyiben az ügyfél helyben kívánt fogadást kötni, annak megtételéhez megfelel?en engedélyezett fogadóirodákhoz (licensed betting offices, a továbbiakban: LBO) kellett fordulnia.

12 Egyazon helyiség engedélyt csak fogadáskötésre vagy csak szerencsejátékra kaphatott. Ezenkívül az engedély megszerzésének feltételei és az engedélyezett helyiségekre alkalmazandó szabályozás – többek között a szeszes italok értékesítésére vagy a nyitvatartási időre tekintettel – eltérő lehetett. Fogadásokat csak LBÓ-kban lehetett kötni, szerencsejátékot pedig csak kaszinókban, bárókban, bingótermekben és játéktermekben lehetett játszani.

Az alapeljárások és az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdések

13 A Rank azon HÉA-csoportot képviselő tag, amely az Egyesült Királyságban bingóklubokat és kaszinókat üzemeltet, amelyekben többek között „mechanikus készpénzes bingó” („mechanised cash bingo”, a továbbiakban: mcbingo) és pénznyerő automata áll az ügyfélkör rendelkezésére.

14 Miután a Rank bevallotta és befizette a Commissionersnek az mcbingón és a pénznyerő automatán keresztül nyújtott szolgáltatások utáni HÉA-t, ezen adó visszatérítése iránt két keresetet nyújtott be a Value Added Tax Tribunalhoz (hozzáadottértékadóval foglalkozó bíróság), amely később First-tier Tribunal (Tax Chamber) (a továbbiakban: Tribunal) lett. Az első kereset az mcbingó 2003. január 1-je és 2005. december 31. közötti adóztatására, a második a pénznyerő automaták 2002. október 1-je és 2005. december 5. közötti adóztatására vonatkozik.

15 E kereseteket lényegében azon érvelésre alapította, hogy mcbingó és a pénznyerő automaták különböző típusait eltérő bánásmódban részesítették a HÉA-ra vonatkozó szabályozásban, annak ellenére, hogy a fogyasztók szemszögéből hasonlóak, sőt azonosak voltak, és hogy következésképpen a HÉA-nak a mcbingó és a pénznyerő automaták bizonyos típusaira való kivetése sérti az adósemlegesség elvét.

Az mcbingóra vonatkozó kereset

16 Az mcbingót több játékból álló sorozatokban játsszák. Míg a tét összegét előre bejelentik, a nyeremény összege, amely az egyes játékokban résztvevő játékosok számától függ, játékblokkonként és még a játék első része alatt is változhat, és az a játékosok számára nem szükségszerűen ismert a tét megtételének az időpontjában.

17 Az alapügy felei között nem vitatott, hogy a HÉA-ról szóló 1994. évi törvény 9. melléklete 4. csoportja 1. megjegyzése b) pontjának a szerencsejátékokról szóló 1968. évi törvényre való utalása miatt az mcbingó kizárólag akkor volt HÉA-mentes, ha a tét legfeljebb 50 penny, a nyeremény pedig legfeljebb 25 font volt. Ezzel szemben, ha e két feltétel valamelyike nem teljesült, a szóban forgó játék nem volt HÉA-mentes. Az sem vitatott, hogy az mcbingó e két típusa a fogyasztók szemszögéből azonos volt. A Commissioners azzal érvel, hogy mindazonáltal az adósemlegesség elve egyáltalán nem sérült, mivel nem bizonyították, hogy az említett eltérő bánásmód e játékok közötti versenyt érintette volna.

18 2008. május 15-i határozatában a Tribunal a Rank javára döntött. A Commissioners e határozattal szembeni fellebbezését a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division a 2009. július 8-i ítéletével elutasította. A Commissioners tehát ezen ítélettel szemben fellebbezést nyújtott be a Court of Appealhez (England & Wales) (Civil Division).

A pénznyerő automatákra vonatkozó kereset

19 A pénznyerő automatákkal kapcsolatban a HÉA-ról szóló 1994. évi törvény 9. melléklete 4. csoportjának 1. megjegyzésében elírt HÉA-mentesség nem volt alkalmazandó, ha a játékos rendelkezésére bocsátott szóban forgó automata e 4. csoport 1. megjegyzésének d) pontja és 3.

megjegyzése értelmében vett „játékautomata” volt.

20 E tekintetben a Rank által üzemeltetett és ilyen játékautomatának tekintett pénznyerő automatákat, amelyek egyben a szerencsejátékokról szóló 1968. évi törvény III. része alá is tartoznak (a továbbiakban: Part III automaták), a pénznyerő automaták másik két típusával hasonlítják össze különösen aszerint, hogy a játékban a szerencseelemet a játékos által használt automatába beépített játékszoftver parancsára maga ezen automata biztosítja-e, vagy sem.

21 Az adóztatott Part III automatákkal kapcsolatban az említett elemet az elektronikusan működő véletlenszámgenerátor (electronic random number generator) biztosítja, amely fizikailag be van építve a játékos által használt automatába. Ezzel szemben az összehasonlítás alapjául szolgáló pénznyerő automaták első típusa (a továbbiakban: I. sz. referenciaautomaták) olyan automatákból áll, amelyekből többet elektronikus úton egy közös, különálló elektronikusan működő véletlenszámgenerátorhoz kapcsolnak, amelyet azonban ugyanabban a helyiségben helyeztek el, mint a játékos által használt terminálokat.

