

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

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

pret

**The Rank Group plc**

(Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) un Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļi – Sestā PVN direktīva – Atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta B daļas f) apakšpunkts – Derības, loterijas un citas azartspēles – Nodokļu neitralitātes princips – Mehāniskais bingo ar laimesta izmaksu skaidrību naudā (“mechanised cash bingo”) – Azartspēļu automāti – Administratīvā prakse, kas attiecas uz tiesību aktiem – Aizstāvības pamats, kas balstīts uz pienācīgu rūpību (“due diligence”)

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Pakalpojumu sniegšana – Atšķirīga attieksme pret divu no patērētāju viedokļa identisku vai līdzīgu pakalpojumu sniegšanu – Nodokļu neitralitātes principa pārbaude

(Padomes Direktīva 77/388)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Atbrīvojumi no nodokļa – Azartspēļu atbrīvojums no nodokļa – Dalībvalstu pilnvaras noteikt atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumus un ierobežojumus – Robežas – Nodokļu neitralitātes principa ieviešana

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta B daļas f) apakšpunkts)

3. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Atbrīvojumi no nodokļa – Azartspēļu atbrīvojums no nodokļa – Dalībvalstu pilnvaras noteikt atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumus un ierobežojumus – Robežas – Nodokļu neitralitātes principa ieviešana

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta B daļas f) apakšpunkts)

4. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Atbrīvojumi no nodokļa – Azartspēļu atbrīvojums no nodokļa – Dalībvalstu pilnvaras noteikt atbrīvojuma piešķiršanas nosacījumus un ierobežojumus – Robežas – Nodokļu neitralitātes principa ieviešana

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta B daļas f) apakšpunkts)

5. Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Atbr?vojumi no nodok?a – Azartsp??u atbr?vojums no nodok?a – Dal?bvalstu pilnvaras noteikt atbr?vojuma pieš?iršanas nosac?jumus un ierobežojumus – Robežas – Nodok?u neitralit?tes principa iev?rošana

(Padomes Direkt?vas 77/388 13. panta B da?as f) apakšpunkts)

1. Nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar atš?ir?b?m pievienot?s v?rt?bas nodok?a rež?m? attiec?b? uz divu no pat?r?t?ju viedok?a identisku vai l?dz?gu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vien?das pat?r?t?ja vajadz?bas, pietiek, lai konstat?tu š? principa p?rk?pumu. T?tad, lai past?v?tu š?ds p?rk?pums, nav nepieciešams, lai turkl?t faktiski past?v?tu konkurence starp attiec?gajiem pakalpojumiem vai konkurences izkrop?ojums šo atš?ir?go rež?mu d??.

(sal. ar 36. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Gad?jum?, ja div?m azartsp?l?m tiek piem?roti atš?ir?gi rež?mi saist?b? ar atbr?vojuma no pievienot?s v?rt?bas nodok?a pieš?iršanu saska?? ar Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 13. panta B da?as f) apakšpunktu, nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka nav j??em v?r? apst?klis, ka uz š?m div?m azartsp?l?m attiecas atš?ir?gas licen?u kategorijas un atš?ir?gi tiesiskie rež?mi attiec?b? uz kontroli un reglament?šanu.

Šaj? ties?bu norm? dal?bvalst?m ir atst?ta plaša r?c?bas br?v?ba attiec?b? uz attiec?go dar?jumu atbr?vošanu no nodok?a vai aplikšanu ar nodokli, jo taj? š?m valst?m ir at?auts noteikt nosac?jumus un ierobežojumus, k?diem var tikt pak?auta š? atbr?vojuma pieš?iršana, tom?r iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu.

Izv?rt?jot divu azartsp??u, attiec?b? uz kur?m, ja t?m tiek piem?roti atš?ir?gi rež?mi, var tikt konstat?ts nodok?u neitralit?tes principa p?rk?pums, l?dz?bu, nav noz?mes t?diem faktoriem k? azartsp?les organiz?šanas likum?gais vai nelikum?gais raksturs, min?to sp??u un iek?rtu organiz?t?ja identit?te un juridisk? forma, k?d? tie realiz? savas darb?bas. Tas pats attiecas uz atš?ir?b?m starp krogiem/b?riem un sp??u z?l?m, no vienas puses, un licenc?tiem kazino, no otras puses, cikt?l tas attiecas uz apst?k?iem, k?dos tajos ir pieejamas azartsp?les, tostarp ?eogr?fiskajai pieejam?bai, darba laikiem un atmosf?rai. Visbeidzot, apst?klis, ka tikai viens no diviem azartsp??u veidiem ir pak?auts nesaska?otajam nodoklim, ar? nevar attaisnot secin?jumu, ka šie azartsp??u veidi nav l?dz?gi.

(sal. ar 40., 41., 45.–48. un 51. punktu un rezolut?v?s da?as 2) punktu)

3. Lai, iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu, nov?rt?tu, vai divi sp??u autom?tu veidi ir l?dz?gi un prasa vien?da pievienot?s v?rt?bas nodok?a rež?ma piem?rošanu, ir j?p?rbauda, vai min?to veidu izmantošana ir l?dz?ga no vidusm?ra pat?r?t?ja viedok?a un atbilst vien?d?m pat?r?t?ja vajadz?b?m, un jaut?jumi, kas šaj? sakar? ir j??em v?r?, ir tostarp likmju un laimestu minim?lais un maksim?lais pie?aujamais apm?rs, k? ar? laimesta iesp?jas.

(sal. ar 58. punktu un rezolut?v?s da?as 3) punktu)

4. Nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?u maks?t?js nevar pras?t atmaks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas samaks?ts par noteiktiem pakalpojumiem, atsaucoties uz š? principa p?rk?pumu, ja attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u iest?des praks? pret l?dz?giem pakalpojumiem attiekuš?s k? pret atbr?votiem pakalpojumiem, lai ar? tie nav bijuši atbr?voti no

pievienot? s v?rt?bas nodok?a saska?? ar atbilstošo valsts tiesisko regul?jumu.

Lai ar? valsts p?rvaldei, kas seko visp?r?jai praksei, š? prakse var b?t saistoša, tom?r vienl?dz?gas attieksmes princips, kas pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom? izpaužas k? nodok?u neitralit?tes princips, ir j?saska?o ar tiesiskuma principa iev?rošanu, saska?? ar kuru neviens sav? lab? nevar atsaukties uz p?rk?pumu, kurš ir izdar?ts cita lab?. No t? izriet, ka nodok?a maks?t?js nevar pras?t, lai noteikts pakalpojums tiktu pak?auts t?dam pašam nodok?a rež?mam k? cits pakalpojums, ja šis p?d?jais rež?ms neatbilst atbilstošajam valsts tiesiskajam regul?jumam.

