Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

12. september 2024*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 135 lõike 1 punkt i – Maksuvabastused – Kihlveod, loteriid ja muud hasartmängud – Tingimused ja piirangud – Neutraalse maksustamise põhimõte – Liikmesriigi õigusnormide toime säilitamine – Õigus tagastamisele – Alusetu rikastumine – Riigiabi – ELTL artikli 107 lõige 1 – Maksutagastuse taotlemine kahju eest antava hüvitise kujul

Kohtuasjas C-741/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel tribunal de première instance de Liège'i (Liège'i esimese astme kohus, Belgia) 18. novembri 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. detsembril 2022, menetluses

Casino de Spa SA,

Ardent Betting SA,

Ardent Finance SA,

Artekk SRL (mille on üle võtnud 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,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

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

versus

État belge (SPF Finances),

menetluses osalesid:

État belge (SPF Justice),

La Chambre des Représentants,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, Euroopa Kohtu asepresident L. Bay Larsen (ettekandja), kohtunikud T. von Danwitz, A. Kumin ja I. Ziemele,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Casino de Spa SA, Ardent Betting SA, Ardent Finance SA, Artekk SRL (mille on üle võtnud 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 ja Tour de Baschamps SRL, esindajad: *avocats* V. Lamberts ja M. Levaux,

– Belgia valitsus, esindajad: S. Baeyens, P. Cottin ja C. Pochet, keda abistasid *avocat* V. Ramognino ja *advocaat* P. Vlaemminck,

– Tšehhi valitsus, esindajad: L. Halajová, M. Smolek ja J. Vláčil,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja P.-L. Krüger,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia, J. Carpi Badía ja M. Herold,

olles 25. aprilli 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada ELL artikli 4 lõiget 3, ELTL artikleid 107 ja 267, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 135 lõike 1 punkti i.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille üks pool on Casino de Spa SA ja veel 26 kaebajat ning teine pool on État belge (SPF Finances) (Belgia riik föderaalse maksuameti kaudu) ja mis puudutab ajavahemikus 1. juulist 2016 kuni 21. maini 2018 tasumisele kuulunud käibemaksu ning selle käibemaksuga seotud rahatrahvide ja intressi kohta tehtud maksuotsust.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt i sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

i) kihlveod, loteriid ja muud hasartmängud vastavalt iga liikmesriigi kehtestatud tingimustele ja piirangutele“.

Belgia õigus

4 Käibemaksuseadustiku (code de la taxe sur la valeur ajoutée; *Moniteur belge*, 17.7.1969, lk 7046), mida on muudetud 1. juuli 2016. aasta programmseadusega (loi-programme), artikli 1 lõige 14 oli sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevas seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

1. „hasartmängud“ –

a) mis tahes nimetusega mängud, mille tulemusena võib võita auhindu või rahalisi või mitterahalisi preemiaid, millesse ei saa mängijad sekkuda ei mängu alguses, käigus ega lõpus ning milles määratakse võitjad ainuüksi juhuse või mis tahes muu juhuslikkusest tuleneva asjaolu kaudu;

b) mis tahes nimetusega mängud, mis annavad mis tahes laadi võistlusel osalejatele võimaluse võita auhindu või rahalisi või mitterahalisi preemiaid, välja arvatud juhul, kui võistluse tulemusena sõlmitakse leping võitjate ja selle võistluse korraldaja vahel;

2. „loteriid“ – võimalus võita loteriipileti ostmise tulemusena auhindu või rahalisi või mitterahalisi preemiaid, mille puhul võitjad määratakse juhuse või mis tahes muu juhuslikkusest tuleneva asjaolu kaudu, mida nad ei saa mitte kuidagi mõjutada.“

5 Käibemaksuseadustiku, mida on muudetud 1. juuli 2016. aasta programmseadusega, artikli 44 lõikes 3 oli sätestatud:

„Käibemaksust on samuti vabastatud:

[…]

13.

a) loteriid,

b) muud hasartmängud, välja arvatud elektroonilisel teel pakutavad mängud, mida on käsitletud artikli 18 lõike 1 teise lõigu punktis 16“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

6 Casino de Spa ja teised põhikohtuasjas kaebajateks olevad äriühingud moodustavad käibemaksugrupi Gaming Ardent ja pakuvad veebipõhiseid hasartmänge.

7 See tegevus oli Belgias käibemaksust vabastatud kuni 1. juulini 2016, mil võeti vastu õigusnormid, millega tunnistati veebipõhiste hasartmängude, välja arvatud loteriide käibemaksuvabastus kehtetuks.

8 Cour constitutionnelle (Belgia konstitutsioonikohus) tühistas nimetatud õigusnormid 22. märtsi 2018. aasta otsusega, leides, et need rikuvad Belgia föderaalriigi ja Belgia piirkondade vahelise pädevuse jaotuse eeskirju. Oma otsuses ei analüüsinud see kohus muid kohtus esitatud väiteid,

eelkõige neid, mis puudutasid direktiivi 2006/112, neutraalse maksustamise põhimõtte ja ELTL artiklite 107 ja 108 rikkumist, leides, et need väited ei too kaasa viidatud õigusnormide ulatuslikumat tühistamist. Lisaks otsustas nimetatud kohus viidatud kohtuotsuses säilitada nende õigusnormide toime, tuginedes eelarve- ja haldusalastele raskustele, mida juba tasutud maksude tagastamine tekitaks.

