GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2024 m. balandžio 25 d.[1]

Byla C-73/23

Chaudfontaine Loisirs SA
prieš
État belge, atstovaujama Ministre des Finances,
kita proceso šalis:
État belge, atstovaujama Ministre de la Justice

(*Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisė – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 135 straipsnio 1 dalies i punktas – Azartinių lošimų neapmokestinimas – Nuostatos dėl neapmokestinimo tiesioginis veikimas – Internetinių azartinių lošimų ir analoginių azartinių lošimų diferencijavimas – Skirtingų internetinių azartinių lošimų rūšių (loterijų ir kitų internetinių azartinių lošimų) diferencijavimas – Prejudicinių klausimų nepriimtinumas – Laikinas tolesnis nacionalinės teisės taikymas be išankstinio prašymo priimti prejudicinį sprendimą“

I. Įvadas

„Lošdami mes prarandame savo laiką ir turtus – du brangiausius dalykus gyvenime…“ (Owen Feltham, anglų rašytojas, 1602–1668 m.).

1. Nors šie ir kiti azartinių lošimų pavojai yra visuotinai pripažįstami, pagal Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[2] 135 straipsnio 1 dalies i punktą lažybos, loterijos ir kitų formų azartiniai lošimai niekada nebuvo apmokestinami. Iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad Sąjunga iš esmės siekia skatinti azartinius lošimus pagal PVM teisę. Vis dėlto ši neapmokestinimo PVM nuostata taikoma tik tiems atvejams, kai „taikomos kiekvienos valstybės narės nustatytos sąlygos ir apribojimai“.

2. Belgija nusprendė nuo 2016 m. liepos 1 d. nebetaikyti neapmokestinimo PVM internetiniams azartiniams lošimams, išskyrus loterijas. O kiti azartiniai lošimai ir toliau neapmokestinami PVM. Belgijos internetinių azartinių lošimų paslaugų teikėjai mano, kad toks atrankusis neapmokestinimas PVM pažeidžia neutralumo principą. Panašioje byloje *Casino de Spa ir kt.*

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva (OL L 347, 2006, p. 1), ginčo metais (2016–2018 m.) taikytinos redakcijos.

(C-741/22)[3] jie taip pat nurodė manantys, kad kitų azartinių lošimų paslaugų teikėjų atleidimas nuo mokesčio yra neteisėta pagalba. Galiausiai internetinių azartinių lošimų neapmokestinimas PVM turi būti taikomas tiesiogiai pagal Sąjungos teisę. To galima pasiekti tik tuo atveju, jei PVM direktyva šiuo atžvilgiu taikoma tiesiogiai, t. y. jei toks atleidimas nuo PVM jau yra joje numatytas.

3. Nors Teisingumo Teismas ir anksčiau ne kartą nagrinėjo įvairių rūšių azartinių lošimų skirtingo apmokestinimo pagal pridėtinės vertės mokesčio teisę klausimus[4], naujausia jurisprudencija leidžia išsamiai išnagrinėti PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punkto tiesioginį taikymą esant tokiai situacijai (atskirų azartinių lošimų rūšių atrankusis atleidimas nuo PVM). Be to, Teisingumo Teismas turi galimybę išaiškinti, ar pagal neutralumo principą draudžiama atskirų rūšių azartiniams lošimams taikyti atrankųjį neapmokestinimą ir kokios apimties.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punkte reglamentuojamas azartinių lošimų neapmokestinimas, jame nustatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

i) lažybos, loterijos ir kitų formų azartiniai lošimai, kuriems taikomos kiekvienos valstybės narės nustatytos sąlygos ir apribojimai.“

B. Belgijos teisė

5. Belgijoje PVM taip pat nebuvo apmokestinami sandoriai, susiję su internetiniais azartiniais lošimais, išskyrus loterijas. 2016 m. liepos 1 d. įstatymo 29–34 straipsniais neapmokestinimas buvo panaikintas. Dėl to šie sandoriai tapo apmokestinami, o „klasikiniai“ azartiniai lošimai ir visos loterijos (internetinės ir „analoginės“) ir toliau liko neapmokestintos.

6. Vis dėlto Konstitucinis Teismas nuo 2018 m. gegužės 21 d. panaikino atitinkamas 2016 m. liepos 1 d. įstatymo nuostatas, motyvuodamas vidaus teisėje nustatytų kompetencijos taisyklių pažeidimu. Jis nurodė, kad mokesčiai, sumokėti už laikotarpį nuo 2016 m. liepos 1 d. iki 2018 m. gegužės 21 d., paliekami, atsižvelgiant į biudžetinius ir administracinius sunkumus, kurių sukeltų jų grąžinimas.

[3] Žr. tos pačios dienos mano išvadą.

[4] Žr. visų pirma 2013 m. spalio 24 d. Sprendimą *Metropol Spielstätten* (C-440/12, EU:C:2013:687), 2011 m. liepos 14 d. Sprendimą *Henfling, Davin, Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489), 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719), 2010 m. birželio 10 d. Sprendimą *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333), 2006 m. liepos 13 d. Sprendimą *United Utilities* (C-89/05, EU:C:2006:469), 2005 m. vasario 17 d. Sprendimą *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, EU:C:2005:92) ir 1998 m. birželio 11 d. Sprendimą *Fischer* (C-283/95, EU:C:1998:276).

