Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

12 päivänä syyskuuta 2024*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 135 artiklan 1 kohdan i alakohta – Vapautukset – Vedonlyönti, arvonta ja muut uhka- tai rahapelit – Edellytykset ja rajoitukset – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Kansallisen säännöstön vaikutusten voimassa pysyttäminen – Oikeus palautukseen – Perusteeton etu – Valtiontuki – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Vaatimus veron palauttamisesta vahingonkorvauksena

Asiassa C-741/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka tribunal de première instance de Liège (Liègen alioikeus, Belgia) on esittänyt 18.11.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.12.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Casino de Spa SA,

Ardent Betting SA,

Ardent Finance SA,

Artekk SRL (joka on sulautunut Circus Belgium SA:han),

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,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

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

vastaan

Belgian valtio (SPF Finances),

jossa asian käsittelyyn osallistuvat

Belgian valtio (SPF Justice) ja

La Chambre des Représentants,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev, tuomari L. Bay Larsen (esittelevä tuomari), varapresidentti T. von Danwitz sekä tuomarit A. Kumin ja I. Ziemele,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Casino de Spa SA, Ardent Betting SA, Ardent Finance SA, Artekk SRL (joka on sulautunut Circus Belgium SA:han), 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, edustajinaan V. Lamberts ja M. Levaux, avocats,

– Belgian hallitus, asiamiehinään S. Baeyens, P. Cottin ja C. Pochet, avustajinaan V. Ramognino, avocat, ja P. Vlaemminck, advocaat,

– Tšekin hallitus, asiamiehinään L. Halajová, M. Smolek ja J. Vláčil,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja P.-L. Krüger,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia , J. Carpi Badía ja M. Herold,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.4.2024 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEU 4 artiklan 3 kohdan, SEUT 107 ja SEUT 267 artiklan, verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja tehokkuusperiaatteen sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Casino de Spa SA ja 26 muuta kantajaa ja toisaalta Belgian valtio (SPF Finances) (liittovaltion verohallinto, Belgia) ja joka koskee päätöstä ajalta 1.7.2016–21.5.2018 maksettavasta arvonlisäverosta ja tähän maksettavaan arvonlisäveroon liittyvistä seuraamusmaksuista ja viivästyskoroista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

i) vedonlyönti, arvonta ja muut uhka- tai rahapelit, jollei kunkin jäsenvaltion säätämistä edellytyksistä ja rajoituksista muuta johdu.”

Belgian oikeus

4 Arvonlisäverokoodeksin (code de la taxe sur la valeur ajoutée; Moniteur belge 17.7.1969, s. 7046), sellaisena kuin se oli muutettuna 1.7.2016 annetulla ohjelmalailla, 1 §:n 14 momentin sanamuoto oli seuraava:

”Tässä koodeksissa tarkoitetaan:

1° ’uhka- tai rahapeleillä’

a) pelejä, jotka niistä käytettävästä nimityksestä riippumatta tarjoavat mahdollisuuden voittaa rahana tai tavarana annettavia palkintoja tai voittoja ja joihin pelaajat eivät voi vaikuttaa pelin alussa, sen aikana tai sen lopussa, vaan pelin voittajat määräytyvät yksinomaan arpomalla tai muulla sattumaan perustuvalla tavalla

b) pelejä, jotka niistä käytettävästä nimityksestä riippumatta tarjoavat minkä tahansa luonteiseen kilpailuun osallistuville pelaajille mahdollisuuden voittaa rahana tai tavarana annettavia palkintoja tai voittoja, ellei kilpailu johda sopimuksen tekemiseen voittajien ja kilpailun järjestäjän välillä

2° ’arpajaisilla’ tilaisuuksia, joissa on mahdollisuus arpoja ostamalla kilpailla rahana tai tavarana annettavista palkinnoista tai voitoista ja joissa voittajat määräytyvät arpomalla tai muulla sattumaan perustuvalla tavalla, johon he eivät voi millään tavoin vaikuttaa.”

5 Arvonlisäverokoodeksin, sellaisena kuin se oli muutettuna 1.7.2016 annetulla ohjelmalailla, 44 §:n 3 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäverosta vapautetaan lisäksi:

– –

13°

a) arpajaiset

b) muut uhka- tai rahapelit, paitsi 18 §:n 1 momentin 2 kohdan 16 alakohdassa tarkoitetut sähköisesti tarjottavat uhka- tai rahapelit.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6 Casino de Spa ja muut pääasiassa kantajina olevat yhtiöt muodostavat arvonlisäveroryhmän Gaming Ardent ja tarjoavat pelejä verkossa.

7 Kyseinen toiminta oli Belgiassa vapautettu arvonlisäverosta 1.7.2016 saakka, jolloin annettiin säännöksiä, joilla kumottiin arvonlisäverovapautus muiden verkossa pelattavien uhka- tai rahapelien kuin arvontojen osalta.

8 Cour constitutionnelle (perustuslakituomioistuin, Belgia) kumosi nämä säännökset 22.3.2018 antamallaan tuomiolla sillä perusteella, että Belgian oikeudessa säädettyjä Belgian liittovaltion ja Belgian alueiden toimivallan jakoa koskevia sääntöjä oli rikottu. Kyseisessä tuomiossa kyseinen tuomioistuin ei tutkinut muita sille esitettyjä kanneperusteita eikä etenkään perusteita direktiivin 2006/112 rikkomisesta, verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamisesta eikä SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan rikkomisesta, koska se katsoi, etteivät nämä perusteet voisi johtaa mainittujen säännösten laajempaan kumoamiseen. Mainitussa tuomiossa kyseinen tuomioistuin päätti myös pysyttää voimassa näiden samojen säännösten vaikutukset ja viittasi varainhoidollisiin ja hallinnollisiin hankaluuksiin, joita jo maksettujen verojen palauttaminen aiheuttaisi.

