

Cauzele conexate C-259/10 și C-260/10

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

împotriva

The Rank Group plc

[cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) și de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)]

„Fiscalitate – A se alege directivă TVA – Scutiri – Articolul 13 secțiunea B litera (f) – Pariuri, loterii și alte jocuri de noroc – Principiul neutralității fiscale – Bingo mecanizat cu câștiguri plătite în numerar («mechanised cash bingo») – Jocuri de tip slot machine – Practică administrativă diferită de dispozițiile legislative – Argument în apărare întemeiat pe diligența necesară («due diligence»)»

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Prestări de servicii – Diferențe de tratament între două prestații identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului – Încălcarea principiului neutralității fiscale*

(Directiva 77/388 a Consiliului)

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Scutiri – Scutire pentru jocurile de noroc – Competența statelor membre de a stabili condițiile și limitele scutirii – Limite – Respectarea principiului neutralității fiscale*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea B lit. (f)]

3. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Scutiri – Scutire pentru jocurile de noroc – Competența statelor membre de a stabili condițiile și limitele scutirii – Limite – Respectarea principiului neutralității fiscale*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea B lit. (f)]

4. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Scutiri – Scutire pentru jocurile de noroc – Competența statelor membre de a stabili condițiile și limitele scutirii – Limite – Respectarea principiului neutralității fiscale*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea B lit. (f)]

5. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Scutiri – Scutire pentru jocurile de noroc – Competența statelor membre de a stabili condițiile și limitele scutirii – Limite – Respectarea principiului neutralității fiscale*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea B lit. (f)]

1. Principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că o diferență de tratament cu privire la taxa pe valoarea adăugată între două prestări de servicii identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului și care îndeplinesc aceleași nevoi ale acestuia este suficient pentru a stabili o încălcare a acestui principiu. O astfel de încălcare nu necesită, așadar, stabilirea, în plus, a existenței efective a concurenței între serviciile în cauză sau a unei denaturări a concurenței din cauza diferenței de tratament menționate.

(a se vedea punctul 36 și dispozitiv 1)

2. În prezența unei diferențe de tratament între două jocuri de noroc în ceea ce privește acordarea unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (f) din Aseia directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că nu se impune luarea în considerare a faptului că aceste două jocuri se încadrează în categorii de licențe diferite și sunt supuse unor regimuri juridice diferite în materie de control și de reglementare.

Această dispoziție a lăsat o largă libertate de apreciere statelor membre în ceea ce privește scutirea sau impozitarea operațiunilor vizate, din moment ce permite statelor respective să stabilească limitele și condițiile acordării scutirii în discuție, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale.

În cadrul examinării caracterului comparabil avut de două jocuri de noroc al căror tratament diferențiat este susceptibil să constituie o încălcare a principiului neutralității fiscale, sunt lipsite de relevanță elemente precum caracterul legal sau nelegal al exploatarea jocurilor de noroc, identitatea operatorilor respectivelor jocuri și aparate și forma juridică sub care aceștia își exercită activitățile. Situația este aceeași în privința diferențelor care există între, pe de o parte, baruri și săli de divertisment și, pe de altă parte, cazinouri autorizate în ceea ce privește cadrul în care sunt oferite, în acestea, jocurile de noroc și în special accesibilitatea geografică și temporală, precum și ambianța. În sfârșit, nici faptul că numai unul dintre cele două tipuri de jocuri este supus unei taxe nearmonizate nu poate să justifice concluzia că aceste tipuri de jocuri nu sunt comparabile.

(a se vedea punctele 40, 41, 45-48 și 51 și dispozitiv 2)

3. Pentru a aprecia, conform principiului neutralității fiscale, dacă două variante de jocuri de tip slot machine sunt similare și atrag același tratament din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, trebuie să se verifice dacă utilizarea respectivelor variante este comparabilă din punctul de vedere al consumatorului mediu și dacă răspunde aceluiași nevoi ale acestuia, elementele susceptibile să fie luate în considerare în această privință fiind în special limitele minime și maxime ale mizelor și ale câștigurilor, precum și șansele de câștig.

(a se vedea punctul 58 și dispozitiv 3)

4. Principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că o persoană impozabilă nu poate solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată plătită pentru anumite prestări de servicii invocând o încălcare a acestui principiu, atunci când autoritățile fiscale ale statului membru în cauză au tratat, în practică, prestări de servicii similare drept prestări scutite, deși acestea nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată în temeiul reglementărilor naționale pertinente.

Astfel, chiar dacă o administrație publică ce urmează o practică generală poate fi învinuită de

aceasta, nu este mai puțin adevărat că principiul egalității de tratament, care, în materia taxei pe valoarea adăugată, ia forma principiului neutralității fiscale, trebuie conciliat cu respectarea principiului legalității, potrivit căruia nimeni nu poate invoca în beneficiul său o nelegalitate săvârșită în favoarea altuia. De aici rezultă că o persoană imposibil nu poate solicita supunerea unei anumite prestații acelui tratament fiscal ca și o altă prestație atunci când acest din urmă tratament nu este conform reglementării naționale pertinente.

(a se vedea punctele 61-64 și dispozitiv 4)

5. Principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că un stat membru care a utilizat puterea de apreciere conferită de articolul 13 secțiunea B litera (f) din Așasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri și a scutit de taxa pe valoarea adăugată punerea la dispoziție a oricărui mijloace pentru a juca jocuri de noroc, cu excluderea de la această scutire a unei categorii de aparate care îndeplinesc anumite criterii, nu poate opune unei cereri de rambursare a taxei pe valoarea adăugată întemeiate pe încălcarea acestui principiu faptul că reacționase cu diligență necesară la dezvoltarea unui nou tip de aparat care nu îndeplinește aceste criterii.

Efectul direct al unei dispoziții dintr-o directivă, precum articolul 13 secțiunea B litera (f) din Așasea directivă 77/388, nu depinde nici de existența unei conduite ilicite intenționate sau a unei neglijențe comise de statul membru în cauză cu ocazia transpunerii directivei respective, nici de existența unei încălcări suficient de grave a dreptului Uniunii. Prin urmare, dispoziția menționată poate fi invocată de un operator de jocuri sau de aparate de jocuri de noroc în fața instanțelor naționale pentru a înlătura aplicarea normelor de drept intern incompatibile cu această dispoziție.

