

Sujungtos bylos C-259/10 ir C-260/10

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

prieš

The Rank Group plc

(Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ir Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) prašymai priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas – Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčių – 13 straipsnio B skirsnio f punktas – Lažybos, loterijos ir kiti azartiniai lošimai – Mokesčių neutralumo principas – Mechanizuotas bingas, kai laimėjimai išmokami grynaisiais („mechanised cash bingo“) – Lošimo automatai – Nuo kokių nuostatų nukrypstanti administracinė praktika – Gynybos pagrindas, grindžiamas deramu rūpestingumu („due diligence“)

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Paslaugų teikimas – Dviejų, vartotojo požiūriu, identiškų ar panašių paslaugų skirtingas vertinimas – Mokesčių neutralumo principo pažeidimas

(Tarybos direktyva 77/388)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Atleidimas nuo mokesčių – Azartiniai lošimai – atleidimas nuo mokesčių – Valstybių narių teisė nustatyti atleidimo nuo mokesčių sąlygas ir apribojimus – Ribos – Mokesčių neutralumo principo laikymasis

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio f punktas)

3. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Atleidimas nuo mokesčių – Azartiniai lošimai – atleidimas nuo mokesčių – Valstybių narių teisė nustatyti atleidimo nuo mokesčių sąlygas ir apribojimus – Ribos – Mokesčių neutralumo principo laikymasis

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio f punktas)

4. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Atleidimas nuo mokesčių – Azartiniai lošimai – atleidimas nuo mokesčių – Valstybių narių teisė nustatyti atleidimo nuo mokesčių sąlygas ir apribojimus – Ribos – Mokesčių neutralumo principo laikymasis

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio f punktas)

5. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Atleidimas nuo mokesčių – Azartiniai lošimai – atleidimas nuo mokesčių – Valstybių narių teisė nustatyti atleidimo nuo mokesčių sąlygas ir apribojimus – Ribos – Mokesčių neutralumo principo laikymasis

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio f punktas)

1. Mokesių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad skirtingo dviejų, vartotojo požiūriu, identiškų ar panašių paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, vertinimo pridėtinės vertės mokesio atžvilgiu pakanka, kad būtų nustatytas šio principo pažeidimas. Todėl toks pažeidimas nereikalauja, kad, be to, būtų nustatytas faktinis konkurencijos tarp šių paslaugų buvimas arba konkurencijos iškreipimas dėl minėto skirtingo vertinimo.

(žr. 36 punktą, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Esant skirtingam dviejų azartinio lošimų vertinimui, kiek tai susiję su atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesio suteikimu pagal Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 13 straipsnio B skirsnio f punktą, mokesių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad nereikia atsižvelgti į tai, jog šie du lošimai priklauso skirtingoms licencijų kategorijoms ir jiems taikoma skirtinga teisinė tvarka kontrolės ir reguliavimo srityje.

Šia nuostata valstybės narės buvo palikta didelė diskrecija atleisti atitinkamus sandorius nuo mokesio arba juos apmokestinti, nes ja šioms valstybėms leidžiama nustatyti galimas šio atleidimo nuo mokesio sąlygas ir apribojimus su sąlyga, kad laikomasi mokesių neutralumo principo.

Nagrinėjant dviejų azartinio lošimų, kurių skirtingas vertinimas gali reikšti mokesių neutralumo principo pažeidimą, panašumų yra nesvarbūs tokie veiksniai kaip teisėtas ar neteisėtas azartinio lošimų organizavimo pobūdis, lošimų organizatorių ir lošimo automatų eksploatuojančių asmenų tapatybė ir teisinė forma, kurios būdami jie vykdo veiklą. Tai taikytina ir skirtumams, egzistuojantiems tarp, pirma, užėigų ir (arba) barų bei lošimo salonų ir, antra, licencijuotų kazino, kiek tai susiję su aplinka, kurioje siūlomi azartiniai lošimai, visų pirma prieinamumu teritoriniu ir laiko atžvilgiais bei atmosfera. Galiausiai tai, kad tik vienai iš dviejų lošimų rūšių taikomas nesuderintas mokestis, taip pat negali pateisinti išvados, jog šios lošimų rūšys yra nepanašios.

(žr. 40, 41, 45–48, 51 punktus, rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. Siekiant mokesių neutralumo principo atžvilgiu įvertinti, ar dvi lošimo automatų rūšys yra panašios ir pridėtinės vertės mokesio atžvilgiu turi būti vertinamos vienodai, reikia patikrinti, ar šių rūšių naudojimas, vidutinio vartotojo požiūriu, yra panašus ir tenkina tuos pačius jo poreikius, o aplinkybės, į kurias šiuo atžvilgiu gali būti atsižvelgiama, yra visų pirma mažiausios ir didžiausios statomos sumos ir laimėjimai, taip pat tikimybės laimėti.

(žr. 58 punktą, rezoliucinės dalies 3 punktą)

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

Iš tiesų, net jei viešojoji administracija, vadovaudamasi bendra praktika, gali būti šios praktikos saistoma, tačiau vienodo požiūrio principas, kuris pridėtinės vertės mokesio srityje išreiškiamas mokesių neutralumo principu, turi derėti su teisėtumo laikymusi, o tai reiškia, kad niekas negali savo naudai remtis neteisėtumu, padarytu kito asmens naudai. Iš to matyti, kad mokesių mokėtojas negali reikalauti, jog tam tikrai paslaugai būtų taikomas toks pat mokestinis vertinimas

kaip kitai paslaugai, kai toks vertinimas neatitinka taikytinų nacionalinių teisės aktų.

(žr. 61–64 punktus, rezoliucinės dalies 4 punktą)

5. Mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad valstybės narė, kuri pasinaudojo Šeštosios direktyvos 77/388 d. 1 valstybės narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 13 straipsnio B skirsnio f punktu suteikta diskrecija ir atleido nuo pridėtinės vertės mokesčio bet kokią priemonę, skirtą azartiniam lošimams lošti, suteikimą, tačiau neatleido vienos tam tikrus kriterijus atitinkančių automatų kategorijos, atsakydama į šio principo pažeidimu grindžiamą prašymą grąžinti pridėtinės vertės mokestį, negali remtis tuo, kad ji su deramu rūpestingumu reagavo į naujos, šie kriterijai neatitinkančios automatinės rėšies atsiradimą.

