TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2024. gada 12. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts – Atbrīvojumi – Derības, loterijas un citas azartspēles – Noteikumi un ierobežojumi – Nodokļu neitralitātes princips – Valsts tiesiskā regulējuma seku atstāšana spēkā – Tiesības uz atmaksu – Nepamatota iedzīvošanās – Valsts atbalsts – LESD 107. panta 1. punkts – Prasība atmaksāt nodokli zaudējumu atlīdzības veidā

Lietā C-741/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija) iesniegusi ar 2022. gada 18. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 2. decembrī, tiesvedībā

Casino de Spa SA,

Ardent Betting SA,

Ardent Finance SA,

***Artekk SRL* (ko ir iekļāvusi *Circus Belgium SA*),**

Circus Belgium SA,

Circus Services SA,

Gambling Management SA,

Games Services SA,

Gaming1 SRL,

Guillemins Real Estate SA,

Immo Circus Wallonie SA,

Mr Joker SRL,

Pres Carats Sports SA,

* Tiesvedības valoda – franču.

Pro Sécurité SRL,

Royal Namur SA,

Euro 78 SRL,

Lucky Bet SRL,

Reflex SA,

Slots SRL,

Winvest SRL,

Parction SA,

Ardent Casino Belgium SA,

Ardent Casino International SA,

Ardent Namur Immo SA,

Odds Sportbar SRL,

HQ1 SRL,

Tour de Baschamps SRL

pret

***État belge* (*SPF Finances*)**,

piedaloties:

***État belge* (*SPF Justice*)**,

Chambre des Représentants,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], Tiesas priekšsēdētāja vietnieks L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] (referents), tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], A. Kumins [*A. Kumin*] un I. Ziemele,

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Casino de Spa SA*, *Ardent Betting SA*, *Ardent Finance SA*, *Artekk SRL* (ko iekļāvusi *Circus Belgium SA*), *Circus Belgium SA*, *Circus Services SA*, *Gambling Management SA*, *Games Services SA*, *Gaming1 SRL*, *Guillemins Real Estate SA*, *Immo Circus Wallonie SA*, *Mr Joker SRL*, *Pres Carats Sports SA*, *Pro Sécurité SRL*, *Royal Namur SA*, *Euro 78 SRL*, *Lucky Bet SRL*, *Reflex SA*, *Slots SRL*, *Winvest SRL*, *Parction SA*, *Ardent Casino Belgium SA*, *Ardent Casino International SA*, *Ardent Namur Immo SA*, *Odds Sportbar SRL*, *HQ1 SRL* un *Tour de Baschamps SRL* vārdā – *V. Lamberts* un *M. Levaux*, *avocats*,

– Beļģijas valdības vārdā – *S. Baeyen*s, *P. Cottin* un *C. Pochet*, pārstāvji, kuriem palīdz, *V. Ramognino*, *avocat*, un *P. Vlaemminck*, *advocaat*,

– Čehijas valdības vārdā – *L. Halajová*, *M. Smolek* un *J. Vláčil*, pārstāvji,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *P.-L. Krüger*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia*, *J. Carpi Badía* un *M. Herold*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2024. gada 25. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LES 4. panta 3. punktu, LESD 107. un 267. pantu, nodokļu neitralitātes un efektivitātes principus, kā arī Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu.

2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp *Casino de Spa SA* un 26 citām prasītājām un *État belge* (*SPF Finances*) (Valsts federālais finanšu dienests, Beļģija) par lēmumu par pievienotās vērtības nodokli (PVN), kas maksājams par laikposmu no 2016. gada 1. jūlija līdz 2018. gada 21. maijam, kā arī naudas sodiem un nokavējuma procentiem par šo maksājamo PVN.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktā paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

Beļģijas tiesības

4 *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss; 1969. gada 17. jūlija *Moniteur belge*, 7046. lpp.), kas grozīts ar 2016. gada 1. jūlija programmlikumu (turpmāk tekstā – "PVN kodekss"), 1. panta 14. punktā bija formulēts šādi:

"Šā kodeksa piemērošanai izmanto šādas definīcijas:

1° "azartspēles" ir:

a) spēles neatkarīgi no to nosaukuma, kurās ir iespēja laimēt balvas vai prēmiju naudā vai natūrā un kurās spēlētāji nedrīkst iesaistīties ne spēles sākumā, ne tās laikā vai beigās, un uzvarētāji tiek noteikti tikai ar izlozes vai citu nejaušu apstākļu palīdzību;

b) spēles neatkarīgi no to nosaukuma, kas sniedz jebkāda veida konkursa dalībniekiem iespēju saņemt balvu vai prēmiju naudā vai natūrā, ja vien konkursa rezultātā netiek noslēgts līgums starp laimētājiem un šī konkursa organizatoru;

2° "loterijas" ir visi gadījumi, kas dod iespēju, iegādājoties loterijas biļetes, sacensties par balvām vai prēmijām naudā vai natūrā, kad laimētājus nosaka izlozes kārtībā vai jebkuros citos apstākļos, kas saistīti ar nejaušību un ko tie nevar ietekmēt."

5 Ar 2016. gada 1. jūlija ar programmlikumu grozītā Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa 44. panta 3. punktā bija noteikts:

[..]

"Tāpat no nodokļa atbrīvo:

13°

a) loterijas,

b) citas azartspēles, izņemot tās, kas tiek piedāvātas elektroniski, kā minēts 18. panta 1. punkta otrās daļas 16. apakšpunktā".

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

6 *Casino de Spa* un citas sabiedrības, kas ir prasītājas pamatlietā, veido *Gaming Ardent* PVN vienību un piedāvā spēles tiešsaistē.

7 Šī darbība Beļģijā bija atbrīvota no PVN līdz 2016. gada 1. jūlijam, kad tika pieņemti noteikumi, ar kuriem atcelts atbrīvojums no PVN tādām azartspēlēm tiešsaistē, kas nav loterijas.

