



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 12. septembra 2024*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 135(1)(i) – Oprostitve – Stave, loterije in druge oblike iger na srečo – Pogoji in meje – Načelo davčne nevtralnosti – Ohranitev učinkov nacionalne ureditve – Pravica do vračila – Neupravičena pridobitev“

V zadevi C-73/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu, Belgija) z odločbo z dne 30. januarja 2023, ki je na Sodišče prispela 10. februarja 2023, v postopku

Chaudfontaine Loisirs SA

proti

État belge (SPF Finances),

ob udeležbi

État belge (SPF Justice),

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, L. Bay Larsen (poročevalec), podpredsednik Sodišča, T. von Danwitz, A. Kumin, sodnika, in I. Ziemele, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Chaudfontaine Loisirs SA Y. Spiegl in E. van Nuffel d'Heynsbroeck, avocats,
- za belgijsko vlado S. Baeyens, P. Cottin in C. Pochet, agenti,

* Jezik postopka: francoščina.

- za češko vlado L. Halajová, M. Smolek in J. Vlácil, agenti,
- za portugalsko vlado P. Barros da Costa in A. Silva Coelho, agentki,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in M. Herold, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 25. aprila 2024

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 267, tretji odstavek, PDEU, načela davčne nevtralnosti in člena 135(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Chaudfontaine Loisirs SA in État belge (SPF Finances) (Belgijska država, zvezna javna služba za finance), glede odločbe o davku na dodano vrednost (DDV), dolgovanem za obdobje od 1. julija 2016 do 21. maja 2018, ter o globah in zamudnih obrestih v zvezi s tem dolgovanim DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

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

Belgijsko pravo

- 4 Člen 1(14) code de la taxe sur la valeur ajoutée (zakonik o davku na dodano vrednost; *Moniteur belge* z dne 17. julija 1969, str. 7046), kakor je bil spremenjen s programskim zakonom z dne 1. julija 2016, je določal:

„Pri uporabi tega zakonika pomenijo:

1° ,igre na srečo‘:

- (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‘: 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.“

- 5 Člen 44(3) zakonika o davku na dodano vrednost, kakor je bil spremenjen s programskim zakonom z dne 1. julija 2016, je določal:

„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“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 6 Družba Chaudfontaine Loisirs ponuja spletne igre na srečo.
- 7 Ta dejavnost je bila v Belgiji oproščena DDV do 1. julija 2016, ko so bile sprejete določbe o razveljavitvi oprostitve DDV za spletne igre na srečo, ki niso loterije.
- 8 Cour constitutionnelle (ustavno sodišče, Belgija) je s sodbo z dne 22. marca 2018 te določbe razveljavilo zaradi kršitve pravil o razdelitvi pristojnosti med belgijsko zvezno državo in belgijskimi regijami, ki jih določa belgijsko pravo. To sodišče v tej sodbi ni preučilo preostalih razlogov, ki so mu bili predloženi, zlasti tistih, ki so se nanašali na kršitev Direktive 2006/112, načela davčne nevtralnosti ter členov 107 in 108 PDEU, ker je presodilo, da ti razlogi ne bi mogli povzročiti širše razveljavitve navedenih določb. V navedeni sodbi je navedeno sodišče prav tako odločilo, da se učinki teh določb ohranijo, pri čemer se je sklicevalo na proračunske in upravne težave, ki bi jih povzročilo vračilo že plačanih davkov.
- 9 Ustavno sodišče je v sodbi z dne 8. novembra 2018 pojasnilo, da se učinki določb o razveljavitvi oprostitve DDV za spletne igre na srečo, ki niso loterije, ki jih je razveljavilo s sodbo z dne 22. marca 2018, ohranijo za davke, ki so bili plačani za obdobje od 1. julija 2016 do 21. maja 2018.
- 10 Po teh sodbah je družba Chaudfontaine Loisirs v delu obračuna DDV za september 2019, ki se nanaša na popravke DDV v njeno korist, vpisala znesek 640.478,82 EUR, ki ustreza znesku DDV, plačanemu za obdobje od 1. julija 2016 do 21. maja 2018, in zahtevala vračilo salda DDV v višini 630.240,56 EUR.

