

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. lapkričio 10 d.*

Sujungtose bylose C-259/10 ir C-260/10

dėl *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Jungtinė Karalystė) ir *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Jungtinė Karalystė) 2010 m. balandžio 19 ir 20 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gegužės 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

prieš

The Rank Group plc

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta, G. Ares-tis, T. von Danwitz (pranešėjas) ir D. Šváby,

* Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas Y. Bot,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. birželio 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *The Rank Group plc*, atstovaujamos QC K. Lasok ir baristerio V. Sloane, įgaliotų solisitoriaus P. Drinkwater,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Hathaway, padedamo baristerio G. Peretz,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- ¹ Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su mokesčių neutralumo principo aiškinimu taikant 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema:

vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau — Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio f punktą.

- 2 Šie prašymai pateikti sprendžiant du ginčus tarp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau — *Commissioners*) ir *The Rank Group plc* (toliau — *Rank*) dėl *Commissioners* atsisakymo tenkinti *Rank* prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį (toliau — PVM), kurį ši sumokėjo nuo pajamų, gautų organizuojant tam tikrus azartinius lošimus 2002–2005 metais.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

- 3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.
- 4 Šios direktyvos 13 straipsnyje „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ nurodyta:

„<...>

B. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai

Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

- f) lažybas, loterijas ir kitas azartinių lošimų formas, laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytų sąlygų ir apribojimų;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

Su PVM susiję teisės aktai

- ⁵ Remiantis tuo metu, kai vyko pagrindinėje byloje nagrinėjami įvykiai, galiojusios redakcijos 1994 m. PVM įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*, toliau — 1994 m. PVM įstatymas) 31 straipsnio 1 dalimi, prekių tiekimas arba paslaugų teikimas atleidžiamas nuo PVM, jei atitinka vieną iš šio įstatymo 9 priede aprašytų sandorių.

- 6 Šio 9 priedo 4 grupės „Lažybos, lošimai ir loterijos“ 1 punkte buvo numatyta, kad nuo mokesčio atleidžiamas bet kokių priemonių, skirtų dalyvauti lažybose ar azartiniam lošimams lošti, suteikimas.
- 7 Šios 4 grupės 1–3 pastabose buvo nurodyta:

„1. 1 punktas neapima:

<...>

- b) teisės dalyvauti lošime, už kurį gali būti imamas mokestis pagal [1968 m. Lošimų įstatymo (*Gaming Act 1968*)] 14 straipsnio <...> nuostatas, suteikimo,

<...>

- d) žaidimų automato suteikimo.

<...>

2. Sąvoka „azartinis lošimas“ reiškia tą patį kaip ir 1968 m. Lošimų įstatyme <...>

3. Sąvoka „žaidimų automatas“ reiškia automatą, kuris atitinka šias sąlygas:

- a) jis sukurtas arba pritaikytas naudoti kaip priemonė azartiniam lošimams lošti ir
- b) jo naudojimas yra mokamas (išskyrus nemokamas partijas, suteikiamas po laimėtos partijos); sumokama į automatą įmetant monetą ar žetoną (nuo 2003 m. — monetą, žetoną ar kitą daiktą) arba bet koku kitu būdu, ir
- c) atsitiktinumo elementą lošiant lemia automatas.“

Su lošimais ir lažybomis susiję teisės aktai

- 8 Tuo metu, kai vyko pagrindinėje byloje nagrinėjami įvykiai, galiojusios redakcijos 1968 m. Lošimų įstatymo (toliau — 1968 m. Lošimų įstatymas) 52 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta, kad šiame įstatyme sąvoka „lošti“ („gaming“) reiškia azartinių lošimų lošimą siekiant laimėti pinigų arba piniginę vertę turinčių prizų, o sąvoka „automatas“ („machine“) apima bet kokią automatą.
- 9 Minėto įstatymo 26 straipsnio 1 ir 2 dalyse buvo nustatyta:

„1. Šio įstatymo [III dalis] taikoma visiems automatams, kurie:

- a) sukurti arba pritaikyti naudoti kaip priemonė azartiniam lošimams lošti ir

- b) turi angą ar kitokią ertmę, skirtą pinigams ar piniginę vertę turintiems daiktams, pavyzdžiui, gryniesiems pinigams ar žetonams, įmesti.

2. Ankstesnėje dalyje esanti nuoroda į azartinio lošimo lošimą naudojant automatą apima azartinio lošimo lošimą, iš dalies naudojant automatą ir iš dalies — kitas priemones, jeigu (ir tik jeigu) atsitiktinumo elementą lošiant lemia automatas.“

- 10 Automatas, atitinkantis šią „žaidimų automato“ sąvoką, galėjo būti eksploatuojamas tik patalpose, kurioms išduotas leidimas, ir laikantis tam tikrų sąlygų, susijusių su statomomis sumomis ir laimėjimais, taip pat konkrečioje vietoje esančių automatų skaičiumi. Kai naudojant tam tikrą automatą vykdyta veikla buvo „lošimas“, tačiau automatas neatitiko minėtos sąvokos, jo naudojimas buvo reglamentuojamas kitomis įstatymų nuostatomis, numatančiomis, be kita ko, kitas statomų sumų ir laimėjimų ribas.
- 11 Lažybomis laikoma veikla buvo reglamentuota 1963 m. Lažybų, azartinių lošimų ir loterijų įstatymu (*Betting, Gaming and Lotteries Act 1963*). Kai klientas norėdavo įmokėti statomą sumą vietoje, jis turėjo kreiptis į lažybų punktus, turinčius licencijas priimti statomas sumas (*licensed betting offices*, toliau — LBO).
- 12 Vienoms patalpoms galėjo būti išduota arba lažybų, arba azartinių lošimų licencija. Be to, skyrėsi licencijos gavimo sąlygos ir vietoms, kurioms galėjo būti išduotas leidimas, taikoma tvarka — visų pirma, kiek tai susiję su alkoholio pardavimu ir darbo valandomis. Lažybos galėdavo vykti tik LBO, o lošimai — tik kazino, užėgose ir (arba) baruose, bingo salonuose ir žaidimo automatų salonuose.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

