

Дело C-73/23**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

10 февруари 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunal de première instance de Liège (Белгия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

30 януари 2023 г.

Жалбоподател:

Chaufontaine Loisirs SA

Отвeтник:

État belge

1. Предмет и обстоятелства по спора:

- 1 Законът от 1 юли 2016 г. облага с ДДС по-специално онлайн хазартните игри, т.е. предлаганите по електронен път хазартни игри, като отменя по отношение на тях режима на освобождаване, от който се ползват хазартните игри, както и общо лотариите.
- 2 Вследствие на това Cour constitutionnelle (Конституционен съд) е сезиран с жалба за отмяна на тази специална дерогация на основание нарушение на вътрешноправните правила за компетентност и неспазване по-конкретно на принципа на данъчна неутралност, залегнал в директивата за ДДС, доколкото законът създава разлика между режимите за облагане с ДДС, приложими към онлайн игрите и залаганията, от една страна, и към „физическите“ игри и залагания, както и към онлайн и „физическите“ лотарии, от друга страна.
- 3 Cour constitutionnelle (Конституционен съд) приема твърденията във връзка с изтъкнатото като основание за отмяна нарушение на вътрешноправните правила за компетентност и преценява, че другите основания, и по-

конкретно това, че е нарушен принципът на данъчна неутралност, следва да се оставят без разглеждане, тъй като те не би могло те да доведат до по-широка отмяна.

- 4 Вследствие на това Cour constitutionnelle (Конституционен съд) отменя спорните разпоредби от Закона от 1 юли 2016 г., считано от 21 май 2018 г., като уточнява, че данъкът, платен за периода 1 юли 2016 г.—21 май 2018 г., се запазва с оглед на бюджетните и административните затруднения, които би причинило възстановяването му (вж. [решения от 22 март 2018 г., 34/2018](#) и от [8 ноември 2018 г., 155/2018](#)).
- 5 Жалбоподателят управлява онлайн казино. Той иска да му бъде възстановена сумата от 640 478, 825 евро като главница, която е внесъл като ДДС за проведените между 1 юли 2016 г. и 22 май 2018 г. онлайн игри и залагания.
- 6 С решение от 1 декември 2020 г. администрацията отхвърля този иск за възстановяване, по съображение че не са изпълнени условията за предявяването му.
- 7 Вследствие на това жалбоподателят сезира запитващата юрисдикция.

2. Посочени разпоредби:

Договорът за функционирането на Европейския съюз

- 8 Член 267 гласи :

„Съдът на Европейския съюз е компетентен да се произнася преюдициално относно:

- а) тълкуването на настоящия договор;
- б) валидността и тълкуването на актовете на институциите, органите, службите или агенциите на Съюза.

[...]

Когато такъв въпрос е повдигнат по висящо дело пред национална юрисдикция на дадена държава, чиито решения не подлежат на обжалване съгласно националното право, тази юрисдикция е длъжна да сезира Съда на Европейския съюз.

[...]“.

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

9 Член 135, параграф 1, буква и) има следния текст:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

и) залагането, лотариите и другите форми на хазарт при условията и ограниченията, постановени от държавите членки;

[...]“.

3. Доводи на страните:

A. *Жалбоподателят*

- 10 Жалбоподателят поддържа най-напред, че спорният ДДС е начислен в нарушение на принципа на данъчна неутралност, който е залегнал в Директивата за ДДС. По-нататък той възразява срещу запазването за съответния период на последиците от отменения закон.
- 11 Жалбоподателят оспорва разликата в третирането на продуктите (сред които са лотариите), предлагани онлайн от Loterie nationale (Национална лотария) (освободени от ДДС), и игрите и залаганията, предлагани от различни частни икономически оператори (подлежащи на облагане с ДДС).
- 12 Жалбоподателят уточнява, че хазартните и лотарийните игри са в конкуренция на един и същ пазар. От друга страна, той подчертава, че Loterie Nationale предлага на своята интернет страница широка гама от лотарии, игри и залагания, сходни с игрите, предлагани от другите онлайн оператори, че това сходство се потвърждава от научната литература, по-конкретно що се отнася до пристрастяването към тези игри. Накрая изтъква, че рекламата на Loterie Nationale е много агресивна поради липсата на контрол по отношение на последната.
- 13 Жалбоподателят цитира различни решения на Съда, сред които и припомнящото обхвата на принципа на данъчна неутралност решение от 27 юни 2019 г., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie и др. (C-597/17, EU:C:2019:544):

„28. На второ място, държавите членки трябва да спазват принципа на данъчен неутралитет, който не допуска сходни доставки на услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС (решение от 27 април 2006 г.,

Solleveld u Van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 и C-444/04, EU:C:2006:257, т. 39 и цитираната съдебна практика).

