

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2024. gada 25. aprīlī (1)

Lieta C-741/22

Casino de Spa SA u.c.

pret

État belge (SPF Finances),

piedaloties:

État belge (SPF Justice),

La Chambre des Représentants

(*Tribunal de première instance de Liège* [Līžas pirmās instances tiesa, Beļģija] līgums sniegt
prejudiciālu nolikumu)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļu tiesības – PVN – Direktīva 2006/112/EK – 135.
panta 1. punkta i) apakšpunkts – Azartspēļu atbrīvojums no nodokļa – Atbrīvojuma normas
tiešā iedarbība – Tiešsaistes azartspēļu un analogu azartspēļu nošķiršana – Atšķirgu
tiešsaistes azartspēļu veidu (loterijas un citas tiešsaistes azartspēles) nošķiršana – Prejudiciālo
jautājumu nepieņemamība – Valsts tiesību piemērošanas turpināšana noteiktu laiku, iepriekš
neiesniedzot līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu – Atbrīvojums no PVN kā atbalsts

I. Ievads

“Spēlējot daudziem ir jāzaudē, lai daži varētu laimēt.” (Džordžs Bernards Šovs [George Bernard Shaw], ūru un britu dramaturgs un politiķis, 1856.-1950.).

1. Lai gan tas un azartspēļu apdraudējums ir vispārīnami, Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) (2) 135. panta 1. punkta i) apakšpunktā tradicionāli ir atrodams derību, loteriju un citu azartspēļu veidu atbrīvojums no nodokļa. Pirmajā brīdī šķiet, ka Savienība PVN jomā grib veicināt azartspēles. Tomēr šis atbrīvojums ir spēkā tikai ar nosacījumu, ka tiek ievēroti “noteikumi un ierobežojumi, ko noteikusi katra dalībvalsts”.

2. Beļģija izlīma no 2016. gada 1. jūlija vairs neatbrīvot no PVN tiešsaistes azartspēles vai tiešsaistes veiksmes spēles, kas nav loterijas. Turpretim pārējās azartspēles (tostarp loterijas) joprojām ir atbrīvotas no PVN. Tiešsaistes azartspēļu pakalpojumu sniedzji Beļģijā šādu selektīvu atbrīvojumu izskatāmā lietā un lūdzot lietā *Chaudfontaine Loisirs SA (C-73/23)* (3) uzskata par neitralitātes principa pārkāpumu. Šajā sakarā tiek pausts arī viedoklis, ka pārējās azartspēļu pakalpojumu sniedzēju atbrīvojums no PVN ir nelikumīgs atbalsts. Rezultātā šajā situācijā tiešsaistes azartspēļu atbrīvojumam no PVN ir jāizriet tieši no Savienības tiesību aktiem. Tā tas var būt tikai tad, ja PVN direktīva šajā ziņā ir tieši piemērojama, tātad no tās tieši izriet attiecīgais atbrīvojums.

3. Pat ja Tiesa iepriekš jau vairākkārt ir lūmusi par dažādu azartspēļu veidu atšķirīgu aplikšanu ar nodokli PVN tiesībās (4), nesenā judikatūrā rosina padziņināti izvērtēt PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkta tiešo piemērojamību šādā situācijā (selektīvs atsevišķu azartspēļu veidu atbrīvojums no PVN). Vienlaicīgi Tiesa gūst iespēju precizēt, vai un cik tālā neitralitātes princips vai valsts atbalsta noteikumi nepieļauj atsevišķu azartspēļu veidu selektīvu atbrīvošanu no PVN.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Līguma par Eiropas Savienības darbību (turpmāk tekstā – “LESD”) 107. panta 1. punkts ir ietverts aizliegums piešķirt atbalstu:

“1. Ja vien Līgumi neparedz ko citu, ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkāds citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tās atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.”

5. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunktā ir paredzēti noteikumi par azartspēļu atbrīvošanu no nodokļa un tas ir formulēts šādi:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

i) derības, loterijas un citus azartspēļu veidus, uz kuriem attiecas noteikumi un ierobežojumi, ko noteikusi katra dalībvalsts”.

B. Beļģijas tiesības

6. *Loi spéciale sur la Cour constitutionnelle du 6 janvier 1989* (1989. gada 6. janvāra īpašais Konstitucionālās tiesas likums) 8. pantā ir noteikts:

“Ja prasība ir pamatota, Konstitucionālā tiesa pilnībā vai daļēji atceļ to likumu, dekrētu vai Konstitūcijas 134. pantā minēto normu, kas ir prasības priekšmets. [..]

Ja Konstitucionālā tiesa uzskata par vajadzīgu, tā, izdodot vispārēju rīkojumu, nosaka, kuras no

atcelto noteikumu sekām ir jāuzskata par galīgām vai saistošām uz laiku līdz tās noteiktajam termiņam.”

7. Pasažieru likuma 9. pantā ir paredzēts:

“§ 1 Konstitucionālās tiesas pieņemtajiem atcelšanas nolūmiem ir absolūts *res judicata* spēks no dienas, kad tie ir publicēti Beļģijas Oficiālajā Vēstnesī (*Moniteur Belge*).

§ 2 Konstitucionālās tiesas pieņemtie nolūmi, ar kuriem noraida prasību atcelt tiesību aktu, ir saistoši tiesām tiktāl, ciktāl tie attiecas uz šajos nolūmos izlemtajiem tiesību jautājumiem.”

8. PVN kodeksa (redakcijā, kas bija spēkā no 2016. gada 1. jūlija līdz 2018. gada 21. maijam) 44. panta trešās daļas 13. punkts ir formulēts šādi:

“Tāpat no nodokļa atbrīvo: [...]

13.

a) loterijas,

b) citas azartspēles, izņemot azartspēles, kuras, kā minēts 18. panta pirmās daļas 2. punkta 16. apakšpunktā, tiek nodrošinātas elektroniski, [...]”

III. Faktiskie apstākļi un līgums sniegt prejudiciālu nolūmu

9. 27 atbilstoši Beļģijas tiesību sistēmā dibinātas sabiedrības, tostarp *Casino de Spa SA*, kuras kopā veido “PVN vienību” *GAMING ARDENT* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) un tāpēc PVN ziņā tiek uzskatītas par vienu nodokļa maksātāju, sniedz tiešsaistes azartspēļu pakalpojumus.

10. Sākotnēji Beļģijā tiešsaistes azartspēļu darījumi bija atbrīvoti no PVN. Ar 2016. gada 1. jūlija likuma 29.–34. pantu šis atbrīvojums tika atcelts. Tādā veidā par šiem darījumiem bija jāmaksā nodoklis, turpretim “klasiskās” azartspēles, kā arī visas loterijas (kā tiešsaistes, tā arī “analogās”) joprojām ir atbrīvotas no nodokļa.

11. *Cour constitutionnelle* (Konstitucionālā tiesa, Beļģijā) ar 2018. gada 21. maija nolūmu tomēr atcēla attiecīgās 2016. gada 1. jūlija likuma normas, jo likums pārkāpjot noteikumus par kompetenču sadalījumu starp Beļģijas federālo valsti un reģioniem (Beļģijas Konstitūcijas 177. pants). Tātad tā lēma, ka nodokļu maksājumi, kas samaksāti par laikposmu no 2016. gada 1. jūlija līdz 2018. gada 21. maijam, tiek saglabāti, ņemot vērā budžeta un administratīvās grūtības, ko izraisītu to atmaksāšana.

12. Prasītāja tomēr lēdza atmaksāt summu 15 581 402,06 EUR apmērā, ko tā, pēc attiecīgo priekšnodokļu atskaitīšanas, ir samaksājusi kā PVN par tiešsaistes spēlēm, kas notikušas laikposmā no 2016. gada 1. jūlija līdz 2018. gada 21. maijam.

13. 2019. gada 5. decembra protokolā iestāde noraidīja šo līgumu, pamatojoties uz to, ka nebija izpildīti nodokļa atmaksas nosacījumi. Pēc tam prasītāja cēla prasību iesniegt jautājumu.

