

**Zadeva C-741/22****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

2. december 2022

**Predložitveno sodišče:**

Tribunal de première instance de Liège (Belgija)

**Datum predložitvene odločbe:**

18. november 2022

**Tožeče stranke:**

Casino de Spa SA in drugi

**Tožena stranka:**

État belge (SPF Finances)

**I. Predmet postopka v glavni stvari**

- 1 Sedemindvajset družb belgijskega prava, med njimi družba Casino de Spa SA, ki skupaj tvorijo „DDV-enoto“ GAMING ARDENT in se tako obravnavajo kot enotni davčni zavezanec za namene DDV, prireja spletne igre na srečo. Z belgijskim zveznim zakonom iz leta 2016 je bila oprostitvev DDV, do katere so bile upravičene elektronsko ponujane igre na srečo, ukinjena. Cour constitutionnelle (ustavno sodišče, Belgija) je s sodbo z dne 22. marca 2018 odpravilo ta zakon, ker je presodilo, da je v nasprotju s pravili o razdelitvi pristojnosti med belgijsko zvezno državo in regijami (člen 177 Constitution (ustava)). Vendar je sklenilo učinke odpravljenih zakonskih določb ohraniti, kar zadeva že plačan davek za obdobje od 1. julija 2016 do 21. maja 2018, glede na proračunske in upravne težave, ki bi jih povzročilo vračanje tega davka. DDV-enota GAMING ARDENT (v nadaljevanju tudi: tožeča stranka) meni, da je ohranitev teh učinkov v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, ker so druge igre na srečo oproščene, in z drugimi pravili prava Unije, med katerimi je prepoved državnih pomoči. Predmet postopka v glavni stvari je tožba, ki jo je ta DDV-enota vložila za odpravo odločbe belgijske davčne uprave, na podlagi katere so

transakcije v zvezi z igrami na srečo, ki jih je izvedla ta DDV-enota v navedenem obdobju, obdavčene z DDV.

## **II. Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

- 2 Tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu, Belgija) meni, da mora za to, da bi lahko odločilo v postopku v glavni stvari, Sodišču Evropske unije na podlagi člena 267 PDEU predložiti vprašanja, ki se nanašajo na (1) razlago načela davčne nevtralnosti, kar zadeva uporabo DDV za spletne igre na srečo in oprostitev DDV za druge igre na srečo, (2) časovno omejitev učinkov odprave zakona, ki je morda v nasprotju s pravom Unije, in (3) razlago prepovedi državnih pomoči, ki se uporablja za različno obravnavanje različnih vrst iger na srečo z vidika DDV.

## **III. Vprašanja za predhodno odločanje**

1. Ali je treba člen 135(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelo nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujeta temu, da država članica različno obravnava – ob predpostavki, da gre za podobni storitvi – spletne loterije, ki jih ponuja javno podjetje Loterie nationale in so oproščene davka na dodano vrednost, in druge spletne igre na srečo, ki jih ponujajo zasebni subjekti in so obdavčene z davkom na dodano vrednost?

2. Ali mora v okviru odgovora na prejšnje vprašanje nacionalno sodišče za ugotovitev, ali gre za podobni kategoriji, ki si medsebojno konkurirata in zahtevata enako obravnavanje z vidika davka na dodano vrednost, ali pa za ločeni kategoriji, ki dovoljujeta različno obravnavanje, upoštevati le to, da si dve obliki iger na srečo z vidika povprečnega potrošnika medsebojno konkurirata ali ne, tako da sta storitvi podobni, kadar imata podobne lastnosti in izpolnjujeta enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njune uporabe ter kadar obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo storitev (merilo zamenljivosti), ali pa mora upoštevati druga merila, kot so obstoj diskrecijske pravice države članice, da oprostí nekatere kategorije iger na srečo in z DDV obdavči druge, okoliščina, da loterije spadajo v ločeno kategorijo iger na srečo, navedeno v členu 135(1)(i) Direktive o DDV, različna pravna okvira, ki se uporabljata za družbo Loterie Nationale in druge igre na srečo, različni nadzorni organi ali tudi družbeni cilji in cilji varstva igralcev, ki se uresničujejo z zakonodajo, ki se uporablja za družbo Loterie nationale?

3. Ali je treba načelo lojalnega sodelovanja iz člena 4(3) Pogodbe o Evropski uniji v povezavi s členom 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije, določbami Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in po potrebi načelom učinkovitosti razlagati tako, da ustavnemu sodišču države članice dopušča, da na podlagi določbe nacionalnega prava, v tem primeru člena 8 posebnega zakona z dne 6. januarja 1989 o Cour

constitutionnelle (ustavno sodišče), za nazaj ohrani – na lastno pobudo in brez predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU – učinek nacionalnih določb v zvezi z davkom na dodano vrednost, za katere je bilo presojeno, da so v nasprotju z nacionalno ustavo, in ki so bile iz tega razloga odpravljene ter katerih neskladnost s pravom Unije se je prav tako zatrjevala v podporo zahtevi za razveljavitev pred nacionalnim sodiščem, vendar to tega očitka ni preizkusilo, pri čemer se je na splošno oprlo na „proračunske in upravne težave, ki bi jih povzročilo vračanje že plačanega davka“, s čimer je bila zavezancem za DDV v celoti odvzeta pravica do vračila DDV, pobranega v nasprotju s pravom Unije?

