Downloaded via the EU tax law app / web

Gevoegde zaken C?259/10 en C?260/10

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

tegen

The Rank Group plc

[verzoeken van de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) en het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) om een prejudiciële beslissing]

„Fiscale bepalingen – Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Artikel 13, B, sub f – Weddenschappen, loterijen en andere kans? of geldspelen – Beginsel van fiscale neutraliteit – Bingo gespeeld op automaten met uitkering van contant geld (‚mechanised cash bingo') – Gokautomaten – Administratieve praktijk die afwijkt van wettelijke bepalingen – Verweer gebaseerd op vereiste zorgvuldigheid (‚due diligence')"

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Dienstverrichtingen – Verschil in behandeling van twee verrichtingen van diensten die vanuit oogpunt van consument gelijk of soortgelijk zijn – Schending van beginsel van fiscale neutraliteit*

(Richtlijn 77/388 van de Raad)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen – Vrijstelling voor kansspelen – Bevoegdheid van lidstaten om voorwaarden en beperkingen van vrijstelling vast te stellen – Grenzen – Eerbiediging van beginsel van fiscale neutraliteit*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, B, sub f)

3. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen – Vrijstelling voor kansspelen – Bevoegdheid van lidstaten om voorwaarden en beperkingen van vrijstelling vast te stellen – Grenzen – Eerbiediging van beginsel van fiscale neutraliteit*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, B, sub f)

4. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen – Vrijstelling voor kansspelen – Bevoegdheid van lidstaten om voorwaarden en beperkingen van vrijstelling vast te stellen – Grenzen – Eerbiediging van beginsel van fiscale neutraliteit*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, B, sub f)

5. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen – Vrijstelling voor kansspelen – Bevoegdheid van lidstaten om voorwaarden en beperkingen van vrijstelling vast te stellen – Grenzen – Eerbiediging van beginsel van fiscale neutraliteit*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, B, sub f)

1. Het beginsel van fiscale neutraliteit moet aldus worden uitgelegd dat een verschil in behandeling voor de belasting over de toegevoegde waarde van twee verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, volstaat om te kunnen spreken van schending van dat beginsel. Om van schending te kunnen spreken hoeft dus niet tevens te worden aangetoond dat daadwerkelijk sprake is van mededinging tussen de betrokken diensten of verstoring van de mededinging wegens dat verschil in behandeling.

(cf. punt 36, dictum 1)

2. Wanneer twee kansspelen voor de toekenning van een vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde krachtens artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting verschillend worden behandeld, moet het beginsel van fiscale neutraliteit aldus worden uitgelegd dat niet in de beschouwing dient te worden betrokken dat die twee spelen tot verschillende vergunningcategorieën behoren en aan verschillende regelgeving op het gebied van beheersing en regulering zijn onderworpen.

Deze bepaling laat de lidstaten een ruime beoordelingsvrijheid om de betrokken handelingen vrij te stellen of te belasten, aangezien zij de voorwaarden en beperkingen kunnen vaststellen waaraan die vrijstelling mag worden onderworpen, mits zij het beginsel van neutrale fiscaliteit eerbiedigen.

In het kader van het onderzoek van de vergelijkbaarheid van twee kansspelen, waarvan gedifferentieerde behandeling schending van het beginsel van fiscale neutraliteit kan opleveren, zijn irrelevant factoren als de al dan niet legale exploitatie van kansspelen, de identiteit van de exploitanten van die spelen en automaten en de rechtsvorm waaronder zij die activiteiten uitoefenen. Hetzelfde geldt voor verschillen tussen aan de ene kant drankgelegenheden en speelhallen en aan de andere kant erkende casino’s met betrekking tot het kader waarin kansspelen er worden aangeboden, meer in het bijzonder de toegankelijkheid in termen van locatie en openingstijden en de sfeer. Tot slot kan het feit dat slechts één van de twee typen spelen aan een niet-geharmoniseerde belasting is onderworpen, niet de conclusie wettigen dat die twee typen spelen niet vergelijkbaar zijn.

(cf. punten 40?41, 45?48, 51, dictum 2)

3. Bij de beoordeling, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, of twee typen gokmachines soortgelijk zijn en voor de belasting over de toegevoegde waarde gelijk moeten worden behandeld, moet worden nagegaan of het gebruik van de twee typen vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument vergelijkbaar is en aan dezelfde behoeften van deze laatste beantwoordt, waarbij meer in het bijzonder in de beschouwing kunnen worden betrokken de minima en de maxima van de inzet en de prijzen en de kansen om te winnen.

(cf. punt 58, dictum 3)

4. Het beginsel van fiscale neutraliteit moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige niet met een beroep op schending van dat beginsel teruggaaf van de over bepaalde dienstverrichtingen betaalde belasting over de toegevoegde waarde kan vorderen, wanneer de belastingdienst van de betrokken lidstaat in de praktijk soortgelijke diensten als vrijgestelde prestaties heeft behandeld ofschoon deze krachtens de toepasselijke nationale regelgeving niet zijn vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde.

Een bestuursorgaan dat een algemene praktijk volgt kan daaraan gebonden zijn, maar dat neemt niet weg dat het beginsel van gelijke behandeling, dat op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde tot uiting komt in het beginsel van fiscale neutraliteit, moet worden geconcilieerd met het gebod van rechtmatig handelen, op grond waarvan niemand zich in zijn voordeel kan beroepen op een onrechtmatigheid die is begaan ten gunste van een ander. Bijgevolg kan een belastingplichtige er geen aanspraak op maken dat een bepaalde prestatie wordt onderworpen aan dezelfde fiscale behandeling als een andere prestatie, wanneer die laatste behandeling niet strookt met de toepasselijke nationale regelgeving.

(cf. punten 61?64, dictum 4)

5. Het beginsel van fiscale neutraliteit moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat die van de door artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting geboden beoordelingsbevoegdheid gebruik heeft gemaakt en van belasting over de toegevoegde waarde heeft vrijgesteld het bieden van gelegenheid tot het beoefenen van kansspelen van welke aard ook, maar een categorie automaten die aan bepaalde criteria voldoen van die vrijstelling heeft uitgesloten, tegen een op schending van dat beginsel gebaseerd verzoek om teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde niet kan aanvoeren dat hij met de vereiste zorgvuldigheid had gereageerd op de ontwikkeling van een nieuw type automaat dat niet aan die criteria beantwoordde.