14. Prasītāja uzskata, ka atceltā likuma piemērošanas turpināšana pārkāpj PVN neitralitātes principu, jo citas azartspēles ir atbrīvotas no nodokļa, kā arī tā pārkāpj citas Savienības tiesību normas, tostarp, valsts atbalsta aizliegumu. Pakārtoti tā atsaucas uz Beļģijas valsts atbildību sakarā ar Konstitucionālās tiesas pieņemto kļūdu, jo atcelto noteikumu iedarbības slaucīgā saglabāšana pārkāpj Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Protokola 1. pantu, kas garantē tiesības uz pašumu. Turpretim atbildētāja, Beļģijas valsts, uzskata, ka

prasījums ir nepamatots un tai nevar piespriest atmaksāt PVN.

15. *Tribunal de première instance de Liège* (Ljūžas pirmās instances tiesa, Beļģija), kuras jurisdikcijā ir šīs prasības izskatīšana, ir apturējusi tiesvedību un atbilstoši LESD 267. pantam prejudiciāla nolūmuma procedūrā iesniegusi Tiesai šādus sešus jautājumus:

1. Vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts un neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj, ka dalībvalsts, pieņemot, ka runa ir par līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, piemēro atšķirīgu nodokļu režīmu Nacionālās lotērijas, kas ir publiska organizācija, rīkotajām tiešsaistes lotērijām, kuras ir atbrīvotas no PVN, un citām privātu uzņēmumu piedāvātām azartspēlēm tiešsaistē, par kurām ir jāmaksā PVN?

2. Vai, atbildot uz iepriekšējo jautājumu, lai noteiktu, vai pastāv divas līdzīgas kategorijas, kuras savstarpēji konkurē un kurām PVN vajadzībām ir jāpiemēro vienāds režīms, vai arī pastāv atsevišķas kategorijas, attiecībā uz kurām ir pieļaujams atšķirīgs režīms, valsts tiesai ir jāņem vērā tikai tas, vai abi spēļu veidi savstarpēji konkurē no vidusmēra patērētāja viedokļa tādā nozīmē, ka pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir vienādas pašības un, vadoties pēc izmantošanas salīdzināmības kritērija, tie atbilst vienādam patērētāja vajadzībām, un ja pastāv šādas atšķirības būtiski neietekmē vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru pakalpojumu (aizvietošanas kritērijs), vai arī tai ir jāņem vērā citi kritēriji, piemēram, dalībvalsts rīcības brīvība atbrīvot no PVN noteiktas spēļu kategorijas un aplikāt ar PVN citas, tas, ka lotērijas pieder pie atsevišķas spēļu kategorijas, kas minēta PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunktā, atšķirīgais tiesiskais regulējums, ko piemēro Nacionālajai lotērijai un citām azartspēlēm, atšķirīgās kontroles iestādes vai sabiedriski nozīmīgi un spēlētāju aizsardzības mērķi, kas noteikti Nacionālajai lotērijai piemērojamajos tiesību aktos?

3. Vai Līguma par Eiropas Savienību 4. panta 3. punktā noteiktais lojālas sadarbības princips, skatīts kopā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu, PVN direktīvas tiesību normām un attiecīgā gadījumā efektivitātes principu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj dalībvalsts Konstitucionālajai tiesai – pēc savas iniciatīvas un bez Līguma sniegt prejudiciālu nolūmumu saskaņā ar LESD 267. pantu –, pamatojoties uz valsts tiesību normu – šajā gadījumā uz 1989. gada 6. janvāra Pašā likuma par Konstitucionālo tiesu 8. pantu – saglabāt tādā valsts tiesību normu par PVN atpakaļejošu iedarbību, kuras tika atzītas par neatbilstošām valsts Konstitūcijai un atceltas šī iemesla dēļ, un kuru neatbilstība Savienības tiesībām tika minēta arī valsts tiesā celtās prasības atcelt tiesību aktu pamatojumam, kaut gan šī prasība netika izskatīta šajā tiesā, pamatojoties vispārīgā veidā uz “budžeta un administratīvajām grūtībām, ko izraisītu jau samaksāto nodokļu atmaksāšana”, tādējādi pilnībā liedzot ar PVN maksājumiem tiesības uz PVN, kas iekasēts, pārķepjot Savienības tiesības, atmaksu?

4. Vai tad, ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir noliedzoša, tās pašas normas un principi, kas interpretēti, it īpaši ņemot vērā 2008. gada 10. aprīļa spriedumu *Marks & Spencer*, C-309/06, saskaņā ar kuru Kopienas tiesību vispārīgie principi, tostarp nodokļu neitralitātes princips, kas uzņēmumam, kurš veic šādu preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, piešķir tiesības atgūt summas, kas tam kādā veidā pieprasītas par šīm pašām piegādēm vai pakalpojumiem, uzliek pienākumu attiecīgajai dalībvalstij atmaksāt nodokļa maksājumiem PVN, kas iekasēts, pārķepjot Savienības tiesības, ja, kā tas ir šajā lietā, no Tiesas sprieduma, atbildot uz prejudiciālajiem jautājumiem, vēl izriet, ka, pirmkārt, atceltās valsts tiesību normas neatbilst PVN direktīvai un ka, otrkārt, Konstitucionālās tiesas lēmums saglabāt tās atcelto tiesību normu atpakaļejošu iedarbību neatbilst Savienības tiesībām?

5. Vai ar 2016. gada 1. jūlija programmlikuma 29., 30., 31., 32., 32., 33. un 34. pantu, kuri tika atcelti ar Konstitucionālās tiesas 2018. gada 22. marta spriedumu Nr. 34/2018, bet kuru iedarbība tika saglabāta pēc šī datuma attiecībā uz jau samaksātajiem nodokļiem par laika posmu no

2016. gada 1. jūlija līdz 2018. gada 21. maijam, ieviestais atšķirīgais režīms loterijām – gan klasiskajām, gan tiešsaistes – un citām tiešsaistes spēlēm un darbību rada selektīvas priekšrocības šo loteriju organizētjiem un tādējādi tie var saņemt Beļģijas valsts vai no Beļģijas valsts līdzekļiem piešķirtu atbalstu, kas rada vai draud radīt konkurences izkropojumus, dodot priekšroku atsevišķiem uzņēmumiem, nav saderīgs ar iekšējo tirgu Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta izpratnē.

6. Vai tad, ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir apstiprinoša, dalībvalstu pienākums nodrošināt to personu tiesību aizsardzību, kuras skar attiecīgā atbalsta nelikumīga īstenošana, kā tas izriet it īpaši no 2006. gada 5. oktobra sprieduma *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, ļaujot lasīt, ka sadarbības princips un Kopienas tiesību vispārīgie principi, tostarp nodokļu neitralitātes princips, kas uzņēmējam, kurš veic šādu preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, piešķir tiesības atgūt summas, kas tam kādā veidā jāpieprasītas par šādu pašam piegādātu vai pakalpojumiem (2008. gada 10. aprīļa spriedums *Marks & Spencer*, C-309/06), ļaujot nodokļu maksātājiem, no kuriem ir iekasēti PVN, pamatojoties uz nelikumīgu valsts atbalstu, atgūt samaksātā nodokļa ekvivalentu kā zaudējumu atlīdzību par nodarīto kaitējumu?

16. Tiesvedībā Tiesā savus rakstveida atbildes iesniedza prasītāja, Beļģijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Ēģiptes Republika un Eiropas Komisija. Saskaņā ar Reglamentu 76. panta 2. punktu Tiesa nolēma nerīkot tiesas sēdi.