22 Az összehasonlítás alapjául szolgáló pénznyerő automaták második típusa olyan „rögzített nyerési esélyekkel működő fogadási terminálokból” (Fixed Odds Betting Terminals, a továbbiakban: FOBT) áll, amelyeket kizárólag LBÓ-kban lehet elhelyezni. A FOBT-t használó játékos egy eseménynek vagy virtuális játéknak, vagyis „formátumnak” az FOBT szoftverére feltöltött eredményére fogadott azzal, hogy tétet dobott be a terminálba. Az esemény vagy virtuális játék eredményét az érintett LBO helyiségein kívül elhelyezett elektronikusan működő véletlenszámgenerátorral határozták meg. Az arra vonatkozó jogvitát, hogy a játékszabályokra tekintettel bizonyos, az FOBT-ken rendelkezésre álló formátumok „fogadást” vagy „szerencsejátékot” tettek-e lehetvé, nem döntötte el ítélet, mivel az érintett felek egyezsége jutottak. Mivel az FOBT nem felelt meg „játékautomata” HÉA-jog értelmében vett fogalmának, azt ezen adó alóli mentességben részesítették. Azonban az abból származó bevételeket a fogadásokra vonatkozó általános adó sújtotta.

23 A Tribunal előtt nem vitatott, hogy az adóztatott Part III automaták és az I. sz. referenciaautomaták a fogyasztók szemszögéből hasonlóak voltak. Azonban a Commissioners többek között megállapította, hogy az automaták e két kategóriája egymás versenytársa volt, és hogy az I. sz. referenciaautomaták a nemzeti jog alapján valóban adómentesek voltak.

24 2008. augusztus 19-i határozatával a Tribunal bizonyos vitatott kérdésekben a Rank javára döntött, más kérdésekben pedig a határozathozatalt későbbi időpontra halasztotta. Ezen első határozatban a Tribunal többek között megállapította, hogy az I. sz. referenciaautomaták a nemzeti jogi szabályozása alapján HÉA-mentesek. Mindenesetre a Commissioners gyakorlatilag szándékosan adómentesként kezelte az I. sz. referenciaautomatákat.

25 A Commissioners e határozattal szembeni fellebbezését a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division 2009. június 8-án elutasította. Ezen ítélettel szemben a Commissioners keresetet nyújtott be a Court of Appealhez (England & Wales) (Civil Division), vitatva többek között az I. sz. referenciaautomaták HÉA-mentességére vonatkozó releváns gyakorlatnak a fennállását.

26 2009. december 11-én a Tribunal az eredetileg elhalasztott kérdések tekintetében a Rank javára döntött. Ami az I. sz. referenciaautomatákat illeti, úgy vélte, hogy a Commissioners védekezésül nem érvelhet azzal, hogy kellő gondossággal („due diligence”) járt el, még ha az említett automatákat csak a szóban forgó nemzeti jogi szabályozás elfogadását követően is hozták forgalomba. A Tribunal az adósemlegesség elve FOBT-kre tekintettel történő megsértésének a fennállását is megállapította, amely FOBT-k – jobban elvonatkoztatva – a játékosok többségének szemszögéből hasonlóak voltak a Part III automatákhoz. Az

automaták két típusa egyszerre pénznyerő játékautomatának tekintendő. A fogyasztók többsége számára a különbségek vagy ismeretlenek, vagy jelentéktelenek.

27 A Commissioners fellebbezést nyújtott be a 2009. december 11-i ítélettel szemben az Upper Tribunalhoz (Tax and Chancery Chamber). E fellebbezés különösen az adóztatott pénznyerő automaták és az FOBT-k közötti hasonlóság vizsgálatára, valamint a kellő gondosságra alapított érvelés elutasítása ellen irányult.

A C-259/10. sz. ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztet kérdések

28 Mivel a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) úgy ítélte meg, hogy az alapügy tárgyát képező jogvita elbírálása az uniós jog értelmezésétől függ, úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„(1) A HÉA szempontjából

- a fogyasztók szemszögéből azonos szolgáltatások tekintetében; vagy
- a fogyasztók azonos igényeit kielégítő hasonló szolgáltatások tekintetében

alkalmazott eltérő bánásmód elegendő-e önmagában az adósemlegesség elve megsértésének megállapításához, vagy figyelembe kell-e venni (és ha igen, miként)

- a) a szabályozási és a gazdasági környezetet;
- b) azt, hogy van-e verseny az azonos szolgáltatások, vagy adott esetben a szóban forgó hasonló szolgáltatások között; és/vagy
- c) azt, hogy a HÉA szempontjából alkalmazott eltérő bánásmód okozott-e versenytorzulást?

2) Jogosult-e az adóalany, akinek szolgáltatásai a nemzeti jog értelmében (a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja szerint a tagállamoknak biztosított mérlegelési jogkör gyakorlásának eredményeként) a HÉA alá tartoznak, az e szolgáltatások után befizetett HÉA visszatérítését követelni az adósemlegesség elvének más szolgáltatások (referenciaszolgáltatások) HÉA szempontjából történő kezeléséből adódó megsértése alapján, ha

- a) a referenciaszolgáltatások a nemzeti jog értelmében a HÉA alá tartoztak, de
- b) a tagállam adóhatóságának gyakorlata a referenciaszolgáltatásokat HÉA-mentes szolgáltatásokként kezelte?