(a se vedea punctele 69, 70 și 74 și dispozitiv 5)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

10 noiembrie 2011(*)

„Fiscalitate – Așasea directivă TVA – Scutiri – Articolul 13 secțiunea B litera (f) – Pariuri, loterii și alte jocuri de noroc – Principiul neutralității fiscale – Bingo mecanizat cu câștiguri plătite în numerar («mechanised cash bingo») – Jocuri de tip slot-machine – Practică administrativă diferită de dispozițiile legislative – Argument în apărare întemeiat pe diligență necesară («due diligence»)»

În cauzele conexate C-259/10 și C-260/10,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Regatul Unit) și de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Regatul Unit), prin deciziile din 20 și din 19 aprilie 2010, primite de Curte la 26 mai 2010, în procedurile

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

împotriva

The Rank Group plc,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edinte de camer?, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii G. Arestis, T. von Danwitz (raportor) ?i D. Šváby, judec?tori,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 30 iunie 2011,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru The Rank Group plc, de domnul K. Lasok, QC, ?i de doamna V. Sloane, barrister, mandata?i de domnul P. Drinkwater, solicitor;
- pentru guvernul Regatului Unit, de domnul S. Hathaway, în calitate de agent, asistat de domnul G. Peretz, barrister;
- pentru Comisia European?, de domnul R. Lyal, în calitate de agent,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererile de pronun?are a unor hot?râri preliminare privesc interpretarea principiului neutralit??ii fiscale în cadrul aplic?rii articolului 13 sec?iunea B litera (f) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit? în continuare „A ?asea directiv?”).

2 Aceste cereri au fost prezentate în cadrul a dou? litigii între Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (denumi?i în continuare „Commissioners”), pe de o parte, ?i The Rank Group plc (denumit? în continuare „Rank”), pe de alt? parte, referitoare la respingerea de c?tre Commissioners a cererii de rambursare formulate de Rank cu privire la taxa pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) achitat? de aceasta pentru presta?ii furnizate în cadrul anumitor jocuri în cursul anilor 2002-2005.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 2 punctul 1 din A ?asea directiv? supune TVA?ului „livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare” [traducere neoficial?].

4 Articolul 13 din aceast? directiv?, intitulat „Scutiri pe teritoriul ??rii”, prevede:

„[...]”

B. Alte scutiri

Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

[...]

(f) pariurile, loteriile și alte forme de jocuri de noroc, cu respectarea condițiilor și a limitelor prevăzute de fiecare stat membru;

[...]” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

Reglementarea privind TVA-ul

5 Potrivit articolului 31 alineatul (1) din Legea din 1994 privind TVA (Value Added Tax Act 1994), în versiunea în vigoare la data faptelor din acțiunea principală (denumită în continuare „Legea din 1994 privind TVA-ul”), livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este scutită în cazul în care corespunde uneia dintre operațiunile descrise în anexa 9 la această lege.

6 Grupa 4 din această anexă 9, intitulată „Pariuri, jocuri de noroc și loterii”, prevedea, la punctul 1, scutirea punerii la dispoziție a oricărui mijloc pentru a paria sau pentru a participa la jocuri de noroc.

7 Notele 1-3 din această grupă 4 prevedeau:

„(1) Punctul 1 nu include:

[...]

(b) acordarea unui drept de a participa la un joc pentru care poate fi percepută o taxă în temeiul dispozițiilor articolului 14 din [Legea din 1968 privind jocurile de noroc (Gaming Act 1968)] [...]

[...]

(d) punerea la dispoziție a unui aparat de joc.

[...]

(2) «Joc de noroc» are același înțeles ca și în Legea din 1968 privind jocurile de noroc [...]

(3) Un «aparat de joc» înseamnă un aparat care îndeplinește următoarele condiții:

(a) este conceput sau adaptat pentru practicarea, prin intermediul său, a unui joc de noroc și

(b) un jucător plătește pentru a juca la aparat (cu excepția situației în care are ocazia să joace gratuit ca urmare a unui joc anterior câștigător) prin introducerea unei monede sau a unui jeton [începând cu anul 2003: monedă, jeton sau orice alt obiect] în aparat sau în orice alt mod și

(c) elementul aleatoriu din joc este furnizat prin intermediul aparatului.”

Reglementarea privind jocurile de noroc și pariurile

8 Articolul 52 alineatul 1 din Legea din 1968 privind jocurile de noroc, în versiunea în vigoare la data faptelor din acțiunea principală (denumită în continuare „Legea din 1968 privind jocurile de noroc”), prevedea că, în sensul acestei legi, termenul „a juca jocuri de noroc” (gaming) înseamnă practicarea unui joc de noroc pentru a câștiga bani sau premii care au o valoare pecuniară, iar termenul „aparat” (machine) include orice aparat.

9 Articolul 26 alineatele 1 și 2 din legea menționată prevedea:

„(1) [Partea a III-a] din prezenta lege se aplică oricărui aparat care

(a) este construit sau adaptat pentru jucarea unui joc de noroc prin intermediul său și

(b) are o fantă sau altă deschidere pentru inserarea de bani sau a unui echivalent sub formă de monede sau de jetoane.

(2) La alineatul precedent, referirea la jucarea unui joc de noroc prin intermediul unui aparat include jucarea unui joc de noroc parțial prin intermediul unui aparat și parțial prin alte mijloace dacă (dar numai dacă) elementul aleatoriu din joc este furnizat prin intermediul aparatului.”

10 Un aparat care corespundea acestei definiții a „aparatului de joc” nu putea fi exploatat decât în incinte care făcuseră obiectul unei autorizații și cu respectarea anumitor condiții privind cuantumul mizelor și al câștigurilor, precum și numărul de aparate prezente într-un anumit loc. În cazul în care activitatea exercitată prin intermediul unui anumit aparat era un „joc de noroc”, însă aparatul nu corespundea definiției menționate, utilizarea sa era reglementată de alte dispoziții legislative, care prevedeau alte limite în ceea ce privește mizele și câștigurile.

11 În schimb, activitățile considerate pariuri erau reglementate prin Legea din 1963 privind pariurile, jocurile de noroc și loteriile (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). În cazul în care un client dorea să parieze pe loc, acesta trebuia să se adreseze unor agenții autorizate în mod corespunzător pentru a accepta pariuri (licensed betting offices, denumite în continuare „LBO”).

12 Un local putea obține o singură licență, fie pentru pariuri, fie pentru jocuri de noroc. În plus, condițiile pentru obținerea unei licențe și regimul aplicabil localurilor autorizate variaua, în ceea ce privește în special vânzarea de alcool și programul de funcționare. Pariurile erau rezervate pentru LBO, iar jocurile de noroc, pentru cazinouri, baruri, săli de bingo și săli de divertisment.

Acțiunile principale și întrebările preliminare

13 Rank este membrul reprezentativ al unui grup TVA care exploatează cluburi de bingo și cazinouri în Regatul Unit, în care sunt puse la dispoziția clientelei, printre altele, „jocul de bingo mecanizat cu câștiguri în numerar” („mechanised cash bingo”, denumit în continuare „mcbingo”) și jocuri de tip slot-machine.