(sal. ar 61.–64. punktu un rezolut?v?s da?as 4) punktu)

5. Nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts, kas izmantojusi r?c?bas br?v?bu, ko pieš?ir Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 13. panta B da?as f) apakšpunkts, un atbr?vojusi no pievienot?s v?rt?bas nodok?a jebk?du iesp?ju sp?l?t azartsp?les pieš?iršanu, taj? paš? laik? no š? atbr?vojuma izsl?dzot iek?rtu kategoriju, kas atbilst noteiktiem krit?rijiem, nevar iebilst pret uz š? principa p?rk?pumu balst?to l?gumu atl?dzin?t pievienot?s v?rt?bas nodokli, atsaucoties uz faktu, ka t? ir rea??jusi ar pien?c?gu r?p?bu uz š? jaun? iek?rtu veida, kas neatbilst šiem krit?rijiem, ieviešanu.

Direkt?vas normas, t?das k? Sest?s direkt?vas 77/388 13. panta B da?as f) apakšpunkts, tieša iedarb?ba nav atkar?ga ne no attiec?g?s dal?bvalsts ar nodomu vai aiz neuzman?bas izdar?tas prettiesiskas darb?bas, transpon?jot attiec?go direkt?vu, ne ar? no pietiekami b?tiska Savien?bas ties?bu p?rk?puma past?v?šanas. T?d?j?di azartsp??u vai azartsp??u iek?rtu organiz?t?js var atsaukties uz min?to ties?bu normu valsts ties?s, lai nepie?autu t?du valsts ties?bu normu piem?rošanu, kas nav sader?gas ar šo noteikumu.

(sal. ar 69., 70. un 74. punktu un rezolut?v?s da?as 5) punktu)

## TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2011. gada 10. novembr? (\*)

Nodok?i – Sest? PVN direkt?va – Atbr?vojumi no nodok?a – 13. panta B da?as f) apakšpunkts – Der?bas, loterijas un citas azartsp?les – Nodok?u neitralit?tes princips – Meh?niskais bingo ar laimesta izmaksu skaidr? naud? (“mechanised cash bingo”) – Azartsp??u autom?ti – Administrat?v? prakse, kas atk?pjas no ties?bu aktiem – Aizst?v?bas pamats, kas balst?ts uz pien?c?gu r?p?bu (“due diligence”)

Apvienot?s lietas C?259/10 un C?260/10

par l?gumiem sniegt prejudici?lu nol?mumu saska?? ar LESD 267. pantu, ko *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* (Apvienot? Karaliste) un *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Apvienot? Karaliste) iesniedza ar l?mumiem, kas pie?emti 2010. gada 20. un 19. apr?l? un kas Ties? re?istr?ti 2010. gada 26. maij?, tiesved?b?s

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

pret

### **The Rank Group plc.**

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents) un D. Šv?bi [*D. Šváby*],

?ener?ladvok?ts ?. Bots [*Y. Bot*],

sekret?rs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2011. gada 30. j?nija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *The Rank Group plc* v?rd? – K. Leisoks [*K. Lasok*], QC, un V. Slouena [*V. Sloane*], *barrister*, ko pilnvarojis P. Drinkvoters [*P. Drinkwater*], *solicitor*,

– Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – S. Hetavejs [*S. Hathaway*], p?rst?vis, kam pal?dz Dž. Perecs [*G. Peretz*], *barrister*,

– Eiropas Komisijas v?rd? – R. Li?ls [*R. Lya*], p?rst?vis,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

### **Spriedums**

1 L?gumi sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par nodok?u neitralit?tes principa interpret?ciju Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), 13. panta B da?as f) apakšpunkta kontekst?.

2 Šie l?gumi izteikti saist?b? ar div?m tiesved?b?m starp *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpm?k tekst? – “*Commissioners*”) un *The Rank Group plc* (turpm?k tekst? – “*Rank*”) par to, ka *Commissioners* noraid?ja *Rank* piepras?jumu atmaks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”), ko t? bija samaks?jusi par pakalpojumiem, kas sniegti saist?b? ar noteikt?m sp?l?m laik? no 2002. l?dz 2005. gadam.

### **Atbilstoš?s ties?bu normas**

*Savien?bas tiesiskais regul?jums*

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 katrai šādai rīcībai".

4 Šīs direktīvas 13. pantā ar virsrakstu "Atbrīvojumi valsts teritorijā" ir noteikts:

"[..]

B. Citi atbrīvojumi

Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstīs atbrīvo tādā mērītās 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, kādā 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 šā likuma 9. pielikumā.

6 Šā 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. piezīmes ir noteiktas:

"1) 1. punktā neietilpst:

a) [..]

b) tiesību piedalīties spēlēs 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) Jādzina "Azartspēles" nozīme ir tāda pati kā 1968. gada Azartspēļu likumā [..].

3) "Azartspēļu iekārta" nozīmē iekārtu, attiecībā uz kuru ir iestājušies šādi nosacījumi:

- a) t? ir projekt?ta vai piel?gota t?d?j?di, lai ar t?s pal?dz?bu sp?l?tu azartsp?li; un
- b) sp?l?t?js izdara iemaksu, lai sp?l?tu, izmantojot iek?rtu (ja vien vi?am nav iesp?jas sp?l?t bez maksas t?d??, ka vi?s ir veiksm?gi sp?l?jis iepriekš), vai nu ievietojot mon?tu vai žetonu [kopš 2003. gada – mon?tu, žetonu vai citu priekšmetu] iek?rt?, vai ar? k?d? cit? veid?; un
- c) laim?šanas iesp?jas sp?l? tiek noteiktas ar pašu iek?rtu.”

Tiesiskais regul?jums par azartsp?l?m un der?b?m

8 1968. gada Azartsp??u likuma 52. panta 1. punkt?, redakcij?, k?da bija sp?k? pamata lietas apst?k?u norises laik? (turpm?k tekst? – “1968. gada Azartsp??u likums”), bija paredz?ts, ka š? likuma m?r?iem termins “sp?l?t” (*gaming*) noz?m? azartsp?les sp?l?šanu ar m?r?i laim?t naudu vai balvu ar naudisku v?rt?bu, un v?rds “autom?ts” (*machine*) ietv?ra visas iek?rtas.

9 Min?t? likuma 26. panta 1. un 2. punkt? bija noteikts:

“1. Likuma da?a [III da?a] ir piem?rojama jebkurai iek?rtai, kas

- a) projekt?ta vai piel?gota t?d?j?di, lai ar t?s pal?dz?bu sp?l?tu azartsp?li, un
- b) kurai ir sprauga vai cita aile, lai taj? ievietotu naudu vai naudas v?rt?bas – skaidras naudas vai žetonu veid?.