3) A második kérdésre adandó igenlő válasz esetén milyen magatartás jelent releváns gyakorlatot, és különösen:

- a) szükséges-e, hogy az adóhatóság világosan és egyértelműen nyilatkozzon arról, hogy a referenciaszolgáltatásokat HÉA-mentes szolgáltatásokként kezeli;
- b) jelentősséggel bír-e az, hogy amikor az adóhatóság nyilatkozott, akkor a referenciaszolgáltatásokkal szemben a HÉA szempontjából alkalmazandó helyes adójogi bánásmódra tekintettel releváns tényeket nem teljes körűen és helytelenül értelmezte; és
- c) jelentősséggel bír-e az, hogy a referenciaszolgáltatások tekintetében az adóalany nem vallotta be a HÉA-t, vagy azt az adóhatóság nem szedte be, de az adóhatóság ezt követően a rendes nemzeti elévülési határidőket betartva megpróbálta beszedni azt?

4) Ha az adójogi bánásmódban tetten érhet? különbségek a hazai adóhatóságoknak a nemzeti jogi szabályozás valós tartalmának általánosan elfogadott értelmezésén alapuló következetes gyakorlatából fakadnak, akkor jelent?e bármiféle különbséget az adósemlegesség elvének megsértése szempontjából, ha:

- a) az adóhatóságok ezt követ?en megváltoztatják a gyakorlatukat;
- b) a nemzeti bíróság ezt követ?en megállapítja, hogy a módosított gyakorlat a nemzeti jogi szabályozás helyes értelmezését tükrözi;
- c) nemzeti és/vagy európai jogi elvek ? ideértve a bizalomvédelem, az estoppel, a jogbiztonság és a visszaható hatály tilalmának elvét ? és/vagy elévülési határid?k megakadályozzák a tagállamot abban, hogy a korábban adómentesnek tekintett szolgáltatások után beszedje a HÉÁ?t?"

A C?260/10. sz. ügyben el?zetes döntéshozatalra el?terjesztet kérdések

29 Mivel az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) szintén úgy ítélte meg, hogy az alapügy tárgyát képez?, el?tte folyó jogvita elbírálása az uniós jog értelmezését?l függ, úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé el?zetes döntéshozatalra:

„1) Ha a tagállam a hatodik [irányelv] 13. cikke B. részének f) pontja által biztosított mérlegelési jogkörének gyakorlása során a szerencsejáték céljára használt bizonyos automatatípusokat [Part?III?automaták] HÉÁ?kötelessé tett, míg más ilyen automaták (amelyek magukban foglalják [FOBT]?ket is) tekintetében fenntartotta az adómentességet, és ha azt állítják, hogy ezáltal a tagállam megsértette az adósemlegesség alapelvét: i. meghatározó vagy ii. releváns?e a [Part?III?automaták] és az FOBT?k összehasonlítása során, hogy

- a) az FOBT?k útján olyan tevékenységeket kínáltak, amelyek a nemzeti jog alapján »fogadásnak« min?sültek (vagy olyan tevékenységeket, amelyeket a hatáskörrel rendelkező szabályozó hatóság a szabályozási hatáskörének gyakorlása céljából a nemzeti jog alapján »fogadásként« szándékozott kezelni), és
- b) a [Part?III?automaták] útján kínált tevékenységek a nemzeti jog alapján eltér? besorolás alá ? nevezetesen a »szerencsejáték« körébe ? tartoztak,

és hogy a szerencsejáték és fogadás különböz? szabályozási rendszerek hatálya alá tartozott e tagállam joga szerint a szerencsejáték felügyelete és szabályozása tekintetében? Ha igen, mik azok a különbségek a szóban forgó szabályozási rendszerek között, amelyekre a nemzeti bíróságnak figyelemmel kell lennie?

2) Annak meghatározása során, hogy az adósemlegesség elve az 1) kérdésben hivatkozott automaták egyes fajtái (az FOBT?k és a [Part?III?automaták]) tekintetében ugyanolyan adójogi bánásmódot követel?e meg, a nemzeti bíróságnak az általánosítás milyen szintjét kell alkalmaznia ahhoz, hogy meghatározza, a termékek vajon hasonlóké?e? Különösen, milyen mértékig lényeges számításba venni az alábbi körülményeket:

- a) hasonlóságok és különböz?ségek a megengedett maximum tétek és nyeremények tekintetében az FOBT?k és a [Part?III?automaták]) között;
- b) az FOBT?kkel csak olyan meghatározott, fogadásra engedélyezett helyiségben lehetett játszani, amelyek eltér?k voltak, és különböz? szabályozás hatálya alá estek, mint amely a

szerencsejáték céljára engedélyezett helyiségekre alkalmazandó (habár FOBT-ekkel és legfeljebb két darab [Part-III-automatával] egymás mellett lehetett játszani ugyanabban a fogadás céljára engedélyezett helyiségben);

c) a nyerés esélye az FOBT-ken közvetlenül kapcsolódott a nyilvánosságra hozott rögzített nyerési esélyhez, míg a nyerés esélyeit a [Part-III-automatákon] néhány esetben egy eszköz módosíthatta, amely az idő teltével meghatározott arányú megtérülést biztosított az üzemeltető és a játékos részére;

d) az FOBT-ken és [Part-III-automatákon] elérhető formátumok hasonlóságai és különbségei;

e) az FOBT-k és a [Part-III-automaták] közötti hasonlóságok és különbségek a játékos és a gép között lehetséges kölcsönhatás szempontjából;

f) a fent hivatkozott körülményeket a szóban forgó automaták játékosainak nagy része ismerte-e, vagy sem, vagy ezeket relevánsnak vagy lényegesnek tekintette-e;

g) a HÉA szempontjából történő eltérő bánásmód igazolható-e a fentiek bármelyikével?