14 După ce a declarat și a plătit către Commissioners TVA-ul aferent serviciilor furnizate prin intermediul mc?bingo și al jocurilor de tip slot?machine, Rank a introdus două ac?iuni la Value Added Tax Tribunal, devenit First?tier Tribunal (Tax Chamber) (denumit în continuare „tribunalul”), pentru a obține rambursarea acestei taxe. Prima ac?iune prive?te impozitarea mc?bingo între 1 ianuarie 2003 și 31 decembrie 2005, iar cea de a doua ac?iune prive?te impozitarea jocurilor de tip slot?machine între 1 octombrie 2002 și 5 decembrie 2005.

15 Aceste ac?iuni erau, în esen?, întemeiate pe argumentul că diferite tipuri de mc?bingo și de jocuri de tip slot?machine erau tratate în mod diferit în reglementarea privind TVA-ul, de?i erau comparabile, chiar identice, din punctul de vedere al consumatorului, și că, prin urmare, supunerea la plata TVA-ului a anumitor tipuri de mc?bingo și de jocuri de tip slot?machine înc?lca principiul neutralității fiscale.

Ac?iunea privind mc?bingo

16 Mc?bingo se juca în secven?e care cuprindeau mai multe jocuri. Atunci când cuantumul mizei era anun?at în prealabil, cuantumul câ?tigului, care depindea de num?rul de juc?tori participan?i la un anumit joc, se putea schimba în cursul unui bloc de jocuri, și chiar și în prima parte a unui joc, și nu era cunoscut în mod necesar de juc?tori la momentul introducerii mizei.

17 P?r?ile din ac?iunea principală nu contestă faptul că, din cauza trimiterii de la nota 1 litera (b) din grupa 4 din anexa 9 la Legea din 1994 privind TVA-ul la Legea din 1968 privind jocurile de noroc, mc?bingo era scutit de TVA numai dacă miza jocului era mai mică sau egală cu 50 de pence și dacă câ?tigul era mai mic sau egal cu 25 de lire sterline. În schimb, dacă una dintre aceste două condi?ii nu era îndeplinită, jocul în cauză nu era scutit de această taxă. Este cert de asemenea că aceste două tipuri de jocuri de mc?bingo erau identice din punctul de vedere al consumatorului. Cu toate acestea, Commissioners au sus?inut că nu exista nicio înc?lcare a principiului neutralității fiscale, întrucât nu se dovedise că respectivul tratament diferit afectase concuren?a dintre aceste jocuri.

18 Prin decizia din 15 mai 2008, tribunalul s?a pronun?at în favoarea Rank. Apelul formulat de Commissioners împotriva acestei decizii a fost respins de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, prin hotărârea din 8 iunie 2009. Ulterior, Commissioners au atacat această hotărâre la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Ac?iunea privind jocurile de tip slot?machine

19 În ceea ce prive?te jocurile de tip slot?machine, scutirea de TVA prevăzută în grupa 4 punctul 1 din anexa 9 la Legea din 1994 privind TVA-ul nu era aplicabilă dacă aparatul în cauză pus la dispozi?ia juc?torului era un „aparat de joc” în sensul notei 1 litera (d) și al notei 3 din această grupă 4.

20 În această privin?, jocurile de tip slot?machine exploatate de Rank și considerate aparate de joc, care intră în același timp sub inciden?a p?r?ii a III?a din Legea din 1968 privind jocurile de noroc (denumite în continuare „aparate de joc în sensul p?r?ii a III?a”), sunt comparate cu alte două variante de jocuri de tip slot?machine, în particular în func?ie de faptul dacă elementul aleatoriu este sau nu este furnizat, la comanda software-ului de joc încorporat în aparatul utilizat de juc?tor, de chiar acest aparat.

21 În ceea ce prive?te aparatele de joc în sensul p?r?ii a III?a taxate, respectivul element este furnizat de un generator electronic de numere aleatorii (electronic random number generator) încorporat în aparatul utilizat de juc?tor. În schimb, prima variantă de jocuri de tip slot?machine

care servește pentru comparație (denumite în continuare „aparatele de referință I”) este constituit din aparate din care mai multe sunt conectate prin mijloace electronice la un generator electronic de numere aleatorii comun și separat, care este totuși amplasat în aceeași incintă ca și terminalele utilizate de jucători.

22 A doua variantă de jocuri de tip slot-machine care servește pentru comparație este constituit din „terminalele de pariuri cu cote fixe” („fixed odds betting terminals”, denumite în continuare „FOBT”), care puteau fi instalate numai în LBO. Un jucător care utilizează un FOBT paria pe rezultatul unui eveniment sau al unui joc virtual, și anume un „format”, înrcat pe software-ul FOBT-ului, prin inserarea de credit. Rezultatul evenimentului sau al jocului virtual era determinat prin intermediul unui generator electronic de numere aleatorii plasat în exteriorul incintelor LBO în cauză. Un litigiu privind faptul dacă, având în vedere legislația de reglementare a jocurilor, anumite formate disponibile pe FOBT permiteau „parierea” sau „jocul” nu a fost soluționat printr-o hotărâre din cauza încheierii unui acord între părțile interesate. Întrucât nu se încadrau în definiția „aparaturii de joc” în sensul dreptului TVA-ului, FOBT erau scutite de această taxă. Totuși, încasările realizate de acestea erau supuse taxei generale pe pariuri.

23 În fața tribunalului, părțile nu au contestat faptul că aparatele de joc în sensul părții a III-a taxate și aparatele de referință I erau similare din punctul de vedere al consumatorului. Totuși, Commissioners au contestat, printre altele, faptul că aceste două categorii de aparate se aflau în concurență unele cu altele și că aparatele de referință I erau scutite efectiv potrivit dreptului național.

24 Prin decizia din 19 august 2008, tribunalul s-a pronunțat, cu privire la anumite aspecte în litigiu, în favoarea Rank, amânând pentru o dată ulterioară pronunțarea unei decizii cu privire la alte aspecte. În această primă decizie, tribunalul a considerat în special că aparatele de referință I erau scutite de TVA în temeiul legislației naționale. În orice caz, în practică, Commissioners ar fi tratat în mod deliberat aparatele de referință I ca fiind scutite.

25 Apelul formulat de Commissioners împotriva acestei decizii a fost respins de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, la 8 iunie 2009. Commissioners au atacat această hotărâre la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), contestând în special existența unei practici relevante având ca obiect scutirea de TVA a aparatelor de referință I.

