

TIESAS SPRIEDUMS (TREŠĀ PALĀTA)

2011. gada 10. novembrī\*

Apvienotās lietas C-259/10 un C-260/10

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu, ko *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apvienotā Karaliste) un *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2010. gada 20. un 19. aprīlī un kas Tiesā reģistrēti 2010. gada 26. maijā, tiesvedībās

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

pret

***The Rank Group plc.***

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents) un D. Švābi [*D. Šváby*],

\* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],  
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 30. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- The Rank Group plc vārdā — K. Leisoks [*K. Lasok*], QC, un V. Slouena [*V. Sloane*], barrister, ko pilnvarojis P. Drinkvoters [*P. Drinkwater*], solicitor,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — S. Hetavejs [*S. Hathaway*], pārstāvis, kam palīdz Dž. Perecs [*G. Peretz*], barrister,
- Eiropas Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par nodokļu neitralitātes principa interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības

nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), 13. panta B daļas f) apakšpunkta kontekstā.

- 2 Šie lūgumi izteikti saistībā ar divām tiesvedībām starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpmāk tekstā — “*Commissioners*”) un *The Rank Group plc* (turpmāk tekstā — “*Rank*”) par to, ka *Commissioners* noraidīja *Rank* pieprasījumu atmaksāt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”), ko tā bija samaksājusi par pakalpojumiem, kas sniegti saistībā ar noteiktām spēlēm laikā no 2002. līdz 2005. gadam.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Savienības tiesiskais regulējums*

- 3 Sestās direktīvas 2. panta 1. punktā noteikts, ka PVN ir jāmaksā par “preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas”.
- 4 Šīs direktīvas 13. pantā ar virsrakstu “Atbrīvojumi valsts teritorijā” ir noteikts:

“[..]

B. Citi atbrīvojumi

Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

f) derības, loterijas un citus azartspēļu veidus, uz kuriem attiecas noteikumi un ierobežojumi, ko noteikusi katra dalībvalsts;

[..].”

*Valsts tiesiskais regulējums*

PVN tiesiskais regulējums

- 5 1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma (*Value Added Tax Act 1994*) (turpmāk tekstā — “1994. gada PVN likums”), redakcijā, kāda bija spēkā pamata lietas apstākļu norises laikā, 31. panta 1. punktā ir paredzēts, ka no nodokļa ir atbrīvota preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ja tas atbilst vienam no darījumiem, kas aprakstīti šī likuma 9. pielikumā.

- 6 Šī 9. pielikuma 4. grupas ar virsrakstu "Derības, azartspēles un loterijas" 1. punktā ir paredzēts, ka no nodokļa ir atbrīvota jebkādu iespēju piešķiršana izdarīt derību likmes vai spēlēt azartspēles.
- 7 Minētās 4. grupas 1.–3. piezīmē ir noteikts:

"1) 1. punktā neietilpst:

a) [..]

b) tiesību piedalīties spēlē piešķiršana, ja maksas pieņemšana par šīm tiesībām varētu tikt veikta saskaņā ar [1968. gada Azartspēļu likuma (*Gaming Act 1968*)] 14. pantu [..]

[..]

d) iespējas lietot azartspēļu iekārtu piešķiršana.

[..]

2) Jēdziena "Azartspēles" nozīme ir tāda pati kā 1968. gada Azartspēļu likumā [..].

- 3) “Azartspēļu iekārta” nozīmē iekārtu, attiecībā uz kuru ir iestājušies šādi nosacījumi:
- a) tā ir projektēta vai pielāgota tādējādi, lai ar tās palīdzību spēlētu azartspēli; un
  - b) spēlētājs izdara iemaksu, lai spēlētu, izmantojot iekārtu (ja vien viņam nav iespējas spēlēt bez maksas tādēļ, ka viņš ir veiksmīgi spēlējis iepriekš), vai nu ievietojot monētu vai žetonu [kopš 2003. gada — monētu, žetonu vai citu priekšmetu] iekārtā, vai arī kādā citā veidā; un
  - c) laimēšanas iespējas spēlē tiek noteiktas ar pašu iekārtu.”

#### Tiesiskais regulējums par azartspēlēm un derībām

- 8 1968. gada Azartspēļu likuma 52. panta 1. punktā, redakcijā, kāda bija spēkā pamata lietas apstākļu norises laikā (turpmāk tekstā — “1968. gada Azartspēļu likums”), bija paredzēts, ka šī likuma mērķiem termins “spēlēt” (*gaming*) nozīmē azartspēles spēlēšanu ar mērķi laimēt naudu vai balvu ar naudisku vērtību, un vārds “automāts” (*machine*) ietvēra visas iekārtas.
- 9 Minētā likuma 26. panta 1. un 2. punktā bija noteikts:

“1. Likuma daļa [III daļa] ir piemērojama jebkurai iekārtai, kas

- a) projektēta vai pielāgota tādējādi, lai ar tās palīdzību spēlētu azartspēli, un

b) kurai ir sprauga vai cita aile, lai tajā ievietotu naudu vai naudas vērtības — skaidras naudas vai žetonu veidā.

2. Iepriekšējā punktā norāde uz azartspēles spēlēšanu, izmantojot iekārtu, ietver azartspēles spēlēšanu, daļēji izmantojot iekārtu un daļēji — ar citiem līdzekļiem, tad (un tikai tad), ja laimēšanas iespējas spēlē tiek noteiktas ar pašu iekārtu.”

- 10 Ja iekārta atbilda “azartspēļu iekārtas” definīcijai, to varēja ekspluatēt vienīgi atbilstoši licencētās telpās un saskaņā ar nosacījumiem attiecībā uz likmju un laimestu apmēru, kā arī iekārtu skaitu vienā vietā. Ja veiktā darbība, izmantojot noteiktu iekārtu bija “spēle”, taču iekārta minētajai definīcijai neatbilda, tās izmantošanu regulēja citas tiesību normas, paredzot arī citus ierobežojumus no likmju un laimestu viedokļa.
- 11 Savukārt darbības, kas tika uzskatītas par derībām, regulēja 1963. gada Likums par derībām, spēlēm un loterijām (*Betting, Gaming and Lotteries Act 1963*). Ja klients vēlējas noslēgt derības, tam bija jāvērsās vietās, attiecībā uz kurām bija izsniegta licence derību pieņemšanai (licencētās derību aģentūras [*licensed betting offices*], turpmāk tekstā — “LBO”).
- 12 Vieta varēja saņemt licenci vai nu derību pieņemšanai, vai azartspēlēm. Turklāt nosacījumi, lai varētu saņemt licenci, un tiesiskais regulējums, kas bija piemērojams licencētajām vietām, atšķīrās it īpaši attiecībā uz alkohola pārdošanu un darba laiku. Derības varēja pieņemt vienīgi LBO, un azartspēles varēja organizēt tikai kazino, krogos/bāros, bingo zālēs un spēļu zālēs.