- ¹³ *Rank* yra PVM mokėtojų grupei, Jungtinėje Karalystėje eksploatuojančiai bingo klubus ir kazino, kuriuose klientams, be kita ko, siūlomas „mechanizuotas bingas, kai laimėjimai išmokami grynaisiais“ („mechanised cash bingo“, toliau — mc-bingas) ir lošimo automatai, atstovaujanti narė.
- ¹⁴ Deklaravusi ir *Commissioners* sumokėjusi PVM už paslaugas, suteiktas naudojant mc-bingo ir lošimo automatus, *Rank* pareiškė du ieškinius *Value Added Tax Tribunal*, dabar — *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (toliau — *Tribunal*), siekdama susigrąžinti šį mokestį. Pirmasis ieškinys susijęs su mc-bingo apmokestinimu laikotarpiu nuo 2003 m. sausio 1 d. iki 2005 m. gruodžio 31 d., o antrasis — su lošimo automatų apmokestinimu laikotarpiu nuo 2002 m. spalio 1 d. iki 2005 m. gruodžio 5 d.
- ¹⁵ Šie ieškiniai iš esmės buvo grindžiami argumentu, kad įvairios mc-bingo ir lošimo automatų rūšys su PVM susijusiuose teisės aktuose buvo vertinamos skirtingai, nors, vartotojo požiūriu, jos buvo panašios ir netgi identiškos, ir dėl to PVM taikymas tam tikroms mc-bingo ir lošimo automatų rūšims pažeidžia mokesčių neutralumo principą.

Su mc-bingu susijęs ieškinys

- ¹⁶ Mc-bingas buvo žaidžiamas serijomis, sudarytomis iš kelių žaidimų. Statymo suma būdavo paskelbiama iš anksto, bet laimėjimo suma, kuri priklausydavo nuo tam tikrame žaidime dalyvaujančių žaidėjų skaičiaus, galėjo pasikeisti žaidimų bloke, netgi pirmoje žaidimo dalyje, ir žaidėjai, įmokėdami statymą, nebūtinai žinojo tą sumą.

- 17 Šalys pagrindinėje byloje sutaria, kad 1994 m. PVM įstatymo 9 priedo 4 grupės 1 pastabos b punkte daroma nuoroda į 1968 m. Lošimų įstatymą, todėl mc-bingas būdavo atleistas nuo PVM, tik jei statymas būdavo mažesnis arba lygus 50 pensų ir jei laimėjimas būdavo mažesnis arba lygus 25 svarams sterlingų. Tačiau jeigu viena iš šių sąlygų nebūdavo įvykdoma, toks lošimas nebūdavo atleidžiamas nuo šio mokesčio. Taip pat aišku, kad, vartotojo požiūriu, šios dvi mc-bingo rūšys buvo identiškos. Tačiau *Commissioners* tvirtino, kad mokesčių neutralumo principas nepažeidžiamas, nes nebuvo įrodyta, jog toks skirtingas vertinimas paveikė konkurenciją tarp šių azartinių lošimų.
- 18 2008 m. gegužės 15 d. *Tribunal* priėmė *Rank* palankų sprendimą. *Commissioners* apeliacinis skundas dėl šio sprendimo buvo atmestas 2009 m. birželio 8 d. *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* sprendimu. Todėl *Commissioners* apskundė šį sprendimą *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*.

Su lošimo automatais susijęs ieškinys

- 19 Kalbant apie lošimo automatus pažymėtina, kad 1994 m. PVM įstatymo 9 priedo 4 grupės 1 pastaboje numatytas atleidimas nuo PVM nebūdavo taikomas, jeigu atitinkamas automatas, kuriuo galėdavo žaisti lošėjas, būdavo „žaidimų automatas“, kaip tai suprantama pagal šios 4 grupės 1 pastabos d punktą ir 3 pastabą.
- 20 Šiuo atžvilgiu *Rank* eksploatuojami ir tokiais žaidimų automatais, kuriems tuo pat metu taikoma 1968 m. Lošimų įstatymo III dalis (toliau — „Part-III-machines“), laikomi lošimo automatai palyginami su kitomis dviem lošimo automatų rūšimis, visų pirma atsižvelgiant į tai, ar atsitiktinumo elementą lošiant, pateikus lošėjo

naudojamame automate instaliuotos lošimų programinės įrangos užklausa, lemia pats šis automatas.