IV. Juridiskā analīze

17. Seši prejudiciālie jautājumi skar galvenokārt trīs problēmu grupas.

18. Tā kā prasītāja pamatlīdz vēršas pret tās sniegto pakalpojumu aplikšanu ar PVN atbilstoši valsts tiesību aktiem, pirmais un otrais jautājums ir par to, vai prasītājas sniegtie pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, pamatojoties uz PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu, un tādējādi, neskatoties uz pretrunā esošo valsts tiesību saistošo spēkā saglabāšanu, prasītājai ir kompensējams tās samaksātais, Savienības tiesību aktiem neatbilstošais nodoklis. Tas ir saistīts ar nosacījumu, ka no PVN direktīvas tieši izriet tiešsaistes azartspēļu atbrīvojums no nodokļa, uz ko prasītāja var atsaukties (šajā ziņā skat. B daļu).

19. Turpretim trešais un ceturtais jautājums ir par to, vai Beļģijas Konstitucionālā tiesa, iepriekš neiesniedzot Līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu varbūtējā Savienības tiesību pārkāpuma dēļ, tomēr varēja izdot rīkojumu par valsts tiesību piemērošanas turpināšanu, kādēļ saskaņā ar valsts tiesību normām nodoklis tomēr ir jāmaksā un, vai šis apstāklis liedz prasītājam maksāt nodokli, kas, iespējams, ticis iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesību normas. Tas jau rada jautājumu par šo abu prejudiciālo jautājumu pieņemamību (šajā ziņā skat. A daļu).

20. Turpretim piektais un sestais jautājums ir par to, vai atšķirīgais PVN režīms, ko piemēro loterijām (atbrīvojums no nodokļa) un pārējām tiešsaistes spēlēm un tiešsaistes darbībām (apliekamas ar nodokli), vienlaicīgi ir aizliegts valsts atbalsts (šajā ziņā skat. C daļu).

A. Par trešo un ceturto prejudiciālo jautājuma pieņemamību

21. Trešais un ceturtais jautājums prejudiciāla nolēmuma procedūrā ir pieņemami tikai tad, ja atbildes uz tiem ir vajadzīgas un būtiskas, lai pamatlīdz taisītu spriedumu.

22. Principā tikai valsts tiesai, kura izskata lietu, ir jāvērtē gan tas, cik vajadzīgs ir prejudiciālais nolēmums šīs tiesas sprieduma taisīšanai, gan tas, cik piemēroti ir Tiesai uzdotie jautājumi. Attiecībā uz jautājumiem, kas skar Savienības tiesību interpretāciju, ir spēkā atbilstības prezumpcija (5). Tādēļ Tiesa var atteikties lemt par prejudiciālo jautājumu tikai tad, ja ir

ac?mredzams, ka l?gtajai Savien?bas ties?bu normas interpret?cijai nav nek?da sakara ar pamatlietas faktisko situ?ciju vai t?s priekšmetu, ja izvirz?t? probl?ma ir hipot?tiska vai ja Tiesai nav zin?mi faktiskie vai juridiskie apst?k?i, kas vajadz?gi, lai sniegtu noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (6).

23. Pat piem?rojojot iepriekš min?to prezumpciju, trešais un ceturtais jaut?jums šaj? liet? ir nepie?emami. Pamatliet? tiek apl?kots jaut?jums par, iesp?jams, neatbilstoši Savien?bas ties?b?m (prec?z?k – neatbilstoši direkt?vai) samaks?ta nodok?a atmaksu. Valsts tiesa, kurai bija jurisdikcija, bija l?musi, ka valsts normat?v? akta, lai gan tas bija j?atce?, pamatojoties uz valsts ties?b?m, piem?rošana tiek turpin?ta noteiktu laiku – ar? pamatojoties uz valsts ties?b?m – (r?kojums par piem?rošanas turpin?šanu uz noteiktu laiku).

24. T?gad valsts ties?bas prasa piem?rot nodokli, kas, iesp?jams, ir pretrun? PVN direkt?vai. T?d?j?di tas, vai pras?t?jam saglab?jas pien?kums maks?t jau samaks?to PVN par laika posmu no 2016. gada 1. j?lija l?dz 2018. gada 21. maijam, izriet tikai no PVN direkt?vas interpret?cijas un t?d?j?di jau no atbildes uz pirmo un otro jaut?jumu. T?p?c samazin?s treš? un cetur? jaut?juma saturs, paliekot vien jaut?jumam par to, vai Be??ijas Konstitucion?l? tiesa, pirms izdot r?kojumu par valsts ties?bu normu piem?rošanas turpin?šanu, b?tu var?jusi v?rsties Ties? vai ar? tas tai pat b?tu bijis j?dara un, vai, apstiprinot š?da pien?kuma esam?bu, no t? izriet ties?bas uz nodok?a atmaksu. Tom?r Konstitucion?l?s tiesas varb?t?jam pien?kumam v?rsties Ties? nav noz?mes jaut?jum? parto, vai pras?t?jai ir pien?kums maks?t nodokli.

25. Turkl?t nav saprotams, k?p?c *vienas* tiesas, konkr?ti – Konstitucion?l?s tiesas, izdar?tam LESD 267. panta p?rk?pumam b?tu j?ietekm? *citas* tiesas nol?mums, kura ir iesniegusi Tiesai b?tiskus jaut?jumus par Savien?bas ties?b?m prejudici?la nol?muma sa?emšanai. T?d?j?di neapmierin?t?bai ar Be??ijas Konstitucion?l?s tiesas r?c?bu saist?b? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu un t?d?? izteiktajam l?gumam sniegt LESD 267. panta interpret?ciju nav nek?da sakara ar pamatlietu. T?p?c trešais un ceturtais jaut?jums ir nepie?emami.

26. Visbeidzot, j?nor?da ar? uz to, ka iesniedz?jtiesa nav pazi?ojusi Tiesai, ko Be??ijas Konstitucion?l? tiesa patieš?m var un dr?kst p?rbaud?t. Ja t?s p?rbaudes pilnvaras *valsts l?men?*, piem?ram, attiektos vien?gi uz p?rbaudi, k? tiek iev?roti valsts jurisdikcijas noteikumi, l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu nevar iesniegt. T?d?? Tiesas r?c?b? ar? nav vajadz?g?s inform?cijas, lai var?tu izv?rt?t LESD 267. panta p?rk?pumu. Ar? š? iemesla d?? trešais un ceturtais jaut?jums ir nepie?emami.

B. Par tiešsaistes azartsp??u atbr?vojumu no nodok?a saska?? ar PVN direkt?vu (pirmais un otrais jaut?jums)

27. Pamatliet? pras?t?ja v?ršas pret t?s tiešsaistes azartsp??u jom? sniegto pakalpojumu aplikšanu ar nodokli, pamatojoties uz (joproj?m saistoš?m) valsts ties?b?m. T?s šaj? zi?? ir skaidras un t?das, kas nevar tikt interpret?tas atbilstoši Savien?bas ties?b?m. T?d?? PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkta interpret?cija ir b?tiska sprieduma tais?šanai tikai tad, ja attiec?gais pants ir tieši piem?rojams (šaj? zi?? skat. 1. sada?u). Princip? pras?t?ja uzskata, ka attieksmei pret t?s sniegtajiem pakalpojumiem ir j?b?t t?dai pašai, k?da t? ir pret citiem azartsp??u pakalpojumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a. Tas, iesp?jams, var?tu izriet?t ar? no PVN neitralit?tes principa (šaj? zi?? skat. 2. sada?u).

1. Atbr?vojuma normas tieša piem?rojam?ba?

28. No Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka visos gad?jumos, kad direkt?vas noteikumi p?c to satura ir beznosac?juma un pietiekami prec?zi, priv?tperson?m ir ties?bas uz tiem atsaukties valsts ties?s pret dal?bvalsti, ja t? vai nu noteiktaj? termi?? nav transpon?jusi direkt?vu valsts

ties?b?s, vai ar? t? to ir transpon?jusi nepareizi (7).