26 La 11 decembrie 2009, tribunalul s-a pronunțat în favoarea Rank cu privire la aspectele în privința cărora luarea unei decizii fusese amânată inițial. În ceea ce privește aparatele de referință I, acesta a considerat că Commissioners nu pot invoca drept argument în apărare faptul că acționaseră cu diligență necesară („due diligence”), chiar dacă respectivele aparate fuseseră introduse pe piață numai după adoptarea legislației naționale în cauză. Tribunalul a constatat de asemenea existența unei încălcări a principiului neutralității fiscale în privința FOBT, care ar fi, la un înalt nivel de abstracție, similare cu aparatele de joc în sensul părții a III-a din punctul de vedere al majorității jucătorilor. Cele două tipuri de aparate ar fi considerate pur și simplu aparate de jocuri de noroc. Diferențele ar fi necunoscute de majoritatea consumatorilor, deci fără importanță pentru aceștia.

27 Commissioners au formulat apel împotriva hotărârii din 11 decembrie 2009 la Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Acest apel vizează, în particular, examinarea similitudinii jocurilor de tip slot-machine taxate și a FOBT, precum și respingerea argumentului întemeiat pe diligență necesară.

Întrebările preliminare în cauza C-259/10

28 Apreciind că soluționarea acțiunii principale depinde de interpretarea dreptului Uniunii,

Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care există un tratament diferențiat privind TVA-ul

– între prestări de servicii care sunt identice din punctul de vedere al consumatorului sau

– între prestări de servicii similare care îndeplinesc aceleași nevoi ale consumatorului,

este acesta suficient în sine pentru a stabili o încălcare a principiului neutralității fiscale sau este pertinent să se ia în considerare (și, în caz afirmativ, în ce mod)

a) contextul economic și normativ;

b) dacă există sau nu există concurență între serviciile identice sau, după caz, între serviciile similare în cauză și/sau

c) dacă tratamentul diferențiat privind TVA-ul a determinat o denaturare a concurenței?

2) Un contribuabil ale cărui prestații sunt supuse TVA-ului în temeiul dreptului național [din cauza exercitării de către statul membru a puterii discreționare care îi este conferită prin articolul 13 secțiunea B litera (f) din Aseia directivă] are dreptul de a solicita o rambursare a TVA-ului plătit pentru aceste prestații pentru motivul unei încălcări a principiului neutralității fiscale care decurge din tratamentul altor prestații (prestații de referință) în privința TVA-ului, într-o situație în care:

a) potrivit dreptului național, prestațiile de referință erau supuse TVA-ului, însă?

b) autoritatea fiscală din statul membru avea o practică de a trata prestațiile de referință ca fiind scutite de TVA?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, ce comportament trebuie să fie considerat ca fiind o practică relevantă și în particular:

a) este necesar ca autoritatea fiscală să fi declarat în mod clar și neechivoc faptul că prestațiile de referință vor fi tratate ca fiind scutite de TVA;

b) este relevant faptul că, la momentul la care autoritatea fiscală a făcut declarații, aceasta nu înțelegea în mod complet sau corect faptele relevante pentru a aplica prestațiilor de referință tratamentul corect în ceea ce privește TVA-ul și

c) este relevant faptul că TVA-ul nu a fost declarat de către contribuabil și nici solicitat de autoritatea fiscală, în ceea ce privește prestațiile de referință, dar autoritatea fiscală a încercat ulterior să recupereze acest TVA, sub rezerva aplicării termenelor obișnuite de prescripție din dreptul intern?

4) Dacă diferența de tratament fiscal rezultă dintr-o practică uniformă a autorităților fiscale naționale bazată pe o concepție general admisă a înțelesului real al legislației interne, răspunsul la întrebarea privind existența unei încălcări a principiului neutralității fiscale este afectat dacă:

a) autoritățile fiscale își modifică ulterior practica;

b) o instanță națională declară ulterior că practica modificată reflectă sensul exact al legislației naționale;

c) perceperea de către statul membru a TVA-ului aferent prestațiilor considerate anterior scutite este exclusiv în temeiul principiilor juridice din dreptul intern și/sau din dreptul european, printre care principiul încrederii legitime, al estoppelului, al securității juridice și al neretroactivității și/sau din cauza expirării termenelor de prescripție pentru colectarea TVA-ului pentru serviciile considerate anterior scutite?”

Întrebările preliminare în cauza C-260/10

29 Întrucât a apreciat de asemenea că soluționarea litigiului din acțiunea principală depinde de interpretarea dreptului Uniunii, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care un stat membru, în exercitarea puterii sale discreționare conferite prin articolul 13 secțiunea B litera (f) din A șasea directivă, a supus TVA-ului anumite tipuri de aparate utilizate pentru jocuri [aparatele de joc în sensul parții a III-a], menținând însă scutirea altor astfel de aparate (care includeau [FOBT]), și în cazul în care se susține că, procedând astfel, statul membru a încălcat principiul neutralității fiscale, trebuie să se considere (i) determinante sau (ii) relevante, în cadrul comparației între [aparatele de joc în sensul parții a III-a] și FOBT:

a) faptul că FOBT ofereau activități care erau «pariuri» potrivit dreptului intern (sau activități pe care autoritatea de reglementare competentă era dispusă, în scopul exercitării competențelor sale de reglementare, să le trateze ca «pariuri» în sensul dreptului intern) și

b) faptul că [aparatele de joc în sensul parții a III-a] ofereau activități supuse unei clasificări diferite potrivit dreptului intern, și anume «jocuri»

și faptul că jocurile și pariurile erau supuse unor regimuri juridice diferite de legislația acestui stat membru în materia controlului și a reglementării jocurilor de noroc. În cazul unui răspuns afirmativ, care sunt diferențele dintre regimurile juridice în cauză de care instanța națională ar trebui să țină seama?

2) Pentru stabilirea faptului dacă principiul neutralității fiscale impune aplicarea aceleiași tratament fiscal tipurilor de aparate menționate la prima întrebare (FOBT și [aparatele de joc în sensul parții a III-a]), ce nivel de abstracție trebuie să fie aplicat de instanța națională pentru a stabili dacă produsele sunt similare? În particular, în ce măsură trebuie să fie luate în considerare elementele următoare:

a) asemănările și diferențele în privința mizelor și a premiilor maxime permise între FOBT și [aparatele de joc în sensul parții a III-a];

b) faptul că FOBT puteau fi utilizate numai în anumite tipuri de localuri, deținătoare de licențe pentru pariuri, care erau diferite și supuse unui regim diferit față de cele deținătoare de licențe pentru jocuri (chiar dacă FOBT și până la două [aparate de joc în sensul parții a III-a] puteau fi utilizate împreună în localuri deținătoare de licențe pentru pariuri);

c) faptul că șansele de câștig pe FOBT erau direct proporționale cu cotele fixe publicate, în timp ce șansele de câștig pe [aparatele de joc în sensul parții a III-a] puteau, în unele cazuri, să fie modificate printr-un dispozitiv care garanta pe termen lung un procentaj de remunerare determinat pentru operator și pentru jucător;

d) asemănări și diferențe între formatele disponibile pe FOBT și pe [aparatele de joc în sensul parții a III-a];

- e) asemănări și diferențe între FOBT și [aparatele de joc în sensul parii a III-a] în ceea ce privește interacțiunea care poate apărea între jucător și aparat;
- f) problema dacă punctele menționate mai sus erau cunoscute de majoritatea jucătorilor care utilizau aparatele în cauză sau erau considerate de aceștia ca fiind relevante sau importante;
- g) dacă diferența de tratament în privința TVA-ului este justificată de cele menționate mai sus?