## Pamata lietas un prejudiciālie jautājumi

- 13 *Rank* pārstāv PVN grupu, tai pieder daudz bingo klubu un kazino Apvienotajā Karalistē, kuros klientiem ir pieejami “mehāniskie bingo ar laimesta izmaksu skaidrā naudā” (“mechanised cash bingo”, turpmāk tekstā — “*mc-bingo*”) un spēļu automāti.
- 14 Pēc tam, kad tā bija *Commissioners* paziņojusi un samaksājusi PVN par pakalpojumiem, kas sniegti, izmantojot *mc-bingo* un spēļu automātus, *Rank* cēla divas prasības *Value Added Tax Tribunal*, tagad — *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (turpmāk tekstā — “*Tribunal*”), lai panāktu, ka tai tiek atmaksāts šis nodoklis. Pirmā prasība attiecās uz *mc-bingo* aplikšanu ar nodokli laika periodā no 2003. gada 1. janvāra līdz 2005. gada 31. decembrim, otrā — par spēļu automātu aplikšanu ar nodokli laika periodā no 2002. gada 1. oktobra līdz 2005. gada 5. decembrim.
- 15 Šīs prasības būtībā bija balstītas uz argumentu, ka pret dažāda veida *mc-bingo* un spēļu automātiem parādīta atšķirīga attieksme tiesiskajā regulējumā par PVN, lai arī tie ir salīdzināmi, pat identiski no patērētāja viedokļa, un ka attiecīgi, noteikta veida *mc-bingo* un spēļu automātus aplikot ar nodokli, esot pārkāpts nodokļu neitralitātes princips.

### *Prasība attiecībā uz “mc-bingo”*

- 16 *Mc-bingo* tika spēlēts vairākās secīgās spēlēs. Lai arī likmes tika izsludinātas iepriekš, laimesta summa, kas bija atkarīga no spēlētāju skaita konkrēta spēlē, varēja mainīties vienā spēļu blokā un pat vienas spēles pirmajā daļā un nebija spēlētājiem obligāti zināma brīdī, kad tie izdarīja likmes.



- 17 Pamata lietas dalībnieki neapstrīd, ka, ņemot vērā 1994. gada PVN likuma 9. pielikuma 4. grupas 1. piezīmes b) apakšpunktā izdarīto norādi uz 1968. gada Azartspēļu likumu. *mc-bingo* bija atbrīvots no PVN vienīgi gadījumā, ja likme bija zemāka par vai vienāda ar 50 penijiem un ja laimests bija zemāks par vai vienāds ar 25 sterliņu mārciņām. Savukārt, ja viens no šiem diviem nosacījumiem nebija izpildīts, attiecīgā spēle no šī nodokļa atbrīvota nebija. Tāpat nav apstrīdēts, ka šie divi *mc-bingo* spēļu veidi bija identiski no patērētāja viedokļa. *Commissioners* uzskatīja, ka tomēr nebija noticis nekāds nodokļu neitralitātes principa pārkāpums, jo nebija pierādīts, ka minētā attieksme bija iespaidojusi konkurenci starp šīm divām spēlēm.
- 18 Ar 2008. gada 15. maija lēmumu *Tribunal* apmierināja *Rank* prasību. *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* ar 2009. gada 8. jūnija spriedumu noraidīja *Commissioners* apelācijas sūdzību par šo lēmumu. *Commissioners* šo spriedumu pārsūdzēja *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*.

### *Prasība attiecībā uz spēļu automātiem*

- 19 Attiecībā uz spēļu automātiem PVN atbrīvojums, kas paredzēts 1994. gada PVN likuma 9. pielikuma 4. grupas 1. punktā, nebija piemērojams, ja attiecīgais automāts, kas bija pieejams spēlētājam, bija “azartspēļu iekārta” šīs 4. grupas 1. piezīmes d) apakšpunkta un 3. piezīmes izpratnē.
- 20 Šajā sakarā spēļu automāti, ko izmanto *Rank* un kas tiek uzskatīti par šādām azartspēļu iekārtām, kam vienlaikus piemērojama 1968. gada Azartspēļu likuma III daļa (turpmāk tekstā — “III daļa-automāti”), tiek pielīdzināti diviem citiem spēļu automātu

veidiem, it īpaši pamatojoties uz apstākli, vai laimēšanas iespējas pēc spēlētāja izmantotajā automātā ietvertās programmas pieprasījuma nosaka pats automāts vai nē.

- 21 Attiecībā uz III daļas-automātiem, kas tiek aplikti ar nodokļiem, minēto elementu tajos laimēšanas iespēju noteica elektronisks nejaušās atlasē skaitļa ģenerators (“electronic random number generator”), kas fiziski iekļauts spēlētāja izmantotajā automātā. Savukārt pirmā veida automāti, kurus izmanto par salīdzinājumu (turpmāk tekstā — “references iekārtas I”), ir automāti, no kuriem, izmantojot elektroniskus līdzekļus, vairāki ir savienoti ar kopēju un atsevišķu nejaušās atlasē skaitļa ģeneratoru, kas tomēr ir novietots tajās pašās telpās, kur spēlētāju izmantotie termināļi.
- 22 Otrais spēļu automātu veids, ko izmanto salīdzinājumam, ir “fiksēto likmju derību termināļi” (“fixed odds betting terminals”, turpmāk tekstā — “*FOBT*”), kas varēja tikt uzstādīti vienīgi *LBO*. Spēlētājs, kas izmantoja *FOBT*, slēdza derības par notikuma vai virtuālas spēles iznākumu, proti, “format”, kas ielādēts *FOBT* programmatūrā, ievietojot kredītu termināli. Notikuma vai virtuālas spēles iznākums tika noteikts ar nejaušās atlasē skaitļa ģeneratoru, kas novietots ārpus attiecīgā *LBO* telpām. Strīds par to, vai, ievērojot tiesību normas par azartspēļu regulējumu, noteikti formāti, kas pieejami *FOBT*, ļāva “derēt” vai “spēlēt”, netika atrisināts ar spriedumu, jo attiecīgie lietas dalībnieki noslēdza mierizlīgumu. Tā kā *FOBT* neatbilda “azartspēļu iekārtas” definīcijai PVN tiesību izpratnē, tie bija atbrīvoti no šī nodokļa. Tomēr tie bija apliekami ar vispārējo nodokli, ar ko aplik derības.
- 23 Procesā *Tribunal* netika apstrīdēts, ka III daļa — automāti, kas tiek aplikti ar nodokļiem, un references iekārtas I no patērētāju viedokļa bija līdzīgas. Tomēr *Commissioners* noliedza, ka šo divu kategoriju automāti savstarpēji konkurēja un ka references iekārtas I faktiski bija atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar valsts tiesībām.