29. Savien?bas ties?bu norma ir beznosac?juma, ja taj? ir noteikts pien?kums, kas nav nedz saist?ts ar k?du nosac?jumu, nedz ar? tas izpildes vai seku zi?? ir pak?rtots k?dam Savien?bas iest?žu vai dal?bvalstu aktam (8). Turpretim normai ir nosac?juma raksturs, cikt?l t? attiecas uz t?du valsts ties?bu normu piem?rošanu, kur?s noteikts Savien?bas ties?bu faktisk? sast?va konkr?tais apjoms (9). T? ir pietiekami prec?za, ja taj? nep?rprotami ir noteikts pien?kums (10).

30. ?emot v?r? šo past?v?go judikat?ru, PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts nav nedz beznosac?juma, nedz pietiekami prec?zs. Tas paredz, ka no PVN atbr?vo azartsp?les, uz kur?m attiecas "noteikumi un ierobežojumi, ko noteikusi katra dal?bvalsts". No t? neizriet nedz tas, konkr?ti k?das azartsp?les ir j?atbr?vo, t?d?? dal?bvalstij netiek nep?rprotami noteikts pien?kums. Gluži pret?ji, no attiec?g? formul?juma izriet, ka no PVN var tikt atbr?votas ar? vien dažas noteiktas azartsp?les.

31. Šim pien?kumam nav beznosac?juma rakstura ar? t?p?c, ka tas atbilstoši PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkta skaidrajam formul?jumam ir saist?ts ar "noteikumi[em] un ierobežojumi[iem], ko noteikusi katra dal?bvalsts". T?ad azartsp??u atbr?vošana no PVN izpildes vai seku zi?? ir pak?rtota dal?bvalsts aktam.

32. Droši vien š? iemesla d?? Tiesa (11) 2010. gad? ir skaidri nospriedusi: "[PVN direkt?vas] 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalstu r?c?b? esoš?s pilnvaras noteikt šaj? ties?bu norm? paredz?to azartsp??u atbr?vojumu no PVN noteikumus un ierobežojumus ?auj t?m atbr?vot no PVN tikai noteiktas azartsp?les". Šo interpret?ciju Tiesa v?l?k ir divreiz apstiprin?jusi (12).

33. Tom?r, ja – saska?? ar Tiesas sniegto interpret?ciju – PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts dal?bvalst?m ?auj atbr?vot no PVN tikai *noteiktas* azartsp?les, tad š?d? situ?cij? ir sp?k? tas pats, ko Tiesa ir nospriedusi attiec?b? uz cit?m atbr?vojuma no nodok?a norm?m. Gad?jum?, ja saska?? ar š?m norm?m dal?bvalst?m no nodok?a bija j?atbr?vo tikai *noteikti* pakalpojumi (t? tas ir noteikts PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta n) un m) apakšpunkt?), t?s nav tieši piem?rojamas (13).

34. T? tas ir t?d??, ka Tiesas nol?mums (14) ietvert? fr?ze "noteiktas azartsp?les" nor?da uz to, ka attiec?g? norma nenosaka dal?bvalst?m pien?kumu visp?r?ji atbr?vot no nodok?a visus pakalpojumus, kas ir azartsp?les (15). T?da PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkta interpret?cija, atbilstoši kurai dal?bvalst?m, neskatoties uz v?rdu "noteiktas", b?tu pien?kums atbr?vot no nodok?a "visas" azartsp?les, var?tu paplašin?t š? atbr?vojuma materi?lo piem?rošanas jomu. Tas b?tu pretrun? ar? Tiesas judikat?rai, atbilstoši kurai PVN direkt?v? noteiktie atbr?vojumi ir j?interpret? šauri (16).

35. Tieši fakts, ka PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts ?auj dal?bvalst?m no nodok?a atbr?vot tikai "noteiktas" (17) azartsp?les, liecina pret PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkta tiešu piem?rojam?bu (18).

36. Vien?gais (agr?kais) Tiesas spriedums, kas tom?r atzina Sest?s direkt?vas 77/388 13. panta B da?as f) apakšpunkta tiešu iedarb?bu, lai nepie?autu ar šo noteikumu nesader?gu valsts ties?bu normu piem?rošanu (19), manupr?t, ?emot v?r? jaun?ko Tiesas judikat?ru par PVN atbr?vojumu (20) un PVN izv?les ties?bu (21) tiešo iedarb?bu, k? ar? Tiesas 2010. gada spriedumu (22) ir novecojis.

37. Tas p?rliecina ar? p?c b?t?bas. T? tas ir t?d??, ka ar PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkt? paredz?to azartsp??u atbr?vošanu no nodok?a nav saist?ts nek?ds ?pašs

Savienības tiesību vrtējums. Tiesas ieskatā šā atbrīvojuma pamats ir tikai praktiski apsvērumi, jo azartspēļu darījumi nēst neatbilst PVN piemērošanai. Atšķirībā no noteiktiem, sociālajiem jomā sniegtiem vispārīgajiem nozīmes pakalpojumiem, šeit nepastāv vīlme nodrošināt attiecīgajam darbībā m labvēlīgāku PVN režīmu (23). Drīzāk varētu būt, ka šis atbrīvojums atspoguļo toreizējo sešu dalībvalstu panākto kompromisu, kurā jau tad daži bija speciāli azartspēļu normatīvie akti un tādēļ tās ar nodokli aplika atsevišķas azartspēles. Piemērojot atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši dalībvalstu noteiktajiem noteikumiem un ierobežojumiem, tās varēja saglabāt savus azartspēļu normatīvos aktus un izvairīties no PVN dubultas uzlikšanas.

38. Katrā ziņā nav redzams iemesls, kāpēc šādam atbrīvojumam, kas paredzēts tēri tehnisku apsvērumu dēļ (nepraktiska iekasēšana un attiecīgi izvairīšanās no nodokļa dubultas uzlikšanas), iemot vērā atsevišķu dalībvalstu noteiktus noteikumus un ierobežojumus, būtu jāvar radīt tiešu iedarbību. Tādēļ nav nekādas vajadzības izdarīt paši ekstensīvu pieņēmumu par šā atbrīvojuma tiešo iedarbību. Tādējādi nemainās tas, ka šis atbrīvojums no nodokļa nav tieši piemērojams.

39. Tomēr, ja prasītāja izskatāmā lietā k? t? nevar tieši atsaukties uz PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, uz pirmo un otro jautājumu nav jāatbild. Tādā gadījumā Komisijai ir jāuzsāk pārskatīšanas procedūra pret Beļģiju, ja t? domā, ka prasītājās (un pārējo tiešsaistes azartspēļu organizāciju) aplikšana ar nodokli pārskatījamā PVN direktīvā. Taču no Komisijas sniegtajiem apsvērumiem neizriet šādas bažas.

2. Neitralitātes principa pārskatīšanas

40. Šajā lietā prasītājai nepalīdz ar? nodokļu neitralitātes princips. Dalībvalstij nodokļu neitralitātes princips gan ir jāievēro ar, iestenojot tai noteiktās izvēles tiesības vai attiecīgi tās rēķināšanas brīvību (24). Tomēr, pirmkārt, tas nevar radīt nepietiekami precīzas vai ar k?du nosacījumu saistītas direktīvas normas tiešu iedarbību. Otrkārt, attiecīgais princips "tikai" nepieļauj atšķirīgu attieksmi no PVN viedokļa pret lēdzīgām precēm vai lēdzīgiem pakalpojumiem, starp kuriem pastāv savstarpēja konkurence (25).

41. Precēs vai pakalpojumi ir lēdzīgi, ja tiem ir lēdzīgās iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādam vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību. Turklāt pastāv šāda atšķirības nedrīkst nozīmīgi iespaidot vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šīm precēm vai pakalpojumiem (26), tādēļ tiem vīa uztver? ir jābūt savstarpīgi aizstājamām (27) Preču un pakalpojumu lēdzības vrtējums no galapatērētāja viedokļa dabiski ietver sevī zināmu rēķināšanas brīvību.