9 Cour constitutionnelle (Belgia konstitutsioonikohus) täpsustas 8. novembri 2018. aasta otsuses, et nende sätete toime, millega tunnistatakse kehtetuks veebipõhiste hasartmängude, välja arvatud loteriide käibemaksuvabastus ja mille ta oli tühistanud 22. märtsi 2018. aasta otsusega, säilitati maksude puhul, mis olid ajavahemikus 1. juulist 2016 kuni 21. maini 2018 juba tasutud.

10 Neid kohtuotsuseid arvestades märkis käibemaksugrupp Gaming Ardent 2019. aasta septembrikuu käibedeklaratsiooni tema kasuks tehtava käibemaksu korrigeerimise lahtrisse summa 29 328 371,2 eurot, mis vastab ajavahemikus 1. juulist 2016 kuni 21. maini 2018 tasutud käibemaksule, ja taotles 15 581 402,06 euro suuruse vahesumma tagastamist.

11 Belgia maksuamet koostas 5. detsembril 2019 protokolli, milles märkis, et nimetatud taotlus on vastuolus Cour constitutionnelle'i (Belgia konstitutsioonikohus) 22. märtsi ja 8. novembri 2018. aasta otsustega ning et seetõttu on käibemaksugrupp Gaming Ardent kohustatud tasuma käibemaksu, trahve ja intressi kokku 29 328 370,36 eurot.

12 Pärast seda, kui käibemaksugrupp Gaming Ardent esitas nimetatud protokolli peale vaide, vähendati talle määratud trahvisummat.

13 Käibemaksugrupp Gaming Ardent esitas 12. oktoobril 2020 eelotsusetaotluse esitanud kohtule, tribunal de première instance de Liège'ile (Liège'i esimese astme kohus, Belgia), kaebuse 14. augusti 2020. aasta otsuse peale, mis puudutas ajavahemikus 1. juulist 2016 kuni 21. maini 2018 tasumisele kuulunud käibemaksu, samuti trahve ja intressi. Ta tugineb teise võimalusena Belgia riigi vastutusele Cour constitutionnelle'i (Belgia konstitutsioonikohus) eksimuse eest, mis seisnes selles, et viimane otsustas jätta kehtima tema tühistatud õigusnormide toime, ning viimase võimalusena Belgia riigi vastutusele seadusandja eksimuse eest.

14 Neil asjaoludel otsustas tribunal de première instance de Liège (Liège'i esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 2006/112] artikli 135 lõike 1 punkti i ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui liikmesriik käsitleb erinevalt veebipõhiseid loteriisid, mida korraldab avalik-õiguslik asutus Loterie [N]ationale ning mis on käibemaksust vabastatud, võrreldes teiste veebipõhiste hasartmängudega, mida korraldavad eraõiguslikud ettevõtjad ja mis on käibemaksuga maksustatavad, eeldusel et tegemist on sarnaste teenuste osutamisega?

2. Kas eelmisele küsimusele vastamisel seoses tuvastamisega, kas on tegemist kahe sarnase kategooriaga, mis konkureerivad omavahel ja eeldavad käibemaksuga maksustamisel samasugust käsitlemist, või on tegemist eraldi kategooriatega, mille puhul on lubatud erinev käsitlemine, peab liikmesriigi kohus võtma arvesse üksnes asjaolu, et kaks hasartmängu vormi konkureerivad või ei konkureeri omavahel keskmise tarbija seisukohast, selles mõttes, et teenused on sarnased, kui neil on analoogsed tunnused ja nad rahuldavad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel tarbijate seisukohast samu vajadusi ning kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist teenust

(asendamise kriteerium), või peab see kohus võtma arvesse teisi kriteeriume, nagu liikmesriigi kaalutlusõigust kohaldada teatud hasartmängukategooriate suhtes maksuvabastust ja maksustada teisi hasartmängukategooriaid käibemaksuga, loteriide kuulumist eraldi hasartmängukategooriasse, mida on käsitletud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis i, asjaolu, et Loterie Nationale'i ja teiste hasartmängude suhtes kohaldatakse erinevaid õiguslikke raamistikke, nende erinevaid järelevalveasutusi või Loterie Nationale'i suhtes kohaldatavate õigusnormidega seatud ühiskondlikke eesmärke ja mängijate kaitse eesmärke?

3. Kas lojaalse koostöö põhimõtet, mis on sätestatud [ELL] artikli 4 lõikes 3, koostoimes [ELTL] artikliga 267, [direktiivi 2006/112] sätetega ja vajaduse korral tõhususe põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigi konstitutsioonikohtul omal algatusel ja ilma [ELTL] artikli 267 alusel eelotsusetaotlust esitamata riigisisese õigusnormi – kõnealusel juhul 6. jaanuari 1989. aasta Cour constitutionnelle'i eriseaduse (loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle) artikli 8 – põhjal säilitada möödunud ajavahemiku osas riigi põhiseadusega vastuolus olevaks tunnistatud ja sellest tulenevalt tühistatud riigisiseste käibemaksualaste õigusnormide toime, kusjuures liikmesriigi kohtule esitatud tühistamiskaebuse põhjendamiseks on samuti välja toodud nende õigusnormide vastuolu liidu õigusega, kuid kõnealune kohus seda väidet ei analüüsinud, tuginedes üldiselt „eelarve- ja haldusalastele raskustele, mida tekitaks juba tasutud maksu tagastamine", jättes seega käibemaksuga maksustatud maksukohustuslased täielikult ilma õigusest saada tagasi liidu õiguse vastaselt sisse nõutud käibemaks?