III. Bylos aplinkybės ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

7. *Chaudfontaine Loisirs SA* (toliau – pareiškėja) užsiima internetinio kazino veikla. Ji reikalauja sugrąžinti 640 478,82 euro pagrindinę PVM sumą, jos sumokėtą už laikotarpiu nuo 2016 m. liepos 1 d. iki 2018 m. gegužės 22 d. vykdytus internetinius lošimus ir lažybas.

8. 2020 m. gruodžio 1 d. sprendimu administratorius atmetė šį prašymą, motyvuodamas tuo, kad nebuvo įvykdytos grąžinimo sąlygos. Tuomet pareiškėja kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą.

9. Pareiškėja pirmiausia teigia, kad ginčijamas PVM buvo surinktas nesilaikant mokesčių neutralumo principo, kuriuo vadovaujamasi PVM direktyvoje. Antra, ji priekaištauja dėl panaikinto įstatymo poveikio išlaikymo nagrinėjamu laikotarpiu. Belgijos valstybė primena, kad valstybės narės turi teisę savo nuožiūra tam tikrų lošimų neapmokestinti, o kitus lošimus apmokestinti PVM. Be to, nuostatos, kurias panaikino Konstitucinis Teismas ir kurių tolesnis galiojimas yra ribotas, nelaikytinos netinkamu PVM direktyvos perkėlimu į nacionalinę teisę.

10. *Tribunal de première instance de Liège* (Lježo pirmosios instancijos teismas, Belgija), kompetentingas nagrinėti bylą, sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui penkis prejudicinius klausimus pagal SESV 267 straipsnį:

„1. Ar pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punktą ir mokesčių neutralumo principą valstybė narė gali netaikyti šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo tik elektroninėmis priemonėmis organizuojamiems azartiniams lošimams, o ne elektroninėmis priemonėmis organizuojami azartiniai lošimai ir toliau gali būti neapmokestinami PVM?

2. Ar pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punktą ir mokesčių neutralumo principą valstybė narė gali šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo netaikyti tik elektroninėmis priemonėmis organizuojamiems azartiniams lošimams, išskyrus loterijas, kurios ir toliau neapmokestinamos PVM, nepriklausomai nuo to, ar jos organizuojamos elektroninėmis priemonėmis?

3. Ar pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnio trečią pastraipą aukštesnės instancijos teismui leidžiama nuspręsti palikti galioti nacionalinės teisės nuostatos, kurią jis panaikina dėl nacionalinės teisės pažeidimo, padarinius, nepriimant sprendimo dėl Sąjungos teisės pažeidimo, dėl kurio į jį taip pat buvo kreiptasi, vadinasi, nepateikus prejudicinio klausimo dėl šios nacionalinės teisės nuostatos suderinamumo su Sąjungos teise ir nepaklausus Teisingumo Teismo, kokiomis sąlygomis jis galėtų nuspręsti palikti galioti šios nuostatos padarinius, nepaisydamas jos nesuderinamumo su Sąjungos teise?

4. Jeigu atsakymas į kurį nors iš pirma pateiktų klausimų būtų neigiamas, ar Konstitucinis Teismas, siekdamas išvengti biudžetinių ir administracinių sunkumų, kurių kiltų dėl jau sumokėtų mokesčių grąžinimo, galėjo palikti galioti nuostatų, kurias jis panaikino dėl jų nesuderinamumo su nacionalinėmis taisyklėmis dėl kompetencijos paskirstymo, padarinius, kai šios nuostatos taip pat buvo nesuderinamos su PVM direktyva?

5. Jeigu į ankstesnį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar apmokestinamajam asmeniui gali būti grąžintas PVM, kurį jis sumokėjo nuo jo organizuojamų lošimų ir lažybų faktinės bendrosios maržos, šiuo tikslu remdamasis nuostatomis, nesuderinamomis su PVM direktyva ir su mokesčių neutralumo principu?“

11. Nagrinėjant bylą Teisingumo Teisme pareiškėja, Belgijos Karalystė, Portugalija, Čekijos Respublika ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. Pagal Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalį Teisingumo Teismas nusprendė nerengti posėdžio.

IV. Teisinis vertinimas

12. Penki prejudiciniai klausimai iš esmės gali būti suskirstyti į dvi grupes.

13. Kadangi pareiškėja pagrindinėje byloje ginčija jos paslaugų apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu pagal nacionalinę teisę, pirmasis, antrasis ir penktasis klausimai yra susiję su tuo, ar pareiškėjos paslaugos pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punktą neapmokestinamos PVM ir ar dėl to, nors toliau taikomos prieštaraujančios nacionalinės teisės nuostatos, pareiškėjai turi būti grąžintas mokestis, sumokėtas pažeidžiant Sąjungos teisę. Tam reikia, kad PVM direktyvoje būtų tiesiogiai nustatytas internetiniams azartiniams lošimams taikomas neapmokestinimas, kuriuo gali remtis pareiškėja (žr. B skyrių).

