

Cauza C-741/22**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

2 decembrie 2022

Instanța de trimitere:

Tribunal de première instance de Liège (Belgia)

Data deciziei de trimitere:

18 noiembrie 2022

Reclamanți:

Casino de Spa SA și alții

Pârât:

État belge (SPF Finances)

I. Obiectul procedurii principale

- 1 27 de societăți de drept belgian, printre care Casino de Spa SA, care constituie împreună „unitatea TVA” GAMING ARDENT și care sunt astfel considerate o singură persoană impozabilă în scopuri de TVA, exploatează jocuri online. O lege federală belgiană din anul 2016 a eliminat scutirea de TVA de care beneficiau jocurile de noroc propuse prin mijloace electronice. Cour constitutionnelle belge [Curtea Constituțională belgiană] a anulat această lege printr-o hotărâre din 22 martie 2018, considerând-o contrară normelor de repartizare a competențelor între statul federal belgian și regiuni (articolul 177 din Constituția belgiană). Aceasta a decis însă să mențină efectele dispozițiilor legale anulate în ceea ce privește taxele deja plătite pentru perioada cuprinsă între 1 iulie 2016 și 21 mai 2018, având în vedere dificultățile bugetare și administrative pe care le-ar ocaziona rambursarea acestor taxe. Unitatea TVA GAMING ARDENT (denumită în continuare și „UTVA GAMING ARDENT” sau „reclamanta”) consideră că menținerea acestor efecte este contrară principiului neutralității TVA-ului, în măsura în care celelalte jocuri de noroc sunt scutite, precum și altor norme de drept al Uniunii, printre care se numără interzicerea ajutoarelor de stat. Cauza principală are ca obiect o acțiune formulată de această unitate TVA în vederea anulării unei decizii a administrației

fiscale belgiene de a supune la plata TVA-ului operațiunile de jocuri online efectuate de această unitate TVA în perioada menționată.

II. Obiectul și temeiul juridic al cererii preliminare

- 2 Tribunal de première instance de Liège [Tribunalul de Primă Instanță din Liège] consideră că, pentru a fi în măsură să statueze cu privire la cauza principală, trebuie să sesizeze Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 TFUE, cu întrebări referitoare (1) la interpretarea principiului neutralității fiscale în ceea ce privește supunerea la plata TVA-ului a jocurilor online și scutirea de TVA a altor jocuri de noroc, (2) la limitarea efectelor în timp ale anulării unei legi eventual contrare dreptului Uniunii, și (3) la interpretarea interdicției ajutoarelor de stat aplicată diferenței de tratament, din punctul de vedere al TVA-ului, dintre diferite tipuri de jocuri de noroc.

III. Întrebările preliminare

1/ Articolul 135 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să trateze diferit, presupunând că este vorba despre prestări de servicii asemănătoare, loteriile online propuse de Loterie nationale, instituție publică, care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată și celelalte jocuri de noroc online propuse de operatori privați care sunt supuse taxei pe valoarea adăugată?

2/ În cadrul răspunsului la întrebarea anterioară, pentru a se stabili dacă este vorba despre două categorii asemănătoare care se află în concurență unele cu altele și care necesită același tratament în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sau dacă este vorba despre categorii distincte care permit un tratament diferențiat, instanța națională trebuie să aibă în vedere numai faptul că cele două forme de jocuri sunt sau nu în concurență între ele din punctul de vedere al consumatorului mediu, în sensul că prestările de servicii sunt asemănătoare atunci când prezintă proprietăți similare și răspund aceluiași nevoi în rândul consumatorilor, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare, și atunci când diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la una sau la cealaltă prestare de servicii (criteriu de substituie) sau trebuie să aibă în vedere alte criterii precum existența unei puteri de apreciere din partea statului membru de a scuti unele categorii de jocuri și de a le supune pe altele la plata TVA, apartenența loteriilor la o categorie de jocuri distinctă menționată la articolul 135 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA, cadrele juridice diferite care se aplică Loterie nationale și celorlaltor jocuri de noroc, autoritățile de supraveghere diferite sau obiective societale și de protecție a jucătorilor urmărite de legislația aplicabilă Loterie nationale?

3/ Principiul cooperării loiale prevăzut la articolul 4 alineatul (3) din Tratatul privind Uniunea Europeană coroborat cu articolul 267 din Tratatul privind

funcționarea Uniunii Europene, cu dispozițiile Directivei 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și, dacă este cazul, cu principiul efectivității, trebuie interpretat în sensul că permite Curții Constituționale a unui stat membru să mențină – din proprie inițiativă și fără trimitere preliminară în temeiul articolului 267 TFUE –, pe baza unei dispoziții de drept intern – în speță articolul 8 din Legea specială din 6 ianuarie 1989 privind Curtea Constituțională – efectul pentru trecut al unor dispoziții naționale în materie de taxă pe valoarea adăugată, considerate contrare Constituției naționale și anulate pentru acest motiv și a căror neconformitate cu dreptul Uniunii era de asemenea invocată în susținerea acțiunii în anulare în fața instanței naționale, fără ca acea critică să fi fost însă examinată de aceasta din urmă, întemeindu-se în mod general pe „dificultățile bugetare și administrative pe care le-ar ocaziona rambursarea taxelor deja plătite”, privând astfel complet persoanele supuse la plata TVA-ului de dreptul la rambursarea TVA-ului încasat cu încălcarea dreptului Uniunii?