Voor de rechtstreekse werking van een bepaling van een richtlijn, zoals artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn (77/388), is niet vereist dat de betrokken lidstaat bij de uitvoering van de betrokken richtlijn opzettelijk onjuist heeft gehandeld of onzorgvuldig is geweest, noch dat sprake is van een voldoende gekwalificeerde schending van het recht van de Unie. Bijgevolg kan die bepaling door een exploitant van kansspelen of kansspelautomaten voor de nationale rechter worden ingeroepen met de vordering dat met deze bepaling onverenigbare regels van nationaal recht buiten toepassing worden gelaten.

(cf. punten 69?70, 74, dictum 5)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

10 november 2011 (*)

„Fiscale bepalingen – Zesde btw-richtlijn – Vrijstellingen – Artikel 13, B, sub f – Weddenschappen, loterijen en andere kans? of geldspelen – Beginsel van fiscale neutraliteit – Bingo gespeeld op automaten met uitkering van contant geld (‚mechanised cash bingo') – Gokautomaten –

Administratieve praktijk die afwijkt van wettelijke bepalingen – Verweer gebaseerd op vereiste zorgvuldigheid (‚due diligence')"

In de gevoegde zaken C?259/10 en C?260/10,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Verenigd Koninkrijk) en het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissingen van 20 en 19 april 2010, ingekomen bij het Hof op 26 mei 2010, in de procedures

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

tegen

The Rank Group plc,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (rapporteur) en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: Y. Bot,

griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 30 juni 2011,

gelet op de opmerkingen van:

– The Rank Group plc, vertegenwoordigd door K. Lasok, QC, en V. Sloane, barrister, gemandateerd door P. Drinkwater, solicitor,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Hathaway als gemachtigde, bijgestaan door G. Peretz, barrister,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing hebben betrekking op de uitlegging van het beginsel van fiscale neutraliteit in het kader van de toepassing van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Die verzoeken zijn ingediend in het kader van twee geschillen tussen de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „Commissioners") en The Rank Group plc (hierna: „Rank") over de afwijzing door de Commissioners van het verzoek om teruggaaf dat Rank heeft ingediend voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die zij heeft afgedragen

voor in het kader van bepaalde spelen in de jaren 2002 tot en met 2005 verrichte prestaties.

Toepasselijke bepalingen

Wettelijke regeling van de Unie

3 Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn aan btw onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4 Artikel 13 van deze richtlijn, getiteld „Vrijstellingen in het binnenland”, bepaalt:

„[…]

B. Overige vrijstellingen

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

f) weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat vastgestelde voorwaarden en beperkingen;

[...]”

Nationale wettelijke regeling

De btw-regeling

5 Volgens section 31(1) van de Value Added Tax Act 1994, in de versie die gold ten tijde van de feiten in de hoofdgedingen (hierna: „btw-wet van 1994”), is de levering van goederen of het verrichten van diensten vrijgesteld indien ter zake de omschrijving van toepassing is die thans is opgenomen in bijlage 9 bij die wet.

6 Groep 4 van die bijlage 9, „Weddenschappen, kansspelen en loterijen”, bepaalde in punt 1 dat het bieden van gelegenheid tot het aangaan van weddenschappen of het beoefenen van kansspelen van welke aard ook was vrijgesteld.

7 De aantekeningen 1 tot en met 3 van voormelde groep 4 bepaalden het volgende:

(1) Onder punt 1 is niet begrepen:

[...]

(b) het verlenen van een recht tot deelname aan een spel waarvoor betaling kan worden verlangd op grond van regels vastgesteld uit hoofde van section 14 van de Gaming Act 1968 [wet van 1968 op de kansspelen] [...]

[...]

(d) het ter beschikking stellen van een speelautomaat.

[...]

(2) ‚Kansspel' heeft dezelfde betekenis als in de Gaming Act 1968 [...]

(3) Onder ‚speelautomaat' wordt verstaan een automaat met de volgende kenmerken:

(a) hij is zodanig geconstrueerd of aangepast dat er een kansspel mee kan worden gespeeld; en

(b) een speler betaalt voor het spelen met de automaat (tenzij hij zonder betaling mag spelen omdat hij tevoren heeft gewonnen) door inworp van een munt of fiche [na 2003: munt, fiche of ander voorwerp] in de automaat of op andere wijze; en

(c) het kanselement in het spel wordt bepaald door de automaat."

De regeling op het gebied van spelen en weddenschappen

8 Artikel 52, lid 1, van de wet van 1968 op de kansspelen, in de versie die ten tijde van de feiten in de hoofdgedingen van toepassing was (hierna: „wet van 1968 op de kansspelen"), bepaalde dat voor de toepassing van deze wet onder „spelen" (gaming) werd verstaan het doen van een kansspel om geld of prijzen met geldwaarde te winnen en dat de term „automaat" (machine) ieder apparaat omvatte.

9 Artikel 26, leden 1 en 2, van voormelde wet bepaalde:

„1. [Deel III] van deze wet is van toepassing op elke automaat die

(a) zodanig is geconstrueerd of aangepast dat er een kansspel mee kan worden gespeeld en

(b) een gleuf of andere opening heeft voor inworp van geld of een voorwerp met geldwaarde in de vorm van munten of fiches.

2. Waar in het vorige lid wordt gesproken van het spelen van een kansspel door middel van een automaat, wordt hieronder mede begrepen het spelen van een kansspel ten dele door middel van een automaat en ten dele met andere middelen, mits (en alleen dan) het kanselement in het spel wordt bepaald door de automaat."

10 Een automaat die viel onder die definitie van „speelautomaat" mocht alleen worden gebruikt in ruimten waarvoor vergunning was verleend en met inachtneming van bepaalde voorwaarden betreffende de hoogte van de inzet en de prijzen en het aantal automaten in een bepaalde ruimte. Wanneer een activiteit op een automaat als beoefening van een „kansspel" werd beschouwd, maar de automaat in kwestie niet onder bedoelde definitie viel, waren op het gebruik ervan andere bepalingen van toepassing, waarin onder meer andere maxima waren vastgelegd voor de inzet en de prijzen.

11 Activiteiten die als weddenschappen werden beschouwd vielen daarentegen onder de Betting, Gaming and Lotteries Act 1963 (wet van 1963 op de weddenschappen, spelen en loterijen). Wanneer een klant ter plaatse een weddenschap wilde aangaan diende hij zich te begeven tot lokalen die over een voor dit doel verleende vergunning beschikten (de zogenoemde licensed betting offices; hierna: „LBO's").