9 Cour constitutionnelle täsmensi 8.11.2018 antamassaan tuomiossa, että muiden verkossa pelattavien uhka- tai rahapelien kuin arvontojen arvonlisäverovapautuksen kumoavien säännösten, jotka se kumosi 22.3.2018 antamassaan tuomiossa, vaikutukset pysytettiin voimassa niiden verojen osalta, jotka oli maksettu ajalta 1.7.2016–21.5.2018.

10 Näiden tuomioiden jälkeen arvonlisäveroryhmä Gaming Ardent kirjasi vuoden 2019 syyskuun arvonlisäveroilmoitukseensa sen hyväksi tehtäviä arvonlisäveron oikaisuja koskevaan osaan 29 328 371,20 euroa, joka vastaa ajalta 1.7.2016–21.5.2018 maksetun arvonlisäveron määrää, ja vaati 15 581 402,06 euron suuruisen arvonlisäveron erotuksen palauttamista.

11 Belgian verohallinto laati 5.12.2019 pöytäkirjan, jossa se totesi, että pyyntö oli ristiriidassa perustuslakituomioistuimen 22.3. ja 8.11.2018 antamien tuomioiden kanssa ja arvonlisäveroryhmä Gaming Ardent oli täten velvollinen maksamaan 29 328 370,36 euroa arvonlisäveroa korotettuna seuraamusmaksuilla ja koroilla.

12 Arvonlisäveroryhmä Gaming Ardentin tästä pöytäkirjasta tekemän oikaisuvaatimuksen johdosta kyseiselle ryhmälle määrättyjen seuraamusmaksujen määrää alennettiin.

13 Arvonlisäveroryhmä Gaming Ardent nosti 12.10.2020 tribunal de première instance de Liègessä (Liègen alioikeus, Belgia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, kanteen 14.8.2020 tehdystä päätöksestä, joka koski ajalta 1.7.2016–21.5.2018 maksettavaa arvonlisäveroa, seuraamusmaksuja ja viivästyskorkoja. Se vetoaa toissijaisesti Belgian valtion vastuuseen Cour constitutionnellen virheestä siltä osin kuin kyseinen tuomioistuin päätti pysyttää voimassa kumoamiensa säännösten vaikutukset ja vielä toissijaisemmin Belgian valtion vastuuseen lainsäätäjän virheestä.

14 Tribunal de première instance de Liège on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin [2006/112] 135 artiklan 1 kohdan i alakohtaa ja neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltio kohtelee eri tavalla julkisen laitoksen eli Loterie [N]ationalen tarjoamia online-arpajaisia, jotka on vapautettu arvonlisäverosta, ja yksityisten toimijoiden tarjoamia muita online-onnenpelejä, jotka ovat arvonlisäveronalaisia, kun oletetaan, että kyse on samankaltaisista palveluista?

2) Onko edelliseen kysymykseen annettavan vastauksen yhteydessä katsottava, että kansallisen tuomioistuimen on sen määrittämiseksi, onko kyse kahdesta samankaltaisesta ja keskenään kilpailevasta palvelujen ryhmästä, joita on kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavalla, vai kahdesta erilaisesta ryhmästä, joita on sallittua kohdella eri tavalla, otettava huomioon yksinomaan se, kilpailevatko kyseiset kaksi pelimuotoa keskenään keskivertokuluttajan

näkökulmasta vai eivät, siten, että palveluja pidetään samankaltaisina, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja jos ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja kun palvelujen väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen valita jompikumpi näistä palveluista (korvattavuuskriteeri), vai onko sen otettava huomioon muita kriteereitä, kuten se, että jäsenvaltiolla on harkintavaltaa, jonka nojalla se voi vapauttaa tietyt peliryhmät arvonlisäverosta ja säätää muut arvonlisäveronalaisiksi, että arpajaiset kuuluvat [direktiivin 2006/112] 135 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitettuun erilliseen pelien ryhmään, että Loterie Nationalen peleihin sovelletaan eri sääntelykehystä kuin muihin peleihin, että niillä on eri valvontaviranomaiset tai että Loterie [N]ationaleen sovellettavalla lainsäädännöllä on yhteiskunnallisia ja pelaajien suojaamiseen liittyviä tavoitteita?

3) Onko [SEU] 4 artiklan 3 kohdassa, luettuna yhdessä [SEUT] 267 artiklan, [direktiivin 2006/112] säännösten ja mahdollisesti tehokkuusperiaatteen kanssa, vahvistettua vilpittömän yhteistyön periaatetta tulkittava siten, että sen mukaan jäsenvaltion perustuslakituomioistuin voi – omasta aloitteestaan ja SEUT 267 artiklan mukaista ennakkoratkaisupyyntöä esittämättä – kansallisen oikeussäännön – käsiteltävässä tapauksessa Cour constitutionnellesta 6.1.1989 annetun Belgian erityislain (loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle) 8 §:n – perusteella pitää voimassa kansallisten arvonlisäverosäännösten taannehtivat vaikutukset, kun nämä säännökset on todettu kansallisen perustuslain vastaisiksi ja tästä syystä kumottu ja kun näistä säännöksistä kansallisessa tuomioistuimessa nostetun kumoamiskanteen tueksi on vedottu myös niiden yhteensopimattomuuteen unionin oikeuden kanssa, mutta perustuslakituomioistuin ei kuitenkaan ole tutkinut tätä väitettä vaan on viitannut yleisesti siihen, että ’jo maksettujen verojen palauttamisesta aiheutuisi varainhoidollisia ja hallinnollisia vaikeuksia’, ja siten vienyt arvonlisäverovelvollisilta kokonaan oikeuden unionin oikeuden vastaisesti kannetun arvonlisäveron palautukseen?