4/ În cazul unui răspuns negativ la întrebarea anterioară, aceleași dispoziții și principii interpretate, în special din perspectiva Hotărârii din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, în temeiul căreia principiile generale de drept comunitar, inclusiv cel al neutralității fiscale, conferă operatorului economic care a efectuat livrări sau prestări un drept la recuperarea sumelor care i-au fost solicitate din greșală cu privire la aceleași livrări sau prestări (Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06), impun statului membru în cauză să restituie persoanelor impozabile TVA-ul perceput cu încălcarea dreptului Uniunii atunci când aceasta ar decurge ulterior, precum în speță, dintr-o hotărâre a Curții de Justiție care afirmă, ca răspuns la întrebările preliminare, pe de o parte, neconformitatea cu Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată a dispozițiilor naționale anulate și, pe de altă parte, neconformitatea cu dreptul Uniunii a deciziei Curții Constituționale de a menține efectul pentru trecut al dispozițiilor a căror anulare o pronunță?

5/ Tratatul distinct instituit prin articolele 29, 30, 31, 32, 33 și 34 din Legea-program din 1 iulie 2016, anulate prin hotărârea Curții Constituționale nr. 34/2018 din 22 martie 2018, însă ale căror efecte au fost menținute după această dată pentru taxele deja plătite pentru perioada cuprinsă între 1 iulie 2016 și 21 mai 2018], între loterii, indiferent dacă acestea sunt fizice sau online, și celelalte jocuri și pariuri online creează un avantaj selectiv favorabil pentru operatorii din aceste loterii și, așadar, un ajutor acordat de statul belgian sau prin intermediul resurselor statului belgian care denaturează sau care amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi, incompatibil cu piața internă în sensul articolului 107 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene?

6/ În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, obligația statelor membre de a asigura protecția drepturilor justițiabililor afectați de punerea în aplicare nelegală a ajutorului în cauză astfel cum rezultă aceasta în special din Hotărârea din 5 octombrie 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04,

principiul cooperării loiale și principiile generale de drept comunitar, inclusiv cel al neutralității fiscale care conferă operatorului economic care a efectuat livrări sau prestări un drept la recuperarea sumelor care i-au fost solicitate din greșeală cu privire la aceleași livrări sau prestări (Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06), permit persoanelor impozabile care au facturat TVA-ul pe baza ajutorului de stat nelegal să recupereze echivalentul taxei plătite sub formă de daune-interese pentru repararea prejudiciului suferit?

IV Cadrul juridic

A. Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene

3 Articolul 107 alineatele (1) și (3) TFUE:

„(1) Cu excepția derogărilor prevăzute de tratate, sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre.

[...]

(3) Pot fi considerate compatibile cu piața internă:

(c) ajutoarele destinate să faciliteze dezvoltarea anumitor activități sau a anumitor regiuni economice, în cazul în care acestea nu modifică în mod nefavorabil condițiile schimburilor comerciale într-o măsură care contravine interesului comun;

[...]”

4 Articolul 108 alineatul (3) TFUE :

„(3) Comisia este informată în timp util pentru a-și prezenta observațiile cu privire la proiectele care urmăresc să instituie sau să modifice ajutoarele. În cazul în care apreciază că un proiect nu este compatibil cu piața internă în conformitate cu dispozițiile articolului 107, Comisia inițiază fără întârziere procedura prevăzută la alineatul precedent. Înainte de pronunțarea unei decizii finale, statul membru în cauză nu poate pune în aplicare măsurile preconizate.”

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

5 Articolul 135 alineatul (1) litera (i):

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(i) pariuri, loterii și alte forme de jocuri de noroc, sub rezerva condițiilor și restricțiilor stabilite de fiecare stat membru;

[...]”

B. Dispozițiile naționale invocate

Legea specială privind Curtea Constituțională din 6 ianuarie 1989

6 Articolul 9 din aceasta prevede:

„1. Hotărârile de anulare pronunțate de Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] au autoritatea absolută de lucru judecat de la data publicării lor în Moniteur belge [Monitorul Oficial belgian].

§ 2. Hotărârile pronunțate de Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] privind respingerea acțiunilor în anulare sunt obligatorii pentru instanțe în ceea ce privește chestiunile de drept soluționate prin aceste hotărâri.”

7 Articolul 8 din această lege prevede:

„În cazul în care acțiunea este întemeiată, Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] anulează, în tot sau în parte, legea, decretul sau norma prevăzută la articolul 134 din Constituție, care face obiectul acțiunii. [...]

În cazul în care Curtea consideră necesar, aceasta indică, prin dispoziție generală, acele efecte ale dispozițiilor anulate care trebuie considerate definitive sau menținute cu titlu provizoriu pentru termenul pe care îl stabilește.”

Codul privind taxa pe valoarea adăugată

8 Articolul 44 alineatul 3 punctul 13° din Codul privind taxa pe valoarea adăugată (astfel cum era în vigoare de la 1 iulie 2016 până la 21 mai 2018):

„Sunt scutite de taxă și:

[...]