12 Voor een lokaal kon slechts één vergunning worden afgegeven, hetzij voor weddenschappen hetzij voor kansspelen. Bovendien waren de voorwaarden om een vergunning

te verkrijgen en de op de lokalen toepasselijke regelingen variabel, met name op het gebied van de verkoop van alcohol en de openingstijden. Weddenschappen waren voorbehouden aan LBO's, kansspelen aan casino's, drankgelegenheden, bingohallen en speelhallen.

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

13 Rank vertegenwoordigt een btw-groep van ondernemingen die in het Verenigd Koninkrijk bingoclubs en casino's exploiteert waarin onder meer bingo gespeeld op automaten met uitkering van contant geld („mechanised cash bingo"; hierna: „mc-bingo") en gokautomaten ter beschikking van het publiek worden gesteld.

14 Na de btw over de door middel van mc-bingo en gokautomaten verleende diensten te hebben gedeclareerd en aan de Commissioners te hebben afgedragen, heeft Rank twee beroepen bij het Value Added Tax Tribunal, thans het First-tier Tribunal (Tax Chamber) (hierna: „Tribunal"), ingesteld om teruggaaf van die belasting te krijgen. Het eerste beroep heeft betrekking op de belastingheffing op mc-bingo tussen 1 januari 2003 en 31 december 2005, het tweede op die op gokautomaten tussen 1 oktober 2002 en 5 december 2005.

15 Die beroepen waren in hoofdzaak gebaseerd op het argument dat verschillende typen mc-bingo en gokautomaten onder de btw-regeling verschillend werden behandeld ofschoon zij vanuit het oogpunt van de consument vergelijkbaar of identiek waren, zodat het in strijd was met het beginsel van fiscale neutraliteit om sommige typen mc-bingo en gokautomaten aan btw te onderwerpen.

Het beroep betreffende mc-bingo

16 Mc-bingo werd gespeeld in rondes van meerdere spellen. Het bedrag van de inzet was vooraf bekend, maar het bedrag van de prijs, dat afhing van het aantal spelers dat aan een bepaald spel deelnam, kon tijdens een blok spellen en zelfs gedurende het eerste deel van een spel veranderen en de spelers kenden dat laatste bedrag niet noodzakelijkerwijs op het moment van inworp van de inzet.

17 Tussen partijen in het hoofdgeding staat vast dat wegens de verwijzing in aantekening 1, sub b, van groep 4 van bijlage 9 bij de btw-wet van 1994 naar de wet van 1968 op de kansspelen, mc-bingo alleen van btw was vrijgesteld indien de inzet lager dan of gelijk was aan 50 pence en de prijs lager dan of gelijk aan 25 GBP. Indien aan een van die voorwaarden niet was voldaan, was het betrokken spel niet vrijgesteld van btw. Ook staat vast dat die soorten mc-bingo vanuit het oogpunt van de consument identiek waren. Volgens de Commissioners is het beginsel van fiscale neutraliteit niet geschonden aangezien niet bewezen is dat bedoeld verschil in behandeling de mededinging tussen die varianten ongunstig heeft beïnvloed.

18 Bij beslissing van 15 mei 2008 heeft het Tribunal Rank in het gelijk gesteld. Het hoger beroep van de Commissioners tegen die uitspraak is door de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, bij vonnis van 8 juni 2009 verworpen. De Commissioners hebben dat vonnis aangevochten voor de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division).

Het beroep betreffende gokautomaten

19 Wat gokautomaten betreft gold de btw-vrijstelling van groep 4, punt 1, van bijlage 9 bij de btw-wet van 1994 niet indien de ter beschikking van de speler gestelde automaat een „speelautomaat" in de zin van aantekeningen 1, sub d, en 3, van die groep 4 was.

20 Op dat punt worden de door Rank geëxploiteerde en als dergelijke speelautomaten

aangemerkte gokautomaten, die tevens vallen onder deel III van de wet van 1968 op de kansspelen (hierna: „deel-III-automaten”), vergeleken met twee andere typen gokautomaten, waarbij meer in het bijzonder een criterium is of het kanselement in het spel, wanneer de software in de door de machine gebruikte automaat dat vraagt, al dan niet door die automaat zelf wordt geleverd.

21 Aangaande de belaste deel-III-machines wordt het kanselement geleverd door een in de door de speler gebruikte automaat ingebouwde elektronische toevalsgenerator („electronic random number generator”). Daarentegen wordt het eerste type gokautomaten dat ter vergelijking dient (hierna: „referentieautomaten I”) gevormd door machines waarvan er meerdere elektronisch zijn verbonden aan een gemeenschappelijke en afzonderlijke elektronische toevalsgenerator, die echter in dezelfde ruimte is geplaatst als de door de spelers gebruikte terminals.

22 Bij het tweede type gokautomaten dat ter vergelijking dient gaat het om terminals voor weddenschappen met vaste quotes („fixed odds betting terminals”, hierna: „FOBT’s”), die alleen mochten worden geïnstalleerd in LBO’s. Een speler op een FOBT wedde op de uitkomst van een gebeurtenis of van een „virtueel” spel, te weten een „format”, dat was ingevoerd op de software van de FOBT, door het inwerpen van krediet. De uitkomst van de gebeurtenis of het virtuele spel werd bepaald door een elektronische toevalsgenerator die buiten de ruimtes van de betrokken LBO was geplaatst. Over een geschilpunt over de vraag of, gelet op de wetgeving op de kansspelen, met bepaalde op de FOBT’s beschikbare formats kon worden „gewed” of „gespeeld” is niet door de rechter beslist omdat de betrokken partijen een akkoord hadden bereikt. Daar de FOBT’s niet beantwoordden aan de definitie van „speelautomaten” in de zin van de btw-wetgeving, waren zij vrijgesteld van btw. Wel waren zij onderworpen aan de algemene weddenschapsbelasting.

23 Voor het Tribunal stond vast dat de aan btw onderworpen deel-III-automaten en de referentieautomaten I vanuit het oogpunt van de consument soortgelijk waren. De Commissioners hebben echter onder meer bestreden dat die twee categorieën automaten onderling concurreerden en dat de referentieautomaten I naar nationaal recht inderdaad waren vrijgesteld van belasting.

24 Bij beslissing van 19 augustus 2008 heeft het Tribunal Rank op bepaalde geschilpunten in het gelijk gesteld en zijn beslissing over andere aspecten aangehouden. In die eerste beslissing heeft het Tribunal onder meer overwogen dat de referentieautomaten I naar nationaal recht waren vrijgesteld van btw. Hoe dan ook zouden de Commissioners de referentieautomaten I in de praktijk bewust als vrijgesteld hebben behandeld.