- 11 Ta zahtevek je ponovila v dopisu z dne 16. decembra 2019, v katerem se je sklicevala na to, da je Sodišče v sodbi z dne 27. junija 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie in drugi (C-597/17, EU:C:2019:544), presodilo, da nacionalno sodišče ne more uporabiti nacionalne določbe, ki mu omogoča, da ohrani nekatere učinke akta, ki je bil razveljavljen.
- 12 Belgijska davčna uprava je z odločbo z dne 1. decembra 2020 ta zahtevek zavrnila in pojasnila, da se je ta sodba nanašala na položaj, v katerem je bilo presojeno, da so razveljavljene nacionalne določbe v nasprotju z Direktivo 2006/112, medtem ko je ustavno sodišče v sodbi z dne 22. marca 2018 nacionalne določbe iz postopka v glavni stvari razveljavilo zaradi kršitve pravil o razdelitvi pristojnosti, določenih v belgijskem pravu.
- 13 Belgijska davčna uprava je 7. decembra 2020 sestavila obvestilo o popravku, v katerem je navedla, da je družba Chaudfontaine Loisirs dolžna plačati 640.478,82 DDV, znesek glob v višini 64.047,88 EUR in zamudne obresti po mesečni obrestni meri 0,8 % od zneska DDV, dolgovanega od 21. decembra 2019.
- 14 Družba Chaudfontaine Loisirs je 13. aprila 2021 pri tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu, Belgija), ki je predložitveno sodišče, vložila tožbo zoper to odločbo in to obvestilo o popravku. Podredno se sklicuje na odgovornost Belgijske države zaradi napake ustavnega sodišča, ker je to sodišče odločilo, da se ohranijo učinki določb, ki jih je razveljavilo, in še bolj podredno na odgovornost Belgijske države zaradi napake zakonodajalca.
- 15 V teh okoliščinah je tribunal de première instance de Liège (sodišče prve stopnje v Liègeu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
 - „1. Ali člen 135(1)(i) Direktive Sveta [2006/112] in načelo davčne nevtralnosti državi članici omogočata, da iz oprostitve iz te določbe izključi samo elektronsko ponujane igre na srečo, medtem ko ostajajo oproščene DDV tiste igre na srečo, ki se ne ponujajo elektronsko?
 2. Ali člen 135(1)(i) Direktive Sveta [2006/112] in načelo davčne nevtralnosti državi članici omogočata, da iz oprostitve iz te določbe izključi samo elektronsko ponujane igre na srečo, ne pa tudi loterij, ki ostajajo oproščene DDV ne glede na to, ali se ponujajo elektronsko ali ne?
 3. Ali člen 267, tretji odstavek, [PDEU] omogoča, da višje sodišče odloči, da se ohranijo učinki določbe nacionalnega prava, ki jo je razveljavilo zaradi kršitve nacionalnega prava, ne da bi odločilo o kršitvi prava Unije, ki je bila tudi predstavljena pred njim, in torej ne da bi postavilo vprašanje za predhodno odločanje glede združljivosti te določbe nacionalnega prava s pravom Evropske unije ali Sodišče vprašalo o pogojih, pod katerimi bi lahko odločilo, da se učinki te določbe ohranijo kljub njeni nezdružljivosti s pravom Unije?
 4. Če je odgovor na eno od prejšnjih vprašanj nikalen, ali je Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) lahko ohranilo pretekle učinke določb, ki jih je razveljavilo zaradi njihove nezdružljivosti z nacionalnimi pravili o delitvi pristojnosti, čeprav so bile te določbe nezdružljive tudi z Direktivo [2006/112], in to zato, da bi se izognili proračunskim in upravnim težavam, ki bi jih povzročilo vračanje že plačanih davkov?
 5. Če je odgovor na prejšnje vprašanje nikalen, ali se davčnemu zavezancu lahko vrne DDV, ki ga je plačal na dejanski bruto dobiček od iger in stav, ki jih prireja, in to na podlagi določb, ki niso združljive z Direktivo [2006/112] in načelom davčne nevtralnosti?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega dela postopka