4. Če je odgovor na prejšnje vprašanje nikalen, ali iste določbe in načela, če se razlagajo zlasti ob upoštevanju sodbe z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer, C-309/06, v skladu s katero splošna načela prava Skupnosti, vključno z načelom davčne nevtralnosti, gospodarskemu subjektu, ki je opravljal dobave ali storitve, podeljujejo pravico do vračila nepravilno obračunanega davka za te dobave ali storitve (sodba z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer, C-309/06), zadevni državi članici nalagajo, da davčnim zavezancem vrne DDV, pobran ob kršenju prava Unije, kadar bi ta kršitev tako kot v tem primeru pozneje izhajala iz sodbe Sodišča, s katero bi bilo v odgovor na vprašanja za predhodno odločanje potrjeno, prvič, da odpravljene nacionalne določbe niso skladne z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, in drugič, da odločitev Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) o ohranitvi učinka določb, ki jih je odpravilo, za nazaj ni skladna pravom Unije?

5. Ali različno obravnavanje, vzpostavljeno s členi 29, 30, 31, 32, 33 in 34 programskega zakona z dne 1. julija 2016, ki so bili odpravljene s sodbo Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) št. 34/2018 z dne 22. marca 2018, toda katerih učinki so bili ohranjeni po tem datumu za že plačan davek za obdobje od 1. julija 2016 do 21. maja 201[8], na eni strani loterij, naj so te fizične ali spletne, in na drugi strani drugih spletnih iger na srečo in stav, ustvarja selektivno prednost za subjekte, ki prirejajo te loterije, in torej pomoč, dodeljeno s strani Belgijske države ali iz sredstev Belgijske države, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem in ni združljiva z notranjim trgov v smislu člena 107 Pogodbe o delovanju Evropske unije?

6. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen, ali obveznost držav članic, da zagotovijo varstvo pravic posameznikov, ki jih prizadene nezakonito izvajanje zadevne pomoči, kot ta obveznost izhaja med drugim iz sodbe z dne 5. oktobra 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, načelo lojalnega sodelovanja in splošna načela prava Skupnosti, vključno z načelom davčne nevtralnosti, ki gospodarskemu subjektu, ki je opravljal dobave ali storitve, podeljujejo pravico do vračila nepravilno obračunanega davka za te dobave ali storitve (sodba z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer, C-309/06), omogočajo davčnim zavezancem, ki so obračunali DDV na podlagi nezakonite državne pomoči, da dobijo nazaj plačanemu davku enakovreden znesek v obliki odškodnine za nastalo škodo?

## IV Pravni okvir

### A. Navedene določbe prava Unije

#### *Pogodba o delovanju Evropske unije*

#### 3 Člen 107(1) in (3) PDEU:

„1. Razen če Pogodbi ne določata drugače, je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z notranjim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami.

[...]

3. Kot združljivo z notranjim trgom se lahko šteje naslednje:

(c) pomoč za pospeševanje razvoja določenih gospodarskih dejavnosti ali določenih gospodarskih območij, kadar takšna pomoč ne spreminja trgovinskih pogojev v obsegu, ki bi bil v nasprotju s skupnimi interesi;

[...]“

#### 4 Člen 108(3) TFUE:

„3. Komisija mora biti obveščena o vseh načrtih za dodelitev ali spremembo pomoči dovolj zgodaj, da lahko predloži pripombe. Če meni, da takšen načrt glede na člen 107 ni združljiv z notranjim trgom, nemudoma sproži postopek iz odstavka 2. Zadevna država članica ne sme izvajati svojih predlaganih ukrepov, dokler v tem postopku ni sprejet dokončen sklep.“

#### *Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost*

#### 5 Člen 135(1)(i):

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(i) stave, loterije in druge oblike iger na srečo pod pogoji in omejitvami, ki jih določi vsaka država članica;

[...]“

**B. Navedene nacionalne določbe**

**Loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle (posebni zakon z dne 6. januarja 1989 o Cour constitutionnelle (ustavno sodišče))**

6 Njegov člen 9 določa:

„1. Razveljavitvene sodbe, ki jih izda Cour constitutionnelle [ustavno sodišče], so pravnomočne *erga omnes* od trenutka objave v *Moniteur belge*.

2. Sodbe, s katerimi Cour constitutionnelle [ustavno sodišče] zavrne zahteve za razveljavitev, so za sodišča zavezujoče glede pravnih vprašanj, o katerih je bilo odločeno s temi sodbami.“

7 Člen 8 tega zakona določa:

„Če je zahteva utemeljena, Cour constitutionnelle [ustavno sodišče] v celoti ali delno razveljavi ali odpravi zakon, uredbo ali predpis iz člena 134 ustave, ki je predmet zahteve. [...]

Če Cour constitutionnelle [ustavno sodišče] meni, da je to potrebno, s splošno določbo opredeli tiste učinke razveljavljenih ali odpravljenih določb, ki jih je treba šteti za dokončne ali začasno ohranjene v obdobju, ki ga določi.“

**Code de la taxe sur la valeur ajoutée (zakonik o davku na dodano vrednost)**

8 Člen 44(3), točka 13, zakonika o davku na dodano vrednost (kot je veljal od 1. julija 2016 do 21. maja 2018):

„*Davka so oproščene še:*

[...]