8 *Cour constitutionnelle* (Konstitucionālā tiesa, Beļģija) ar 2018. gada 22. marta spriedumu atcēla šīs tiesību normas, jo tās pārkāpa Beļģijas tiesībās paredzētos kompetences sadales starp Beļģijas federālo valsti un Beļģijas reģioniem noteikumus. Šajā spriedumā šī tiesa neizvērtēja pārējos tajā izvirzītos pamatus, it īpaši tos, kas attiecas uz Direktīvas 2006/112, nodokļu neitralitātes principa, kā arī LESD 107. un 108. panta pārkāpumu, uzskatot, ka šie pamati nevar izraisīt minēto tiesību

normu plašāku atcelšanu. Minētajā spriedumā minētā tiesa arī nolēma atstāt spēkā šo pašu normu sekas, norādot uz budžeta un administratīvajām grūtībām, ko radītu jau samaksāto nodokļu atmaksa.

9 2018. gada 8. novembra spriedumā *Cour constitutionnelle* (Konstitucionālā tiesa) precizēja, ka to normu sekas, ar kurām atceļ atbrīvojumu no PVN azartspēlēm tiešsaistē, kas nav loterijas, un kuras tā atcēla ar 2018. gada 22. marta spriedumu, tiek atstātas spēkā attiecībā uz nodokļiem, kas samaksāti par laikposmu no 2016. gada 1. jūlija līdz 2018. gada 21. maijam.

10 Pēc šiem spriedumiem *Gaming Ardent* PVN vienība 2019. gada septembra PVN deklarācijas daļā par PVN koriģēšanu savā labā iekļāva summu 29 328 371,20 EUR, kas atbilst PVN summai, kura samaksāta par laikposmu no 2016. gada 1. jūlija līdz 2018. gada 21. maijam, un lūdza atmaksāt atlikušo PVN summu 15 581 402,06 EUR.

11 2019. gada 5. decembrī Beļģijas nodokļu administrācija sagatavoja protokolu, kurā tā norādīja, ka šis lūgums ir pretrunā *Cour constitutionnelle* (Konstitucionālā tiesa) 2018. gada 22. marta un 8. novembra spriedumiem un ka tāpēc *Gaming Ardent* PVN vienībai jāmaksā PVN 29 328 370,36 EUR apmērā ar naudas sodiem un procentiem.

12 Pēc tam, kad *Gaming Ardent* PVN vienība iesniedza sūdzību par šo protokolu, tai uzlikto naudas sodu apmērs tika samazināts.

13 2020. gada 12. oktobrī *Gaming Ardent* PVN vienība vērsās *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa, Beļģija), kas ir iesniedzējtiesa, ar prasību par 2020. gada 14. augusta lēmumu par PVN, kas maksājams par laikposmu no 2016. gada 1. jūlija līdz 2018. gada 21. maijam, par naudas sodiem un nokavējuma procentiem. Pakārtoti tā norāda uz Beļģijas valsts atbildību Konstitucionālās tiesas kļūdas dēļ, jo šī tiesa nolēmusi saglabāt to tiesību normu sekas, kuras tā atcēla, un vēl pakārtotāk – uz Beļģijas valsts atbildību likumdevēja vainas dēļ.

14 Šādos apstākļos *tribunal de première instance de Liège* (Ljēžas pirmās instances tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Direktīvas [2006/112] 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts un neitralitātes princips jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj, ka dalībvalsts, pieņemot, ka runa ir par līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, piemēro atšķirīgu nodokļu režīmu Nacionālās loterijas, kas ir publiska organizācija, rīkotajām tiešsaistes loterijām, kuras ir atbrīvotas no PVN, un citām privātu uzņēmēju piedāvātām tiešsaistes azartspēlēm, par ko jāmaksā PVN?

2) Vai, atbildot uz iepriekšējo jautājumu, lai noteiktu, vai pastāv divas līdzīgas kategorijas, kuras savstarpēji konkurē un kurām PVN vajadzībām jāpiemēro vienāds režīms, vai arī pastāv atsevišķas kategorijas, attiecībā uz kurām ir pieļaujams atšķirīgs režīms, valsts tiesai jāņem vērā tikai tas, vai abi spēļu veidi savstarpēji konkurē no vidusmēra patērētāja viedokļa tādā nozīmē, ka pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir vienādas īpašības un, vadoties pēc izmantošanas salīdzināmības kritērija, tie atbilst vienādām patērētāja vajadzībām, un ja pastāvošās atšķirības būtiski neietekmē vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru pakalpojumu (aizvietošanas kritērijs), vai arī tai jāņem vērā citi kritēriji, piemēram, dalībvalsts rīcības brīvība atbrīvot no PVN noteiktas spēļu kategorijas un aplikt ar PVN citas, tas, ka loterijas pieder pie atsevišķas spēļu kategorijas, kas minēta Direktīvas [2006/112] 135. panta

1. punkta i) apakšpunktā, atšķirīgais tiesiskais regulējums, ko piemēro Nacionālajai loterijai un citām azartspēlēm, atšķirīgās kontroles iestādes vai sabiedriski nozīmīgi un spēlētāju aizsardzības mērķi, kas noteikti Nacionālajai loterijai piemērojamajos tiesību aktos?

3) Vai [LES] 4. panta 3. punktā noteiktais lojālas sadarbības princips, skatīts kopā ar [LESD] 267. pantu, Direktīvas [2006/112] normām un attiecīgā gadījumā efektivitātes principu, jāinterpretē tādējādi, ka tas ļauj dalībvalsts Konstitucionālajai tiesai – pēc savas iniciatīvas un bez lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu –, pamatojoties uz valsts tiesību normu – šajā gadījumā uz 1989. gada 6. janvāra Īpašā likuma par Konstitucionālo tiesu 8. pantu – saglabāt tādu 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 PVN maksātājiem tiesības uz PVN, kas iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības, atmaksu?