[...]

47. Този принцип не допуска подобни стоки или услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да се третираат по различен начин за целите на ДДС (решения от 11 септември 2014 г., К, C-219/13, EU:C:2014:2207, т. 24 и от 9 март 2017 г., *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, т. 30)“.

- 14 От това той прави извод, че тази разлика в третирането нарушава принципа на неутралност, доколкото тези две услуги са сходни, защото:
- имат аналогични характеристики и задоволяват едни и същи нужди на потребителя съгласно критерий за сходство при използването,
 - съществуващите различия не влияят съществено върху решението на средния потребител да избере едната или другата услуга.
- 15 По-нататък жалбоподателят упреква *État belge* (белгийската държава), че запазва последиците от отмяната за периода от 1 юли 2016 г.—21 май 2018 г. Той припомня пред администрацията, че в решение от 27 юни 2019 г., *Belgisch Syndicaat van Chirograхie* и др. (C-597/17, EU:C:2019:544), Съдът е постановил, че „национална юрисдикция не може да приложи национална разпоредба, която я оправомощава да остави в сила някои последици от отменен акт, за да запази временно действието на национални разпоредби“.
- 16 Запазването за минал период на последиците от отменените от Конституционния съд разпоредби не преследва легитимна цел, нито отговаря на изискванията на общия интерес, които единствени могат да оправдаят намесата на принципно равнище. Освен това тази намеса е непропорционална, доколкото нарушава съществуващия баланс между интересите на заинтересованите страни.
- 17 Съгласно практиката на Съда невъзможността за данъчнозадълженото лице да получи възстановяване на ДДС, платен на държавата в резултат на нарушение на правото на Европейския съюз, съставлява намеса, която не преследва легитимна цел, не е пропорционална и нарушава правото на собственост, прогласено в член 1 от Първия допълнителен протокол към Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи.

Б. Белгийската държава

- 18 Белгийската държава счита, че лотариите не са сходни с онлайн хазартните игри и затова принципът на данъчна неутралност не е нарушен.

- 19 Според нея лотариите са категория, отделна от хазартните игри, по-конкретно по следните причини:
- В белгийското право Loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs (Закон от 7 май 1999 г. за хазартните игри, залаганията, игралните заведения и защитата на участниците в игрите) не се прилага по отношение на лотариите, защото по силата на член 3bis от този закон те са изрично изключени от законодателя от приложното му поле. Лотариите се уреждат от Loi du 31 décembre 1851 sur les loteries (Закон от 31 декември 1851 г. за лотариите) и Loi du 22 juillet 1991 relative à la Loterie nationale (Закон от 22 юли 1991 г. за Националната лотария).
 - Loterie nationale е публичноправна организация, която съгласно белгийското право има законов монопол върху организирането на лотариите. Предметът на дейност на Loterie nationale включва обаче и организирането на хазартни игри и на залагания във всичките им форми.
 - Контрол върху хазартните игри и залаганията, предлагани онлайн от частноправните икономически оператори, осъществява Commission des jeux de hasard (Комисия по хазартните игри). Loterie nationale е под контрола на белгийската държава. Loterie nationale трябва в частност да сключва договор за управление с белгийската държава (член 14 от Закона от 19 април 2002 г.). Този договор за управление възлага на Loterie nationale, субект, действащ в обществен интерес, различни задължения. В него се уточнява, че на Loterie nationale се възлага организирането на лотарии, състезания, хазартни игри и залагания в общ интерес и с търговски методи (вж. член 3, параграф 3 от Закона от 19 април 2002 г.).
 - Договорът за управление определя реда и условията за изчисляване и заплащане на монополната рента, на специалните вноски и на процента от печалбата, който се удържа преди годишното данъчно облагане:
 - за финансиране на програмите за подпомагане на развиващите се страни („субсидии от Loterie nationale“),
 - за определени от Conseil des Ministres (Министерски съвет) общественополезни цели,
 - и за годишната дотация, предоставяна на Caisse nationale des calamités (Националната каса за природни бедствия), Fondation Roi Baudouin (Фондация Крал Бодуен) и на Fonds belge de survie (Белгийски фонд за прехрана).
 - Правната уредба на Loterie nationale предвижда различни мерки за защита на лицата (информирание на широката общественост за реалните шансове за печалба за всеки вид от предлаганите продукти, организиране на

информационни кампании за икономическите, социалните и психологическите рискове, свързани с хазартната зависимост).