- 16 Družba Chaudfontaine Loisirs je po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 25. aprila 2024 z dopisom, ki je v sodno tajništvo Sodišča prispel 5. junija 2024, predlagala, naj se odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka.
- 17 V utemeljitev tega predloga družba Chaudfontaine Loisirs trdi, da se sklepni predlogi nanašajo na pravno vprašanje v zvezi s priznanjem neposrednega učinka členu 135(1)(i) Direktive 2006/112, ki ga predložitveno sodišče Sodišču ni predložilo in glede katerega torej ni mogla podati svojih stališč. Prav tako izraža svoje nestrinjanje s sklepnimi predlogi generalne pravobranilke v zvezi s tem.
- 18 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da lahko Sodišče v skladu s členom 83 svojega poslovnika po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka, zlasti če meni, da zadeva ni dovolj razjasnjena, ali če je v zadevi treba odločiti na podlagi trditve, o kateri stranke niso razpravljale.
- 19 Opozoriti je treba tudi, da Statut Sodišča Evropske unije in Poslovnik zadevnim strankam ne dajeta možnosti, da predložijo stališča v odgovor na sklepne predloge generalnega pravobranilca (sodba z dne 31. januarja 2023, Puig Gordi in drugi, C-158/21, EU:C:2023:57, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 20 Poleg tega je v skladu s členom 252, drugi odstavek, PDEU dolžnost generalnega pravobranilca, da popolnoma nepristransko in neodvisno javno predstavi obrazložene sklepne predloge o zadevah, pri katerih je v skladu s Statutom Sodišča Evropske unije zahtevano njegovo sodelovanje. Sodišča ne zavezujejo niti ti predlogi niti obrazložitev, ki generalnega pravobranilca pripelje do njih. Nestrinjanje stranke s sklepnimi predlogi generalnega pravobranilca, ne glede na vprašanja, ki jih preuči v njih, zato samo po sebi ne more biti razlog, ki bi upravičeval ponovno odprtje ustnega dela postopka (sodba z dne 31. januarja 2023, Puig Gordi in drugi, C-158/21, EU:C:2023:57, točka 38 in navedena sodna praksa).
- 21 V obravnavani zadevi Sodišče po opredelitvi generalne pravobranilke meni, da ima na voljo vse podatke, ki so potrebni za sprejetje odločitve.
- 22 Natančneje, glede na sodno prakso, na katero je bilo opozorjeno v točki 20 te sodbe, je treba navesti, da je predložitveno sodišče – drugače kot družba Chaudfontaine Loisirs navaja v utemeljitev svojega predloga za ponovno odprtje ustnega dela postopka – ker se peto vprašanje za predhodno odločanje nanaša na učinke, ki jih je treba priznati členu 135(1)(i) Direktive 2006/112 pred nacionalnim sodiščem, Sodišču nujno postavilo vprašanje o priznanju neposrednega učinka tej določbi. Iz tega sledi, da je družba Chaudfontaine Loisirs imela možnost izraziti svoje stališče v zvezi s tem.
- 23 Zato ni treba odrediti ponovnega odprtja ustnega dela postopka.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

- 24 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero je določeno različno obravnavanje nakupa loterijskih srečk in sodelovanja pri drugih igrah na srečo, ki se ponujajo zunaj spleta, na eni strani in sodelovanja pri spletnih igrah na srečo, ki niso loterije, na drugi strani s tem, da zadnjenavedeno izključuje iz oprostitve DDV, ki se uporablja za prvonavedeno.
- 25 V skladu s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112 se stave, loterije in druge oblike iger na srečo oprostitjo DDV pod pogoji in omejitvami, ki jih določi vsaka država članica.
- 26 Iz samega besedila te določbe izhaja, da je z njo državam članicam puščena široka diskrecijska pravica glede oprostitve ali obdavčitve zadevnih transakcij, saj je z njo tem državam članicam dovoljeno, da določijo pogoje in omejitve, ki lahko veljajo za upravičenost do te oprostitve (glej po analogiji sodbo z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 40 in navedena sodna praksa).
- 27 Sodišče je poleg tega pojasnilo, da izvajanje možnosti, ki jo imajo države članice za določitev pogojev in omejitev za oprostitve DDV in ki je določena s to določbo, tem državam članicam omogoča, da tega davka oprostitjo le nekatere igre na srečo (sodba z dne 24. oktobra 2013, *Metropol Spielstätten*, C-440/12, EU:C:2013:687, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 28 Vendar kadar države članice v skladu s to določbo uporabijo možnost za določitev pogojev in omejitev za oprostitve in tako za obdavčitev ali neobdavčitev transakcij z DDV, morajo spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljiv del skupnega sistema DDV (sodba z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 41 in navedena sodna praksa).
- 29 V skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti zlasti nasprotuje temu, da bi bili podobni in zato med seboj konkurenčni blago ali storitve z vidika DDV obravnavani različno (sodba z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 32 in navedena sodna praksa).
- 30 Za ugotovitev, ali sta si storitvi podobni, je treba predvsem upoštevati vidik povprečnega potrošnika, pri čemer se je treba izogniti umetnemu razlikovanju, ki temelji na nepomembnih razlikah (glej v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 43 in navedena sodna praksa).
- 31 Storitvi sta si torej podobni, če imata podobne lastnosti in izpolnjujeta enake potrebe potrošnika glede na merilo primerljivosti uporabe ter če obstoječe razlike ne vplivajo znatno na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo navedeno storitev (sodba z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 44 in navedena sodna praksa).