4) Gadījumā, ja atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir noliedzoša, vai tās pašas normas un principi, kas interpretēti, it īpaši ņemot vērā Tiesas 2008. gada 10. aprīļa spriedumu [*Marks & Spencer* C-309/06 (EU:C:2008:211)], saskaņā ar kuru Kopienu tiesību vispārējie principi, tostarp nodokļu neitralitātes princips, kas uzņēmējam, kurš veic šādu preču piegādi vai sniedz pakalpojumus [2008. gada 10. aprīļa spriedums *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211)], piešķir tiesības atgūt summas, kas tam kļūdaini pieprasītas par šīm pašām piegādēm vai pakalpojumiem, un uzliek pienākumu attiecīgajai dalībvalstij atmaksāt nodokļa maksātājiem PVN, kas iekasēts, pārkāpjot Savienības tiesības, ja, kā tas ir šajā lietā, no Tiesas sprieduma, atbildot uz prejudiciālajiem jautājumiem, vēlāk izriet, ka, pirmkārt, atceltās valsts tiesību normas neatbilst Direktīvai [2006/112] 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 šā datuma attiecībā uz jau samaksātajiem nodokļiem par laikposmu no 2016. gada 1. jūlija līdz 201[8]. gada 21. maijam, ieviestais atšķirīgais režīms loterijām – gan klātienē, gan tiešsaistē – un citām spēlēm un derībām tiešsaistē rada selektīvas priekšrocības šo loteriju organizētājiem un tādējādi tie var saņemt Beļģijas valsts vai no Beļģijas valsts līdzekļiem piešķirtu atbalstu, kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku atsevišķiem uzņēmumiem, nav saderīgs ar iekšējo tirgu [LESD] 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, EU:C:2006:644)], lojālas sadarbības princips un Kopienu tiesību vispārējie principi, tostarp nodokļu neitralitātes princips, kas uzņēmējam, kurš veic šādu preču piegādi vai sniedz pakalpojumus, piešķir tiesības atgūt summas, kas tam kļūdaini pieprasītas par šīm pašām piegādēm vai pakalpojumiem [spriedums, 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211)], ļauj nodokļu maksātājiem, no kuriem ir iekasēts PVN, pamatojoties uz nelikumīgu valsts atbalstu, atgūt samaksātā nodokļa ekvivalentu kā zaudējumu atlīdzību par nodarīto kaitējumu?"

Par lūgumu atkārtoti uzsākt tiesvedības mutvārdu daļu

15 Pēc ģenerāladvokātes secinājumu nolasīšanas 2024. gada 25. aprīļa tiesas sēdē ar vēstuli, kas Tiesas kancelejā saņemta 2024. gada 30. maijā, prasītāji pamatlietā lūdza, lai tiktu izdots rīkojums par tiesvedības mutvārdu procesa atkārtotu sākšanu.

16 Šī lūguma pamatojumam prasītājas pamatlietā apgalvo, ka šajos secinājumos aplūkots tiesību jautājums par Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunkta tiešās iedarbības atzīšanu, kuru iesniedzējtiesa nav uzdevusi Tiesai un par kuru viņas tātad nav varējuši sniegt savus apsvērumus. Viņas arī nepiekrīt ģenerāladvokātes secinājumiem šajā jautājumā.

17 Šajā ziņā jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu Tiesa, uzklausījusi ģenerāladvokātu, jebkurā brīdī var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja lieta jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki vēl nav apsprieduši.

18 Jāatgādina arī, ka Eiropas Savienības Tiesas statūtos un Reglamentā lietas dalībniekiem nav paredzēta iespēja iesniegt apsvērumus par ģenerāladvokāta sniegtajiem secinājumiem (spriedums, 2023. gada 31. janvāris, *Puig Gordi* u.c., C-158/21, EU:C:2023:57, 37. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

19 Turklāt atbilstoši LESD 252. panta otrajai daļai ģenerāladvokāts, ievērojot pilnīgu objektivitāti un neatkarību, atklātā tiesas sēdē sniedz motivētus secinājumus lietās, kurās saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtiem ir vajadzīga ģenerāladvokāta piedalīšanās. Tiesai nav saistoši nedz šie secinājumi, nedz pamatojums, ar kādu ģenerāladvokāts tos izdara. Tādējādi viena lietas dalībnieka nepiekrišana ģenerāladvokāta secinājumiem, lai kādi arī būtu viņa šajos secinājumos aplūkotie jautājumi, pati par sevi nevar būt iemesls, kas pamatotu tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu (spriedums, 2023. gada 31. janvāris, *Puig Gordi* u.c., C-158/21, EU:C:2023:57, 38. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

20 Šajā gadījumā Tiesa, uzklausījusi ģenerāladvokāti, uzskata, ka tai ir visa vajadzīgā informācija, lai pieņemtu nolēmumu.

21 It īpaši, ņemot vērā šī sprieduma 19. punktā atgādināto judikatūru, jānorāda, ka pretēji tam, ko apgalvo prasītājas pamatlietā, lai pamatotu lūgumu atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu, ciktāl ceturtais prejudiciālais jautājums attiecas uz iedarbību, kāda jāatzīst Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktam valsts tiesā, iesniedzējtiesa noteikti ir uzdevusi Tiesai jautājumu par šīs tiesību normas tiešās iedarbības atzīšanu. No tā izriet, ka šīm prasītājām bija iespēja paust savu viedokli šajā sakarā.

22 Tātad nav jāizdod rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un otro jautājumu

23 Ar pirmo un otro jautājumu, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts, to lasot kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu, jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais

regulējums, kurā paredzēta atšķirīga attieksme starp loterijas biļešu iegādi tiešsaistē, no vienas puses, un dalību citās tiešsaistē piedāvātās azartspēlēs, no otras puses, izslēdzot pēdējo minēto no atbrīvojuma no PVN, kas piemērojams pirmajai minētajai.

24 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu derības, loterijas un citas azartspēles ir atbrīvotas no PVN, ievērojot noteikumus un ierobežojumus, ko noteikusi katra dalībvalsts.