25 Het hoger beroep van de Commissioners tegen die beslissing is door de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division op 8 juni 2009 verworpen. Zij hebben die uitspraak aangevochten bij de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division), en daarbij meer in het bijzonder bestreden dat er een relevante praktijk bestond om referentieautomaten I vrij te stellen van btw.

26 Op 11 december 2009 heeft het Tribunal Rank in het gelijk gesteld op de punten waarover het zich aanvankelijk niet had uitgesproken. Met betrekking tot de referentieautomaten I heeft het geoordeeld dat de Commissioners niet als verweer konden aanvoeren dat zij met de vereiste zorgvuldigheid („due diligence”) hadden gehandeld ook al waren bedoelde automaten pas na de vaststelling van de betrokken nationale wetgeving op de markt gebracht. Het Tribunal heeft ook vastgesteld dat het beginsel van fiscale neutraliteit was geschonden gelet op het feit dat de FOBT’s – op een hoog niveau van abstractie – voor de meerderheid van de spelers gelijkwaardig waren aan deel-III-automaten. Beide typen automaten zouden eenvoudig als geldspeelautomaten worden beschouwd. De verschillen zouden ofwel onbekend zijn bij de meeste spelers, ofwel voor

hen niet van belang zijn.

27 De Commissioners zijn van die uitspraak van 11 december 2009 in hoger beroep gegaan bij het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Dat hoger beroep heeft meer in het bijzonder betrekking op het onderzoek van de gelijkwaardigheid van de aan belasting onderworpen gokautomaten en de FOBT's en de afwijzing van het argument inzake de vereiste zorgvuldigheid.

De prejudiciële vragen in zaak C?259/10

28 Van oordeel dat de oplossing van het hoofdgeding afhangt van de uitlegging van het recht van de Unie, heeft de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Wanneer er verschillen zijn in de btw-behandeling

– tussen prestaties die identiek zijn vanuit het oogpunt van de consument, of

– tussen gelijksoortige prestaties die in dezelfde consumentenbehoeften voorzien,

vormt dat dan op zichzelf een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit of dienen tevens in aanmerking te worden genomen (en zo ja, op welke wijze):

a) de wettelijke en economische context;

b) of er al dan niet sprake is van mededinging tussen de identieke diensten, respectievelijk de betrokken gelijksoortige diensten; en/of

c) of de verschillende btw-behandeling vervalsing van de mededinging tot gevolg heeft gehad?

2) Is een belastingplichtige wiens prestaties, naar nationaal recht, btw-plichtig zijn (omdat de lidstaat gebruik heeft gemaakt van zijn beoordelingsvrijheid krachtens artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn), gerechtigd terugbetaling van de over die prestaties betaalde btw te vorderen wegens schending van het beginsel van fiscale neutraliteit ten gevolge van de fiscale behandeling van andere prestaties (‚vergelijkbare prestaties'), wanneer

a) de vergelijkbare prestaties naar nationaal recht btw-plichtig waren, maar

b) de belastingautoriteit van de lidstaat een praktijk volgde waarin vergelijkbare prestaties als vrijgesteld van btw werden behandeld?

3) Ingeval de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord: welke gedraging levert dan een relevante praktijk op, en met name:

a) moet de belastingautoriteit duidelijk en ondubbelzinnig hebben uitgesproken dat vergelijkbare prestaties als vrijgesteld behandeld zouden worden;

b) is het van belang dat de belastingautoriteit bij het doen van haar uitspraak de voor de juiste btw-behandeling van de vergelijkbare prestaties relevante feiten onvolledig of onjuist beoordeeld had, en

c) is het van belang dat, ten aanzien van de vergelijkbare prestaties, de btw door de belastingplichtige niet is gedeclareerd, noch door de belastingautoriteit is gevorderd, maar dat de belastingautoriteit later heeft getracht betaling van de btw te verkrijgen, met inachtneming van de normale nationaalrechtelijke verjaringstermijnen?

4) Wanneer het verschil in fiscale behandeling het gevolg is van een consequente praktijk van de nationale belastingautoriteiten, die berust op een algemeen aanvaarde beoordeling van de ware betekenis van nationale wetgeving, maakt het voor de bepaling of er sprake is van een inbreuk op het beginsel van fiscale neutraliteit dan verschil of:

a) de belastingautoriteiten hun praktijk later wijzigen;

b) een nationale rechter later oordeelt dat de gewijzigde praktijk de werkelijke bedoeling van de nationale wetgeving weergeeft;

c) beginselen van nationaal en/of Europees recht, zoals de bescherming van gerechtvaardigd vertrouwen, rechtsverwerking, rechtszekerheid en het verbod van terugwerkende kracht, en/of verjaringstermijnen de lidstaat beletten de btw over de voorheen als vrijgesteld beschouwde prestaties te innen?"

De prejudiciële vragen in zaak C?260/10

29 Het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), dat eveneens heeft geoordeeld dat voor de oplossing van het bij hem aanhangig geschil het recht van de Unie moet worden uitgelegd, heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Wanneer een lidstaat in de uitoefening van zijn beoordelingsvrijheid volgens artikel 13, B, sub f, van de Zesde btw-richtlijn bepaalde voor gokactiviteiten gebruikte automaten (‚deel-III-automaten') aan de btw heeft onderworpen, met handhaving van een vrijstelling voor andere voor dat doel gebruikte automaten (waaronder fixed odds betting terminals, ‚FOBT's'), en gesteld wordt dat de lidstaat daarmee het beginsel van fiscale neutraliteit heeft geschonden: is het dan (i) doorslaggevend of (ii) relevant voor de vergelijking van deel-III-automaten met FOBT's, dat

a) FOBT's activiteiten aanboden die volgens de nationale wetgeving neerkwamen op ‚het aangaan van weddenschappen' (of op activiteiten die het bevoegde regelgevende orgaan in de uitoefening van zijn regelgevende bevoegdheid bereid was te behandelen als ‚het aangaan van weddenschappen' naar nationaal recht), en

b) deel-III-automaten activiteiten aanboden die volgens de nationale wetgeving anders werden aangemerkt, namelijk als ‚beoefening van een kansspel',

en dat voor de beide activiteiten verschillende regelingen golden in overeenstemming met de wetgeving van die lidstaat inzake de beheersing en de regulering van gokken? Zo ja, welke verschillen tussen de betrokken regelingen moet de nationale rechter dan in aanmerking nemen?