- 21 Apmokestinamuose „Part-III-machines“ šį elementą lemia elektroninis atsitiktinių skaičių generatorius („electronic random number generator“), fiziškai inkorporuotas į lošėjo naudojamą automatą. Tačiau pirmą lyginamų lošimo automatų rūšį (toliau — lyginamieji automatai I) sudaro automatai, kurių keli elektroninėmis priemonėmis sujungiami su bendru ir atskiru elektroniniu atsitiktinių skaičių generatoriumi, esančiu tose pačiose patalpose kaip ir lošėjų naudojami terminalai.
- 22 Antrą lyginamų lošimo automatų rūšį sudaro „fiksuito santykio lažybų terminalai“ („fixed odds betting terminals“, toliau — FOBT), kurie galėjo būti įrengiami tik LBO. FOBT naudojantis lošėjas, įmokėdamas tam tikrą sumą į terminalą, lažindavosi dėl kurio nors įvykio ar virtualaus lošimo, įvesto į FOBT programinę įrangą, baigties, t. y. vadinamojo formato („format“). Įvykio ar virtualaus lošimo baigtį nulemdavo elektroninis atsitiktinių skaičių generatorius, esantis už atitinkamo LBO patalpų ribų. Ginčas dėl to, ar, atsižvelgiant į lošimus reglamentuojančius teisės aktus, kai kurie FOBT esantys formatai sudarė galimybę „lažintis“ arba „lošti“, dėl tarp atitinkamų šalių sudaryto susitarimo nebuvo išspręstas teismo sprendimu. Kadangi neatitiko „žaidimų automato“ sąvokos, kaip ji suprantama pagal PVM teisės aktus, FOBT buvo atleisti nuo šio mokesčio. Tačiau iš jų gautoms pajamoms buvo taikomas bendras lažybų mokestis.
- 23 Nagrinėjant bylą *Tribunal* buvo aišku, kad, vartotojų požiūriu, apmokestinami „Part-III-machines“ ir lyginamieji automatai I yra panašūs. Tačiau *Commissioners* ginčijo visų pirma tai, kad šios dvi automatų kategorijos konkuruoja tarpusavyje ir kad pagal nacionalinę teisę lyginamieji automatai I iš tiesų atleisti nuo mokesčio.

- 24 2008 m. rugpjūčio 19 d. *Tribunal* priėmė *Rank* palankų sprendimą dėl kai kurių klausimų ir atidėjo vėlesniam laikui sprendimą dėl kitų klausimų. Šiame pirmame sprendime *Tribunal*, be kita ko, nusprendė, kad lyginamieji automatai I pagal nacionalinės teisės aktus atleisti nuo PVM. Bet kuriuo atveju *Commissioners* praktiškai sąmoningai laikė lyginamuosius automatus I atleistais nuo mokesčio.
- 25 *Commissioners* apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* atmetė 2009 m. birželio 8 d. Šį sprendimą *Commissioners* apskundė *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*, ginčydami visų pirma atitinkamos praktikos dėl lyginamųjų automatų I atleidimo nuo PVM buvimą.
- 26 2009 m. gruodžio 11 d. *Tribunal* priėmė *Rank* palankų sprendimą dėl iš pradžių atidėtų klausimų. Dėl lyginamųjų automatų I jis nurodė, kad *Commissioners* gindamiesi negali teigti, jog veikė su deramu rūpestingumu („due diligence“), net jei šie automatai buvo patiekti į rinką tik po to, kai buvo priimtos nagrinėjamos nacionalinės teisės normos. *Tribunal* taip pat konstatavo, kad, kiek tai susiję su FOBT, kurie, abstrakčiai mąstant, daugumos lošėjų požiūriu, yra panašūs į „Part-III-machines“, pažeistas mokesčių neutralumo principas. Abi automatų rūšys paprasčiausiai laikomos lošimų iš pinigų automatais. Skirtumų dauguma vartotojų arba nežino, arba jiems tai nesvarbu.
- 27 Dėl 2009 m. gruodžio 11 d. sprendimo *Commissioners* pateikė apeliacinį skundą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*. Šiuo skundu visų pirma siekiama, kad būtų išnagrinėtas apmokestinamų lošimo automatų ir FOBT panašumas ir kad būtų atmesti deramu rūpestingumu grindžiami argumentai.

Prejudiciniai klausimai byloje C-259/10

- ²⁸ Manydamas, kad pagrindinės bylos sprendimas priklauso nuo Sąjungos teisės išaiškinimo, *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Jeigu skirtingas vertinimas PVM atžvilgiu taikomas:

- paslaugų, kurios, vartotojo požiūriu, yra identiškos, teikimui, arba
- panašių paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, teikimui,
- ar to savaimė pakanka, kad būtų nustatytas mokesčių neutralumo principo pažeidimas, ir ar taip pat reikia atsižvelgti (ir jei taip — kaip)
 - a) į norminį ir ekonominį kontekstą;
 - b) į tai, ar identiškos arba galbūt panašios nagrinėjamos paslaugos tarpusavyje konkuruoja, ir (arba)

- c) į tai, ar dėl skirtingo vertinimo PVM atžvilgiu iškraipoma konkurencija?
2. Ar mokesčių mokėtojas, kurio teikiamos paslaugos pagal nacionalinę teisę yra apmokestinamos PVM (kadangi valstybė narė pagal Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą naudojasi jai suteikta diskrecija), turi teisę reikauti grąžinti už šias paslaugas sumokėtą PVM, remdamasis tuo, kad dėl kitoms paslaugoms (toliau — lyginamosios paslaugos) taikomos apmokestinimo PVM tvarkos pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas, jeigu:
- a) pagal nacionalinę teisę lyginamosios paslaugos buvo apmokestinamos PVM, tačiau
- b) valstybės narės mokesčių administratorius pagal savo praktiką laikė lyginamąsias paslaugas atleistomis nuo PVM?
3. Jeigu atsakymas į antrąją klausimą yra teigiamas, kokių elgesį reikia laikyti reikšminga praktika, ir visų pirma:
- a) ar būtina, kad mokesčių administratorius būtų aiškiai ir vienareikšmiškai nurodęs, jog lyginamosios paslaugos laikytinos atleistomis nuo PVM;