25 No paša šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka ar to dalībvalstīm ir atstāta plaša rīcības brīvība attiecībā uz attiecīgo darījumu atbrīvošanu no nodokļa vai aplikšanu ar nodokli, jo tā ļauj šīm dalībvalstīm noteikt noteikumus un ierobežojumus, kādiem var tikt pakļauts šis atbrīvojums (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 40. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

26 Turklāt Tiesa ir precizējusi, ka dalībvalstu pilnvaras paredzēt noteikumus un ierobežojumus minētajā tiesību normā noteiktajam atbrīvojumam no PVN ļauj tām no šī nodokļa atbrīvot tikai dažas azartspēles (spriedums, 2013. gada 24. oktobris, *Metropol Spielstätten*, C-440/12, EU:C:2013:687, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Tomēr gadījumā, ja saskaņā ar šo pašu tiesību normu dalībvalstis izmanto iespēju pieņemt atbrīvojuma piešķiršanas noteikumus un ierobežojumus un attiecīgi noteikt, vai darījumi ir vai nav pakļauti PVN, tām jāievēro nodokļu neitralitātes princips, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai (skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 41. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

28 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nodokļu neitralitātes princips nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence (spriedums, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 32. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

29 Lai noteiktu, vai divi pakalpojumi ir līdzīgi, vispirms jāņem vērā vidusmēra patērētāja viedoklis, tomēr izvairoties no mākslīgām nošķiršanām, kas balstītas uz nenozīmīgam atšķirībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 43. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

30 Tātad divi pakalpojumi ir līdzīgi, ja tiem ir līdzīgas iezīmes un no patērētāju viedokļa tie atbilst vienādām vajadzībām, pamatojoties uz kritēriju par izmantošanas salīdzināmību, un ja pastāvošās atšķirības nozīmīgā veidā neiespaido vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šiem pakalpojumiem (spriedums, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 44. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

31 Citiem vārdiem, jāpārbauda, vai attiecīgie pakalpojumi no vidusmēra patērētāja viedokļa ir savstarpēji aizstājami. Proti, šādā gadījumā atšķirīga attieksme PVN jomā var ietekmēt patērētāja izvēli, kas tātad norāda uz nodokļu neitralitātes principa pārkāpumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 3. februāris, *Finanzamt A*, C-515/20, EU:C:2022:73, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Šajā ziņā jāņem vērā ne tikai atšķirības, kas attiecas uz attiecīgo pakalpojumu īpašībām, kā arī šo pakalpojumu izmantošanu un kas tāpēc ir raksturīgas šiem pakalpojumiem, bet arī atšķirības saistībā ar kontekstu, kādā minētie pakalpojumi tiek sniegti, ciktāl šīs kontekstuālās atšķirības

vidusmēra patērētāja uztverē var radīt atšķirību attiecībā uz viņa paša vajadzībām un tādējādi tās var ietekmēt šī patērētāja izvēli (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *Phantasialand*, C-406/20, EU:C:2021:720, 41. un 42. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

33 Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka kultūras faktoriem, tādiem kā paražas vai tradīcijas, var būt nozīme šādā pārbaudē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *Phantasialand*, C-406/20, EU:C:2021:720, 44. punkts).

34 Turklāt Tiesa ir precizējusi, ka attiecībā uz azartspēlēm relatīvajām atšķirībām attiecībā uz minimālo un maksimālo pieļaujamo likmju un laimestu apmēriem, iespējām laimēt, pieejamajiem formātiem un mijiedarbības starp spēlētāju un spēli iespēju var būt ievērojams iespaids uz vidusmēra patērētāja lēmumu, jo azartspēļu galvenā pievilcība ir saistīta ar laimesta iespēju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 57. punkts).

35 Tādējādi šādiem elementiem var būt nozīme, lai noteiktu loterijas biļešu iegādes tiešsaistē un dalības citās tiešsaistē piedāvātajās azartspēlēs līdzību.

36 Lai gan tikai iesniedzējtiesa, ņemot vērā šī sprieduma 28.–35. punktā minētos apsvērumus, var novērtēt šo pakalpojumu līdzīgo raksturu, Tiesai šajā ziņā jāsniedz noderīgas norādes, lai tā varētu izšķirt tajā izskatāmo strīdu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2024. gada 20. jūnijs, *GEMA*, C-135/23, EU:C:2024:526, 32. punkts).

37 It īpaši jānorāda, ka kultūras faktori un atšķirības attiecībā uz likmju un laimestu minimālo un maksimālo apmēru, kā arī iespējām laimēt vidusmēra patērētāja uztverē var radīt atšķirību starp loterijām un citām azartspēlēm.

38 Turklāt no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu, pirmkārt, atšķirībā no citām azartspēlēm, kurās tādas spēlētāja spējas kā prasmes vai zināšanas var ietekmēt laimesta iespējamību, laimestus šī tiesiskā regulējuma izpratnē loterijās nosaka vienīgi balstoties uz nejaušību, un viņu spējām šajā ziņā nevar nav nekādas ietekmes. Otrkārt, tā kā šajā kontekstā uzvarētājs tiek norādīts konkrētā datumā, termiņš starp loterijas biļetes iegādi un rezultātu var būt nozīmīgs.

39 Tādējādi tādām loterijām, kādas definētas pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā, ir raksturīga kombinācija starp gaidīšanas laiku laimestu noteikšanai un to, ka spēlētāju spējas nekādi neietekmē spēles iznākumu.

40 Šķiet, ka šādas objektīvas atšķirības salīdzinājumā ar citām azartspēlēm var būtiski ietekmēt vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru spēļu kategoriju, bet tas tomēr jāpārbauda iesniedzējtiesai.

41 Savukārt jāatgādina, ka pakalpojumu sniedzēju identitātei, juridiskajai formai, kādā tie veic savu darbību, licences kategorijai, kurā ietilpst attiecīgās spēles, un tiesiskajam režīmam, kas piemērojams kontroles un regulēšanas jomā, principā nav nozīmes, lai novērtētu šo spēļu kategoriju salīdzināmību (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 46. un 51. punkts).