14. Trečiasis ir ketvirtasis klausimai susiję su tuo, ar Belgijos Konstitucinis Teismas turėjo teisę nurodyti toliau taikyti nacionalinę teisę, prieš tai nepateikęs prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nes mokestis vis dėlto atsirado pagal nacionalinę teisę. Šiuo atveju kyla abejonių dėl šių dviejų prejudicinių klausimų priimtinumo (žr. A skyrių).

A. Dėl trečiojo ir ketvirtojo prejudicinių klausimų priimtinumo

15. Trečiasis ir ketvirtasis klausimai prejudicinio sprendimo priėmimo procedūroje priimtini tik tuo atveju, jei atsakymas į juos yra būtinas ir svarbus priimant sprendimą pagrindinėje byloje.

16. Iš esmės tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, turi įvertinti, ar jo sprendimui priimti būtinas prejudicinis sprendimas, taip pat klausimų, kuriuos jis teikia Teisingumo Teismui, svarbą. Vadinasi, klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo taikoma svarbos prezumpcija [5]. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl prejudicinio klausimo, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės nuostatos išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinos tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus [6].

17. Net ir taikant pirma minėtą prezumpciją, trečiasis ir ketvirtasis klausimai šiuo atveju yra nepriimtini. Iš esmės pagrindinė byla susijusi su mokesčio, kuris galėjo būti sumokėtas pažeidžiant Sąjungos teisę (tiksliau, pažeidžiant direktyvą), grąžinimu. Nors nacionalinis įstatymas turėjo būti panaikintas dėl nacionalinės teisės pagrindų, kompetentingas nacionalinis teismas, taip pat remdamasis nacionaline teise, pripažino, kad jis tam tikrą laiką lieka galioti (nutartis dėl laikino tolesnio galiojimo).

18. Taigi pagal nacionalinę teisę reikalaujama apmokestinimo, kuris gali prieštarauti PVM direktyvai. Tai, ar pareiškėja ir toliau privalo sumokėti jau sumokėtą PVM už laikotarpį nuo 2016 m. liepos 1 d. iki 2018 m. gegužės 21 d., priklauso tik nuo PVM direktyvos aiškinimo (taigi

[5] Žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimą *Sumal* (C-882/19, EU:C:2021:800, 27 ir 28 punktai) ir 2020 m. liepos 9 d. Sprendimą *Santen* (C-673/18, EU:C:2020:531, 26 ir 27 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

[6] Žr. 2021 m. spalio 6 d. Sprendimą *Sumal* (C-882/19, EU:C:2021:800, 28 punktas) ir 2020 m. liepos 9 d. Sprendimą *Santen* (C-673/18, EU:C:2020:531, 27 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

nuo atsakymo į pirmąjį, antrąjį ir penktąjį klausimus). Nesvarbu, ar Belgijos Konstitucinis Teismas galėjo (ar net privalėjo) kreiptis į Teisingumo Teismą prieš priimdamas nutartį dėl tolesnio galiojimo.

19. Be to, neaišku, kodėl *vieno* teismo, t. y. Konstitucinio Teismo, padarytas SESV 267 straipsnio pažeidimas turėtų turėti įtakos *kito* teismo, kuris kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl lemiamų Sąjungos teisės klausimų, sprendimui. Todėl nesutikimas su Belgijos Konstitucinio Teismo pozicija dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir atitinkamai prašymas išaiškinti SESV 267 straipsnį nėra susiję su pagrindinės bylos ginčo dalyku. Taigi trečiasis ir ketvirtasis klausimai yra nepriimtini.

20. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikia Teisingumo Teismui informacijos apie tai, ką Belgijos Konstitucinis Teismas iš tikrųjų gali ir turi teisę nagrinėti. Jei, pavyzdžiui, jo *nacionalinė* tikrinimo kompetencija apsiriboja nacionalinės jurisdikcijos taisyklių laikymusi, vargu ar galima teikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Taigi Teisingumo Teismas neturi reikiamos informacijos, kad galėtų išnagrinėti SESV 267 straipsnio pažeidimą. Tai yra dar viena priežastis, dėl kurios trečiasis ir ketvirtasis klausimai yra nepriimtini. Vadinasi, reikėtų atsakyti tik į pirmąjį, antrąjį ir penktąjį klausimus.

B. Dėl internetinių azartinių lošimų neapmokestinimo pagal PVM direktyvą (pirmasis, antrasis ir penktasis klausimai)

21. Pagrindinėje byloje pareiškėja ginčija jos internetinių azartinių lošimų paslaugų apmokestinimą pagal (toliau galiojančią) nacionalinę teisę. Nacionalinė teisė atrodo aiški ir negali būti aiškinama taip, kad atitiktų Sąjungos teisę. Todėl PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punkto išaiškinimas yra svarbus sprendimui priimti tik tuo atveju, jei šis straipsnis taikomas tiesiogiai (žr. 1 skirsnį). Iš esmės pareiškėja mano, kad jos teikiamos paslaugos turėtų būti vertinamos taip pat, kaip ir kitos neapmokestinamos azartinių lošimų paslaugos. Tai galbūt taip pat galėtų būti grindžiama PVM įstatyme įtvirtintu neutralumo principu (žr. 2 skirsnį).