- <sup>24</sup> Ar 2008. gada 19. augusta lēmumu *Tribunal* izlēma noteiktus strīdīgos jautājumus par labu *Rank* un atlika līdz vēlākam laikam savu lēmumu par citiem jautājumiem. Šajā pirmajā spriedumā *Tribunal* nosprieda, ka references iekārtas I bija atbrīvotas no PVN atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam. Katrā ziņā *Commissioners* praksē esot ar nodomu attiekušies pret references iekārtām I kā tādām, kas atbrīvotas no nodokļa.
- <sup>25</sup> 2009. gada 8. jūnijā *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* noraidīja *Commissioners* apelācijas sūdzību par šo lēmumu. Tie šo spriedumu pārsūdzēja *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*, konkrētāk, apstrīdot, ka būtu pastāvējusi atbilstoša prakse, ka references iekārtas I tika atbrīvotas no PVN.
- <sup>26</sup> 2009. gada 11. decembrī *Tribunal* nosprieda par labu *Rank* jautājumus, kas sākotnēji bija atlikti. Attiecībā uz references iekārtām I, tas uzskatīja, ka *Commissioners* nevarēja kā aizstāvības pamatu izvirzīt to, ka tie bija rīkojušies ar pienācīgu rūpību (“due diligence”), pat ja minētās iekārtas tirgū tika laistas tikai pēc tam, kad bija pieņemts attiecīgais valsts tiesiskais regulējums. *Tribunal* tāpat konstatēja nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu, ievērojot *FOBT*, kas no augstas abstrakcijas pakāpes bija līdzīgi III daļas-automātiem no vairuma spēlētāju viedokļa. Abu veidu iekārtas vienkārši tiek uzskatītas par spēļu uz naudu iekārtām. Atšķirības esot vai nu nezināmas vairumam patērētāju, vai no to viedokļa nenozīmīgas.
- <sup>27</sup> *Commissioners* šo 2009. gada 11. decembra spriedumu ir pārsūdzējuši *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*. Šī pārsūdzība it īpaši attiecas uz spēļu automātu un *FOBT* līdzības izvērtēšanu, kā arī uz argumenta, kas pamatots ar pienācīgu rūpību, noraidījumu.

*Prejudiciālie jautājumi lietā C-259/10*

28 Uzskatot, ka pamata lietas iznākums ir atkarīgs no Savienības tiesību interpretācijas, *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Ja pastāv atšķirības PVN režīmā:

- starp pakalpojumiem, kas no patērētāja viedokļa ir identiski, vai
  
- starp līdzīgiem pakalpojumiem, kas apmierina vienādas patērētāja vajadzības,
  
- vai ar to vien pietiek, lai konstatētu nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu, vai arī būtu jāizvērtē (un kādā veidā):
  - a) regulatīvs un ekonomisks konteksts;
  
  - b) tas, vai konkrētie identiskie pakalpojumi vai attiecīgā gadījumā līdzīgie pakalpojumi konkurē savā starpā, un/vai

- c) tas, vai atšķirības PVN režīmā ir izraisījušas konkurences izkropļojumus?
- 2) Vai nodokļa maksātājam, kura sniegtie pakalpojumi no valsts tiesību aktu viedokļa ir apliekami ar PVN (tāpēc, ka dalībvalsts ir īstenojusi savu diskrecionāro varu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktu), ir tiesības pieprasīt par minētajiem pakalpojumiem samaksāta PVN atmaksu, pamatojoties uz nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu, kas izriet no PVN režīma attiecībā uz citiem pakalpojumiem (“references pakalpojumi”), ja:
- a) no valsts tiesību aktu viedokļa references pakalpojumi ir apliekami ar PVN, bet
- b) dalībvalsts nodokļu iestāde īsteno praksi, saskaņā ar kuru references pakalpojumi ir uzskatāmi par atbrīvotiem no PVN?
- 3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir apstiprinoša, kāda veida rīcība ir uzskatāma par atbilstošu praksi un it īpaši:
- a) vai ir nepieciešams, lai nodokļu iestāde būtu skaidri un nepārprotami paziņojusi, ka references pakalpojumus uzskata par atbrīvotiem no PVN;

- b) vai ir nozīme apstāklim, ka tad, kad nodokļu iestāde bija izdarījusi kādu paziņojumu, tai bija nepilnīga vai nepareiza izpratne par faktiem, kuriem ir nozīme saistībā ar pareiza PVN režīma piemērošanu references pakalpojumiem; un
  
  - c) vai ir nozīme apstāklim, ka attiecībā uz references pakalpojumiem nodokļa maksātājs nebija sniedzis PVN atskaites un nodokļu iestāde tās nebija pieprasījusi, bet vēlāk nodokļu iestāde ir mēģinājusi piedzīt šo PVN, ievērojot parasto valsts tiesībās paredzēto noilgumu?
- 4) Ja atšķirības nodokļu režīmā izriet no valsts nodokļu iestāžu konsekventas prakses, kas balstīta uz vispāratzīto izpratni par valsts tiesību aktu īsto nozīmi, vai nodokļu neitralitātes principa pārkāpuma esamību var ietekmēt tas, ka
- a) nodokļu iestādes vēlāk ir grozījušas savu praksi;
  
  - b) valsts tiesa vēlāk ir nospriedusi, ka grozītā prakse atbilst valsts tiesību aktu pareizai nozīmei;
  
  - c) dalībvalsts nevar iekasēt PVN par pakalpojumiem, kas iepriekš bija uzskatāmi par atbrīvotiem no nodokļa, valsts un/vai Eiropas Savienības tiesību principu dēļ, tostarp tiesiskās palāvības, nepieļaujamības principa [“estoppel”], tiesiskās drošības un atpakaļejoša spēka aizlieguma dēļ, un/vai noilguma dēļ?”