4) Jos edelliseen kysymykseen vastataan kieltävästi, velvoittavatko nämä samat oikeussäännöt ja tulkitut periaatteet, kun otetaan huomioon erityisesti 10.4.2008 annettu tuomio Marks & Spencer (C-309/06), jonka mukaan unionin oikeuden yleisillä periaatteilla, kuten verotuksen neutraalisuuden periaatteella, luodaan liiketoimia suorittaneelle elinkeinonharjoittajalle oikeus saada takaisin määrät, jotka siltä on virheellisesti peritty näistä liiketoimista (tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211), kyseisen jäsenvaltion palauttamaan arvonlisäverovelvollisille unionin oikeuden vastaisesti kantamansa arvonlisäveron, kun tämä seuraus on, kuten käsiteltävässä asiassa, myöhemmin vahvistettu unionin tuomioistuimen tuomiolla, jossa todetaan vastauksena ennakkoratkaisupyyntöön yhtäältä, että kumotut kansalliset säännökset eivät ole [direktiivin 2006/112] mukaisia, ja toisaalta, että perustuslakituomioistuimen päätös pitää voimassa aiemmin kumoamiensa säännösten taannehtivat vaikutukset ei ole unionin oikeuden mukainen?

5) Annetaanko 1.7.2016 annetun ohjelmalain 29, 30, 31, 32, 33 ja 34 §:llä, jotka kumottiin perustuslakituomioistuimen 22.3.2018 antamalla tuomiolla nro 34/2018 mutta joiden vaikutukset pysytettiin voimassa kyseisen päivämäärän jälkeen ajanjaksolta 1.7.2016 –21.5.201[8] jo maksettujen verojen osalta, käyttöön otetulla erilaisella kohtelulla yhtäältä verkossa tai fyysisesti järjestettävien arpajaisten ja toisaalta verkossa järjestettävien muiden pelien ja vedonlyöntien välillä valikoivaa etua kyseisten arpajaisten järjestäjille ja siten Belgian

valtion myöntämää tai Belgian valtion varoista maksettavaa tukea, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla tiettyjä yrityksiä ja joka on [SEUT] 107 artiklassa tarkoitetulla tavalla sisämarkkinoille soveltumatonta?

6) Jos edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi, tarkoittavatko jäsenvaltioiden velvollisuus suojella yksityisten oikeuksia, joihin tuen sääntöjenvastainen toteuttaminen vaikuttaa, sellaisena kuin se ilmenee erityisesti 5.10.2006 annetusta tuomiosta Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), vilpittömän yhteistyön periaate ja unionin oikeuden yleiset periaatteet, kuten verotuksen neutraalisuuden periaate, joilla luodaan liiketoimia suorittaneelle elinkeinonharjoittajalle oikeus saada takaisin määrät, jotka siltä on virheellisesti peritty näistä liiketoimista (tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211), sitä, että verovelvollisilla, jotka ovat laskuttaneet arvonlisäveron sääntöjenvastaisen valtiontuen perusteella, on mahdollisuus saada maksamaansa veroa vastaava määrä takaisin korvauksena aiheutuneesta vahingosta?”

Asian käsittelyn suullisen vaiheen uudelleen aloittamista koskeva pyyntö

15 Julkisasiamiehen annettua ratkaisuehdotuksena 25.4.2024 pidetyssä istunnossa pääasian kantajat vaativat unionin tuomioistuimen kirjaamoon 30.5.2024 saapuneella asiakirjalla menettelyn suullisen vaiheen aloittamista uudelleen.

16 Pääasian kantajat vetoavat vaatimuksensa tueksi siihen, että ratkaisuehdotuksessa käsitellään direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan välittömän oikeusvaikutuksen tunnustamista koskevaa oikeuskysymystä, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt unionin tuomioistuimelle ja josta kantajat eivät siis ole voineet esittää huomautuksiaan. Ne ovat myös eri mieltä julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksesta tältä osin.

17 Tältä osin on todettava, että työjärjestyksensä 83 artiklan mukaan unionin tuomioistuin voi julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa määrätä asian käsittelyn suullisen vaiheen aloitettavaksi uudelleen erityisesti, jos unionin tuomioistuin katsoo, ettei sillä ole riittävästi tietoa asiasta, tai jos asia on ratkaistava sellaisella perusteella, josta asianosaisella ei ole vielä ollut tilaisuutta lausua.

18 On myös muistutettava, ettei Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännössä eikä unionin tuomioistuimen työjärjestyksessä määrätä asianosaisten mahdollisuudesta esittää huomautuksia vastaukseksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen (tuomio 31.01.2023, Puig Gordi ym., C-158/21, EU:C:2023:57, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Lisäksi SEUT 252 artiklan toisen kohdan mukaan julkisasiamiehen tehtävänä on täysin puolueettomana ja riippumattomana esittää julkisessa istunnossa perustellut ratkaisuehdotukset asioissa, jotka Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön mukaan vaativat hänen myötävaikutustaan. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus tai perustelut, joiden johdosta hän päätyy siihen, eivät sido unionin tuomioistuinta. Tämän vuoksi se, että osapuoli ei yhdy julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa todettuun – riippumatta ratkaisuehdotuksessa tutkituista kysymyksistä –, ei sellaisenaan voi olla peruste asian käsittelyn suullisen vaiheen aloittamiselle uudelleen (tuomio 31.1.2023, Puig Gordi ym., C-158/21, EU:C:2023:57, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Unionin tuomioistuin on nyt käsiteltävässä tapauksessa julkisasiamiestä kuultuaan katsonut, että sillä on asian ratkaisun kannalta kaikki riittävät tiedot.