1. Neapmokestinimo nuostatos tiesioginis taikymas?

22. Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra besąlygiškos ir pakankamai tikslios, privatūs asmenys gali jomis remtis prieš valstybę narę jos teismuose, jeigu valstybė narė per nustatytą terminą neperkėlė direktyvos į nacionalinę teisę arba perkėlė ją netinkamai [7].

23. Sąjungos teisės nuostata yra besąlygiška, kai joje nurodytas su jokia sąlyga nesiejamas įpareigojimas, kurį įgyvendinant ar kurio poveikiui atsirasti nereikia priimti jokio Europos Sąjungos institucijų ar valstybių narių akto [8]. Kita vertus, nuostata yra sąlyginė, kai reikia taikyti nacionalines nuostatas, kuriose būtų nustatyta konkreti Sąjungos teisėje nustatytų kriterijų apimtis [9]. Ji pakankamai tiksli, jeigu joje įpareigojimas nustatytas nedviprasmiškai [10].

[7] 2020 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, 26 punktas) ir 2017 m. vasario 15 d. Sprendimas *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, 13 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[8] 2020 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, 27 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[9] Žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 50 punktas).

[10] 2020 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, 28 punktas) ir 2010 m. liepos 1 d. Sprendimas *Gassmayr*, C-194/08, EU:C:2010:386, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24. Remiantis šia suformuota jurisprudencija, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punktas nėra nei besąlygiškas, nei pakankamai tikslus. Jame nustatyta, kad PVM neapmokestinami azartiniai lošimai, kuriems „taikomos kiekvienos valstybės narės nustatytos sąlygos ir apribojimai“. Iš to neaišku, kokiems konkretiems azartiniams lošimams turi būti taikoma išimtis, tad valstybei narei nenustatyta nedviprasmiška pareiga. Priešingai, iš formuluotės matyti, kad neapmokestinimas gali būti taikomas tik tam tikriems nustatytiems azartiniams lošimams.

25. Be to, šis įpareigojimas taip pat nėra besąlyginis, nes pagal aiškią PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punkto formuluotę jam „taikomos kiekvienos valstybės narės nustatytos sąlygos ir apribojimai“. Todėl tam, kad azartinių lošimų neapmokestinimas būtų įgyvendinamas arba veiksmingas, reikia, kad valstybės narės imtųsi priemonių.

26. Tikriausiai dėl to 2010 m. Teisingumo Teismas[11] aiškiai nusprendė: „<…> [PVM direktyvos] 135 straipsnio 1 dalies i punktą reikia aiškinti taip, kad valstybės narės, pasinaudodamos joms suteikta teise nustatyti šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo [PVM] sąlygas ir apribojimus, gali nuspręsti neapmokestinti šiuo mokesčiu tik tam tikrų azartinių lošimų“. Vėliau jis du kartus patvirtino tokį aiškinimą[12].

27. Vis dėlto, jei, remiantis Teisingumo Teismo išaiškinimu,
PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punktas leidžia valstybėms narėms neapmokestinti PVM tik *tam tikrų* azartinių lošimų, tai ir šiuo atveju taikoma tai, ką Teisingumo Teismas nusprendė dėl kitų neapmokestinimo nuostatų. Kadangi valstybės narės turėjo neapmokestinti PVM tik *tam tikrų* paslaugų (kaip numatyta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies n ir m punktuose), tos nuostatos tiesiogiai netaikytinos[13].

28. Teisingumo Teismo sprendime[14] vartojama sąvoka „tam tikri azartiniai lošimai“ rodo, kad šia nuostata nenustatoma pareigos valstybėms narėms bendrai neapmokestinti visų paslaugų, susijusių su azartiniais lošimais[15]. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punkto aiškinimas, kad, nepaisant žodžių „tam tikrų“, valstybės narės turi neapmokestinti „visų“ azartinių lošimų, galėtų išplėsti šio neapmokestinimo materialinę taikymo sritį. Tai taip pat galėtų pažeisti Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią PVM direktyvoje numatyti neapmokestinimo atvejai turi būti aiškinami siaurai[16].

29. Vien tai, kad pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punktą valstybėms narėms leidžiama neapmokestinti tik „tam tikrų“[17] azartinių lošimų, prieštarauja tiesioginiam PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punkto taikymui[18].

[11] 2010 m. birželio 10 d. Sprendimas *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333, rezoliucinė dalis).

[12] 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Metropol Spielstätten* (C-440/12, EU:C:2013:687, 29 punktas), taip pat 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 53 punktas).

[13] 2020 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013) ir 2017 m. vasario 15 d. Sprendimas *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117).

[14] 2010 m. birželio 10 d. Sprendimas *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333, rezoliucinė dalis).

[15] Šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, 30 punktas)

[16] Šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, 34 punktas), 2017 m. vasario 15 d. Sprendimą *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, 17 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2013 m. kovo 21 d. Sprendimą *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, 23 punktas).