42 Tāpat pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma mērķiem un apstāklim, ka loterijas ir skaidri minētas Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktā, principā nav nozīmes, veicot šādu pārbaudi, jo nešķiet, ka šie elementi vidusmēra patērētāja uztverē varētu radīt atšķirību attiecībā uz viņa paša vajadzību apmierināšanu.

43 Ņemot vērā šī sprieduma 28.–42. punktā izklāstītos apsvērumus, pirmšķietami šajos punktos norādītie pakalpojumi nešķiet līdzīgi, kas nozīmētu, ka tāda atšķirīga attieksme kā pamatlietā aplūkotā ir saderīga ar nodokļu neitralitātes principu. Tomēr iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus atbilstošos elementus, konkrēti jāpārbauda, vai ar šo tiesisko regulējumu netiek pārkāpts šis princips.

44 Tāpēc uz pirmo un otro jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts, to lasot kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu, jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta atšķirīga attieksme starp loterijas biļešu iegādi tiešsaistē, no vienas puses, un dalību citās tiešsaistē piedāvātajās azartspēlēs, no otras puses, izslēdzot pēdējo minēto no atbrīvojuma no PVN, kas piemērojams pirmajai, ja vien objektīvās atšķirības starp šīm divām azartspēļu kategorijām nevar būtiski ietekmēt vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šīm spēļu kategorijām.

Par trešo jautājumu

45 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai lojālas sadarbības princips, kas nostiprināts LES 4. panta 3. punktā, kopsakarā ar LESD 267. pantu, Direktīvu 2006/112 un efektivitātes principu, jāinterpretē tādējādi, ka valsts tiesa, kuras nolēmumi nav pārsūdzami tiesā, var izmantot valsts tiesību normu, kas tai ļauj saglabāt tādu valsts tiesību normu iedarbību, kuras tā ir atzinusi par nesaderīgām ar tās valsts tiesību augstāka spēka tiesību normām, nepārbaudot iebildumu par to, ka arī šīs tiesību normas nav saderīgas ar šo direktīvu.

46 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu iedibinātās sadarbības starp valstu tiesām un Tiesu procedūras ietvaros tai jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu izlemt tās izskatīšanā esošo strīdu. Šajā nolūkā Tiesai attiecīgā gadījumā jāpārformulē tai iesniegtie jautājumi (spriedums, 2024. gada 16. maijs, *Toplofikatsia Sofia* (Atbildētāja domicila jēdziens), C-222/23, EU:C:2024:405, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Lai to īstenotu, Tiesai no visas valsts tiesas iesniegtās informācijas, tostarp no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu pamatojuma, ir tiesības nošķirt tos Savienības tiesību elementus, kuriem ir nepieciešama interpretācija, ņemot vērā pamatlietas priekšmetu (spriedums, 2024. gada 21. marts, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach* (Korekcijas iespēja kļūdainas likmes gadījumā), C-606/22, EU:C:2024:255, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Šajā gadījumā, lai gan trešais jautājums attiecas uz pienākumiem, kas Savienības tiesībās ir noteikti valsts tiesai, kuras nolēmumi nav pārsūdzami, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šo jautājumu ir uzdevusi valsts pirmās instances tiesa, kura vēlas noskaidrot, kādas sekas ir tādas valsts tiesību normas iespējamai nesaderībai ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu, kuru atcēlusi tās dalībvalsts konstitucionālā tiesa tādēļ, ka tā pārkāpj augstāka spēka tās valsts tiesību normas, un kuras iedarbību šī pēdējā minētā tiesa ir saglabājusi.

49 Šajā kontekstā šķiet, ka iesniedzējtiesai pamatlietā nav jālemj tieši par savas dalībvalsts konstitucionālās tiesas rīcību, bet attiecīgā gadījumā jāizdara secinājumi no šīs valsts tiesību normas nesaderības ar Savienības tiesībām strīdā starp nodokļu maksātāju un nodokļu administrāciju par PVN summu, kas šim nodokļu maksātājam jāmaksā.

50 Šādos apstākļos trešais prejudiciālais jautājums jāpārformulē tādējādi, ka ar to iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LES 4. panta 3. punktā nostiprinātais lojālas sadarbības princips un Savienības tiesību pārākuma princips liek valsts tiesai nepiemērot valsts tiesību normas, kas atzītas par nesaderīgām ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu, un šajā ziņā nav nozīmes tam, vai pastāv valsts konstitucionālās tiesas spriedums, ar kuru ir nolemts saglabāt šo valsts tiesību normu iedarbību.

51 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka saskaņā ar LES 4. panta 3. punktā minēto lojālas sadarbības principu dalībvalstīm jālikvidē Savienības tiesību pārkāpuma prettiesiskās sekas un šāds pienākums atbilstoši kompetencei ir katrai attiecīgās dalībvalsts iestādei (spriedums, 2023. gada 5. oktobris, *Osteopathie Van Hauwermeiren*, C-355/22, EU:C:2023:737, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

52 Tāpēc, ja tās konstatē, ka valsts tiesiskais regulējums nav saderīgs ar Savienības tiesībām, attiecīgās dalībvalsts iestādēm – saglabājot veicamo pasākumu izvēli – jāraugās, lai valsts tiesības iespējami īsākajos termiņos tiktu padarītas atbilstīgas Savienības tiesībām un lai no Savienības tiesībām izrietošās privātpersonu tiesības būtu pilnībā iedarbīgas (spriedums, 2023. gada 5. oktobris, *Osteopathie Van Hauwermeiren*, C-355/22, EU:C:2023:737, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