Toks tiesioginis direktyvos nuostatos, kaip antai Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio f punkto, veikimas nepriklauso nei nuo atitinkamos valstybės narės perkeliant atitinkamą direktyvą padarytos tyčinės klaidos ar nerūpestingumo buvimo, nei nuo pakankamai rimto Sąjungos teisės pažeidimo buvimo. Todėl azartinio lošimo organizatorius arba azartinio lošimo automatinis eksploatuotojas nacionaliniuose teismuose gali remtis minėta nuostata, siekdamas išvengti šios nuostatos neatitinkančių vidaus teisės normų taikymo.

(žr. 69, 70, 74 punktus, rezoliucinės dalies 5 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. lapkričio 10 d. (*)

„Apmokestinimas – Šeštoji PVM direktyva – Atleidimas nuo mokesčio – 13 straipsnio B skirsnio f punktas – Lažybos, loterijos ir kiti azartiniai lošimai – Mokesčių neutralumo principas – Mechanizuotas bingas, kai laimėjimai išmokami grynaisiais („mechanised cash bingo“) – Lošimo automatai – Nuo įstatymų nuostatų nukrypstanti administracinė praktika – Gynybos pagrindas, grindžiamas deramu rūpestingumu („due diligence“)

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

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

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

prieš

The Rank Group plc

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von

Danwitz (pranešėjas) ir D. Šváby,

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *The Rank Group plc*, atstovaujamos QC K. Lasok ir baristerio V. Sloane, įgaliotų solisitoriaus P. Drinkwater,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Hathaway, padedamo baristerio G. Peretz,

– Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su mokesčių neutralumo principo aiškinimu taikant 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio f punktą.

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 13 straipsnyje „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ nurodyta:

„<...>

B. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai

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

<...>

f) lažybas, loterijas ir kitas azartinių lošimų formas, laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytą sąlygą ir apribojimą;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

Su PVM susiję teisės aktai

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

6 Šio 9 priedo 4 grupės „Lažybos, lošimai ir loterijos“ 1 punkte buvo numatyta, kad nuo mokesčio atleidžiamas bet koks priemonis, skirtas dalyvauti lažybose ar azartiniams lošimams lošti, suteikimas.

7 Šios 4 grupės 1–3 pastabose buvo nurodyta:

„1. 1 punktas neapima:

<...>

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

<...>

d) žaidimų automato suteikimo.

<...>

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

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

a) jis sukurtas arba pritaikytas naudoti kaip priemonė azartiniams lošimams lošti ir

b) jo naudojimas yra mokamas (išskyrus nemokamas partijas, suteikiamas po laimėtos partijos); sumokama už automatą įmetant monetą ar žetoną (nuo 2003 m. – monetą, žetoną ar kitą daiktą) arba bet koku kitu būdu, ir

c) atsitiktinumo elementą lošiant lemia automatas.“

Su lošimais ir lažybomis susiję teisės aktai

8 Tuo metu, kai vyko pagrindinėje byloje nagrinėjami vykyiai, galiojusios redakcijos 1968 m. Lošimų įstatymo (toliau – 1968 m. Lošimų įstatymas) 52 straipsnio 1 dalyje buvo numatyta, kad šiame įstatyme sąvoka „lošti“ („gaming“) reiškia azartinį lošimą lošimą siekiant laimėti pinigų arba piniginių vertę turintį prizą, o sąvoka „automatas“ („machine“) apima bet kokį automatą.

9 Min?to ?statymo 26 straipsnio 1 ir 2 dalyse buvo nustatyta:

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

a) sukurti arba pritaikyti naudoti kaip priemon? azartiniams lošimams lošti ir

b) turi ang? ar kitoki? ertm?, skirt? pinigams ar pinigini? vert? turintiems daiktams, pavyzdžiui, gryniesiems pinigams ar žetonams, ?mesti.

2. Ankstesn?je dalyje esanti nuoroda ? azartinio lošimo lošim? naudojant automat? apima azartinio lošimo lošim?, iš dalies naudojant automat? ir iš dalies – kitas priemones, jeigu (ir tik jeigu) atsitiktinumo element? lošiant lemia automatas.“

10 Automatas, atitinkantis ši? „žaidim? automato“ s?vok?, gal?jo b?ti eksploatuojamas tik patalpose, kurioms išduotas leidimas, ir laikantis tam tikr? s?lyg?, susijusi? su statomomis sumomis ir laim?jimais, taip pat konkre?ioje vietoje esan?i? automat? skai?iumi. Kai naudojant tam tikr? automat? vykdyta veikla buvo „lošimas“, ta?iau automatas neatitiko min?tos s?vokos, jo naudojimas buvo reglamentuojamas kitomis ?statym? nuostatomis, numatan?iomis, be kita ko, kitas statom? sum? ir laim?jim? ribas.

11 Lažybomis laikoma veikla buvo reglamentuota 1963 m. Lažyb?, azartini? lošim? ir loterij? ?statymu (*Betting, Gaming and Lotteries Act 1963*). Kai klientas nor?davo ?mok?ti statom? sum? vietoje, jis tur?jo kreiptis ? lažyb? punktus, turin?ius licencijas priimti statomas sumas (*licensed betting offices*, toliau – LBO).

12 Vienoms patalpoms gal?jo b?ti išduota arba lažyb?, arba azartini? lošim? licencija. Be to, skyr?si licencijos gavimo s?lygos ir vietoms, kurioms gal?jo b?ti išduotas leidimas, taikoma tvarka – vis? pirma, kiek tai susij? su alkoholio pardavimu ir darbo valandomis. Lažybos gal?davo vykti tik LBO, o lošimai – tik kazino, užėigose ir (arba) baruose, bingo salonuose ir žaidimo automat? salonuose.