[17] 2010 m. birželio 10 d. Sprendimas *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333, rezoliucinė dalis).

[18] Šiuo klausimu žr. 2020 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, 36 punktas) ir 2017 m. vasario 15 d. Sprendimą *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, 14, 16, 23 ir 24 punktai).

30. Vienintelis (ankstesnis) Teisingumo Teismo sprendimas, kuriame, kita vertus, buvo nustatyta, kad Šeštosios direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio f punkto nuostata veikia tiesiogiai, siekiant užkirsti kelią su šia nuostata nesuderinamų nacionalinės teisės aktų taikymui [19], mano nuomone, yra nebeaktualus atsižvelgiant į naujesnę jurisprudenciją, susijusią su neapmokestinimo PVM [20] ir PVM pasirinkimo galimybių tiesioginiu veikimu [21], ir į 2010 m. Teisingumo Teismo sprendimą [22].

31. Tai patvirtina ir turinys. Taip yra todėl, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punkte numatytas azartinių lošimų neapmokestinimas nėra susijęs su jokiu konkrečiu vertinimu pagal Sąjungos teisę. Teisingumo Teismo nuomone, toks atleidimas nuo mokesčio grindžiamas vien praktiniais sumetimais, nes azartinių lošimų sandoriai nelabai tinkami PVM taikyti. Priešingai nei tam tikrų bendrojo intereso paslaugų teikimo socialiniame sektoriuje atveju, šiuo atveju nesiekiama užtikrinti šiai veiklai palankesnes sąlygas PVM srityje [23]. Labiau tikėtina, kad toks neapmokestinimas atspindi šešių valstybių narių, iš kurių kelios jau turėjo specialius azartinių lošimų įstatymus, todėl ir apmokestino atskirus azartinius lošimus, kompromisą. Kadangi valstybės narės galėjo taikyti neapmokestinimą, priklausantį nuo jų sąlygų ir apribojimų, jos galėjo toliau taikyti savo azartinių lošimų įstatymus ir išvengti dvigubo apmokestinimo PVM.

32. Bet kuriuo atveju nėra jokio pagrindo, kodėl toks neapmokestinimas turėtų būti tiesioginio veikimo tik dėl techninių priežasčių (nepraktiškas mokesčių surinkimas arba dvigubo apmokestinimo išvengimas), atsižvelgiant į atskirų valstybių narių sąlygas ir apribojimus. Todėl nebūtina daryti itin plačios prielaidos dėl tokio neapmokestinimo tiesioginio veikimo. Taigi lieka išvada, kad šis neapmokestinimas nėra tiesiogiai taikytinas.

33. Vis dėlto, jei pareiškėja bet kuriuo atveju negali tiesiogiai remtis PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punkte numatytu neapmokestinimu, į pirmąjį, antrąjį ir penktąjį klausimus atsakyti nereikia. Tokiu atveju Komisija gali pradėti pažeidimo nagrinėjimo procedūrą prieš Belgiją, jei mano, kad pareiškėjos (ir kitų internetinių lošimų operatorių) apmokestinimu pažeidžiama PVM direktyva. Visgi iš Komisijos pastabų tokių svarstymų nekyla.

[19] 2005 m. vasario 17 d. Sprendimas *Linneweber ir Akritidis* (C-453/02 ir C-462/02, EU:C:2005:92, rezoliucinės dalies 2 punktas). Panašiai, nors ir ne rezoliucinėje dalyje, nurodoma ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendime *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 68 ir 69 punktai), kuriame buvo sprendžiamas ne tiek klausimas, ar mokesčių mokėtojas remiasi direktyvos nuostata, kiek klausimas, ar valstybė narė nesiremia kitokia savo nacionalinės teisės nuostata. Vis dėlto gana abejotina, ar tai iš tiesų yra Sąjungos teisės viršenybės klausimas ir ar taikoma Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl (išimtinio) direktyvų tiesioginio veikimo asmens naudai.

[20] 2020 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Golfclub Schloss Igling* (C-488/18, EU:C:2020:1013, rezoliucinės dalies 1 punktas) ir 2017 m. vasario 15 d. Sprendimas *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, rezoliucinė dalis).

[21] Dėl PVM direktyvos 11 straipsnyje įtvirtintos valstybių narių galimybės vienu apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius kelis asmenis žr. 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, rezoliucinės dalies 3 punktas).

[22] 2010 m. birželio 10 d. Sprendimas *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333, rezoliucinė dalis), kurį patvirtina 2013 m. spalio 24 d. Sprendimas *Metropol Spielstätten* (C-440/12, EU:C:2013:687, 29 punktas), ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 53 punktas).

[23] 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 39 punktas), 2011 m. liepos 14 d. Sprendimas *Henfling, Davin, Tanghe* (C-464/10, EU:C:2011:489, 29 punktas), 2010 m. birželio 10 d. Sprendimas *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333, 24 punktas) ir 2006 m. liepos 13 d. Sprendimas *United Utilities* (C-89/05, EU:C:2006:469, 23 punktas).