53 Jāatgādina arī, ka Savienības tiesību pārākuma princips paredz, ka gadījumā, ja valsts tiesisko regulējumu nav iespējams interpretēt atbilstīgi Savienības tiesību prasībām, valsts tiesai, kurai saskaņā ar savu kompetenci jāpiemēro Savienības tiesību normas, ir pienākums nodrošināt šo tiesību normu pilnīgu iedarbību strīdā, ko tā izskata, vajadzības gadījumā pēc savas ierosmes nepiemērojot nevienu tām pretrunā esošu, pat vēlāk pieņemtu valsts tiesību normu, bez vajadzības lūgt vai gaidīt, lai tā vispirms tiktu atcelta likumdošanas kārtībā vai ar kādu citu konstitūcijā paredzētu metodi (spriedums, 2022. gada 22. februāris, *RS* (Konstitucionālās tiesas spriedumu iedarbība), C-430/21, EU:C:2022:99, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktam ir tieša iedarbība (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 69. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

55 Protams, kā norādīts šī sprieduma 25. punktā, šī tiesību norma atstāj dalībvalstīm zināmu rīcības brīvību, kad tās pieņem tiesisko regulējumu, kurā noteikti minētajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma no PVN noteikumi un ierobežojumi.

56 Ņemot to vērā, apstāklis, ka dalībvalstīm saskaņā ar direktīvas normu ir rīcības brīvība, neizslēdz, ka var tikt veikta pārbaude tiesā, lai pārbaudītu, vai valsts iestādes nav pārsniegušas šo rīcības brīvību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 47. punkts; 2022. gada 8. marts, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (C-205/20, EU:C:2022:168, 30. punkts, un 2023. gada 27.aprīlis, *M.D.* (Ieceļošanas aizliegums Ungārijā), C-528/21, EU:C:2023:341, 98. punkts).

57 Minētās rīcības brīvības robežas it īpaši izriet no nodokļu neitralitātes principa. Tādējādi Tiesa jau ir nospriedusi, ka, gadījumos, kad noteikumi un ierobežojumi, ko dalībvalsts nosaka attiecībā uz azartspēļu atbrīvošanu no PVN, ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam, šī dalībvalsts nevar pamatoties uz šādiem noteikumiem un ierobežojumiem, lai atteiktu šādu spēļu organizētājam atbrīvojumu no nodokļa, ko viņš var leģitīmi pieprasīt saskaņā ar Direktīvu 2006/112 (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group*, C-259/10 un C-260/10, EU:C:2011:719, 68. punkts).

58 Vēl jāatgādina, ka vienīgi Tiesa izņēmuma kārtā un primāro tiesiskās drošības apsvērumu dēļ var noteikt nepiemērošanas seku – kādas rada Savienības tiesību normas piemērošana tai pretrunā esošām valsts tiesībām – īslaicīgu apturēšanu. Šādas interpretācijas, ko Tiesa piešķīrusi šai normai, iedarbības laikā ierobežojums pieļaujams tikai spriedumā, kurā ir lemts par pieprasīto interpretāciju (spriedums, 2023. gada 5. oktobris, *Osteopathie Van Hauwermeiren*, C-355/22, EU:C:2023:737, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Savienības tiesību pārākums un vienveidīga piemērošana tiktu apdraudēti, ja valsts tiesām būtu pilnvaras piešķirt valsts tiesību normām pārākumu pār Savienības tiesībām, kurām šīs tiesību normas ir pretrunā, pat ja tas būtu tikai uz laiku (spriedums, 2023. gada 5. oktobris, *Osteopathie Van Hauwermeiren*, C-355/22, EU:C:2023:737, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Tādējādi pārākuma princips liek valsts tiesai nepiemērot valsts tiesību normas, kuras ir atzītas par Savienības tiesībām pretrunā esošām un kurām ir tieša iedarbība, pat ja valsts konstitucionālā tiesa iepriekš ir nolēmusi atlikt šo tiesību normu, kas ir atzītas par nekonstitucionālām, saistošā spēka zaudēšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 19. novembris, *Filipiak*, C-314/08, EU:C:2009:719, 85. punkts).

61 Tiesa ir arī precizējusi, ka valsts tiesai, kas ir izmantojusi LESD 267. panta otrajā daļā piešķirto iespēju, risinājumam pamata lietā ir saistoša Tiesas sniegtā attiecīgo normu interpretācija un tai attiecīgā gadījumā jāignorē augstākas instances tiesas vērtējumi, ja tā, ņemot vērā minēto interpretāciju, uzskata, ka šie vērtējumi neatbilst Savienības tiesībām (spriedums, 2010. gada 5. oktobris, *Elchinov*, C-173/09, EU:C:2010:581, 30. punkts).

62 Ņemot vērā iepriekšminētos apsvērumus, uz trešo jautājumu jāatbild, ka LES 4. panta 3. punktā nostiprinātais lojālas sadarbības princips un Savienības tiesību pārākuma princips liek valsts tiesai nepiemērot valsts tiesību normas, kas atzītas par nesaderīgām ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu, un šajā ziņā nav nozīmes tam, vai pastāv valsts konstitucionālās tiesas spriedums, ar kuru ir nolemts saglabāt šo valsts tiesību normu iedarbību.

Par ceturto jautājumu

63 Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LES 4. panta 3. punktā paredzētais lojālas sadarbības princips kopsakarā ar LESD 267. pantu, Direktīvu 2006/112, efektivitātes principu un Savienības tiesību vispārējiem principiem, it īpaši nodokļu neitralitātes principu, jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem nodokļa maksātājam tiek piešķirtas tiesības uz dalībvalstī iekasētās PVN summas atmaksu, pārkāpjot šīs direktīvas 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu.

64 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai gadījumā, ja tā konstatētu, ka Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktam kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu ir pretrunā pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums, prasītājām pamatlietā būtu tiesības uz PVN summas, kas samaksāta, pamatojoties uz šo tiesisko regulējumu, atmaksu.

65 Tātad šis jautājums jāsaprot kā tāds, kas attiecas uz Savienības tiesību normu par nepamatotu maksājumu atgūšanu interpretāciju (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 6. septembris, *Lady & Kid* u.c., C-398/09, EU:C:2011:540).