13°

a) loteriile;

b) celelalte jocuri de noroc, cu excepția celor furnizate pe cale electronică, astfel cum sunt menționate la articolul 18 alineatul 1 al doilea paragraf punctul 16°;

[...]"

Legea-program din 1 iulie 2016

9 Articolele 29, 31 și 34 din aceasta prevedeau următoarele:

„Articolul 29. Articolul 1 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată [...] este completat de un alineat redactat după cum urmează:

„§ 14. În scopul aplicării prezentului cod, se aplică următoarele definiții:

1° «jocuri de noroc».

a) jocurile, indiferent de denumirea acestora, care oferă șansa de a câștiga premii sau prime în bani sau în natură, și cu ocazia cărora jucătorii nu pot interveni nici la începutul jocului, nici în cursul și nici la sfârșitul jocului, iar câștigătorii sunt desemnați numai prin tragere la sorți sau orice altă împrejurare datorată hazardului;

b) jocurile, indiferent de denumirea acestora, care oferă participanților la un concurs de orice natură șansa de a câștiga premii sau prime în bani sau în natură, cu excepția situației în care concursul conduce la încheierea unui contract între câștigătorii și organizatorul acestui concurs;

2° «loterii»: fiecare împrejurare care oferă, prin cumpărarea de bilete de loterie, șansa de a câștiga premii sau prime în bani sau în natură, în care câștigătorii sunt desemnați prin tragere la sorți sau orice altă împrejurare datorată hazardului asupra căreia nu pot exercita nicio influență.”.

[...]

Articolul 31. În articolul 44 alineatul 3 din același cod, punctul 13° [...] se înlocuiește cu următorul text:

„13° a) loteriile;

b) celelalte jocuri de noroc, cu excepția celor furnizate pe cale electronică, astfel cum sunt menționate la articolul 18 alineatul 1 al doilea paragraf punctul 16°;”.

[...]

Articolul 34 Prezentul capitol intră în vigoare la 1 iulie 2016.”

Legea din 19 aprilie 2002 privind raționalizarea funcționării și administrării Loteriei naționale

10 Articolul 6 din aceasta prevede:

„§ 1. *Obiectul de activitate al societății pe acțiuni de drept public Loterie nationale privește:*

1° *organizarea, în interesul general și conform metodelor comerciale, a loteriilor publice în formele și conform modalităților generale stabilite de Rege la propunerea ministrului;*

2° *organizarea, în interesul general și conform metodelor comerciale, a jocurilor de noroc și a pariurilor în formele și conform modalităților generale stabilite prin dispozițiile referitoare la acestea din Legea din 7 mai 1999 privind jocurile de noroc, pariurile, unitățile de jocuri de noroc și protecția jucătorilor, inclusiv decretele de punere în aplicare a acesteia, și în conformitate cu contractul de administrare menționat la articolul 14;*

3° *organizarea tuturor formelor de concurs în formele și conform modalităților generale adoptate de Rege, la propunerea ministrului.”*

V. Prezentarea situației de fapt și a procedurii principale

- 11 Societățile care fac parte din unitatea TVA GAMING ARDENT exploatează jocuri online. Această activitate era scutită de TVA.
- 12 Articolele 29-34 din Legea-program din 1 iulie 2016 au abrogat însă scutirea de TVA pentru jocurile de noroc online, altele decât loteriile. Prin urmare, TVA-ul devenea aplicabil acestei activități, jocurile de noroc „clasice”, precum și toate loteriile rămânând, la rândul lor, scutite.
- 13 Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] a fost sesizată cu o acțiune în anulare, pe de o parte, de societăți de jocuri de noroc online și, pe de altă parte, de Regiunea Valonă. Acțiunile au fost conexe. Aceste acțiuni vizau, pe de o parte, încălcarea normelor de repartizare a competențelor între statul federal și regiuni, astfel cum au fost stabilite prin articolul 177 din Constituție și prin Legea specială din 16 ianuarie 1989 privind finanțarea comunităților și regiunilor și, pe de altă parte, încălcarea articolelor 10, 11 și 172 din Constituție, considerate izolat sau combinate cu principiul neutralității aplicat de Curtea de Justiție și cu articolele 107 și 108 TFUE, precum și cu articolele 401 și 135 din Directiva TVA.
- 14 Prin Hotărârea pronunțată la 22 martie 2018¹, Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] a apreciat că:
 - motivele întemeiate pe încălcarea articolului 177 din Constituție coroborate cu articolul 3 primul paragraf punctul 1° din Legea specială privind finanțarea sunt fondate;
 - articolele 29-34 din Legea-program din 1 iulie 2016 trebuie anulate;