## Prejudiciālie jautājumi lietā C-260/10

<sup>29</sup> *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*, arī uzskatot, ka tās izskatīšanā esošās pamata lietas iznākums ir atkarīgs no Savienības tiesību interpretācijas, nolēma apturēt lietas izskatīšanu un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Gadījumā, ja dalībvalsts, īstenojot savu diskrecionāro varu atbilstoši Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktam, ir aplikusi ar PVN noteiktus azartspēlēm paredzēto iekārtu veidus [“azartspēļu iekārtas, uz kurām attiecas III daļa”], bet ir saglabājusi spēkā atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz citām šādām iekārtām (tostarp fiksēto likmju derību termināļiem *FOBT*) un ja tiek apgalvots, ka dalībvalsts tādējādi esot pārkāpusi nodokļu neitralitātes principu, vai, salīdzinot [azartspēļu iekārtas, uz kurām attiecas III daļa,] ar *FOBT*, ir i) izšķiroša nozīme vai ii) kāda nozīme apstāklim, ka

- a) *FOBT* sniedz iespēju veikt darbības, kas saskaņā ar valsts tiesību aktiem ir uzskatāmas par “derībām” (vai darbības, ko attiecīgais regulators, īstenojot savas regulatora pilnvaras, ir gatavs uzskatīt par “derībām” saskaņā ar valsts tiesību aktiem), un
- b) [azartspēļu iekārtas, uz kurām attiecas III daļa,] sniedz iespēju veikt darbības, uz kurām saskaņā ar valsts tiesību aktiem attiecas cita klasifikācija, proti, “azartspēles”,

un ka uz azartspēlēm un derībām attiecas atšķirīgi reglamentējoši režīmi saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem attiecībā uz azartspēļu kontroli un reglamentēšanu? Ja tas tā ir, kādas atšķirības starp attiecīgajiem reglamentējošajiem režīmiem ir jāņem vērā valsts tiesai?

- 2) Nosakot, vai nodokļu neitralitātes princips prasa piemērot vienādu nodokļu režīmu 1. jautājumā minētajiem iekārtu veidiem (*FOBT* un [azartspēļu iekārtas, uz kurām attiecas III daļa]), kāds abstrakcijas līmenis ir jāizmanto valsts tiesai, nosakot, vai preces ir līdzīgas? It īpaši, cik lielā mērā ir jāņem vērā šādi aspekti:
- a) līdzības un atšķirības maksimāli pieļaujamajos likmju un laimestu apmēros starp *FOBT* un [azartspēļu iekārtām, uz kurām attiecas III daļa];
  - b) tas, ka ar *FOBT* var spēlēt tikai noteiktā veida vietās, attiecībā uz kurām ir izsniegta licence derību organizēšanai un kuras atšķiras no vietām, attiecībā uz kurām ir izsniegta licence azartspēlēm, un turklāt atšķiras tām piemērojamie regulatīvie ierobežojumi (lai gan *FOBT* un ne vairāk kā divas [azartspēļu iekārtas, uz kurām attiecas III daļa,] var tikt izvietotas spēlēšanai vienā un tajā pašā vietā, attiecībā uz kuru ir izsniegta licence derībām);
  - c) tas, ka laimesta laimēšanas iespējas ar *FOBT* ir tieši saistītas ar publicētajām fiksētajām izredzēm, savukārt laimēšanas iespējas ar [azartspēļu iekārtām, uz kurām attiecas III daļa,] noteiktos gadījumos varētu tikt mainītas ar ierīci, kas noteiktā termiņā nodrošina konkrētu ieņēmumu procentuālo sadalījumu starp uzņēmēju un spēlētāju;
  - d) līdzības un atšķirības formātos, kas pieejami *FOBT* un [azartspēļu iekārtās, uz kurām attiecas III daļa];
  - e) līdzības un atšķirības starp *FOBT* un [azartspēļu iekārtām, uz kurām attiecas III daļa], mijiedarbībā, kas varētu notikt starp spēlētāju un iekārtu;



f) tas, vai vairākums personu, kas spēlē, izmantojot iekārtas, zina par iepriekš minētajiem aspektiem vai uzskata tos par tādiem, kuriem ir kāda nozīme, vai par svarīgiem;

g) vai atšķirības PVN režīmā ir attaisnojamas ar kādu no iepriekš minētajiem aspektiem?

3) Gadījumā, ja dalībvalsts, īstenojot savu diskrecionāro varu atbilstoši Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktam, ir atbrīvojusi no PVN azartspēles, bet ir aplikusi ar PVN noteiktu azartspēlēm izmantojamo iekārtu kategoriju:

a) vai principā pastāv pienācīgās rūpības aizstāvība, ko dalībvalsts var izmantot pret apgalvojumu, ka šī dalībvalsts esot pārkāpusi nodokļu neitralitātes principu; un

b) ja atbilde uz a) apakšpunktā ietverto jautājumu ir apstiprinoša, kādiem faktoriem ir nozīme, nosakot, vai dalībvalsts var izmantot minēto aizstāvību?"

<sup>30</sup> Ar Tiesas priekšsēdētāja 2010. gada 9. augusta rīkojumu lietas C-259/10 un C-260/10 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesam, kā arī sprieduma taisīšanai.