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

13 *Rank* yra PVM mok?toj? grupei, Jungtin?je Karalyst?je eksploatuojan?iai bingo klubus ir kazino, kuriuose klientams, be kita ko, si?lomas „mechanizuotas bingas, kai laim?jimai išmokami grynaisiais“ („mechanised cash bingo“, toliau – mc?bingas) ir lošimo automatai, atstovaujanti nar?.

14 Deklaravusi ir *Commissioners* sumok?jusi PVM už paslaugas, suteiktas naudojant mc?bingo ir lošimo automatus, *Rank* pareišk? du ieškinius *Value Added Tax Tribunal*, dabar – *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (toliau – *Tribunal*), siekdama susigr?žinti š? mokest?. Pirmasis ieškinys susij?s su mc-bingo apmokestinimu laikotarpiu nuo 2003 m. sausio 1 d. iki 2005 m. gruodžio 31 d., o antrasis – su lošimo automat? apmokestinimu laikotarpiu nuo 2002 m. spalio 1 d. iki 2005 m. gruodžio 5 d.

15 Šie ieškiniai iš esm?s buvo grindžiami argumentu, kad ?vairios mc-bingo ir lošimo automat? r?šys su PVM susijusiuose teis?s aktuose buvo vertinamos skirtingai, nors, vartotojo poži?riu, jos buvo panašios ir netgi identiškos, ir d?l to PVM taikymas tam tikroms mc-bingo ir lošimo automat? r?šims pažeidžia mokes?i? neutralumo princip?.

Su mc-bingu susij?s ieškinys

16 Mc-bingas buvo žaidžiamas serijomis, sudarytomis iš keli? žaidim?. Statymo suma b?davo paskelbiama iš anksto, bet laim?jimo suma, kuri priklausydavo nuo tam tikrame žaidime

dalyvaujan?i? žaid?j? skai?iaus, gal?jo pasikeisti žaidim? bloke, netgi pirmoje žaidimo dalyje, ir žaid?jai, ?mok?dami statym?, neb?tinai žinojo t? sum?.

17 Šalys pagrindin?je byloje sutaria, kad 1994 m. PVM ?statymo 9 priedo 4 grup?s 1 pastabos b punkte daroma nuoroda ? 1968 m. Lošim? ?statym?, tod?l mc?bingas b?davo atleistas nuo PVM, tik jei statymas b?davo mažesnis arba lygus 50 pens? ir jei laim?jimas b?davo mažesnis arba lygus 25 svarams sterling?. Ta?iau jeigu viena iš ši? s?lyg? neb?davo ?vykdoma, toks lošimas neb?davo atleidžiamas nuo šio mokes?io. Taip pat aišku, kad, vartotojo poži?riu, šios dvi mc-bingo r?šys buvo identiškos. Ta?iau *Commissioners* tvirtino, kad mokes?i? neutralumo principas nepažeidžiamas, nes nebuvo ?rodyta, jog toks skirtingas vertinimas paveik? konkurencij? tarp ši? azartini? lošim?.

18 2008 m. geguž?s 15 d. *Tribunal* pri?m? *Rank* palank? sprendim?. *Commissioners* apeliacinis skundas d?l šio sprendimo buvo atmestas 2009 m. birželio 8 d. *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* sprendimu. Tod?l *Commissioners* apskund? š? sprendim? *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*.

Su lošimo automatais susij?s ieškinys

19 Kalbant apie lošimo automatus pažym?tina, kad 1994 m. PVM ?statymo 9 priedo 4 grup?s 1 pastaboje numatytas atleidimas nuo PVM neb?davo taikomas, jeigu atitinkamas automatas, kuriuo gal?davo žaisti loš?jas, b?davo „žaidim? automatas“, kaip tai suprantama pagal šios 4 grup?s 1 pastabos d punkt? ir 3 pastab?.

20 Šiuo atžvilgiu *Rank* eksploatuojami ir tokiais žaidim? automatais, kuriems tuo pat metu taikoma 1968 m. Lošim? ?statymo III dalis (toliau – „Part-III-machines“), laikomi lošimo automatai palyginami su kitomis dviem lošimo automat? r?šimis, vis? pirma atsižvelgiant ? tai, ar atsitiktinumo element? lošiant, pateikus loš?jo naudojamame automate instaliuotos lošim? programin?s ?rangos užklaus?, lemia pats šis automatas.

21 Apmokestinamuose „Part-III-machines“ š? element? lemia elektroninis atsitiktini? skai?i? generatorius („electronic random number generator“), fiziškai inkorporuotas ? loš?jo naudojam? automat?. Ta?iau pirm? lyginam? lošimo automat? r?š? (toliau – lyginamieji automatai I) sudaro automatai, kuri? keli elektronin?mis priemon?mis sujungiami su bendru ir atskiru elektroniniu atsitiktini? skai?i? generatoriumi, esan?iu tose pa?iose patalpose kaip ir loš?j? naudojami terminalai.

22 Antr? lyginam? lošimo automat? r?š? sudaro „fiksuoto santykio lažyb? terminalai“ („fixed odds betting terminals“, toliau – FOBT), kurie gal?jo b?ti ?rengiami tik LBO. FOBT naudojantis loš?jas, ?mok?damas tam tikr? sum? ? terminal?, lažindavosi d?l kurio nors ?vykio ar virtualaus lošimo, ?vesto ? FOBT programin? ?rang?, baigties, t. y. vadinamojo formato („format“). ?vykio ar virtualaus lošimo baigt? nulemdavo elektroninis atsitiktini? skai?i? generatorius, esantis už atitinkamo LBO patalp? rib?. Gin?as d?l to, ar, atsižvelgiant ? lošimus reglamentuojan?ius teis?s aktus, kai kurie FOBT esantys formatai sudar? galimyb? „lažintis“ arba „lošti“, d?l tarp atitinkam? šali? sudaryto susitarimo nebuvo išspr?stas teismo sprendimu. Kadangi neatitiko „žaidim? automato“ s?vokos, kaip ji suprantama pagal PVM teis?s aktus, FOBT buvo atleisti nuo šio mokes?io. Ta?iau iš j? gautoms pajamoms buvo taikomas bendras lažyb? mokestis.