(13)

(a) *loterije;*

(b) *druge igre na srečo, razen tistih, ki se ponujajo elektronsko, kot so opredeljene v členu 18(1), drugi pododstavek, točka 16;*

[...]“

**Loi-programme du 1er juillet 2016 (programski zakon z dne 1. julija 2016)**

9 Njegovi členi 29, 31 in 34 so določali:

„Člen 29 – Člen 1 zakonika o davku na dodano vrednost [...] so dopolni z odstavkom, ki se glasi:

,14. Pri uporabi tega zakonika:

(1) »igre na srečo« pomeni:

(a) igre, ne glede na njihovo poimenovanje, ki zagotavljajo možnost zadeti nagrade ali dobitke v denarju ali naravi in v katerih igralci ne morejo posredovati ne na začetku, ne vmes, ne ob koncu igre, dobitniki pa se določijo samo z žrebom ali katero koli drugo naključno okoliščino;

(b) igre, ne glede na njihovo poimenovanje, ki udeležencem v tekmovanju katere koli vrste zagotavljajo možnost zadeti nagrade ali dobitke v denarju ali naravi, razen če tekmovanje vodi do sklenitve pogodbe med dobitniki in organizatorji tega tekmovanja;

(2) »loterije« pomeni: vsako okoliščino, ki z nakupom loterijskih srečk omogoča potegovanje za nagrade ali premije v denarju ali naravi, pri čemer se dobitniki določijo z žrebom ali katero koli drugo naključno okoliščino, na katera ti nikakor ne morejo vplivati. ‘

[...]

Člen 31 – V členu 44(3) tega zakonika se točka 13 [...] nadomesti z naslednjim:

„(13) (a) loterije;

(b) druge igre na srečo, razen tistih, ki se ponujajo elektronsko, kot so opredeljene v členu 18(1), drugi pododstavek, točka 16;‘

[...]

Člen 34 – To poglavje začne veljati 1. julija 2016.“

**Loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie nationale (zakon z dne 19. aprila 2002 o racionalizaciji delovanja in upravljanja Loterie nationale)**

10 Njegov člen 6 določa:

„1. Dejavnost delniške družbe javnega prava Loterie nationale se nanaša na:

(1) prirejanje, v splošnem interesu in skladno s poslovnimi metodami, javnih loterij, v oblikah in po splošnih pravilih, ki jih določi kralj na predlog ministra;

(2) prirejanje, v splošnem interesu in skladno s poslovnimi metodami, iger na srečo in stav, v oblikah in po splošnih pravilih, opredeljenih v s tem povezanih določbah loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs [zakon z dne 7. maja 1999 o igrah na srečo, stavah, igralnicah in varstvu igralcev], vključno z njegovimi izvedbenimi odloki, in v skladu s pogodbo o upravljanju iz člena 14;



(3) *prirejanje vseh oblik tekmovanj, v oblikah in po splošnih pravilih, ki jih sprejme kralj na predlog ministra.*“

## **V. Predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari**

- 11 Družbe, ki so del DDV-enote GAMING ARDENT, prirejajo spletne igre na srečo. Ta dejavnost je bila oproščena DDV.
- 12 Vendar je bila oprostitev DDV na spletne igre na srečo, ki niso loterije, razveljavljena s členi od 29 do 34 programskega zakona z dne 1. julija 2016. Zato se je DDV začel uporabljati za to dejavnost, „klasične“ igre na srečo in vse loterije pa so ostale oproščene.
- 13 Podjetja, ki prirejajo spletne igre na srečo, na eni strani in Région wallonne (regija Valonija, Belgija) na drugi strani so vložili zahteve za razveljavitev pri Cour constitutionnelle (ustavno sodišče). Zahtevi sta bili združeni. Ti zahtevi sta se nanašali na, prvič, kršitev pravil o razdelitvi pristojnosti med zvezno državo in regijami, kot so določena s členom 177 ustave in z loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (posebni zakon z dne 16. januarja 1989 o financiranju skupnosti in regij), ter, drugič, kršitev členov 10, 11 in 172 ustave, obravnavanih ločeno ali v povezavi z načelom nevtralnosti, ki ga uporablja Sodišče, in členoma 107 in 108 PDEU, ter členov 401 in 135 Direktive o DDV.
- 14 Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) je v sodbi, izdani 22. marca 2018,<sup>1</sup> presodilo:
  - razlogi v zvezi s kršitvijo člena 177 ustave v povezavi s členom 3, prvi odstavek, točka 1, posebnega zakona o financiranju so utemeljeni;
  - člene od 29 do 34 programskega zakona z dne 1. julija 2016 je treba odpraviti;
  - drugih razlogov ni treba preučiti, ker ne bi mogli privedi do obsežnejše razveljavitve ali odprave;
  - glede na proračunske in upravne težave, ki bi jih povzročilo vračanje že plačanega davka, je treba dokončno ohraniti učinke odpravljenih določb na podlagi člena 8 posebnega zakona z dne 6. januarja 1989 o Cour constitutionnelle (ustavno sodišče).
- 15 Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) je v sodbi, izdani 8. novembra 2018,<sup>2</sup> odločilo o razlagi, ki jo je bilo treba dati njegovi razveljavitveni sodbi z dne 22. marca 2018, in pojasnilo, da:

<sup>1</sup> C.C., 22. marec 2018, 34/2018, [www.const-court.be](http://www.const-court.be).

<sup>2</sup> C.C., 8. november 2018, 155/2018, [www.const-court.be](http://www.const-court.be).

