

Asia C-741/22**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

2.12.2022

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Tribunal de première instance de Liège (Belgia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

18.11.2022

Kantaja:

Casino de Spa SA ym.

Vastaaja:

Belgian valtio (SPF Finances)

I. Pääasian oikeudenkäynnin kohde

- 1 Belgian oikeuden mukaan perustetut 27 yhtiötä, mukaan lukien Casino de Spa SA, jotka muodostavat yhdessä arvonlisäveroryhmän GAMING ARDENT ja joita kohdellaan siten yhtenä arvonlisäverovelvollisena, tarjoavat online-pelipalveluja. Vuonna 2016 annetulla Belgian liittovaltion lailla poistettiin sähköisesti tarjottaville uhka- ja rahapeleille myönnetty arvonlisäverovapaus. Cour constitutionnelle (perustuslakituomioistuin, Belgia) kumosi kyseisen lain 22.3.2018 antamallaan tuomiolla, koska se piti sitä Belgian liittovaltion ja hallintoalueiden välistä toimivallan jakoa koskevien sääntöjen vastaisena (Belgian perustuslain 177 §). Se päätti kuitenkin pitää kumottujen säännösten vaikutukset voimassa siltä osin kuin oli kyse ajanjaksolta 1.7.2016–21.5.2018 jo maksetuista veroista, koska kyseisten verojen palauttamisesta olisi aiheutunut varainhoidollisia ja hallinnollisia vaikeuksia. Arvonlisäveroryhmä GAMING ARDENT (jäljempänä myös kantaja) katsoo, että näiden vaikutusten voimassa pitäminen on arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, koska muut uhka- ja rahapelit on vapautettu verosta, ja myös muiden unionin oikeuden sääntöjen, kuten valtiontukien kiellon vastaista. Pääasian kohteena on kyseisen arvonlisäveroryhmän nostama kanne, jolla vaaditaan kumoamaan Belgian

verohallinnon päätös kantaa arvonlisäveroa tämän arvonlisäveroryhmän kyseisen ajanjakson aikana harjoittamasta online-pelitoiminnasta.

II. Ennakkoratkaisupyyntö kohde ja oikeusperusta

- 2 Tribunal de première instance de Liège (alioikeus, Liège, Belgia) katsoo, että voidakseen ratkaista pääasian sen on esitettävä Euroopan unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat 1) verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa siltä osin kuin on kyse online-pelien arvonlisäverollisuudesta ja muiden uhkapelien arvonlisäverosta vapauttamisesta, 2) unionin oikeuden vastaisen lain kumoamisen ajallisten vaikutusten rajoittamisesta ja 3) valtiontukien kiellon tulkinnasta tilanteessa, jossa tätä kieltoa sovelletaan eri uhkapelityyppien erilaiseen kohteluun arvonlisäverotuksessa.

III. Ennakkoratkaisukysymykset

1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston 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 nationale tarjoamia online-arvontoja, jotka on vapautettu arvonlisäverosta, ja yksityisten toimijoiden tarjoamia muita online-uhkapelejä, jotka ovat arvonlisäverollisia, 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 keskiwertokuluttajan 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 tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja kun tavaroiden tai palvelujen väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskiwertokuluttajan päätökseen valita jompikumpi näistä tavaroista tai 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 arvonlisäverollisiksi, että arvonnat kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohdassa tarkoitettuun erilliseen pelien ryhmään, että Loterie Nationale peleihin sovelletaan eri sääntelykehystä kuin muihin uhkapeleihin, että niillä on eri valvontaviranomaiset tai että Loterie nationaleen sovellettavalla lainsäädännöllä on yhteiskunnallisia ja pelaajien suojaamiseen liittyviä tavoitteita?

3) Onko Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 4 artiklan 3 kohdassa, luettuna yhdessä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112 säännösten ja mahdollisesti tehokkuusperiaatteen kanssa, vahvistettua vilpittömän yhteistyön periaatetta tulkittava siten, että sen mukaan jäsenvaltion perustuslakituomioistuimien 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 arvonlisävero säännösten 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 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), 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 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston 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 ohjelman (loi-programme du 1er juillet 2016) 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 1.7.2016–21.5.2018 maksettujen verojen osalta, käyttöön otetulla erilaisella kohtelulla yhtäältä verkossa tai fyysisesti järjestettävien arvontojen ja toisaalta verkossa järjestettävien muiden pelien ja vedonlyöntien välillä valikoivaa etua kyseisten arvontojen järjestäjille ja siten Belgian valtion myöntämää tai Belgian valtion varoista maksettavaa tukea, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla tiettyjä yrityksiä ja joka on Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklassa tarkoitettulla 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), 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), sitä, että verovelvollisilla, jotka ovat laskuttaneet arvonlisäveron sääntöjenvastaisen valtiontuen perusteella, on mahdollisuus saada maksamaansa veroa vastaava määrä takaisin korvauksena aiheutuneesta vahingosta?