¹ C.C., 22 martie 2018, 34/2018, www.const-court.be

- nu este necesară examinarea celorlalte motive, din moment ce acestea nu ar putea conduce la o anulare mai extinsă;
 - având în vedere dificultățile bugetare și administrative pe care le-ar ocaziona rambursarea taxelor deja plătite, este necesar să se mențină definitiv efectele dispozițiilor anulate, în temeiul articolului 8 din Legea specială din 6 ianuarie 1989 privind Curtea Constituțională.
- 15 Prin hotărârea pronunțată la 8 noiembrie 2018², Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] s-a pronunțat cu privire la interpretarea pe care trebuia să o primească hotărârea sa de anulare din 22 martie 2018 și a precizat că:
- publicarea hotărârii în Moniteur belge din 22 mai 2018 a determinat dispariția retroactivă a dispozițiilor anulate din ordinea juridică, dispoziții care nu mai pot constitui temeiul juridic al supunerii la plata TVA-ului a jocurilor de noroc propuse pe cale electronică;
 - în consecință, menținerea, prin Hotărârea nr. 34/2018, a efectelor articolelor 29-34 din Legea-program din 1 iulie 2016 trebuie interpretată în sensul că efectele dispozițiilor anulate care sunt menținute se limitează la taxele plătite deja pentru perioada cuprinsă între 1 iulie 2016 și 21 mai 2018.
- 16 Având în vedere anularea dispozițiilor de introducere a TVA-ului la jocurile de noroc online, reclamanta a considerat, în declarația sa periodică de TVA pentru luna septembrie 2019, că trebuia să i se ramburseze TVA-ul plătit la Trezorerie în perioada 1 iulie 2016-21 mai 2018.
- 17 Prin urmare, ea a înscris această sumă de 29 328 371,20 euro în grila 62 „Diverse regularizări ale TVA-ului în favoarea declarantului”.
- 18 Pe de altă parte, considerând că, pentru acest motiv, nu mai avea dreptul la deducere pentru această perioadă, a înscris în grila 61 cuantumul TVA-ului dedus în aceeași perioadă, și anume 13 746 969,14 euro. Din această declarație rezulta un sold de 15 581 402,06 euro care trebuia plătit reclamantei de statul belgian, ținând seama de compensare.
- 19 Administrația a contestat raționamentul reclamantei. Într-un proces-verbal din 5 decembrie 2019, aceasta a amintit că Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] limitase menținerea definitivă a efectelor „la taxele deja plătite” și a concluzionat că acestea nu puteau fi recuperate de contribuabili. Astfel, a considerat că suma de 29 328 370,36 euro, majorată cu dobânzi, trebuia plătită statului. În plus, unitatea TVA a fost obligată la plata unei amenzi proporționale de 2 932 830,00 de euro.

² C.C., 8 noiembrie 2018, 155/2018, www.const-court.be.

- 20 Reclamația formulată de reclamantă a fost respinsă, cu excepția cererii de remitere a amenzilor. Astfel, amenda stabilită la 10 % din taxele a căror restituire a fost solicitată a fost redusă la 10 % din cuantumul net al taxelor a căror rambursare a fost solicitată (și anume diferența dintre grilele 62 și 61); aceasta se reduce la suma rotunjită de 1 558 140,00 de euro.
- 21 Prin cererea introductivă din 12 octombrie 2020, reclamanta a contestat decizia administrației fiscale prin care i se imputa TVA-ul, precum și amenzile și dobânzile de întârziere. Aceasta urmărește anularea și/sau degrevarea totală de sumele care îi sunt solicitate ca urmare a încălcării principiului neutralității fiscale a TVA-ului, a încălcării articolului 107 TFUE prin care se interzic ajutoarele de stat și a dreptului la restituirea TVA-ului nedatorat.
- 22 Cu titlu subsidiar, aceasta invocă răspunderea statului belgian ca urmare a unei greșeli a Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională], în măsura în care menținerea efectelor dispozițiilor anulate încalcă articolul 1 din Primul Protocol adițional la Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale care garantează dreptul de proprietate.
- 23 Cu titlu mult mai subsidiar, aceasta invocă răspunderea statului belgian ca urmare a unei greșeli a legiuitorului.
- 24 Ea solicită de asemenea anularea, suspendarea, remiterea sau, cel puțin, reducerea amenzii.
- 25 État belge, S.P. F. Finances, apreciază că cererea nu este fondată și nu poate fi obligat la rambursarea TVA-ului.

VI. Argumentele esențiale ale părților din litigiul principal

- 26 Reclamanta invocă trei motive: încălcarea principiului neutralității fiscale, încălcarea interdicției de a menține dispozițiile anulate de Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] și încălcarea articolului 107 TFUE de interzicere a ajutoarelor de stat.

A. Încălcarea principiului neutralității fiscale

- 27 UTA GAMING ARDENT invocă existența unei diferențe de tratament, din punctul de vedere al TVA-ului, între produsele (inclusiv loteriile) propuse online de Loterie nationale (scutite de TVA) și jocurile și pariurile³ propuse online de diferiți operatori economici privați (supuse TVA-ului).

³ Astfel cum au fost definite de articolul 1 alineatul 14, anulat, din Codul privind TVA-ul, articol ale cărui efecte au fost menținute în perioada 1 iulie 2016-21 mai 2018, în aplicarea Hotărârii 155/2018 a Cour constitutionnelle din 8 noiembrie 2018.

- 28 Aceasta citează diferite hotărâri ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, inclusiv, printre altele, Hotărârea din 27 iunie 2019⁴, în care Curtea a amintit conținutul principiului neutralității fiscale după cum urmează:

„28 În al doilea rând, statele membre trebuie să respecte principiul neutralității fiscale, care se opune posibilității ca prestări similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld și van den Hout- van Eijnsbergen, C-443/04 și C-444/04, EU:C:2006:257, punctul 39 și jurisprudența citată).