- 32 Povedano drugače, preučiti je treba, ali so zadevne storitve z vidika povprečnega potrošnika zamenljive. V tem primeru lahko namreč različno obravnavanje glede DDV vpliva na izbiro potrošnika, kar naj bi posledično kazalo na kršitev načela davčne nevtralnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 3. februarja 2022, Finanzamt A, C-515/20, EU:C:2022:73, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 33 V zvezi s tem je treba upoštevati ne le razlike, ki se nanašajo na lastnosti zadevnih storitev in uporabo teh storitev ter ki so zato neločljivo povezane z navedenimi storitvami, ampak tudi razlike, ki se nanašajo na okoliščine, v katerih se te storitve opravljajo, če lahko te razlike glede okoliščin pri povprečnem potrošniku povzročijo razlikovanje pri zadovoljevanju svojih potreb in če lahko zato vplivajo na izbiro tega potrošnika (glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, točki 41 in 42 ter navedena sodna praksa).
- 34 Sodišče je tako presodilo, da so lahko v okviru take preučitve upoštevni kulturni dejavniki, kot so običaji ali tradicije (glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, točka 44).
- 35 Sodišče je poleg tega v zvezi z igrami na srečo pojasnilo, da lahko razlike, ki se nanašajo na najmanjše in največje vložke in dobitke, verjetnost prejetja dobitka, formate, ki so na voljo, in možnost medsebojnega vplivanja med igralcem in igro, znatno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika, saj so igre na srečo privlačne predvsem zaradi verjetnosti prejetja dobitka (glej v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2011, The Rank Group, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 57).
- 36 Opozoriti pa je treba, da identiteta ponudnikov, pravna oblika, v kateri ti opravljajo svoje dejavnosti, kategorija licenc, v katero spadajo zadevne igre, in pravna ureditev, ki se uporablja glede nadzora in regulacije, načeloma niso upoštevne za presojo primerljivosti teh kategorij iger (glej po analogiji sodbo z dne 10. novembra 2011, The Rank Group, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točki 46 in 51).
- 37 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da zadevna ureditev uvaja dvojno različno obravnavanje. Na eni strani se s to ureditvijo loterije ločijo od drugih iger na srečo s tem, da je DDV oproščen vsak nakup loterijskih srečk, tako na spletu kot zunaj njega. Na drugi strani, navedena ureditev uvaja različno obravnavanje iger na srečo, ki niso spletne ali nespletne loterije, pri čemer spletne igre izključuje iz oprostitve, ki velja za igre na srečo zunaj spleta.
- 38 Čeprav je zgolj predložitveno sodišče pristojno, da ob upoštevanju preudarkov iz točk od 29 do 37 te sodbe presodi podobnost teh storitev, mu mora Sodišče v zvezi s tem dati koristne napotke, ki mu bodo omogočili rešitev spora, o katerem odloča (glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 2024, GEMA, C-135/23, EU:C:2024:526, točka 32).
- 39 Natančneje, navesti je treba, da lahko kulturni dejavniki ter razlike, ki se nanašajo na najmanjše in največje vložke in dobitke, in verjetnost prejetja dobitka z vidika povprečnega potrošnika povzročijo razlikovanje tako med loterijami in drugimi igrami na srečo, kot tudi med igrami na srečo, ki niso loterije, ponujanimi na spletu in zunaj njega.
- 40 Natančneje, na prvem mestu, v zvezi s preučitvijo podobnosti loterij in drugih iger na srečo je iz predložitvene odločbe razvidno, da se v skladu z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari na eni strani – drugače kot je to pri drugih igrah na srečo, pri katerih lahko sposobnosti igralca, kot sta spretnost ali znanje, vplivajo na verjetnost dobitka –v okviru loterij v smislu te ureditve

dobitniki določijo zgolj z delovanjem naključja, ne da bi lahko imele njihove sposobnosti kakršen koli vpliv na to. Na drugi strani je lahko v tem okviru – ker je dobitnik določen na točno določen datum – obdobje med nakupom loterijske srečke in rezultatom dolgo.