IV Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus

3 SEUT 107 artiklan 1 ja 3 kohdassa määrätään seuraavaa:

”1. Jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

--

3. Sisämarkkinoille soveltuvana voidaan pitää:

c) tukea tietyn taloudellisen toiminnan tai talousalueen kehityksen edistämiseen, jos tuki ei muuta kaupankäynnin edellytyksiä yhteisen edun kanssa ristiriitaisella tavalla;

—”

4 SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrätään seuraavaa:

”3. Komissiolle on annettava tieto tuen myöntämisestä tai muuttamisesta koskevasta suunnitelmasta niin ajoissa, että se voi esittää huomautuksensa. Jos komissio katsoo, että tällainen suunnitelma ei 107 artiklan mukaan sovellu sisämarkkinoille, se aloittaa 2 kohdassa tarkoitetun menettelyn viipymättä. Jäsenvaltio, jota asia koskee, ei saa toteuttaa ehdottamiaan toimenpiteitä, ennen kuin menettelyssä on annettu lopullinen päätös.”

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY

5 Kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

i) vedonlyönti, arvonta ja muut uhka- tai rahapelit, jollei kunkin jäsenvaltion säättämistä edellytyksistä ja rajoituksista muuta johdu;

--”

B. Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Cour constitutionnellesta 6.1.1989 annettu erityislaki (Loi spéciale sur la Cour constitutionnelle du 6 janvier 1989)

6 Kyseisen lain 9 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Cour constitutionnellen antamalla kumoamistuomiolla on ehdoton oikeusvoimavaikutus siitä lähtien, kun se julkaistaan virallisessa lehdessä.

2. Cour constitutionnellen kumoamiskanteen hylkäämisestä antama tuomio sitoo tuomioistuimia siltä osin kuin on kyse kyseisellä tuomiolla ratkaistuista kysymyksistä.”

7 Kyseisen lain 8 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jos kanne on perusteltu, Cour constitutionnelle kumoaa kanteen kohteena olevan, perustuslain 134 §:ssä tarkoitetun lain, asetuksen tai määräyksen kokonaan tai osittain. --

Jos Cour constitutionnelle pitää sitä tarpeellisena, se ilmoittaa yleisesti sovellettavalla määräyksellä, mitä kumottujen säännösten vaikutuksista on pidettävä lopullisina ja mitkä niistä on pidettävä väliaikaisesti voimassa sen asettaman määräajan päättymiseen asti.”

Arvonlisäverokoodeksi (Code de la taxe sur la valeur ajoutée)

8 Arvonlisäverokoodeksin 44 §:n 3 momentin 13^o kohdassa (sellaisena kuin se oli voimassa 1.7.2016–21.5.2018) säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverosta vapautettuja ovat:

--

13°

a) arvonnat;

b) muut uhka- ja rahapelit, paitsi 18 §:n 1 momentin 2 kohdan 16° alakohdassa tarkoitettut sähköisesti tarjottavat pelit;

--”

1.7.2016 annettu ohjelmalaki (Loi-programme du 1er juillet 2016)

9 Kyseisen lain 29, 31 ja 34 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”29 §. Lisätään arvonlisäverokoodeksin -- 1 §:än momentti seuraavasti:

’14. Tässä koodeksissa tarkoitetaan:

1° ’uhka- ja 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° ’arvonnoilla’: 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.”

--

31 §. Korvataan arvonlisäverokoodeksin 44 §:n 3 momentin 13° kohta -- seuraavasti:

’13° a) arvonnat;

b) muut uhka- ja rahapelit, paitsi 18 §:n 1 momentin 2 kohdan 16° alakohdassa tarkoitettut sähköisesti tarjottavat pelit;’

--

34 §. Tämä luku tulee voimaan 1.7.2016.”

Loterie nationale toiminnan ja hallinnoinnin järjeistämistä 19.4.2002 annettu laki (Loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie nationale)

10 Kyseisen lain 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Loterie nationale on julkisoikeudellinen osakeyhtiö, jonka toimialana on:

1° julkisten lottoarvontojen järjestäminen yleisen edun ja kaupallisten käytäntöjen mukaisesti noudattaen muotovaatimuksia ja yleisiä soveltamissääntöjä, jotka kuningas vahvistaa ministerin ehdotuksesta;

2° uhka- ja rahapeliin järjestäminen yleisen edun ja kaupallisten käytäntöjen mukaisesti onnenpeleistä, vedonlyönnistä, pelikasinoista ja pelaajien suojelusta 7.5.1999 annetun lain [loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs] asiaa koskevissa säännöksissä ja täytäntöönpanoasetuksissa vahvistettuja muotovaatimuksia ja yleisiä soveltamissääntöjä noudattaen ja 14 §:ssä tarkoitetun hallinnointisopimuksen mukaisesti;

3° kilpailujen järjestäminen kaikissa muodoissa yleisen edun ja kaupallisten käytäntöjen mukaisesti noudattaen muotovaatimuksia ja yleisiä soveltamissääntöjä, jotka kuningas vahvistaa ministerin ehdotuksesta.”