2. Neutralumo principo pažeidimas?

34. Mokesčių neutralumo principas šiuo atveju taip pat nėra naudingas pareiškėjai. Valstybė narė, naudodamasi pasirinkimo ar diskrecijos teise, taip pat privalo laikytis mokesčių neutralumo principo [24]. Pirma, tai negali lemti nepakankamai tikslios arba sąlyginės direktyvos nuostatos tiesioginio taikymo. Antra, šis principas „tik“ draudžia, kad panašios prekės ar paslaugos, kurios konkuruoja tarpusavyje, būtų vertinamos skirtingai PVM atžvilgiu [25].

35. Prekės ar paslaugos yra panašios, kai turi panašių savybių ir, atsižvelgiant į panašumo naudojant kriterijų, tenkina panašius vartotojų poreikius. Be to, esami skirtumai neturi daryti didelės įtakos vidutinio vartotojo sprendimui naudotis viena ar kita iš šių prekių ar paslaugų [26], t. y. šiam vartotojui šios prekės arba paslaugos turi būti tarpusavyje pakeičiamos [27]. Vertinant prekių ar paslaugų panašumą galutinio vartotojo požiūriu, savaime suprantama, suteikiama tam tikra diskrecija.

36. Teisingumo Teismas pripažįsta, kad priimdamas mokestinę priemonę *Sąjungos teisės aktų leidėjas* turi priimti politinius, ekonominius ir socialinius sprendimus, teikti pirmenybę skirtingiems interesams arba atlikti sudėtingus vertinimus. Todėl šiuo klausimu jam reikia suteikti didelę diskreciją ir teismo kontrolė turi apsiriboti akivaizdžios klaidos kontrole [28]. Visų pirma Teisingumo Teismas negali savo vertinimu pakeisti Sąjungos teisės aktų leidėjo vertinimo [29].

37. Atsižvelgiant į naujausią Teisingumo Teismo jurisprudenciją, tai taikoma ir *nacionalinių teisės aktų leidėjų* diskrecijos kontrolei. Teisingumo Teismas vis dažniau pabrėžia, kad Sąjungą sudaro valstybės, kurios gerbia ESS 2 straipsnyje įtvirtintas vertybes ir jomis dalijasi [30]. Vertybės, kuriomis pagrįsta Sąjunga, kaip nustatyta ESS 2 straipsnyje, visų pirma apima demokratijos principą. Pagal šį principą demokratiškai įteisintas teisės aktų leidėjas visų pirma yra atsakingas už naudojimąsi teisėkūros sprendimų priėmimo diskrecija.

[24] 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, 36 punktas), 2019 m. birželio 27 d. Sprendimas *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 46 punktas) ir 2017 m. kovo 9 d. Sprendimas *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 28 punktas).

[25] 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (C-715/18, EU:C:2019:1138, 36 punktas), 2019 m. birželio 27 d. Sprendimas *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 47 punktas), 2017 m. kovo 9 d. Sprendimas *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, 30 punktas), 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 32 punktas) ir 2010 m. gegužės 6 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija* (C-94/09, EU:C:2010:253, 40 punktas).

[26] 2022 m. vasario 3 d. Sprendimas *Finanzamt A* (C-515/20, EU:C:2022:73, 44 punktas), 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, 38 punktas), 2019 m. birželio 27 d. Sprendimas *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 48 punktas), 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, 31 punktas) ir 2014 m. vasario 27 d. Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 54 punktas).

[27] Žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimą *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, 39 punktas). 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendime *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, 33 punktas) kalbama apie tarpusavio pakeičiamumą.

[28] 2017 m. kovo 7 d. Sprendimas *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, 54 punktas). Šiuo klausimu žr. 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *British American Tobacco (Investments) ir Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, 123 punktas) ir 2013 m. spalio 17 d. Sprendimą *Billerud Karlsborg ir Billerud Skärblacka* (C-203/12, EU:C:2013:664, 35 punktas).

[29] Šiuo klausimu dar žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimą *Billerud Karlsborg ir Billerud Skärblacka* (C-203/12, EU:C:2013:664, 35 punktas).

[30] 2019 m. birželio 24 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija (Aukščiausiojo Teismo nepriklausomumas)* (C-619/18, EU:C:2019:531, 42 ir 43 punktai), 2018 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Wightman ir kt.* (C-621/18, EU:C:2018:999, 63 punktas) ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimas *Minister for Justice and Equality (Teismų sistemos trūkumai)* (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586, 35 punktas). Dėl demokratijos principo taikymo aiškinant direktyvas taip pat žr. 2010 m. kovo 9 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-518/07, EU:C:2010:125, 41 punktas).

38. Taigi, jei Sąjungos teisė suteikia valstybei narei tokią veiksmų laisvę, už naudojimąsi ja visų pirma yra atsakingas tos valstybės narės išrinktas parlamentas. Todėl kitų organų veiksmai peržiūrint parlamento sprendimų priėmimo diskreciją *per se* yra apriboti. Jie negali pakeisti demokratiškai įteisintos institucijos nuomonės dėl prekių ar paslaugų panašumo savo nuomone. Tai taikoma tiek nacionaliniams, tiek Sąjungos teismams.

39. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas gali nustatyti, kad demokratiškai įteisintas teisės aktų leidėjas pažeidė neutralumo principą, tik tuo atveju, jeigu jis akivaizdžiai viršijo savo sprendimų priėmimo diskreciją. Vis dėlto taip yra tik tuo atveju, jei vidutinio vartotojo požiūriu skirtingai apmokestinamos paslaugos ar prekės yra beveik identiškos, todėl, kaip teigia Komisija, jos gali būti lengvai tarpusavyje pakeičiamos [31]. Tik tokiu atveju iškreipiama šių paslaugų ar prekių tiekėjų konkurencija, o tai nebesuderinama su neutralumo principu.

40. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas iki šiol iš esmės nebuvo linkęs konstatuoti neutralumo principo pažeidimo, jei, pavyzdžiui, valstybės narės apmokestina lengvatiniu PVM tarifu arba neapmokestina tik šviežius pyragus ir bandeles (o ne tuos, kurių minimalaus tinkamumo terminas yra pasibaigęs [32]), tik keliaujančias muges (o ne nuolatines muges [33]), ne visus vaistinius preparatus (o tik tam tikrus, taip pat atsižvelgiant į naudojimą [34]), tik taksi (o ne bet kokį keleivių gabenimą lengvaisiais automobiliais [35]), tik spausdintines knygas (o ne kito pavidalo knygas [36]).

41. Atsižvelgiant į tokius ribotus Teisingumo Teismo tikrinimo įgaliojimus, šiuo atveju nėra jokio akivaizdaus teisės aktų leidėjo sprendimų priėmimo diskrecijos ribų peržengimo. Skirtingai apmokestinamos paslaugos (internetiniai azartiniai lošimai, išskyrus loterijas, ir „analoginiai“ azartiniai lošimai arba internetinės loterijos), priešingai, nei teigia pareiškėja, vidutinio vartotojo požiūriu skiriasi keliais aspektais.

42. Internetiniai azartiniai lošimai nuo „analoginių“ lošimų skiriasi vieta (bet kada ir bet kur, palyginti su konkrečiomis vietomis); pastangomis, kurių reikia norint pradėti lošti (jokių pastangų, nes galima lošti bet kada ir bet kur per išmanųjį telefoną, palyginti su fiziniu judėjimu į konkrečią vietą); azartinių lošimų „socialinės kontrolės“ nebuvimu, nes lošti galima bet kada privačioje erdvėje; galima priklausomybe nuo azartinių lošimų, kurie yra prieinami ir lengvai pasiekiami bet kuriuo metu, arba jų keliamu pavojumi, taip pat lošimo rūšimi ir būdu (spustelėjimas kompiuteryje, palyginti su fiziniu veiksmu prie lošimo aparato ar net bendravimu su asmeniu (pvz., krupjė) konkrečioje vietoje). Apsilankymą „analoginiame“ kazino galima apibūdinti kaip „patirtį“, o apsilankymą interneto svetainėje („internetiniame kazino“) – labiau kaip „lošimą internetu“.

[31] 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, 39 punktas: „Kitaip tariant, reikia išnagrinėti, ar, vidutinio vartotojo požiūriu, nagrinėjamos prekės arba paslaugos yra tarpusavyje pakeičiamos“).

[32] 2017 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, 36 punktas).

[33] 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, 48 punktas).

[34] 2019 m. birželio 27 d. Sprendimas *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ir kt.* (C-597/17, EU:C:2019:544, 49 punktas).

[35] 2014 m. vasario 27 d. Sprendimas *Pro Med Logistik ir Pongratz* (C-454/12 ir C-455/12, EU:C:2014:111, 60 punktas).

[36] 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimas *K* (C-219/13, EU:C:2014:2207, 34 punktas).

43. Taigi nėra naudinga atsižvelgti vien į paslaugos turinį (šiuo atveju – lošimų poreikio patenkinimą). Atvirkščiai, į vidutinio vartotojo požiūrį reikia įtraukti ir išorines faktines bei teisines sąlygas [37]. Tas pats pasakytina ir apie bet kokius parlamento teisės aktų leidėjo tikslus, kurių jis gali siekti atlikdamas diferencijavimą. PVM neutralumo principas nedraudžia objektyviai pagrįsto diferencijavimo.

44. Tai, kad terpė (internetinė ar analoginė) yra svarbus skirstymo kriterijus Sąjungos teisės aktų leidėjo požiūriu, patvirtina ir PVM direktyvos nuostatos, kuriose iš dalies taip pat diferencijuojama pagal tai, ar paslauga teikiama elektroninėmis priemonėmis (pavyzdžiui, apmokestinimo vieta (speciali PVM direktyvos 58 straipsnio nuostata) arba mokesčio tarifas (pagal PVM direktyvos 98 straipsnio 3 dalį elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms netaikomi tam tikri lengvatiniai mokesčio tarifai)). Visa tai būtų nereikalinga, jei elektroniniai ir „analoginiai“ sandoriai būtų lengvai tarpusavyje pakeičiami.