2) Op welk abstractieniveau moet de nationale rechter bij de beoordeling van de vraag of het beginsel van fiscale neutraliteit een gelijke fiscale behandeling vereist van de in de eerste vraag genoemde typen van automaten (FOBT's en deel-III-automaten), bepalen of dit soortgelijke goederen zijn? In hoeverre zijn met name de volgende factoren daarbij relevant:

a) overeenkomsten en verschillen tussen FOBT's en deel-III-automaten met betrekking tot de toegestane hoogte van de inzet en de prijzen;

b) het feit dat FOBT's alleen gebruikt mochten worden in bepaalde ruimtes met een vergunning voor het aangaan van weddenschappen, en dat dit andere ruimtes waren dan die met een vergunning voor de beoefening van kansspelen, terwijl voor de verschillende ruimtes verschillende wettelijke beperkingen golden (hoewel FOBT's en ten hoogste twee deel-III-automaten in ruimtes

met een vergunning voor het aangaan van weddenschappen naast elkaar mochten worden gebruikt);

c) dat op FOBT's de kans op het winnen van een prijs rechtstreeks was gerelateerd aan de gepubliceerde vaste winstratio, terwijl de winstkans op deel-III-automaten in sommige gevallen kon worden gewijzigd door middel van een mechanisme (een ‚compensator'), dat op den duur zowel de exploitant als de speler van een bepaald winstpercentage verzekerde;

d) overeenkomsten en verschillen in de op de automaten aanwezige formats;

e) overeenkomsten en verschillen tussen FOBT's en deel-III-automaten met betrekking tot de interactie die mogelijk was tussen de speler en de automaat;

f) of de bovenstaande factoren al of niet bekend waren bij de meerderheid van de gebruikers van deze automaten en of zij die wel of niet als relevant of belangrijk beschouwden;

g) of het verschil in de behandeling door een van bovenstaande factoren gerechtvaardigd wordt?

3) Wanneer een lidstaat in de uitoefening zijn beoordelingsvrijheid volgens artikel 13, B, sub f, van de Zesde btw-richtlijn gokken heeft vrijgesteld van de btw, maar een bepaald omschreven categorie gokautomaten heeft onderworpen aan de btw:

a) komt een lidstaat tegen een vordering wegens schending van het beginsel van fiscale neutraliteit dan in beginsel het verweer toe, dat hij met de vereiste zorgvuldigheid heeft gehandeld, en

b) zo ja, welke factoren zijn dan relevant bij de beoordeling of de lidstaat zich al dan niet met succes op dat verweer kan beroepen?"

30 Bij beschikking van de president van het Hof van 9 augustus 2010 zijn de zaken C?259/10 en C?260/10 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste vraag, sub b en c, in zaak C?259/10

31 Met deze vraag wenst de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) in hoofdzaak te vernemen of het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat een verschil in behandeling voor de btw van twee verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, volstaat om te kunnen spreken van schending van dat beginsel, of dat, om van schending te kunnen spreken, tevens moet worden aangetoond dat daadwerkelijk sprake is van mededinging tussen de betrokken diensten of verstoring van de mededinging wegens dat verschil in behandeling.

32 Volgens vaste rechtspraak verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld (zie onder meer arresten van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, C?481/98, Jurispr. blz. I?3369, punt 22; 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello, C?498/03, Jurispr. blz. I?4427, punten 41 en 54; 10 april 2008, Marks & Spencer, C?309/06, Jurispr. blz. I?2283, punt 47, en 3 maart 2011, Commissie/Nederland, C?41/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 66).

33 Blijkens deze omschrijving van bedoeld beginsel brengt de soortgelijkheid van twee

diensten mee dat deze met elkaar concurreren.

34 Dat er tussen twee dienstverrichtingen daadwerkelijk mededinging bestaat vormt dus geen zelfstandige en aanvullende voorwaarde voor schending van het beginsel van fiscale neutraliteit wanneer de betrokken verrichtingen vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste beantwoorden (zie in die zin arresten van 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland, C?109/02, Jurispr. blz. I?12691, punten 22 en 23, en 17 februari 2005, Linneweber en Akritidis, C?453/02 en C?462/02, Jurispr. blz. I?1131, punten 19?21, 24, 25 en 28).

35 Deze overweging geldt ook voor het bestaan van een verstoring van de mededinging. Wanneer twee gelijke of soortgelijke prestaties die aan dezelfde behoeften voldoen voor de heffing van btw verschillend worden behandeld, wordt daardoor in de regel de mededinging verstoord (zie in die zin arresten van 29 maart 2001, Commissie/Frankrijk, C?404/99, Jurispr. blz. I?2667, punten 46 en 47, en 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust en The Association of Investment Trust Companies, C?363/05, Jurispr. blz. I?5517, punten 47?51).

36 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag, sub b en c, in zaak C?259/10 worden geantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat een verschil in behandeling voor de btw van twee verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, volstaat om te kunnen spreken van schending van dat beginsel. Om van schending te kunnen spreken hoeft dus niet tevens te worden aangetoond dat daadwerkelijk sprake is van mededinging tussen de betrokken diensten of verstoring van de mededinging wegens dat verschil in behandeling.

De eerste vraag, sub a, in zaak C?259/10 en de eerste vraag in zaak C?260/10

37 Met deze vragen wensen de verwijzende rechterlijke instanties in hoofdzaak te vernemen of, wanneer twee kansspelen voor de toekenning van een btw-vrijstelling krachtens artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn verschillend worden behandeld, het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat in aanmerking moet worden genomen dat die twee spelen tot verschillende vergunningcategorieën behoren en aan verschillende regelgeving op het gebied van beheersing en regulering zijn onderworpen.

38 Volgens artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn zijn weddenschappen, loter?en en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door elke lidstaat vastgestelde voorwaarden en beperkingen, vrijgesteld van btw.

39 In deze vrijstelling is voorzien uit praktische overwegingen – kansspelen lenen zich namelijk slecht voor btw-heffing – en niet, zoals het geval is voor bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang, met de bedoeling deze activiteiten een gunstigere behandeling ter zake van de btw te geven (zie arresten van 13 juli 2006, United Utilities, C?89/05, Jurispr. blz. I?6813, punt 23, en 10 juni 2010, Leo-Libera, C?58/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 24).