V. Pääasian tosiseikat ja menettely

- 11 Arvonlisäveroryhmään GAMING ARDENT kuuluvat yhtiöt tarjoavat online-pelipalveluja. Tämä toiminta oli aikaisemmin vapautettu arvonlisäverosta.
- 12 Muita online-periaatteella järjestettäviä uhka- ja -rahapelejä kuin arvontoja koskevat arvonlisäverovapautukset kuitenkin kumottiin 1.7.2016 annetun ohjelman 29–34 §:illä. Kyseisestä online-pelitoiminnasta alettiin siten kantaa arvonlisäveroa, kun taas ”perinteiset” uhka- ja rahapelit ja kaikenlaiset arvonnat pysyivät edelleen arvonlisäverosta vapautettuina.
- 13 Yhtäältä eräät online-periaatteella toimivat uhka- ja -rahapeliyritykset ja toisaalta Vallonian alue nostivat Cour constitutionnellessa kumoamiskanteet. Nämä kanteet yhdistettiin. Ne koskivat yhtäältä liittovaltion ja hallintoalueiden välistä toimivallan jakoa koskevien sääntöjen, sellaisina kuin ne on vahvistettu perustuslain 177 §:ssä ja kieliyhteisöjen ja hallintoalueiden rahoittamisesta 16.1.1989 annetussa erityislaissa (loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions), ja toisaalta perustuslain 10, 11 ja 172 §:n rikkomista, tarkasteltuina yksinään tai yhdessä unionin tuomioistuimen soveltaman neutraalisuusperiaatteen, SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan ja arvonlisäverodirektiivin 401 ja 135 artiklan kanssa.

- 14 Cour constitutionnelle totesi 22.3.2018¹ antamassaan tuomiossa seuraavaa:
- perustuslain 177 §:n ja kieliyhteisöjen ja hallintoalueiden rahoittamisesta 16.1.1989 annetun erityislain 3 §:n 1 momentin 1^o kohdan rikkomista koskevat kanneperusteet ovat perusteltuja;
 - 1.7.2016 annetun ohjelman 29–34 § on kumottava;
 - muita kanneperusteita ei ole tarpeen tutkia, koska ne eivät voi johtaa tuomion laajempaan kumoamiseen;
 - koska jo maksettujen verojen palauttamisesta aiheutuisi varainhoidollisia ja hallinnollisia ongelmia, kumottujen säännösten vaikutukset on pidettävä pysyvästi voimassa Cour constitutionnellesta 6.1.1989 annetun erityislain 8 §:n mukaisesti.
- 15 Cour constitutionnelle lausui 8.11.2018 antamassaan tuomiossa² siitä, miten 22.3.2018 annettua kumoamistuomiota on tulkittava, ja täsmensi seuraavaa:
- tuomion julkaiseminen virallisessa lehdessä 22.5.2018 johti kumottujen säännösten poistamiseen taannehtivasti oikeusjärjestyksestä, eivätkä nämä säännökset voi enää olla oikeudellisenä perustana sähköisesti tarjottavien uhka- ja rahapelien säätämiseksi arvonlisäverollisiksi;
 - 1.7.2016 annetun ohjelman 29–34 §:n vaikutusten pysyttämistä voimassa tuomiolla nro 34/2018 on näin ollen tulkittava siten, että kumottujen säännösten vaikutukset, jotka pysytetään voimassa, rajoittuvat ainoastaan ajanjaksolta 1.7.2016–21.5.2018 jo maksettuihin veroihin.
- 16 Koska säännökset, joilla online-pelit oli säädetty arvonlisäverollisiksi, oli kumottu, kantaja katsoi syyskuussa 2019 tekemässään arvonlisäveroilmoituksessa, että valtiolle ajanjaksolta 1.7.2016–21.5.2018 maksettu arvonlisävero oli palautettava.
- 17 Näin ollen kantaja merkitsi tämän 29 328 371,20 euron määrän sarakkeeseen 62 ”Arvonlisäveron oikaisut veroilmoituksen tekijän hyväksi”.
- 18 Koska kantajalla ei tästä syystä ollut enää oikeutta arvonlisäveron vähennykseen kyseiseltä ajanjaksolta, se merkitsi kyseisen ajanjakson osalta vähennettävän arvonlisäveron, jonka määrä oli 13 746 969,14 euroa, sarakkeeseen 61. Tämän veroilmoituksen perusteella erotus, joka Belgian valtion olisi pitänyt maksaa kantajalle, oli 15 581 402,06 euroa veronkuittaus huomioon ottaen.

¹ C.C., 22.3.2018, 34/2018, www.const-court.be

² C.C., 8.11.2018, 155/2018, www.const-court.be

- 19 Verohallinto kiisti kantajan perustelut. Se muistutti 5.12.2019 päivätyssä pöytäkirjassa, että Cour constitutionnelle oli rajoittanut vaikutusten pysyvän voimassa pysyttämisen ”jo maksettuihin veroihin” ja todennut, ettei veroja voitu palauttaa verovelvollisille. Näin ollen verohallinto katsoi, että valtiolle oli tilitettävä 29 328 370,36 euroa arvonlisäveroa korkoineen. Lisäksi arvonlisäveroryhmä määrättiin maksamaan suhteutettu sakko, jonka määrä oli 2 932 830,00 euroa.
- 20 Kantajan tekemä oikaisuvaatimus hylättiin, paitsi siltä osin kuin siinä vaadittiin sakoista vapauttamista. Sakkoa, jonka määräksi oli alun perin vahvistettu 10 prosenttia vaaditun veronpalautuksen määrästä, nimittäin alennettiin 10 prosenttiin palautettavaksi vaadittujen verojen nettomäärästä (tämä vähennys vastaa sarakkeiden 62 ja 61 välistä erotusta); se pyöristettiin 1 558 140,00 euroon.
- 21 Kantaja riitautti 12.10.2020 nostamallaan kanteella verohallinnon päätöksen, jolla arvonlisävero määrättiin kantajan maksettavaksi, sekä siinä määrättyt sakot ja viivästyskorot. Kantaja vaatii, että määrät, jotka se velvoitettiin maksamaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen, valtiontukien kieltoa koskevan SEUT 107 artiklan ja perusteettomasti kannetun arvonlisäveron palauttamista koskevan oikeuden vastaisesti, peruutetaan kokonaisuudessaan ja/tai että sille myönnetään niitä kokonaisuudessaan vastaava veronhuojennus.
- 22 Toissijaisesti kantaja vetoaa Belgian valtion vastuuseen Cour constitutionnellel tekemästä virheestä siltä osin kuin kumottujen säännösten vaikutusten voimassa pitämällä rikotaan ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyn yleissopimuksen ensimmäistä lisäpöytäkirjaa, jossa tunnustetaan omaisuudensuoja.
- 23 Edelleen toissijaisemmin se vetoaa Belgian valtion vastuuseen lainsäätäjän tekemästä virheestä.
- 24 Se vaatii myös sakon peruuttamista, sen lykkäämistä, siitä vapauttamista tai ainakin sen alentamista.
- 25 Belgian valtio, jota edustaa S.P.F. Finances, katsoo, että kanne on perusteeton eikä sitä voida velvoittaa palauttamaan arvonlisäveroa.