3) Într-o situație în care un stat membru, în exercitarea puterii sale discreționare potrivit articolului 13 secțiunea B litera (f) din A seama directivă, scutește jocurile de noroc de TVA, dar reglementează aplicarea TVA-ului în ceea ce privește o categorie determinată de aparate utilizate pentru jocuri de noroc:

a) poate un stat membru să invoce, în principiu, argumentul respectării diligenței necesare împotriva unei obiecții potrivit căreia principiul neutralității fiscale a fost încălcat de acel stat membru și

b) dacă răspunsul la litera a) este afirmativ, ce factori sunt relevanți pentru determinarea faptului dacă statul membru poate sau nu poate invoca această apărare?"

30 Prin Ordonanța președintelui Curții din 9 august 2010, cauzele C-259/10 și C-260/10 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare literele b) și c) adresată în cauza C-259/10

31 Prin intermediul acestei întrebări, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) solicită să se stabilească, în esență, dacă principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că o diferență de tratament în privința TVA-ului între două prestări de servicii identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului și care îndeplinesc aceleași nevoi ale acestuia este suficient pentru a stabili existența unei încălcări a acestui principiu sau dacă o asemenea încălcare necesită, în plus, stabilirea existenței efective a unei concurențe între serviciile în cauză sau a unei denaturări a concurenței din cauza diferenței de tratament menționate.

32 Potrivit unei jurisprudențe consacrate, principiul neutralității fiscale se opune în special posibilității ca măruri sau prestări de servicii similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța, C-481/98, Rec., p. I-3369, punctul 22, Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, Rec., p. I-4427, punctele 41 și 54, Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 47, precum și Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Regatul Unit, C-41/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 66).

33 Din această descriere a principiului menționat rezultă că similitudinea a două prestări de servicii are drept consecință faptul că acestea sunt în concurență între ele.

34 Prin urmare, existența efectivă a unei concurențe între două prestări de servicii nu constituie o condiție autonomă și suplimentară a încălcării principiului neutralității fiscale dacă prestările în cauză sunt identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului și îndeplinesc aceleași nevoi ale consumatorului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23

octombrie 2003, Comisia/Germania, C-109/02, Rec., p. I-12691, punctele 22 și 23, precum și Hotărârea din 17 februarie 2005, Linneweber și Akritidis, C-453/02 și C-462/02, Rec., p. I-1131, punctele 19--21, 24, 25 și 28).

35 Această considerație este valabilă și în ceea ce privește existența unei denaturări a concurenței. Faptul că două prestări identice sau similare și care îndeplinesc aceleași nevoi sunt tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului determină în general o denaturare a concurenței (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2001, Comisia/Franța, C-404/99, Rec., p. I-2667, punctele 46 și 47, precum și Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Rep., p. I-5517, punctele 47-51).

36 Având în vedere considerațiile precedente, se impune să se răspundă la prima întrebare literale b) și c) adresată în cauza C-259/10 că principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că o diferență de tratament cu privire la TVA între două prestări de servicii identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului și care îndeplinesc aceleași nevoi ale acestuia este suficientă pentru a stabili o încălcare a acestui principiu. O astfel de încălcare nu necesită, așadar, stabilirea, în plus, a existenței efective a concurenței între serviciile în cauză sau a unei denaturări a concurenței din cauza diferenței de tratament menționate.

Cu privire la prima întrebare litera a) adresată în cauza C-259/10 și la prima întrebare adresată în cauza C-260/10

37 Prin intermediul acestor întrebări, instanțele de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă, în prezența unei diferențe de tratament între două jocuri de noroc în ceea ce privește acordarea unei scutiri de TVA în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (f) din A șasea directivă, principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că se impune sau nu se impune să se țină seama de faptul că aceste două jocuri se încadrează în categorii de licențe diferite și sunt supuse unor regimuri juridice diferite în materie de control și de reglementare.

38 Potrivit articolului 13 secțiunea B litera (f) din A șasea directivă, pariurile, loteriile și alte forme de jocuri de noroc sunt scutite de TVA, cu respectarea condițiilor și a limitelor prevăzute de fiecare stat membru.

39 Această scutire este motivată de considerente de ordin practic, TVA-ul fiind dificil de aplicat operațiunilor de jocuri de noroc, iar nu de dorința de a asigura acestor activități un tratament mai favorabil în materie de TVA, precum în cazul anumitor prestări de servicii de interes general realizate în sectorul social (a se vedea Hotărârea din 13 iulie 2006, United Utilities, C-89/05, Rec., p. I-6813, punctul 23, și Hotărârea din 10 iunie 2010, LeoLibera, C-58/09, Rep., p. I-5189, punctul 24).

40 Rezultă din chiar textul articolului 13 secțiunea B litera (f) din A șasea directivă că această dispoziție a lăsat o largă libertate de apreciere statelor membre în ceea ce privește scutirea sau impozitarea operațiunilor vizate, din moment ce permite statelor respective să stabilească limitele și condițiile acordării scutirii în discuție (a se vedea Hotărârea LeoLibera, citată anterior, punctul 26).

41 Cu toate acestea, în cazul în care, potrivit dispoziției menționate, statele membre utilizează posibilitatea de a determina condițiile și limitele scutirii și, prin urmare, de a supune sau de a nu supune TVA-ului anumite operațiuni, acestea trebuie să respecte principiul neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer, C-283/95, Rec., p. I-3369, punctul 27, precum și Hotărârea Linneweber și Akritidis, citată anterior, punctul 24).

42 După cum s-a amintit la punctul 32 din prezenta hotărâre, acest principiu se opune ca prestări de servicii similare să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului.

43 Pentru a stabili dacă două prestări de servicii sunt similare în sensul jurisprudenței citate la punctul menționat, trebuie să fie luat în considerare în principal punctul de vedere al consumatorului mediu (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 29), evitând distincții artificiale întemeiate pe diferențe nesemnificative (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctele 22 și 23).