[...]

47 Acest principiu se opune în special posibilității ca bunurile sau prestările de servicii asemănătoare, care se găsesc în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 24, și Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 30). ”

- 29 Ea concluzionează că această diferență de tratament încalcă principiul neutralității, având în vedere că cele două prestări de servicii sunt asemănătoare întrucât:

- prezintă proprietăți similare și răspund aceluiași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare,
- diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la una sau la alta dintre prestațiile respective.

- 30 În ceea ce îl privește, **État belge** consideră că diferența de tratament dintre loterii și jocurile de noroc online este justificată, astfel încât nu există nicio încălcare a principiului neutralității fiscale, întrucât loteriile constituie o categorie distinctă, care nu este similară, de celelalte jocuri.

- 31 În susținerea poziției sale, État belge invocă următoarele elemente:

- existența unei puteri discreționare din partea statelor membre de a scuti anumite categorii de jocuri și de a le supune pe altele la plata TVA-ului;
- apartenența loteriilor la o categorie de jocuri distinctă menționată la articolul 135 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA;
- diferitele cadre juridice care se aplică Loterie nationale și celorlalte jocuri de noroc;

⁴ Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții (C-597/17, EU:C:2019:544).

- autoritățile de supraveghere diferite;
- obiectivele societale și de protecție a jucătorilor urmărite de legislația aplicabilă Loterie nationale.

B Încălcarea interdicției de a menține dispozițiile anulate de Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională]

- 32 **UTVA GAMING ARDENT** arată că faptul că deși menținerea efectelor ține în principiu de o apreciere suverană a Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] aceasta se întâmplă numai sub rezerva respectării dreptului european aplicabil litigiului în discuție și invocat în fața acesteia. O hotărâre de menținere a Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] care încalcă dreptul european rămâne, la fel ca orice act al statului, afectată de un viciu de drept care permite într-adevăr instanțelor să se pronunțe cu privire la acest viciu de drept.
- 33 **État belge** consideră că, întrucât menținerea efectelor ține de o simplă apreciere suverană a Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională], nu revine nici instanței, nici părților sarcina de a se pronunța cu privire la oportunitatea și la motivarea măsurii de adaptare în timp a efectelor hotărârii de anulare nr. 34/2018.
- 34 Acesta susține de asemenea că, întrucât Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] nu s-a pronunțat cu privire la o eventuală încălcare a principiului neutralității fiscale în materie de TVA, autoritatea de lucru judecat nu se aplică acestui aspect de drept asupra căruia nu s-a pronunțat. Din moment ce dispozițiile legale au fost anulate întrucât au fost votate cu încălcarea normelor de repartizare a competenței, iar aceste dispoziții legale nu constituiau o transpunere incorectă sau o încălcare a Directivei 2006/112/CE, Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională], în temeiul articolului 8 al treilea paragraf din Legea specială, era abilitată să mențină efectele acestor dispoziții anulate. Prin adoptarea deciziei menționate, ea nici nu se opunea, nici nu încălca jurisprudența constantă a Curții de Justiție.

C. Încălcarea articolului 107 TFUE prin care se interzic ajutoarele de stat

- 35 **UTVA GAMING ARDENT** amintește că, pentru ca un avantaj să poată fi considerat ajutor de stat, sunt necesare patru elemente constitutive:
- 1° Ajutorul trebuie să fie public: ajutorul trebuie, pe de o parte, să fie imputabil statului și, pe de altă parte, să fie acordat prin intermediul resurselor statului membru;
 - 2° Avantajul economic trebuie să fie selectiv și nu general, cu alte cuvinte trebuie să favorizeze anumite întreprinderi și producerea anumitor bunuri;
 - 3° Ajutorul trebuie să afecteze concurența;

4° Ajutorul trebuie să afecteze schimburile intra-Uniunea Europeană.

- 36 Aceasta consideră că scutirea fiscală a prestărilor de servicii online ale Loterie naționale îndeplinește cele patru condiții.
- 37 Prin urmare, UTVA GAMING ARDENT apreciază că este vorba despre un ajutor de natură fiscală care nu a fost notificat Comisiei în temeiul articolului 108 alineatul (3) TFUE. În consecință, acest ajutor este nelegal.
- 38 **État belge** consideră că domeniul juridic în materie de TVA nu are legătură cu domeniul juridic care reglementează ajutoarele de stat.

