

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 Direktīvas 77/388)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Atbrīvojumi no nodokļa – Azartspēļu atbrīvojums no nodokļa – Daļēbvalstu 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 – Daļēbvalstu 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 – Daļēbvalstu 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 nodokšiem – Tiesbu aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja 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)

1. Nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka ar atšķirībām pievienotās vērtības nodokļa režīmā attiecībā uz divu no patērētāju viedokļa identisku vai līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, kas apmierina vienādas patērētāja vajadzības, pietiek, lai konstatētu šā principa pārkāpumu. Tādā, lai pastāvētu šāds pārkāpums, nav nepieciešams, lai turklāt faktiski pastāvētu konkurence starp attiecīgajiem pakalpojumiem vai konkurences izkropojums šo atšķirīgo režīmu dēļ.

(sal. ar 36. punktu un rezolūcijas daļas 1) punktu)

2. Gadījumā, ja divām azartspēlēm tiek piemēroti atšķirīgi režīmi saistībā ar atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa piešķiršanu saskaņā ar Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesbu akti par apgrozījuma nodokšiem, 13. panta B daļas f) apakšpunktu, nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka nav jāņem vērā apstākļi, ka uz šīm divām azartspēlēm attiecas atšķirīgas licenču kategorijas un atšķirīgi tiesiskie režīmi attiecībā uz kontroli un reglamentēšanu.

Šajā tiesbu normā dalībvalstīm ir atstāta plaša rīcības brīvība attiecībā uz attiecīgo darījumu atbrīvošanu no nodokļa vai aplikšanu ar nodokli, jo tajā šīm valstīm ir atļauts noteikt nosacījumus un ierobežojumus, kuriem var tikt pakāauta šā atbrīvojuma piešķiršana, tomēr ievērojot nodokļu neitralitātes principu.

Izvērtējot divu azartspēļu, attiecībā uz kurām, ja tām tiek piemēroti atšķirīgi režīmi, var tikt konstatēts nodokļu neitralitātes principa pārkāpums, līdzību, nav nozīmes tiem faktoriem kā azartspēles organizēšanas likumgais vai nelikumgais raksturs, mērķi un iekārtu organizētāja identitāte un juridiskā forma, kādā tie realizē savas darbības. Tas pats attiecas uz atšķirībām starp krogiem/briem un spēļu zīmēm, no vienas puses, un licencētiem kazino, no otras puses, ciktāl tas attiecas uz apstākļiem, kādos tajos ir pieejamas azartspēles, tostarp ēogrāfiskajai pieejamībai, darba laikiem un atmosfērai. Visbeidzot, apstākļi, ka tikai viens no diviem azartspēļu veidiem ir pakāauts nesaskaņotajam nodoklim, ar nevar attaisnot secinājumu, ka šie azartspēļu veidi nav līdzīgi.

(sal. ar 40., 41., 45.–48. un 51. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

3. Lai, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, novērtētu, vai divi spēļu automāti veidi ir līdzīgi un prasa vienādu pievienotās vērtības nodokļa režīma piemērošanu, ir jāpārbauda, vai mērķi veidu izmantošana ir līdzīga no vidusmēra patērētāja viedokļa un atbilst vienādam patērētāja vajadzībām, un jāatbilst, kas šajā sakarā ir jāņem vērā, ir tostarp likmju un laimestu minimālais un maksimālais pieāujamais apmērs, kā arī laimesta iespējas.

(sal. ar 58. punktu un rezolūcijas daļas 3) punktu)

4. Nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu maksātājs nevar prasīt atmaksāt pievienotās vērtības nodokli, kas samaksāts par noteiktiem pakalpojumiem, atsaucoties uz šā principa pārkāpumu, ja attiecīgās dalībvalsts nodokļu iestādes praksē pret līdzīgiem pakalpojumiem attiekušs kā pret atbrīvotiem pakalpojumiem, lai arī tie nav bijuši atbrīvoti 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?? 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 uzklus?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 Sest?š direkt?vas 2. panta 1. punkt? noteikts, ka PVN ir j?maks? par “pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas”.

4 Š?s direkt?vas 13. pant? ar virsrakstu “Atbr?vojumi valsts teritorij?” ir noteikts:

“[..]

B. Citi atbr?vojumi

Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo t?l?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

f) der?bas, loterijas un citus azartsp??u veidus, uz kuriem attiecas noteikumi un ierobežojumi, ko noteikusi katra dal?bvalsts;

[..].”