- je objava sodbe v *Moniteur belge* z dne 22. maja 2018 povzročila, da so iz pravnega reda retroaktivno izginile odpravljene določbe, ki ne morejo biti več pravna podlaga za obdavčitev elektronsko ponujanih iger na srečo z DDV;
  - je treba ohranitev učinkov členov od 29 do 34 programskega zakona z dne 1. julija 2016 s sodbo št. 34/2018 posledično razlagati tako, da so učinki odpravljenih določb, ki so ohranjeni, omejeni na že plačan davek za obdobje od 1. julija 2016 do 21. maja 2018.
- 16 Ob upoštevanju odprave določb o uvedbi DDV na spletne igre na srečo je tožeča stranka v rednem obračunu DDV za september 2019 menila, da ji mora biti DDV, plačan državni blagajni v obdobju od 1. julija 2016 do 21. maja 2018, vrnjen.
  - 17 Zato je ta znesek 29.328.371,20 EUR vnesla v polje 62, „Razni popravki DDV v korist zavezanca“.
  - 18 Poleg tega je, ker je menila, da zaradi tega za to obdobje nima več pravice do odbitka, v polje 61 vnesla znesek DDV, odbit v istem obdobju, in sicer 13.746.969,14 EUR. Rezultat tega obračuna je bil saldo 15.581.402,06 EUR, ki ga je morala État belge (Belgijska država) plačati tožeči stranki upoštevajoč izravnavo.
  - 19 Uprava je ugovarjala sklepanju tožeče stranke. V zapisniku z dne 5. decembra 2019 je opozorila, da je Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) dokončno ohranitev učinkov omejilo na „že plačan davek“, in iz tega sklepala, da ga davčni zavezanci ne morejo dobiti nazaj. Tako je menila, da je treba znesek 29.328.371,20 EUR skupaj z obrestmi plačati nazaj državi. Poleg tega je bila DDV-enoti naložena sorazmerna globa v višini 2.932.830,00 EUR.
  - 20 Pritožba, ki jo je vložila tožeča stranka, je bila zavrnjena, razen kar zadeva predlog za odpis globe. Globa, določena na 10 % davka, katerega vračilo je bilo zahtevano, je bila namreč zmanjšana na 10 % neto zneska davka, katerega vračilo je bilo zahtevano (to je razlike med poljema 62 in 61); globa je zmanjšana na zaokroženi znesek 1.558.140,00 EUR.
  - 21 S tožbo z dne 12. oktobra 2020 tožeča stranka izpodbija odločbo davčne uprave, s katero ji je bilo naloženo plačilo DDV ter globe in zamudnih obresti. Predlaga odpravo in/ali popolno oprostitev plačila zneskov, ki se zahtevajo od nje, zaradi kršitve načela davčne nevtralnosti DDV, kršitve člena 107 PDEU, s katerim so prepovedane državne pomoči, in pravice do vračila neupravičeno plačanega DDV.
  - 22 Podredno uveljavlja odgovornost Belgijske države zaradi napake Cour constitutionnelle (ustavno sodišče), ker ohranitev učinkov odpravljenih določb pomeni kršitev člena 1 Dodatnega protokola št. 1 k Evropski konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, ki zagotavlja lastninsko pravico.
  - 23 Še bolj podredno uveljavlja odgovornost Belgijske države zaradi napake zakonodajalca.



- 24 Predlaga tudi odpravo, odlog, odpis ali vsaj zmanjšanje globe.
- 25 Belgijska država, S.P.F. Finances (zvezna javna služba za finance, Belgija), meni, da tožba ni utemeljena in da ji ni mogoče naložiti vračila DDV.

## VI. Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 26 Tožeča stranka navaja tri tožbene razloge: kršitev načela davčne nevtralnosti, kršitev prepovedi ohranitve odpravljenih določb s strani Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) in kršitev člena 107 PDEU, s katerim so prepovedane državne pomoči.

### A. Kršitev načela davčne nevtralnosti

- 27 DDV-enota GAMING ARDENT trdi, da obstaja z vidika DDV različno obravnavanje proizvodov (med katerimi so loterije), ki jih na spletu ponuja družba Loterie nationale (in so oproščeni DDV), ter iger na srečo in stav<sup>3</sup>, ki jih na spletu ponujajo različni zasebni gospodarski subjekti (in so obdavčene z DDV).
- 28 Navaja več sodb Sodišča Evropske unije, med katerimi je zlasti sodba z dne 27. junija 2019<sup>4</sup>, v kateri je Sodišče opozorilo na obseg načela davčne nevtralnosti s temi besedami:

*„28. Na drugem mestu morajo države članice upoštevati načelo davčne nevtralnosti, ki nasprotuje temu, da bi se podobne in zato med seboj konkurenčne vrste blaga ali storitev z vidika DDV obravnavale različno (sodba z dne 27. aprila 2006, Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, C- 443/04 in C- 444/04, EU:C:2006:257, točka 39 in navedena sodna praksa).*

[...]

*47. To načelo nasprotuje temu, da bi se podobno blago ali podobne storitve, ki si medsebojno konkurirajo, z vidika DDV obravnavali različno (sodbi z dne 11. septembra 2014, K, C- 219/13, EU:C:2014:2207, točka 24, in z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium, C- 573/15, EU:C:2017:189, točka 30).“*

- 29 Na podlagi tega ugotavlja, da to različno obravnavanje pomeni kršitev načela nevtralnosti, ker sta ti storitvi podobni, saj:

<sup>3</sup> Kot so opredeljene v odpravljenem členu 1(14) zakonika o DDV, katerega učinki so bili ohranjeni za obdobje od 1. julija 2016 do 21. maja 2018 na podlagi sodbe Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) 155/2018 z dne 8. novembra 2018.