21 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 19 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, on etenkin todettava, että – toisin kuin pääasian kantajat esittävät asian käsittelyn suullisen vaiheen uudelleen aloittamista koskevan vaatimuksensa tueksi – siltä osin kuin neljäs ennakkoratkaisukysymys koskee vaikutuksia, jotka on tunnustettava direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdalle kansallisessa tuomioistuimessa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on väistämättä tiedustellut unionin tuomioistuimelta, onko kyseisellä säännöksellä katsottava olevan välitön oikeusvaikutus. Tästä seuraa, että kyseisillä kantajilla on ollut tilaisuus esittää näkemyksensä tältä osin.

22 Asian käsittelyn suullista vaihetta ei näin ollen ole määrättävä aloitettavaksi uudelleen.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

23 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohtaa, kun sitä luetaan yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa kohdellaan eri tavalla yhtäältä nettiarpojen ostamista ja toisaalta osallistumista muihin verkossa tarjottaviin uhka- tai rahapeleihin siten, että viimeksi mainittu osallistuminen suljetaan ensin mainittuun nettiarpojen ostamiseen sovellettavan arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle.

24 Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaan vedonlyönti, arvonta ja muut uhka- tai rahapelit on vapautettava arvonlisäverosta, jollei kunkin jäsenvaltion säätämistä edellytyksistä ja rajoituksista muuta johdu.

25 Tämän säännöksen sanamuodosta ilmenee, että siinä jätetään jäsenvaltioille laaja harkintavalta sen suhteen, vapauttavatko ne kyseiset liiketoimet arvonlisäverosta vai kantavatko ne niistä kyseistä veroa, koska sen mukaan kyseiset jäsenvaltiot voivat vahvistaa edellytyksiä ja rajoituksia, joista tämän vapautuksen saaminen voi riippua (ks. analogisesti tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt, että jäsenvaltiot voivat käyttää niillä tämän säännöksen perusteella olevaa mahdollisuutta vahvistaa arvonlisäverovapautusten edellytykset ja rajoitukset siten, että ne vapauttavat tästä verosta ainoastaan tietyt uhka- tai rahapelit (tuomio 24.10.2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Kun jäsenvaltiot käyttävät kyseisen säännöksen mukaisesti mahdollisuuttaan määrittää vapautuksen edellytykset ja rajoitukset ja täten kantavat liiketoimista arvonlisäveron tai jättävät sen kantamatta, niiden on kuitenkin noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Sen määrittämiseksi, ovatko kaksi palvelua samankaltaisia, on otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma mutta vältettävä kuitenkin keinotekoisia erotteluita, jotka perustuvat merkityksettömiin eroavaisuuksiin (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Kaksi palvelua ovat täten samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä palveluista (tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Toisin sanoen on tutkittava, voidaanko kyseessä olevat palvelut keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna korvata toisilla palveluilla. Jos voidaan, erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa voisi nimittäin vaikuttaa kuluttajan valintaan, mikä merkitsisi siten verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamista (ks. vastaavasti tuomio 3.2.2022, Finanzamt A, C-515/20, EU:C:2022:73, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Tältä osin on otettava huomioon paitsi kyseisten palvelujen ominaisuuksia ja niiden käyttötapaa koskevat eroavaisuudet, jotka ovat näin ollen näiden palveluiden luontaisia osia, myös erot toimintaympäristössä, jossa nämä samat palvelut suoritetaan, silloin kun eroavaisuudet voivat luoda kuluttajien näkökannalta arvioituna eroja sen osalta, kuinka heidän tarpeisiinsa vastataan, ja ne ovat näin ollen omiaan vaikuttamaan kyseisen kuluttajan valintaan (ks. vastaavasti tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 41 ja 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Unionin tuomioistuin on siten katsonut, että kulttuuriset tekijät, kuten tavat tai perinteet, voivat olla merkityksellisiä tällaisessa tarkastelussa (ks. vastaavasti tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 44 kohta).

34 Unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt onnenpelien osalta, että eroavaisuudet, jotka koskevat vähimmäis- ja enimmäispanoksia ja -voittoja, voittomahdollisuuksia, pelattavissa olevia formaatteja sekä pelaajan ja pelin välisen vuorovaikutuksen mahdollisuutta, saattavat vaikuttaa merkittävässä määrin keskivertokuluttajan päätökseen, koska uhka- ja rahapelien houkutus perustuu ensisijaisesti voiton mahdollisuuteen (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 57 kohta).

35 Tällaisilla tekijöillä voi siten olla merkitystä määritettäessä, ovatko nettiarpojen ostaminen ja osallistuminen muihin verkossa tarjottaviin uhka- tai rahapeleihin ominaisuuksiltaan samankaltaisia.

36 Vaikka yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tämän tuomion 28–35 kohdassa esitettyjen seikkojen perusteella arvioida, ovatko nämä palvelut samankaltaisia, unionin tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin antaa sille hyödyllisiä tietoja, joiden perusteella se voi ratkaista käsiteltävänään olevan asian (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2024, GEMA, C-115/23, EU:C:2024:526, 32 kohta).

37 Erityisesti on todettava, että kulttuuriset tekijät ja eroavaisuudet, jotka koskevat vähimmäis- ja enimmäispanoksia ja -voittoja sekä voittomahdollisuuksia, voivat luoda keskivertokuluttajan näkökulmasta eron arpajaisten ja muiden uhka- tai rahapelien välille.

38 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöstön mukaan yhtäältä on niin, että toisin kuin muissa uhka- tai rahapeleissä, joissa pelaajan kyvyt, kuten taidot tai tietämys, voivat vaikuttaa voiton todennäköisyyteen, kyseisessä säännöstössä tarkoitettujen arpajaisten yhteydessä voittajat määräytyvät pelkästään sattuman perusteella, eivätkä pelaajien kyvyt voi vaikuttaa mitenkään tähän. Toisaalta tässä yhteydessä on niin, että koska voittaja nimetään tiettynä päivänä, arvan ostamisen ja tuloksen välinen aika voi olla huomattava.