- b) ar svarbu tai, kad tuo metu, kai mokesčių administratorius padarė pareiškimą, jis ne iki galo arba neteisingai suvokė faktines aplinkybes, turinčias reikšmės teisingam lyginamųjų paslaugų apmokestinimui PVM; ir
 - c) ar turi reikšmės tai, kad mokesčių mokėtojas neskaičiavo, o mokesčių administratorius nereikalavo mokėti PVM už lyginamąsias paslaugas, tačiau vėliau mokesčių administratorius siekė šį PVM išieškoti, jei nebuvo suėję įprasti nacionalinėje teisėje taikomi senaties terminai?
4. Jeigu skirtingas mokestinis vertinimas yra nuoseklios nacionalinių mokesčių administratorių praktikos, paremtos visuotinai pripažįstamu tikrosios vidaus teisės aktų reikšmės suvokimu, rezultatas, ar įtakos mokesčių neutralumo principo pažeidimo buvimui turi tai, kad:
- a) vėliau mokesčių administratoriai pakeičia savo praktiką;
 - b) vėliau nacionalinis teismas konstatuoja, kad pakeista praktika atspindi teisingą vidaus teisės aktų prasmę;
 - c) valstybė narė dėl nacionalinės ir (arba) Europos teisės principų, įskaitant teisėtų lūkesčių apsaugos, *estoppel*, teisinio saugumo ir įstatymo negaliojimo atgal principus, ir (arba) senaties terminų negali rinkti PVM už prekes, kurios anksčiau buvo laikomos atleistomis nuo PVM?“

Prejudiciniai klausimai byloje C-260/10

²⁹ Kadangi *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* taip pat manė, kad pagrindinės bylos sprendimas priklauso nuo Sąjungos teisės išaiškinimo, jis nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Jeigu valstybė narė, naudodamasi jai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktu suteikta diskrecija, kai kuriuos lošimams iš pinigų naudojamus automatus [„Part-III-machines“] apmokestino PVM, o kitus tokius automatus (įskaitant FOBT) paliko atleistus nuo PVM ir jeigu teigiama, kad taip valstybė narė pažeidė mokesčių neutralumo principą, ar, lyginant [„Part-III-machines“] ir FOBT, yra i) lemiamą arba ii) svarbų tai, kad:

- a) naudojant FOBT buvo siūloma veikla, laikoma „lažybomis“ pagal nacionalinę teisę (arba veikla, kurią atitinkama reguliavimo institucija, įgyvendindama savo reguliavimo srities įgaliojimus, buvo pasirengusi laikyti „lažybomis“ pagal vidaus teisę), ir
- b) naudojant [„Part-III-machines“] buvo siūloma veikla, pagal nacionalinę teisę klasifikuojama kitaip, t. y. laikoma „lošimu“,

ir tai, kad pagal tos valstybės narės teisės aktus, susijusius su azartinių lošimų kontrole ir reguliavimu, lošimams ir lažyboms buvo taikomas skirtingas reglamentavimas? Jeigu taip, į kokius nagrinėjamos vienos ir kitos reglamentavimo tvarkos skirtumus nacionalinis teismas turėtų atsižvelgti?

2. Nustatant, ar pagal mokesčių neutralumo principą pirmajame klausime nurodytoms automatų rūšims (FOBT ir „Part-III-machines“) turėtų būti taikoma vienoda apmokestinimo tvarka, kokią abstrakcijos lygį turi taikyti nacionalinis teismas nustatydamas, ar prekės yra panašios? Visų pirma kiek svarbu atsižvelgti į tokius dalykus:
 - a) FOBT ir „Part-III-machines“ panašumus ir skirtumus, kiek tai susiję su leidžiamomis didžiausiomis statomomis sumomis ir laimėjimais;
 - b) tai, kad FOBT buvo galima naudoti tik tam tikrose patalpose, kurioms išduota lažybų licencija ir kurios skiriasi nuo patalpų, kurioms išduota lošimų licencija, ir kurioms taikomi kitokie reikalavimai nei patalpoms, kurioms išduota lošimų licencija (nors FOBT ir ne daugiau kaip du „Part-III-machines“) kartu galėjo būti naudojami patalpose, kurioms išduota lažybų licencija);
 - c) tai, kad tikimybė laimėti naudojant FOBT buvo tiesiogiai susijusi su paskelbtais fiksuotais santykiais, o laimėjimo lošiant „Part-III-machines“ tikimybė kai kuriais atvejais galėjo pakeisti įrenginys, ilgainiui užtikrinantis operatoriui ir lošėjui tam tikro procentinio dydžio grąžą;
 - d) FOBT ir „Part-III-machines“ naudojamų formatų panašumus ir skirtumus;
 - e) FOBT ir „Part-III-machines“ panašumus ir skirtumus, susijusius su galima lošėjo ir automato sąveika;

f) tai, ar pirmiau nurodyti dalykai buvo žinomi daugumai lošėjų, lošiančių automatais, ir ar jie juos laikė reikšmingais ar svarbiais;

g) tai, ar kuri nors iš pirmiau nurodytų aplinkybių pateisina skirtingą apmokes-tinimo PVM tvarką?

3. Jeigu valstybė narė, naudodamasi jai Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktu suteikta diskrecija, atleido azartinius lošimus nuo PVM, tačiau šiuo mokesčiu apmokestino tam tikrą azartiniam lošimams naudojamų automatų kategoriją:

a) ar valstybė narė, siekdama apsiginti nuo kaltinimo mokesčių neutralumo principo pažeidimu, iš esmės gali remtis gynybos argumentu, pagrįstu dera-mu rūpestingumu; ir

b) jeigu atsakymas į a punkte pateiktą klausimą yra teigiamas, kokie veiksniai yra svarbūs nustatant, ar valstybė narė turi teisę remtis tokiu gynybos argumentu?“

³⁰ 2010 m. rugpjūčio 9 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-259/10 ir C-260/10 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys bei priimtas bendras sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo byloje C-259/10 b ir c punktų