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

*Par pirmā jautājuma b) un c) apakšpunktu lietā C-259/10*

- <sup>31</sup> Ar šo jautājumu *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* būtībā vēlas noskaidrot, vai nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka atšķirības PVN režīmā attiecībā uz divu no patērētāju viedokļa identisku vai līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vienādas patērētāja vajadzības, vai ar to vien pietiek, lai konstatētu nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu, vai arī būtu jākonstatē, ka faktiski pastāv konkurence starp attiecīgajiem pakalpojumiem vai konkurences izkropļojums šo atšķirīgo režīmu dēļ.
- <sup>32</sup> Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence, tātad attiecībā uz šādām precēm vai pakalpojumiem ir jāpiemēro vienāda PVN likme (it īpaši skat. 2001. gada 3. maija spriedumu lietā C-481/98 Komisija/Francija, *Recueil*, I-3369. lpp., 22. punkts; 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 41. un 54. punkts, un 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-309/06 *Marks & Spencer*, Krājums, I-2283. lpp., 47. punkts, kā arī 2011. gada 3. marta spriedumu lietā C-41/09 Komisija/Nīderlande, Krājums, I-831. lpp., 66. punkts).
- <sup>33</sup> No šī minētā principa apraksta izriet, ka līdzīgais divu pakalpojumu sniegšanas raksturs nozīmē sekas, ka tie savstarpēji konkurē.
- <sup>34</sup> Līdz ar to faktiska konkurences starp divu pakalpojumu sniegšanu pastāvēšana nav autonomas un papildinošas nosacījums, lai pastāvētu nodokļu neitralitātes principa

pārkāpums, ja attiecīgo pakalpojumu sniegšanas ir identiskas vai līdzīgas no patērētāja viedokļa un apmierina vienādas patērētāja vajadzības (šajā ziņā skat. 2003. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-109/02 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-12691. lpp., 22. un 23. punkts, kā arī 2005. gada 17. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-453/02 un C-462/02 *Linneweber* un *Akritidis*, Krājums, I-1131. lpp., 19.–21., 24., 25. un 28. punkts).

- 35 Šis apsvērumš tāpat ir spēkā attiecībā uz konkurences izkropļojuma pastāvēšanu. Apstākļi, ka divi identiski vai līdzīgi pakalpojumi, kas apmierina vienādas vajadzības, ir pakļauti atšķirīgiem PVN režīmiem, principā ietver konkurences izkropļojumu (šajā ziņā skat. 2001. gada 29. marta spriedumu lietā C-404/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2667. lpp., 46. un 47. punkts, kā arī 2007. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies*, Krājums, I-5517. lpp., 47.–51. punkts).
- 36 Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmā jautājuma b) un c) punktu lietā C-259/10 ir jāatbild, ka nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar atšķirībām PVN režīmā attiecībā uz divu no patērētāju viedokļa identisku vai līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vienādas patērētāja vajadzības, pietiek, lai konstatētu šī principa pārkāpumu. Tātad, lai pastāvētu šāds pārkāpums, nav nepieciešams, lai turklāt faktiski pastāvētu konkurence starp attiecīgajiem pakalpojumiem vai konkurences izkropļojums šo atšķirīgo režīmu dēļ.

*Par pirmā jautājuma a) punktu lietā C-259/10 un pirmo jautājumu lietā C-260/10*

- 37 Ar šiem jautājumiem iesniedzējtiesas būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja divām azartspēlēm tiek piemēroti atšķirīgi režīmi saistībā ar atbrīvojuma no PVN piešķiršanu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktu, nodokļu neitralitātes

princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ir jāņem vērā apstākļi, ka uz šīm divām azartspēlēm attiecas atšķirīgas licenču kategorijas un atšķirīgi tiesiskie režīmi attiecībā uz kontroli un reglamentēšanu.

- 38 Saskaņā ar 13. panta B daļas f) apakšpunktu derības, loterijas un citi azartspēļu veidi ir atbrīvoti no PVN, ievērojot noteikumus un ierobežojumus, ko noteikusi katra dalībvalsts.
- 39 Šī atbrīvošana no nodokļa ir izskaidrojama ar praktiskiem apsvērumiem, jo azartspēļu darījumi nav viegli apliekami ar PVN, nevis — ka tas ir attiecībā uz noteiktiem, sabiedrības interesēs sniegtiem pakalpojumiem sociālajā sektorā — ar vēlmi nodrošināt šīm darbībām labvēlīgāku PVN režīmu (skat. 2006. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-89/05 *United Utilities*, Krājums, I-6813. lpp., 23. punkts, un 2010. gada 10. jūnija spriedumu lietā C-58/09 *Leo-Libera*, Krājums, I-5189. lpp., 24. punkts).
- 40 No Sestās Direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkta formulējuma izriet, ka šajā tiesību normā dalībvalstīm ir atstāta plaša rīcības brīvība attiecībā uz attiecīgo darījumu atbrīvošanu no nodokļa vai aplikšanu ar nodokli, jo tajā šīm valstīm ir atļauts noteikt noteikumus un ierobežojumus, kādiem var tikt pakļauta šī atbrīvojuma piešķiršana (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Leo-Libera*, 26. punkts).
- 41 Tomēr gadījumā, ja dalībvalstis izmanto iespēju noteikt atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumus un ierobežojumus un attiecīgi noteikt, vai darījumi ir vai nav pakļauti PVN, tām jāievēro nodokļu neitralitātes princips, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai (skat. 1998. gada 11. jūnija spriedumu lietā C-283/95 *Fischer, Recueil*, I-3369. lpp., 27. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Linneweber un Akritidis*, 24. punkts).

- 42 Kā atgādināts šī sprieduma 32. punktā, šis princips liedz pret līdzīgiem pakalpojumiem izrādīt atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa.
- 43 Lai noteiktu, vai divi pakalpojumi ir līdzīgi iepriekš minētajā punktā minētās judikatūras izpratnē, pirmām kārtām ir jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis (skat. pēc analogijas 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP, Recueil*, I-973. lpp., 29. punkts), tomēr izvairoties no mākslīgām nošķiršanām, kas balstītas uz nenozīmīgam atšķirībām (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Vācija 22. un 23. punkts).
- 44 Tātad divi pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādām vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāvošās atšķirības nozīmīgā veidā neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto 2001. gada 3. maija spriedumu lietā Komisija/Frāncija, 27. punkts, un pēc analogijas 1995. gada 11. augusta spriedumu apvienotajās lietās no C-367/93 līdz C-377/93 *Roders u.c., Recueil*, I-2229. lpp., 27. punkts, kā arī 2002. gada 27. februāra spriedumu lietā C-302/00 Komisija/Frāncija, *Recueil*, I-2055. lpp., 23. punkts).
- 45 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes principam PVN iekasēšanas jomā ir pretēja likumīgu un nelikumīgu darījumu nodalīšana (it īpaši skat. 1988. gada 5. jūlija spriedumu lietā 269/86 *Mol, Recueil*, 3627. lpp., 18. punkts; 1999. gada 29. jūnija spriedumu lietā C-158/98 *Coffeeshop "Siberië", Recueil*, I-3971. lpp., 14. un 21. punkts, kā arī 2006. gada 6. jūlija spriedumu apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 *Kittel un Recolta Recycling, Krājums*, I-6161. lpp., 50. punkts). Tiesa no tā secināja, ka dalībvalstis nevar atbrīvojumu attiecināt vienīgi uz likumīgām azartspēlēm (iepriekš minētais spriedums lietā *Fischer*, 28. punkts). Līdz ar to azartspēles īstenošanas likumīgais vai nelikumīgais raksturs nevar tikt ņemts vērā, vērtējot divu azartspēļu līdzību.