VI. Asianosaisten keskeiset väitteet pääasian oikeudenkäynnissä

- 26 Kantaja esittää kolme perustetta: verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen, Cour constitutionnellel kumoamien säännösten voimassa pysyttämistä koskevan kiellon rikkominen ja valtiontukien kieltoa koskevan SEUT 107 artiklan rikkominen.

A. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen

27 Arvonlisäveroryhmä GAMING ARDENT väittää, että kyseessä on Loterie nationaleen online-periaatteella tarjoamien tuotteiden (kuten arvontojen) (jotka ovat arvonlisäverosta vapautettuja) ja erilaisten yksityisten talouden toimijoiden online-periaatteella tarjoamien peli- ja vedonlyöntipalvelujen³ (jotka ovat arvonlisäverollisia) erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa.

28 Se viittaa useisiin Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioihin, kuten erityisesti 27.6.2019 annettuun tuomioon,⁴ jossa unionin tuomioistuin muistutti verotuksen neutraalisuuden periaatteen ulottuvuudesta seuraavaa:

”28. Toiseksi on muistutettava, että jäsenvaltioiden on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jonka vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

--

47. Mainitun periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24 kohta ja tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, 30 kohta).”

29 Kantaja toteaa, että tällä erilaisella kohtelulla loukataan neutraalisuuden periaatetta, sillä kyseiset kaksi palvelua ovat samankaltaisia, koska:

- niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa,
- palvelujen väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista.

30 **Belgian valtio** katsoo, että online-arvontojen ja online-periaatteella järjestettävien uhka- ja rahapelien erilainen kohtelu on perusteltua, joten verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei ole loukattu, sillä ensin mainitut muodostavat muista peleistä erillisen ryhmän eivätkä ole niiden kanssa samankaltaisia.

³ Sellaisina kuin ne on määritelty arvonlisäverokoodeksin 1 §:n 14 momentissa, jonka vaikutukset pysyttiin voimassa 1.7.2016–21.5.2018 Cour constitutionnellen 8.11.2018 antaman tuomion 155/2018 mukaisesti.

⁴ Tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym. (C-597/17, EU:C:2019:544).

31 Näkemyksensä tueksi Belgian valtio vetoaa seuraaviin seikkoihin:

- jäsenvaltioilla on harkintavaltaa, jonka nojalla ne voivat vapauttaa tietyt peliryhmät arvonnalisäverosta ja säätää muut arvonnalisäverollisiksi;
- arvonnat kuuluvat eri ryhmään kuin arvonnalisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohdassa mainitut muut pelit;
- Loterie Nationaleen sovelletaan eri sääntelykehystä kuin muihin uhkapeleihin;
- niillä on eri valvontaviranomaiset;
- Loterie nationaleen sovellettavalla lainsäädännöllä on yhteiskunnallisia ja pelaajien suojaamiseen liittyviä tavoitteita.

B Cour constitutionnellen kumoamien säännösten voimassa pysyttämistä koskevan kiellon rikkominen

- 32 **Arvonnalisäveroryhmä GAMING ARDENT** väittää, että jos vaikutusten voimassa pysyttäminen kuuluu lähtökohtaisesti Cour constitutionnellen yksinomaiseen harkintavaltaan, tämä voi käyttää kyseistä valtaa vain, jos se noudattaa käsiteltävään asiaan sovellettavia ja käsittelyssä esiin tuotuja unionin oikeuden säännöksiä. Cour constitutionnellen tuomiota, jolla vaikutukset pysytetään voimassa unionin oikeuden vastaisesti, rasittaa, kuten mitä tahansa valtion toimea, oikeudellinen virhe, mikä oikeuttaa tuomioistuimet lausumaan tästä oikeudellisesta virheestä.
- 33 **Belgian valtio** katsoo, että koska vaikutusten voimassa pysyttäminen kuuluu Cour constitutionnellen yksinomaiseen harkintavaltaan, asiaa käsittelevän tuomioistuimen ja asianosaisten asiana ei ole ottaa kantaa kumoamistuomion nro 34/2018 ajallisten vaikutusten mukauttamista koskevan toimenpiteen asianmukaisuuteen ja perusteluihin.
- 34 Se väittää myös, että koska Cour constitutionnelle ei tuomiossaan lausunut arvonnalisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mahdollisesta loukkaamisesta, oikeusvoimavaikutus ei koske tätä oikeuskysymystä, josta se ei ole lausunut. Koska kyseiset säännökset kumottiin toimivallanjakoa koskevia sääntöjen vastaisina ja koska näillä säännöksillä ei pantu direktiiviä 2006/112/EY virheellisesti täytäntöön eikä rikottu kyseistä direktiiviä, Cour constitutionnelle oli erityislain 8 §:n 3 momentin nojalla toimivaltainen pysyttämään voimassa näiden kumottujen säännösten vaikutukset. Tehdessään tämän ratkaisun se ei toiminut unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön vastaisesti eikä rikkonut sitä.