- 31 Šiuo klausimu *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* iš esmės siekia sužinoti, ar mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad skirtingo dviejų, vartotojo požiūriu, identiškų ar panašių paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, vertinimo PVM atžvilgiu pakanka, kad būtų nustatytas šio principo pažeidimas, ir ar toks pažeidimas reikalauja, kad, be to, būtų nustatytas faktinis konkurencijos tarp šių paslaugų buvimas arba konkurencijos iškraipymas dėl minėto skirtingo vertinimo.
- 32 Remiantis nusistovėjusia teismų praktika, mokesčių neutralumo principu visų pirma draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (žr., be kita ko, 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-481/98, Rink. p. I-3369, 22 punktą; 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 41 ir 54 punktus; 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 47 punktą ir 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-41/09, Rink. p. I-831, 66 punktą).
- 33 Iš šio minėto principo aprašymo matyti, kad dviejų paslaugų panašumas lemia, jog šios paslaugos konkuruoja tarpusavyje.
- 34 Todėl faktinis konkurencijos tarp dviejų paslaugų buvimas nėra savarankiška ir papildoma mokesčių neutralumo principo pažeidimo sąlyga, jeigu nagrinėjamos

paslaugos, vartotojo požiūriu, yra identiškos ar panašios ir tenkina tuos pačius vartotojo poreikius (šiuo klausimu žr. 2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-109/02, Rink. p. I-12691, 22 ir 23 punktus bei 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis*, C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131, 19–21, 24, 25 ir 28 punktus).

35 Ši išvada taikoma ir konkurencijos iškraipymui. Tai, kad dvi identiškos ar panašios paslaugos, tenkinančios tuos pačius poreikius, PVM atžvilgiu vertinamos skirtingai, paprastai lemia konkurencijos iškraipymą (šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 29 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-404/99, Rink. p. I-2667, 46 ir 47 punktus bei 2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies*, C-363/05, Rink. p. I-5517, 47–51 punktus).

36 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pirmojo klausimo byloje C-259/10 b ir c punktus reikia atsakyti taip: mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad skirtingo dviejų, vartotojo požiūriu, identiškų ar panašių paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, vertinimo PVM atžvilgiu pakanka, kad būtų nustatytas šio principo pažeidimas. Todėl toks pažeidimas nereikalauja, kad, be to, būtų nustatytas faktinis konkurencijos tarp šių paslaugų buvimas arba konkurencijos iškraipymas dėl minėto skirtingo vertinimo.

Dėl pirmojo klausimo byloje C-259/10 a punkto ir pirmojo klausimo byloje C-260/10

37 Šiais klausimais prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai iš esmės siekia išsiaiškinti, ar, esant skirtingam dviejų azartinių lošimų vertinimui, kiek tai susiję su atleidimo nuo PVM suteikimu pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio

f punktą, mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad reikia atsižvelgti į tai, jog šie du lošimai priklauso skirtingoms licencijų kategorijoms ir jiems taikoma skirtinga teisinė tvarka kontrolės ir reguliavimo srityje.

- 38 Remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktu, lažybos, loterijos ir kitos azartinių lošimų formos atleidžiamos nuo PVM, laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytų sąlygų ir apribojimų.
- 39 Kadangi azartiniais lošimams ne taip paprasta taikyti PVM, toks atleidimas nuo mokesčio grindžiamas praktiniais sumetimais, o ne siekiant užtikrinti šiai veiklai palankesnes sąlygas PVM srityje, kaip tai yra tam tikrų bendrojo intereso paslaugų teikimo socialiniame sektoriuje atveju (žr. 2006 m. liepos 13 d. Sprendimo *United Utilities*, C-89/05, Rink. p. I-6813, 23 punktą ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Leo-Libera*, C-58/09, Rink. p. I-5189, 24 punktą).
- 40 Iš paties Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkto teksto matyti, kad šia nuostata valstybės narėms buvo palikta didelė diskrecija atleisti atitinkamus sandorius nuo mokesčio arba juos apmokestinti, nes ja šioms valstybėms leidžiama nustatyti galimas šio atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus (žr. minėto Sprendimo *Leo-Libera* 26 punktą).
- 41 Tačiau kai, remdamosi minėta nuostata, valstybės narės pasinaudoja teise nustatyti atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus, taigi apmokestinti sandorius PVM arba jų neapmokestinti, jos privalo laikytis bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo (žr. 1998 m. birželio 11 d. Sprendimo *Fischer*, C-283/95, Rink. p. I-3369, 27 punktą ir minėto Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* 24 punktą).

- 42 Kaip nurodyta šio sprendimo 32 punkte, šiuo principu draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias paslaugas.
- 43 Siekiant nustatyti, ar dvi paslaugos yra panašios, kaip tai suprantama pagal tame punkte nurodytą teismų praktiką, pirmiausia reikia atsižvelgti į vidutinio vartotojo požiūrį (žr., pagal analogiją, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP, C-349/96*, Rink. p. I-973, 29 punktą), vengiant dirbtinio atskyrimo, pagrįsto nedideliais skirtumais (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 22 ir 23 punktus).
- 44 Taigi dvi paslaugos yra panašios, kai turi panašias savybes ir, atsižvelgiant į palyginamumo naudojant kriterijų, tenkina panašius vartotojų poreikius ir kai egzistuojantys skirtumai nedaro didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių paslaugų (šiuo klausimu žr. minėto 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 27 punktą ir pagal analogiją 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Roders ir kt., C-367/93-C-377/93*, Rink. p. I-2229, 27 punktą bei 2002 m. vasario 27 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją, C-302/00*, Rink. p. I-2055, 23 punktą).
- 45 Pagal nusistovėjusią teismų praktiką mokesčių neutralumo principu PVM rinkimo srityje draudžiamas bendras skirstymas į neteisėtus ir teisėtus sandorius (žr., be kita ko, 1988 m. liepos 5 d. Sprendimo *Mol*, 269/86, Rink. p. 3627, 18 punktą; 1999 m. birželio 29 d. Sprendimo *Coffeeshop „Siberiė“*, C-158/98, Rink. p. I-3971, 14 ir 21 punktus bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 50 punktą). Iš to Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad valstybės narės negali suteikti atleidimo nuo mokesčio tik teisėtiems azartiniais lošimams (minėto Sprendimo *Fischer* 28 punktas). Taigi nagrinėjant dviejų azartinių lošimų panašumą negali būti atsižvelgiama į teisėtą ar neteisėtą jų organizavimo pobūdį.