66 Šādos apstākļos, un ņemot vērā šī sprieduma 46. un 47. punktā atgādināto judikatūru, ceturtais prejudiciālais jautājums jāpārformulē tādējādi, ka ar to iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Savienības tiesību normas par nepamatotu maksājumu atgūšanu jāinterpretē tādējādi, ka ar tām nodokļa maksātājam tiek piešķirtas tiesības uz PVN, kas dalībvalstī iekasēts, pārkāpjot Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu, atmaksu.

67 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tiesības saņemt tādu nodokļu atmaksu, ko dalībvalsts iekasējusi, pārkāpjot Savienības tiesību normas, ir sekas un papildinājums tiesībām, kādas privātpersonām ir piešķirtas ar Savienības tiesību normām, kuras aizliedz šādus nodokļus, kā tos interpretējusi Tiesa. Dalībvalstīm tāpēc principā jāatmaksā nodokļi, kas iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības (spriedums, 2023. gada 28. septembris, *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov* (Tiesību uz atmaksu nodošana), C-508/22, EU:C:2023:715, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

68 Jāsecina, ka tiesību uz nepamatotu maksājumu atgūšanu mērķis ir novērst nodokļa nesaderības ar Savienības tiesībām sekas, neitralizējot ekonomisko slogu, kas nepamatoti uzlikts tirgus dalībniekam, kurš galu galā to ir faktiski samaksājis (spriedums, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

69 Tomēr izņēmuma kārtā šāda atmaksa var tikt atteikta, ja tās rezultātā tiesību subjekti nepamatoti iedzīvotos. Tātad, lai aizsargātu Savienības tiesību sistēmā šajā jomā garantētās tiesības, pretrunā Savienības tiesībām iekasēto nodokļu, nodevu un obligāto maksājumu atmaksāšana nav obligāta, ja tiek konstatēts, ka persona, kurai šie maksājumi bija jāveic, tos faktiski ir pārnesusi uz citiem subjektiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 16. maijs, *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, 25. punkts, kā arī 2024. gada 21. marts, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Korekcijas iespējamība kļūdainas likmes gadījumā), C-606/22, EU:C:2024:255, 34. un 35. punkts).

70 Tomēr šis izņēmums jāinterpretē šauri, it īpaši ņemot vērā, ka nodokļa pārnešana uz patērētāju ne vienmēr neitralizē nodokļa ekonomisko ietekmi uz nodokļa maksātāju (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2003. gada 2. oktobris, *Weber's Wine World* u.c., C-147/01, EU:C:2003:533, 95. punkts).

71 Tādējādi pat gadījumā, ja tiek konstatēts, ka nepamatoti samaksātā nodokļa nasta ir tikusi pārnesta uz trešajām personām, tā atmaksāšana uzņēmējam ne vienmēr izraisa šī pēdējā nepamatotu iedzīvošanos, jo minētā nodokļa summu iekļaujot tā piemērotajās cenās tam var rasties ar tā noieta apjoma samazināšanos saistīts kaitējums (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 6. septembris, *Lady & Kid* u.c., C-398/09, EU:C:2011:540, 21. punkts, kā arī 2024. gada 21. marts, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Korekcijas iespēja kļūdainas likmes gadījumā), C-606/22, EU:C:2024:255, 28. punkts).

72 Tāpat jāatgādina, ka nepamatotas iedzīvošanās esamību un apmēru, kuru nodokļa maksātājam radītu saskaņā ar Savienības tiesībām nepamatoti iekasēta nodokļa atmaksa, var pierādīt, tikai veicot ekonomisku analīzi, kurā tiek ņemti vērā visi atbilstošie apstākļi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 10. aprīlis, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, 43. punkts, kā arī 2024. gada 21. marts, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Korekcijas iespēja kļūdainas likmes gadījumā), C-606/22, EU:C:2024:255, 38. punkts).

73 No tā izriet, ka uz ceturto jautājumu jāatbild, ka Savienības tiesību normas par nepamatotu maksājumu atgūšanu jāinterpretē tādējādi, ka ar tām nodokļa maksātājam tiek piešķirtas tiesības uz PVN, kas kādā dalībvalstī iekasēts, pārkāpjot Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu, atmaksu, ar nosacījumu, ka šī atmaksāšana neizraisa šī nodokļa maksātāja nepamatotu iedzīvošanos.

Par sesto jautājumu

74 Ar sesto jautājumu, kas jāizskata pirms piektā jautājuma, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai dalībvalstīm noteiktais pienākums nodrošināt attiecīgo personu, kuras skar nelikumīga valsts atbalsta īstenošana, tiesību aizsardzību, lojālas sadarbības princips un Savienības tiesību vispārējie principi, it īpaši nodokļu neitralitātes princips, jāinterpretē tādējādi, ka nodokļu maksātājs var saņemt summu, kas atbilst samaksātajam PVN, zaudējumu atlīdzības veidā, ja citu tirgus dalībnieku atbrīvojums no šī nodokļa ir nelikumīgs valsts atbalsts.

75 Šajā gadījumā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka sestais jautājums attiecas uz valsts atbalsta shēmu un, precīzāk, uz valsts tiesu pienākumiem, kad tās konstatē, ka atbrīvojums no PVN, ko ir saņēmuši daži saimnieciskās darbības subjekti, ir valsts atbalsts, kas samaksāts, iepriekš par to nepaziņojot, kā prasīts LESD 108. panta 3. punktā.

76 Šādos apstākļos, ņemot vērā šī sprieduma 46. un 47. punktā atgādināto judikatūru, sestais prejudiciālais jautājums jāpārformulē tādējādi, ka ar to iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 108. panta 3. punkts jāinterpretē tādējādi, ka, ja atbrīvojums no PVN, ko saņēmuši atsevišķi saimnieciskās darbības subjekti, ir nelikumīgs valsts atbalsts, nodokļa maksātājs, kurš nav saņēmis šādu atbrīvojumu, kā atlīdzību par zaudējumiem var saņemt summu, kas atbilst samaksātajam PVN.