- 41 Za loterije, kot so opredeljene v nacionalni zakonodaji iz postopka v glavni stvari, je tako značilna povezava obdobja čakanja na določitev dobitnikov in popolne nemožnosti vpliva igralcev na izid igre.
- 42 Zdi se, da lahko take objektivne razlike v razmerju do drugih iger na srečo znatno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo kategorijo iger, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.
- 43 Na drugem mestu je treba v zvezi s preučitvijo podobnosti sodelovanja pri igrah na srečo, ki niso loterije, ponujanih na spletu in zunaj njega, zlasti upoštevati kontekstualne dejavnike teh iger.
- 44 Zdi se namreč, da lahko razlike, ki se nanašajo na geografsko in časovno dostopnost iger, na možnosti anonimnosti ter na fizično ali virtualno naravo interakcije med igralci ali med njimi in organizatorji iger, znatno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo kategorijo iger, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.
- 45 Glede na ugotovitve iz točk od 29 do 44 te sodbe se na prvi pogled zdi, da storitve iz točke 37 te sodbe niso podobne, kar bi pomenilo, da sta različni obravnavanji, kot sta ti v postopku v glavni stvari, združljivi z načelom davčne nevtralnosti. Vendar mora predložitveno sodišče ob upoštevanju vseh upoštevanih elementov konkretno preveriti, ali ta ureditev krši to načelo.
- 46 Zato je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero je določeno različno obravnavanje nakupa loterijskih srečk in sodelovanja pri drugih igrah na srečo, ki se ponujajo zunaj spleta, na eni strani in sodelovanja pri spletnih igrah na srečo, ki niso loterije, na drugi strani s tem, da zadnjenavedeno izključuje iz oprostitve DDV, ki se uporablja za prvonavedeno, če lahko objektivne razlike med temi kategorijami iger na srečo znatno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo od teh kategorij iger.

Tretje in četrto vprašanje

- 47 Predložitveno sodišče s tretjim in četrtim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 267, tretji odstavek, PDEU razlagati tako, da lahko nacionalno sodišče, zoper odločitev katerega ni pravnega sredstva, uporabi nacionalno določbo, na podlagi katere lahko ohrani učinke nacionalnih določb, za katere je presodilo, da niso združljive z nadrejenimi določbami nacionalnega prava, ne da bi preučilo očitke, da te določbe prav tako niso združljive s pravom Unije, in ne da bi Sodišču predložilo ta vprašanja o razlagi tega prava.
- 48 V skladu z ustaljeno sodno prakso mora Sodišče v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenega s členom 267 PDEU, nacionalnemu sodišču dati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu bila predložena (sodba z dne 16. maja 2024, Toplofikatsia Sofia (Pojem stalnega prebivališča tožene stranke), C-222/23, EU:C:2024:405, točka 63 in navedena sodna praksa).