39 Arpajaisille, sellaisina kuin ne on määritelty pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa säännöstössä, on siten ominaista sekä odotusaika voittajien määrittämiseksi että se, että pelaajien kyvyt eivät vaikuta mitenkään pelin tulokseen.

40 Tällaiset objektiiviset erot muihin uhka- tai rahapeleihin verrattuna näyttävät olevan omiaan vaikuttamaan merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen valita jompikumpi peliryhmä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

41 Sitä vastoin on muistutettava, että palveluntarjoajien henkilöllisyys, oikeudellinen muoto, jossa ne harjoittavat toimintaansa, lupaluokka, johon kyseiset pelit kuuluvat, ja valvontaa ja sääntelyä koskeva oikeudellinen järjestelmä eivät lähtökohtaisesti ole merkityksellisiä arvioitaessa näiden peliryhmien rinnastettavuutta toisiinsa (ks. analogisesti tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 46 ja 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Myöskään pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella säännöstöllä tavoitelluilla päämäärillä ja sillä, että arpajaiset mainitaan nimenomaisesti direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdassa, ei lähtökohtaisesti ole merkitystä tällaisessa tarkastelussa, koska nämä seikat eivät näytä olevan omiaan luomaan keskivertokuluttajan näkökulmasta eroa hänen omiin tarpeisiinsa vastaamisen kannalta.

43 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 28–42 kohdassa esitetyt seikat, vaikuttaa ensi arviolta siltä, että kyseisissä kohdissa tarkastellut palvelut eivät ole samankaltaisia, mikä merkitsee sitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen erilainen kohtelu on verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaista. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin selvitettävä konkreettisesti kaikkien merkityksellisten seikkojen perusteella, loukataanko kyseisellä säännöstöllä tätä periaatetta.

44 Ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohtaa, kun sitä luetaan yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa kohdellaan eri tavalla yhtäältä nettiarpojen ostamista ja toisaalta osallistumista muihin verkossa tarjottaviin uhka- tai rahapeleihin siten, että viimeksi mainittu osallistuminen suljetaan ensin mainittuun nettiarpojen ostamiseen sovellettavan arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle, kunhan näiden kahden uhka- tai rahapeliryhmän väliset objektiiviset erot ovat omiaan vaikuttamaan merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen valita jompikumpi näistä peliryhmistä.

Kolmas kysymys

45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään lähinnä, onko SEU 4 artiklan 3 kohdassa, kun sitä luetaan yhdessä SEUT 267 artiklan, direktiivin 2006/112 ja tehokkuusperiaatteen kanssa, vahvistettua vilpittömän yhteistyön periaatetta tulkittava siten, että

kansallinen tuomioistuin, jonka ratkaisuihin ei voi hakea muutosta, voi soveltaa kansallista säännöstä, jolla se valtuutetaan pysyttämään voimassa sellaisten kansallisten säännösten vaikutukset, joiden se on katsonut olevan ristiriidassa kansallisen oikeutensa ylemmäntasoisten oikeussääntöjen kanssa, ilman että se tutkii väitteen, jonka mukaan myös nämä säännökset ovat ristiriidassa kyseisen direktiivin kanssa.

46 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tätä silmällä pitäen tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen (tuomio 16.5.2024, Toplofikatsia Sofia (Vastaajan kotipaikan käsite), C-222/23, EU:C:2024:405, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Tätä varten unionin tuomioistuin voi poimia kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista ja erityisesti ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ne unionin oikeuden säännöt ja periaatteet, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon pääasian riidan kohde (tuomio 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus), C-606/22, EU:C:2024:255, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että vaikka kolmas kysymys koskee velvoitteita, joita unionin oikeudessa asetetaan kansalliselle tuomioistuimelle, jonka ratkaisuihin ei voi hakea muutosta, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että tämän kysymyksen on esittänyt kansallinen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin, joka pohtii, mitä seurauksia on sillä, että kansallinen säännös, jonka sen jäsenvaltion perustuslakituomioistuin on kumonnut kansallisen oikeuden ylemmäntasoisten oikeussääntöjen rikkomisen vuoksi ja jonka vaikutukset kyseinen perustuslakituomioistuin on pysyttänyt voimassa, on mahdollisesti ristiriidassa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan kanssa, kun sitä luetaan yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

49 Tässä yhteydessä on siis ilmeistä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä ei pääasiassa ole lausua suoraan jäsenvaltionsa perustuslakituomioistuimen menettelystä vaan tarvittaessa tehdä asiassa, jossa asianosaisina ovat verovelvollinen ja verohallinto ja joka koskee kyseisen verovelvollisen maksettavana olevan arvonlisäveron määrää, päätelmät siitä, että kyseinen kansallinen säännös on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

50 Näin ollen kolmas ennakkoratkaisukysymys on muotoiltava uudelleen siten, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee sillä lähinnä, edellyttävätkö SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettu vilpittömän yhteistyön periaate ja unionin oikeuden ensisijaisuuden periaate, että kansallisen tuomioistuimen on jätettävä soveltamatta kansallisia säännöksiä, jotka on todettu yhteensoveltumattomiksi direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan kanssa, kun sitä luetaan yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, eikä kansallisen perustuslakituomioistuimen tuomiolla, jolla näiden kansallisten säännösten vaikutukset on päätetty pysyttää voimassa, ole tältä osin vaikutusta.