42. Tiesa fiskālā rakstura pasākumu kontekstā atzīst, ka *Savienības likumdevijām* ir jāizdara izvēle politiskos, ekonomiskos un sociālos jautājumos un jāpiešķir prioritātes atšķirīgām interesēm vai jāveic sarežģīti vrtējumi. Tādējādi tam šajā ziņā ir atzīstama plaša rēķināšanas brīvība, kuras dēļ tiesas pārbaude ir jāaprobežo vienīgi ar acīmredzamas kādas konstatāciju (28). Tiesa it paši nevar aizstāt Savienības likumdevja vrtējumu ar savu vrtējumu (29).

43. iemot vērā neseno Tiesas judikatūru, lēdzīgi tas ir ar? attiecībā uz *valsts likumdevju* rēķināšanas brīvības pārbaudi. Piemēram, Tiesa arvien vairāk uzsver, ka Savienībā veido valstis, kuras ievēro un atzīst LES 2. pantā minētās vrtības (30). Viena no LES 2. pantā minētajām vrtībām, uz kurām ir balstīta Savienība, it paši ir demokrātiskās principas. Atbilstoši tam galvenokārt demokrātiski ievēlētā likumdevijām ir jāsteno likumdošanas rēķināšanas brīvība.

44. Tādēļ, ja Savienības tiesības dalībvalstij ir piešķirta šāda rēķināšanas brīvība, par to pirmām kārtām ir atbildīgs šīs dalībvalsts ievēlētāis parlaments. Tādējādi citām struktūrām *per se* ir ierobežotas iespējas pārskatīt šo parlamenta lēmumu pieņemšanas brīvību. Tās ar savu

viedokli par pre?u vai pakalpojumu l?dz?bu nevar aizst?t t?s iest?des viedokli, kurai uz t? paušanu ir demokr?tiski le?it?mas ties?bas. Tas vienl?dz attiecas gan uz valstu ties?m, gan Savien?bas ties?m.

45. T?d?? ar? gan Tiesa, gan dal?bvalsts tiesa – k? iesniedz?jtiesa –, demokr?tiski iev?l?ta likumdev?ja pie?autu neitralit?tes principa p?rk?pumu parasti var konstat?t tikai tad, ja tas ir ac?mredzami p?rsniedzis savu r?c?bas br?v?bu.

46. Tom?r tas t? ir tikai gad?jum?, ja, raugoties no vidusm?ra pat?r?t?ja viedok?a, ar atš?ir?giem nodok?iem apliekamie pakalpojumi vai pieg?des ir gandr?z identiski, kas noz?m?, ka tos – k? uz to nor?da ar? Komisija – var?tu viegli aizst?t (31). Tikai t?d? gad?jum? ir konstat?jams ar? konkurences izkrop?ojums starp šo pakalpojumu vai pieg?žu sniedz?jiem, kas vairs nav savienojams ar neitralit?tes principu.

47. T?p?c Tiesa l?dz šim kopum? ir attur?jusies konstat?t neitralit?tes principa p?rk?pumu, kad, piem?ram, dal?bvalstis ar samazin?tu nodokli apliek vai atbr?vo no nodok?a tikai svaigus maizes izstr?d?jumus (nevis tos, kuriem beidzies der?guma termi?š (32)), tikai p?rvietojamo gadatirgu (nevis stacion?ro atrakciju parku (33)) organiz?t?jus, ne visas z?les (bet tikai dažas, ar? atkar?b? no to lietošanas veida (34)), tikai taksometrus (bet ne visus pasažieru p?rvad?jumus ar vieglajiem automobi?iem (35)), tikai druk?tas gr?matas (nevis gr?matas uz citiem fiziskiem inform?cijās nes?jiem (36)).

48. ?emot v?r? š?s tiesas ierobežot?s pilnvaras veikt p?rbaudi, izskat?maj? liet? nav konstat?jams, ka likumdev?ja r?c?bas br?v?ba b?tu ac?mredzami p?rsniegta. Pret?ji tam, k? dom? pras?t?ja, no vidusm?ra pat?r?t?ja viedok?a ar atš?ir?giem nodok?iem apliktie pakalpojumi (tiešsaistes azartsp?les vai tiešsaistes veiksmes sp?les, kas nav loterijas, no vienas puses, un “analog?s” azartsp?les un attiec?gi tiešsaistes loterijas, no otras puses) atš?iras vair?kos aspektos.

49. T? tiešsaistes azartsp?les no “analog?m” azartsp?l?m atš?iras gan ar norises vietu (jebkur? laik? un viet? pret?ji konkr?t?m atrašan?s viet?m); piep?li, lai s?ktu sp?l?t (nav piep?les, jo s?kt sp?l?t var jebkur? laik? un visur, izmantojot viedt?lruni, pret?ji vajadz?bai fiziski doties uz konkr?tu vietu); tr?kstošo “soci?lo kontroli”, kas raksturo priv?taj? sf?r? jebkur? br?d? iesp?jam?s azartsp?les; atkar?bas rašan?s risku no jebkur? laik? un viegli pieejam?m azartsp?l?m vai attiec?gi to b?stam?bu un ar? sp??u veidu (nospiežot tausti?u uz datora pret?ji fiziskai darb?bai pie sp??u autom?ta vai pat mijiedarb?bu ar k?du personu (piem?ram, krup?) uz vietas). “Analog?” kazino apmekl?jumu var nosaukt dr?z?k par “notikumu”, t?mek?a vietnes (“tiešsaistes kazino”) “apmekl?jumu” var nosaukt dr?z?k par “sp?l?šanu internet?”.

50. T?d?? nepal?dz koncentr?šan?s vien?gi uz pakalpojuma saturu (šaj? gad?jum? – vajadz?bas sp?l?t apmierin?šanu). Dr?z?k vidusm?ra pat?r?t?ja viedokl? ir j?iek?auj ar? ?r?jie faktiskie un juridiskie pamatnosac?jumi (37). L?dz?gi tas attiecas uz varb?t?jiem vad?bas m?r?iem, kurus parlament?rais likumdev?js, iesp?jams, izvirza ar attiec?go noš?iršanu. PVN neitralit?tes princips neliedz veikt objekt?vi pamatotu noš?iršanu.

51. Turkl?t par to, ka Savien?bas likumdev?ja ieskat? pakalpojuma sniegšanas veids (tiešsaistes pret?ji “analogam”) ir b?tisks noš?iršanas krit?rijs, liecina jau PVN direkt?vas normas, kuras da??ji noš?ir ar? atkar?b? no t?, vai pakalpojumu sniedz elektroniski (skat. tikai nodok?a uzlikšanas vietu [paš? norma PVN direkt?vas 58. pant?] vai nodok?a likmi [PVN direkt?vas 98. panta 3. punkts atce? noteiktas samazin?t?s nodok?a likmes elektroniski sniegtiem pakalpojumiem]). Viss iepriekš min?tais neb?tu vajadz?gs, ja elektroniskie un “analogie” dar?jumi b?tu savstarp?ji viegli aizst?jami.

52. Tādējādi, lai prezumētu neitralitātes principa pārkāpumu, nav pietiekami, ka atšķirīgi azartspēļu veidi apmierina līdzīgu vajadzību spēlēt (vai arī līdzīgu azartspēļu atkarību). Nav arī pietiekami, ka viens vai otrs patērētājs pāriet no viena azartspēļu veida uz citu, un tāpēc nevar izslēgt zināmu konkurenci starp dažādiem pakalpojumu sniedzējiem. Noteicošais ir tas, vai likumdevēja ieskatā vidējam patērētājam abi pakalpojumi ir (acīmredzami) savstarpēji aizvietojami.

53. Tādēļ, kā vienoti argumenti Komisija un Beļģija, ņemot vērā pakalpojumu izmantošanas dažādos apstākļus un arī tiem saistītos atšķirīgos azartspēļu riskus, "tiešsaistes" un "analogas" azartspēles var arī tikt atšķirīgi apliktas ar nodokli.