40 Uit de bewoordingen zelf van artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn blijkt dat deze bepaling de lidstaten een ruime beoordelingsvrijheid laat om de betrokken handelingen vrij te stellen of te belasten, aangezien deze aan de vrijstelling voorwaarden en beperkingen kunnen stellen (zie arrest Leo-Libera, reeds aangehaald, punt 26).

41 Wanneer de lidstaten overeenkomstig genoemde bepaling gebruikmaken van de mogelijkheid de voorwaarden en beperkingen van de vrijstelling vast te stellen en bijgevolg verrichtingen al dan niet aan btw te onderwerpen, moeten zij echter het aan het

gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen (zie arrest van 11 juni 1998, Fischer, C?283/95, Jurispr. blz. I?3369, punt 27, en arrest Linneweber en Akritidis, reeds aangehaald, punt 24).

42 Zoals in punt 32 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, verzet dit beginsel zich ertegen dat soortgelijke dienstverrichtingen voor de btw-heffing verschillend worden behandeld.

43 Of twee dienstverrichtingen soortgelijk zijn in de zin van de in voormeld punt aangehaalde rechtspraak moet voornamelijk worden bepaald vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument (zie naar analogie arrest van 25 februari 1999, CPP, C?349/96, Jurispr. blz. I?973, punt 29), met vermijding van kunstmatige onderscheiden op basis van onbeduidende verschillen (zie in die zin arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, punten 22 en 23).

44 Twee dienstverrichtingen zijn dus soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om van de ene of van de andere dienst gebruik te maken niet aanmerkelijk beïnvloeden (zie in die zin arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 27, en, naar analogie, arresten van 11 augustus 1995, Roders e.a., C?367/93–C?377/93, Jurispr. blz. I?2229, punt 27, en 27 februari 2002, Commissie/Frankrijk, C?302/00, Jurispr. blz. I?2055, punt 23).

45 Volgens vaste rechtspraak verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ter zake van de heffing van btw tegen een algemene differentiatie tussen geoorloofde en ongeoorloofde transacties (zie onder meer arresten van 5 juli 1988, Mol, 269/86, Jurispr. blz. 3627, punt 18; 29 juni 1999, Coffeeshop „Siberië”, C?158/98, Jurispr. blz. I?3971, punten 14 en 21, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C?439/04 en C?440/04, Jurispr. blz. I?6161, punt 50). Het Hof heeft hieruit afgeleid dat de lidstaten de vrijstelling niet uitsluitend mogen voorbehouden aan legale kansspelen (arrest Fischer, reeds aangehaald, punt 28). Of de exploitatie van een kansspel al dan niet legaal is mag dus niet in de beschouwing worden betrokken bij het onderzoek of twee kansspelen soortgelijk zijn.

46 Uit de rechtspraak van het Hof volgt ook dat voor de beoordeling of kansspelen of kansspeelautomaten soortgelijk zijn, de identiteit van de exploitanten van die spelen en automaten en de rechtsvorm waaronder zij die activiteiten uitoefenen in beginsel irrelevant zijn (zie arrest Linneweber en Akritidis, reeds aangehaald, punten 25 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Bovendien volgt uit voormeld arrest, inzonderheid de punten 29 en 30, dat verschillen tussen aan de ene kant drankgelegenheden en speelhallen en aan de andere kant erkende casino’s met betrekking tot het kader waarin kansspelen er worden aangeboden, meer in het bijzonder de toegankelijkheid in termen van locatie en openingstijden en de sfeer, voor de vergelijkbaarheid van bedoelde spelen niet van belang zijn.

48 Volgens de punten 29 en 30 van het reeds aangehaalde arrest Fischer kan tot slot het feit dat slechts één van de twee typen spelen aan een niet-geharmoniseerde belasting is onderworpen, niet de conclusie wettigen dat die twee typen spelen niet vergelijkbaar zijn. Het gemeenschappelijk btw-stelsel zou immers worden vervormd indien de lidstaten de toepassing ervan konden wijzigen naargelang het bestaan van andere niet-geharmoniseerde belastingen.

49 Bijgevolg zijn de door de verwijzende rechterlijke instanties aangevoerde verschillen in regelgeving irrelevant om te beoordelen of de betrokken spelen vergelijkbaar zijn.

50 Dit resultaat wordt niet beïnvloed door het feit dat het Hof in bepaalde uitzonderlijke gevallen heeft aanvaard dat – gelet op de specifieke kenmerken van de betrokken sectoren – verschillen in het rechtskader en in het rechtsregime van de betrokken goederenleveringen of dienstverrichtingen, zoals de vergoedingsregeling voor een geneesmiddel of de al dan niet onderworpenheid van de dienstverrichter aan universeledienstverplichtingen, vanuit het oogpunt van de consument een onderscheid in termen van voldoening aan zijn eigen behoeften kunnen creëren (zie arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 27, en arrest van 23 april 2009, TNT Post UK, C?357/07, Jurispr. blz. I?3025, punten 38, 39 en 45).

51 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag, sub a, in zaak C?259/10 en op de eerste vraag in zaak C?260/10 worden geantwoord dat wanneer twee kansspelen voor de toekenning van een btw-vrijstelling krachtens artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn verschillend worden behandeld, het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat niet in de beschouwing dient te worden betrokken dat die twee spelen tot verschillende vergunningcategorieën behoren en aan verschillende regelgeving op het gebied van beheersing en regulering zijn onderworpen.

De tweede vraag in zaak C?260/10

52 Met deze vraag wenst het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) in hoofdzaak te vernemen of bij de beoordeling, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, of twee typen gokmachines soortgelijk zijn en voor de btw gelijk moeten worden behandeld, verschillen op het gebied van minima en maxima van de inzet en de prijzen, de kansen om te winnen, de beschikbare formats en de mogelijke interactie tussen de speler en de gokautomaat in de beschouwing moeten worden betrokken.

53 Allereerst moet worden vastgesteld dat artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn en de in punt 40 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte beoordelingsmarge die deze bepaling de lidstaten inruimt ieder nuttig effect zouden worden ontnomen indien het beginsel van fiscale neutraliteit aldus werd uitgelegd dat weddenschappen, loterijen en andere kans- of geldspelen alle als soortgelijke prestaties in de zin van dat beginsel moeten worden beschouwd. Een lidstaat kan de btw-vrijstelling dus beperken tot bepaalde vormen van kansspelen (zie in die zin arrest Leo-Libera, reeds aangehaald, punt 35).