3) Olyan helyzetben, amikor egy tagállam a hatodik [irányelv] 13. cikke B. részének f) pontja által biztosított mérlegelési jogkörének gyakorlása során a szerencsejátékot mentesítette a HÉA alól, de a szerencsejáték céljára használt automaták meghatározott csoportjait a HÉA hatálya alá rendelte:

a) a tagállam f) szabály szerint védekezhet-e a kellő gondosság tiszteletben tartásával azon kifogással szemben, hogy megsértette az adósemlegesség elvét; és

b) az a) pontra adandó igenlő válasz esetén mely tényezők relevánsak annak meghatározása során, hogy a tagállam jogosult-e, vagy sem e kifogásra hivatkozni?"

30 A Bíróság elnöke 2010. augusztus 9-ii végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából elrendelte a C-259/10. és C-260/10. sz. ügyek egyesítését.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A C-259/10. sz. ügyben előterjesztett első kérdés b) és c) pontjáról

31 E kérdésével a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) lényegében azt kívánja megtudni, hogy az adósemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy a fogyasztó szemszögéből azonos vagy hasonló és annak ugyanazon igényeit kielégítő két szolgáltatásnyújtással szemben HÉA szempontjából alkalmazott eltérő bánásmód elegendő-e ezen elv megsértésének a megállapításához, vagy ezen elv megsértésének megállapításához szükséges-e, hogy ezenfelül bizonyítsák a szóban forgó szolgáltatások közötti verseny tényleges fennállását vagy az említett eltérő bánásmód miatti versenytorzulást.

32 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével ellentétes, ha az egymással versenyző hasonló árukat vagy szolgáltatásokat a HÉA szempontjából eltérően kezelik (lásd többek között a C-481/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. május 3-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-3369. o.] 22. pontját; a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 41. és 54. pontját; a C-309/06. sz. Marks & Spencer ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2283. o.] 47. pontját, valamint a C-41/09. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 66. pontját).

33 Az említett elv e leírásából kitűnik, hogy két szolgáltatásnyújtás hasonló jellege azzal a következménnyel jár, hogy azok egymással versenyeznek.

34 Ezért a két szolgáltatásnyújtás közötti verseny tényleges fennállása nem minősül az adósemlegesség elve megsértése önálló és kiegészítő feltételének, ha a szóban forgó szolgáltatások a fogyasztó szemszögéből azonosak vagy hasonlóak, illetve annak ugyanazon igényeit elégítik ki (lásd ebben az értelemben a C-109/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2003. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12691. o.] 22. és 23. pontját, valamint a C-453/02. és C-462/02. sz., Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-1131. o.] 19-21., 24., 25. és 28. pontját).

35 E megállapítás érvényes a versenytorzulás fennállására vonatkozóan is. Az a tény, hogy azonos vagy hasonló és ugyanazon igényeket kielégítő két szolgáltatást a HÉA szempontjából eltérően kezelnek, általában versenytorzulással jár (lásd ebben az értelemben a C-404/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-2667. o.] 46. és 47. pontját, valamint a C-363/05. sz., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ügyben 2007. június 28-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-5517. o.] 47–51. pontját).

36 A fenti megállapításokra tekintettel a C-259/10. sz. ügyben elterjesztett első kérdés b) és c) pontjára azt a választ kell adni, hogy az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy elegendő ezen elv megsértésének a megállapításához az, ha a HÉA szempontjából eltérő bánásmódot alkalmaznak a fogyasztó szemszögéből azonos vagy hasonló, illetve annak ugyanazon igényeit kielégítő két szolgáltatásnyújtással szemben. Ezen elv megsértésének megállapításához tehát nem szükséges, hogy ezenfelül bizonyítsák a szóban forgó szolgáltatások közötti verseny tényleges fennállását vagy az említett eltérő bánásmód miatti versenytorzulást.

A C-259/10. sz. ügyben elterjesztett első kérdés a) pontjáról és a C-260/10. sz. ügyben elterjesztett első kérdésről

37 E kérdéseikkel a kérdést elterjesztő bíróságok lényegében azt kívánják megtudni, hogy a két szerencsejátékkal szemben a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja alapján történő HÉA-mentességben való részesítésük tekintetében alkalmazott eltérő bánásmód esetén úgy kell-e értelmezni az adósemlegesség elvét, hogy figyelembe kell venni azt a tényt, hogy e két játék különböző engedélyezési kategóriába, valamint a felügyelet és szabályozás terén eltérő jogi rendszer alá tartozik, vagy úgy, hogy nem.

38 A hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja alapján a fogadások, sorsolós játékok és egyéb szerencsejátékok az egyes tagállamok által megállapított feltételek és korlátozások mellett adómentesek.

39 E mentesség oka a szociális ágazatban végzett egyes közérdekű szolgáltatásokkal ellentétben nem az, hogy e tevékenységek számára a HÉA szempontjából szándékosan

kedvezőbb bánásmódot biztosítsanak, hanem az a gyakorlati megfontolás, hogy a szerencsejáték-tevékenység kevésbé alkalmas a HÉA alkalmazására (lásd a C-89/05. sz. United Utilities ügyben 2006. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6813. o.] 23. pontját és a C-58/09. sz. Leo-Libera ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 24. pontját).