54. Iebildumus nerada arī tas, ka Beļģijā tiek nošķirtas tiešsaistes loterijas un pārējās tiešsaistes azartspēles. Loterijas ir pašs azartspēļu veids, ko parasti organizē saskaņā ar konkrētu spēles plānu par noteiktu samaksu ar izredzēm uz noteiktiem naudas vai mantu laimestiem. To rezultātiem ir gadījuma raksturs un tie lielākoties tiek paziņoti publiski. Minētā azartspēļu veida gadījumā aktivitāte – kā to pamatoti uzsver Komisija – aprobežojas ar loterijas biļetes iegādi un jau šajā ziņā atšķiras no pārējām tiešsaistes azartspēlēm, kas ir vērstas uz spēlētāja atkarotā aktivitāte, kurš uzreiz uzzina par savu veiksmi (biežāk gan par savu neveiksmi) un uz to spontāni reaģē. Kā norāda Beļģija, šeit ir ksts spēles elements. Tāpat pastāv atšķirības attiecībā uz minimālajām un maksimālajām likmēm, laimestiem un iespējām laimēt (38).

55. Turklāt loteriju vēsture un daži (vēsturiski) dalībvalstu nodokļu likumi liecina par loteriju tradicionālu nošķiršanu no citiem azartspēļu veidiem (39). Tas norāda uz to, ka vidusmēra patērētājam loterija jau vienmēr ir bijusi kaut kas atšķirīgs no azartspēlēm kazino vai pie spēļu automātiem. Tādēļ gandrīz noteikti nevar apgalvot, ka no vidusmēra patērētāja viedokļa tiešsaistes loterijas un pārējās tiešsaistes azartspēles būtu savstarpēji aizvietojamās. Šajā ziņā nekas neliecina arī par to, ka būtu pārkāpts neitralitātes princips.

3. *Starpsecinājumi*

56. PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts nav tieši piemērojams. Pat gadījumā, ja PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts būtu tieši piemērojams, Beļģijas īstenotā elektroniski sniegtu azartspēļu un azartspēļu, kas netiek sniegtas elektroniski, nošķiršana nepārkāptu PVN neitralitātes principu. Līdzīgi tas attiecas uz elektroniski sniegtu azartspēļu un elektroniski rīkotu loteriju nošķiršanu. Tā kā nepastāv nesaderība ar Savienības tiesību sistēmu, šīs tiesības arī neprasa, lai prasītāji tiktu atmaksāti PVN, kas tai saskaņā ar valsts tiesību sistēmu bija jāsamaksā.

C. **Par aizliegtu atbalstu dažādu PVN režīmu dēļ (piektais un sestais jautājums)**

57. Ciklā iesniedzējtiesa vaicā par atbalsta esamību, attiecīgajiem jautājumiem arī jau ir nepieciešami. Proti, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātājs, lai izvairītos no nodokļa samaksas, nevar atsaukties uz to, ka atbrīvojums no nodokļa, ko saņem citi uzņēmumi, ir valsts atbalsts (40).

58. Tikai tad, ja nodokli izmanto, lai citiem uz??mumiem rad?tu priekšroc?bas, ir j?izv?rt?, vai nodok?a ie??mumi tiek izmantoti t?d? veid?, kas atbalsta noteikumu zi?? nerada aizdomas (41). Šaj? liet? tas t? tom?r nav. Pamatliet? pras?t?jai izmaksas rada visp?rpiem?rojams nodoklis (PVN), kura ie??mumi tiek ieskait?ti visp?rj? valsts budžet? un t?p?c nerada konkr?tas priekšroc?bas k?dai trešai personai. T?d?j?di pras?t?js šaj? liet? v?ršas tikai pret vi?am adres?tu pazi?ojumu par nodokli un uzskata to par nelikum?gu, jo citiem nodok?a maks?t?jiem nodokli neuzliek t?d? paš? apm?r?. Atbalsta noteikumu zi?? š?ds iebildums nevar tikt apmierin?ts.

59. Proti, nelikum?gi pieš?irts atbalsts princip? ir *j?atg?st* (42). Tom?r nodok?a nepiem?rošana pras?t?jai nenozm?tu atg?šanu, bet izskat?maj? liet? t? tikai paplašin?tu atbalsta piem?rošanu, attiecinot to ar? uz pras?t?ju, un t?d?j?di nevis nov?rstu konkurences izkrop?ojumu, bet gan to pastiprin?tu. T?d?? tiesved?b?, kur? tiek izskat?ts jaut?jums par paša maks?jamiem nodok?iem, jaut?jumam par atbalsta pieš?iršanu citai personai nav izš?irošas noz?mes lietas izlemšan?, t?p?c tas nav pie?emams, k? Tiesa to jau vair?kk?rt ir nospriedusi (43).

60. Turkl?t ar? materi?l? zi?? nav saskat?ms aizliegts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratn?. Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru, lai konstat?tu aizliegta atbalsta esam?bu, tostarp, ir vajadz?gs, lai tas b?tu valsts ?stenots pas?kums, kas atbalsta sa??m?jam pieš?irtu selekt?vu priekšroc?bu (44).

61. T?p?c, ja – k? iepriekš nor?d?ts – PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dal?bvalst?m, ?stenojot to pilnvaras noteikt noteikumus un ierobežojumus šaj? ties?bu norm? paredz?tajam atbr?vojumam no PVN, ir ?auts no š? nodok?a atbr?vot tikai noteiktas azartsp?les, tad šis (selekt?vais) atbr?vojums ir paredz?ts jau Savien?bas ties?b?s. Ta?u Savien?bas ties?bu *atbilst?gu* (šaj? zi?? skat. iepriekš 40. un n?kamos punktus) *transpon?šanu* diez vai var uzskat?t par Be??ijas ?stenotu valsts pas?kumu. Tas dr?z?k ir ar Savien?bas ties?b?m saist?ts pas?kums.

62. Turkl?t, k? pamatoti nor?da V?cija, nepast?v ar? *k?da uz??muma priekšroc?bas*. PVN ties?b?s atbr?vojumi dod labumu tikai pakalpojumu sa??m?jam, jo saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru PVN ir netiešs pat?ri?a nodoklis, kuru maks? galapat?r?t?js (45). Uz??mums, kas ir nodok?a maks?t?js, šaj? zi?? darbojas tikai k? “nodok?a iekas?t?js valsts lab? un Valsts kases interes?s” (46). T?d?? no materi?l? viedok?a PVN m?r?is nav aplikt ar nodokli uz??mumu, kas ir nodok?a maks?t?js, bet gan pat?r?t?ja finansi?ls sp?jas, kas izpaužas vi?a ?pašuma izlietošan?, lai rad?tu pat?r?jamu labumu (47). T?p?c, ja pien?kums maks?t PVN par pakalpojumu ir pat?r?t?jam, nevis pakalpojuma sniedz?jam, tad atbr?vojumam no PVN ir j?atbr?vo ar? tikai pat?r?t?js, nevis pakalpojuma sniedz?js. T?d?j?di azartsp??u pakalpojumu atbr?vojums no nodok?a ir pat?r?t?ja, nevis pakalpojumu sniedz?ja priekšroc?ba.

63. Turkl?t selekt?va priekšroc?ba past?v tikai tad, ja attiec?gais pas?kums var sniegt priekšroc?bu “konkr?tiem uz??mumiem vai konkr?tu pre?u ražošanai” sal?dzin?jum? ar citiem, kas faktiski un juridiski ir l?dz?g? situ?cij?, iev?rojot ar min?to pas?kumu izvirz?to m?r?i, un t?d?j?di tiem piem?ro atš?ir?gu attieksmi, kuru b?t?b? var kvalific?t k? *diskrimin?jošu* (48).