Valsts tiesiskais regul?jums

PVN tiesiskais regul?jums

5 1994. gada Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likuma (*Value Added Tax Act 1994*) (turpm?k tekst? – “1994. gada PVN likums”), redakcij?, k?da bija sp?k? pamata lietas apst?k?u norises laik?, 31. panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka no nodok?a ir atbr?vota pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana, ja tas atbilst vienam no dar?jumiem, kas aprakst?ti š? likuma 9. pielikum?.

6 Š? 9. pielikuma 4. grupas ar virsrakstu “Der?bas, azartsp?les un loterijas” 1. punkt? ir paredz?ts, ka no nodok?a ir atbr?vota jebk?du iesp?ju pieš?iršana izdar?t der?bu likmes vai spel?t azartsp?les.

7 Min?t?s 4. grupas 1.–3. piez?m? ir noteikts:

“1) 1. punkt? neietilpst:

a) [..]

b) ties?bu piedal?ties sp?l? pieš?iršana, ja maksas pie?emšana par š?m ties?b?m var?tu tikt veikta saska?? ar [1968. gada Azartsp??u likuma (*Gaming Act 1968*)] 14. pantu [..]

[..]

d) iesp?jas lietot azartsp??u iek?rtu pieš?iršana.

[..]

2) J?dziena “Azartsp?les” noz?me ir t?da pati k? 1968. gada Azartsp??u likum? [..].

3) “Azartsp??u iek?rta” noz?m? iek?rtu, attiec?b? uz kuru ir iest?jušies š?di nosac?jumi:

- 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 vien? 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 spēju automātiski 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 spēju 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 spēju automātus pieliekot 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 spēlē, varēja mainīties vienā spēļu blokā un pat vienas spēles pirmajā daļā un nebija spēlētājiem obligāti zināma brīdī, kad tie izdarīja likmes.

17 Pamata lietas dalībnieki neapstrīd, ka, ņemot vērā 1994. gada PVN likuma 9. pielikuma 4. grupas 1. piezīmes b) apakšpunktā izdarīto norādi uz 1968. gada Azartspēļu likumu, *mc?bingo* bija atbrīvots no PVN vienīgi gadījumā, ja likme bija zemāka par vai vienāda ar 50 penijiem un ja laimests bija zemāks par vai vienāds ar 25 sterliņu mārciņām. Savukārt, ja viens no šiem diviem nosacījumiem nebija izpildīts, attiecīgā spēle no 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 spēju automātiem

19 Attiecībā uz spēju 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 spēju automāti, ko izmanto *Rank* un kas tiek uzskatīti par šādam azartspēļu iekārtām, kam vienlaikus piemērojama 1968. gada Azartspēļu likuma III daļa (turpmāk tekstā – “III daļa automāti”), tiek pielīdzināti diviem citiem spēju automātiem, 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 nodokli, minēto elementu tajos laimēšanas iespēju noteica elektronisks nejaušs atlases skaita ģenerators (“electronic random number generator”), kas fiziski iekārtas 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 spēju automātu veids, ko izmanto salīdzinājumam, ir “fiksēto likmju derību

termin??i" ("fixed odds betting terminals", turpm??k tekst? – "FOBT"), kas var??ja tikt uzst??d??ti vien??gi LBO. Sp??l??t??js, kas izmantoja FOBT, sl??dza der??bas par notikuma vai virtu??las sp??les izn??kumu, proti, "format", kas iel??d??ts FOBT programmat??r?, ievietojot kred??tu termin??l?. Notikuma vai virtu??las sp??les izn??kums tika noteikts ar nejauš??s atlases skait??a ??eneratoru, kas novietots ??rpus attiec??g? LBO telp??m. Str??ds par to, vai, iev??rojot ties??bu normas par azartsp??u regul??jumu, noteikti form??ti, kas pieejami FOBT, ??va "der??t" vai "sp??l??t", netika atrisin??ts ar spriedumu, jo attiec??gie lietas dal??bnieki nosl??dza mierizl??gumu. T?? k? FOBT neatbilda "azartsp??u iek??rtas" defin??cijai PVN ties??bu izpratn??, tie bija atbr??voti no š?? nodok??a. Tom??r tie bija apliekami ar visp??r??jo nodokli, ar ko apliek der??bas.

23 Proces? *Tribunal* netika apstr??d??ts, ka III da??a??autom??ti, kas tiek aplikti ar nodok??iem, un references iek??rtas I no pat??r??t??ju viedok??a bija l??dz??gas. Tom??r *Commissioners* noliedza, ka šo divu kategoriju autom??ti savstarp??ji konkur??ja un ka references iek??rtas I faktiski bija atbr??votas no nodok??a saska?? ar valsts ties??b??m.