23 Nagrin?jant byl? *Tribunal* buvo aišku, kad, vartotoj? poži?riu, apmokestinami „Part-III-machines“ ir lyginamieji automatai I yra panaš?s. Ta?iau *Commissioners* gin?ijo vis? pirma tai, kad šios dvi automat? kategorijos konkuruoja tarpusavyje ir kad pagal nacionalin? teis? lyginamieji automatai I iš ties? atleisti nuo mokes?io.

24 2008 m. rugpjūtio 19 d. *Tribunal* priėmė *Rank* palankų sprendimų dėl kai kurių klausimų ir atidėjo vėlesniam laikui sprendimų dėl kitų klausimų. Šiame pirmame sprendime *Tribunal*, be kita ko, nusprendė, kad lyginamieji automatai I pagal nacionalinės teisės aktus atleisti nuo PVM. Bet kuriuo atveju *Commissioners* praktiškai sūmoningai laikė lyginamuosius automatus I atleistais nuo mokesčių.

25 *Commissioners* apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* atmetė 2009 m. birželio 8 d. Šis sprendimas *Commissioners* apskundė *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*, ginčydamis visą pirmą atitinkamos praktikos dėl lyginamųjų automatų I atleidimo nuo PVM buvimą.

26 2009 m. gruodžio 11 d. *Tribunal* priėmė *Rank* palankų sprendimų dėl iš pradžių atidėtų klausimų. Dėl lyginamųjų automatų I jis nurodė, kad *Commissioners* gindamiesi negali teigti, jog veikų su deramu rūpestingumu („due diligence“), net jei šie automatai buvo patiekti rinkai tik po to, kai buvo priimtos nagrinėjamos nacionalinės teisės normos. *Tribunal* taip pat konstatavo, kad, kiek tai susiję su FOBT, kurie, abstraktiai mąstant, daugumos lošėjų požiūriu, yra panašūs į „Part-III-machines“, pažeistas mokesčių neutralumo principas. Abi automatai rėšys paprasčiausiai laikomos lošimų iš pinigų automatais. Skirtumų dauguma vartotojų arba nežino, arba jiems tai nesvarbu.

27 Dėl 2009 m. gruodžio 11 d. sprendimo *Commissioners* pateiktą apeliacinį skundą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*. Šiuo skundu visą pirmą siekiama, kad būtų išnagrinėtas apmokestinamų lošimų automatų ir FOBT panašumas ir kad būtų atmesti deramu rūpestingumu grindžiami argumentai.

Prejudiciniai klausimai byloje C-259/10

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

„1. Jeigu skirtingas vertinimas PVM atžvilgiu taikomas:

- paslaugų, kurios, vartotojo požiūriu, yra identiškos, teikimui, arba
- panašių paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, teikimui,

ar to savaime pakanka, kad būtų nustatytas mokesčių neutralumo principo pažeidimas, ir ar taip pat reikia atsižvelgti (ir jei taip – kaip)

a) į norminį ir ekonominį kontekstą;

b) į tai, ar identiškos arba galbūt panašios nagrinėjamos paslaugos tarpusavyje konkuruoja, ir (arba)

c) į tai, ar dėl skirtingo vertinimo PVM atžvilgiu iškraipoma konkurencija?

2. Ar mokesčių mokėtojas, kurio teikiamos paslaugos pagal nacionalinę teisę yra apmokestinamos PVM (kadangi valstybė narė pagal Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą naudojasi jai suteikta diskrecija), turi teisę reikalauti grąžinti už šias paslaugas sumokėtą PVM, remdamasis tuo, kad dėl kitoms paslaugoms (toliau – lyginamosios paslaugos) taikomos apmokestinimo PVM tvarkos pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas, jeigu:

- a) pagal nacionalinę teisę lyginamosios paslaugos buvo apmokestinamos PVM, tačiau
 - b) valstybės narės mokesčių administratorius pagal savo praktiką laiką lyginamąsias paslaugas atleistomis nuo PVM?
3. Jeigu atsakymas ? antrąjį klausimą yra teigiamas, kokios elgesio reikia laikyti reikšminga praktika, ir visų pirma:
- a) ar būtina, kad mokesčių administratorius būtų aiškiai ir vienareikšmiškai nurodęs, jog lyginamosios paslaugos laikytinos atleistomis nuo PVM;
 - b) ar svarbu tai, kad tuo metu, kai mokesčių administratorius padarė pareiškimą, jis ne iki galo arba neteisingai suvokė faktines aplinkybes, turinčias reikšmės teisingam lyginamųjų paslaugų apmokestinimui PVM; ir
 - c) ar turi reikšmės tai, kad mokesčių mokėtojas neskaičiavo, o mokesčių administratorius nereikalavo mokėti PVM už lyginamąsias paslaugas, tačiau vėliau mokesčių administratorius siekė šį PVM išieškoti, jei nebuvo sužįję prasti nacionalinėje teisėje taikomi senaties terminai?
4. Jeigu skirtingas mokestinis vertinimas yra nuoseklios nacionalinės mokesčių administratorių praktikos, paremtos visuotinai pripažįstamu tikrosios vidaus teisės aktu reikšmės suvokimu, rezultatas, ar tokios mokesčių neutralumo principo pažeidimo buvimui turi tai, kad:
- a) vėliau mokesčių administratoriai pakeičia savo praktiką;
 - b) vėliau nacionalinis teismas konstatuoja, kad pakeista praktika atspindi teisingą vidaus teisės aktą prasmę;
 - c) valstybės narė dėl nacionalinės ir (arba) Europos teisės principų, ?skaitant teisėtą lūkesčių apsaugos, *estoppel*, teisinio saugumo ir ?statymo negaliojimo atgal principus, ir (arba) senaties terminų negali rinkti PVM už prekes, kurios anksčiau buvo laikomos atleistomis nuo PVM?“

Prejudiciniai klausimai byloje C-260/10

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

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

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

ir tai, kad pagal tos valstybės narės teisės aktus, susijusius su azartinio lošimų kontrole ir reguliavimu, lošimams ir lažyboms buvo taikomas skirtingas reglamentavimas? Jeigu taip, ?

kokius nagrinėjamos vienos ir kitos reglamentavimo tvarkos skirtumus nacionalinis teismas turėtų atsižvelgti?