<sup>4</sup> Sodba z dne 27. junija 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi (C-597/17, EU:C:2019:544).

- imata podobne lastnosti in izpolnjujeta enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti njune uporabe,
- obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno storitev.

30 **Belgijska država** pa meni, da je različno obravnavanje loterij in spletnih iger na srečo utemeljeno, tako da ni kršitve načela davčne nevtralnosti, ker loterije tvorijo ločeno kategorijo, ki ni podobna drugim igram na srečo.

31 V podporo svojemu stališču se Belgijska država sklicuje na te elemente:

- obstoj diskrecijske pravice držav članic, da oprostijo nekatere kategorije iger na srečo in z DDV obdavčijo druge;
- okoliščino, da loterije spadajo v ločeno kategorijo iger na srečo, navedeno v členu 135(1)(i) Direktive o DDV;
- različna pravna okvira, ki se uporabljata za družbo Loterie Nationale in druge igre na srečo;
- različne nadzorne organe;
- družbene cilje in cilje varstva igralcev, uresničevane z zakonodajo, ki se uporablja za družbo Loterie nationale.

***B. Kršitev prepovedi ohranitve odpravljenih določb s strani Cour constitutionnelle (ustavno sodišče)***

32 **DDV-enota GAMING ARDENT** trdi, da čeprav ohranitev učinkov načeloma res spada v okvir suverene presoje Cour constitutionnelle (ustavno sodišče), to velja le pod pogojem, da se spoštuje evropsko pravo, ki se uporablja za zadevni spor, ki mu je predložen. Sodba Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) o ohranitvi učinkov, s katero je kršeno evropsko pravo, enako kot kateri koli državni akt še vedno vsebuje pravno napako, ki sodiščem dovoljuje, da se opredelijo do te pravne napake.

33 **Belgijska država** meni, da ker ohranitev učinkov spada izključno v okvir suverene presoje Cour constitutionnelle (ustavno sodišče), se ne Tribunal de première instance (sodišče prve stopnje) ne stranke ne morejo opredeljevati do primernosti in obrazložitve ukrepa časovne prilagoditve učinkov iz razveljavitvene sodbe št. 34/2018.

34 Trdi tudi, da ker se Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) ni izreklo o morebitni kršitvi načela davčne nevtralnosti v zvezi z DDV, za to pravno vprašanje, glede katerega se ni izreklo, pravnomočnost ne velja. Ker so bile zakonske določbe odpravljene, saj je bilo izglasovano, da so v nasprotju s pravili o razdelitvi pristojnosti, in ker te določbe niso pomenile nepravilnega prenosa ali kršitve

Direktive 2006/112/ES, je bilo Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) na podlagi člena 8, tretji odstavek, posebnega zakona pristojno ohraniti učinke teh odpravljenih določb. S sprejetjem te odločitve ni niti nasprotovalo ustaljeni sodni praksi Sodišča niti kršilo te sodne prakse.

### **C. Kršitev člena 107 PDEU, s katerim so prepovedane državne pomoči**

- 35 **DDV-enota GAMING ARDENT** opozarja, da se za to, da je prednost mogoče šteti za državno pomoč, zahtevajo štirje konstitutivni elementi:
1. pomoč mora biti javna: pomoč mora, prvič, biti mogoče pripisati državi in, drugič, biti dodeljena iz sredstev države članice;
  2. gospodarska prednost mora biti selektivna, in ne splošna, to je, mora dajati prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga;
  3. pomoč mora vplivati na konkurenco;
  4. pomoč mora prizadeti trgovino znotraj Evropske unije.
- 36 Po njenem mnenju oprostitev davka za spletne storitve družbe Loterie nationale izpolnjuje te štiri pogoje.
- 37 DDV-enota GAMING ARDENT zato meni, da gre za davčno pomoč, ki ni bila priglašena Komisiji na podlagi člena 108(3) PDEU. Ta pomoč je posledično nezakonita.
- 38 **Belgijska država** meni, da pravno področje v zvezi z DDV ni povezano s pravnim področjem, ki ureja državne pomoči.

## **VII. Predstavitev obrazložitve predloga**

### **A. Kršitev načela davčne nevtralnosti**

- 39 V zahtevah za razveljavitve, vloženi pri Cour constitutionnelle (ustavno sodišče), so bili navedeni razlogi v zvezi s kršitvijo členov 10, 11 in 172, prvi odstavek, ustave, obravnavanih samostojno ali v povezavi s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112/ES in načelom davčne nevtralnosti ali členom 107 PDEU. Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) jih ni preučilo, „ker ne bi mogli priversti do obsežnejše razveljavitve ali odprave“.
- 40 Vendar si predložitveno sodišče ob upoštevanju sodne prakse Sodišča vseeno postavlja vprašanje, ali je to, da je Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) ohranilo učinke odpravljenih določb za obdobje od 1. julija 2016 do 21. maja 2018, združljivo z načelom davčne nevtralnosti. Najprej je treba preučiti obseg načela davčne nevtralnosti v okviru loterij, iger na srečo in stav.