24 Ar 2008. gada 19. augusta l??mumu *Tribunal* izl??ma noteiktus str??d??gos jaut??jumus par labu *Rank* un atlika l??dz v??l??kam laikam savu l??mumu par citiem jaut??jumiem. Šaj? pirmaj? spriedum? *Tribunal* nosprieda, ka references iek??rtas I bija atbr??votas no PVN atbilstoši valsts tiesiskajam regul??jumam. Katr? zi?? *Commissioners* praks? esot ar nodomu attiekušies pret references iek??rt??m I k? t??d??m, kas atbr??votas no nodok??a.

25 2009. gada 8. j??nij? *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* noraid??ja *Commissioners* apel??cijas s??dz??bu par šo l??mumu. Tie šo spriedumu p??rs??dz??ja *Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)*, konkr??t??k, apstr??dot, ka b??tu past??v??jusi atbilstoša prakse, ka references iek??rtas I tika atbr??votas no PVN.

26 2009. gada 11. decembr? *Tribunal* nosprieda par labu *Rank* jaut??jumus, kas s??kotn??ji bija atlikti. Attiec??b? uz references iek??rt??m I, tas uzskat??ja, ka *Commissioners* nevar??ja k? aizst?v??bas pamatu izvirz??t to, ka tie bija r??kojušies ar pien??c??gu r??p??bu ("due diligence"), pat ja min??t??s iek??rtas tirg? tika laistas tikai p??c tam, kad bija pie??emts attiec??gais valsts tiesiskais regul??jums. *Tribunal* t??pat konstat??ja nodok??u neitralit??tes principa p??rk??pumu, iev??rojot FOBT, kas no augstas abstrakcijas pak??pes bija l??dz??gi III da??as??autom??tiem no vairuma sp??l??t??ju viedok??a. Abu veidu iek??rtas vienk??rši tiekot uzskat??tas par sp??u uz naudu iek??rt??m. Atš??ir??bas esot vai nu nezin??mas vairumam pat??r??t??ju, vai no to viedok??a nenoz??m??gas.

27 *Commissioners* šo 2009. gada 11. decembra spriedumu ir p??rs??dz??juši *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)*. Š? p??rs??dz??ba it ??paši attiecas uz sp??u autom??tu un FOBT l??dz??bas izv??rt??šanu, k? ar? uz argumenta, kas pamatots ar pien??c??gu r??p??bu, noraid??jumu.

Prejudici??lie jaut??jumi liet? C??259/10

28 Uzskatot, ka pamata lietas izn??kums ir atkar??gs no Savien??bas ties??bu interpret??cijas, *Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division)* nol??ma aptur??t tiesved??bu liet? un uzdot Tiesai š??dus prejudici??lus jaut??jumus:

"1) Ja past??v atš??ir??bas PVN rež??m?:

- starp pakalpojumiem, kas no pat??r??t??ja viedok??a ir identiski, vai
- starp l??dz??giem pakalpojumiem, kas apmierina vien??das pat??r??t??ja vajadz??bas,

vai ar to vien pietiek, lai konstatētu nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu, vai arī būtu jāizvērtē (un kādā veidā):

a) regulatīvs un ekonomisks konteksts;

b) tas, vai konkrētie identiskie pakalpojumi vai attiecīgā gadījumā līdzīgie pakalpojumi konkurē savā starpā, un/vai

c) tas, vai atšķirības PVN režīmā ir izraisījušas konkurences izkropojumus?

2) Vai nodokļa maksātjam, kura sniegtie pakalpojumi no valsts tiesību aktu viedokļa ir apliekami ar PVN (tāpēc, ka daļēbvalsts ir īstenojusi savu diskrecionāro varu saskaņā ar Sestās direktivas 13. panta B daļas f) apakšpunktu), ir tiesības pieprasīt par minētajiem pakalpojumiem samaksātā 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) daļēbvalsts 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 pakalpojumus uzskata par atbrīvotiem no PVN;

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

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

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

a) nodokļu iestādes vēlāk ir grozījušas savu praksi;

b) valsts tiesa vēlāk ir nospriedusi, ka grozītā prakse atbilst valsts tiesību aktu pareizai nozīmei;

c) daļēbvalsts nevar iekasēt PVN par pakalpojumiem, kas iepriekš bija uzskatāmi par atbrīvotiem no nodokļa, valsts un/vai Eiropas Savienības tiesību principu dēļ, tostarp tiesiskās paāvēības, 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?