2. Nustatant, ar pagal mokesčių neutralumo principą pirmajame klausime nurodytoms automatų rūšims (FOBT ir „Part-III-machines“) turėtų būti taikoma vienoda apmokestinimo tvarka, kokio abstrakcijos lygį turi taikyti nacionalinis teismas nustatydamas, ar prekės yra panašios? Visų pirma kiek svarbu atsižvelgti į tokius dalykus:

- a) FOBT ir „Part-III-machines“ panašumus ir skirtumus, kiek tai susiję su leidžiamomis didžiausiomis statomomis sumomis ir laimėjimais;
- b) tai, kad FOBT buvo galima naudoti tik tam tikrose patalpose, kurioms išduota lažybų licencija ir kurios skiriasi nuo patalpų, kurioms išduota lošimų licencija, ir kurioms taikomi kitokie reikalavimai nei patalpoms, kurioms išduota lošimų licencija (nors FOBT ir ne daugiau kaip du „Part-III-machines“ kartu galėjo būti naudojami patalpose, kurioms išduota lažybų licencija);
- c) tai, kad tikimybė laimėti naudojant FOBT buvo tiesiogiai susijusi su paskelbtais fiksuotais santykiais, o laimėjimo lošiant „Part-III-machines“ tikimybė kai kuriais atvejais galėjo pakeisti ženginys, ilgainiui užtikrinantis operatoriui ir lošėjui tam tikro procentinio dydžio grąžą;
- d) FOBT ir „Part-III-machines“ naudojamų formatų panašumus ir skirtumus;
- e) FOBT ir „Part-III-machines“ panašumus ir skirtumus, susijusius su galima lošėjo ir automato sėveika;
- f) tai, ar pirmiau nurodyti dalykai buvo žinomi daugumai lošėjų, lošiančių automatais, ir ar jie juos laikė reikšmingais ar svarbiais;
- g) tai, ar kuri nors iš pirmiau nurodytų aplinkybių pateisina skirtingą apmokestinimo PVM tvarką?

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

- a) ar valstybė narė, siekdama apsiginti nuo kaltinimo mokesčių neutralumo principo pažeidimu, iš esmės gali remtis gynybos argumentu, pagrįstu deramu rūpestingumu; ir
- b) jeigu atsakymas į a punkte pateiktą klausimą yra teigiamas, kokie veiksniai yra svarbūs nustatant, ar valstybė narė turi teisę remtis tokiu gynybos argumentu?

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

Dėl prejudicinių klausimų

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

31 Šiuo klausimu *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* iš esmės siekia sužinoti, ar mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad skirtingo dviejų, vartotojo požiūriu, identiškų ar panašių paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, vertinimo PVM atžvilgiu pakanka, kad būtų nustatytas šio principo pažeidimas, ir ar toks pažeidimas reikalauja, kad, be to, būtų nustatytas faktinis konkurencijos tarp šių paslaugų buvimas arba konkurencijos iškreipimas dėl minėto skirtingo vertinimo.

32 Remiantis nusistovėjusia teismų praktika, mokesčių neutralumo principu visų pirma draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje (žr., be kita ko, 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-481/98, Rink. p. I-3369, 22 punktų; 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 41 ir 54 punktus; 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 47 punktų ir 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-41/09, Rink. p. I-0000, 66 punktų).

33 Iš šio minėto principo aprašymo matyti, kad dviejų paslaugų panašumas lemia, jog šios paslaugos konkuruoja tarpusavyje.

34 Todėl faktinis konkurencijos tarp dviejų paslaugų buvimas nėra savarankiška ir papildoma mokesčių neutralumo principo pažeidimo sąlyga, jeigu nagrinėjamos paslaugos, vartotojo požiūriu, yra identiškos ar panašios ir tenkina tuos pačius vartotojo poreikius (šiuo klausimu žr. 2003 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-109/02, Rink. p. I-12691, 22 ir 23 punktus bei 2005 m. vasario 17 d. Sprendimo *Linneweber ir Akritidis*, C-453/02 ir C-462/02, Rink. p. I-1131, 19–21, 24, 25 ir 28 punktus).

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

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

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

37 Šiais klausimais prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikę teismai iš esmės siekia išsiaiškinti, ar, esant skirtingam dviejų azartinių lošimų vertinimui, kiek tai susiję su atleidimo nuo PVM suteikimu pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktą, mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad reikia atsižvelgti į tai, jog šie du lošimai priklauso skirtingoms licencijų kategorijoms ir jiems taikoma skirtinga teisinė tvarka kontrolės ir reguliavimo srityje.

38 Remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktu, lažybos, loterijos ir kitos azartiniai lošimų formos atleidžiamos nuo PVM, laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytą sąlygą ir apribojimą.

39 Kadangi azartiniamis lošimams ne taip paprasta taikyti PVM, toks atleidimas nuo mokesčio grindžiamas praktiniais sumetimais, o ne siekiant užtikrinti šiai veiklai palankesnes sąlygas PVM srityje, kaip tai yra tam tikro bendrojo intereso paslaugų teikimo socialiniame sektoriuje atveju (žr. 2006 m. liepos 13 d. Sprendimo *United Utilities*, C-89/05, Rink. p. I-6813, 23 punktų ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Leo-Libera*, C-58/09, Rink. p. I-0000, 24 punktų).

40 Iš paties Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punkto teksto matyti, kad šia nuostata valstybės narės buvo palikta didelė diskrecija atleisti atitinkamus sandorius nuo mokesčio arba juos apmokestinti, nes ja šioms valstybėms leidžiama nustatyti galimas šio atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus (žr. minėto Sprendimo *Leo-Libera* 26 punktų).

41 Tačiau kai, remdamosi minėta nuostata, valstybės narės pasinaudoja teise nustatyti atleidimo nuo mokesčio sąlygas ir apribojimus, taigi apmokestinti sandorius PVM arba jų neapmokestinti, jos privalo laikytis bendrai PVM sistemai būdingo mokesčio neutralumo principo (žr. 1998 m. birželio 11 d. Sprendimo *Fischer*, C-283/95, Rink. p. I-3369, 27 punktų ir minėto Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* 24 punktų).