2. Iepriekš?j? punkt? nor?de uz azartsp?les sp?l?šanu, izmantojot iek?rtu, ietver azartsp?les sp?l?šanu, da??ji izmantojot iek?rtu un da??ji – ar citiem l?dzek?iem, tad (un tikai tad), ja laim?šanas iesp?jas sp?l? tiek noteiktas ar pašu iek?rtu.”

10 Ja iek?rta atbilda “azartsp??u iek?rtas” defin?cijai, to var?ja ekspluat?t vien?gi atbilstoši licenc?t?s telp?s un saska?? ar nosac?jumiem attiec?b? uz likmju un laimestu apm?ru, k? ar? iek?rtu skaitu viet?. Ja veikt? darb?ba, izmantojot noteiktu iek?rtu bija “sp?le”, ta?u iek?rta min?tajai defin?cijai neatbilda, t?s izmantošanu regul?ja citas ties?bu normas, paredzot ar? citus ierobežojumus no likmju un laimestu viedok?a.

11 Savuk?rt darb?bas, kas tika uzskat?tas par der?b?m, regul?ja 1963. gada Likums par der?b?m, sp?l?m un loterij?m (*Betting, Gaming and Lotteries Act 1963*). Ja klients v?l?j?s nosl?gt der?bas, tam bija j?v?ršas viet?s, attiec?b? uz kur?m bija izsniegta licence der?bu pie?emšanai (licenc?t?s der?bu a?ent?ras [*licensed betting offices*], turpm?k tekst? – “LBO”).

12 Vieta var?ja sa?emt licenci vai nu der?bu pie?emšanai, vai azartsp?l?m. Turkl?t nosac?jumi, lai var?tu sa?emt licenci, un tiesiskais regul?jums, kas bija piem?rojams licenc?taj?m viet?m, atš??rs it ?paši attiec?b? uz alkohola p?rdošanu un darba laiku. Der?bas var?ja pie?emt vien?gi LBO, un azartsp?les var?ja organiz?t tikai kazino, krogos/b?ros, bingo z?l?s un sp??u z?l?s.

### **Pamata lietas un prejudici?lie jaut?jumi**

13 *Rank* p?rst?v PVN grupu, tai pieder daudz bingo klubu un kazino Apvienotaj? Karalist?, kuros klientiem ir pieejami “meh?niskie bingo ar laimesta izmaksu skaidr? naud?” (“mechanised cash bingo”, turpm?k tekst? – “*mc?bingo*”) un sp??u autom?ti.

14 P?c tam, kad t? bija *Commissioners* pazi?ojusi un samaks?jusi PVN par pakalpojumiem, kas sniegti, izmantojot *mc?bingo* un sp??u autom?tus, *Rank* c?la divas pras?bas *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 spēru 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 spēru automātiem parādīta atšķirīga attieksme tiesiskajā regulājumā par PVN, lai arī tie ir salīdzināmi, pat identiski no patērētāja viedokļa, un ka attiecīgi, noteikta veida *mc?bingo* un spēru automātus pielikot ar nodokli, esot pārkāpts nodokļu neitralitātes princips.

#### *Prasība attiecībā uz “mc?bingo”*

16 *Mc?bingo* tika spēlētā vairāku secīgu spēļu. Lai arī likmes tika izsludinātas iepriekš, laimesta summa, kas bija atkarīga no spēlētāju skaita konkrētā spēlī, varēja mainīties vienā spēļu blokā un pat vienas spēles pirmajā daļā un nebija spēlētājiem obligāti zināma brīdī, kad tie izdarīja likmes.

17 Pamata lietas daļēni 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 mērciņiem. Savukārt, ja viens no šiem diviem nosacījumiem nebija izpildīts, attiecīgā spēle no šā 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 pārsūdzāja *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*.

#### *Prasība attiecībā uz spēru automātiem*

19 Attiecībā uz spēru 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 spēru automāti, ko izmanto *Rank* un kas tiek uzskatīti par šādam azartspēļu iekārtnam, kam vienlaikus piemērojama 1968. gada Azartspēļu likuma III daļa (turpmāk tekstā – “III daļa automāti”), tiek pielīdzināti diviem citiem spēru automātu veidiem, it paši pamatojoties uz apstākli, vai laimēšanas iespējas pēc spēlētāja izmantotajiem automātiem 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 nejaušs atlases skaita ģenerators (“electronic random number generator”), kas fiziski iekārta spēlētāja izmantotajiem automātiem. 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 nejaušs atlases skaita ģeneratoru, kas tomēr ir novietots tajās pašās telpās, kur spēlētāju izmantotie termināli.

22 Otrās spēru automātu veids, ko izmanto salīdzinājumam, ir “fiksēto likmju derību

termini" ("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, ieviejojot kredītu termināli. Notikuma vai virtuālas spēles iznākums tika noteikts ar nejaušās atlases skaitļa ģeneratoru, kas novietots ārpus attiecīgā LBO telpām. Strīds par to, vai, ievierojot tiesību normas par azartspēļu regulējumu, noteikti formāti, kas pieejami FOBT, ir va "derība" vai "spēlēt", netika atrisināts ar spriedumu, jo attiecīgā lietā dalībnieki noslēdza mierīgumu. Tā kā FOBT neatbilda "azartspēļu iekārtas" definīcijai PVN tiesību izpratnē, tie bija atbrīvoti no šā nodokļa. Tomēr tie bija apliekami ar vispārīgo nodokli, ar ko apliek 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 tiesību aktiem.

24 Ar 2008. gada 19. augusta lēmumu *Tribunal* izlīma noteiktus strīdīgus 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.

25 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)*, konkrēti, apstrīdot, ka būtu pastāvīgi atbilstoša prakse, ka references iekārtas I tika atbrīvotas no PVN.

26 2009. gada 11. decembrī *Tribunal* nosprieda par labu *Rank* jautājumus, kas saskatījās bijā 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, ievierojot FOBT, kas no augstas abstrakcijas pakāpes bija līdzīgi III daļas automātiem no vairuma spēlētāju viedokļa. Abu veidu iekārtas vienrīši tiek uzskatītas par spēļu uz naudu iekārtām. Atšķirības esot vai nu nezināmas vairumam patērētāju, vai no to viedokļa nenozīmīgas.

27 *Commissioners* šo 2009. gada 11. decembra spriedumu ir pārsūdzējuši *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*. Šā pārsūdzība it pašā attiecās 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)* nolīma 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 vienas 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 savstarpēji, un/vai

c) tas, vai atšifrētais PVN režīms ir izraisījis konkurences izkropojumus?