44 Două prestări de servicii sunt, aadar, similare atunci când prezintă proprietăți analoge și răspund aceluiași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare, și atunci când diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la una sau la alta dintre prestările menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța, citată anterior, punctul 27, și, prin analogie, Hotărârea din 11 august 1995, Roders și alții, C-367/93-C-377/93, Rec., p. I-2229, punctul 27, precum și Hotărârea din 27 februarie 2002, Comisia/Franța, C-302/00, Rec., p. I-2055, punctul 23).

45 Or, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul neutralității fiscale se opune, în materie de percepere a TVA-ului, unei diferențieri generalizate între operațiunile ilicite și operațiunile licite (a se vedea în special Hotărârea din 5 iulie 1988, Mol, 269/86, Rec., p. 3627, punctul 18, Hotărârea din 29 iunie 1999, Coffeeshop „Siberië”, C-158/98, Rec., p. I-3971, punctele 14 și 21, precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 50). Curtea a concluzionat de aici că statele membre nu pot rezerva scutirea numai pentru jocurile de noroc care au un caracter licit (Hotărârea Fischer, citată anterior, punctul 28). Caracterul legal sau ilegal al exploatării unui joc de noroc nu poate, aadar, să fie luat în considerare în cadrul examinării similitudinii a două jocuri de noroc.

46 Rezultat de asemenea din jurisprudența Curții este, pentru a stabili dacă jocuri sau aparate de jocuri de noroc sunt similare, identitatea operatorilor respectivelor jocuri și aparate și forma juridică sub care aceștia își exercită activitățile sunt, în principiu, lipsite de relevanță (a se vedea Hotărârea Linneweber și Akritidis, citată anterior, punctele 25 și 29, precum și jurisprudența citată).

47 În plus, rezultat din hotărârea menționată, în special din cuprinsul punctelor 29 și 30 din aceasta, că diferențele care există între, pe de o parte, baruri și săli de divertisment și, pe de altă parte, cazinouri autorizate în ceea ce privește cadrul în care sunt oferite, în acestea, jocurile de noroc și în special accesibilitatea geografică și temporală, precum și ambianța nu prezintă nicio importanță pentru caracterul comparabil al jocurilor menționate.

48 În sfârșit, potrivit punctelor 29 și 30 din Hotărârea Fischer, citată anterior, faptul că numai unul dintre cele două tipuri de jocuri este supus unei taxe nearmonizate nu poate să justifice concluzia că aceste tipuri de jocuri nu sunt comparabile. Astfel, sistemul comun al TVA-ului ar fi denaturat dacă statele membre ar putea să adapteze aplicarea acestuia în funcție de existența

altor taxe nearmonizate.

49 Rezult? de aici c? diferen?ele de regim juridic amintite de instan?ele de trimitere sunt f?r? relevan?? pentru aprecierea caracterului comparabil al jocurilor în cauz?.

50 Acest rezultat nu este pus sub semnul întreb?rii de faptul c?, în anumite cazuri excep?ionale, Curtea a admis c?, având în vedere caracteristicile specifice ale sectoarelor în cauz?, diferen?ele de cadru legislativ ?i de regim juridic care reglementeaz? livr?rile de bunuri sau prest?rile de servicii în cauz?, precum caracterul rambursabil sau nerambursabil al unui medicament sau supunerea ori lipsa supunerii prestatorului unor obliga?ii de serviciu universal, pot crea o distinc?ie pentru consumator în privin?a r?spunsului la propriile nevoi (a se vedea Hot?rârea din 3 mai 2001, Comisia/Fran?a, citat? anterior, punctul 27, precum ?i Hot?rârea din 23 aprilie 2009, TNT Post UK, C?357/07, Rep., p. I?3025, punctele 38, 39 ?i 45).

51 Având în vedere considera?iile care preced?, se impune s? se r?spund? la prima întrebare litera a) în cauza C?259/10 ?i la prima întrebare în cauza C?260/10 c?, în prezen?a unei diferen?e de tratament între dou? jocuri de noroc în ceea ce prive?te acordarea unei scutiri de TVA în temeiul articolului 13 sec?iunea B litera (f) din A ?asea directiv?, principiul neutralit??ii fiscale trebuie interpretat în sensul c? nu se impune luarea în considerare a faptului c? aceste dou? jocuri se încadreaz? în categorii de licen?e diferite ?i sunt supuse unor regimuri juridice diferite în materie de control ?i de reglementare.

Cu privire la a doua întrebare în cauza C?260/10

52 Prin intermediul acestei întreb?ri, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) solicit? s? se stabileasc?, în esen??, dac?, în scopul aprecierii, conform principiului neutralit??ii fiscale, a faptului dac? dou? tipuri de jocuri de tip slot?machine sunt similare ?i impun acela?i tratament privind TVA?ul, este sau nu este necesar s? fie luate în considerare diferen?e referitoare la limitele minime ?i maxime ale mizelor ?i ale câ?tigurilor, la ?ansele de câ?tig, la formatele disponibile ?i la posibilitatea de interac?iune dintre juc?tor ?i aparatul pentru jocuri de noroc de tip slot?machine.

53 Trebuie s? se constate mai întâi c? principiul neutralit??ii fiscale nu poate fi interpretat în sensul c? pariurile, loteriile ?i celelalte jocuri de noroc trebuie s? fie considerate toate drept prest?ri similare în sensul acestui principiu, f?r? a lipsi de efect util, în sensul acestui principiu, articolul 13 sec?iunea B litera (f) din A ?asea directiv? ?i larga marj? de apreciere pe care această dispozi?ie o recunoa?te statelor membre, amintit? la punctul 40 din prezenta hot?râre (a se vedea în acest sens Hot?rârea Leo?Libera, citat? anterior, punctul 35).

54 Din hot?rârea men?ionat? rezult? c? acest principiu nu este înc?lcat atunci când un stat membru supune TVA?ului prest?rile efectuate prin intermediul jocurilor de tip slot?machine, scutind în acela?i timp de această tax? pariurile privind concursurile hipice, pariurile cu valoare fix?, loteriile ?i extragerile (a se vedea în acest sens Hot?rârea Leo?Libera, citat? anterior, punctele 9, 10 ?i 36).

55 Cu toate acestea, pentru a nu lipsi de sens principiul neutralit??ii fiscale ?i pentru a nu denatura sistemul comun al TVA?ului, o diferen?? de tratament din punctul de vedere al TVA?ului nu poate fi întemeiat? pe diferen?e de detaliu în structura, modalit??ile sau regulile jocurilor în cauz?, care se încadreaz?, toate, în aceea?i categorie de jocuri, precum jocurile de tip slot?machine.