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?gad, 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??.

Par pirm? jaut?juma a) punktu liet? C?259/10 un pirmo jaut?jumu liet? C?260/10

37 Ar šiem jaut?jumiem iesniedz?jtiesas b?t?b? v?las noskaidrot, vai 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 ir 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.

38 Saska?? ar 13. panta B da?as f) apakšpunktu der?bas, loterijas un citi azartsp??u veidi ir atbr?voti no PVN, iev?rojot noteikumus un ierobežojumus, ko noteikusi katra dal?bvalsts.

39 Š? atbr?vošana no nodok?a ir izskaidrojama ar praktiskiem apsv?rumiem, jo azartsp??u dar?jumi nav viegli apliekami ar PVN, nevis – ka tas ir attiec?b? uz noteiktiem, sabiedr?bas interes?s sniegtiem pakalpojumiem soci?laj? sektor? – ar v?lmi nodrošin?t š?m darb?b?m labv?l?g?ku PVN rež?mu (skat. 2006. gada 13. j?lija spriedumu liet? C?89/05 *United Utilities*, Kr?jums, l?6813. lpp., 23. punkts, un 2010. gada 10. j?nija spriedumu liet? C?58/09 *Leo-Libera*, Kr?jums, l?5189. lpp., 24. punkts).

40 No Sest?s Direkt?vas 13. panta B da?as f) apakšpunkta formul?juma izriet, ka 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 noteikumus un ierobežojumus, k?diem var tikt pak?auta š? atbr?vojuma pieš?iršana (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Leo-Libera*, 26. punkts).

41 Tom?r gad?jum?, ja dal?bvalstis izmanto iesp?ju noteikt atbr?vojuma pieš?iršanas nosac?jumus un ierobežojumus un attiec?gi noteikt, vai dar?jumi ir vai nav pak?auti PVN, t?m j?iev?ro nodok?u neitralit?tes princips, kas rakstur?gs kop?jai PVN sist?mai (skat. 1998. gada 11. j?nija spriedumu liet? C?283/95 *Fischer, Recueil*, l?3369. lpp., 27. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Linneweber un Akritidis*, 24. punkts).

42 K? atg?din?ts š? sprieduma 32. punkt?, šis princips liedz pret l?dz?giem pakalpojumiem izr?d?t atš?ir?gu attieksmi no PVN viedok?a.

43 Lai noteiktu, vai divi pakalpojumi ir l?dz?gi iepriekš min?taj? punkt? min?t?s judikat?ras izpratn?, pirm?m k?rt?m ir j??em v?r? vidusm?ra pat?r?t?ja viedoklis (skat. p?c analo?ijas 1999. gada 25. febru?ra spriedumu liet? C?349/96 *CPP, Recueil*, l?973. lpp., 29. punkts), tom?r izvairoties no m?ksl?g?m noš?iršan?m, kas balst?tas uz nenoz?m?gam atš?ir?b?m (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/V?cija 22. un 23. punkts).

44 T?gad divi pakalpojumi ir l?dz?gi, ja tiem ir l?dz?gas iez?mes un no pat?r?t?ju viedok?a tie atbilst vien?d?m vajadz?b?m, pamatojoties uz krit?riju par izmantošanas sal?dzin?m?bu, un ja past?voš?s atš?ir?bas noz?m?g? veid? neiespaido vidusm?ra pat?r?t?ja l?mumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to 2001. gada 3. maija spriedumu liet? Komisija/Francija, 27. punkts, un p?c analo?ijas 1995. gada 11. augusta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?367/93 l?dz C?377/93 *Rodgers u.c., Recueil*, l?2229. lpp., 27. punkts, k? ar? 2002. gada 27. febru?ra spriedumu liet? C?302/00 Komisija/Francija, *Recueil*, l?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 pakalpojumus, 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 l?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 azartspēlām 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 azartspēlām attiecas atšķirīgas licenču kategorijas un atšķirīgi tiesiskie režīmi attiecībā uz kontroli un reglamentēšanu;

3) lai, ievērojot nodokļa neitralitātes principu, novērtētu, vai divi spēļu automātu veidi ir līdzīgi un prasa vienādu pievienotās vērtības nodokļa režīma piemērošanu, ir jāpārbauda, vai minēto veidu izmantošana ir līdzīga no vidusmēra patērētāja viedokļa un atbilst tām pašām patērētāja vajadzībām, un jautājumi, kas šajā sakarā ir jāņem vērā, ir arī likmju un laimestu minimālais un maksimālais 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 pārkāpumu, 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 pārkāpumu 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.