- 41 Generalni pravobranilec M. Szpunar je v sklepnih predlogih, predstavljenih 15. junija 2017,<sup>5</sup> obseg načela nevtralnosti v okviru oprostitve iger na srečo povzel tako: „Sodišče je v sodbi Rank Group razsodilo, da razlika v obravnavanju – z vidika DDV – dveh storitev, ki sta z vidika potrošnika enaki ali podobni in ki izpolnjujeta enake potrebe potrošnika, zadostuje za ugotovitev kršitve načela davčne nevtralnosti v okviru oprostitve za igre na srečo iz člena 135(1)(i) Direktive o DDV. Vprašanje, ali se zadevna dejavnost šteje za ‚stave, loterije in druge oblike iger na srečo‘, je bilo torej odvisno od tržno usmerjenega pristopa: če potrošniki storitve dojemajo kot podobne, jih je treba obdavčiti enako.“
- 42 V belgijskem pravu se zakon z dne 7. maja 1999 o igrah na srečo, stavah, igralnicah in varstvu igralcev ne uporablja za loterije, ker je zakonodajalec te izrecno izključil z njegovega področja uporabe na podlagi člena 3a tega zakona. Na loterije se nanašata loi du 31 décembre 1851 sur les loteries (zakon z dne 31. decembra 1851 o loterijah) in loi du 22 juillet 1991 relative à la Loterie nationale (zakon z dne 22. julija 1991 o Loterie nationale).
- 43 Družba Loterie nationale, javno podjetje, ima v belgijskem pravu zakonski monopol za prirejanje loterij. Vendar dejavnost družbe Loterie nationale zadeva tudi prirejanje iger na srečo in stav v vseh oblikah.
- 44 Igre na srečo in stave, ki jih na spletu ponujajo gospodarski subjekti zasebnega prava, nadzira Commission des jeux de hasard (komisija za igre na srečo, Belgija). Družba Loterie nationale je pod nadzorom Belgijske države. Družba Loterie nationale mora med drugim z Belgijsko državo skleniti pogodbo o upravljanju (člen 14 zakona z dne 19. aprila 2002). S to pogodbo o upravljanju so družbi Loterie Nationale, subjektu javnega interesa, naložene različne obveznosti. Kot je natančno določeno, je družba Loterie Nationale odgovorna za prirejanje loterij, tekmovanj, iger na srečo in stav v splošnem interesu in skladno s poslovnimi metodami (glej člen 3(3) zakona z dne 19. aprila 2002).
- 45 Pogodba o upravljanju določa pravila za izračun in plačilo monopolne rente, posebnih prispevkov in odstotka dobička pred davki, ki se odtegne vsakoletno:
- za financiranje programov pomoči državam v razvoju („subvencije družbe Loterie Nationale“),
  - za namene v javnem interesu, ki jih opredeli Conseil des Ministres (svet ministrov, Belgija),
  - in za letno dotacijo organizacijam Caisse nationale des calamités (nacionalni sklad za naravne nesreče, Belgija), Fondation Roi Baudouin (fundacija kralja Baudouina, Belgija) in Fonds belge de survie (belgijski sklad za preživetje).

<sup>5</sup> Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Szpunarja v zadevi The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:464, točka 19).

- 46 Pravni okvir družbe Loterie nationale nalaga različne ukrepe za varstvo oseb (obveščanje širše javnosti o resničnih možnostih dobitka za vsako vrsto ponujanih proizvodov, organiziranje informativnih kampanj o ekonomskih, socialnih in psiholoških tveganjih, povezanih z odvisnostjo od iger na srečo).
- 47 Poleg tega je odstotek izplačil – ta predstavlja delež denarja, ki se izplača nazaj igralcem od vseh vložkov – po navedbah Belgijske države pri loterijskih igrah (nizek odstotek povračila igralcem: od 50 do 60 %) občutno drugačen kot pri drugih igrah na srečo (visok odstotek povračila: 95 % in več).
- 48 Belgijska država iz tega sklepa, da so loterije ločena kategorija iger na srečo na podlagi člena 135(1)(i) Direktive o DDV.
- 49 DDV-enota GAMING ARDENT poudarja, da spletišče družbe Loterie nationale zagotavlja podobno igralno okolje kot spletišča družb zasebnega prava, ki ponujajo spletne igre na srečo. Kot omenja, se na spletišču družbe Loterie nationale prirejajo podobne elektronske igre, kot jih na spletu ponujajo drugi subjekti. Nazadnje, ob sklicevanju na sodno prakso Sodišča navaja, da Belgijska država sama zlasti s svojim zelo agresivnim oglaševanjem<sup>6</sup> „vodi politiko širjenja ponudbe, tako da razvija in spodbuja dejavnosti prirejanja iger na srečo, zlasti da bi maksimirala prihodke od njih“<sup>7</sup>.
- 50 Člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 državam članicam pušča široko diskrecijsko pravico glede tega, ali se igre na srečo oprostijo ali obdavčijo, saj tem državam dovoljuje, da določijo pogoje in omejitve, ki veljajo za te oprostitve. Pristojnost, ki jo imajo države članice za določitev pogojev in omejitev za oprostitve DDV in ki je določena s to določbo, omogoča, da države članice tega davka oprostijo le nekatere igre na srečo.<sup>8</sup>
- 51 Sodišče je v sodbi z dne 24. marca 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119), odločilo, da posebnosti loterij (veliki zneski, ki jih je mogoče zbrati z njimi, dobitki, ki jih lahko ponujajo igralcem, tveganja goljufij, spodbujanje k porabi, financiranje nepridobitnih dejavnosti ali dejavnosti v splošnem interesu) upravičujejo to, da imajo nacionalni organi zadostno diskrecijsko pravico, da določijo zahteve glede varstva igralcev in, splošneje, ob upoštevanju družbeno-kulturnih posebnosti vsake države članice, varstva družbenega reda, kar zadeva načine prirejanja loterij in obseg vložkov ter tudi dodelitev dobičkov, ki jih ustvarjajo. Ta sodba je bila izdana na področju svobode opravljanja storitev.
- 52 V sklepu z dne 18. maja 2021, Fluctus in drugi, (C-920/19, neobjavljen, EU:C:2021:395), prav tako izdanem na področju svobode opravljanja storitev, je