40 Magából a hatodik irányelv 13. cikke B. része f) pontjának a szövegéből következik, hogy e rendelkezés széles mérlegelési mozgásteret hagyott a tagállamok számára az érintett ügyletek mentesítését vagy adóztatását illetően, mivel az említett tagállamok számára lehetővé teszi, hogy meghatározzák azokat a feltételeket és korlátozásokat, amelyekhez az e mentességben való részesülés köthet (lásd a fent hivatkozott Leo-Libera ügyben hozott ítélet 26. pontját).

41 Azonban, amennyiben az említett rendelkezésnek megfelelően a tagállamok élnek azzal a lehetőséggel, hogy meghatározzák a mentesség feltételeit és korlátozásait, és következésképpen azt, hogy az ügyletekre HÉA-t vetnek-e ki, vagy sem, tiszteletben kell tartaniuk az adósemlegességnek a közös HÉA-rendszer szerves részét képező elvét (lásd a C-283/95. sz. Fischer ügyben 1998. június 11-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-3369. o.] 27. pontját, valamint a fent hivatkozott Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben hozott ítélet 24. pontját).

42 Amint a jelen ítélet 32. pontjában szerepel, ezen elvvel ellentétes az, ha hasonló szolgáltatásnyújtásokat a HÉA szempontjából eltérő bánásmódban részesítenek.

43 Annak meghatározása céljából, hogy két szolgáltatásnyújtás az említett pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében hasonló-e, elsősorban az átlagos fogyasztó szempontját kell figyelembe venni (lásd analógia útján a C-349/96. sz. CPP ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 29. pontját), elkerülve a csekély eltérésekre alapított mesterséges megkülönböztetést (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 22. és 23. pontját).

44 Két szolgáltatásnyújtás tehát hasonló, amennyiben a felhasználásuk alapján való összehasonlításuk azt mutatja, hogy azonos tulajdonságokkal rendelkeznek, és a fogyasztók azonos igényeinek kielégítésére szolgálnak, valamint amennyiben a fennálló különbségek nem befolyásolják jelentősen az átlagos fogyasztó arra irányuló döntését, hogy az említett szolgáltatások közül melyiket vegye igénybe (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. május 3-án hozott ítélet 27. pontját, és analógia útján a C-367/93. és C-377/93. sz., Roders és társai egyesített ügyekben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2229. o.] 27. pontját, valamint a C-302/00. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2002. február 27-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-2055. o.] 23. pontját).

45 Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adósemlegesség elvével a HÉA-kivetés területén ellentétes a jogszerű és a jogszerűtlen ügyletek általában való megkülönböztetése (lásd többek között a 269/86. sz. Mol ügyben 1988. július 5-én hozott ítélet [EBHT 1988., 3627. o.] 18. pontját, a C-158/98. sz. Coffeeshop „Siberië” ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-3971. o.] 14. és 21. pontját; valamint a C-439/04. és C-440/04. sz., Kittel és Recolta Recycling egyesített ügyekben 2006. július 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6161. o.] 50. pontját). A Bíróság ebből arra a következtetésre jutott, hogy a tagállamok nem csak a jogszerű szerencsejátékokra tarthatják fent a mentességet (a fent hivatkozott Fischer ügyben hozott ítélet 28. pontja). Két szerencsejáték hasonlóságának a vizsgálata keretében így nem lehet figyelembe venni a szerencsejáték szervezésének jogszerű vagy jogellenes jellegét.

46 Szintén a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy annak értékelése érdekében, hogy a szerencsejátékok vagy a játékautomaták hasonlóké-e, főszabály szerint nem releváns az említett játékok szervezőinek és automaták üzemeltetőinek a személye, valamint az a jogi forma,

amelyben azok tevékenységüket kifejtik (lásd a fent hivatkozott Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben hozott ítélet 25. és 29. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

47 Ezenkívül az említett ítéletben, és különösen annak 29. és 30. pontjából következik, hogy egyrészt az italtok és a játéktételek, és másrészt az engedélyezett kaszinók között abban a tekintetben fennálló különbségek, hogy milyen keretek között kínálják a szerencsejátékokat – különösen, hogy mennyire elérhet? a helyszín, valamint milyen időpontban, illetve közegben kínálják e játékokat –, nem lényegesek az említett játékok hasonlósága szempontjából.

48 Végül a fent hivatkozott Fischer-ügyben hozott ítélet 29. és 30. pontja szerint az a tény, hogy a szerencsejátékok két típusa közül csak az egyikre vetnek ki nem harmonizált adót, nem igazolhatja azt a következtetést, hogy e két típusú szerencsejáték nem hasonló. Ugyanis a közös HÉA-rendszer torzulna, ha a tagállamok más, nem harmonizált adók fennállása alapján kiigazíthatnák annak alkalmazását.

49 Ebből következik, hogy a kérdést elterjeszt? bíróságok által hivatkozott jogi rendszerbeli különbségeknek nincs jelent?ése annak értékelése tekintetében, hogy az érintett szerencsejátékok hasonlóké.

50 Ezen eredményt nem kérd?jelezi meg az a tény, hogy bizonyos kivételes esetekben a Bíróság elismerte, hogy a szóban forgó ágazatok sajátosságaira tekintettel az érintett termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szabályozási keret és jogi rendszer olyan eltérései, hogy valamely gyógyszer ára megtéríthet?e, vagy sem, vagy hogy az egyetemes szolgáltatásra kötelezett adóalany?e, vagy sem, a fogyasztó szemszögéből különbséget teremthet a saját igényeinek kielégítése szempontjából (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. május 3-án hozott ítélet 27. pontját, valamint a C-357/07. sz. TNT Post UK ügyben 2009. április 23-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-3025. o.] 38., 39. és 45. pontját).