- 49 Za to lahko Sodišče iz vseh elementov, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, razbere pravila in načela prava Unije, ki jih je treba razložiti ob upoštevanju predmeta spora o glavni stvari (sodba z dne 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje), C-606/22, EU:C:2024:255, točka 20 in navedena sodna praksa).
- 50 V obravnavanem primeru se tretje in četrto vprašanje sicer nanašata na obveznosti, ki jih pravo Unije nalaga nacionalnemu sodišču, zoper odločitve katerega ni pravnega sredstva, vendar je iz predložitvene odločbe razvidno, da je to vprašanje postavilo nacionalno prvo stopenjsko sodišče, ki se sprašuje o posledicah morebitne nezdržljivosti nacionalne določbe, ki jo je ustavno sodišče njegove države članice razveljavilo zaradi kršitve nadrejenih določb nacionalnega prava in katere učinke je zadnjenavedeno sodišče ohranilo, s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti.
- 51 Tako je v teh okoliščinah očitno, da predložitveno sodišče v postopku v glavni stvari ni pozvano, naj se neposredno izreče o ravnanju ustavnega sodišča svoje države članice, ampak naj po potrebi izpelje posledice nezdržljivosti te nacionalne določbe s pravom Unije v sporu med davčnim zavezancem in davčno upravo glede zneska DDV, ki ga dolguje ta davčni zavezanec.
- 52 V teh okoliščinah je treba tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje preoblikovati tako, da predložitveno sodišče z njima v bistvu sprašuje, ali načelo lojalnega sodelovanja, kot je določeno v členu 4(3) PEU, in načelo primarnosti prava Unije nacionalnemu sodišču nalagata, da ne uporabi nacionalnih določb, za katere je bilo presojeno, da niso združljive s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti, ne da bi na to vplival obstoj sodbe nacionalnega ustavnega sodišča, s katero je bilo odločeno, da se učinki teh nacionalnih določb ohranijo.
- 53 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da so države članice na podlagi načela lojalnega sodelovanja, določenega v členu 4(3) PEU, dolžne odpraviti protipravne posledice kršitve prava Unije in da je taka obveznost naložena vsakemu organu zadevne države članice v okviru njegovih pristojnosti (sodba z dne 5. oktobra 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, točka 27 in navedena sodna praksa).
- 54 Ko torej organi zadevne države članice ugotovijo, da nacionalna ureditev ni združljiva s pravom Unije, morajo – pri čemer jim ostane možnost izbire med ukrepi, ki jih je treba sprejeti – poskrbeti za čim hitrejšo uskladitev nacionalnega prava s pravom Unije in za to, da se omogoči polni učinek pravic, ki za pravne subjekte izhajajo iz prava Unije (sodba z dne 5. oktobra 2023, Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 55 Opozoriti je treba tudi, da načelo primarnosti prava Unije nacionalnemu sodišču, ki mora v okviru svojih pristojnosti uporabiti določbe prava Unije, nalaga dolžnost, da če ne more podati razlage nacionalne ureditve, ki bi bila v skladu z zahtevami prava Unije, zagotovi polni učinek zahtev tega prava v sporu, ki mu je predložen, pri čemer po potrebi po uradni dolžnosti odloči, da ne bo uporabilo nobene nacionalne ureditve ali prakse, tudi poznejše, ki je v nasprotju z določbo prava Unije, ki ima neposredni učinek, ne da bi mu bilo treba zahtevati ali čakati predhodno odpravo te nacionalne ureditve ali prakse po zakonodajni poti ali kakšnem drugem ustavnem postopku (sodba z dne 22. februarja 2022, RS (Učinek sodb ustavnega sodišča), C-430/21, EU:C:2022:99, točka 53 in navedena sodna praksa).

- 56 Člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 pa ima neposredni učinek (glej po analogiji sodbo z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 69 in navedena sodna praksa).
- 57 Kot je bilo navedeno v točki 26 te sodbe, ta določba državam članicam pušča neko diskrecijsko pravico pri sprejetju ureditve, s katero se določajo pogoji in omejitve za oprostitev DDV iz navedene določbe.
- 58 Vendar okoliščina, da imajo države članice na podlagi določbe direktive diskrecijsko pravico, ne izključuje možnosti, da se opravi sodni nadzor, da se preveri, ali nacionalni organi te diskrecijske pravice niso prekoračili (glej v tem smislu sodbe z dne 9. oktobra 2014, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 47; z dne 8. marca 2022, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld* (Neposredni učinek), C-205/20, EU:C:2022:168, točka 30, in z dne 27. aprila 2023, *M.D.* (Prepoved vstopa na Madžarsko), C-528/21, EU:C:2023:341, točka 98).
- 59 Meje navedene diskrecijske pravice pa izhajajo zlasti iz načela davčne nevtralnosti. Tako je Sodišče presodilo, da se država članica, če so pogoji in omejitve, ki jih je določila za upravičenost do oprostitve DDV za igre na srečo, v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, ne more opreti na take pogoje in omejitve, da bi prireditelju takih iger zavrnila oprostitev, na katero se ta lahko zakonito sklicuje na podlagi Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 68).
- 60 Opozoriti je treba še, da lahko le Sodišče izjemoma in iz nujnih razlogov pravne varnosti prizna začasno odložitev učinka izrinjenja, ki ga ima pravilo prava Unije v razmerju do nacionalnega prava, ki je v nasprotju z njim. Tako časovno omejitev učinkov razlage tega prava, ki jo poda Sodišče, je mogoče priznati le v sodbi, s katero se odloči o zahtevani razlagi (sodba z dne 5. oktobra 2023, *Osteopathie Van Hauwermeiren*, C-355/22, EU:C:2023:737, točka 30 in navedena sodna praksa).
- 61 Če bi nacionalna sodišča imela pristojnost, da nacionalnim določbam dajo prednost pred pravom Unije, s katerim so te določbe v nasprotju, čeprav začasno, bi posegla v primarnost in enotno uporabo prava Unije (sodba z dne 5. oktobra 2023, *Osteopathie Van Hauwermeiren*, C-355/22, EU:C:2023:737, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 62 Načelo primarnosti tako nacionalnemu sodišču nalaga, da ne uporabi nacionalnih določb, za katere je bilo presojeno, da so v nasprotju s pravom Unije, ki ima neposredni učinek, tudi če je nacionalno ustavno sodišče predhodno odločilo, da se prenehanje veljavnosti teh določb, za katere je presodilo, da so neustavne, odloži (glej v tem smislu sodbo z dne 19. novembra 2009, *Filipiak*, C-314/08, EU:C:2009:719, točka 85).
- 63 Sodišče je pojasnilo tudi, da je nacionalno sodišče, ki je uporabilo možnost, ki mu jo daje člen 267, drugi odstavek, PDEU, za rešitev spora v glavni stvari, vezano na razlago zadevnih določb, ki jo je podalo Sodišče, in mora glede na okoliščine primera odstopiti od presoje hierarhično višjega sodišča, če glede na to razlago ocenjuje, da ta presoja ni v skladu s pravom Unije (sodba z dne 5. oktobra 2010, *Elchinov*, C-173/09, EU:C:2010:581, točka 30).
- 64 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da načelo lojalnega sodelovanja, kot je določeno v členu 4(3) PEU, in načelo primarnosti prava Unije nacionalnemu sodišču nalagata, da ne uporabi nacionalnih določb, za katere je bilo presojeno, da