51 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltioiden on SEU 4 artiklan 3 kohdassa määrätyn vilpittömän yhteistyön periaatteen nojalla poistettava unionin oikeuden rikkomisesta aiheutuvat lainvastaiset seuraukset ja että tällainen velvollisuus

lankeaa jokaiselle jäsenvaltion elimelle niille kuuluvan toimivallan rajoissa (tuomio 5.10.2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Jos asianomaisen jäsenvaltion viranomaiset toteavat, että jokin kansallinen säännöstö on unionin oikeuden vastainen, niillä säilyy vapaus valita toteutettavat toimenpiteet mutta niiden on huolehdittava siitä, että kansallinen oikeus saatetaan mahdollisimman nopeasti yhdenmukaiseksi unionin oikeuden kanssa ja että unionin oikeudesta yksityisille johtuville oikeuksille annetaan täysi oikeusvaikutus (tuomio 5.10.2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 On myös muistutettava, että unionin oikeuden ensisijaisuutta koskevalla periaatteella velvoitetaan kansallinen tuomioistuin, jonka tehtävänä on toimivaltansa rajoissa soveltaa unionin oikeussääntöjä, varmistamaan silloin, kun se ei voi tulkita kansallista säännöstöä unionin oikeuden vaatimusten mukaisesti, unionin oikeuden vaatimusten täysi vaikutus käsiteltäväkseen saatetussa asiassa jättäen tarvittaessa omasta aloitteestaan soveltamatta kaikkea sellaisen unionin oikeussäännön, jolla on välitön oikeusvaikutus, kanssa ristiriidassa olevaa, myös myöhempää kansallista säännöstöä tai käytäntöä ilman, että sen olisi pyydettävä tai odotettava, että tällainen kansallinen säännöstö tai käytäntö ensin poistetaan lainsäädäntöteitse tai jollakin muulla perustuslain mukaisella keinolla (tuomio 22.2.2022, RS (Perustuslakituomioistuimen tuomioiden vaikutus), C-430/21, EU:C:2022:99, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdalla on välitön oikeusvaikutus (ks. analogisesti tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Kuten tämän tuomion 25 kohdassa on todettu, kyseisessä säännöksessä jätetään tosin jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa niiden antaessa säännöstöä, jossa säädetään mainitussa säännöksessä säädetyn arvonlisäverovapautuksen edellytyksistä ja rajoituksista.

56 Se, että jäsenvaltioilla on jonkin direktiivin säännöksen nojalla harkintavaltaa, ei kuitenkaan sulje pois sitä, että tuomioistuin voi suorittaa valvontansa sen selvittämiseksi, ovatko kansalliset viranomaiset ylittäneet tämän harkintavallan rajat (ks. vastaavasti tuomio 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, 47 kohta, tuomio 8.3.2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Välitön oikeusvaikutus), C-205/20, EU:C:2022:168, 30 kohta ja tuomio 27.4.2023, M.D. (Maahantulokielto Unkariin), C-528/21, EU:C:2023:341, 98 kohta).

57 Mainitun harkintavallan rajat johtuvat muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaatteesta. Unionin tuomioistuin on jo siis todennut, että kun edellytykset ja rajoitukset, jotka jäsenvaltio on asettanut uhka- tai rahapelien vapauttamiseksi arvonlisäverosta, loukkaavat verotuksen neutraalisuuden periaatetta, kyseinen jäsenvaltio ei voi tukeutua tällaisiin edellytyksiin tai rajoituksiin evätäkseen tällaisten pelien järjestäjältä vapautuksen, jota tämä voi perustellusti vaatia direktiivin 2006/112 perusteella (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 68 kohta).

58 On vielä muistutettava, että ainoastaan unionin tuomioistuin voi poikkeustapauksissa ja oikeusvarmuutta koskevista pakottavista syistä lykätä tilapäisesti unionin oikeuden säännön syrjäyttävää vaikutusta sen kanssa ristiriidassa olevaan kansallisen oikeuden sääntöön nähden. Unionin tuomioistuimen unionin oikeudesta esittämän tulkinnan vaikutuksia voidaan rajoittaa

tällä tavalla ajallisesti ainoastaan siinä samassa tuomiossa, jossa annetaan pyydetty tulkintaratkaisu (tuomio 5.10.2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Unionin oikeuden ensisijaisuutta ja yhtenäistä soveltamista näet heikennettäisiin, jos kansallisilla tuomioistuimilla olisi toimivalta antaa kansallisille säännöksille etusija, vaikka vain väliaikaisesti, siihen unionin oikeuteen nähden, jota niillä rikotaan (tuomio 5.10.2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Ensisijaisuuden periaate edellyttää siten sitä, että kansallisen tuomioistuimen on jätettävä soveltamatta välittömän oikeusvaikutuksen omaavan unionin oikeuden vastaisiksi todettuja kansallisia säännöksiä myös silloin, kun kansallinen perustuslakituomioistuin on aiemmin päättänyt lykätä näiden perustuslain vastaisiksi todettujen säännösten sitovan vaikutuksen päättymistä (ks. vastaavasti tuomio 19.11.2009, Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, 85 kohta).

61 Unionin tuomioistuin on myös täsmentänyt, että kansallinen tuomioistuin, joka on käyttänyt sille SEUT 267 artiklan toisessa kohdassa annettua mahdollisuutta, on tältä osin sidottu pääasian ratkaisussa tulkintaan, jonka unionin tuomioistuin on esittänyt kyseisistä säännöksistä, ja sen on tarvittaessa sivuutettava ylemmän oikeusasteen tuomioistuimen arvioinnit, jos se katsoo tämän tulkinnan perusteella, etteivät kyseiset arvioinnit ole unionin oikeuden mukaisia (tuomio 5.10.2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, 30 kohta).

62 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettu vilpittömän yhteistyön periaate ja unionin oikeuden ensisijaisuuden periaate edellyttävät, että kansallisen tuomioistuimen on jätettävä soveltamatta kansallisia säännöksiä, jotka on todettu yhteensoveltumattomiksi direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan kanssa, kun sitä luetaan yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, eikä kansallisen perustuslakituomioistuimen tuomiolla, jolla näiden kansallisten säännösten vaikutukset on päätetty pysyttää voimassa, ole tältä osin vaikutusta.