- 46 Taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad nustatant, ar lošimai arba azartinių lošimų automatai yra panašūs, lošimų organizatorių ir lošimo automatus eksploatuojančių asmenų tapatybė ir teisinė forma, kurios būdami jie vykdo veiklą, iš esmės yra nesvarbios (žr. minėto Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* 25 ir 29 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką).
- 47 Be to, iš to sprendimo, visų pirma jo 29 ir 30 punktų, matyti, kad skirtumai, egzistuojantys tarp, pirma, užėigų ir (arba) barų bei lošimo salonų ir, antra, licencijuotų kazino, kiek tai susiję su aplinka, kurioje siūlomi azartiniai lošimai, visų pirma prieinamumu teritoriniu ir laiko atžvilgiais bei atmosfera, neturi reikšmės šių lošimų panašumui.
- 48 Galiausiai, remiantis minėto Sprendimo *Fischer* 29 ir 30 punktais, tai, kad tik vienai iš dviejų lošimų rūšių taikomas nesuderintas mokestis, negali pateisinti išvados, jog šios lošimų rūšys yra nepanašios. Iš tiesų bendra PVM sistema būtų iškreipta, jeigu valstybės narės galėtų keisti jos taikymą atsižvelgdamos į tai, ar yra kitų nesuderintų mokesčių.
- 49 Tai reiškia, kad vertinant nagrinėjamų lošimų panašumą prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismų nurodyti teisinės tvarkos skirtumai yra nesvarbūs.
- 50 Šios išvados nepaneigia tai, kad tam tikrais išimtiniais atvejais Teisingumo Teismas pripažino, jog, atsižvelgiant į nagrinėjamų sektorių specifiškumą, reguliavimo ir teisinės tvarkos, reglamentuojančios nagrinėjamą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, skirtumai, kaip antai vaisto kompensavimo galimybė arba įpareigojimo teikti universalias paslaugas nustatymas paslaugų teikėjui, vartotojo požiūriu, gali lemti atskyrimą, kiek tai susiję su jo paties poreikių tenkinimu (žr. minėto 2001 m. gegužės 3 d.

Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 27 punktą ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *TNT Post UK*, C-357/07, Rink. p. I-3025, 38, 39 ir 45 punktus).

- 51 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pirmojo klausimo byloje C-259/10 a punktą ir pirmąjį klausimą byloje C-260/10 reikia atsakyti taip: esant skirtingam dviejų azartinių lošimų vertinimui, kiek tai susiję su atleidimo nuo PVM suteikimu pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą, mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad nereikia atsižvelgti į tai, jog šie du lošimai priklauso skirtingoms licencijų kategorijoms ir jiems taikoma skirtinga teisinė tvarka kontrolės ir reguliavimo srityje.

Dėl antrojo klausimo byloje C-260/10

- 52 Šiuo klausimu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* iš esmės siekia išsiaiškinti, ar siekiant mokesčių neutralumo principo atžvilgiu įvertinti, ar dvi lošimo automatų rūšys yra panašios ir PVM atžvilgiu turi būti vertinamos vienodai, reikia atsižvelgti į skirtumus, susijusius su leidžiamomis mažiausiomis ir didžiausiomis statomomis sumomis ir laimėjimais, tikimybė laimėti, naudojamais formatais ir galima lošėjo ir lošimo automato sąveika.
- 53 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad mokesčių neutralumo principo negalima aiškinti taip, jog lažybos, loterijos ir kiti azartiniai lošimai turi būti laikomi panašiomis paslaugomis, kaip tai suprantama pagal šį principą; priešingu atveju Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas ir šia nuostata valstybėms narėms suteikta diskrecija, nurodyta šio sprendimo 40 punkte, netektų veiksmingumo. Todėl valstybė narė

gali taikyti atleidimą nuo PVM tik tam tikroms azartinių lošimų formoms (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Leo-Libera* 35 punktą).

- 54 Iš to sprendimo matyti, kad šis principas nepažeidžiamas, kai valstybė narė apmokestina PVM paslaugas, teikiamas naudojant lošimo automatus, tačiau atleidžia nuo šio mokesčio lažybas dėl žirgų lenktynių, fiksuotų laimėjimų sporto lažybas, taip pat loterijas ir burtų traukimus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Leo-Libera* 9, 10 ir 36 punktus).
- 55 Tačiau siekiant, kad būtų išlaikyta mokesčių neutralumo principo prasmė ir neiškreipta bendra PVM sistema, skirtingas vertinimas PVM atžvilgiu negali būti grindžiamas atitinkamų lošimų, priklausančių tai pačiai lošimų kategorijai, kaip antai lošimo automatų kategorija, struktūros, sąlygų arba taisyklių detalių skirtumais.
- 56 Iš šio sprendimo 43 ir 44 punktų matyti, kad skirtingai apmokestinamų azartinių lošimų panašumo nustatymas, kurį, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, turi atlikti nacionalinis teismas (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 ir C-444/04, Rink. p. I-3617, 42 ir 45 punktus bei minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 48 punktą), turi būti atliekamas vadovaujantis vidutinio vartotojo požiūriu ir turi būti atsižvelgiama į reikšmingas ar svarbias aplinkybes, galinčias daryti didelę įtaką jo sprendimui dalyvauti viename ar kitame lošime.
- 57 Šiuo atžvilgiu skirtumai, susiję su leidžiamomis mažiausiomis ir didžiausiomis statomomis sumomis ir laimėjimais, tikimybė laimėti, naudojamais formatais ir galima lošėjo ir lošimo automato sąveika, gali daryti didelę įtaką vidutinio vartotojo sprendimui, nes azartiniai lošimai traukia iš esmės dėl galimybės laimėti.