- 46 Tāpat no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai novērtētu, vai azartspēles vai azartspēļu iekārtas ir līdzīgas, ražotāja vai pakalpojumu sniedzēja identitātei un juridiskajai formai, kādā tas realizē savas darbības, principā nav nozīmes (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Linneweber* un *Akritidis*, 25. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 47 Turklāt no minētā sprieduma, it īpaši tā 29. un 30. punkta izriet, ka atšķirībām starp krogiem/bāriem un spēļu zālēm, no vienas puses, un licencētiem kazino, no otras puses, ciktāl tas attiecas uz apstākļiem, kādos ir pieejamas azartspēles, konkrētāk, ģeogrāfiskā pieejamība, darba laiki un atmosfēra, nav nozīmes attiecībā uz minēto azartspēļu līdzību.
- 48 Visbeidzot saskaņā ar iepriekš minētā sprieduma lietā *Fischer* 29. un 30. punktu apstāklis, ka tikai viens no diviem azartspēļu veidiem ir pakļauts nesaskaņotajam nodoklim, nevar attaisnot secinājumu, ka šie azartspēļu veidi nav līdzīgi. Faktiski PVN kopējā sistēma tiktu izkropļota, ja dalībvalstis varētu pielāgot tās piemērošanu, ņemot vērā citu neharmonizētu nodokļu pastāvēšanu.
- 49 No tā izriet, ka atšķirībām tiesiskajā režīmā, uz kurām atsaukušās iesniedzējtiesas, nav nozīmēs, vērtējot attiecīgo azartspēļu līdzību.
- 50 Šādu iznākumu neliek apšaubīt apstāklis, ka noteiktos izņēmuma gadījumos Tiesa ir atzinusi, ka, ievērojot attiecīgās jomas specifiskos apstākļus, atbilstošā tiesiskā regulējuma atšķirības un juridiskā režīma, kas reglamentē attiecīgo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, atšķirības, tādas kā tas, vai par zālēm ir vai nav saņemama kompensācija vai arī vai pakalpojuma sniedzējs kā nodokļa maksātājs ir pakļauts pienākumam sniegt universālu pakalpojumu, var izraisīt nošķiršanu no patērētāja viedokļa, raugoties no tā paša vajadzību apmierināšanas viedokļa (skat. iepriekš minēto 2001. gada 3. maija spriedumu lietā *Komisija/Francijs*, 27. punkts, kā arī 2009. gada

23. aprīļa spriedumu lietā C-357/07 *TNT Post UK*, Krājums, I-3025. lpp., 38., 39. un 45. punkts).

- 51 Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmā jautājuma a) punktu lietā C-259/10 un uz pirmo jautājumu lietā C-260/10 ir jāsniedz atbilde, ka gadījumā, ja divām azartspēlēm tiek piemēroti atšķirīgi režīmi saistībā ar atbrīvojuma no PVN piešķiršanu saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktu, nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka nav jāņem vērā apstākļi, ka uz šīm divām azartspēlēm attiecas atšķirīgas licenču kategorijas un atšķirīgi tiesiskie režīmi attiecībā uz kontroli un reglamentēšanu.

*Par otro jautājumu lietā C-260/10*

- 52 Ar šo jautājumu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* būtībā vēlas noskaidrot, vai, lai novērtētu, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, vai divi spēļu automāti ir līdzīgi un tiem piemērojams vienāds PVN režīms, ir jāņem vērā atšķirības maksimāli pieļaujamajos likmju un laimestu apmēros, atšķirības attiecībā uz pieejamajiem formātiem un atšķirības spēlētāju un spēļu automašīnas mijiedarbības iespējās.
- 53 Vispirms ir jākonstatē — lai Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts un ar šo tiesību normu dalībvalstīm piešķirtā rīcības brīvība, kas minēta šī sprieduma 40. punktā, nezaudētu savu lietderīgo iedarbību, nodokļu neitralitātes princips nevar tikt interpretēts tādējādi, ka visas derības, loterijas un citas azartspēles ir jāuzskata par līdzīgiem pakalpojumiem šī principa izpratnē. Līdz ar to dalībvalsts var ierobežot

PVN atbrīvojumu, attiecinot to tikai uz noteiktām azartspēļu formām (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Leo-Libera*, 35. punkts).

- 54 No minētā sprieduma izriet, ka šis princips nav pārkāpts gadījumā, kad dalībvalsts ar PVN apliek pakalpojumus, kas sniegti, izmantojot spēļu automātus, vienlaikus no tā atbrīvojot derības par zirgu skriešanās sacīkstēm, derības ar fiksētu reitingu [“*Fixed-odds* derības”], kā arī loterijas un izlozes (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Leo-Libera*, 9., 10. un 36. punkts).
- 55 Tomēr, lai neliegtu nodokļu neitralitātes principam tā nozīmi un neizkropļotu kopējo PVN sistēmu, atšķirīgi PVN režīmi nevar būt pamatoti ar struktūras detaļu atšķirībām, kārtības vai noteikumu atšķirībām attiecīgajās azartspēlēs, kas visas ietilpst vienā azartspēļu kategorijā, tādā kā spēļu automāti.
- 56 No šī sprieduma 43. un 44. punkta izriet, ka tādu azartspēļu, kas pakļautas dažādiem nodokļiem, līdzīgā rakstura noteikšana, kas ir jāveic valsts tiesnesim (šajā ziņā skat. 2006. gada 27. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-443/04 un C-444/04 *Solleveld* un *van den Hout-van Eijnsbergen*, Krājums, I-3617. lpp., 42. un 45. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 48. punkts), ir jāveic no vidusmēra patērētāja viedokļa un ņemot vērā atbilstošos vai nozīmīgos elementus, kas var nozīmīgi iespaidot tā lēmumu spēlēt vienu vai otru spēli.
- 57 Šajā sakarā relatīvās atšķirības attiecībā uz minimālo un maksimālo pieļaujamo likmju un laimestu apmēriem, iespējām laimēt, pieejamajiem formātiem un mijiedarbības starp spēlētāju un automātu iespēju var būt ievērojams iespaids uz vidusmēra patērētāja lēmumu, jo azartspēļu galvenā pievilcība ir saistīta ar laimesta iespēju.