4. Kui vastus eelmisele küsimusele on eitav, siis kas needsamad õigusnormid ja põhimõtted, tõlgendatuna eelkõige lähtuvalt 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsusest [Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211)], mille kohaselt annavad ühenduse õiguse üldpõhimõtted, sealhulgas neutraalse maksustamise põhimõte, tarneid teostanud või teenuseid osutanud ettevõtjale õiguse saada tagasi temalt nende tarnete või teenuste eest ekslikult sissenõutud summad [(10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211))], seavad asjaomasele liikmesriigile kohustuse tagastada maksukohustuslastele liidu õigust rikkudes sisse nõutud käibemaks, kui see tuleneb, nagu käesolevas asjas, hiljem Euroopa Kohtu otsusest, milles on eelotsuse küsimustele vastates leitud esiteks, et tühistatud riigisisesed õigusnormid ei ole kooskõlas [direktiivi 2006/112] sätetega, ja teiseks, et liidu õigusega ei ole kooskõlas Cour constitutionnelle'i (Belgia konstitutsioonikohus) otsus säilitada selle kohtu otsusega tühistatud õigusnormide toime möödunud ajavahemiku osas?

5. Kas nii traditsioonilises keskkonnas kui ka veebis korraldatavate loteriide erinev käsitlemine võrreldes teiste veebipõhiste hasartmängude ja kihlvedudega, mis kehtestati 1. juuli 2016. aasta programmseaduse (loi-programme) artiklitega 29, 30, 31, 32, 33 ja 34, mis tühistati Cour constitutionnelle'i (Belgia konstitutsioonikohus) 22. märtsi 2018. aasta otsusega nr 34/2018, kuid mille toime säilitati pärast nimetatud kuupäeva nende maksude osas, mis olid juba tasutud ajavahemiku eest 1. juuli 2016 – 21. mai 201[8], loob valikulise eelise, mis soodustab nende loteriide korraldajaid, ning on seega Belgia riigi antud abi või Belgia riigi ressurssidest antud abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid, ning mis on [ELTL] artikli 107 tähenduses siseturuga kokkusobimatu?

6. Kui vastus eelmisele küsimusele on jaatav, siis kas liikmesriikide kohustus tagada õigussubjektide õiguste kaitse, mida abi ebaseadusliku rakendamisega kahjustatakse, nii nagu see tuleneb eelkõige 5. oktoobri 2006. aasta kohtuotsusest [Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644)], lojaalse koostöö põhimõte ja ühenduse õiguse

üldpõhimõtted, sealhulgas neutraalse maksustamise põhimõte, mis annavad tarneid teostanud või teenuseid osutanud ettevõtjale õiguse saada temalt nende tarnete või teenuste osutamise eest ekslikult sissenõutud summad tagasi [(10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211))], võimaldavad maksukohustuslastel, kes arvestasid käibemaksu ebaseadusliku riigiabi alusel, saada tasutud käibemaksule vastav summa tagasi tekkinud kahju eest antava hüvitise kujul?“

Menetluse suulise osa uuendamise taotlus

15 Pärast 25. aprilli 2024. aasta kohtuistungil kohtujuristi ettepaneku ettelugemist palusid põhikohtuasja kaebajad Euroopa Kohtu kantseleisse 30. mail 2024 saabunud kirjas uuendada menetluse suulist osa.

16 Põhikohtuasja kaebajad väitsid oma taotluse põhjendamiseks, et ettepaneku eesmärk on tõstatada õigusküsimus direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti i vahetu õigusmõju tunnustamise kohta, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole Euroopa Kohtule esitanud ja mille kohta nad ei ole seetõttu saanud esitada oma seisukohti. Lisaks jäävad nad selles küsimuses kohtujuristi ettepanekuga eriarvamusele.

17 Sellega seoses tuleb märkida, et vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 83 võib Euroopa Kohus igal ajal, olles kohtujuristi ära kuulanud, avada või uuendada määrusega menetluse suulise osa, eelkõige kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet, või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle ei ole vaieldud.

18 Samuti tuleb märkida, et Euroopa Liidu Kohtu põhikirjas ega kodukorras ei ole ette nähtud võimalust, et huvitatud isikud saaksid esitada seisukohti vastuseks kohtujuristi ettepanekule (31. jaanuari 2023. aasta kohtuotsus Puig Gordi jt, C-158/21, EU:C:2023:57, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Lisaks on ELTL artikli 252 teise lõigu kohaselt kohtujuristi ülesanne avalikul kohtuistungil täiesti erapooletult ja sõltumatult teha põhjendatud ettepanekuid kohtuasjades, mis Euroopa Liidu Kohtu põhikirja kohaselt nõuavad tema osalust. Kohtujuristi ettepanek ega selleni jõudmiseks läbitud põhjenduskäik ei ole Euroopa Kohtule siduvad. Seetõttu ei ole see, et pool ei nõustu kohtujuristi ettepanekuga – olenemata sellest, mis küsimusi selles analüüsiti –, iseenesest põhjus, mille tõttu menetluse suulise osa uuendamine oleks põhjendatud (31. jaanuari 2023. aasta kohtuotsus Puig Gordi jt, C-158/21, EU:C:2023:57, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Euroopa Kohus leiab käesolevas asjas pärast kohtujuristi ärakuulamist, et tal on kogu vajalik informatsioon kohtuotsuse tegemiseks.

21 Võttes eelkõige arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 19 meenutatud kohtupraktikat, tuleb märkida, et vastupidi sellele, mida väitsid põhikohtuasja kaebajad oma suulise menetluse uuendamise taotluse põhjendamiseks, kuivõrd neljas eelotsuse küsimus puudutas toimet, mida tuleb direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti i puhul liikmesriigi kohtus tunnustada, on eelotsusetaotluse esitanud kohus igal juhul Euroopa Kohtult selle sätte vahetu õigusmõju kohta küsinud. Sellest järeldub, et kaebajatel oli võimalik anda selles küsimuses oma seisukoht.