C. Valtiontukien kieltoa koskevan SEUT 107 artiklan rikkominen

35 **Arvonlisäveroryhmä GAMING ARDENT** muistuttaa, että jotta etua voidaan pitää valtiontukena, seuraavien neljän edellytyksen on täytyttävä:

1° tuen on oltava julkista: tuen on yhtäältä oltava seurausta valtion toiminnasta ja sen on toisaalta oltava myönnetty valtion varoista;

2° taloudellisen edun on oltava valikoiva eikä yleinen, eli sen on suosittava tiettyjä yrityksiä tai tuotannonaloja;

3° tuen on vaikutettava kilpailuun;

4° tuen on vaikutettava unionin sisäiseen kauppaan.

36 Se väittää, että Loterie nationalen online-palvelujen verovapautus täyttää nämä neljä edellytystä.

37 Arvonlisäveroryhmä GAMING ARDENT siis katsoo, että kyseessä on verotuki, jota ei ole ilmoitettu komissiolle SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Kyseinen tuki on siten sääntöjenvastainen.

38 **Belgian valtio** on sitä mieltä, että arvonlisäverotusta sääntelevä oikeudenala ei liity mitenkään valtiontukia sääntelevään oikeudenalaan.

VII. Ennakkoratkaisupyyntöjen perustelut

A. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen

39 Cour constitutionnellessa nostetuissa kumoamiskanteissa esitettiin kanneperusteita, jotka perustuivat perustuslain 10 ja 11 §:n ja 172 §:n 1 momentin, luettuina yksinään tai yhdessä direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen tai SEUT 107 artiklan kanssa, rikkomiseen. Cour constitutionnelle ei tutkinut niitä, ”koska ne eivät voisi johtaa tuomion laajempaan kumoamiseen”.

40 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin pohtii, onko se, että Cour constitutionnelle pysytti kumottujen säännösten vaikutukset voimassa ajanjakson 1.7.2016–21.5.2018 osalta, yhteensopivaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Aluksi on tarkasteltava verotuksen neutraalisuuden periaatteen ulottuvuutta arvontojen, uhkapelien ja vedonlyönnin yhteydessä.

41 Julkisasiamies SZPUNAR tiivistä uhkapelien verovapautuksen yhteydessä 15.6.2017 esittämässään ratkaisuehdotuksessa⁵ neutraalisuusperiaatteen

⁵ Julkisasiamies Szpunarin ratkaisuehdotus The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:464, 19 kohta).

ulottuvuuden seuraavasti: ”Tuomioissa Rank Group unionin tuomioistuin katsoi arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetyn pelitoimintaa koskevan vapautuksen yhteydessä, että kuluttajien kannalta kahden samanlaisen tai samankaltaisen palvelun, jotka täyttävät samat kuluttajien tarpeet, erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa on riittävä peruste sille päätelmälle, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on loukattu. Kysymys siitä, oliko kyseinen toiminta ’vedonlyöntiä, arvontaa ja muita uhka- tai rahapelejä’, määräytyi siten markkinaperusteisen lähestymistavan perusteella: jos asiakkaat pitävät palveluja samankaltaisina, niitä on verotettava samalla tavalla.”

- 42 Belgian oikeudessa onnenpeleistä, vedonlyönnistä, pelikasinoista ja pelaajien suojelusta 7.5.1999 annettua lakia ei sovelleta arvontoihin, koska lainsäätäjä on jättänyt ne nimenomaisesti tämän lain soveltamisalan ulkopuolelle sen 3bis §:n nojalla. Arvonnoista säädetään 31.12.1851 annetussa arpajaislaissa ja Loterie nationalesta 22.7.1991 annetussa laissa.
- 43 Loterie nationalella, joka on julkinen laitos, on Belgian oikeudessa laillinen monopoli arvontojen järjestämisessä. Loterie nationalen toimialaan kuuluu kuitenkin myös uhkapelien ja vedonlyöntien järjestäminen niiden kaikissa muodoissa.
- 44 Yksityisoikeudellisten talouden toimijoiden online-periaatteella tarjoamia uhkapeli- ja vedonlyöntipalveluja valvoo Commission des jeux de hasard (rahapelikomissio, Belgia). Loterie nationale on Belgian valtion määräysvallassa. Loterie nationalen on muun muassa tehtävä Belgian valtion kanssa hallinnointisopimus (19.4.2002 annetun lain 14 §). Tässä sopimuksessa asetetaan Loterie Nationalelle, joka on yleisen edun mukainen yhteisö, erilaisia velvoitteita. Siinä täsmennetään, että Loterie nationalen tehtävänä on järjestää arvontoja, kilpailuja, uhkapelejä ja vedonlyöntiä yleisen edun ja kaupallisten käytäntöjen mukaisesti (ks. 19.4.2002 annetun lain 3 §:n 3 momentti).
- 45 Hallinnointisopimuksessa vahvistetaan laskenta- ja maksutavat monopolivoitolle, erityismaksuille ja prosenttiosuudelle voitosta ennen veroja ja määrätään näiden osoittamisesta vuosittain seuraaviin tarkoituksiin:
- kehitysmaiden tukiohjelmien rahoittaminen (jäljempänä Loterie Nationalen avustukset),
 - valtioneuvoston määrittelemät yleishyödylliset tarkoitukset,
 - ja Caisse nationale des calamitésille (kansallinen katastrofirahasto), Fondation Roi Baudouinille (monialainen yleishyödyllinen säätiö) ja Fonds belge de survielle (nälkärahasto) myönnettävä vuotuinen rahoitus.
- 46 Loterie nationalea koskevissa oikeussäännöissä säädetään erilaisista toimenpiteistä yksityisten suojaamiseksi (suurelle yleisölle tiedottaminen todellisista voittomahdollisuuksista kussakin tuotetyypissä, tiedotuskampanjoiden