- От друга страна според белгийската държава процентът на разпределяне на печалбите — представляващ изплащаният на участниците в игрите дял от паричните постъпления от всички залагания — е доста по-различен при лотарийните игри (нисък процент на възвръщаемост за участника в игрите: между 50 и 60 %) в сравнение с другите хазартни игри (висок процент на възвръщаемост: 95 % и повече).
- 20 Белгийската държава припомня дискреционната власт на държавите членки да освобождават от ДДС определени категории игри и да облагат с него други.
 - 21 Що се отнася до запазването на последиците от отмененото законодателство, жалбоподателят прави, според данъчната администрация, непълен прочит на диспозитива на решение от 27 юни 2019 г., *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* и др. (C-597/17, EU:C:2019:544), който гласи следното: „национална юрисдикция не може да приложи национална разпоредба, която я оправомощава да остави в сила някои последици от отменен акт, за да запази временно действието на национални разпоредби, които е установила за несъвместими с Директива 2006/112, до привеждането им в съответствие с тази директива с цел, от една страна, да се ограничат рисковете от липсата на правна сигурност в резултат от обратното действие на отмяната, и от друга страна, да се избегне прилагането на национален режим, предхождащ посочените разпоредби, който е несъвместим с упоменатата директива“ (почертаното е от данъчната администрация).
 - 22 В случая обаче *Cour constitutionnelle* (Конституционен съд) отменя спорните разпоредби поради нарушение на вътрешноправни норми, а не защото ги е обявил за несъвместими с Директивата за ДДС.
 - 23 Данъчната администрация поддържа, че отменените от *Cour constitutionnelle* (Конституционен съд) разпоредби не представляват несъответстващо транспониране на Директивата за ДДС.

4. Съображения на първоинстанционния съд:

А. Първото основание, изведено от принципа на данъчна неутралност

- 24 В решение от 27 юни 2019 г., *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* и др. срещу *Ministerraad* (C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, т. 28 и т. 47), Съдът припомня обхвата на принципа на данъчна неутралност:

„На второ място, държавите членки трябва да спазват принципа на данъчен неутралитет, който не допуска сходни доставки на услуги, които

следователно са в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС (решение от 27 април 2006 г., Solleveld и Van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 и C-444/04, EU:C:2006:257, т. 39 и цитираната съдебна практика).

[...]

Този принцип не допуска подобни стоки или услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин за целите на ДДС (решения от 11 септември 2014 г., К, C-219/13, EU:C:2014:2207, т. 24 и от 9 март 2017 г., Охусуре Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, т. 30)“.

- 25 В заключението, представено по дело The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:464, т. 19), генералният адвокат Szpunar обобщава принципа на неутралност в контекста на освобождаването на хазартните игри както следва: „В решение Rank Group Съдът приема, че различното третиране, що се отнася до ДДС, на две доставки на услуги, които са идентични или сходни от гледна точка на потребителя и задоволяват едни и същи негови нужди, е достатъчно, за да се приеме, че е нарушен принципът на данъчен неутралитет в контекста на освобождаването на хазартни игри, предвидено в член 135, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС. Следователно въпросът дали разглежданата дейност представлява „залагане, лотарии и други форми на хазарт“, зависи от пазарно ориентиран подход: ако клиентите разглеждат услугите като сходни, те трябва да се облагат еднакво“.
- 26 Член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 предоставя на държавите членки широка свобода на преценка във връзка с освобождаването или облагането на хазартните игри, тъй като им разрешава да определят условията и ограниченията, които могат да се наложат във връзка с ползването от това освобождаване. Предоставената на държавите членки и предвидена в посочената разпоредба възможност да определят условията и ограниченията за освобождаване от ДДС им позволява да освобождават от този данък само някои форми на хазарт.
- 27 В решение от 24 март 1994 г., Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, т. 60 и 61), постановено във връзка със свободното предоставяне на услуги, Съдът посочва: „На следващо място трябва да се отбележи, че с оглед на значителния размер на сумите, които могат да се събират чрез тях, и на печалбите, които могат да предложат на участниците, най-вече когато са организирани в големи мащаби, лотариите крият висок риск от нарушения и измами. Освен това те подбуждат към разточителност, което може да има неблагоприятни последици за отделната личност и за обществото. И накрая, макар този мотив сам по себе си да не може да се разглежда като обективна обосновка, не е без значение да се посочи, че лотариите могат участват в значителна степен във финансирането на дейности с нестопанска цел или

в общ интерес, като например социални инициативи, благотворителност, спорт или култура.