22 Seetõttu puudub alus menetluse suulise osa uuendamiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti i koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega käsitletakse erinevalt ühelt poolt loteriipiletite ostmist veebis ja teiselt poolt osalemist teistes veebis pakutavates hasartmängudes, kohaldades esimeste suhtes käibemaksuvabastust, ent teiste suhtes mitte.

24 Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt i kohaselt vabastatakse käibemaksust kihlveod, loteriid ja muud hasartmängud vastavalt iga liikmesriigi kehtestatud tingimustele ja piirangutele.

25 Selle sätte sõnastusest endast tuleneb, et sellega jäetakse liikmesriikidele arutusel olevate tehingute käibemaksust vabastamisel või sellega maksustamisel ulatuslik kaalutlusruum, kuna see lubab liikmesriikidel kehtestada käibemaksuvabastuse tingimused ja piirid (vt analoogia alusel 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Euroopa Kohus on lisaks täpsustanud, et liikmesriigid võivad selle sättega neile ette nähtud õigust kehtestada käibemaksuvabastuse tingimused ja piirid kasutada selliselt, et nad vabastavad sellest maksust üksnes teatud hasartmängud (24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Kui nimetatud sätte kohaselt kasutavad liikmesriigid õigust määrata kindlaks maksuvabastuse tingimused ja piirid ja seega maksustada tehingud käibemaksuga või mitte, peavad nad järgima neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa (10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus eelkõige see, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid kaubatarneid või teenuseid käsitletakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Selleks, et kindlaks teha, kas kaks teenust on sarnased, tuleb peamiselt arvesse võtta keskmise tarbija vaatenurka, vältides väheolulistel erinevustel põhinevat kunstlikku eristamist (vt selle kohta 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 43).

30 Kaks teenust on sarnased, kui neil on analoogseid tunnuseid ja nad rahuldavad kasutamise võrreldavuse kriteeriumi alusel tarbijate seisukohast samu vajadusi ning kui olemasolevad erinevused ei mõjuta oluliselt keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nimetatud kaupadest või teenustest (10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Teisisõnu tuleb uurida, kas kõnealused teenused on keskmise tarbija seisukohast omavahel asendatavad. Sellisel juhul võib käibemaksu seisukohalt erinev käsitlemine mõjutada tarbija valikut, mis annab seega tunnistust neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumisest (vt selle kohta 3. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt A, C-515/20, EU:C:2022:73, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Siinkohal ei tule arvesse võtta mitte üksnes kõnealuste teenuste omadustega ja nende kasutamisega seotud erinevusi, mis on nendele teenustele omased, vaid ka erinevusi, mis põhinevad kontekstil, milles neid osutatakse, tingimusel, et kontekstipõhised erinevused võivad keskmise tarbija silmis tekitada vahetegemise tema enda vajadustele vastamise mõttes ning et seega võivad need tarbija valikule mõju avaldada (vt selle kohta 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punktid 41 ja 42 ning seal viidatud kohtupraktika).

33 Euroopa Kohus on niisiis leidnud, et kultuurilised faktorid, nagu kombed ja traditsioonid, võivad olla eelneva analüüsimisel asjakohased (vt selle kohta 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punkt 44).

34 Euroopa Kohus on lisaks täpsustanud, et hasartmängude puhul võivad minimaalsete ja maksimaalsete panuste ja võidusummade, auhinna võitmise tõenäosuse, kasutatavate mänguformaatide ning mängija ja mänguautomaadi vastastikuse mõju erinevused avaldada olulist mõju tarbija otsustele, kuna hasartmängu võlu seisneb peamiselt võimaluses võita (vt selle kohta 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 57).

35 Niisugused asjaolud võivad olla loteriipiletite veebi kaudu ostmise ja muudes veebis pakutavates hasartmängudes osalemise sarnasuse kindlakstegemise eesmärgil samuti asjakohased.

36 Kuigi vaid eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata käesoleva kohtuotsuse punktides 28–35 sisalduvaid kaalutlusi arvestades nende teenuste osutamise sarnasust, on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilikke juhiseid selleks, et viimane saaks tema menetluses oleva vaidluse lahendada (vt selle kohta 20. juuni 2024. aasta kohtuotsus GEMA, C-135/23, EU:C:2024:526, punkt 32).

37 Tuleb märkida, et eelkõige võivad kultuurilised faktorid ning erinevused minimaalsete ja maksimaalsete panuste ja võidusummade ning auhinna võitmise tõenäosuse vahel tekitada keskmise tarbija silmis vahetegemise loteriide ja muude hasartmängude vahel.

38 Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et vastavalt põhikohtuasjas kõnealustele õigusnormidele määratakse esiteks loteriide puhul nende õigusnormide tähenduses erinevalt muudest hasartmängudest, milles mängija oskused nagu võimekus või teadmised võivad mõjutada võiduvõimalusi, võitjad kindlaks puhtalt juhuse läbi, ilma et nende oskused seda vähimalgi määral mõjutaksid. Teiseks, kuna võitja selgub konkreetsel kuupäeval, siis võib loteriipileti ostu kuupäeva ja võitja selgumise vaheline ajavahemik olla märkimisväärne.