64. Tas paredz atkāpi no "parastā nodokļu režīma", kas nav pamatota. Abi elementi izskatāmā lietā iztrūkst. Saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu parastais nodokļu režīms ir azartspēļu atbrīvojums no nodokļa, kas šajā lietā tieši ir noticis attiecībā uz "analogajām" azartspēlēm un visām loterijām. Turklāt tiešsaistes azartspēļu un pārējo azartspēļu, kā arī tiešsaistes loteriju un tiešsaistes azartspēļu nošķiršana PVN jomā – kā iepriekš (40. un nākamie punkti) izklāstīts – ir objektīvi pamatota un tādēļ tā nav diskriminājoša. Ar atbalsta noteikumi neliedz veikt objektīvi pamatotu nošķiršanu vispārīgajam likumam. Tādējādi nepastāv arī selektivitātes pazīme.

V. Secinājumi

65. Tāpēc iesaku Tiesai uz *Tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija) prejudiciāliem jautājumiem atbildēt šādi:

1.) PVN direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts nav tieši piemērojams. Tas nav nedz beznosacījuma, nedz pietiekami precīzs.

2.) PVN neitralitātes princips neliedz nošķirt elektroniski sniegtas azartspēles un azartspēles, kas netiek sniegtas elektroniski. Gluži pretēji, elektroniski sniegtu azartspēļu un elektroniski rīkotu loteriju nošķiršana ir objektīvi pamatota.

3.) Tiesvedībā, kurā tiek izskatīts jautājums par paša maksājumiem nodokļiem, jautājums par atbalsta piešķiršanu citai personai ir nepieņemams. Tādējādi nodokļa maksātājs, lai izvairītos no nodokļa samaksas, principā nevar atsaukties uz to, ka atbrīvojums no nodokļa, ko saņem citi uzņēmumi, ir valsts atbalsts.

1 Oriģinālvārda – vācu.

2 Padomes 2006. gada 28. novembra direktīva (OV 2006, L 347, 1. lpp.) redakcijā, kas attiecīgi bija spēkā strādājošajos gados (no 2016. gada līdz 2018. gadam).

3 Šajā nozīmā skat. manus secinājumus, kas drīzumā tiks publicēti sniegti šajā pašā dienā.

4 Skat. tikai: spriedumus, 2013. gada 24. oktobris, *Metropol Spielstätten* (C-440/12, EU:C:2013:687), 2011. gada 14. jūlijs, *Henfling, Davin, Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489), 2011. gada 10. novembris, *Rank Group* (C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719), 2010. gada 10. jūnijs, *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333), 2006. gada 13. jūlijs, *United Utilities* (C-89/05, EU:C:2006:469), 2005. gada 17. februāris, *Linneweber un Akritidis* (C-453/02 un C-462/02, EU:C:2005:92), un 1998. gada 11. jūnijs, *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276).

5 Skat. spriedumus, 2021. gada 6. oktobris, *Sumal* (C-882/19, EU:C:2021:800, 27. un 28. punkts), un 2020. gada 9. jūlijs, *Santen* (C-673/18, EU:C:2020:531, 26. un 27. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

6 Skat. spriedumus, 2021. gada 6. oktobris, *Sumal* (C-882/19, EU:C:2021:800, 28. punkts), un 2020. gada 9. jūlijs, *Santen* (C-673/18, EU:C:2020:531, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

7 Spriedumi, 2020. gada 10. decembris, *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, 26. punkts), un 2017. gada 15. februāris, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, 13. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 Spriedumi, 2020. gada 10. decembris, *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, 27. punkts), un 2015. gada 16. jūlijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schifffahrt* [(C-108/14 un

C?109/14, EU:C:2015:496, 49. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

9 T? skaidri ir noteikts spriedum?, 2015. gada 16. j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, 50. punkts).

10 Spriedumi, 2020. gada 10. decembris, *Golfclub Schloss Igling* (C?488/18, EU:C:2020:1013, 28. punkts), un 2010. gada 1. j?lijs, *Gassmayr* [(C?194/08, EU:C:2010:386, 45. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

11 Spriedums, 2010. gada 10. j?nijs, *Leo-Libera* (C?58/09, EU:C:2010:333, rezolut?v? da?a).

12 Spriedums, 2013. gada 24. oktobris, *Metropol Spielst?tten* (C?440/12, EU:C:2013:687, 29. punkts), t?pat jau spriedums, 2011. gada 10. novembris, *Rank Group* (C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 53. punkts).

13 Spriedumi, 2020. gada 10. decembris, *Golfclub Schloss Igling* (C?488/18, EU:C:2020:1013), un 2017. gada 15. febru?ris, *British Film Institute* (C?592/15, EU:C:2017:117).

14 Spriedums, 2010. gada 10. j?nijs, *Leo-Libera* (C?58/09, EU:C:2010:333, rezolut?v? da?a).

15 Šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 10. decembris, *Golfclub Schloss Igling* (C?488/18, EU:C:2020:1013, 30. punkts).

16 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2020. gada 10. decembris, *Golfclub Schloss Igling* (C?488/18, EU:C:2020:1013, 34. punkts), un 2017. gada 15. febru?ris, *British Film Institute* [(C?592/15, EU:C:2017:117, 17. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un 2013. gada 21. marts, *PFC Clinic* (C?91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts).

17 Spriedums, 2010. gada 10. j?nijs, *Leo-Libera* (C?58/09, EU:C:2010:333, rezolut?v? da?a).

18 Šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2020. gada 10. decembris, *Golfclub Schloss Igling* (C?488/18, EU:C:2020:1013, 36. punkts), un 2017. gada 15. febru?ris, *British Film Institute* (C?592/15, EU:C:2017:117, 14., 16., 23. un 24. punkts).

19 Spriedums, 2005. gada 17. febru?ris, *Linneweber un Akritidis* (C?453/02 un C?462/02, EU:C:2005:92, rezolut?v?s da?as 2. punkts). L?dz?gi ar?, lai gan ne rezolut?vaj? da??, ir noteikts 2011. gada 10. novembra spriedum? *Rank Group* (C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 68. un 69. punkts), turkl?t taj? uzman?ba maz?k tika piev?rsta nodok?a maks?t?ja atsaucei uz direkt?vas normu, bet liel?ka uzman?ba tika velt?ta apst?klim, ka dal?bvalsts neatsauc?s uz sav?m atš?ir?gi formul?taj?m valsts ties?b?m. Tom?r ir apšaub?mi, vai tas patieš?m ir jaut?jums par Savien?bas ties?bu piem?rošanas priorit?ti un vai uz to attiecas Tiesas judikat?ra par direkt?vas (iz??muma k?rt?) tiešu iedarb?bu priv?tpersonas lab?.

20 Spriedumi, 2020. gada 10. decembris, *Golfclub Schloss Igling* (C?488/18, EU:C:2020:1013, rezolut?v?s da?as 1. punkts), un 2017. gada 15. febru?ris, *British Film Institute* (C?592/15, EU:C:2017:117, rezolut?v? da?a).

21 Par PVN direkt?vas 11. pant? paredz?taj?m dal?bvalstu izv?les ties?b?m vair?kas personas uzskat?t par vienu nodok?a maks?t?ju – spriedums, 2015. gada 16.j?lijs, *Larentia + Minerva un Marenave Schiffahrt* (C?108/14 un C?109/14, EU:C:2015:496, rezolut?v?s da?as 3. punkts).

22 Spriedums, 2010. gada 10. j?nijs, *Leo-Libera* (C?58/09, EU:C:2010:333, rezolut?v? da?a), ko apstiprina spriedumi, 2013. gada 24. oktobris, *Metropol Spielst?tten* (C?440/12,

EU:C:2013:687, 29. punkts), un 2011. gada 10. novembris, *Rank Group* (C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 53. punkts).

23 Spriedumi, 2011. gada 10. novembris, *Rank Group* (C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 39. punkts), 2011. gada 14. j?lijs, *Henfling, Davin, Tanghe* (C?464/10, EU:C:2011:489, 29. punkts), 2010. gada 10. j?nijs, *Leo-Libera* (C?58/09, EU:C:2010:333, 24. punkts), un 2006. gada 13. j?lijs, *United Utilities* (C?89/05, EU:C:2006:469, 23. punkts).