Neljäs kysymys

63 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään lähinnä, onko SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettua vilpittömän yhteistyön periaatetta, kun sitä luetaan yhdessä SEUT 267 artiklan, direktiivin 2006/112, tehokkuusperiaatteen ja unionin oikeuden yleisten periaatteiden ja erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että siinä annetaan verovelvolliselle oikeus saada jäsenvaltiossa kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan vastaisesti kannettu arvonlisäveromäärä takaisin.

64 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii neljännellä kysymyksellään selvittämään, onko pääasian kantajilla oikeus saada pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöstön perusteella maksettu arvonlisäveromäärä takaisin siinä tapauksessa, että mainittu tuomioistuin toteaa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan olevan esteenä kyseiselle säännöstölle, kun tätä säännöstä luetaan yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

65 Tämän kysymyksen on siis ymmärrettävä koskevan perusteettomien maksujen palautusta koskevien unionin oikeussääntöjen tulkintaa (ks. analogisesti tuomio 6.9.2011, Lady & Kid ym., C-398/09, EU:C:2011:540).

66 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 46 ja 47 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, neljäs ennakkoratkaisukysymys on täten muotoiltava uudelleen siten, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee sillä lähinnä, onko perusteettomien maksujen palautusta koskevia unionin oikeussääntöjä tulkittava siten, että niissä annetaan verovelvolliselle oikeus saada jäsenvaltiossa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan vastaisesti kannettu arvonlisäveromäärä takaisin.

67 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu tällaiset verot kieltävillä unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on tulkinnut niitä, ja täydentää näitä oikeuksia. Jäsenvaltioilla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot (tuomio 28.9.2023, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (Palautusoikeuden siirtyminen), C-508/22, EU:C:2023:715, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

68 On näin selvää, että oikeudella perusteettomien maksujen palautukseen pyritään korjaamaan vaikutuksia, joita veron unionin oikeuden vastaisuudesta aiheutuu, poistamalla se taloudellinen rasitus, joka verosta on perusteetta aiheutunut sille toimijalle, joka on lopulta tosiasiallisesti vastannut tästä verosta (tuomio 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

69 Tällaisesta palauttamisesta voidaan kuitenkin poikkeuksellisesti kieltäytyä, jos oikeudenhaltijat saisivat palauttamisesta perusteetonta etua. Unionin oikeusjärjestyksessä tältä osin taattujen oikeuksien suojelu ei siis edellytä unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palauttamista, jos on osoitettu, että henkilö, joka on velvollinen maksamaan veron tai maksun, on todellisuudessa vyöryttänyt sen toiselle henkilölle (ks. vastaavasti tuomio 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, 25 kohta ja tuomio 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus), C-606/22, EU:C:2024:255, 34 ja 35 kohta).

70 Tätä poikkeusta on kuitenkin tulkittava suppeasti ottaen huomioon muun muassa se, että veron vyöryttämisellä kuluttajalle ei välttämättä poisteta verosta verovelvolliselle aiheutuvia taloudellisia vaikutuksia (ks. vastaavasti tuomio 2.10.2003, Weber's Wine World ym., C-147/01, EU:C:2003:533, 95 kohta).

71 Näin ollen siinäkin tapauksessa, että osoitettaisiin, että perusteettomasta verosta aiheutuva rasitus on vyörytetty kolmansille, veron palauttaminen toimijalle ei välttämättä johda siihen, että toimija saisi perusteetonta etua, koska kyseisen veron määrän sisällyttäminen käytettyihin hintoihin voi aiheuttaa toimijalle vahinkoa myyntivolyymin pienentymisenä (ks. vastaavasti tuomio 6.9.2011, Lady & Kid ym., C-398/09, EU:C:2011:540, 21 kohta ja tuomio 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus), C-606/22, EU:C:2024:255, 28 kohta).

72 On myös muistutettava että sen perusteettoman edun olemassaolo ja määrä, jonka verovelvollinen saisi unionin oikeuden kannalta perusteettomasti kannetun veron palauttamisesta, voidaan todeta vain sellaisen taloudellisen analyysin perusteella, jossa otetaan huomioon kaikki merkitykselliset seikat (ks. vastaavasti tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, 43 kohta ja tuomio 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus), C-606/22, EU:C:2024:255, 38 kohta).

73 Tästä seuraa, että neljänteen kysymykseen on vastattava, että perusteettomien maksujen palautusta koskevia unionin oikeussääntöjä on tulkittava siten, että niissä annetaan verovelvolliselle oikeus saada jäsenvaltiossa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan vastaisesti kannettu arvonlisäveromäärä takaisin, kunhan tästä palautuksesta ei seuraa perusteetonta etua kyseiselle verovelvolliselle.

Kuudes kysymys

74 Kuudennella kysymyksellään, joka on syytä tutkia ennen viidettä kysymystä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko jäsenvaltioille asetettua velvollisuutta huolehtia niiden yksityisten oikeuksien suojaamisesta, joihin valtiontuen sääntöjenvastainen täytäntöönpano vaikuttaa, vilpittömän yhteistyön periaatetta ja unionin oikeuden yleisiä periaatteita, erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta, tulkittava siten, että verovelvollinen voi saada maksamaansa arvonlisäveroa vastaavan määrän vahingonkorvauksena, kun muiden toimijoiden kyseisestä verosta saama vapautus merkitsee sääntöjenvastaista valtiontukea.

75 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kuudes kysymys koskee valtiontukijärjestelmää ja tarkemmin sanottuna kansallisten tuomioistuinten velvollisuuksia silloin, kun ne toteavat, että tiettyjen toimijoiden saama arvonlisäverovapautus merkitsee valtiontukea, joka on maksettu ilman SEUT 108 artiklan 3 kohdassa edellytettyä ennakkoilmoitusta.