39 Loteriisid sellistena, nagu need on määratletud põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega, iseloomustab võitjate kindlaksmääramise ooteaja ja mängu tulemusele mängijate oskuste mõju täieliku puudumise kombinatsioon.

40 Ent sellised objektiivsed erinevused võrreldes hasartmängudega näivad märgatavalt mõjutavat keskmise tarbija otsust kasutada ühte või teist mängukategooriat, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

41 Seevastu tuleb märkida, et teenuse osutajate isik, õiguslik vorm, milles nad tegutsevad, korraldusluba, mille alusel asjaomaseid mänge pakutakse, ning järelevalvele ja reguleerimisele kohaldatav õiguslik kord ei ole üldjuhul asjasse puutuvad hindamaks nende mängukategooriate sarnasust (vt analoogia alusel 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punktid 46 ja 51).

42 Samamoodi ei ole põhikohtuasjas kõnealuste liikmesriigi õigusnormidega taotletavad eesmärgid ning asjaolu, et direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt i käsitleb sõnaselgelt loteriisid, üldjuhul niisuguse analüüsi huvides asjakohased, kuna nende faktorite põhjal ei näi keskmine tarbija, arvestades tema enda vajadustele vastamist, niisugust vahet tegevat.

43 Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 28–42 esile toodud kaalutlusi, näib esmapilgul, et selles küsimuses arvesse võetud teenused ei ole sarnased, mis tähendab, et niisugune erinev käsitlemine nagu põhikohtuasjas on neutraalse maksustamise põhimõttega kooskõlas. Sellegipoolest on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne konkreetselt kontrollida – kõiki olulisi asjaolusid arvesse võttes –, kas need õigusnormid rikuvad seda põhimõtet.

44 Kokkuvõttes tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti i koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis teevad vahet ühelt poolt loteriipiletite veebi kaudu ostmisel ja teiselt poolt veebis pakutavates hasartmängudes osalemisel, kohaldades esimese puhul käibemaksuvabastust, ent viimase puhul mitte, tingimusel, et nende kahe hasartmängukategooria vahelised objektiivsed erinevused võivad märkimisväärselt mõjutada keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nende mängude kategooriatest.

Kolmas küsimus

45 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma kolmanda küsimusega selgitada sisuliselt, kas ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtet koostoimes ELTL artikliga 267, direktiiviga 2006/112 ja tõhususe põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi kohus, kelle otsuste peale ei saa edasi kaevata, võib kasutada riigisisest sätet, mis annab talle õiguse säilitada niisuguste riigisisese õigusnormide toime, mida ta on käsitanud riigi õiguse kõrgema tasandi õigusnormidega kokkusobimatuna, ilma et ta analüüsiks väidet, mille kohaselt on need õigusnormid kokkusobimatud ka selle direktiiviga.

46 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel tema menetluses olev kohtuasi lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada (16. mai 2024. aasta kohtuotsus Toplofikatsia Sofia (mõiste „kostja alaline elukoht“), C-222/23, EU:C:2024:405, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Selleks võib Euroopa Kohus tuletada liikmesriigi kohtu esitatud materjalide kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse normid ja põhimõtted, mida on põhikohtuasja vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (21. märtsi 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus), C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Kuigi käesolevas asjas puudutab kolmas küsimus kohustusi, mille liidu õigus paneb liikmesriigi kohtule, kelle otsuste peale ei saa edasi kaevata, nähtub eelotsusetaotlusest, et selle küsimuse on esitanud esimese astme kohus, kes palub selgitada, millised tagajärjed on sellel, kui riigisisene säte, mille liikmesriigi konstitutsioonikohus on tühistanud põhjusel, et see rikub selle riigi kõrgema tasandi õigusnorme, ja mille toime jättis viimati nimetatud kohus kehtima, peaks olema direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktiga i koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus.

49 Selles kontekstis näib niisiis, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul on palutud mitte anda otseselt hinnang selle liikmesriigi konstitutsioonikohtu tegevusele, vaid teha järeldused juhuks, kui see riigisisene säte peaks olema liidu õigusega vastuolus maksukohustuslase ja maksuameti vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab selle maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvat käibemaksusummat.

50 Neil asjaoludel tuleb kolmas eelotsuse küsimus ümber sõnastada nii, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub sisuliselt selgitada, kas lojaalse koostöö põhimõte, mis on sätestatud ELL artikli 4 lõikes 3, ja liidu õiguse esimuse põhimõte panevad liikmesriigi kohtule kohustuse jätta kohaldamata riigisisesed õigusnormid, mis on tunnistatud direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktiga i koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus olevaks, ilma et liikmesriigi konstitutsioonikohtu otsus, millega otsustatakse säilitada nende riigisiseste õigusnormide toime, võiks seda kuidagi mõjutada.