2) Vai nodokļa maksājums, 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 samaksāt 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 iestādē 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 iestādē būtu skaidri un nepārprotami paziņojumi, ka references pakalpojums uzskatāms par atbrīvotiem no PVN;

b) vai ir nozīme apstāklim, ka tad, kad nodokļu iestādē bija izdarījis kādu paziņojumu, tai bija nepilnīga vai nepareiza izpratne par faktiem, kuriem ir nozīme saistībā ar pareizu PVN režīma piemērošanu references pakalpojumiem; un

c) vai ir nozīme apstāklim, ka attiecībā uz references pakalpojumiem nodokļa maksātājs nebija sniedzis PVN atskaites un nodokļu iestādē tās nebija pieprasījis, bet vēlāk nodokļu iestādē ir mēģinājis piedzīt šo PVN, ievērojot parasto valsts tiesību s paredzēto noilgumu?

4) Ja atšifrētais nodokļu režīms izriet no valsts nodokļu iestāžu konsekventas prakses, kas balstīta uz vispārīgā izpratni par valsts tiesību aktu īsto nozīmi, vai nodokļu neitralitātes principa pārkāpuma esamību var ietekmēt tas, ka

a) nodokļu iestādes vēlāk ir grozījis 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 paņēmības, nepieaujamības principa ["estoppel"], tiesiskās drošības un atpakaļejoša spēka aizlieguma dēļ, un/vai noilguma dēļ?"

*Prejudiciālie jautājumi lietā C-260/10*

29 *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*, ar? uzskatot, ka t?s izskat?šan? esoš?s pamata lietas izn?kums ir atkar?gs no Savien?bas ties?bu interpret?cijas, nol?ma aptur?t lietas izskat?šanu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Gad?jum?, ja dal?bvalsts, ?stenojot savu diskrecion?ro varu atbilstoši Sest?s PVN direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunktam, ir aplikusi ar PVN noteiktus azartsp?l?m paredz?to iek?rtu veidus [“azartsp??u iek?rtas, uz kur?m attiecas III da?a”], bet ir saglab?jusi sp?k? atbr?vojumu no nodok?a attiec?b? uz cit?m š?d?m iek?rt?m (tostarp fiks?to likmju der?bu termin??iem *FOBT*) un ja tiek apgalvots, ka dal?bvalsts t?d?j?di esot p?rk?pusi nodok?u neitralit?tes principu, vai, sal?dzinot [azartsp??u iek?rtas, uz kur?m attiecas III da?a,] ar *FOBT*, ir i) izš?iroša noz?me vai ii) k?da noz?me apst?klim, ka

a) *FOBT* sniedz iesp?ju veikt darb?bas, kas saska?? ar valsts ties?bu aktiem ir uzskat?mas par “der?b?m” (vai darb?bas, ko attiec?gais regulators, ?stenojot savas regulatora pilnvaras, ir gatavs uzskat?t par “der?b?m” saska?? ar valsts ties?bu aktiem), un

b) [azartsp??u iek?rtas, uz kur?m attiecas III da?a,] sniedz iesp?ju veikt darb?bas, uz kur?m saska?? ar valsts ties?bu aktiem attiecas cita klasifik?cija, proti, “azartsp?les”,

un ka uz azartsp?l?m un der?b?m attiecas atš?ir?gi reglament?joši rež?mi saska?? ar dal?bvalsts ties?bu aktiem attiec?b? uz azartsp??u kontroli un reglament?šanu? Ja tas t? ir, k?das atš?ir?bas starp attiec?gajiem reglament?jošajiem rež?miem ir j??em v?r? valsts tiesai?

2) Nosakot, vai nodok?u neitralit?tes princips prasa piem?rot vien?du nodok?u rež?mu 1. jaut?jum? min?tajiem iek?rtu veidiem (*FOBT* un [azartsp??u iek?rtas, uz kur?m attiecas III da?a]), k?ds abstrakcijas l?menis ir j?izmanto valsts tiesai, nosakot, vai preces ir l?dz?gas? It ?paši, cik liel? m?r? ir j??em v?r? š?di aspekti:

a) l?dz?bas un atš?ir?bas maksim?li pie?aujamos likmju un laimestu apm?ros starp *FOBT* un [azartsp??u iek?rt?m, uz kur?m attiecas III da?a];

b) tas, ka ar *FOBT* var sp?l?t tikai noteikt? veida viet?s, attiec?b? uz kur?m ir izsniegta licence der?bu organiz?šanai un kuras atš?iras no viet?m, attiec?b? uz kur?m ir izsniegta licence azartsp?l?m, un turkl?t atš?iras t?m piem?rojamie regulat?vie ierobežojumi (lai gan *FOBT* un ne vair?k k? divas [azartsp??u iek?rtas, uz kur?m attiecas III da?a,] var tikt izvietotas sp?l?šanai vien? un taj? paša viet?, attiec?b? uz kuru ir izsniegta licence der?b?m);

c) tas, ka laimesta laim?šanas iesp?jas ar *FOBT* ir tieši saist?tas ar public?taj?m fiks?taj?m izredz?m, savuk?rt laim?šanas iesp?jas ar [azartsp??u iek?rt?m, uz kur?m attiecas III da?a,] noteiktos gad?jumos var?tu tikt main?tas ar ier?ci, kas noteikt? termi?? nodrošina konkr?tu ie??mumu procentu?lo sadal?jumu starp uz??m?ju un sp?l?t?ju;

d) l?dz?bas un atš?ir?bas form?tos, kas pieejami *FOBT* un [azartsp??u iek?rt?s, uz kur?m attiecas III da?a];

e) l?dz?bas un atš?ir?bas starp *FOBT* un [azartsp??u iek?rt?m, uz kur?m attiecas III da?a], mijiedarb?b?, kas var?tu notikt starp sp?l?t?ju un iek?rtu;

f) tas, vai vair?kums personu, kas sp?l?, izmantojot iek?rtas, zina par iepriekš min?tajiem aspektiem vai uzskata tos par t?diem, kuriem ir k?da noz?me, vai par svar?giem;

g) vai atš?ir?bas PVN rež?m? ir attaisnojamas ar k?du no iepriekš min?tajiem aspektiem?

3) Gad?jum?, ja dal?bvalsts, ?stenojot savu diskrecion?ro varu atbilstoši Sest?s PVN direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunktam, ir atbr?vojusi no PVN azartsp?les, bet ir aplikusi ar PVN noteiktu azartsp?l?m izmantojamo iek?rtu kategoriju:

a) vai princip? past?v pien?c?g?s r?p?bas aizst?v?ba, ko dal?bvalsts var izmantot pret apgalvojumu, ka š? dal?bvalsts esot p?rk?pusi nodok?u neitralit?tes principu; un

b) ja atbilde uz a) apakšpunkt? ietverto jaut?jumu ir apstiprinoša, k?diem faktoriem ir noz?me, nosakot, vai dal?bvalsts var izmantot min?to aizst?v?bu?”