- järjestäminen peliriippuvuuteen liittyvistä taloudellisista, sosiaalisista ja psykologisista riskeistä).
- 47 Lisäksi Belgian valtion mukaan palautusprosentti – joka edustaa pelaajalle takaisin palautuvaa osuutta pelattujen panosten kokonaismäärästä – on arvontapeleissä (pelaajille palautuva prosenttiosuus on pieni: 50–60 prosenttia) huomattavan erilainen kuin muissa uhkapeleissä (pelaajille palautuva prosenttiosuus on suuri: vähintään 95 prosenttia).
- 48 Tästä Belgian valtio päättelee, että arvonnat ovat arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan perusteella oma erillinen peliryhmänsä.
- 49 Arvonlisäveroryhmä GAMING ARDENT tuo esiin, että Loterie nationalel internetsivustolla tarjottu peliympäristö on samankaltainen kuin se, jota online-pelipalveluja tarjoavat yksityisoikeudelliset yritykset tarjoavat omilla sivustoillaan. Se mainitsee, että Loterie nationale järjestää internetsivustollaan sähköisiä pelejä, jotka ovat samankaltaisia kuin muiden online-toimijoiden tarjoamat pelit. Se myös toteaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön viitaten, että Belgian valtio itse harjoittaa etenkin hyökkävällä mainonnallaan⁶ sellaista ”tarjonnan laajentamispolitiikkaa, jolla kehitetään ja edistetään pelitoimintaa, erityisesti siitä saatavien tulojen maksimoimiseksi”.⁷
- 50 Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohdassa jätetään jäsenvaltioille laaja harkintavalta sen suhteen, vapauttavatko ne uhka- ja rahapelit arvonlisäverosta vai kantavatko ne niistä kyseistä veroa, koska sen mukaan kyseiset valtiot voivat vahvistaa edellytyksiä ja rajoituksia, joista tämän vapautuksen saaminen voi riippua. Jäsenvaltiot voivat käyttää niillä tämän säännöksen perusteella olevaa mahdollisuutta vahvistaa arvonlisäverovapautusten edellytykset ja rajoitukset siten, että ne vapauttavat arvonlisäverosta ainoastaan tietyt uhka- tai rahapelit.⁸
- 51 Unionin tuomioistuin totesi 24.3.1994 antamassaan tuomiossa Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119), että arpajaisien erityispiirteiden (niiden rahamäärien suuruus, joita on mahdollista koota arpajaisia järjestämällä, niiden voittojen suuruus, joita arpajaisiin osallistuvat ihmiset voivat saada, petosten vaara, yllyttäminen rahan käyttöön, aatteellisen tai yleisen edun mukaisen toiminnan rahoittaminen) vuoksi on perusteltua, että kullakin jäsenvaltiolla on riittävästi harkintavaltaa päättää, mitä vaatimuksia arpajaisien järjestämistapojen, pelipanosten suuruuden ja arpajaisista saatavien tulojen käytön osalta on asetettava pelaajien suojaamiseksi ja kunkin jäsenvaltion yhteiskunnalliset ja

⁶ Ks. täydentävät vaatimukset ja yhteenveto, s. 21 ja sitä seuraavat sivut: ”devenez scandaleusement riche” (”tule hävyttömän rikkaaksi”).

⁷ Tuomio 8.9.2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505), joka annettiin palvelujen tarjoamisen vapauden alalla.

⁸ Tuomio 10.6.2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333).

kulttuuriset erityispiirteet huomioon ottaen yleisemmin jäsenvaltion yhteiskuntajärjestyksen suojaamiseksi. Kyseinen tuomio annettiin palvelujen tarjoamisen vapauden alalla.