42 Kaip nurodyta šio sprendimo 32 punkte, šiuo principu draudžiama PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias paslaugas.

43 Siekiant nustatyti, ar dvi paslaugos yra panašios, kaip tai suprantama pagal tame punkte nurodytą teismo praktiką, pirmiausia reikia atsižvelgti į vidutinio vartotojo požiūrą (žr., pagal analogiją, 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 29 punktų), vengiant dirbtinio atskyrimo, pagrįsto nedideliais skirtumais (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 22 ir 23 punktus).

44 Taigi dvi paslaugos yra panašios, kai turi panašias savybes ir, atsižvelgiant į palyginamumo naudojant kriterijų, tenkina panašius vartotojų poreikius ir kai egzistuojantys skirtumai nedaro didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių paslaugų (šiuo klausimu žr. minėto 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 27 punktų ir pagal analogiją 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Rodgers ir kt.*, C-367/93–C-377/93, Rink. p. I-2229, 27 punktų bei 2002 m. vasario 27 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-302/00, Rink. p. I-2055, 23 punktų).

45 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką mokesčio neutralumo principu PVM rinkimo srityje draudžiamas bendras skirstymas į neteisėtus ir teisėtus sandorius (žr., be kita ko, 1988 m. liepos 5 d. Sprendimo *Mol*, 269/86, Rink. p. 3627, 18 punktų; 1999 m. birželio 29 d. Sprendimo *Coffeeshop „Siberië“*, C-158/98, Rink. p. I-3971, 14 ir 21 punktus bei 2006 m. liepos 6 d. Sprendimo *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, Rink. p. I-6161, 50 punktų). Iš to Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad valstybės narės negali suteikti atleidimo nuo mokesčio tik teisėtiems azartiniamis lošimams (minėto Sprendimo *Fischer* 28 punktas). Taigi nagrinėjant dviejų azartinių lošimų panašumą negali būti atsižvelgiama į teisėtą ar neteisėtą jų organizavimo pobūdį.

46 Taip pat iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad nustatant, ar lošimai arba azartiniai lošimų automatai yra panašūs, lošimų organizatoriai ir lošimo automatus eksploatuojantys asmenys tapatybės ir teisinės forma, kurios būdami jie vykdo veiklą, iš esmės yra nesvarbios (žr. minėto Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* 25 ir 29 punktus bei juose nurodytą teismo praktiką).

47 Be to, iš to sprendimo, visų pirma jo 29 ir 30 punktų, matyti, kad skirtumai, egzistuojantys tarp, pirma, užėigų ir (arba) barų bei lošimo salonų ir, antra, licencijuotų kazino, kiek tai susiję su aplinka, kurioje siūlomi azartiniai lošimai, visų pirma prieinamumu teritoriniu ir laiko atžvilgiais bei

atmosfera, neturi reikšmės šių lošimų panašumui.

48 Galiausiai, remiantis minėto Sprendimo *Fischer* 29 ir 30 punktais, tai, kad tik vienai iš dviejų lošimų rūšių taikomas nesuderintas mokestis, negali pateisinti išvados, jog šios lošimų rūšys yra nepanašios. Iš tiesų bendra PVM sistema būtų iškreipta, jeigu valstybės narės galėtų keisti jos taikymą atsižvelgdamos į tai, ar yra kitų nesuderintų mokesčių.

49 Tai reiškia, kad vertinant nagrinjamų lošimų panašumą prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikusi teismų nurodyti teisinės tvarkos skirtumai yra nesvarbūs.

50 Šios išvados nepaneigia tai, kad tam tikrais išimtiniais atvejais Teisingumo Teismas pripažino, jog, atsižvelgiant į nagrinjamą sektorių specifiškumą, reguliavimo ir teisinės tvarkos, reglamentuojančios nagrinjamą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą, skirtumai, kaip antai vaisto kompensavimo galimybę arba pareigojimo teikti universaliąsias paslaugas nustatymas paslaugų teikėjui, vartotojo požiūriu, gali lemti atskyrimą, kiek tai susiję su jo paties poreikių tenkinimu (žr. minėto 2001 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 27 punktą ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *TNT Post UK*, C-357/07, Rink. p. I-3025, 38, 39 ir 45 punktus).

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

Dėl antrojo klausimo byloje C-260/10

52 Šiuo klausimu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* iš esmės siekia išsiaiškinti, ar siekiant mokesčių neutralumo principo atžvilgiu įvertinti, ar dvi lošimo automatų rūšys yra panašios ir PVM atžvilgiu turi būti vertinamos vienodai, reikia atsižvelgti į skirtumus, susijusius su leidžiamomis mažiausiomis ir didžiausiomis statomomis sumomis ir laimėjimais, tikimybė laimėti, naudojamais formatais ir galima lošėjo ir lošimo automato sąveika.

53 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad mokesčių neutralumo principo negalima aiškinti taip, jog lažybos, loterijos ir kiti azartiniai lošimai turi būti laikomi panašiomis paslaugomis, kaip tai suprantama pagal šį principą; priešingu atveju Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas ir šia nuostata valstybėms narėms suteikta diskrecija, nurodyta šio sprendimo 40 punkte, netektų veiksmingumo. Todėl valstybės narės gali taikyti atleidimą nuo PVM tik tam tikroms azartinių lošimų formoms (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Leo-Libera* 35 punktą).

54 Iš to sprendimo matyti, kad šis principas nepažeidžiamas, kai valstybės narės apmokestina PVM paslaugas, teikiamas naudojant lošimo automatus, tačiau atleidžia nuo šio mokesčio lažybas dėl žirgų lenktynių, fiksuotų laimėjimų sporto lažybas, taip pat loterijas ir burtų traukimus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Leo-Libera* 9, 10 ir 36 punktus).