54 Uit voormeld arrest volgt dat genoemd beginsel niet wordt geschonden wanneer een lidstaat door middel van gokautomaten verrichte prestaties aan btw onderwerpt, maar paardenweddenschappen, weddenschappen met vaste winstkans, loterijen en trekkingen van die belasting vrijstelt (zie in die zin arrest Leo-Libera, reeds aangehaald, punten 9, 10 en 36).

55 Om het beginsel van fiscale neutraliteit niet uit te hollen en het gemeenschappelijk btw-stelsel niet te vervalsen mag een verschil in behandeling voor de btw echter niet zijn gebaseerd op verschillen in details betreffende de structuur, de modaliteiten of de regels van de betrokken spelen die alle tot eenzelfde categorie spelen behoren, zoals gokautomaten.

56 Blijkens de punten 43 en 44 van het onderhavige arrest moet bij de – door de nationale rechter, rekening houdend met de omstandigheden van het geval, te verrichten – beoordeling of aan een verschillende belasting onderworpen kansspelen soortgelijk zijn (zie in die zin arrest van 27 april 2006, Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 en C?444/04, Jurispr. blz. I?3617, punten 42 en 45, en arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 48) te werk worden gegaan vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument en rekening worden gehouden met de relevante of belangrijke factoren die de beslissing van deze laatste om voor het ene of het andere spel te kiezen aanmerkelijk kunnen beïnvloeden.

57 In zoverre kunnen verschillen op het gebied van minima en maxima van de inzet en de prijzen, de kansen om te winnen, de beschikbare formats en de mogelijke interactie tussen de speler en de gokautomaat de beslissing van de gemiddelde consument aanzienlijk beïnvloeden, daar deze laatste voornamelijk tot kans- of geldspelen wordt aangetrokken door de mogelijkheid te winnen.

58 Gelet op het voorgaande moet op de tweede vraag in zaak C?260/10 worden geantwoord dat bij de beoordeling, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, of twee typen gokmachines soortgelijk zijn en voor de btw gelijk moeten worden behandeld, moet worden nagegaan of het gebruik van de twee typen vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument vergelijkbaar is en aan dezelfde behoeften van deze laatste beantwoordt, waarbij meer in het bijzonder in de beschouwing kunnen worden betrokken de minima en de maxima van de inzet en de prijzen en de kansen om te winnen.

De tweede vraag in zaak C?259/10

59 Met de tweede vraag in zaak C?259/10 wenst de Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) in hoofdzaak te vernemen of het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige met een beroep op schending van dat beginsel teruggaaf van de over bepaalde dienstverrichtingen betaalde btw kan vorderen, wanneer de belastingdienst van de betrokken lidstaat in de praktijk soortgelijke diensten als vrijgestelde prestaties heeft behandeld ofschoon deze krachtens de toepasselijke nationale regelgeving niet zijn vrijgesteld van btw.

60 Met deze vraag wordt gedoeld op het in het hoofdgeding door de Commissioners aangevoerde argument dat de belastingheffing op deel-III-automaten niet indruist tegen het beginsel van fiscale neutraliteit aangezien ingevolgde het bepaalde in de btw-wet van 1994 referentieautomaten I evenmin waren vrijgesteld van btw, ofschoon zij toegeven dat zij in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde jaren geen btw over die automaten hebben geheven.

61 Dienaangaande moet in herinnering worden gebracht dat het beginsel van fiscale neutraliteit ter zake van btw uitdrukking geeft aan het algemene beginsel van gelijke behandeling (zie onder meer arresten van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, Jurispr. blz. I?10567, punt 41, en 10 juni 2010, CopyGene, C?262/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 64).

62 Een bestuursorgaan dat een algemene praktijk volgt kan daaraan gebonden zijn (zie in die zin arresten van 21 januari 1987, Ferriera Valsabbia/Commissie, 268/84, Jurispr. blz. 353, punten 14 en 15, en 28 juni 2005, Dansk Rørindustri e.a./Commissie, C?189/02 P, C?202/02 P, C?205/02 P–C?208/02 P en C?213/02 P, Jurispr. blz. I?5425, punt 211), maar dat neemt niet weg dat het beginsel van gelijke behandeling moet worden geconcilieerd met het gebod van rechtmatig handelen, op grond waarvan niemand zich in zijn voordeel kan beroepen op een onrechtmatigheid die is begaan ten gunste van een ander (zie in die zin arresten van 9 oktober 1984, Witte/Parlement, 188/83, Jurispr. blz. 3465, punt 15; 4 juli 1985, Williams/Rekenkamer, 134/84,

Jurispr. blz. 2225, punt 14, en 10 maart 2011, Agencja Wydawnicza Technopol/BHIM, C?51/10 P, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 75 en 76).

63 Bijgevolg kan een belastingplichtige er geen aanspraak op maken dat een bepaalde prestatie wordt onderworpen aan dezelfde fiscale behandeling als een andere prestatie, wanneer die laatste behandeling niet strookt met de toepasselijke nationale regelgeving.

64 Op de tweede vraag in zaak C?259/10 moet dan ook worden geantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige niet met een beroep op schending van dat beginsel teruggaaf van de over bepaalde dienstverrichtingen betaalde btw kan vorderen, wanneer de belastingdienst van de betrokken lidstaat in de praktijk soortgelijke diensten als vrijgestelde prestaties heeft behandeld ofschoon deze krachtens de toepasselijke nationale regelgeving niet zijn vrijgesteld van btw.

65 Gelet op dit antwoord hoeven de derde en de vierde vraag in zaak C?259/10 geen beantwoording.

De derde vraag in zaak C?260/10

66 Met deze vraag wenst het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) in hoofdzaak te vernemen of het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat die van de door artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn geboden beoordelingsbevoegdheid gebruik heeft gemaakt en van btw heeft vrijgesteld het bieden van gelegenheid tot het beoefenen van kansspelen van welke aard ook, maar een categorie automaten die aan bepaalde criteria voldoen van die vrijstelling heeft uitgesloten, tegen een op schending van dat beginsel gebaseerd verzoek om teruggaaf van btw kan aanvoeren dat hij met de vereiste zorgvuldigheid had gereageerd op de ontwikkeling van een nieuw type automaat dat niet aan die criteria beantwoordde.