- 58 Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu lietā C-260/10 ir jāatbild, ka, lai, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, novērtētu, vai divi spēļu automātu veidi ir līdzīgi un prasa vienāda PVN režīma piemērošanu, ir jāpārbauda, vai minēto veidu izmantošana ir līdzīga no vidusmēra patērētāja viedokļa un atbilst tām pašām patērētāja vajadzībām, un jautājumi, kas šajā sakarā ir jāņem vērā ir arī likmju un laimestu minimālais un maksimālais pieļaujamais apmērs, kā arī laimesta iespējas.

*Par otro jautājumu lietā C-259/10*

- 59 Ar otro jautājumu lietā C-259/10 *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* būtībā vēlas noskaidrot, vai nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs var prasīt atlīdzināt PVN, kas samaksāts par noteiktiem pakalpojumiem, atsaucoties uz šī principa pārkāpumu, ja attiecīgās dalībvalsts nodokļu iestādes praksē ir pret līdzīgiem pakalpojumiem attiekušās kā pret atbrīvotu pakalpojumu, lai arī tie nav atbrīvoti no PVN saskaņā ar atbilstošo valsts tiesisko regulējumu.
- 60 Šis jautājums attiecas uz argumentu, ko pamata lietā izvirzījuši *Commissioners*, saskaņā ar kuru III daļas-automātu aplikšana nepārkāpa nodokļu neitralitātes principu, ievērojot, ka saskaņā ar 1994. gada PVN likuma tiesību normām references iekārtas I vēl jo vairāk nebija atbrīvotas no PVN, lai arī tie atzina, ka gados, kas apskatīti pamata lietā, nav iekasējuši PVN par šīm iekārtām.

- 61 Šajā sakarā ir jāatgādina, nodokļu neitralitātes princips ir veids, kādā Kopienu likumdevējs ir pārnēsis vienlīdzīgas attieksmes principu uz PVN jomu (it īpaši skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 41. punkts, un 2010. gada 10. jūnija spriedumu lietā C-262/08 *CopyGene*, Krājums, I-5053. lpp., 64. punkts).
- 62 Lai arī pārvaldei, kas seko vispārējam principam, šī prakse var būt saistoša (šajā ziņā skat. 1987. gada 21. janvāra spriedumu lietā 268/84 *Ferriera Valsabbia*/Komisija, 353. lpp., 14. un 15. punkts, kā arī 2005. gada 28. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-189/02 P, C-202/02 P, no C-205/02 P līdz C-208/02 P un C-213/02 P *Dansk Rørindustri u.c./Komisija*, Krājums, I-5425. lpp., 211. punkts), tomēr vienlīdzīgas attieksmes princips ir jāsaskaņo ar tiesiskuma principa ievērošanu, saskaņā ar kuru neviens savā labā nevar atsaukties uz pārkāpumu, kurš ir izdarīts cita labā (šajā ziņā skat. 1984. gada 9. oktobra spriedumu lietā 188/83 *Witte*/Parlaments, *Recueil*, 3465. lpp., 15. punkts; 1985. gada 4. jūlija spriedumu lietā 134/84 *Williams*/Revīzijas palāta, *Recueil*, 2225. lpp., 14. punkts, kā arī 2011. gada 10. marta spriedumu lietā C-51/10 P *Agencja Wydawnicza Technopol/ITSB*, Krājums, I-1541. lpp., 75. un 76. punkts).
- 63 No tā izriet, ka nodokļa maksātājs nevar prasīt, lai noteikts pakalpojums tiktu pakļauts tādām pat nodokļa režīmam kā cits pakalpojums, ja šis pēdējais režīms neatbilst atbilstošajam valsts tiesiskajam regulējumam.
- 64 Līdz ar to uz otro jautājumu lietā C-259/10 ir jāatbild, ka nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu maksātājs nevar prasīt atmaksāt PVN, kas samaksāts par noteiktiem pakalpojumiem, atsaucoties uz šī principa pārkāpumu, ja attiecīgās dalībvalsts nodokļu iestādes praksē pret līdzīgiem pakalpojumiem attiekušās kā pret atbrīvotiem pakalpojumiem, lai arī tie nav bijuši atbrīvoti no PVN saskaņā ar atbilstoši valsts tiesisko regulējumu.

- 65 Ņemot vērā šo atbildi, uz trešo un ceturto jautājumu, kas uzdoti lietā C-259/10, atbilde nav jāsniedz.

*Par trešo jautājumu lietā C-260/10*

- 66 Ar šo jautājumu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* būtībā vēlas zināt, vai nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts, kas izmantojusi rīcības brīvību, ko piešķir Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts, un atbrīvojusi no PVN jebkādu iespēju spēlēt azartspēles piešķiršanu, no šī atbrīvojuma izslēdzot iekārtu kategoriju, kas atbilst noteiktiem kritērijiem, var iebilst pret uz šī principa pārkāpumu balstīto lūgumu atlidzināt PVN, atsaucoties uz faktu, ka tā ir reaģējusi ar pienācīgu rūpību uz šī jaunā iekārtu veida, kas neatbilst šiem kritērijiem, ieviešanu.
- 67 Šis jautājums attiecas uz *Commissioners* argumentu, saskaņā ar kuru pamata lietā apskatīto valsts tiesību normu pieņemšanas brīdī, izslēdzot III daļas-automātus no PVB atbrīvojuma azartspēlēm, nepastāvēja līdzīgi spēļu automāti, kas bija atbrīvoti no nodokļa. Atšķirība attieksmē pret līdzīgiem automātiem esot radusies tikai pēc tam, jauna veida spēļu automāta attīstīšanas rezultātā, par kuru nodokļu iestādes esot varējušas uzzināt tikai noteiktu laika periodu pēc tās pārdošanas uzsākšanas. Pēc tam Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā karaliste esot rīkojusies ar pienācīgo rūpību, saprātīgā termiņā pieņemot atbilstošus pasākumus, lai izbeigtu atšķirīgo nodokļu režīmu.
- 68 Šajā sakarā vispirms ir jāatgādina, ka, gadījumos, kad nosacījumi un ierobežojumi, ko dalībvalsts nosaka attiecībā uz azartspēļu atbrīvošanu no PVN, ir pretrunā ar nodokļu

neitralitātes principu, šī dalībvalsts nevar pamatoties uz šādiem nosacījumiem un ierobežojumiem, lai atteiktu šādu spēļu organizētājam atbrīvošanu no nodokļa, ko viņš var leģitīmi pieprasīt saskaņā ar Sesto direktīvu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Linneweber* un *Akritidis*, 37. punkts).