30 Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2010. gada 9. augusta r?kojumu lietas C?259/10 un C?260/10 tika apvienotas rakstveida un mutv?rdu procesam, k? ar? sprieduma tais?šanai.

### Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

*Par pirm? jaut?juma b) un c) apakšpunktu liet? C?259/10*

31 Ar šo jaut?jumu *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* b?t?b? v?las noskaidrot, vai nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka atš?ir?bas PVN rež?m? attiec?b? uz divu no pat?r?t?ju viedok?a identisku vai l?dz?gu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vien?das pat?r?t?ja vajadz?bas, vai ar to vien pietiek, lai konstat?tu nodok?u neitralit?tes principa p?rk?pumu, vai ar? b?tu j?konstat?, ka faktiski past?v konkurence starp attiec?gajiem pakalpojumiem vai konkurences izkrop?ojums šo atš?ir?go rež?mu d??.

32 Saska?? ar past?v?go judikat?ru nodok?u neitralit?tes princips nepie?auj no PVN viedok?a atš?ir?gi izv?rt?t l?dz?gus pakalpojumus, starp kuriem past?v konkurence, t?tad attiec?b? uz š?d?m prec?m vai pakalpojumiem ir j?piem?ro vien?da PVN likme (it ?paši skat. 2001. gada 3. maija spriedumu liet? C?481/98 Komisija/Francija, *Recueil*, I?3369. lpp., 22. punkts; 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C?498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello*, Kr?jums, I?4427. lpp., 41. un 54. punkts, un 2008. gada 10. apr??a spriedumu liet? C?309/06 *Marks & Spencer*, Kr?jums, I?2283. lpp., 47. punkts, k? ar? 2011. gada 3. marta spriedumu liet? C?41/09 Komisija/N?derlande, Kr?jums, I?0000. lpp., 66. punkts).

33 No š? min?t? principa apraksta izriet, ka l?dz?gais divu pakalpojumu sniegšanas raksturs noz?m? sekas, ka tie savstarp?ji konkur?.

34 L?dz ar to faktiska konkurences starp divu pakalpojumu sniegšanu past?v?šana nav autonomas un papildinošas nosac?jums, lai past?v?tu nodok?u neitralit?tes principa p?rk?pums, ja attiec?go pakalpojumu sniegšanas ir identiskas vai l?dz?gas no pat?r?t?ja viedok?a un apmierina vien?das pat?r?t?ja vajadz?bas (šaj? zi?? skat. 2003. gada 23. oktobra spriedumu liet? C?109/02 Komisija/V?cija, *Recueil*, I?12691. lpp., 22. un 23. punkts, k? ar? 2005. gada 17. febru?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?453/02 un C?462/02 *Linneweber* un *Akritidis*, Kr?jums, I?1131. lpp., 19.–21., 24., 25. un 28. punkts).

35 Šis apsv?rums t?pat ir sp?k? attiec?b? uz konkurences izkrop?ojuma past?v?šanu. Apst?klis, ka divi identiski vai l?dz?gi pakalpojumi, kas apmierina vien?das vajadz?bas, ir pak?auti atš?ir?giem PVN rež?miem, princip? ietver konkurences izkrop?ojumu (šaj? zi?? skat. 2001. gada 29. marta spriedumu liet? C?404/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I?2667. lpp., 46. un 47. punkts, k? ar? 2007. gada 28. j?nija spriedumu liet? C?363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies*, Kr?jums, I?5517. lpp., 47.–51. punkts).

36 Iev?rojot iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirm? jaut?juma b) un c) punktu liet? C?259/10 ir j?atbild, ka nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar atš?ir?b?m PVN rež?m?

attiecībā uz divu no patērētāju viedokļa identisku vai līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vienas patērētāja vajadzības, pietiek, lai konstatētu šo principa pārkāpumu. Tātad, lai pastāvētu šāds pārkāpums, nav nepieciešams, lai turklāt faktiski pastāvētu konkurence starp attiecīgajiem pakalpojumiem vai konkurences izkropojums šo atširgo režīmu dēļ.

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

37 Ar šiem jautājumiem iesniedzītienes būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja divām azartspēlēm tiek piemēroti atširgo režīmi saistībā ar atbrīvojuma no PVN piešķiršanu saskaņā ar Sestās direktivas 13. panta B daļas f) apakšpunktu, nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ir jāņem vērā apstākļi, ka uz šīm divām azartspēlēm attiecas atširgošanas licenču kategorijas un atširgo tiesiskie režīmi attiecībā uz kontroli un reglamentāciju.

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 Šo 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 šo darbību 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 Direktivas 13. panta B daļas f) apakšpunkta formulējuma izriet, ka šajā tiesību normā dalībvalstīm ir atstāta plaša rēķināšanas brīvība attiecībā uz attiecīgo darījumu atbrīvošanu no nodokļa vai aplikšanu ar nodokli, jo tajā šīm valstīm ir atļauts noteikt noteikumus un ierobežojumus, kuriem var tikt pakāpta šo 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 pakāpti PVN, tām jāievēro nodokļu neitralitātes princips, kas raksturo 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 šo sprieduma 32. punktā, šis princips liedz pret līdzīgiem pakalpojumiem izrādīt atširgo 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. pāc analoģijas 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP, Recueil*, I-973. lpp., 29. punkts), tomēr izvairoties no mēsliņģu nošķiršanas, kas balstītas uz nenozīmīgu atširgoību (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 vienādam vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāv šāds atširgošanas nozīmīgs veids neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto 2001. gada 3. maija spriedumu lietā Komisija/Francija, 27. punkts, un pāc analoģijas 1995. gada 11. augusta spriedumu apvienotajā lietā C-367/93 līdz C-377/93 *Rodgers u.c., Recueil*, I-2229. lpp., 27. punkts, kā arī 2002. gada 27. februāra spriedumu lietā C-302/00 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2055. lpp., 23. punkts).