- 58 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į antrąjį klausimą byloje C-260/10 reikia atsakyti taip: siekiant mokesčių neutralumo principo atžvilgiu įvertinti, ar dvi lošimo automatų rūšys yra panašios ir PVM atžvilgiu turi būti vertinamos vienodai, reikia patikrinti, ar šių rūšių naudojimas, vidutinio vartotojo požiūriu, yra panašus ir tenkina tuos pačius jo poreikius, o aplinkybės, į kurias šiuo atžvilgiu gali būti atsižvelgiama, yra visų pirma mažiausios ir didžiausios statomos sumos ir laimėjimai, taip pat tikimybė laimėti.

Dėl antrojo klausimo byloje C-259/10

- 59 Antruoju klausimu byloje C-259/10 *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* iš esmės siekia išsiaiškinti, ar mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad mokesčių mokėtojas gali prašyti grąžinti už tam tikras paslaugas sumokėtą PVM, teigdamas, jog buvo pažeistas šis principas, kai atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius praktikoje laikė panašias paslaugas nuo mokesčio atleistomis paslaugomis, nors jos pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus ir nėra atleistos nuo PVM.
- 60 Šis klausimas susijęs su *Commissioners* pagrindinėje byloje nurodytu argumentu, kad „Part-III-machines“ apmokestinimu mokesčių neutralumo principas nepažeidžiamas, nes pagal 1994 m. PVM įstatymo nuostatas lyginamieji automatai I nebeatleidžiami nuo PVM, nors *Commissioners* ir pripažįsta, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama metais netaikė PVM šiems automatams.

- 61 Šiuo atžvilgiu primintina, kad mokesčių neutralumo principas yra vienodo požiūrio principo išraiška PVM srityje (žr., be kita ko, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. I-10567, 41 punktą ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *CopyGene*, C-262/08, Rink. p. I-5053, 64 punktą).
- 62 Net jei viešoji administracija, vadovaudamasi bendra praktika, gali būti šios praktikos saistoma (šiuo klausimu žr. 1987 m. sausio 21 d. Sprendimo *Ferriera Valsabbia prieš Komisiją*, 268/84, Rink. p. 353, 14 ir 15 punktus bei 2005 m. birželio 28 d. Sprendimo *Dansk Rørindustri ir kt. prieš Komisiją*, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P–C-208/02 P ir C-213/02 P, Rink. p. I-5425, 211 punktą), tačiau vienodo požiūrio principas turi derėti su teisėtumo laikymusi, o tai reiškia, kad niekas negali savo naudai remtis neteisėtumu, padarytu kito asmens naudai (šiuo klausimu žr. 1984 m. spalio 9 d. Sprendimo *Witte prieš Parlamentą*, 188/83, Rink. p. 3465, 15 punktą; 1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Williams prieš Audito Rūmus*, 134/84, Rink. p. 2225, 14 punktą ir 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Agencja Wydawnicza Technopol prieš VRDT*, C-51/10 P, Rink. p. I-1541, 75 ir 76 punktus).
- 63 Iš to matyti, kad mokesčių mokėtojas negali reikalauti, jog tam tikrai paslaugai būtų taikomas toks pat mokestinis vertinimas kaip kitai paslaugai, kai toks vertinimas neatitinka taikytinų nacionalinės teisės aktų.
- 64 Todėl į antrąją klausimą byloje C-259/10 reikia atsakyti taip: mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad mokesčių mokėtojas negali prašyti grąžinti už tam tikras paslaugas sumokėtą PVM, teigdamas, jog buvo pažeistas šis principas, kai atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius praktikoje laikė panašias paslaugas nuo mokesčio atleistomis paslaugomis, nors jos pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus ir nėra atleistos nuo PVM.

- 65 Atsižvelgiant į šį atsakymą, į trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus byloje C-259/10 atsakyti nereikia.

Dėl trečiojo klausimo byloje C-260/10

- 66 Šiuo klausimu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* iš esmės siekia išsiaiškinti, ar mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė, kuri pasinaudojo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktu suteikta diskrecija ir atleido nuo PVM bet kokių priemonių, skirtų azartiniam lošimams lošti, suteikimą, tačiau neatleido vienos tam tikrus kriterijus atitinkančių automatų kategorijos, atsakydama į šio principo pažeidimu grindžiamą prašymą grąžinti PVM, gali remtis tuo, kad ji su deramu rūpestingumu reagavo į naujos, šių kriterijų neatitinkančios automatų rūšies atsiradimą.
- 67 Šis klausimas susijęs su *Commissioners* argumentu, kad tuo metu, kai buvo priimtos pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias „Part-III-machines“ netaikomas azartiniam lošimams taikomas atleidimas nuo PVM, nebuvo panašių lošimo automatų, kurie būtų atleisti nuo šio mokesčio. Skirtingas panašių automatų vertinimas išaiškėjo tik pastaruoju metu dėl to, kad atsirado nauja lošimo automatų rūšis, apie kurią mokesčių administratorius sužinojo tik praėjus tam tikram laikui, kai buvo pradėta prekiauti šiais aparatais. Todėl Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė, per protingą terminą priėmusi priemones, skirtas, kad būtų nustota laikytis skirtingo mokestinio vertinimo, veikė su deramu rūpestingumu.
- 68 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti, kad kai valstybės narės nustatytos azartinių lošimų atleidimo nuo PVM sąlygos ir apribojimai prieštarauja mokesčių neutralumo

principui, ta valstybė narė negali remtis tokiomis sąlygomis ar apribojimais atsisakydama tokių lošimų organizatoriui taikyti atleidimą nuo mokesčio, kurio jis gali teisėtai reikalauti pagal Šeštąją direktyvą (žr. minėto Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* 37 punktą).