Тези особености са основание националните органи да разполагат с достатъчна свобода на преценка, за да определят изискванията, свързани със защитата на играчите, и по-общо, предвид социалните и културните особености на всяка държава членка, със защитата на обществения ред, както по отношение на правилата за организация на лотариите и обема на залаганията, така и на използването на получаваните от тях печалби“.

28 В определение от 18 май 2021 г., *Fluctus* и др. (C-920/19, непубликувано, EU:C:2021:395), постановено също във връзка със свободното предоставяне на услуги, Съдът постановява: „Член 56 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска двойствен режим за организиране на пазара на хазартни игри на единственото основание, че рекламните практики на притежателя на монопола върху лотариите и хазарта в казината целят да стимулират активното участие в игрите, по-конкретно като ги представят като обикновена дейност, като им придават положителен образ, тъй като събраните приходи се използват за дейности от общ интерес или пък като увеличават притегателната сила на игрите посредством съблазнителни рекламни послания, примамаващи с големи печалби“.

29 В решение от 10 ноември 2011 г., *The Rank Group* (C-259/10 и C-60/10, EU:C:2011:719, т. 49—51), постановено този път във връзка с ДДС, Съдът припомня, от друга страна, що се отнася до сходството между бинго игрите и монетните игрални автомати: „От изложеното следва, че разликите в правния режим, посочени от запитващите юрисдикции, са без значение за преценката дали съответните игри са сходни.

Този извод не се поставя под въпрос с факта, че в някои изключителни случаи Съдът е признал, предвид особеностите на съответните сектори, че различията в регулаторната рамка или в правния режим на доставките на разглежданите стоки или услуги — като например дали разходът за дадено лекарство подлежи на възстановяване или дали доставчикът е длъжен да предоставя универсална услуга — могат да създадат разлика в очите на потребителя от гледна точка на задоволяването на собствените му потребности (вж. решение от 3 май 2001 г. по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 27, както и решение от 23 април 2009 г. по дело *TNT Post UK*, C-357/07, Сборник, стр. I-3025, точки 38, 39 и 45).

С оглед на предходните съображения на първия въпрос, буква а) по дело C-259/10 и на първия въпрос по дело C-260/10 следва да се отговори, че когато е налице различно третиране на две хазартни игри от гледна точка на освобождаването от ДДС съгласно член 13, Б, буква е) от Шеста директива, принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкува в смисъл, че не е необходимо да се отчита обстоятелството, че тези две игри попадат в

различни лицензионни категории и за тях се прилагат различни правни режими в областта на контрола и регулирането“.

- 30 В решение от 10 юни 2010 г., *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333), постановено във връзка с ДДС, този път Съдът припомня: „35. Действително този принцип не би могъл да се тълкува в смисъл, че забранява дадена форма на хазарт да бъде освободена от ДДС, докато в същото време друга форма на игра не е освободена, стига обаче двете форми на игра да не са в конкуренция помежду си, тъй като в противен случай член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 и широката свобода на преценка, призната от тази разпоредба на държавите членки, биха се оказали лишени от всякакво полезно действие“.
- 31 В случая, с оглед на анализа на практиката на Съда, възниква трудност при тълкуването на правото на Съюза, която оправдава поставянето на първите два преюдициални въпроса.
- 32 Тези въпроси са по-широки от първия въпрос, поставен на 18 ноември 2022 г. от същия *Tribunal de première instance de Liège* (Първоинстанционен съд Лиеж, Белгия) (дело C-741/22) относно разликата в третирането между онлайн лотариите, предлагани от *Loterie nationale*, и другите онлайн хазартни игри, предлагани от частни оператори.
- 33 Настоящото преюдициално запитване се отнася до разликата в третирането между хазартните игри, предлагани онлайн, и, от една страна, хазартните игри, които не са предлагани онлайн (първият въпрос), и от друга страна, лотариите, предлагани онлайн или не (вторият въпрос).

Б. Второто основание, отнасящо се до запазването на последиците от отменения закон

- 34 Видно от изложеното от страните, тълкуването на правото на Съюза поставя затруднения в няколко отношения.
- 35 Най-напред, в решение от 27 юни 2019 г., *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* и др. (C-597/17, EU:C:2019:544, т. 59 и 60), Съдът припомня условията, при които държава членка може да запази последиците от разпоредба, която противоречи на правото на Съюза:

„Действително, дори да се предположи, че императивни съображения за правна сигурност могат да доведат по изключение до временно отлагане на последиците, свързани с неприлагането на национално право, противоречащо на пряко приложима норма на правото на Съюза, подобно отлагане трябва незабавно да се изключи в случая, тъй като запитващата юрисдикция не е изложила конкретни обстоятелства, годни да установят наличието на ясно изразени рискове, свързани с липсата на правна сигурност

(вж. по аналогия решение от 8 септември 2010 г., Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, т. 67).