45 Saska?? ar past?v?go judikat?ru nodok?u neitralit?tes principam PVN iekas?šanas jom? ir pret?ja likum?gu un nelikum?gu dar?jumu nodal?šana (it ?paši skat. 1988. gada 5. j?lija spriedumu liet? 269/86 *Mol, Recueil*, 3627. lpp., 18. punkts; 1999. gada 29. j?nija spriedumu liet? C?158/98 *Coffeeshop "Siberië"*, *Recueil*, I?3971. lpp., 14. un 21. punkts, k? ar? 2006. gada 6. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?439/04 un C?440/04 *Kittel* un *Recolta Recycling*, Kr?jums, I?6161. lpp., 50. punkts). Tiesa no t? secin?ja, ka dal?bvalstis nevar atbr?vojumu attiecin?t vien?gi uz likum?g?m azartsp?l?m (iepriekš min?tais spriedums liet? *Fischer*, 28. punkts). L?dz ar to azartsp?les ?stenošanas likum?gais vai nelikum?gais raksturs nevar tikt ?emts v?r?, v?rt?jot divu azartsp??u l?dz?bu.

46 T?pat no Tiesas judikat?ras izriet, ka, lai nov?rt?tu, vai azartsp?les vai azartsp??u iek?rtas ir l?dz?gas, ražot?ja vai pakalpojumu sniedz?ja identit?tei un juridiskajai formai, k?d? tas realiz? savas darb?bas, princip? nav noz?mes (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Linneweber* un *Akritidis*, 25. un 29. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

47 Turkl?t no min?t? sprieduma, it ?paši t? 29. un 30. punkta izriet, ka atš?ir?b?m starp krogiem/b?riem un sp??u z?l?m, no vienas puses, un licenc?tiem kazino, no otras puses, cikt?l tas attiecas uz apst?k?iem, k?dos ir pieejamas azartsp?les, konkr?t?k, ?eogr?fisk? pieejam?ba, darba laiki un atmosf?ra, nav noz?mes attiec?b? uz min?to azartsp??u l?dz?bu.

48 Visbeidzot saska?? ar iepriekš min?t? sprieduma liet? *Fischer* 29. un 30. punktu apst?klis, ka tikai viens no diviem azartsp??u veidiem ir pak?auts nesaska?otajam nodoklim, nevar attaisnot secin?jumu, ka šie azartsp??u veidi nav l?dz?gi. Faktiski PVN kop?j? sist?ma tiktu izkrop?ota, ja dal?bvalstis var?tu piel?got t?s piem?rošanu, ?emot v?r? citu neharmoniz?tu nodok?u past?v?šanu.

49 No t? izriet, ka atš?ir?b?m tiesiskaj? rež?m?, uz kur?m atsaukuš?s iesniedz?jtiesas, nav noz?m?s, v?rt?jot attiec?go azartsp??u l?dz?bu.

50 Š?du izn?kumu neliek apšaub?t apst?klis, ka noteiktos iz??muma gad?jumos Tiesa ir atzinusi, ka, iev?rojot attiec?g?s jomas specifiskos apst?k?us, atbilstoš? tiesisk? regul?juma atš?ir?bas un juridisk? rež?ma, kas reglament? attiec?go pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, atš?ir?bas, t?das k? tas, vai par z?l?m ir vai nav sa?emama kompens?cija vai ar? vai pakalpojuma sniedz?js k? nodok?a maks?t?js ir pak?auts pien?kumam sniegt univers?lu pakalpojumu, var izrais?t noš?iršanu no pat?r?t?ja viedok?a, raugoties no t? paša vajadz?bu apmierin?šanas viedok?a (skat. iepriekš min?to 2001. gada 3. maija spriedumu liet? Komisija/Francija, 27. punkts, k? ar? 2009. gada 23. apr??a spriedumu liet? C?357/07 *TNT Post UK*, Kr?jums, I?3025. lpp., 38., 39. un 45. punkts).

51 Iev?rojot iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirm? jaut?juma a) punktu liet? C?259/10 un uz pirmo jaut?jumu liet? C?260/10 ir j?sniedz atbilde, ka gad?jum?, ja div?m azartsp?l?m tiek piem?roti atš?ir?gi rež?mi saist?b? ar atbr?vojuma no PVN pieš?iršanu saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunktu, nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka nav j??em v?r? apst?klis, ka uz š?m div?m azartsp?l?m attiecas atš?ir?gas licen?u kategorijas un atš?ir?gi tiesiskie rež?mi attiec?b? uz kontroli un reglament?šanu.

*Par otro jaut?jumu liet? C?260/10*

52 Ar šo jaut?jumu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* b?t?b? v?las noskaidrot, vai, lai nov?rt?tu, iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu, vai divi sp??u autom?ti ir l?dz?gi un tiem piem?rojams vien?ds PVN rež?ms, ir j??em v?r? atš?ir?bas maksim?li pie?aujamos likmju un laimestu apm?ros, atš?ir?bas attiec?b? uz pieejamajiem form?tiem un atš?ir?bas sp?l?t?ju un

sp??u automaš?nas mijiedarb?bas iesp?j?s.

53 Vispirms ir j?konstat? – lai Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunkts un ar šo ties?bu normu dal?bvalst?m pieš?irt? r?c?bas br?v?ba, kas min?ta š? sprieduma 40. punkt?, nezaud?tu savu lietder?go iedarb?bu, nodok?u neitralit?tes princips nevar tikt interpret?ts t?d?j?di, ka visas der?bas, loterijas un citas azartsp?les ir j?uzskata par l?dz?giem pakalpojumiem š? principa izpratn?. L?dz ar to dal?bvalsts var ierobežot PVN atbr?vojumu, attiecinot to tikai uz noteikt?m azartsp??u form?m (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Leo-Libera*, 35. punkts).

54 No min?t? sprieduma izriet, ka šis princips nav p?rk?pts gad?jum?, kad dal?bvalsts ar PVN apliek pakalpojumu, kas sniegti, izmantojot sp??u autom?tus, vienlaikus no t? atbr?vojot der?bas par zirgu skriešan?s sac?kst?m, der?bas ar fiks?tu reitingu [“*Fixed?odds der?bas*”], k? ar? loterijas un izlozes (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Leo-Libera*, 9., 10. un 36. punkts).

55 Tom?r, lai neliegtu nodok?u neitralit?tes principam t? noz?mi un neizkrop?otu kop?jo PVN sist?mu, atš?ir?gi PVN rež?mi nevar b?t pamatoti ar strukt?ras deta?u atš?ir?b?m, k?rt?bas vai noteikumu atš?ir?b?m attiec?gaj?s azartsp?l?s, kas visas ietilpst vien? azartsp??u kategorij?, t?d? k? sp??u autom?ti.

56 No š? sprieduma 43. un 44. punkta izriet, ka t?du azartsp??u, kas pak?autas daž?diem nodok?iem, l?dz?g? rakstura noteikšana, kas ir j?veic valsts tiesnesim (šaj? zi?? skat. 2006. gada 27. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s C?443/04 un C?444/04 *Solleveld un van den Hout-van Eijnsbergen*, Kr?jums, l?3617. lpp., 42. un 45. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 48. punkts), ir j?veic no vidusm?ra pat?r?t?ja viedok?a un ?emot v?r? atbilstošos vai noz?m?gos elementus, kas var noz?m?gi iespaidot t? l?mumu sp?l?t vienu vai otru sp?li.