VII. Prezentarea motivării trimiterii

A. Cu privire la încălcarea principiului neutralității fiscale

- 39 În acțiunile în anulare depuse la Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională], au fost invocate motive întemeiate pe încălcarea articolelor 10, 11 și a articolului 172 primul paragraf din Constituție, singure sau coroborate cu articolul 135 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112/CE și cu principiul neutralității fiscale sau cu articolul 107 TFUE. Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] nu le-a examinat, „din moment ce nu ar putea conduce la o anulare mai extinsă”.
- 40 În lumina jurisprudenței Curții, instanța de trimitere ridică totuși problema compatibilității menținerii de către Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională] a efectelor dispozițiilor anulate pentru perioada cuprinsă între 1 iulie 2016 și 21 mai 2018 cu principiul neutralității fiscale. Trebuie examinat mai întâi domeniul de aplicare al principiului neutralității fiscale în contextul loteriilor, jocurilor de noroc și pariurilor.
- 41 În Concluziile sale prezentate la 15 iunie 2017⁵, avocatul general SZPUNAR a rezumat conținutul principiului neutralității în contextul scutirii jocurilor de noroc după cum urmează: „În Hotărârea Rank Group, Curtea a statuat că o diferență de tratament cu privire la TVA între două prestări de servicii identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului și care îndeplinesc aceleași nevoi ale acestuia este suficientă pentru a stabili o încălcare a principiului neutralității fiscale în contextul scutirii pentru jocuri de noroc prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA. Aspectul dacă «pariurile, loteriile și alte forme de jocuri de noroc» constituiau activitatea în cauză depindea, prin urmare, de o abordare orientată spre piață: în cazul în care clienții privesc serviciile ca fiind similare, acestea trebuie să fie impozitate în același mod.”

⁵ Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:464, punctul 19).

- 42 În dreptul belgian, Legea din 7 mai 1999 privind jocurile de noroc, pariurile, unitățile de jocuri de noroc și protecția jucătorilor nu se aplică loteriilor, întrucât au fost excluse în mod explicit de legiuitor din domeniul său de aplicare în temeiul articolului 3bis din legea menționată. Loteriile sunt vizate de Legea din 31 decembrie 1851 privind loteriile și de Legea din 22 iulie 1991 privind Loterie nationale.
- 43 Loterie nationale, instituție publică, deține în dreptul belgian un monopol legal în ceea ce privește organizarea loteriilor. Obiectul de activitate al Loterie nationale privește însă și organizarea de jocuri de noroc și de pariuri sub toate formele sale.
- 44 Jocurile de noroc și pariurile oferite online de operatorii economici de drept privat sunt controlate de Comisia pentru jocuri de noroc. Loterie nationale se află sub controlul État belge. Loterie nationale trebuie, printre altele, să încheie un contract de administrare cu État belge (articolul 14 din Legea din 19 aprilie 2002). Acest contract de administrare impune Loterie nationale, organism de interes public, diferite obligații. Se precizează că Loterie nationale este însărcinată cu organizarea loteriilor, concursurilor, jocurilor de noroc și pariurilor în interes general și conform metodelor comerciale (a se vedea articolul 3 alineatul 3 din Legea din 19 aprilie 2002).
- 45 Contractul de administrare stabilește modalitățile de calcul și de plată a rentei de monopol, a contribuțiilor speciale și a procentului din profit înainte de impozitare care este prelevat anual:
- în scopul finanțării programelor de sprijin pentru țări în curs de dezvoltare („subvenții în cadrul Loterie nationale”),
 - în scopuri de utilitate publică definite în cadrul Conseil des Ministres [Consiliul de Miniștri],
 - și pentru alocarea anuală acordată Caisse nationale des calamités, Fondation Roi Baudouin și Fonds belge de survie.
- 46 Cadrul legal al Loterie nationale impune diferite măsuri de protecție a persoanelor (informarea publicului larg cu privire la șansele reale de câștig pentru fiecare tip de produs propus, organizarea campaniilor de informare cu privire la riscurile economice, sociale și psihologice legate de dependența de jocuri).
- 47 Pe de altă parte, rata de redistribuire – care reprezintă proporția de bani plătită jucătorilor pentru toate mizele efectuate – este, conform État belge, sensibil diferită pentru jocurile de loterie (rată redusă de returnare jucător: între 50 și 60 %) în raport cu celelalte jocuri de noroc (rată mare de returnare: 95 % și mai mult).
- 48 État belge concluzionează că loteriile ar constitui o categorie distinctă de jocuri în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (i) din Directiva TVA.

- 49 UTVA GAMING ARDENT evidențiază faptul că site-ul internet al Loterie nationale oferă un mediu de joc similar celui oferit de site-urile internet ale societăților de drept privat de jocuri online. Aceasta evocă organizarea pe site-ul internet al Loterie nationale a unor e-games similare jocurilor furnizate de ceilalți operatori online. În sfârșit, ea arată, făcând trimitere la jurisprudența Curții de Justiție, că État belge însuși, în special prin publicitatea sa foarte ofensivă⁶, „duc[e] politici de extindere a ofertei de natură să dezvolte și să stimuleze activitățile de joc, în special în vederea maximizării veniturilor provenite din acestea”⁷.
- 50 Articolul 135 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 a lăsat o largă marjă de apreciere statelor membre în ceea ce privește scutirea sau impozitarea jocurilor de noroc, din moment ce permite statelor respective să stabilească limitele și condițiile acordării scutirii în discuție. Posibilitatea statelor membre de a stabili condiții și limite pentru scutirea de TVA prevăzută de dispoziția menționată le permite să nu scutească de această taxă decât anumite jocuri de noroc sau pariuri⁸.
- 51 În Hotărârea din 24 martie 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119), Curtea a decis că particularitățile loteriilor (importanța sumelor a căror colectare o permit și a câștigurilor pe care le pot oferi jucătorilor, riscurile de fraudă, incitarea la cheltuieli, finanțarea unor activități dezinteresate sau de interes general) justifică faptul că autoritățile naționale dispun de o putere de apreciere suficientă pentru a stabili cerințele pe care le implică protecția jucătorilor și, mai general, ținând seama de particularitățile socio-culturale ale fiecărui stat membru, protecția ordinii sociale, atât în ceea ce privește modalitățile de organizare a loteriilor, volumul mizelor lor, cât și afectarea profiturilor pe care le stabilesc. Această hotărâre a fost pronunțată în materia liberei prestări a serviciilor.
- 52 În Ordonanța din 18 mai 2021, Fluctus și alții (C-920/19, nepublicată, EU:C:2021:395), dată de asemenea în materia liberei prestări a serviciilor, Curtea a amintit că: „Articolul 56 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că nu se opune unui sistem dual de organizare a pieței jocurilor de noroc pentru singurul motiv că practicile publicitare ale titularului monopolului asupra loteriilor și cazinourilor urmăresc să incite participarea activă la jocuri, de exemplu prin banalizarea jocului, conferindu-i o imagine pozitivă ca urmare a utilizării veniturilor în vederea unor activități de interes general, sau prin creșterea atractivității jocului pe calea unor mesaje publicitare atrăgătoare care promit câștiguri importante”.
- 53 În Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group (C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719), pronunțată de această dată în materie de TVA, Curtea a amintit,