<sup>69</sup> Tādējādi Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunktam ir tieša iedarbība tādā ziņā, ka azartspēļu vai spēļu automātu organizētājs var atsaukties uz to valsts tiesās, lai nepieļautu tādu valsts tiesību normu piemērošanu, kas nav saderīgas ar šo noteikumu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Linneweber* un *Akritidis*, 38. punkts).

<sup>70</sup> Šāda direktīvas tiesību normas tieša iedarbība nav atkarīga ne no attiecīgās dalībvalsts ar nodomu vai aiz neuzmanības izdarītas prettiesiskas darbības, transponējot attiecīgo direktīvu, ne arī no pietiekami būtiska Savienības tiesību pārkāpuma pastāvēšanas (šajā ziņā skat. 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā *C-62/00 Marks & Spencer, Recueil*, I-6325. lpp., 25. un 27. punkts; 2004. gada 5. oktobra spriedumu apvienotajās lietās no *C-397/01* līdz *C-403/01 Pfeiffer* u.c., Krājums, I-8835. lpp., 103. punkts, kā arī iepriekš minēto 2008. gada 10. aprīļa spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 36. punkts).

<sup>71</sup> Turklāt ir jāņem vērā apstākļi, ka saskaņā ar atbilstošo valsts tiesisko regulējumu jebkādu iekārtu likmju likšanai vai azartspēļu spēlēšanai piegāde principā bija atbrīvota no PVN, izņemot tādu azartspēļu iekārtu piegādi, kuras atbilst noteiktiem kritērijiem. Šādu ierobežojošu kritēriju noteikšana liedz dalībvalstij apgalvot, ka tā ticēja, ka nepastāvēja tādas iekārtas, kas atbilda šiem kritērijiem, un ka tai pat nebija jāapsver šādu iekārtu attīstīšanas iespēja.

- 72 Turklāt no lēmuma uzdot prejudiciālos jautājumus un no Apvienotās Karalistes valdības apsvērumiem izriet, ka *Gaming Board*, azartspēļu regulators un tātad attiecīgās dalībvalsts administratīva vienība, bija informēta par spēļu automātu pastāvēšanu jau pirms to komerciālās izmantošanas.
- 73 Ievērojot šos apstākļus, nevar piekrist *Commissioners* argumentam, kas balstīts uz to, ka nodokļu iestādes tikai vēlāk uzzināja par to pastāvēšanu, lai pamatotu atšķirīgo attieksmi pret šiem diviem spēļu automātu veidiem noteiktā laika periodā.
- 74 Līdz ar to uz trešo jautājumu lietā C-260/10 ir jāatbild, ka nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts, kas izmantojusi rīcības brīvību, ko piešķir Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) apakšpunkts, un atbrīvojusi no PVN jebkādu iespēju spēlēt azartspēles piešķiršanu, no šī atbrīvojuma izslēdzot iekārtu kategoriju, kas atbilst noteiktiem kritērijiem, nevar iebilst pret uz šī principa pārkāpumu balstīto lūgumu atlīdzināt PVN, atsaucoties uz faktu, ka tā ir reaģējusi ar pienācīgu rūpību uz šī jaunā iekārtu veida, kas neatbilst šiem kritērijiem, ieviešanu.

## Par tiesāšanās izdevumiem

- 75 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar atšķirībām pievienotās vērtības nodokļa režīmā attiecībā uz divu no patērētāju viedokļa identisku vai līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vienādas patērētāja vajadzības, pietiek, lai konstatētu šī principa pārkāpumu. Tātad, lai pastāvētu šāds pārkāpums, nav nepieciešams, lai turklāt faktiski pastāvētu konkurence starp attiecīgajiem pakalpojumiem vai konkurences izkropļojums šo atšķirīgo režīmu dēļ;
  
- 2) gadījumā, ja divām azartspēlēm tiek piemēroti atšķirīgi režīmi saistībā ar atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa piešķiršanu saskaņā ar Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta B daļas f) apakšpunktu, nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka nav jāņem vērā apstākļi, ka uz šīm divām azartspēlēm attiecas atšķirīgas licenču kategorijas un atšķirīgi tiesiskie režīmi attiecībā uz kontroli un reglamentēšanu;
  
- 3) lai, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, novērtētu, vai divi spēļu automātu veidi ir līdzīgi un prasa vienāda pievienotās vērtības nodokļa režīma piemērošanu, ir jāpārbauda, vai minēto veidu izmantošana ir līdzīga no vidusmēra patērētāja viedokļa un atbilst tām pašām patērētāja vajadzībām, un jautājumi, kas šajā sakarā ir jāņem vērā, ir arī likmju un laimestu minimālais un maksimālais pieļaujamais apmērs, kā arī laimesta iespējas;

- 4) **nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu maksātājs nevar prasīt atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts par noteiktiem pakalpojumiem, atsaucoties uz šī principa pārkāpumu, ja attiecīgās dalībvalsts nodokļu iestādes praksē pret līdzīgiem pakalpojumiem attiekušās kā pret atbrīvotiem pakalpojumiem, lai arī tie nav bijuši atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa saskaņā ar atbilstošo valsts tiesisko regulējumu;**
- 5) **nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts, kas izmantojusi rīcības brīvību, ko piešķir Sestās Direktīvas 77/388 13. panta B daļas f) apakšpunkts, un atbrīvojusi no pievienotās vērtības nodokļa jebkādu iespēju spēlēt azartspēles piešķiršanu, no šī atbrīvojuma izslēdzot iekārtu kategoriju, kas atbilst noteiktiem kritērijiem, nevar iebilst pret uz šī principa pārkāpumu balstīto lūgumu atlidzināt pievienotās vērtības nodokli, atsaucoties uz faktu, ka tā ir reaģējusi ar pienācīgu rūpību uz šī jaunā iekārtu veida, kas neatbilst šiem kritērijiem, ieviešanu.**

[Paraksti]