45. Vadinasi, nepakanka, kad skirtingos azartinių lošimų rūšys tenkintų panašų lošimo poreikį (arba panašią priklausomybę nuo azartinių lošimų), kad būtų galima daryti prielaidą, jog pažeidžiamas neutralumo principas. Taip pat nepakanka, kad vienas ar kitas vartotojas pakeistų vieną lošimo rūšį į kitą, todėl negalima atmesti tam tikros konkurencijos tarp skirtingų paslaugų teikėjų. Lemiamas veiksnys yra tai, ar, įstatymų leidėjo vertinimu, abi paslaugos vidutiniam vartotojui yra (akivaizdžiai) tarpusavyje pakeičiamos.

46. Taigi, atsižvelgiant į skirtingas naudojimosi paslaugomis aplinkybes ir susijusią skirtingą azartinių lošimų keliamą pavojų, internetiniai ir analoginiai azartiniai lošimai taip pat gali būti apmokestinami skirtingai – su tuo sutinka Komisija, Čekijos Respublika, Portugalija ir Belgija.

47. Taip pat negalima prieštarauti ir tam, kad Belgijoje internetinės loterijos atskiriamos nuo kitų internetinių azartinių lošimų. Loterijos yra ypatinga azartinių lošimų rūšis, kuri paprastai organizuojama pagal konkretų žaidimo planą už fiksuotą mokestį, numatant galimybę laimėti tam tikrų piniginių ar nepiniginių prizų. Jos rezultatai priklauso nuo atsitiktinumo ir paprastai skelbiami viešai. Kaip teisingai pabrėžia Komisija, šios rūšies azartinis lošimas apsiriboja loterijos bilieto įsigijimu ir tuo skiriasi nuo kitų internetinių azartinių lošimų, grindžiamų pakartotiniais žaidėjo veiksmais, kai jis iš karto sužino apie savo sėkmę (dažniau apie nesėkmę) ir reaguoja spontaniškai. Kaip teigia Belgija, šiuo atveju trūksta žaidybinio elemento. Taip pat skiriasi mažiausios ir didžiausios statomos sumos, laimėjimai ir galimybės laimėti [38].

48. Be to, remiantis loterijų istorija ir kai kuriais (istoriniais) valstybių narių mokesčių įstatymais, loterijos tradiciškai atskiriamos nuo kitų azartinių lošimų rūšių [39]. Tai patvirtina, kad vidutiniam vartotojui loterija tikriausiai visada reiškia kai ką kitą nei lošimas kazino ar lošimo automatu. Todėl vargu ar galima teigti, kad internetinės loterijos ir kiti internetiniai azartiniai lošimai vidutinio vartotojo požiūriu yra tarpusavyje pakeičiami. Šiuo atžvilgiu neutralumo principo pažeidimas taip pat nėra akivaizdus.

[37] Galbūt šiuo atveju kitaip nurodyta 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendime *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 47 ir paskesni punktai, tačiau be išsamesnio pagrindimo). Visgi tame sprendime nekalbama apie internetinės ir neinternetinės veiklos atskyrimą, kaip teisingai pabrėžia ir Komisija.

[38] Teisingumo Teismas jau yra išaiškinęs, kad tai svarbūs veiksniai: 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 57 ir 58 punktai).

[39] Pavyzdžiui, Vokietijoje galioja *Rennwett- und Lotteriegesetz* (Lažybų ir loterijų įstatymas), kurio 26 ir paskesniuose straipsniuose išdėstytos specialios viešųjų loterijų apmokestinimo nuostatos. Austrijos *Glücksspielgesetz* (Azartinių lošimų įstatymas) 6–12a straipsniuose taip pat nustatytos specialios loterijų taisyklės. Prancūzijoje loterijų lošimai taip pat apmokestinami kitaip nei žirgų lenktynių lažybos ar kazino.

3. Tarpinė išvada

49. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punktas nėra tiesiogiai taikomas. Net jei PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punktas būtų taikomas tiesiogiai, Belgijoje taikomas elektroninių azartinių lošimų ir neelektroninių azartinių lošimų diferencijavimas nepažeistų PVM teisės neutralumo principo. Tas pats taikytina ir elektroninių azartinių lošimų ir elektroninių loterijų diferencijavimui. Todėl, nesant Sąjungos teisės pažeidimo, pagal Sąjungos teisę nereikalaujama, kad pagal nacionalinę teisę mokėtinas PVM būtų grąžintas pareiškėjai.

V. Išvada

50. Taigi siūlau į *Tribunal de première instance de Liège* (Ležo pirmosios instancijos teismas, Belgija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies i punktas nėra tiesiogiai taikytinas. Jis nėra nei besąlygiškas, nei pakankamai tikslus.

2. Pagal PVM neutralumo principą nedraudžiama diferencijuoti elektroniniu būdu teikiamų azartinių lošimų ir neelektroniniu būdu teikiamų azartinių lošimų. Atvirkščiai, yra objektyvių pagrindų, kodėl to reikia, taip pat kodėl reikia diferencijuoti elektroninius azartinius lošimus ir elektronines loterijas.