55 Tačiau siekiant, kad būtų išlaikyta mokesčių neutralumo principo prasmė ir neiškreipta bendra PVM sistema, skirtingas vertinimas PVM atžvilgiu negali būti grindžiamas atitinkamų lošimų, priklausančių tai pačiai lošimų kategorijai, kaip antai lošimo automatų kategorija, struktūros, sąlygų arba taisyklių detalių skirtumais.

56 Iš šio sprendimo 43 ir 44 punktų matyti, kad skirtingai apmokestinamų azartinių lošimų panašumo nustatymas, kurį, atsižvelgdamos į konkrečios bylos aplinkybes, turi atlikti nacionalinis teismas (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Solleveld ir van den Hout-van Eijnsbergen*

, C?443/04 ir C?444/04, Rink. p. I?3617, 42 ir 45 punktus bei min?to Sprendimo *Marks & Spencer* 48 punkt?), turi b?ti atliekamas vadovaujantis vidutinio vartotojo poži?riu ir turi b?ti atsižvelgiama ? reikšmingas ar svarbias aplinkybes, galin?ias daryti didel? ?tak? jo sprendimui dalyvauti viename ar kitame lošime.

57 Šiuo atžvilgiu skirtumai, susij? su leidžiamomis mažiausiomis ir didžiausiomis statomomis sumomis ir laim?jimais, tikimyb? laim?ti, naudojamais formatais ir galima loš?jo ir lošimo automato s?veika, gali daryti didel? ?tak? vidutinio vartotojo sprendimui, nes azartiniai lošimai traukia iš esm?s d?l galimyb?s laim?ti.

58 Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, ? antr?j? klausim? byloje C?260/10 reikia atsakyti taip: siekiant mokes?i? neutralumo principo atžvilgiu ?vertinti, ar dvi lošimo automat? r?šys yra panašios ir PVM atžvilgiu turi b?ti vertinamos vienodai, reikia patikrinti, ar ši? r?ši? naudojimas, vidutinio vartotojo poži?riu, yra panašus ir tenkina tuos pa?ius jo poreikius, o aplinkyb?s, ? kurias šiuo atžvilgiu gali b?ti atsižvelgiama, yra vis? pirma mažiausios ir didžiausios statomos sumos ir laim?jimai, taip pat tikimyb? laim?ti.

D?l antrojo klausimo byloje C?259/10

59 Antruoju klausimu byloje C?259/10 *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)* iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar mokes?i? neutralumo principas turi b?ti aiškinamas taip, kad mokes?i? mok?tojas gali prašyti gr?žinti už tam tikras paslaugas sumok?t? PVM, teigdamas, jog buvo pažeistas šis principas, kai atitinkamos valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius praktikoje laik? panašias paslaugas nuo mokes?io atleistomis paslaugomis, nors jos pagal taikytinus nacionalin?s teis?s aktus ir n?ra atleistos nuo PVM.

60 Šis klausimas susij?s su *Commissioners* pagrindin?je byloje nurodytu argumentu, kad „Part-III-machines“ apmokestinimu mokes?i? neutralumo principas nepažeidžiamas, nes pagal 1994 m. PVM ?statymo nuostatas lyginamieji automatai I nebeatleidžiami nuo PVM, nors *Commissioners* ir pripaž?sta, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamais metais netaik? PVM šiems automatams.

61 Šiuo atžvilgiu primintina, kad mokes?i? neutralumo principas yra vienodo poži?rio principo išraiška PVM srityje (žr., be kita ko, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C?174/08, Rink. p. I?10567, 41 punkt? ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *CopyGene*, C?262/08, Rink. p. I?0000, 64 punkt?).

62 Net jei viešojo administracija, vadovaudamasi bendra praktika, gali b?ti šios praktikos saistoma (šiuo klausimu žr. 1987 m. sausio 21 d. Sprendimo *Ferriera Valsabbia prieš Komisij?*, 268/84, Rink. p. 353, 14 ir 15 punktus bei 2005 m. birželio 28 d. Sprendimo *Dansk Rørindustri ir kt. prieš Komisij?*, C?189/02 P, C?202/02 P, C?205/02 P–C?208/02 P ir C?213/02 P, Rink. p. I?5425, 211 punkt?), ta?iau vienodo poži?rio principas turi der?ti su teis?tumo laikymusi, o tai reiškia, kad niekas negali savo naudai remtis neteis?tumu, padarytu kito asmens naudai (šiuo klausimu žr. 1984 m. spalio 9 d. Sprendimo *Witte prieš Parlament?*, 188/83, Rink. p. 3465, 15 punkt?; 1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Williams prieš Audito R?mus*, 134/84, Rink. p. 2225, 14 punkt? ir 2011 m. kovo 10 d. Sprendimo *Agencja Wydawnicza Technopol prieš VRDT*, C?51/10 P, Rink. p. I?0000, 75 ir 76 punktus).

63 Iš to matyti, kad mokes?i? mok?tojas negali reikalauti, jog tam tikrai paslaugai b?t? taikomas toks pat mokestinis vertinimas kaip kitai paslaugai, kai toks vertinimas neatitinka taikytin? nacionalin?s teis?s akt?.

64 Tod?l ? antr?j? klausim? byloje C?259/10 reikia atsakyti taip: mokes?i? neutralumo principas turi b?ti aiškinamas taip, kad mokes?i? mok?tojas negali prašyti gr?žinti už tam tikras

paslaugas sumokėti? PVM, teigdamas, jog buvo pažeistas šis principas, kai atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius praktikoje laikė panašias paslaugas nuo mokesčių atleistomis paslaugomis, nors jos pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus ir nėra atleistos nuo PVM.

65 Atsižvelgiant į šį atsakymą, ar trečioji ir ketvirtoji klausimus byloje C-259/10 atsakyti nereikia.

Dėl trečiojo klausimo byloje C-260/10

66 Šiuo klausimu *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* iš esmės siekia išsiaiškinti, ar mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad valstybės narė, kuri pasinaudojo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktu suteikta diskrecija ir atleido nuo PVM bet kokią priemonę, skirtą azartiniam lošimams lošti, suteikimą, tačiau neatleido vienos tam tikrus kriterijus atitinkančios automatų kategorijos, atsakydama į šio principo pažeidimu grindžiamą prašymą grąžinti PVM, gali remtis tuo, kad ji su deramu rūpestingumu reagavo į naujos, šio kriterijų neatitinkančios automatų rūšies atsiradimą.