По-специално, бланкетното изтъкване на бюджетни и административни затруднения, които биха могли да произтекат от отмяната на оспорваните в главното производство разпоредби, не би могло да бъде достатъчно, за да се открий наличието на императивни съображения за правна сигурност (вж. по аналогия решения от 18 октомври 2012 г., Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, т. 44 и от 10 април 2014 г., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, т. 111)“.

- 36 В случая, ако се установи, че отмяната на освобождаването от ДДС единствено по отношение на онлайн хазартните игри действително нарушава принципа на неутралност в областта на ДДС (вж. първото основание), възниква въпросът дали последиците от тази отмяна не са запазени в разрез с правото на Съюза, доколкото те са запазени „с оглед на бюджетните и административните затруднения, които би причинило възстановяването на вече платения данък“, независимо че отмяната произтича от нарушение на вътрешноправни норми, а не на правото на Съюза.
- 37 По-нататък, в решение от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), Съдът постановява, че „[к]огато [...] дадена държава членка [...] тълкува неправилно националното си законодателство, в резултат на което някои доставки на стоки или услуги, които съгласно националния закон е трябвало да бъдат освободени [...], са били обложени със стандартна ставка, основните принципи на право[то на Съюза], включително и [принципът] на данъчен неутралитет се прилагат така, че да предоставят на икономическия оператор, който е осъществил тези доставки на стоки и услуги, право да си върне неправилно събраните от него суми за същите доставки на стоки или услуги“.
- 38 По настоящото дело следва да се постави въпросът дали данъкоплатецът има и право на възстановяване на данъка, запазен в нарушение на Директивата за ДДС и на принципа на данъчна неутралност.
- 39 И накрая, доколкото спорната отмяна на освобождаването от ДДС е отменена поради нарушение на вътрешноправни норми, се налага да се установи и това дали в качеството си на „национална юрисдикция на дадена държава, чиито решения не подлежат на обжалване съгласно националното право“, Cour constitutionnelle (Конституционен съд) въпреки всичко е бил длъжен да отправи запитване до Съда съгласно член 267, трета алинея ДФЕС.
- 40 По тези пунктове първоинстанционният съд поставя петия, четвъртия и третия въпроси.

5. Преюдициални въпроси:

41 Първоинстанционният съд поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

- 1) Допускат ли член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и принципът на данъчна неутралност държава членка да изключи от обхвата на предвиденото в тази разпоредба освобождаване единствено хазартните игри, предлагани по електронен път, докато хазартните игри, които не са предлагани по електронен път, остават освободени от ДДС?
- 2) Допускат ли член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и принципът на данъчна неутралност държава членка да изключи от обхвата на предвиденото в тази разпоредба освобождаване единствено хазартните игри, предлагани по електронен път, но не и лотариите, които остават освободени от ДДС, без значение дали са предлагани или не по електронен път?
- 3) Допуска ли член [2]67, трета алинея от Договора за функционирането на Европейския съюз върховна юрисдикция да реши да запази последиците от вътрешноправна разпоредба, която тя отменя поради нарушение на вътрешното право, без да се произнася по нарушението на правото на Съюза, което също е изтъкнато пред нея, и следователно без да постави преюдициалния въпрос за съвместимостта на тази вътрешноправна разпоредба с правото на Европейския съюз, нито да отправи запитване до Съда относно условията, при които би било възможно да реши да запази последиците от тази разпоредба, въпреки несъвместимостта ѝ с правото на Съюза?
- 4) В случай че отговорът на един от предходните въпроси е отрицателен, възможно ли е било Cour constitutionnelle (Конституционен съд) да запази, с оглед на бюджетните и административните затруднения, които би причинило възстановяването на вече платения данък, вече настъпилите последици на разпоредбите, които е отменил поради несъвместимостта им с националните правила за разпределяне на компетентността, при положение че тези разпоредби са несъвместими и с Директива за ДДС 2006/112/ЕО на Съвета?
- 5) В случай че отговорът на предходния въпрос е отрицателен, възможно ли е на данъчнозадълженото лице да бъде възстановен ДДС, който то е платило върху действителния брутен марж на предлаганите от него игри и залагания, и то въз основа на разпоредби, несъвместими с Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно

общата система на данъка върху добавената стойност и с принципа на данъчна неутралност?

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