⁶ A se vedea concluziile suplimentare și de sinteză, p. 21 și următoarele „deveniți scandalos de bogat”.

⁷ CJUE, Hotărârea din 8 septembrie 2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505), hotărâre pronunțată în materie de liberă prestare a serviciilor.

⁸ CJUE, Hotărârea din 10 iunie 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333).

pe de altă parte, în privința caracterului comparabil al jocurilor de bingo și al jocurilor de tip slot- machine, că:

„49 Rezultă de aici că diferențele de regim juridic amintite de instanțele de trimitere sunt fără relevanță pentru aprecierea caracterului comparabil al jocurilor în cauză.

50 Acest rezultat nu este pus sub semnul întrebării de faptul că, în anumite cazuri excepționale, Curtea a admis că, având în vedere caracteristicile specifice ale sectoarelor în cauză, diferențele de cadru legislativ și de regim juridic care reglementează livrările de bunuri sau prestările de servicii în cauză, precum caracterul rambursabil sau nerambursabil al unui medicament sau supunerea ori lipsa supunerii prestatorului unor obligații de serviciu universal, pot crea o distincție pentru consumator în privința răspunsului la propriile nevoi (a se vedea Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța, citată anterior, punctul 27, precum și Hotărârea din 23 aprilie 2009, TNT Post UK, C- 357/07, Rep., p. I- 3025, punctele 38, 39 și 45).

51 Având în vedere considerațiile care precedă, se impune să se răspundă la prima întrebare litera a) în cauza C- 259/10 și la prima întrebare în cauza C- 260/10 că, în prezența unei diferențe de tratament între două jocuri de noroc în ceea ce privește acordarea unei scutiri de TVA în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (f) din A șasea directivă, principiul neutralității fiscale trebuie interpretat în sensul că nu se impune luarea în considerare a faptului că aceste două jocuri se încadrează în categorii de licențe diferite și sunt supuse unor regimuri juridice diferite în materie de control și de reglementare”.

- 54 În Hotărârea din 10 iunie 2010, Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333), pronunțată în materie de TVA, Curtea a amintit de această dată că: „35 Astfel, acest principiu nu poate fi interpretat, fără a lipsi de efect util articolul 135 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 și larga marjă de apreciere pe care această dispoziție o recunoaște statelor membre, în sensul că se opune ca o formă de pariu sau de joc de noroc să fie scutită de la plata TVA- ului în timp ce o altă formă de joc nu este scutită, în măsura în care totuși cele două forme de joc nu se află în concurență între ele.”
- 55 În speță, având în vedere analiza jurisprudenței Curții, apare o dificultate de interpretare a dreptului Uniunii, care justifică adresarea primelor două întrebări preliminare.

B Cu privire la încălcarea interdicției de menținere a dispozițiilor anulate de Cour constitutionnelle [Curtea Constituțională]

- 56 În Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții (C-597/17, EU:C:2019:544), Curtea a amintit astfel condițiile în care un stat membru menține o dispoziție contrară dreptului Uniunii:

„59 Astfel, presupunând chiar că o serie de considerații imperative de securitate juridică sunt de natură să conducă, cu titlu excepțional, la suspendarea provizorie a efectului de înlăturare avut de o normă din dreptul Uniunii direct aplicabilă asupra dreptului național contrar acesteia, o astfel de suspendare trebuie exclusă de la bun început, în speță, în măsura în care instanța de trimitere nu a menționat elemente concrete care pot să dovedească riscurile specifice de insecuritate juridică (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, punctul 67).”