niso združljive s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti, ne da bi na to vplival obstoj sodbe nacionalnega ustavnega sodišča, s katero je bilo odločeno, da se učinki teh nacionalnih določb ohranijo.

Peto vprašanje

- 65 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se davčnemu zavezancu lahko vrne DDV, ki ga je v nasprotju z Direktivo 2006/112 in načelom davčne nevtralnosti plačal na dejanski bruto dobiček od iger in stav, ki jih prireja.
- 66 Čeprav se v obravnavanem primeru predložitveno sodišče v petem vprašanju sklicuje na način izračuna v zvezi z vračilom DDV, plačanega v nasprotju s pravom Unije, je treba navesti, da v predložitveni odločbi v zvezi s tem ni navedlo nobenega pojasnila.
- 67 Iz te odločbe pa je razvidno, da želi predložitveno sodišče s petim vprašanjem izvedeti, ali bi imela tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, če bi to sodišče ugotovilo, da člen 135(1)(i) Direktive 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti nasprotuje nacionalni ureditvi iz postopka v glavni stvari, pravico do prejema vračila zneska DDV, plačanega na podlagi te ureditve.
- 68 To vprašanje je treba torej razumeti tako, da se nanaša na razlago prava Unije o vračilu neupravičeno plačanih zneskov (glej po analogiji sodbo z dne 6. septembra 2011, Lady & Kid in drugi, C-398/09, EU:C:2011:540).
- 69 V teh okoliščinah in ob upoštevanju sodne prakse, na katero je bilo opozorjeno v točkah 48 in 49 te sodbe, je treba peto vprašanje za predhodno odločanje preoblikovati tako, da predložitveno sodišče z njim v bistvu sprašuje, ali je treba pravila prava Unije o vračilu neupravičeno plačanih zneskov razlagati tako, da davčnemu zavezancu podeljujejo pravico do prejema vračila zneska DDV, ki je bil v državi članici pobran v nasprotju s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112.
- 70 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da je pravica do vračila dajatev, ki jih je država članica pobrala v nasprotju s pravom Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki so pravnim subjektom zagotovljene z določbami prava Unije, s katerimi so take dajatve prepovedane in kakor jih je razložilo Sodišče. Države članice so torej načeloma dolžne vrniti dajatve, pobrane v nasprotju s pravom Unije (sodba z dne 28. septembra 2023, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (Prenos pravice do povračila), C-508/22, EU:C:2023:715, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 71 Očitno je torej, da je namen pravice do vračila neupravičeno plačanih zneskov odprava posledic nezdržljivosti dajatve s pravom Unije s tem, da se nevtralizira ekonomsko breme, ki je bilo neupravičeno naloženo gospodarskemu subjektu, ki ga je nazadnje tudi dejansko nosil (sodba z dne 16. maja 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, točka 24 in navedena sodna praksa).
- 72 Vendar je izjemoma tako vračilo mogoče zavrniti, če povzroči neupravičeno pridobitev upravičencev. Varstvo pravic, ki jih v zvezi s tem zagotavlja pravni red Unije, torej ne nalaga vračila davkov, carin in dajatev, pobranih v nasprotju s pravom Unije, kadar se dokaže, da je oseba, ki je zavezana plačati te dajatve, te dejansko prevalila na druge subjekte (glej v tem smislu sodbi z dne 16. maja 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, točka 25, ter z dne 21. marca 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje), C-606/22, EU:C:2024:255, točki 34 in 35).