52 Unionin tuomioistuin muistutti niin ikään palvelujen tarjoamisen vapauden alalla 18.5.2021 antamassaan määräyksessä *Fluctus ym.* (C-920/19, ei julkaistu, EU:C:2021:395), että ”SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä onnenpelimarkkinoiden järjestämiselle kaksiosaisella järjestelmällä pelkästään siitä syystä, että monopolin haltijan arvonta- ja kasinotoiminnassa noudattamalla mainontakäytännöllä pyritään kannustamaan osallistumista aktiivisesti pelaamiseen muun muassa arkipäiväistämällä pelejä, antamalla niistä myönteinen kuva sen perusteella, että saadut tulot käytetään yleisen edun mukaiseen toimintaan, tai lisäämällä pelien kiinnostavuutta huomiota herättävillä mainoksilla, joissa korostetaan houkuttelevasti mahdollisuutta suuriin voittoihin.”

53 Toisaalta unionin tuomioistuin muistutti tällä kertaa arvonlisäveron alalla 10.11.2011 antamassaan tuomiossa *The Rank Group* (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719) bingojen ja raha-automaattien rinnastettavuudesta seuraavaa:

”49 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten esittämillä oikeudellista järjestelmää koskevilla eroavaisuuksilla ei ole merkitystä arvioitaessa kyseisten pelien samankaltaisuutta.

50 Tätä johtopäätelmää ei horjuta se, että unionin tuomioistuin on eräissä poikkeustapauksissa myöntänyt, että kun otetaan huomioon kyseessä olevien toimialojen erityispiirteet, tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin sovellettavissa säännöksissä tai oikeudellisessa järjestelmässä olevilla eroavaisuuksilla – kuten lääkkeen korvattavuus tai kysymys siitä, onko palvelun tarjoajalla yleispalveluvelvoitetta – voidaan luoda kuluttajien näkökannalta arvioituna eroavaisuuksia siihen, kuinka heidän tarpeisiinsa vastataan (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001, 27 kohta ja asia C-357/07, *TNT Post UK*, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3025, 38, 39 ja 45 kohta).

51 Edellä esitetyn perusteella ensimmäisen kysymyksen a alakohtaan asiassa C-259/10 ja ensimmäiseen kysymykseen asiassa C-260/10 on vastattava niin, että tilanteessa, jossa kahta onnenpeliä kohdellaan eri lailla kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisen arvonlisäverovapautuksen myöntämisen suhteen, verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, ettei huomioon ole otettava sitä seikkaa, että nämä kaksi peliä kuuluvat eri lupakategorioihin ja niiden valvontaan ja sääntelyyn sovelletaan eri oikeudellisia järjestelmiä.”

54 Unionin tuomioistuin muistutti arvonlisäverotuksen alalla 10.6.2010 antamassaan tuomiossa *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333) seuraavaa: ”35. [Verotuksen neutraalisuuden] periaatetta ei voida nimittäin tulkita sillä tavalla, että se on esteenä sille, että arvonlisäverosta vapautetaan uhka- tai rahapelin jokin muoto mutta toista taas ei vapauteta, jos nämä kaksi pelimuotoa eivät kilpaile keskenään, koska muutoin direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohta ja tällä

säännöksellä jäsenvaltioille annettu laaja harkintavalta menettäisivät tehokkaan vaikutuksensa.”

- 55 Käsiteltävässä asiassa on tämän unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön tarkastelun perusteella kyseessä unionin oikeuden tulkintaongelma, minkä vuoksi kahden ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen esittäminen on perusteltua.

B Cour constitutionnellen kumoamien säännösten voimassa pysyttämistä koskevan kiellon rikkominen

- 56 Unionin tuomioistuin palautti 27.6.2019 antamassaan tuomiossa Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym. (C-597/17, EU:C:2019:544) mieleen edellytykset, joiden täytyessä jäsenvaltio voi pitää voimassa unionin oikeuden vastaista lainsäädäntöä, ja ne ovat seuraavat:

”59. Vaikka nimittäin katsottaisiinkin, että oikeusvarmuuteen liittyvien pakottavien syiden perusteella voitaisiin poikkeuksellisesti päättää väliaikaisesti lykätä sitä vaikutusta, että välittömästi sovellettava unionin oikeuden sääntö syrjäyttää sen kanssa ristiriidassa olevan kansallisen oikeuden säännön, tällainen lykkääminen on esillä olevassa asiassa suljettava heti pois, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole maininnut sellaisia konkreettisia seikkoja, jotka osoittaisivat, että jokin erityinen oikeudellisen epävarmuuden riski olisi olemassa (ks. analogisesti tuomio 8.9.2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, 67 kohta).”

- 57 Jos ilmenee, että 1.7.2016 annetun ohjelman 29–34 §:llä on tosiasiallisesti loukattu arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. ensimmäinen kanneperuste), on selvitettävä, rikotaanko myös Cour constitutionnellen tuomion nro 34/2018 B.16. kohdalla, jolla 1.7.2016 annetun ohjelman 29–34 §:n vaikutukset pysytettiin voimassa niiden kumoamisen jälkeen, unionin oikeutta, kun sillä pysytetään näiden pykälien vaikutukset voimassa sillä perusteella, että ”jo maksettujen verojen palauttamisesta aiheutuisi varainhoidollisia ja hallinnollisia ongelmia”, siitä huolimatta, että niiden kumoaminen on johtunut kansallisten säännösten (toimivallanjakoa koskevien sääntöjen) eikä unionin oikeussääntöjen rikkomisesta.
- 58 Antaako tämä mahdollinen rikkominen lisäksi verovelvolliselle oikeuden vaatia näiden direktiivin 2006/112/EY, verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja SEU 4 artiklan 3 kohdan vastaisesti voimassa pidettyjen verojen palauttamista?
- 59 Unionin tuomioistuin nimittäin katsoi 10.4.2008 antamassaan tuomiossa Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, 36 kohta), että unionin oikeuden yleisillä periaatteilla, kuten verotuksen neutraalisuuden periaatteella, annetaan liiketoimia suorittaneelle elinkeinonharjoittajalle oikeus saada takaisin määrät, jotka siltä on virheellisesti peritty näistä liiketoimista.