- 57 Dacă se dovedește că articolele 29-34 din Legea-program din 1 iulie 2016 au încălcat efectiv principiul neutralității în materie de TVA (a se vedea primul motiv), trebuie să se ridice problema dacă punctul B.16. din Hotărârea Cour constitutionnelle nr. 34/2018, prin menținerea efectelor acestor articole 29-34 din Legea-cadru din 1 iulie 2016 chiar și după anularea lor, încalcă de asemenea dreptul Uniunii, în măsura în care menține efectele acestor articole „având în vedere dificultățile bugetare și administrative pe care le-ar ocaziona rambursarea taxelor deja plătite”, chiar dacă anularea se întemeiază pe încălcarea unor dispoziții naționale (încălcarea normelor interne de repartizare a competențelor) și non-europene.
- 58 Pe de altă parte, această eventuală încălcare dă naștere dreptului contribuabilului la restituirea taxelor menținute în contradicție cu Directiva 2006/112/CE, cu principiul neutralității fiscale și cu articolul 4 alineatul (3) TUE?
- 59 Astfel, în Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 36), Curtea a statuat că principiile generale ale dreptului comunitar, inclusiv cel al neutralității fiscale, conferă operatorului economic care a efectuat livrări sau prestări un drept la recuperarea sumelor care i-au fost solicitate din greșală cu privire la aceleași livrări sau prestări.
- 60 Prin urmare, este necesar să se adreseze Curții a treia și a patra întrebare preliminară.

C. Cu privire la încălcarea articolului 107 TFUE prin care se interzic ajutoarele de stat

- 61 Ajutorul de stat poate fi definit după cum urmează: „*orice avantaj selectiv pe care statul în sens larg îl acordă unei (sau mai multor) întreprinderi care poate modifica condițiile de concurență și afecta schimburile comerciale în cadrul Uniunii*”⁹.
- 62 În materie de ajutoare de stat de natură fiscală, una dintre condițiile „*care trebuie îndeplinite este ca avantajul să fie finanțat în mod direct sau indirect prin intermediul resurselor de stat; cu alte cuvinte, avantajul să provoace o sarcină*

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

pentru finanțele publice, sarcină care poate lua forma unei cheltuieli sau a unui venit în minus, după cum este cazul, de exemplu, pentru scutirile fiscale”.

- 63 *Astfel, „există o multitudine de măsuri care pot constitui ajutoare, trecând atât testul imputabilității în sarcina statului, în sensul larg al termenului, cât și cel al finanțării, care prezintă în acest caz un cost pentru resursele publice. Sunt astfel susceptibile de a fi considerate ajutoare toate facilitățile și scutirile fiscale, subvențiile, amânările de impozite, ajutoarele sub forma unor garanții (garanții de împrumut în condiții preferențiale), achizițiile de titluri de participare publice la capitalul întreprinderilor etc”¹⁰.*
- 64 Scutirea de TVA a loteriilor online organizate de Loterie nationale ar putea, așadar, teoretic, să se încadreze în definiția unui ajutor de stat în sensul articolului 107 TFUE, dacă sunt îndeplinite condițiile citate mai sus.
- 65 Această măsură nu a fost notificată de État belge Comisiei Europene în temeiul articolului 108 alineatul (3) TFUE.
- 66 Instanțele naționale trebuie astfel să se pronunțe cu privire la calificarea măsurii în cauză drept ajutor de stat în sensul TFUE și să verifice dacă cele patru condiții amintite de UTVA GAMING ARDENT sunt îndeplinite în speță.
- 67 Problema dacă ajutorul este selectiv, afectează concurența sau schimburile comerciale intra-Uniunea Europeană necesită, mai întâi, să se stabilească dacă există într-adevăr o comparabilitate a prestațiilor între întreprinderi care se află în concurență pe aceeași piață. Instanța face trimitere la dezvoltările efectuate în cadrul primului motiv.
- 68 Trebuie să se examineze în special dacă poziția pe piață a întreprinderii beneficiare este consolidată sau, cel puțin, menținută în raport cu concurenții săi¹¹. État belge a arătat (a se vedea supra) că, date fiind scopurile filantropice urmărite de Loterie nationale, rata de redistribuire ar fi în mod semnificativ diferită pentru jocurile de loterie (rată redusă de returnare jucător: între 50 și 60 %) în raport cu celelalte jocuri de noroc (rată mare de returnare: 95 % și mai mult). Instanța ridică în special problema dacă acest element trebuie luat în considerare, din moment ce nu este cert că scutirea fiscală consolidează capacitățile financiare proprii ale Loterie nationale și, prin urmare, capacitatea sa de a se impune pe o piață concurențială. Cu toate acestea, măsura de scutire fiscală permite Loterie nationale să nu repercuteze TVA-ul asupra consumatorilor-jucători finali.
- 69 Trebuie ridicată în special problema dacă articolul 135 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112 și marja largă de apreciere pe care această dispoziție o

¹⁰ Papadamaki, I., „Introduction” în Les aides d’État de nature fiscale en droit de l’Union européenne, ediția I, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 21-62.

¹¹ L. VOGEL, „Chapitre 1 – Aide prohibée”, în Traité de droit économique, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 752.

recunoaște statelor membre pentru a scuti o formă de joc de noroc în timp ce o altă formă de joc nu este scutită, este de natură să influențeze definirea unui ajutor de stat în contextul jocurilor de noroc și pariurilor.

- 70 Se pune astfel o dificultate de interpretare a dreptului Uniunii. Prin urmare, este necesar să se adreseze Curții de Justiție a cincea și a șasea întrebare preliminară.

DOCUMENT DE LUCRU