67 Deze vraag betreft het argument van de Commissioners dat ten tijde van de vaststelling van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen die deel-III-machines uitsloten van de vrijstelling van btw voor kansspelen geen soortgelijke speelautomaten bestonden die waren vrijgesteld. Het verschil in behandeling van soortgelijke automaten zou pas later aan de dag zijn getreden door de ontwikkeling van een nieuw type gokautomaten waarvan de belastingdienst pas zekere tijd nadat het in de handel brengen ervan was begonnen kennis hadden genomen. Vervolgens zou het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland de vereiste zorgvuldigheid hebben betracht door binnen een redelijke termijn de passende maatregelen te treffen om aan de verschillende fiscale behandeling een einde te maken.

68 Dienaangaande moet om te beginnen in herinnering worden gebracht dat wanneer de voorwaarden of beperkingen waarvan een lidstaat de btw?vrijstelling voor kans? en geldspelen afhankelijk stelt, in strijd zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit, die lidstaat zich niet op dergelijke voorwaarden of beperkingen kan baseren om een exploitant van dergelijke spelen de vrijstelling waarop deze uit hoofde van de Zesde richtlijn rechtmatig aanspraak kan maken, te weigeren (zie arrest Linneweber en Akritidis, reeds aangehaald, punt 37).

69 Artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn heeft dus rechtstreekse werking in die zin dat het door een exploitant van kansspelen of kansspelautomaten voor de nationale rechter kan worden ingeroepen met de vordering dat met deze bepaling onverenigbare regels van nationaal recht buiten toepassing worden gelaten (zie arrest Linneweber en Akritidis, reeds aangehaald, punt 38).

70 Voor een dergelijke rechtstreekse werking van een bepaling van een richtlijn is niet vereist dat de betrokken lidstaat bij de uitvoering van de betrokken richtlijn opzettelijk onjuist heeft gehandeld of onzorgvuldig is geweest, noch dat sprake is van een voldoende gekwalificeerde

schending van het recht van de Unie (zie in die zin arresten van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Jurispr. blz. I?6325, punten 25 en 27; 5 oktober 2004, Pfeiffer e.a., C?397/01–C?403/01, Jurispr. blz. I?8835, punt 103, en 10 april 2008, Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 36).

71 Bovendien moet in de beschouwing worden betrokken dat volgens de aan de orde zijnde nationale wetgeving het bieden van gelegenheid tot het aangaan van weddenschappen of het beoefenen van kansspelen van welke aard ook, in beginsel was vrijgesteld van btw, met uitzondering van de terbeschikkingstelling van gokautomaten die aan bepaalde criteria voldeden. Wanneer een lidstaat dergelijke afbakeningscriteria heeft vastgesteld kan hij niet aanvoeren van oordeel te zijn geweest dat automaten die niet aan die criteria voldeden niet bestonden en dat hij zelfs geen rekening had hoeven te houden met de mogelijkheid dat dergelijke automaten zouden worden ontwikkeld.

72 Voor het overige blijkt uit de verwijzingsbeslissing en de opmerkingen van de regering van het Verenigd Koninkrijk dat de Gaming Board, een orgaan dat de kansspelen reguleert en dus een bestuurlijk orgaan van de betrokken lidstaat, van het bestaan van nieuwe gokautomaten in kennis was gesteld nog voordat deze commercieel werden gebruikt.

73 Gelet op deze aspecten faalt het argument van de Commissioners dat de twee typen gokautomaten gedurende bepaalde tijd verschillend zijn behandeld omdat de belastingdienst pas achteraf van bedoeld bestaan kennis heeft gekregen.

74 Bijgevolg moet op de derde vraag in zaak C?260/10 worden geantwoord dat het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat die van de door artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn geboden beoordelingsbevoegdheid gebruik heeft gemaakt en van btw heeft vrijgesteld het bieden van gelegenheid tot het beoefenen van kansspelen van welke aard ook, maar een categorie automaten die aan bepaalde criteria voldoen van die vrijstelling heeft uitgesloten, tegen een op schending van dat beginsel gebaseerd verzoek om teruggaaf van btw niet kan aanvoeren dat hij met de vereiste zorgvuldigheid had gereageerd op de ontwikkeling van een nieuw type automaat dat niet aan die criteria beantwoordde.

Kosten

75 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Het beginsel van fiscale neutraliteit moet aldus worden uitgelegd dat een verschil in behandeling voor de belasting over de toegevoegde waarde van twee verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, volstaat om te kunnen spreken van schending van dat beginsel. Om van schending te kunnen spreken hoeft dus niet tevens te worden aangetoond dat daadwerkelijk sprake is van mededinging tussen de betrokken diensten of verstoring van de mededinging wegens dat verschil in behandeling.**

2) **Wanneer twee kansspelen voor de toekenning van een vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde krachtens artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, verschillend worden behandeld, moet het beginsel van fiscale neutraliteit aldus worden uitgelegd dat niet in de beschouwing dient te worden betrokken dat die twee spelen tot verschillende vergunningcategorieën behoren en**

aan verschillende regelgeving op het gebied van beheersing en regulering zijn onderworpen.

3) **Bij de beoordeling, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit, of twee typen gokmachines soortgelijk zijn en voor de belasting over de toegevoegde waarde gelijk moeten worden behandeld, moet worden nagegaan of het gebruik van de twee typen vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument vergelijkbaar is en aan dezelfde behoeften van deze laatste beantwoordt, waarbij meer in het bijzonder in de beschouwing kunnen worden betrokken de minima en de maxima van de inzet en de prijzen en de kansen om te winnen.**

4) **Het beginsel van fiscale neutraliteit moet aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige niet met een beroep op schending van dat beginsel teruggaaf van de over bepaalde dienstverrichtingen betaalde belasting over de toegevoegde waarde kan vorderen, wanneer de belastingdienst van de betrokken lidstaat in de praktijk soortgelijke diensten als vrijgestelde prestaties heeft behandeld ofschoon deze krachtens de toepasselijke nationale regelgeving niet zijn vrijgesteld van belasting over de toegevoegde waarde.**

5) **Het beginsel van fiscale neutraliteit moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat die van de door artikel 13, B, sub f, van de Zesde richtlijn (77/388) geboden beoordelingsbevoegdheid gebruik heeft gemaakt en van belasting over de toegevoegde waarde heeft vrijgesteld het bieden van gelegenheid tot het beoefenen van kansspelen van welke aard ook, maar een categorie automaten die aan bepaalde criteria voldoen van die vrijstelling heeft uitgesloten, tegen een op schending van dat beginsel gebaseerd verzoek om teruggaaf van belasting over de toegevoegde waarde niet kan aanvoeren dat hij met de vereiste zorgvuldigheid had gereageerd op de ontwikkeling van een nieuw type automaat dat niet aan die criteria beantwoordde.**

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.