- 73 Vendar je treba to izjemo razlagati ozko, zlasti ob upoštevanju, da prevelitev davka na potrošnika ne izniči nujno gospodarskih učinkov obdavčitve za davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 2. oktobra 2003, *Weber's Wine World in drugi*, C-147/01, EU:C:2003:533, točka 95).
- 74 Tako tudi če se dokaže, da je bilo breme dajatve, plačane brez pravnega temelja, prevajeno na tretje, vračilo te dajatve gospodarskemu subjektu ne povzroči nujno njegove neupravičene pridobitve, saj mu vključitev zneska navedene dajatve v obstoječe cene lahko povzroči škodo, povezano z zmanjšanjem obsega prodaje (glej v tem smislu sodbi z dne 6. septembra 2011, *Lady & Kid in drugi*, C-398/09, EU:C:2011:540, točka 21, ter z dne 21. marca 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje), C-606/22, EU:C:2024:255, točka 28).
- 75 Opozoriti je treba tudi, da je mogoče obstoj in stopnjo neupravičene pridobitve, ki bi bila z vračilom davka, ki je bil glede na pravo Unije neupravičeno pobran, povzročena pri davčnem zavezancu, določiti šele po opravljeni ekonomski analizi, pri kateri se upoštevajo vse upoštevne okoliščine (glej v tem smislu sodbi z dne 10. aprila 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, točka 43, ter z dne 21. marca 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Možnost popravka v primeru uporabe napačne davčne stopnje), C-606/22, EU:C:2024:255, točka 38).
- 76 Iz tega sledi, da je treba na peto vprašanje odgovoriti, da je treba pravila prava Unije o vračilu neupravičeno plačanih zneskov razlagati tako, da davčnemu zavezancu podeljujejo pravico do prejema vračila zneska DDV, ki je bil v državi članici pobran v nasprotju s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112, pod pogojem, da to vračilo ne povzroči neupravičene pridobitve tega davčnega zavezanca.

Stroški

- 77 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Člen 135(1)(i) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načelom davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako, da

ne nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero je določeno različno obravnavanje nakupa loterijskih srečk in sodelovanja pri drugih igrah na srečo, ki se ponujajo zunaj spleta, na eni strani in sodelovanja pri spletnih igrah na srečo, ki niso loterije, na drugi strani s tem, da zadnjenavedeno izključuje iz oprostitve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za prvonavedeno, če lahko objektivne razlike med temi kategorijami iger na srečo znatno vplivajo na odločitev povprečnega potrošnika za eno ali drugo od teh kategorij iger.

- 2. Načelo lojalnega sodelovanja, kot je določeno v členu 4(3) PEU, in načelo primarnosti prava Unije nacionalnemu sodišču nalagata, da ne uporabi nacionalnih določb, za katere je bilo presojeno, da niso združljive s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112 v povezavi z načelom davčne nevtralnosti, ne da bi na to vplival obstoj sodbe nacionalnega ustavnega sodišča, s katero je bilo odločeno, da se učinki teh nacionalnih določb ohranijo.**
- 3. Pravila prava Unije o vračilu neupravičeno plačanih zneskov je treba razlagati tako, da davčnemu zavezancu podeljujejo pravico do prejema vračila zneska davka na dodano vrednost, ki je bil v državi članici pobran v nasprotju s členom 135(1)(i) Direktive 2006/112, pod pogojem, da to vračilo ne povzroči neupravičene pridobitve tega davčnega zavezanca.**

Podpisi