57 Šaj? sakar? relat?v?s atš?ir?bas attiec?b? uz minim?lo un maksim?lo pie?aujamo likmju un laimestu apm?riem, iesp?j?m laim?t, pieejamajiem form?tiem un mijiedarb?bas starp sp?l?t?ju un autom?tu iesp?ju var b?t iev?rojams iespaids uz vidusm?ra pat?r?t?ja l?mumu, jo azartsp??u galven? pievilc?ba ir saist?ta ar laimesta iesp?ju.

58 Iev?rojot iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu liet? C?260/10 ir j?atbild, ka, lai, iev?rojot nodok?u neitralit?tes principu, nov?rt?tu, vai divi sp??u autom?tu veidi ir l?dz?gi un prasa vien?da PVN rež?ma piem?rošanu, ir j?p?rbauda, vai min?to veidu izmantošana ir l?dz?ga no vidusm?ra pat?r?t?ja viedok?a un atbilst t?m paš?m pat?r?t?ja vajadz?b?m, un jaut?jumi, kas šaj? sakar? ir j??em v?r? ir ar? likmju un laimestu minim?lais un maksim?lais pie?aujamais apm?rs, k? ar? laimesta iesp?jas.

*Par otro jaut?jumu liet? C?259/10*

59 Ar otro jaut?jumu liet? C?259/10 *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* b?t?b? v?las noskaidrot, vai nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?js var pras?t atl?dzin?t PVN, kas samaks?ts par noteiktiem pakalpojumiem, atsaucoties uz š? principa p?rk?pumu, ja attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u iest?des praks? ir pret l?dz?giem pakalpojumiem attiekuš?s k? pret atbr?votu pakalpojumu, lai ar? tie nav atbr?voti no PVN saska?? ar atbilstošo valsts tiesisko regul?jumu.

60 Šis jaut?jums attiecas uz argumentu, ko pamata liet? izvirz?juši *Commissioners*, saska?? ar kuru III da?as?autom?tu aplikšana nep?rk?pa nodok?u neitralit?tes principu, iev?rojot, ka saska?? ar 1994. gada PVN likuma ties?bu norm?m references iek?rtas l?v?l jo vair?k nebija atbr?votas no

PVN, lai ar? tie atzina, ka gados, kas apskat?ti pamata liet?, nav iekas?juši PVN par š?m iek?rt?m.

61 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, nodok?u neitralit?tes princips ir veids, k?d? Kopien? likumdev?js ir p?rnesis vienl?dz?gas attieksmes principu uz PVN jomu (it ?paši skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet? C?174/08 *NCC Construction Danmark*, Kr?jums, I?10567. lpp., 41. punkts, un 2010. gada 10. j?nija spriedumu liet? C?262/08 *CopyGene*, Kr?jums, I?5053. lpp., 64. punkts).

62 Lai ar? p?rvaldei, kas seko visp?r?jam principam, š? prakse var b?t saistoša (šaj? zi?? skat. 1987. gada 21. janv?ra spriedumu liet? 268/84 *Ferriera Valsabbia*/Komisija, 353. lpp., 14. un 15. punkts, k? ar? 2005. gada 28. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?189/02 P, C?202/02 P, no C?205/02 P l?dz C?208/02 P un C?213/02 P *Dansk Rørindustri u.c.*/Komisija, Kr?jums, I?5425. lpp., 211. punkts), tom?r vienl?dz?gas attieksmes princips ir j?saska?o ar tiesiskuma principa iev?rošanu, saska?? ar kuru neviens sav? lab? nevar atsaukties uz p?rk?pumu, kurš ir izdar?ts cita lab? (šaj? zi?? skat. 1984. gada 9. oktobra spriedumu liet? 188/83 *Witte*/Parlaments, *Recueil*, 3465. lpp., 15. punkts; 1985. gada 4. j?lija spriedumu liet? 134/84 *Williams/Rev?zijas pal?ta*, *Recueil*, 2225. lpp., 14. punkts, k? ar? 2011. gada 10. marta spriedumu liet? C?51/10 P *Agencja Wydawnicza Technopol/ITSB*, Kr?jums, I?0000. lpp., 75. un 76. punkts).

63 No t? izriet, ka nodok?a maks?t?js nevar pras?t, lai noteikts pakalpojums tiktu pak?auts t?dam pat nodok?a rež?mam k? cits pakalpojums, ja šis p?d?jais rež?ms neatbilst atbilstošajam valsts tiesiskajam regul?jumam.

64 L?dz ar to uz otro jaut?jumu liet? C?259/10 ir j?atbild, ka nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?u maks?t?js nevar pras?t atmaks?t PVN, kas samaks?ts par noteiktiem pakalpojumiem, atsaucoties uz š? principa p?rk?pumu, ja attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u iest?des praks? pret l?dz?giem pakalpojumiem attiekuš?s k? pret atbr?votiem pakalpojumiem, lai ar? tie nav bijuši atbr?voti no PVN saska?? ar atbilstoši valsts tiesisko regul?jumu.

65 ?emot v?r? šo atbildi, uz trešo un ceturto jaut?jumu, kas uzdoti liet? C?259/10, atbilde nav j?sniedz.

*Par trešo jaut?jumu liet? C?260/10*

66 Ar šo jaut?jumu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* b?t?b? v?las zin?t, vai nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts, kas izmantojusi r?c?bas br?v?bu, ko pieš?ir Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunkts, un atbr?vojusi no PVN jebk?du iesp?ju sp?l?t azartsp?les pieš?iršanu, no š? atbr?vojuma izsl?dzot iek?rtu kategoriju, kas atbilst noteiktiem krit?rijiem, var iebilst pret uz š? principa p?rk?pumu balst?to l?gumu atl?dzin?t PVN, atsaucoties uz faktu, ka t? ir rea??jusi ar pien?c?gu r?p?bu uz š? jaun? iek?rtu veida, kas neatbilst šiem krit?rijiem, ieviešanu.

67 Šis jaut?jums attiecas uz *Commissioners* argumentu, saska?? ar kuru pamata liet? apskat?to valsts ties?bu normu pie?emšanas br?d?, izsl?dzot III da?as?autom?tus no PVB atbr?vojuma azartsp?l?m, nepast?v?ja l?dz?gi sp??u autom?ti, kas bija atbr?voti no nodok?a. Atš?ir?ba attieksm? pret l?dz?giem autom?tiem esot radusies tikai p?c tam, jauna veida sp??u autom?ta att?st?šanas rezult?t?, par kuru nodok?u iest?des esot var?jušas uzzin?t tikai noteiktu laika periodu p?c t?s p?rdošanas uzs?kšanas. P?c tam Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot? karaliste esot r?kojusies ar pien?c?go r?p?bu, sapr?t?g? termi?? pie?emot atbilstošus pas?kumus, lai izbeigtu atš?ir?go nodok?u rež?mu.