24 Spriedumi, 2021. gada 9. septembris, *Phantasialand* (C?406/20, EU:C:2021:720, 36. punkts), 2019. gada 27. j?nijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.* (C?597/17, EU:C:2019:544, 46. punkts), un 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 28. punkts).

25 Spriedumi, 2019. gada 19. decembris, *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C?715/18, EU:C:2019:1138, 36. punkts), 2019. gada 27. j?nijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.* (C?597/17, EU:C:2019:544, 47. punkts), 2017. gada 9. marts, *Oxycure Belgium* (C?573/15, EU:C:2017:189, 30. punkts), 2011. gada 10. novembris, *Rank Group* (C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 32. punkts), un 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija (C?94/09, EU:C:2010:253, 40. punkts).

26 Spriedumi, 2022. gada 3. febru?ris, *Finanzamt A* (C?515/20, EU:C:2022:73, 44. punkts), 2021. gada 9. septembris, *Phantasialand* (C?406/20, EU:C:2021:720, 38. punkts), 2019. gada 27. j?nijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.* (C?597/17, EU:C:2019:544, 48. punkts), 2017. gada 9. novembris, *AZ* (C?499/16, EU:C:2017:846, 31. punkts), un 2014. gada 27. febru?ris, *Pro Med Logistik* un *Pongratz* (C?454/12 un C?455/12, EU:C:2014:111, 54. punkts).

27 T? skaidri spriedums, 2021. gada 9. septembris, *Phantasialand* (C?406/20, EU:C:2021:720, 39. punkts). 2017. gada 9. novembra spriedum? *AZ* (C?499/16, EU:C:2017:846, 33. punkts) ir runa par "savstarp?ji aizst?jamiem" [produktiem].

28 Spriedums, 2017. gada 7. marts 7, *RPO* (C?390/15, EU:C:2017:174, 54. punkts). Š?d? noz?m? skat. ar? spriedumus, 2002. gada 10. decembris, *British American Tobacco (Investments)* un *Imperial Tobacco* (C?491/01, EU:C:2002:741, 123. punkts), un 2013. gada 17. oktobris, *Billerud Karlsborg* un *Billerud Skärblacka* (C?203/12, EU:C:2013:664, 35. punkts).

29 T? skaidri v?l ar? spriedums, 2013. gada 17. oktobris, *Billerud Karlsborg* un *Billerud Skärblacka* (C?203/12, EU:C:2013:664, 35. punkts).

30 Spriedumi, 2019. gada 24. j?nijs, Komisija/Polija (Augst?k?s tiesas neatkar?ba) (C?619/18, EU:C:2019:531, 42. un 43. punkts), 2018. gada 10. decembris, *Wightman u.c.* (C?621/18, EU:C:2018:999, 63. punkts), un 2018. gada 25. j?lijs, *Minister for Justice and Equality* (tiesu sist?mas nepiln?bas) (C?216/18 PPU, EU:C:2018:586, 35. punkts). Par demokr?tijas principa iev?rošanu direkt?vu interpret?cijas kontekst? skat. ar? spriedumu, 2010. gada 9. marts, Komisija/V?cija (C?518/07, EU:C:2010:125, 41. punkts).

31 Spriedums, 2021. gada 9. septembris, *Phantasialand* (C?406/20, EU:C:2021:720, 39. punkts: "Citiem v?rdiem, ir j?p?rbauda, vai attiec?g?s preces vai pakalpojumi no vidusm?ra pat?r?t?ja viedok?a ir savstarp?ji aizst?jami").

32 Spriedums, 2017. gada 9. novembris, *AZ* (C?499/16, EU:C:2017:846, 36. punkts).

- 33 Spriedums, 2021. gada 9. septembris, *Phantasialand* (C?406/20, EU:C:2021:720, 48. punkts).
- 34 Spriedums, 2019. gada 27. j?nijs, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.c.* (C?597/17, EU:C:2019:544, 49. punkts).
- 35 Spriedums, 2014. gada 27. febru?ris, *Pro Med Logistik un Pongratz* (C?454/12 un C?455/12, EU:C:2014:111, 60. punkts).
- 36 Spriedums, 2014. gada 11. septembris, *K* (C?219/13, EU:C:2014:2207, 34. punkts).
- 37 Šaj? noz?m?, iesp?jams, atš?ir?gi – spriedums, 2011. gada 10. novembris, *Rank Group* (C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 47. un n?kamie punkti, tom?r bez tuv?ka pamatojuma). Tom?r taj? netika izskat?ta tiešsaistes un bezsaistes aktivit?šu noš?iršana, uz ko ar? pamatoti nor?da Komisija.
- 38 Tiesa jau ir skaidrojusi, ka tie ir b?tiski faktori – spriedums, 2011. gada 10. novembris, *Rank Group* (C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 57. un 58. punkts).
- 39 T?, piem?ram, V?cij? – Likums par loterij?m un der?b?m zirgu skriešan?s sac?kst?s, kas 26. un n?kamajos pantos paredz ?pašas normas publisku loteriju un izložu aplikšanai ar nodokli. L?dz?gi Austrij? Azartsp??u likuma 6.–12.a pant? ir paredz?ti ?paši noteikumi attiec?b? uz loterij?m. T?pat Francij? loterijas izlozes ar nodokli apliek atš?ir?gi no der?b?m zirgu skriešan?s sac?kst?s vai kazino.
- 40 Spriedumi, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarorszá*g (C?75/18, EU:C:2020:139, 24. punkts), un 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C?323/18, EU:C:2020:140, 36. punkts). 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C?66/14, EU:C:2015:661, 21. punkts), 2006. gada 15. j?nijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C?393/04 un C?41/05, EU:C:2006:403, 43. un n?kamie punkti).
- 41 Par š? jaut?jumu noz?m?bu skat. tikai : spriedumu, 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France u.c.* (no C?266/04 l?dz C?270/04, C?276/04 un no C?321/04 l?dz C?325/04, EU:C:2005:657, 40., 41. un 45. punkts un n?kamie punkti).
- 42 Skat. spriedumu, 2018. gada 6. novembris, *Scuola Elementare Maria Montessori*/Komisija, Komisija/*Scuola Elementare Maria Montessori* un Komisija/*Ferracci* (no C?622/16 P l?dz C?624/16 P, EU:C:2018:873, 90. un n?kamie punkti).
- 43 Spriedumi, 2020.gada 3. marts, *Vodafone Magyarorszá*g (C?75/18, EU:C:2020:139, 29. un n?kamie punkti), un 2020.gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C?323/18, EU:C:2020:140, 41. un n?kamie punkti).
- 44 Spriedumi, 2021. gada 16. marts, Komisija/Polija (C?562/19 P, EU:C:2021:201, 27. punkts), 2018. gada 28. j?nijs, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)*/Komisija (C?203/16 P, EU:C:2018:505, 82. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group u.c.* (C?20/15 P un C?21/15 P, EU:C:2016:981, 53. punkts)[,] un Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C?524/14 P, EU:C:2016:971, 40. punkts).
- 45 Spriedumi, 2013. gada 7. novembris, *Tulic?* un *Plavo?in* (C?249/12 un C?250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), un 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C?317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts).

46 Spriedumi, 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts), un 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts).

47 Skat. k? piem?rus: spriedumus, 2020.gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 62. punkts), 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ* u.c. (C-283/06 un C-312/06, EU:C:2007:598, 37. punkts – “t? apm?ra noteikšana proporcion?li nodok?a maks?t?ja sa?emtajai samaksai par prec?m un sniegtajiem pakalpojumiem”), un 1997. gada 18. decembris, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627, 20. un 23. punkts).

48 Spriedumi, 2023. gada 14. decembris, Komisija/*Amazon.com* u.c. (C-457/21 P, EU:C:2023:985, 33. punkts), un 2022. gada 8. novembris, *Fiat Chrysler Finance Europe*/Komisija (C-885/19 P un C-898/19 P, EU:C:2022:859, 67. punkts un taj? min?t? judikat?ra).