56 Din cuprinsul punctelor 43 ?i 44 din prezenta hot?râre reiese c? determinarea caracterului similar al jocurilor de noroc supuse unei impozit?ri diferite, care este de competen?a instan?ei

na?ionale, ?in?ând cont de circumstan?ele spe?ei (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 27 aprilie 2006, Solleveld ?i van den Hout?van Eijnsbergen, C?443/04 ?i C?444/04, Rec., p. I?3617, punctele 42 ?i 45, precum ?i Hot?r?rea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 48), trebuie s? fie efectuat? din punctul de vedere al consumatorului mediu ?i trebuie s? ia ?n considerare elementele pertinente sau importante de natur? s? influen?eze ?n mod considerabil decizia acestuia de a recurge la unul sau la altul dintre jocuri.

57 ?n aceast? privin??, diferen?ele referitoare la limitele minime ?i maxime ale mizelor ?i ale câ?tigurilor, la ?ansele de câ?tig, la formatele disponibile ?i la posibilitatea unor interac?iuni ?ntre juc?tor ?i aparatele pentru jocuri de tip slot?machine sunt susceptibile s? aib? o influen?? considerabil? asupra deciziei consumatorului mediu, atractivitatea jocurilor de noroc const?nd ?n principal ?n posibilitatea de a câ?tiga.

58 Av?nd ?n vedere considera?iile care preced?, se impune s? se r?spund? la a doua ?ntrebare ?n cauza C?260/10 c?, pentru a aprecia, conform principiului neutralit??ii fiscale, dac? dou? variante de jocuri de tip slot?machine sunt similare ?i atrag acela?i tratament din punctul de vedere al TVA?ului, trebuie s? se verifice dac? utilizarea respectivelor variante este comparabil? din punctul de vedere al consumatorului mediu ?i dac? r?spunde acelora?i nevoi ale acestuia, elementele susceptibile s? fie luate ?n considerare ?n aceast? privin?? fiind ?n special limitele minime ?i maxime ale mizelor ?i ale câ?tigurilor, precum ?i ?ansele de câ?tig.

Cu privire la a doua ?ntrebare ?n cauza C?259/10

59 Prin intermediul celei de a doua ?ntreb?ri adresate ?n cauza C?259/10, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) solicit? s? se stabileasc?, ?n esen??, dac? principiul neutralit??ii fiscale trebuie s? fie interpretat ?n sensul c? o persoan? imposibil? poate solicita rambursarea TVA?ului pl?tit pentru anumite prest?ri de servicii prin invocarea unei ?nc?l?ri a acestui principiu, atunci c?nd autorit??ile fiscale din statul membru ?n cauz? au tratat, ?n practic?, prest?ri de servicii similare drept prest?ri scutite, de?i acestea nu sunt scutite de TVA ?n temeiul reglement?rii na?ionale pertinente.

60 Aceast? ?ntrebare vizeaz? argumentul, invocat ?n litigiul din ac?iunea principal? de Commissioners, conform c?ruia impozitarea aparatelor de joc ?n sensul p?r?ii a III?a nu ?nc?lca principiul neutralit??ii fiscale, ?ntruc?t, ?n temeiul dispozi?iilor Legii din 1994 privind TVA, aparatele de referin?? I nu mai erau scutite de TVA, de?i Commissioners admit c? nu au perceput TVA pentru aceste aparate ?n anii relevan?i pentru ac?iunea principal?.

61 ?n aceast? privin??, trebuie amintit c? principiul neutralit??ii fiscale constituie, ?n materie de TVA, expresia principiului egalit??ii de tratament (a se vedea ?n special Hot?r?rea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, Rep., p. I?10567, punctul 41, ?i Hot?r?rea din 10 iunie 2010, CopyGene, C?262/08, Rep., p. I?5053, punctul 64).

62 Chiar dac? o administra?ie public? ce urmeaz? o practic? general? poate fi ?inut? de aceasta (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 ianuarie 1987, Ferriera Valsabbia/Comisia, 268/84, Rec., p. 353, punctele 14 ?i 15, precum ?i Hot?rârea din 28 iunie 2005, Dansk Rørindustri ?i al?ii/Comisia, C?189/02 P, C?202/02 P, C?205/02 P-C?208/02 P ?i C?213/02 P, Rec., p. I?5425, punctul 211), nu este mai pu?in adev?rat c? principiul egalit??ii de tratament trebuie conciliat cu respectarea principiului legalit??ii, potrivit c?ruia nimeni nu poate invoca în beneficiul s?u o nelegalitate s?vâr?it? în favoarea altuia (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 9 octombrie 1984, Witte/Parlamentul European, 188/83, Rec., p. 3465, punctul 15, Hot?rârea din 4 iulie 1985, Williams/Curtea de Conturi, 134/84, Rec., p. 2225, punctul 14, precum ?i Hot?rârea din 10 martie 2011, Agencja Wydawnicza Technopol/OAPI, C?51/10 P, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctele 75 ?i 76).

63 De aici rezult? c? o persoan? impozabil? nu poate solicita supunerea unei anumite presta?ii aceluia?i tratament fiscal ca ?i o alt? presta?ie atunci când acest din urm? tratament nu este conform reglement?rii na?ionale pertinente.

64 Pe cale de consecin??, se impune s? se r?spund? la a doua întrebare în cauza C?259/10 c? principiul neutralit??ii fiscale trebuie s? fie interpretat în sensul c? o persoan? impozabil? nu poate solicita rambursarea TVA?ului pl?tit pentru anumite prest?ri de servicii invocând o înc?lcare a acestui principiu, atunci când autorit??ile fiscale ale statului membru în cauz? au tratat, în practic?, prest?ri de servicii similare drept prest?ri scutite, de?i acestea nu sunt scutite de TVA în temeiul reglement?rii na?ionale relevante.

65 Având în vedere acest r?spuns, nu este necesar s? se r?spund? la a treia ?i la a patra întrebare adresate în cauza C?259/10.

Cu privire la a treia întrebare adresat? în cauza C?260/10

66 Prin intermediul acestei întreb?ri, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? principiul neutralit??ii fiscale trebuie s? fie interpretat în sensul c? un stat membru care a utilizat puterea de apreciere conferit? de articolul 13 sec?iunea B litera (f) din A ?asea directiv? ?i a scutit de TVA punerea la dispozi?ie a oric?ror mijloace pentru a juca jocuri de noroc, excluzând din această scutire o categorie de aparate care îndeplinesc anumite criterii, poate opune unei cereri de rambursare a TVA?ului întemeiate pe înc?lcarea acestui principiu faptul c? reac?ionase cu diligen?a necesar? la dezvoltarea unui nou tip de aparat care nu îndepline?te aceste criterii.