76 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 46 ja 47 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö, kuudes ennakkoratkaisukysymys on näin ollen muotoiltava uudelleen siten, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee sillä lähinnä, onko SEUT 108 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että kun tiettyjen toimijoiden saama arvonlisäverovapautus merkitsee sääntöjenvastaista valtiontukea, verovelvollinen, joka ei ole saanut tällaista vapautusta, voi saada maksamaansa arvonlisäveroa vastaavan määrän vahingonkorvauksena.

77 Tästä on todettava, että kansallisten tuomioistuinten on taattava, että kaikki seuraukset SEUT 108 artiklan 3 kohdan viimeisen virkkeen rikkomisesta toteutetaan kansallisen oikeuden mukaisesti, erityisesti siltä osin kuin on kyse täytäntöönpanotoimien pätevyydestä tai tämän määräyksen vastaisesti myönnettyjen taloudellisten tukien takaisinperinnästä, ja kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on siis toteuttaa toimenpiteet, joilla tukien toteuttamisen sääntöjenvastaisuus voidaan korjata, jottei tuensaajalla olisi enää mahdollisuutta käyttää tukia vapaasti Euroopan komission päätöksen tekemiseen saakka jäljellä olevan ajan (tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, 89 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

78 Kansallinen tuomioistuin saattaa samoin lisäksi joutua ratkaisemaan vaatimuksen sen vahingon korvaamisesta, joka on aiheutunut tukitoimenpiteen sääntöjenvastaisuudesta (tuomio 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, 56 kohta).

79 Täyttäessään tehtäväänsä kansallisten tuomioistuinten on siis mahdollisesti käsiteltävä korvausvaatimuksia vahingoista, jotka ovat aiheutuneet tuensaajan kilpailijoille sääntöjenvastaisesta valtiontuesta (tuomio 23.1.2019, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, EU:C:2019:51, 56 kohta).

80 Sillä, että verovapautus on mahdollisesti sääntöjenvastainen unionin valtiontukioikeuden perusteella, ei silti voi olla vaikutusta itse kyseisen veron kantamisen laillisuuteen, joten ne, joilla on velvollisuus suorittaa mainittu vero, eivät voi vedota siihen, että toisten saama vapautus merkitsee valtiontukea, vapautuakseen kyseisen veron suorittamisesta (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, 51 kohta ja tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, 24 kohta).

81 Jos kansallinen tuomioistuin kuitenkin katsoisi, että tiettyjen toimijoiden saama arvonlisäverovapautus merkitsee valtiontukea, siitä, että kyseisen veron maksaneelle verovelvolliselle myönnettäisiin maksettua arvonlisäveroa vastaava määrä vahingonkorvauksena, seuraisi nimenomaan se, että kyseinen verovelvollinen voisi välttyä mainitun veron maksamiselta.

82 Näin ollen kuudenteen kysymykseen on vastattava, että SEUT 108 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että kun tiettyjen toimijoiden saama arvonlisäverovapautus merkitsee sääntöjenvastaista valtiontukea, verovelvollinen, joka ei ole saanut tällaista vapautusta, ei voi saada maksamaansa arvonlisäveroa vastaavaa määrää vahingonkorvauksena.

Viides kysymys

83 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee viidennellä kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 107 artiklaa tulkittava siten, että arpojen oston vapauttaminen arvonlisäverosta ja muiden verkossa tarjottavien uhka- ja rahapelien jättäminen tällaisen vapautuksen ulkopuolelle merkitsee sisämarkkinoille soveltumatonta valtiontukea.

84 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että tämä kysymys on esitetty sellaisen kanteen yhteydessä, jossa verovelvollinen vaatii maksamaansa arvonlisäveroa vastaavan määrän palauttamista vahingonkorvauksen muodossa. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei myöskään ilmene, että mainitulla kysymyksellä olisi eri kohde.

85 Kuudenteen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee, että kun tiettyjen toimijoiden saama arvonlisäverovapautus merkitsee valtiontukea, verovelvollinen, joka ei ole saanut tällaista vapautusta, ei voi saada maksamaansa arvonlisäveroa vastaavaa määrää vahingonkorvauksena.

86 Kun otetaan huomioon kuudenteen kysymykseen annettu vastaus, viidenteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

87 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan i alakohtaa, kun sitä luetaan yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa,

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa kohdellaan eri tavalla yhtäältä nettiarpojen ostamista ja toisaalta osallistumista muihin verkossa tarjottaviin uhka- tai rahapeleihin siten, että viimeksi mainittu osallistuminen suljetaan ensin mainittuun nettiarpojen ostamiseen sovellettavan arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle, kunhan näiden kahden uhka- tai rahapeliryhmän väliset objektiiviset erot ovat omiaan vaikuttamaan merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen valita jompikumpi näistä peliryhmistä.

2) **SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettu vilpittömän yhteistyön periaate ja unionin oikeuden ensisijaisuuden periaate edellyttävät, että kansallisen tuomioistuimen on jätettävä soveltamatta kansallisia säännöksiä, jotka on todettu yhteensoveltumattomiksi direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan kanssa, kun sitä luetaan yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, eikä kansallisen perustuslakituomioistuimen tuomiolla, jolla näiden kansallisten säännösten vaikutukset on päätetty pysyttää voimassa, ole tältä osin vaikutusta.**

3) **Perusteettomien maksujen palautusta koskevia unionin oikeussääntöjä on tulkittava siten, että niissä annetaan verovelvolliselle oikeus saada jäsenvaltiossa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan vastaisesti kannettu arvonlisäveromäärä takaisin, kunhan tästä palautuksesta ei seuraa perusteetonta etua kyseiselle verovelvolliselle.**

4) **SEUT 108 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että kun tiettyjen toimijoiden saama arvonlisäverovapautus merkitsee sääntöjenvastaista valtiontukea, verovelvollinen, joka ei ole saanut tällaista vapautusta, ei voi saada maksamaansa arvonlisäveroa vastaavaa määrää vahingonkorvauksena.**

Allekirjoitukset