- 60 Näin ollen unionin tuomioistuimelle on aiheellista esittää kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys.

C. Valtiontukien kieltoa koskevan SEUT 107 artiklan rikkominen

- 61 Valtiontuki voidaan määritellä seuraavasti: ”valtion laajassa merkityksessään yhdelle (tai usealle) yritykselle myöntämä valikoiva etu, joka on omiaan muuttamaan kilpailuedellytyksiä ja vaikuttamaan unionin sisäiseen kauppaan”.⁹
- 62 Verotuksellisten valtiontukien tapauksessa yksi edellytyksistä, ”joiden on täyttyvä, on se, että edun on oltava suoraan tai välillisesti valtion varoista rahoitettua; edun on siten aiheutettava rasitusta julkiselle taloudelle joko menoina tai tulojen vähenemisenä”.
- 63 Näin ollen ”on monia toimenpiteitä, jotka voivat olla valtiontukea, koska ne täyttävät sekä valtion toiminnasta – sen laajassa merkityksessä – johtumista että valtion varoista rahoittamista koskevan edellytyksen, jolloin niistä aiheutuu julkisista varoista maksettavia menoja. Kaikenlaiset verohuojennukset ja -vapautukset, avustukset, veronlykkäykset, takauksina myönnettävät tuet (lainatakausten tarjoaminen edullisin ehdoin), valtion osakkuudet yrityksissä jne. saatetaan siten katsoa valtiontuiksi.”¹⁰
- 64 Loterie nationalen järjestämien online-arvontojen arvonlisäverovapautus voisi siten teoriassa kuulua SEUT 107 artiklassa tarkoitetun valtiontuen piiriin, jos edellä mainitut edellytykset täyttyvät.
- 65 Belgian valtio ei ilmoittanut tätä toimenpidettä Euroopan komissiolle SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaisesti.
- 66 Kansallisten tuomioistuinten on siten ratkaistava, onko kyseinen toimenpide luokiteltava EUT-sopimuksessa tarkoitetuksi valtiontueksi, ja tarkastettava, täyttävätkö arvonlisäveroryhmä GAMING ARDENTin mainitsemat neljä edellytystä käsiteltävässä asiassa.
- 67 Sen määrittämiseksi, onko tuki valikoiva ja vaikuttaako se kilpailuun tai unionin sisäiseen kauppaan, on ensin ratkaistava, ovatko nämä samoilla markkinoilla kilpailevien yritysten tarjoamat palvelut toisiinsa rinnastettavissa. Tässä yhteydessä asiaa käsittelevä tuomioistuin viittaa ensimmäisessä kanneperusteessa esitettyihin päätelmiin.

⁹ SABBADINI, P.-M., *Les aides d'État – Aspects juridiques et économiques*, Bryssel, Larcier, 2015, s. 29.

¹⁰ Papadamaki, I., ”Introduction”, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, I painos, Bryssel, Bruylant, 2018, s. 21–62.

- 68 On muun muassa tutkittava, onko edunsaajayrityksen markkina-asema kilpailijoihin verrattuna vahvistunut tai ainakin pysynyt ennallaan.¹¹ Belgian valtio korostaa (ks. edellä), että Loterie nationalen yleishyödyllisten tavoitteiden vuoksi arvontojen palautusprosentti (pelaajille palautuva prosenttiosuus on pieni: 50–60 prosenttia) poikkeaa huomattavasti muiden uhkapelien palautusprosentista (pelaajille palautuva prosenttiosuus on suuri: vähintään 95 prosenttia). Asiaa käsittelevä tuomioistuin haluaa erityisesti tietää, onko tämä seikka otettava huomioon, sillä ei ole näytetty toteen, että verovapautus parantaa Loterie nationalen omia taloudellisia toimintamahdollisuuksia ja siten sen kilpailukykyä markkinoilla. Verovapautus mahdollistaa kuitenkin sen, ettei Loterie nationalen tarvitse vyöryttää arvonlisäveroa loppukuluttajien eli pelaajien maksettavaksi.
- 69 On erityisesti selvitettävä, ovatko direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan i alakohta ja kyseisessä säännöksessä jäsenvaltioille annettu laaja harkintavalta, jonka nojalla ne voivat säätää, että uhka- tai rahapelin jokin muoto vapautetaan arvonlisäverosta mutta toista taas ei vapauteta, omiaan vaikuttamaan valtiontuen määrittelmään uhkapelien ja vedonlyönnin yhteydessä.
- 70 Kyseessä on siten unionin oikeuden tulkintaa koskeva ongelma. Unionin tuomioistuimelle on näin ollen aiheellista esittää viides ja kuudes ennakkoratkaisukysymys.

¹¹ VOGEL, L., ”Chapitre 1 – Aide prohibée”, *Traité de droit économique*, Bryssel, Bruylant, 2015, s. 752.