51 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub, et ELL artikli 4 lõikes 3 ette nähtud lojaalse koostöö põhimõtte kohaselt peavad liikmesriigid kõrvaldama liidu õiguse rikkumise õigusvastased tagajärjed ning selline kohustus on igal asjaomase liikmesriigi asutusel tema pädevuse piires (5. oktoobri 2023. aasta kohtuotsus Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Seega on liikmesriigi ametiasutused kohustatud juhul, kui nad leiavad, et riigisisese õiguse normid on liidu õigusega vastuolus, kindlustama enda valitud meetmete abil riigisisese õiguse võimalikult kiire liidu õigusega kooskõlla viimise ning tagama õigussubjektidele liidu õigusest tulenevate õiguste täieliku toime (5. oktoobri 2023. aasta kohtuotsus Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Samuti tuleb meeles pidada, et esimuse põhimõte paneb liikmesriigi kohtule, kelle ülesanne on oma pädevuse raames kohaldada liidu õiguse sätteid, kohustuse – kui ta ei saa tõlgendada riigisiseseid õigusnorme kooskõlas liidu õiguse nõuetega – tagada selle õiguse nõuete täielik õigusmõju tema menetluses olevas kohtuasjas, jättes vajaduse korral omal algatusel kohaldamata kõik riigisisesed õigusnormid või praktika – isegi kui need on ajaliselt hilisemad –, mis on vastuolus liidu õigusnormiga, millel on vahetu õigusmõju, ja tal ei ole vaja taotleda või oodata nende riigisiseste õigusnormide või praktika eelnevat kõrvaldamist seadusandliku või muu põhiseadusliku menetluse teel (22. veebruari 2022. aasta kohtuotsus RS (konstitutsioonikohtu otsuste toime), C-430/21, EU:C:2022:99, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Ent direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktil i on vahetu õigusmõju (vt analoogia alusel 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 25, jätab see säte liikmesriikidele teatava kaalutlusruumi niisuguste õigusnormide vastuvõtmisel, mis kehtestavad selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastuse kasutamise tingimused ja piirid.

56 Samas ei välista asjaolu, et liikmesriikidel on direktiivi sätte alusel kaalutlusruum, kohtuliku kontrolli tegemist selleks, et kontrollida, ega liikmesriigi ametiasutused ei ole seda kaalutlusruumi ületanud (vt selle kohta 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 47; 8. märtsi 2022. aasta kohtuotsus Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (vahetu õigusmõju), C-205/20, EU:C:2022:168, punkt 30, ja 27. aprilli 2023. aasta kohtuotsus M.D. (Ungarisse sisenemise keeld), C-528/21, EU:C:2023:341, punkt 98).

57 Ent selle kaalutlusruumi piirid tulenevad eelkõige neutraalse maksustamise põhimõttest. Euroopa Kohus on juba otsustanud, et kui liikmesriigi kehtestatud tingimused ja piirid, mida järgides raha- või hasartmängudele käibemaksuvabastust kohaldatakse, on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, ei või nimetatud liikmesriik neile tingimustele või piirangutele tugineda selleks, et keelduda maksuvabastuse andmisest nende mängude korraldajale, kui korraldajal on õigus maksuvabastust direktiivi 2006/112 alusel nõuda (vt selle kohta 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 68).

58 Tuleb veel kord meenutada, et üksnes Euroopa Kohus võib erandlikel juhtudel ja ülekaalukatel õiguskindlusest tulenevatel kaalutlustel ajutiselt peatada välistava toime, mis on liidu õigusnormil sellega vastuolus oleva riigisisese õiguse suhtes. Euroopa Kohtu poolt liidu õigusele antud tõlgenduse tagajärgi võib sel viisil ajaliselt piirata üksnes sellesama kohtuotsusega, milles antakse taotletud tõlgendus (5. oktoobri 2023. aasta kohtuotsus Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Kui liikmesriigi kohtul oleks õigus kas või ainult ajutiselt anda riigisisestele õigusnormidele esimus liidu õiguse ees, millega need normid on vastuolus, kahjustaks see liidu õiguse esimust ja ühetaolist kohaldamist (5. oktoobri 2023. aasta kohtuotsus Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Esimuse põhimõte paneb seega liikmesriigi kohtule kohustuse jätta kohaldamata riigisisesed õigusnormid, mis on tunnistatud liidu õiguse vahetu õigusmõjuga vastuolus olevaks, isegi kui liikmesriigi konstitutsioonikohus on eelnevalt otsustanud põhiseadusvastaseks tunnistatud sätete siduva õigusjõu kaotamise edasi lükata (vt selle kohta 19. novembri 2009. aasta kohtuotsus Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, punkt 85).

61 Euroopa Kohus on lisaks täpsustanud, et liikmesriigi kohus, kes on kasutanud ELTL artikli 267 teise lõiguga antud pädevust, on põhikohtuasja lahendamisel seotud tõlgendusega, mille Euroopa Kohus on kõnealustele õigusnormidele andnud, ning peab vajaduse korral kalduma kõrvale kõrgema kohtu hinnangutest, kui ta leiab viidatud tõlgenduse alusel, et need ei ole kooskõlas liidu õigusega (5. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, punkt 30).

62 Neil asjaoludel tuleb kolmandale eelotsuse küsimusele vastata, et lojaalse koostöö põhimõte, mis on sätestatud ELL artikli 4 lõikes 3, ja liidu õiguse esimuse põhimõte panevad liikmesriigi kohtule kohustuse jätta kohaldamata riigisisesed õigusnormid, mis on tunnistatud direktiivi 2006/112

artikli 135 lõike 1 punktiga i koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus olevaks, ilma et liikmesriigi konstitutsioonikohtu otsus, millega otsustatakse säilitada nende riigisiseste sätete toime, võiks seda kuidagi mõjutada.

Neljas küsimus

63 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub neljanda küsimusega selgitada sisuliselt, kas lojaalse koostöö põhimõtet, mis on sätestatud ELL artikli 4 lõikes 3, koostoimes ELTL artikliga 267, direktiiviga 2006/112 ja tõhususe põhimõttega ning liidu õiguse üldpõhimõtteid, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet, tuleb tõlgendada nii, et need annavad maksukohustuslasele õiguse saada tagasi käibemaksu, mille liikmesriik on sisse nõudnud selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti i rikkudes.