- ⁶⁹ Todėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas yra tiesioginio veikimo, t. y. azartinių lošimų organizatorius arba azartinių lošimo automatų eksploatuotojas nacionaliniuose teismuose gali juo remtis siekdamas išvengti šios nuostatos neatitinkančių vidaus teisės normų taikymo (žr. minėto Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* 38 punktą).
- ⁷⁰ Toks tiesioginis direktyvos nuostatos veikimas nepriklauso nei nuo atitinkamos valstybės narės perkeliant atitinkamą direktyvą padarytos tyčinės klaidos ar nerūpestingumo buvimo, nei nuo pakankamai rimto Sąjungos teisės pažeidimo buvimo (šiuo klausimu žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, Rink. p. I-6325, 25 ir 27 punktus; 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *Pfeiffer ir kt.*, C-397/01-C-403/01, Rink. p. I-8835, 103 punktą ir minėto 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* 36 punktą).
- ⁷¹ Be to, reikia atsižvelgti į tai, kad pagal nagrinėjamas nacionalinės teisės normas bet kokių priemonių, skirtų dalyvauti lažybose ar azartiniam lošimams lošti, suteikimas iš esmės buvo atleistas nuo PVM, išskyrus tam tikrus kriterijus atitinkančių lošimo automatų suteikimą. Tokių atribojimo kriterijų nustatymas atmeta galimybę valstybei narei teigti manius, jog šių kriterijų neatitinkantys automatai neegzistuoja ir kad ji net neturėjo atsižvelgti į tokių automatų atsiradimo galimybę.

- 72 Be to, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Jungtinės Karalystės pastabų matyti, kad *Gaming Board*, lošimų reguliavimo institucija, taigi ir atitinkamos valstybės narės administravimo subjektas, buvo informuota apie naujų lošimo automatų egzistavimą dar prieš jų komercinį naudojimą.
- 73 Atsižvelgiant į tai, negalima sutikti su *Commissioners* argumentu, grindžiamu tuo, kad mokesčių administratorius apie tokį egzistavimą sužinojo vėliau, siekiant pateisinti skirtingą dviejų lošimo automatų rūšių vertinimą tam tikru laikotarpiu.
- 74 Todėl į trečiąjį klausimą byloje C-260/10 reikia atsakyti taip: mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė, kuri pasinaudojo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktu suteikta diskrecija ir atleido nuo PVM bet kokių priemonių, skirtų azartiniam lošimams lošti, suteikimą, tačiau neatleido vienos tam tikrus kriterijus atitinkančių automatų kategorijos, atsakydama į šio principo pažeidimu grindžiamą prašymą grąžinti PVM, negali remtis tuo, kad ji su deramu rūpestingumu reagavo į naujos, šių kriterijų neatitinkančios automatų rūšies atsiradimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 75 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

- 1. Mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad skirtingo dviejų, vartotojo požiūriu, identiškų ar panašių paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, vertinimo pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu pakanka, kad būtų nustatytas šio principo pažeidimas. Todėl toks pažeidimas nereikalauja, kad, be to, būtų nustatytas faktinis konkurencijos tarp šių paslaugų buvimas arba konkurencijos iškraipymas dėl minėto skirtingo vertinimo.**
- 2. Esant skirtingam dviejų azartinių lošimų vertinimui, kiek tai susiję su atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio suteikimu pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B skirsnio f punktą, mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad nereikia atsižvelgti į tai, jog šie du lošimai priklauso skirtingoms licencijų kategorijoms ir jiems taikoma skirtinga teisinė tvarka kontrolės ir reguliavimo srityje.**
- 3. Siekiant mokesčių neutralumo principo atžvilgiu įvertinti, ar dvi lošimo automatų rūšys yra panašios ir pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu turi būti vertinamos vienodai, reikia patikrinti, ar šių rūšių naudojimas, vidutinio vartotojo požiūriu, yra panašus ir tenkina tuos pačius jo poreikius, o aplinkybės, į kurias šiuo atžvilgiu gali būti atsižvelgiama, yra visų pirma mažiausios ir didžiausios statomos sumos ir laimėjimai, taip pat tikimybė laimėti.**

4. Mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad mokesčių mokėtojas negali prašyti grąžinti už tam tikras paslaugas sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, teigdamas, jog buvo pažeistas šis principas, kai atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius praktikoje laikė panašias paslaugas nuo mokesčio atleistomis paslaugomis, nors jos pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus ir nėra atleistos nuo pridėtinės vertės mokesčio.

5. Mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė, kuri pasinaudojo Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio f punktu suteikta diskrecija ir atleido nuo pridėtinės vertės mokesčio bet kokių priemonių, skirtų azartiniam lošimams lošti, suteikimą, tačiau neatleido vienos tam tikrus kriterijus atitinkančių automatų kategorijos, atsakydama į šio principo pažeidimu grindžiamą prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį, negali remtis tuo, kad ji su deramu rūpestingumu reagavo į naujos, šių kriterijų neatitinkančios automatų rūšies atsiradimą.

Parašai.