68 Šaj? sakar? vispirms ir j?atg?dina, ka, gad?jumos, kad nosac?jumi un ierobežojumi, ko

dal?bvalsts nosaka attiec?b? uz azartsp??u atbr?vošanu no PVN, ir pretrun? ar nodok?u neitralit?tes principu, š? dal?bvalsts nevar pamatoties uz š?diem nosac?jumiem un ierobežojumiem, lai atteiktu š?du sp??u organiz?t?jam atbr?vošanu no nodok?a, ko vi?š var le?it?mi piepras?t saska?? ar Sesto direkt?vu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Linneweber* un *Akritidis*, 37. punkts).

69 T?d?j?di Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunktam ir tieša iedarb?ba t?d? zi??, ka azartsp??u vai sp??u autom?tu organiz?t?js var atsaukties uz to valsts ties?s, lai nepie?autu t?du valsts ties?bu normu piem?rošanu, kas nav sader?gas ar šo noteikumu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Linneweber* un *Akritidis*, 38. punkts).

70 Š?da direkt?vas ties?bu normas tieša iedarb?ba nav atkar?ga ne no attiec?g?s dal?bvalsts ar nodomu vai aiz neuzman?bas izdar?tas prettiesiskas darb?bas, transpon?jot attiec?go direkt?vu, ne ar? no pietiekami b?tiska Savien?bas ties?bu p?rk?puma past?v?šanas (šaj? zi?? skat. 2002. gada 11. j?lija spriedumu liet? *C?62/00 Marks & Spencer, Recueil*, I?6325. lpp., 25. un 27. punkts; 2004. gada 5. oktobra spriedumu apvienotaj?s liet?s no *C?397/01 I?dz C?403/01 Pfeiffer u.c., Kr?jums*, I?8835. lpp., 103. punkts, k? ar? iepriekš min?to 2008. gada 10. apr??a spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 36. punkts).

71 Turkl?t ir j??em v?r? apst?klis, ka saska?? ar atbilstošo valsts tiesisko regul?jumu jebk?du iek?rtu likmju likšanai vai azartsp??u sp?l?šanai pieg?de princip? bija atbr?vota no PVN, iz?emot t?du azartsp??u iek?rtu pieg?di, kuras atbilst noteiktiem krit?rijiem. Š?du ierobežojošu krit?riju noteikšana liedz dal?bvalstij apgalvot, ka t? tic?ja, ka nepast?v?ja t?das iek?rtas, kas atbilda šiem krit?rijiem, un ka tai pat nebija j?apsver š?du iek?rtu att?st?šanas iesp?ja.

72 Turkl?t no l?muma uzdot prejudici?los jaut?jumus un no Apvienot?s Karalistes vald?bas apsv?rumiem izriet, ka *Gaming Board*, azartsp??u regulators un t?tad attiec?g?s dal?bvalsts administrat?va vien?ba, bija inform?ta par sp??u autom?tu past?v?šanu jau pirms to komerci?l?s izmantošanas.

73 Iev?rojot šos apst?k?us, nevar piekrist *Commissioners* argumentam, kas balst?ts uz to, ka nodok?u iest?des tikai v?l?k uzzin?ja par to past?v?šanu, lai pamatotu atš?ir?go attieksmi pret šiem diviem sp??u autom?tu veidiem noteikt? laika period?.

74 L?dz ar to uz trešo jaut?jumu liet? *C?260/10* ir j?atbild, ka nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalsts, kas izmantojusi r?c?bas br?v?bu, ko pieš?ir Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunkts, un atbr?vojusi no PVN jebk?du iesp?ju sp?l?t azartsp?les pieš?iršanu, no š? atbr?vojuma izsl?dzot iek?rtu kategoriju, kas atbilst noteiktiem krit?rijiem, nevar iebilst pret uz š? principa p?rk?pumu balst?to l?gumu atl?dzin?t PVN, atsaucoties uz faktu, ka t? ir rea??jusi ar pien?c?gu r?p?bu uz š? jaun? iek?rtu veida, kas neatbilst šiem krit?rijiem, ieviešanu.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

75 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

1) **nodok?u neitralit?tes princips ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar atš?ir?b?m pievienot?s v?rt?bas nodok?a rež?m? attiec?b? uz divu no pat?r?t?ju viedok?a identisku vai l?dz?gu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vien?das pat?r?t?ja vajadz?bas, pietiek, lai konstat?tu š? principa p?rk?pumu. T?tad, lai past?v?tu š?ds p?rk?pums, nav nepieciešams, lai turkl?t faktiski past?v?tu konkurence starp attiec?gajiem pakalpojumiem**



vai konkurences izkropojums šo atšķirīgo režīmu dēļ;

- 2) gadījumā, ja divām azartspēlīm 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 – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta B daļas f) apakšpunktu, nodokļa neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka nav jāņem vērā apstākļi, ka uz šīm divām azartspēlīm attiecas atšķirīgas licenču kategorijas un atšķirīgi tiesiskie režīmi attiecībā uz kontroli un reglamentāšanu;
- 3) lai, ievērojot nodokļa 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 jāatbild, kas šajā sakarā ir jāņem vērā, ir arī likmju un laimestu minimālais un maksimālais pieaujamais apmērs, kā arī laimesta iespējas;
- 4) nodokļa neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātājs nevar prasīt atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts par noteiktiem pakalpojumiem, atsaucoties uz šo principa pārķepumu, ja attiecīgās dalībvalsts nodokļa iestādes praksē pret līdzīgiem pakalpojumiem attiekušs kā pret atbrīvotiem pakalpojumiem, lai arī tie nav bijuši atbrīvoti no pievienotās vērtības nodokļa saskaņā ar atbilstošo valsts tiesisko regulējumu;
- 5) nodokļa neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts, kas izmantojusi rēķināšanas 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 šīs atbrīvojuma izslēdzot iekārtu kategoriju, kas atbilst noteiktiem kritērijiem, nevar iebilst pret uz šo principa pārķepumu balstīto līgumu atļauzināt pievienotās vērtības nodokli, atsaucoties uz faktu, ka tā ir reaģējusi ar pienācīgu rūpību uz šo jaunā iekārtu veida, kas neatbilst šiem kritērijiem, ieviešanu.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – angļu.