64 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma neljanda küsimusega selgitada sisuliselt, kas juhul, kui ta peaks tuvastama, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid on direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktiga i koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus, on põhikohtuasja kaebajatel õigus saada tagasi käibemaksu, mida nad on nende õigusnormide alusel tasunud.

65 Seda küsimust tuleb mõista sellisena, et see puudutab alusetult saadu tagastamist käsitlevaid liidu õigusnorme (vt analoogia alusel 6. septembri 2011. aasta kohtuotsus Lady & Kid jt, C-398/09, EU:C:2011:540).

66 Neil asjaoludel ja võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktides 46 ja 47 meenutatud kohtupraktikat, tuleb neljas eelotsuse küsimus ümber sõnastada nii, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub sellega selgitada sisuliselt, kas alusetult saadu tagastamist käsitlevaid liidu õigusnorme tuleb tõlgendada nii, et need annavad maksukohustuslasele õiguse saada tagasi käibemaksu, mille liikmesriik on sisse nõudnud direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti i rikkudes.

67 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et õigus liikmesriigis liidu õiguse vastaselt sisse nõutud maksude tagastamisele tuleneb selliste liidu õigusnormidega õigussubjektidele antud õigustest, mis sellised maksud keelavad ja mida tuleb kohaldada Euroopa Kohtu poolt neile antud tõlgendust järgides, ning täiendab neid õigusi. Liikmesriigid on seega põhimõtteliselt kohustatud liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksu tagastama (28. septembri 2023. aasta kohtuotsus Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (tagastusnõude üleminek), C-508/22, EU:C:2023:715, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

68 Eeltoodust nähtub, et alusetult tasutud maksu tagasisaamise õiguse eesmärk on heastada tagajärjed, mis tulenevad maksu vastuolust liidu õigusega, kuna see neutraliseerib majandusliku koorma, mis lasus alusetult ettevõtjal, kes seda koormat lõpuks tegelikult kandis (16. mai 2013. aasta kohtuotsus Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

69 Samas võib erandina sellisest tagasimaksmisest keelduda juhul, kui see tooks kaasa asjaomase isiku alusetu rikastumise. Euroopa Liidu õiguskorraga selliselt tagatud õiguste kaitse ei kohusta seega tagastama liidu õigust rikkudes sisse nõutud makse, lõivusid ja tasusid, kui on tuvastatud, et isik, kes on kohustatud neid maksma, on need tegelikult edasi kandnud teistele isikutele (vt selle kohta 16. mai 2013. aasta kohtuotsus Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315,

punkt 25, ja 21. märtsi 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus), C-606/22, EU:C:2024:255, punktid 34 ja 35).

70 Seda erandit tuleb sellegipoolest tõlgendada kitsendavalt, võttes arvesse eelkõige asjaolu, et maksu edasikandmine tarbijale ei neutraliseeri tingimata maksu majanduslikku mõju maksukohustuslasele (vt selle kohta 2. oktoobri 2003. aasta kohtuotsus Weber's Wine World jt, C-147/01, EU:C:2003:533, punkt 95).

71 Isegi juhul, kui on tuvastatud, et õigusvastase maksu koormus on edasi kandunud kolmandatele isikutele, ei too selle tagastamine ettevõtjale tingimata kaasa viimase alusetut rikastumist, kuna nimetatud maksusumma arvestamine hinna sisse võib talle kaasa tuua müügimahtude vähenemisest tingitud kahju (vt selle kohta 6. septembri 2011. aasta kohtuotsus Lady & Kid jt, C-398/09, EU:C:2011:540, punkt 21, ja 21. märtsi 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus), C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 28).

72 Lisaks tuleb meelde tuletada, et seda, kas ja millises ulatuses on maksukohustuslane alusetult rikastunud liidu õigusega vastuolus oleva maksutagastuse tõttu, saab tuvastada üksnes pärast majandusanalüüsi, mis võtab arvesse kõiki olulisi asjaolusid (vt selle kohta 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 43, ja 21. märtsi 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus), C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 38).

73 Seetõttu tuleb neljandale küsimusele vastata, et alusetult saadu tagastamist käsitlevaid liidu õigusnorme tuleb tõlgendada nii, et need annavad maksukohustuslasele õiguse saada tagasi käibemaksu summa, mille liikmesriik on sisse nõudnud direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti i rikkudes, tingimusel, et maksutagastus ei too kaasa selle maksukohustuslase alusetut rikastumist.

Kuues küsimus

74 Kuuenda küsimusega, mida tuleb analüüsida enne viiendat küsimust, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas liikmesriikidele pandud kohustust tagada ebaseaduslikult rakendatud riigiabi tõttu kahjustatud isikute kaitse, lojaalse koostöö põhimõtet ja liidu õiguse üldpõhimõtteid, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet, tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane võib kahju hüvitisena saada tasutud käibemaksule vastava summa, kui selle maksu tagastus, mida rakendati teiste ettevõtjate puhul, kujutab endast ebaseaduslikku riigiabi.

75 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et kuues küsimus puudutab riigiabi kava, täpsemalt öeldes liikmesriigi kohtutel lasuvaid kohustusi, kui nad tuvastavad, et käibemaksu tagastus, mida rakendati teatavate ettevõtjate puhul, kujutab endast riigiabi, mis on üle kantud ELTL artikli 108 lõikes 3 nõutava eelneva teavituseta.