<sup>6</sup> Glej dodatne in zbirne ugotovitve, str. 21 in naslednje: „postanite nesramno bogati“.

<sup>7</sup> SEU, sodba z dne 8. septembra 2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505), izdana na področju svobode opravljanja storitev.

<sup>8</sup> SEU, sodba z dne 10. junija 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333).



Sodišče opozorilo: „Člen 56 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje dualnemu sistemu organizacije trga iger na srečo zgolj zato, ker je namen oglaševalskih praks imetnika monopola nad loterijami in igralnicami spodbujanje k dejavni udeležbi v igri, na primer s tem, da se igro predstavlja kot nenevarno, se ji pripisuje pozitivno podobo zaradi uporabe prihodkov za dejavnosti v splošnem interesu ali pa se njena privlačnost povečuje z udarnimi oglaševalskimi slogani, s katerimi se na zapeljiv način obljublja možnost velikih dobitkov.“

- 53 V sodbi z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group* (C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719), tokrat izdani na področju DDV, je poleg tega Sodišče v zvezi s primerljivostjo tombol in igralnih avtomatov opozorilo:

*„49. Iz tega je razvidno, da razlike v pravnih ureditvah, na katere se sklicujeta predložiteni sodišči, ne vplivajo na presojo primerljivosti zadevnih iger.“*

*50. Te ugotovitve ne more omajati dejstvo, da je Sodišče v nekaterih izjemnih primerih priznalo, da lahko ob upoštevanju posebnosti zadevnih sektorjev razlike v regulativnem okviru in pravnem režimu, ki veljata za zadevne dobave blaga in opravljanje storitev – kot na primer to, ali neko zdravilo krije obvezno zdravstveno zavarovanje, ali pa to, ali mora ponudnik zagotavljati obvezne univerzalne storitve – z vidika potrošnika vzpostavijo razlikovanje glede izpolnjevanja njegovih lastnih potreb (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji z dne 3. maja 2001, točka 27, in sodbo z dne 23. aprila 2009 v zadevi *TNT Post UK*, C- 357/07, ZOdl., str. I- 3025, točke 38, 39 in 45).*

*51. Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev je treba na prvo vprašanje, točka (a), v zadevi C-259/10 in na prvo vprašanje v zadevi C- 260/10 odgovoriti, da je treba, če obstaja razlika v obravnavanju dveh iger na srečo v zvezi s priznanjem oprostitve DDV v skladu s členom 13(B)(f) Šeste direktive, načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da se ne upošteva dejstvo, da za ti igri na srečo veljata različni kategoriji licenc in drugačna pravna režima glede nadzora in ureditve.“*

- 54 V sodbi z dne 10. junija 2010, *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333), izdani na področju DDV, pa je Sodišče opozorilo: „35. Načela nevtralnosti namreč ni mogoče – ne da bi člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 in široka diskrecijska pravica, ki jo ta določba priznava državam članicam, izgubila polni učinek – razlagati tako, da nasprotuje temu, da se neka igra na srečo oprosti plačila DDV, druga pa ne, če si med seboj ne konkurirata.“

- 55 V obravnavanem primeru se ob upoštevanju analize sodne prakse Sodišča pojavlja težava pri razlagi prava Unije, ki utemeljuje predložitev prvih dveh vprašanj za predhodno odločanje.



**B. Kršitev prepovedi ohranitve odpravljenih določb s strani Cour constitutionnelle (ustavno sodišče)**

- 56 Sodišče je v sodbi z dne 27. junija 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi (C-597/17, EU:C:2019:544), opozorilo na pogoje, pod katerimi lahko država članica ohrani določbo, ki je v nasprotju s pravom Unije, s temi besedami:

*„59. Tudi če nujni razlogi pravne varnosti lahko izjemoma pripeljejo do začasne odložitve učinka izrinjenja, ki ga ima neposredno uporabljiv predpis prava Unije v razmerju do nacionalnega prava, ki je v nasprotju z njim, je treba v obravnavanem primeru tako odložitve takoj izključiti, ker predložitveno sodišče ni navedlo konkretnih elementov, da obstajajo posebna tveganja za pravno negotovost (glej po analogiji sodbo z dne 8. septembra 2010, Winner Wetten, C- 409/06, EU:C:2010:503, točka 67).“*