67 Aceast? întrebare prive?te argumentul Commissioners potrivit c?ruia, la momentul adopt?rii dispozi?iilor na?ionale în cauz? în ac?iunea principal?, care exclud aparatele de joc în sensul p?r?ii a III?a de la scutirea de TVA a jocurilor de noroc, nu existau aparate de joc similare care s? fie scutite. Diferen?a de tratament a unor aparate similare nu ar fi ap?rut decât ulterior, din cauza dezvolt?rii unei noi variante de jocuri de tip slot?machine, despre care autorit??ile fiscale nu ar fi luat cuno?tin?? decât dup? o anumit? perioad? de la începerea comercializ?rii sale. Ulterior, Regatul Unit al Marii Britanii ?i Irlandei de Nord ar fi ac?ionat cu diligen?a necesar? adoptând, într?un termen rezonabil, m?surile adecvate pentru a pune cap?t tratamentului fiscal diferit.

68 În această privință, trebuie amintit mai întâi că, atunci când condițiile sau limitele pe care un stat membru le impune pentru acordarea beneficiului scutirii de TVA pentru jocurile de noroc sunt contrare principiului neutralității fiscale, respectivul stat membru nu se poate întemeia pe astfel de condiții sau de limite pentru a refuza unui operator de astfel de jocuri scutirea pe care acesta o poate pretinde în mod legal în temeiul celei de A șasea directive (a se vedea Hotărârea Linneweber și Akritidis, citat anterior, punctul 37).

69 Prin urmare, articolul 13 secțiunea B litera (f) din A șasea directivă are efect direct, în sensul că poate fi invocat de un operator de jocuri sau de aparate de jocuri de noroc în fața instanțelor naționale pentru a înlătura aplicarea normelor de drept intern incompatibile cu această dispoziție (a se vedea Hotărârea Linneweber și Akritidis, citat anterior, punctul 38).

70 Or, un asemenea efect direct al unei dispoziții dintr-o directivă nu depinde nici de existența unei conduite ilicite intenționate sau a unei neglijențe comise de statul membru în cauză cu ocazia transpunerii directivei respective, nici de existența unei încălcări suficient de grave a dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec., p. I-6325, punctele 25 și 27, Hotărârea din 5 octombrie 2004, Pfeiffer și alții, C-397/01-C-403/01, Rec., p. I-8835, punctul 103, precum și Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, citat anterior, punctul 36).

71 În plus, este necesar să fie luat în considerare faptul că, potrivit reglementării naționale în cauză, punerea la dispoziție a oricărui mijloc de a paria sau de a juca jocuri de noroc era, în principiu, scutit de TVA, cu excepția punerii la dispoziție a aparatelor de jocuri care îndeplinesc anumite criterii. Stabilirea unor astfel de criterii de delimitare exclude posibilitatea ca statul membru să poată invoca faptul că a considerat că nu existau aparate care nu îndeplinesc aceste criterii și că nici măcar nu ar fi trebuit să țină seama de posibilitatea dezvoltării unor astfel de aparate.

72 Pe de altă parte, din decizia de trimitere și din observațiile guvernului Regatului Unit reiese că Gaming Board, organismul de reglementare a jocurilor de noroc și, prin urmare, o entitate administrativă a statului membru în cauză, avea cunoștință de existența jocurilor de tip slot-machine noi încă dinainte de utilizarea lor comercială.

73 Având în vedere aceste aspecte, argumentul invocat de Commissioners întemeiat pe cunoașterea ulterioară de către autoritățile fiscale a existenței menționate pentru a justifica, într-o anumită perioadă, diferența de tratament al celor două tipuri de jocuri de tip slot-machine nu poate fi admis.

74 Pe cale de consecință, se impune să se răspundă la a treia întrebare în cauza C-260/10 că principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că un stat membru care a utilizat puterea de apreciere conferită de articolul 13 secțiunea B litera (f) din A șasea directivă și a scutit de TVA punerea la dispoziție a oricărui mijloc pentru a juca jocuri de noroc, cu excluderea de la această scutire a unei categorii de aparate care îndeplinesc anumite criterii, nu poate opune unei cereri de rambursare a TVA întemeiate pe încălcarea acestui principiu faptul că reacționase cu diligența necesară la dezvoltarea unui nou tip de aparat care nu îndeplinește aceste criterii.

Cu privire la cheltuielile de judecată

75 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

- 1) Principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că o diferență de tratament cu privire la taxa pe valoarea adăugată între două prestări de servicii identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului și care îndeplinesc aceleași nevoi ale acestuia este suficient pentru a stabili o încălcare a acestui principiu. O astfel de încălcare nu necesită, așadar, stabilirea, în plus, a existenței efective a concurenței între serviciile în cauză sau a unei denaturări a concurenței din cauza diferenței de tratament menționate.
- 2) În prezența unei diferențe de tratament între două jocuri de noroc în ceea ce privește acordarea unei scutiri de taxa pe valoarea adăugată în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (f) din Așeza directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că nu se impune luarea în considerare a faptului că aceste două jocuri se încadrează în categorii de licențe diferite și sunt supuse unor regimuri juridice diferite în materie de control și de reglementare.
- 3) Pentru a aprecia, conform principiului neutralității fiscale, dacă două variante de jocuri de tip slot-machine sunt similare și atrag același tratament din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, trebuie să se verifice dacă utilizarea respectivelor variante este comparabilă din punctul de vedere al consumatorului mediu și dacă răspunde aceluiași nevoi ale acestuia, elementele susceptibile să fie luate în considerare în această privință fiind în special limitele minime și maxime ale mizelor și ale câștigurilor, precum și șansele de câștig.
- 4) Principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că o persoană impozabilă nu poate solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată plătită pentru anumite prestări de servicii invocând o încălcare a acestui principiu, atunci când autoritățile fiscale ale statului membru în cauză au tratat, în practică, prestări de servicii similare drept prestări scutite, deși acestea nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată în temeiul reglementării naționale relevante.
- 5) Principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că un stat membru care a utilizat puterea de apreciere conferită de articolul 13 secțiunea B litera (f) din Așeza directivă 77/388 și a scutit de taxa pe valoarea adăugată punerea la dispoziție a oricărui mijloc pentru a juca jocuri de noroc, cu excluderea de la această scutire a unei categorii de aparate care îndeplinesc anumite criterii, nu poate opune unei cereri de rambursare a taxei pe valoarea adăugată întemeiate pe încălcarea acestui principiu faptul că reacționase cu diligența necesară la dezvoltarea unui nou tip de aparat care nu îndeplinește aceste criterii.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.