77 Šajā ziņā jānorāda, ka, protams, valstu tiesām jānodrošina, lai atbilstoši to valsts tiesībām tiktu izdarīti visi no LESD 108. panta 3. punkta pēdējā teikuma pārkāpuma izrietošie secinājumi gan saistībā ar izpildes aktu spēkā esamību, gan saistībā ar tāda finanšu atbalsta atgūšanu, kas piešķirts, pārkāpjot šo tiesību normu, tāpēc valstu tiesu uzdevums ir veikt pasākumus, ar kuriem var tikt novērsts atbalsta īstenošanas prettiesiskums, lai atbalsta saņēmējs vairs nevarētu ar to brīvi rīkoties atlikušajā laikā līdz Eiropas Komisijas lēmuma pieņemšanai (spriedums, 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 89. punkts un tajā minētā judikatūra).

78 Tāpat valsts tiesai var nākties izskatīt prasību atlīdzināt zaudējumus, kas radušies sakarā ar atbalsta pasākuma nelikumību (spriedums, 2006. gada 5. oktobris, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, 56. punkts).

79 Tātad, pildot savu uzdevumu, valsts tiesām var nākties apmierināt prasības par tādu zaudējumu atlīdzību, kas atbalsta saņēmēja konkurentiem radušies nelikumīga valsts atbalsta dēļ (spriedums, 2019. gada 23. janvāris, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, C-387/17, EU:C:2019:51, 56. punkts).

80 Tādējādi atbrīvojuma no nodokļa iespējamā nelikumība, ņemot vērā Savienības tiesību normas par valsts atbalstu, nevar ietekmēt paša šī nodokļa iekasēšanas likumību, tāpēc minētā nodokļa maksātājs nevar aizbildināties ar to, ka citu personu atbrīvojums no nodokļa ir valsts atbalsts, lai izvairītos no šī paša nodokļa samaksas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 5. oktobris, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, 51. punkts, un 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 24. punkts).

81 Ja valsts tiesa uzskatītu, ka atbrīvojums no PVN, ko ir saņēmuši atsevišķi saimnieciskās darbības subjekti, ir valsts atbalsts, tad, ja nodokļa maksātājam, kurš ir samaksājis šo nodokli, kā zaudējumu atlīdzība tiktu piešķirta summa, kas ir līdzvērtīga samaksātajam PVN, šim nodokļu maksātājam tieši tiktu ļauts izvairīties no minētā nodokļa maksāšanas.

82 Tāpēc uz sesto jautājumu jāatbild, ka LESD 108. panta 3. punkts jāinterpretē tādējādi, ka, ja atbrīvojums no PVN, ko ir saņēmuši atsevišķi saimnieciskās darbības subjekti, ir nelikumīgs valsts atbalsts, nodokļa maksātājs, kurš nav saņēmis šādu atbrīvojumu, kā zaudējumu atlīdzību nevar saņemt summu, kas atbilst viņa samaksātajam PVN.

Par piekto jautājumu

83 Ar piekto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 107. pants jāinterpretē tādējādi, ka loterijas biļešu iegādes atbrīvojums no PVN un citu tiešsaistē piedāvāto azartspēļu un laimes spēļu izslēgšana no šāda atbrīvojuma ir ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts.

84 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka šis jautājums ir uzdots saistībā ar nodokļa maksātāja prasību, kuras mērķis ir kā zaudējumu atlīdzību atgūt samaksātā PVN ekvivalentu. Turklāt no šī lēmuma neizriet, ka minētajam jautājumam būtu cits priekšmets.

85 No atbildes, kas sniegta uz sesto jautājumu, izriet, ka, ja atsevišķu saimnieciskās darbības subjektu saņemtais atbrīvojums no PVN ir valsts atbalsts, nodokļa maksātājs, kurš nav saņēmis šādu atbrīvojumu, kā zaudējumu atlīdzību nevar saņemt summu, kas atbilst viņa samaksātajam PVN.

86 Ņemot vērā uz sesto jautājumu sniegto atbildi, uz piekto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

87 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta i) apakšpunkts, to lasot kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu,

jāinterpretē tādējādi, ka

tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta atšķirīga attieksme starp loterijas biļešu iegādi tiešsaistē, no vienas puses, un dalību citās tiešsaistē

piedāvātajās azartspēlēs, no otras puses, izslēdzot pēdējo minēto no atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa, kas piemērojams pirmajai, ja vien objektīvās atšķirības starp šīm divām azartspēļu kategorijām nevar būtiski ietekmēt vidusmēra patērētāja lēmumu izmantot vienu vai otru no šīm spēļu kategorijām.

2) **LES 4. panta 3. punktā nostiprinātais lojālas sadarbības princips un Savienības tiesību pārākuma princips liek valsts tiesai nepiemērot valsts tiesību normas, kas atzītas par nesaderīgām ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu, un šajā ziņā nav nozīmes tam, vai pastāv valsts konstitucionālās tiesas spriedums, ar kuru ir nolemts saglabāt šo valsts tiesību normu iedarbību.**

3) **Savienības tiesību normas par nepamatotu maksājumu atgūšanu jāinterpretē tādējādi, ka ar tām nodokļa maksātājam tiek piešķirtas tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa, kas kādā dalībvalstī iekasēts, pārkāpjot Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta i) apakšpunktu, atmaksu, ar nosacījumu, ka šī atmaksāšana neizraisa šī nodokļa maksātāja nepamatotu iedzīvošanos.**

4) **LESD 108. panta 3. punkts jāinterpretē tādējādi, ka, ja atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ko ir saņēmuši atsevišķi saimnieciskās darbības subjekti, ir nelikumīgs valsts atbalsts, nodokļa maksātājs, kurš nav saņēmis šādu atbrīvojumu, kā zaudējumu atlīdzību nevar saņemt summu, kas atbilst viņa samaksātajam pievienotās vērtības nodoklim (PVN).**

[Paraksti]