67 Šis klausimas susijęs su *Commissioners* argumentu, kad tuo metu, kai buvo priimtos pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias „Part-III-machines“ netaikomas azartiniam lošimams taikomas atleidimas nuo PVM, nebuvo panašios lošimo automatų, kurie būtų atleisti nuo šio mokesčio. Skirtingas panašios automatų vertinimas išaiškėjo tik pastaruoju metu dėl to, kad atsirado nauja lošimo automatų rūšis, apie kurią mokesčių administratorius sužinojo tik praėjus tam tikram laikui, kai buvo pradėta prekiauti šiais aparatais. Todėl Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė, per protingą terminą priėmusi priemones, skirtas, kad būtų nustota laikytis skirtingo mokestinio vertinimo, veikė su deramu rūpestingumu.

68 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti, kad kai valstybės narės nustatytos azartinio lošimo atleidimo nuo PVM sąlygos ir apribojimai prieštarauja mokesčių neutralumo principui, ta valstybės narė negali remtis tokiais sąlygomis ar apribojimais atsisakydama tokių lošimų organizatoriui taikyti atleidimą nuo mokesčio, kurio jis gali teisėtai reikalauti pagal Šeštąją direktyvą (žr. minėto Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* 37 punktą).

69 Todėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktas yra tiesioginio veikimo, t. y. azartinio lošimų organizatorius arba azartinio lošimo automatų eksploatuotojas nacionaliniuose teismuose gali juo remtis siekdamas išvengti šios nuostatos neatitinkančių vidaus teisės normų taikymo (žr. minėto Sprendimo *Linneweber ir Akritidis* 38 punktą).

70 Toks tiesioginis direktyvos nuostatos veikimas nepriklauso nei nuo atitinkamos valstybės narės perkeltant atitinkamą direktyvą padarytos tyčinės klaidos ar nerūpestingumo buvimui, nei nuo pakankamai rimto Sąjungos teisės pažeidimo buvimui (šiuo klausimu žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, Rink. p. I-6325, 25 ir 27 punktus; 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *Pfeiffer ir kt.*, C-397/01–C-403/01, Rink. p. I-8835, 103 punktą ir minėto 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer* 36 punktą).

71 Be to, reikia atsižvelgti į tai, kad pagal nagrinėjamas nacionalinės teisės normas bet kokią priemonę, skirtą dalyvauti lažybose ar azartiniam lošimams lošti, suteikimas iš esmės buvo atleistas nuo PVM, išskyrus tam tikrus kriterijus atitinkančios lošimo automatų suteikimą. Tokių apribojimo kriterijų nustatymas atmeta galimybę valstybei nare teigti manius, jog šie kriterijų neatitinkantys automatai neegzistuoja ir kad ji net neturėjo atsižvelgti į tokių automatų atsiradimo galimybę.

72 Be to, iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Jungtinės Karalystės pastabų matyti, kad *Gaming Board*

, lošimų reguliavimo institucija, taigi ir atitinkamos valstybės narės administravimo subjektas, buvo informuota apie naują lošimo automatų egzistavimą dar prieš jį komerciniškai naudojimą.

73 Atsižvelgiant į tai, negalima sutikti su *Commissioners* argumentu, grindžiamu tuo, kad mokesčių administratorius apie tokį egzistavimą sužinojo vėliau, siekiant pateisinti skirtingą dviejų lošimo automatų rėšų vertinimą tam tikru laikotarpiu.

74 Todėl ir treji klausimai byloje C-260/10 reikia atsakyti taip: mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad valstybės narė, kuri pasinaudojo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio f punktu suteikta diskrecija ir atleido nuo PVM bet kokių priemonių, skirtų azartiniam lošimams lošti, suteikimą, tačiau neatleido vienos tam tikrus kriterijus atitinkančių automatų kategorijos, atsakydama į šio principo pažeidimu grindžiamą prašymą grąžinti PVM, negali remtis tuo, kad ji su deramu rūpestingumu reagavo į naujos, šie kriterijai neatitinkančios automatų rėšės atsiradimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

- 1. Mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad skirtingo dviejų, vartotojo požiūriu, identiško ar panašio paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, vertinimo pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu pakanka, kad būtų nustatytas šio principo pažeidimas. Todėl toks pažeidimas nereikalauja, kad, be to, būtų nustatytas faktinis konkurencijos tarp šių paslaugų buvimas arba konkurencijos iškraipymas dėl minėto skirtingo vertinimo.**
- 2. Esant skirtingam dviejų azartinio lošimų vertinimui, kiek tai susiję su atleidimu nuo pridėtinės vertės mokesčio suteikimu pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio B skirsnio f punktas, mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad nereikia atsižvelgti į tai, jog šie du lošimai priklauso skirtingoms licencijų kategorijoms ir jiems taikoma skirtinga teisinė tvarka kontrolės ir reguliavimo srityje.**
- 3. Siekiant mokesčių neutralumo principo atžvilgiu įvertinti, ar dvi lošimo automatų rėšės yra panašios ir pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu turi būti vertinamos vienodai, reikia patikrinti, ar šie rėšės naudojimas, vidutinio vartotojo požiūriu, yra panašus ir tenkina tuos pačius jo poreikius, o aplinkybės, į kurias šiuo atžvilgiu gali būti atsižvelgiama, yra visų pirma mažiausios ir didžiausios statomos sumos ir laimėjimai, taip pat tikimybė laimėti.**
- 4. Mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad mokesčių mokėtojas negali prašyti grąžinti už tam tikras paslaugas sumokėtą pridėtinės vertės mokestį, teigdamas, jog buvo pažeistas šis principas, kai atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius praktikoje laikė panašias paslaugas nuo mokesčio atleistomis paslaugomis, nors jos pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus ir nėra atleistos nuo pridėtinės vertės mokesčio.**

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

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.