76 Neil asjaoludel tuleb kuues eelotsuse küsimus – arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 46 ja 47 meenutatud kohtupraktikat – ümber sõnastada nii, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub sellega selgitada sisuliselt, kas ELTL artikli 108 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksuvabastus, mida antakse teatavatele ettevõtjatele, kujutab endast ebaseaduslikku riigiabi, ei või maksukohustuslasele, kellele sellist maksuvabastust ei anta, maksta käibemaksule vastavat summat tagasi tekkinud kahju eest antava hüvitise kujul.

77 Euroopa Kohus järeldas sellest, et liikmesriikide kohtud peavad tagama, et ELTL artikli 108 lõike 3 viimase lause rikkumise suhtes rakendatakse riigisisese õiguse kohaselt kõik tagajärjed nii seoses rakendusaktide kehtivusega kui ka seda sätet rikkudes antud rahalise toetuse tagasinõudmisega, ning seega on nende ülesanne võtta sobivad meetmed abi rakendamise ebaseaduslikkuse heastamiseks, et abi ei jääks kuni Euroopa Komisjoni otsuse tegemiseni abisaaja vabasse kasutusse (5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 89 ja seal viidatud kohtupraktika).

78 Samuti võib liikmesriigi kohtul olla tarvis teha otsus abimeetme ebaseaduslikkusega põhjustatud kahju hüvitamise nõudes (5. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 56).

79 Liikmesriikide kohtutel võib oma ülesande täitmisel olla tarvis rahuldada kahju hüvitamise nõudeid asjades, milles kahju on tekkinud kasusaaja konkurentidele ebaseaduslikult antud abi tagajärjel (23. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, EU:C:2019:51, punkt 56).

80 Samas, liidu riigiabiõigust reguleerivaid norme arvestades ei mõjuta maksust vabastamise võimalik õigusvastasus selle maksu enda kogumise õiguspärasust, mistõttu seda maksu tasuma kohustatud isik ei saa sama maksu tasumise vältimiseks tugineda asjaolule, et teiste isikute maksuvabastus kujutab endast riigiabi (vt selle kohta 5. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 51, ja 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 24).

81 Ent kui liikmesriigi kohus peaks leidma, et käibemaksuvabastus, mida saavad teised ettevõtjad, kujutab endast riigiabi, siis on seda maksu tasunud maksukohustuslasele kahju hüvitisena tasutud käibemaksu summale vastava summa maksmisel täpselt sama tagajärg nagu see, kui võimaldada sellel maksukohustuslasel nimetatud maksu tasumist vältida.

82 Seetõttu tuleb kuuendale küsimusele vastata, et ELTL artikli 108 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksuvabastus, mida antakse teatavatele ettevõtjatele, kujutab endast ebaseaduslikku riigiabi, ei või maksukohustuslasele, kellele sellist maksuvabastust ei anta, maksta tasutud käibemaksule vastavat summat tagasi tekkinud kahju eest antava hüvitise kujul.

Viies küsimus

83 Viienda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas ELTL artiklit 107 tuleb tõlgendada nii, et loteriipiletite käibemaksuvabastus ja teistele veebis pakutavatele hasartmängudele niisuguse maksuvabastuse välistamine, kujutab endast siseturuga kokkusobimatut riigiabi.

84 Eelotsusetaotlusest nähtub, et see küsimus on esitatud kaebuse raames, millega maksukohustuslane nõuab kahjuhüvitisena tagasi tasutud käibemaksule vastavat summat. Taotlusest aga ei nähtu, et sellel küsimusel oleks muu ese.

85 Kuuendale küsimusele antud vastusest nähtub, et kui käibemaksuvabastus, mida antakse teatavatele ettevõtjatele, kujutab endast ebaseaduslikku riigiabi, ei või maksukohustuslasele, kellele sellist maksuvabastust ei anta, maksta kahjuhüvitisena tagasi tasutud käibemaksusummale vastavat summat.

86 Arvestades kuuendale küsimusele antud vastust, ei ole viiendale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

87 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punkti i koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega**

   tuleb tõlgendada nii, et

   sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis teevad vahet ühelt poolt loteriipiletite veebi kaudu ostmisel ja teiselt poolt veebis pakutavates hasartmängudes osalemisel, kohaldades esimese puhul käibemaksuvabastust, ent viimase puhul mitte, tingimusel, et nende kahe hasartmängukategooria vahelised objektiivsed erinevused võivad märkimisväärselt mõjutada keskmise tarbija otsust kasutada üht või teist nende mängude kategooriatest.

2. **Lojaalse koostöö põhimõte, mis on sätestatud ELL artikli 4 lõikes 3, ja liidu õiguse esimuse põhimõte panevad liikmesriigi kohtule kohustuse jätta kohaldamata riigisisesed õigusnormid, mis on tunnistatud direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktiga i koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus olevaks, ilma et liikmesriigi konstitutsioonikohtu otsus, millega otsustatakse säilitada nende riigisiseste õigusnormide toime, võiks seda kuidagi mõjutada.**

3. **Alusetult saadu tagastamist käsitlevaid liidu õigusnorme tuleb tõlgendada nii, et need annavad maksukohustuslasele õiguse saada tagasi käibemaksu summa, mille liikmesriik on sisse nõudnud direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti i rikkudes, tingimusel, et maksutagastus ei too kaasa selle maksukohustuslase alusetut rikastumist.**

4. **ELTL artikli 108 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et kui käibemaksuvabastus, mida antakse teatavatele ettevõtjatele, kujutab endast ebaseaduslikku riigiabi, ei või maksukohustuslasele, kellele sellist maksuvabastust ei anta, maksta tasutud käibemaksule vastavat summat tagasi tekkinud kahju eest antava hüvitise kujul.**

Allkirjad