51 A fenti megállapításokra tekintettel az C-259/10. sz. ügyben elterjesztett első kérdés a) pontjára és a C-260/10. sz. ügyben elterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a két szerencsejátékkal szemben a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja alapján történ? HÉA-mentességben való részesítésük tekintetében alkalmazott eltér? bánásmód esetén úgy kell értelmezni az adósemlegesség elvét, hogy nem kell figyelembe venni azt a tényt, hogy e két játék különböz? engedélyezési kategóriákba, valamint a felügyelet és szabályozás terén eltér? jogi rendszer alá tartozik.

A C-260/10. sz. ügyben elterjesztett második kérdésről

52 E kérdésével az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) lényegében azt kívánja megtudni, hogy annak az adósemlegesség elvére tekintettel történ? értékelése céljából, hogy a pénznyer? automaták két típusa hasonlóké, és azokat a HÉA szempontjából ugyanolyan elbánásban kell?e részesíteni, figyelembe kell?e venni, vagy sem a tételek és nyeremények minimumát és maximumát, a nyelési esélyeket, az elérhet? formátumokat és a pénznyer? automata esetleges interaktív jellegét.

53 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy az adósemlegesség elvét nem lehet úgy értelmezni, hogy minden fogadást, sorsolósos játékot és szerencsejátékot ezen elv értelmében véve hasonlóknak kell tekinteni, máskülönben a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja és az e rendelkezésben a tagállamoknak elismert, a jelen ítélet 40. pontjában említett mérlegelési mozgástér hatékony érvényesülése teljesen megghiúsulna. A tagállam tehát a HÉA-mentességet a szerencsejáték bizonyos formáira korlátozhatja (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Leo-Libera-ügyben hozott ítélet 35. pontját).

54 Az említett ítéletből következik, hogy az említett elv nem sérül, amennyiben valamely tagállam a pénznyerő automaták által nyújtott szolgáltatásokra HÉÁ-t vet ki, mentesítve ezen adó alól a nyilvános futamfogadásokat, a sportfogadásokat, továbbá a sorsolós játékokat (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Leo Libera* ügyben hozott ítélet 9., 10. és 36. pontját).

55 Azonban az adósemlegesség elve értelmét való megfosztásának és a HÉÁ-rendszer torzításának az elkerülése céljából a HÉA szempontjából alkalmazott eltérő bánásmódot nem lehet olyan részletkérdésekben fennálló különbségekre alapozni, mint amelyek az azonos kategóriájához tartozó játékok – például a pénznyerő automaták – szerkezetében, működésében vagy szabályaiban állnak fenn.

56 A jelen ítélet 43. és 44. pontjából kitunik, hogy a különbözőképpen adóztatott szerencsejátékok hasonló jellegének az ügy körülményeire tekintettel való meghatározását, amely a nemzeti bíróság feladata (lásd ebben az értelemben a C-443/04. és C-444/04. sz., *Solleveld és van den Hout/van Eijnsbergen* egyesített ügyekben 2006. április 27-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-3617. o.] 42. és 45. pontját, valamint a fent hivatkozott *Marks & Spencer* ügyben hozott ítélet 48. pontját), az átlagos fogyasztó szemszögéből és azon releváns vagy fontos elemek figyelembevételével kell elvégezni, amelyek jelentős módon befolyásolhatják ez utóbbi döntését arról, hogy melyik játékot vegye igénybe.

57 E tekintetben a tétek és nyeremények minimumában és maximumában, a nyerési esélyekben, az elérhető formátumokban és a pénznyerő automata esetleges interaktív jellegében fellelhető különbségek jelentősen befolyásolhatják az átlagos fogyasztó döntését és a szerencsejátéknak alapvetően a nyerési lehetőségben rejlő vonzerejét.

58 E fenti megállapításokra tekintettel a C-260/10. sz. ügyben előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy annak az adósemlegesség elvére tekintettel történő értékelése céljából, hogy a pénznyerő automaták két típusa hasonló-e, és azokat a HÉA szempontjából ugyanolyan elbánásban kell-e részesíteni, meg kell vizsgálni, hogy az automaták említett típusainak használata az átlagos fogyasztó szemszögéből hasonló-e, és annak ugyanazon igényeit elégíti-e ki, amelynek során az e tekintetben figyelembe vehető elemek többek között a tétek és nyeremények minimuma és maximuma, valamint a nyerési esélyek.

A C-259/10. sz. ügyben előterjesztett második kérdésre

59 A C-259/10. sz. ügyben előterjesztett második kérdéssel a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) lényegében azt szeretné megtudni, hogy az adósemlegesség elvét úgy kell-e értelmezni, hogy az adóalany ezen elv megsértésére hivatkozva kérheti a bizonyos szolgáltatásnyújtások után befizetett HÉA visszatérítését, amennyiben az érintett tagállam adóhatóságai hasonló szolgáltatásnyújtásokat a gyakorlatban adómentes szolgáltatásokként kezeltek, holott azok a vonatkozó nemzeti szabályozás alapján nem HÉA-mentesek.