- 57 Če se izkaže, da je bilo s členi od 29 do 34 programskega zakona z dne 1. julija 2016 dejansko kršeno načelo nevtralnosti v zvezi z DDV (glej prvi tožbeni razlog), si je treba postaviti vprašanje, ali točka B.16 sodbe Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) št. 34/2018, ker ohranja učinke teh členov od 29 do 34 programskega zakona z dne 1. julija 2016 tudi po njihovi odpravi, prav tako pomeni kršitev prava Unije v delu, v katerem se ohranjajo učinki teh členov „glede na proračunske in upravne težave, ki bi jih povzročilo vračanje že plačanega davka“, in to čeprav odprava izhaja iz kršitve nacionalnih, ne evropskih določb (to je kršitve nacionalnih pravil o razdelitvi pristojnosti).
- 58 Poleg tega, ali ta morebitna kršitev davčnemu zavezancu daje pravico do vračila davka, ohranjenega v nasprotju z Direktivo 2006/112/ES, načelom davčne nevtralnosti in členom 4(3) PEU?
- 59 Sodišče je v sodbi z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, točka 36), namreč razsodilo, da splošna načela prava Skupnosti, vključno z načelom davčne nevtralnosti, gospodarskemu subjektu, ki je opravljal dobave ali storitve, podeljujejo pravico do vračila nepravilno obračunanega davka za te dobave ali storitve.
- 60 Zato je treba Sodišču postaviti tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje.

**C. Kršitev člena 107 PDEU, s katerim so prepovedane državne pomoči**

- 61 Državno pomoč je mogoče opredeliti tako: „vsaka selektivna prednost, ki jo država v širšem smislu dodeli podjetju (ali podjetjem) ter ki lahko spremeni konkurenčne razmere in prizadene trgovino v Uniji“<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> P.-M. SABBADINI, Les aides d'État – Aspects juridiques et économiques, Bruselj, Larcier, 2015, str. 29.

- 62 Pri davčnih državnih pomočeh je eden od pogojev, „ki morajo biti izpolnjeni, ta, da je prednost financirana neposredno ali posredno iz državnih sredstev, z drugimi besedami, da prednost povzroči breme za javne finance, pri čemer ima lahko to breme obliko odhodkov ali manjših prihodkov, kot velja na primer za oprostitev davkov“.
- 63 Tako „obstajajo številni ukrepi, ki lahko pomenijo pomoč, ker prestanejo tako preizkus pripisljivosti državi v širšem pomenu izraza kot preizkus financiranja, torej pomenijo strošek za javna sredstva. Tako se lahko kot pomoči obravnavajo vse davčne olajšave in oprostitve, subvencije, odlogi plačila davkov, pomoči v obliki jamstev (jamstva za posojila pod ugodnejšimi pogoji), javne udeležbe v kapitalu podjetij itd.“<sup>10</sup>
- 64 Oprostitev DDV za spletne loterije, ki jih prireja družba Loterie nationale, bi teoretično torej lahko spadala v opredelitev državne pomoči v smislu člena 107 PDEU, če so zgoraj navedeni pogoji izpolnjeni.
- 65 Belgijska država tega ukrepa ni priglasila Evropski komisiji na podlagi člena 108(3) PDEU.
- 66 Nacionalna sodišča se morajo tako izreči o opredelitvi zadevnega ukrepa kot državne pomoči v smislu PDEU in preveriti, ali so štirje pogoji, na katere opozarja DDV-enota GAMING ARDENT, v obravnavanem primeru izpolnjeni.
- 67 Vprašanje, ali je pomoč selektivna, vpliva na konkurenco ali prizadene trgovino znotraj Evropske unije, zahteva, da se najprej odgovori na vprašanje, ali so storitve podjetij, ki si konkurirajo na istem trgu, dejansko primerljive. Tribunal de première instance (sodišče prve stopnje) napotuje na preudarke, navedene v okviru prvega tožbenega razloga.
- 68 Zlasti je treba preučiti, ali je položaj upravičenega podjetja na trgu okrepljen ali vsaj ostaja enak v primerjavi z njegovimi konkurenti.<sup>11</sup> Belgijska država je navedla (glej zgoraj), da je zaradi človekoljubnih ciljev, ki jih uresničuje družba Loterie nationale, odstotek izplačil pri loterijskih igrah (nizek odstotek povračila igralcem: od 50 do 60 %) občutno drugačen kot pri drugih igrah na srečo (visok odstotek povračila: 95 % in več). Med drugim se Tribunal de première instance (sodišče prve stopnje) sprašuje, ali je treba upoštevati to okoliščino, ker ni ugotovljeno, da oprostitev davka povečuje finančne zmogljivosti družbe Loterie nationale in torej njeno zmožnost uveljavljati se na konkurenčnem trgu. Vendar ukrep oprostitve davka družbi Loterie nationale omogoča, da DDV ne prevale na končne potrošnike/igralce.

<sup>10</sup> Papadamaki, I., „Introduction“ v Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne, 1. izdaja, Bruselj, Bruylant, 2018, str. 21–62.

<sup>11</sup> L. VOGEL, „Chapitre 1 – Aide prohibée“, v Traité de droit économique, Bruselj, Bruylant, 2015, str. 752.

- 69 Postaviti si je treba med drugim vprašanje, ali člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 in široko polje proste presoje, ki se s to določbo priznava državam članicam, da eno obliko iger na srečo oprostijo davka, druge oblike pa ne, lahko vplivata na opredelitev državne pomoči v okviru iger na srečo in stav.
- 70 Pojavlja se torej težava pri razlagi prava Unije. Zato je treba Sodišču postaviti peto in šesto vprašanje za predhodno odločanje.

DELOVNI DOKUMENT