60 E kérdés a Commissioners által az alapügyben hivatkozott azon évről vonatkozik, miszerint a Part III automaták adóztatása nem sérti az adósemlegesség elvét, mivel a HÉÁ-ról szóló 1994. évi törvény rendelkezései értelmében az I. sz. referenciaautomaták sem HÉA-mentesek, ugyanakkor elismeri, hogy az alapügyben a szóban forgó évek során ez utóbbi automatákra nem vetettek ki HÉÁ-t.

61 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adósemlegesség elve a HÉA területén az egyenlő bánásmód elvének a kifejeződése (lásd többek között a C-174/08. sz. *NCC Construction Danmark* ügyben 2009. október 29-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10567. o.] 41. pontját és a C-262/08. sz. *CopyGene* ügyben 2010. június 10-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették

közzé] 64. pontját).

62 Még ha az általános gyakorlatot követ? közigazgatási szerv kötve is van általa (lásd ebben az értelemben a 268/84. sz., Ferriera Valsabbia kontra Bizottság ügyben 1987. január 21?én hozott ítélet [EBHT 1987., 353. o.] 14. és 15. pontját, valamint a C?189/02. P., C?202/02. P., C?205/02. P–C?208/02. P. és C?213/02. P. sz., Dansk Rørindustri és társai kontra Bizottság egyesített ügyekben 2005. június 28?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?5425. o.] 211. pontját), az egyenl? bánásmód elvét összhangba kell hozni a jogszer?ség elvének betartásával, amely elv szerint senki sem hivatkozhat valamely harmadik személy javára elkövetett jogsértésre el?nyök szerzése végett (lásd ebben az értelemben a 188/83. sz., Witte kontra Parlament ügyben 1984. október 9?én hozott ítélet [EBHT 1984., 3465. o.] 15. pontját, a 134/84. sz., Williams kontra Számvev?szék ügyben 1985. július 4?én hozott ítélet [EBHT 1985., 2225. o.] 14. pontját, valamint a C?51/10. P. sz., Agencja Wydawnicza Technopol kontra OHIM ügyben 2011. március 10?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 75. és 76. pontját).

63 Ebb?l következik, hogy az adóalany nem követelheti, hogy bizonyos szolgáltatást ugyanolyan adójogi bánásmódban részesítsenek, mint egy másik szolgáltatást, amennyiben ezen utóbbi bánásmód nem felel meg a vonatkozó nemzeti szabályozásnak.

64 Következésképpen a C?259/10. sz. ügyben el?terjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy az adóalany ezen elv megsértésére hivatkozva nem kérheti a bizonyos szolgáltatásnyújtások után befizetett HÉA visszatérítését, amennyiben az érintett tagállam adóhatóságai hasonló szolgáltatásnyújtásokat a gyakorlatban adómentes szolgáltatásokként kezeltek, holott azok a vonatkozó nemzeti szabályozás alapján nem HÉA?mentesek.

65 E válaszra tekintettel a C?259/10. sz. ügyben el?terjesztett harmadik és negyedik kérdést nem kell megválaszolni.

A C?260/10. sz. ügyben el?terjesztett harmadik kérdés?

66 E kérdésével az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) lényegében azt kívánja megtudni, hogy az adósemlegesség elvét úgy kell?e értelmezni, hogy azon tagállam, amely a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja által biztosított mérlegelési jogkört gyakorolta, és mentesítette a HÉA alól a szerencsejáték ?zésére szolgáló bármely berendezés rendelkezésre bocsátását, kizárva e mentesség alól az automaták bizonyos kritériumoknak megfelelő? kategóriáját, elutasíthatja a HÉA?visszatérítésre irányuló, ezen elv megsértésére alapított kérelmet arra hivatkozva, hogy kell? gondossággal reagált az e kritériumoknak meg nem felel?, új típusú automata kifejlesztésére.

67 E kérdés a Commissioners azon érvelésére vonatkozik, miszerint az alapügyben szóban forgó, a Part?III?automatákat a szerencsejátékokat a HÉA?mentességb?l kizáró nemzeti rendelkezések elfogadásának id?pontjában nem léteztek olyan hasonló játékautomaták, amelyeket mentességben részesítettek. A hasonló automatákkal szemben alkalmazott eltér? bánásmód csak nemrég, olyan új típusú pénznyer? automaták kifejlesztésével merült fel, amelyekr?l az adóhatóságok csak azok forgalomba hozatalának megkezdése után bizonyos id?vel szereztek tudomást. Következésképpen Nagy?Britannia és Észak?Írország Egyesült Királysága kell? gondossággal járt el azáltal, hogy ésszer? id?n belül elfogadta a megfelelő? intézkedéseket az eltér? adójogi bánásmód megszüntetéséhez.

68 E tekintetben mindenekel?tt emlékeztetni kell arra, hogy amennyiben ellentétesek az adósemlegesség elvével azok a feltételek vagy korlátozások, amelyekt?l a tagállam függ?vé teszi a szerencsejátékok HÉA?mentességét, az említett tagállam e feltételek vagy korlátozások alapján

nem tagadhatja meg az ilyen játékok szervezőjét azon adómentességet, amelyre ez utóbbi a hatodik irányelv alapján jogosan tarthat igényt (lásd a fent hivatkozott Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben hozott ítélet 37. pontját).

69 Ennélfogva a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja közvetlen hatállyal rendelkezik abban az értelemben, hogy hivatkozhat arra a szerencsejáték szervezője vagy a játékautomata üzemeltetője a nemzeti bíróság előtt annak érdekében, hogy megakadályozza az e rendelkezéssel össze nem egyeztethető belső jogszabályok alkalmazását (lásd a fent hivatkozott Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben hozott ítélet 38. pontját).

70 Márpedig valamely irányelv rendelkezésének közvetlen hatálya nem függ sem az érintett tagállam által a szóban forgó irányelv átültetése során szándékosan vagy gondatlanul vétett hibától, sem pedig az uniós jog kellően súlyos megsértésének fennállásától (lásd ebben az értelemben a C-62/00. sz. Marks & Spencer-ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6325. o.] 25. és 27. pontját, a C-397/01-C-403/01. sz., Pfeiffer és társai egyesített ügyekben 2004. október 5-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-8835. o.] 103. pontját, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer-ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet 36. pontját).

71 Továbbá figyelembe kell venni azt a tényt, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás alapján a fogadásra vagy szerencsejátékokra szolgáló berendezések rendelkezésre bocsátása – a bizonyos kritériumoknak megfelelő játékautomaták rendelkezésre bocsátásának kivételével – főszabály szerint HÉA-mentes volt. Az ilyen körülhatároló kritériumok megállapítása kizárja, hogy a tagállam arra hivatkozhasson, hogy úgy vélte, nem léteztek e kritériumoknak meg nem felelő automaták, és még csak figyelembe sem kellett vennie ilyen automaták kifejlesztésének lehetőségét.

72 Ezenkívül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból és az Egyesült Királyság Kormányának észrevételeiből kitűnik, hogy a Gaming Boardot, a szerencsejátékfelügyeletet, azaz az érintett tagállam közigazgatási szervét még az új pénznyerű automaták forgalomba hozatalát megelőzően értesítették azok létezéséről.

73 E szempontokra figyelemmel nem lehet sikeres a Commissionersnek a pénznyerű automaták két típusával szemben bizonyos időszakban alkalmazott eltérő bánásmód igazolása céljából arra alapított érvelése, miszerint az adóhatóságok később szereztek tudomást az új automaták létezéséről.

74 Következésképpen a C-260/10. sz. ügyben előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azon tagállam, amely a hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja által biztosított mérlegelési jogkört gyakorolta, és mentesítette a HÉA alól a szerencsejáték szervezésére szolgáló bármely berendezés rendelkezésre bocsátását, kizárva e mentesség alól az automaták bizonyos kritériumoknak megfelelő kategóriáját, nem utasíthatja el a HÉA-visszatérítésre irányuló, ezen elv megsértésére alapított kérelmet arra hivatkozva, hogy kellő gondossággal reagált az e kritériumoknak meg nem felelő, új típusú automata kifejlesztésére.

A költségekről

75 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) Az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy elegendő ezen elv megsértésének a megállapításához az, ha a hozzáadottértékadó szempontjából eltérő bánásmódot alkalmaznak a fogyasztó szemszögéből azonos vagy hasonló, illetve annak ugyanazon igényeit kielégítő két szolgáltatásnyújtással szemben. Ezen elv megsértésének megállapításához tehát nem szükséges, hogy ezenfelül bizonyítsák a szóban forgó szolgáltatások közötti verseny tényleges fennállását vagy az említett eltérő bánásmód miatti versenytorzulást.
- 2) A két szerencsejátékkal szemben a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke B. részének f) pontja alapján történő hozzáadottértékadómentességben való részesítésük tekintetében alkalmazott eltérő bánásmód esetén úgy kell értelmezni az adósemlegesség elvét, hogy nem kell figyelembe venni azt a tényt, hogy e két játék különböző engedélyezési kategóriákba, valamint a felügyelet és szabályozás terén eltérő jogi rendszer alá tartozik.
- 3) Annak az adósemlegesség elvére tekintettel történő értékelése céljából, hogy a pénznyerő automaták két típusa hasonló-e, és azokat a hozzáadottértékadó szempontjából ugyanolyan elbánásban kell-e részesíteni, meg kell vizsgálni, hogy az automaták említett típusainak használata az átlagos fogyasztó szemszögéből hasonló-e, és annak ugyanazon igényeit elégíti-e ki, amelynek során az e tekintetben figyelembe vehető elemek többek között a tétek és nyeremények minimuma és maximuma, valamint a nyerési esélyek.
- 4) Az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy az adóalany ezen elv megsértésére hivatkozva nem kérheti a bizonyos szolgáltatásnyújtások után befizetett hozzáadottértékadó visszatérítését, amennyiben az érintett tagállam adóhatóságai hasonló szolgáltatásnyújtásokat a gyakorlatban adómentes szolgáltatásokként kezeltek, holott azok a vonatkozó nemzeti szabályozás alapján nem hozzáadottértékadómentesek.
- 5) Az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azon tagállam, amely a 77/388 hatodik irányelv 13. cikke B. részének f) pontja által biztosított mérlegelési jogkört gyakorolta, és mentesítette a hozzáadottértékadó alól a szerencsejátékvezetésére szolgáló bármely berendezés rendelkezésre bocsátását, kizárva e mentesség alól az automaták bizonyos kritériumoknak megfelelő kategóriáját, nem utasíthatja el a hozzáadottértékadó visszatérítésre irányuló, ezen elv megsértésére alapított kérelmet arra hivatkozva, hogy kellő gondossággal reagált az e kritériumoknak meg nem felelő, új típusú automata kifejlesztésére.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.