

## Дело C-741/22

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

2 декември 2022 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Tribunal de première instance de Liège (Белгия)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

18 ноември 2022 г.

**Жалбоподатели:**

Casino de Spa SA и др.

**Отвeтник:**

État belge (SPF Finances)

**I. Предмет на главното производство**

- 1 Двадесет и седем дружества, учредени по белгийското право, сред които и Casino de Spa SA, които заедно съставляват „групата за целите на ДДС“ GAMING ARDENT и които вследствие на това са разглеждани като едно задължено по ДДС лице, извършват дейност в областта на онлайн игрите. Белгийски федерален закон от 2016 г. отменя освобождаването от ДДС, с което се ползват предлаганите по електронен път хазартни игри. Белгийският Cour constitutionnelle (Конституционен съд) отменя този закон с решение от 22 март 2018 г., като обявява, че той противоречи на правилата за разпределяне на компетентности между État fédéral belge (белгийската федерална държава) и регионите (член 177 от белгийската конституция). Същевременно обаче той решава да запази последиците на отменените законови разпоредби по отношение на вече платените данъци за периода 1 юли 2016 г. — 21 май 2018 г. с оглед на бюджетните и административните затруднения, които би причинило възстановяването на тези данъци. Групата за целите на ДДС GAMING ARDENT (наричана по-нататък и „UTVA GAMING ARDENT“ или „жалбоподателят“) счита, че запазването на посочените последици противоречи на принципа на неутралитет на ДДС,

доколкото другите хазартни игри са освободени, както и на други разпоредби от правото на Съюза, сред които и забраната за държавни помощи. Предмет на делото в главното производство е жалба, подадена от тази група за целите на ДДС, за отмяна на едно решение на белгийската данъчна администрация за облагане с ДДС на дейностите, извършвани от тази група за целите на ДДС, в областта на онлайн игрите през посочения период.

## **II. Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

- 2 Tribunal de première instance de Liège (първоинстанционен съд, Лиеж, Белгия) преценява, че за да може да се произнесе по делото в главното производство, трябва да сезира Съда на Европейския съюз на основание член 267 ДФЕС с въпроси относно (1) тълкуването на принципа на данъчен неутралитет по отношение на облагането с ДДС на онлайн игрите и освобождаването от ДДС на другите хазартни игри, (2) ограничаването на последиците във времето от отмяната на закон, който евентуално противоречи на правото на Съюза, и (3) тълкуването на забраната за държавни помощи, приложена към разликата в третирането на различните видове хазартни игри от гледна точка на ДДС.

## **III. Преюдициалните въпроси**

1) Трябва ли член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 относно общата система на данъка върху добавената стойност и принципът на неутралитет да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да третира по различен начин онлайн лотариите, предлагани от публичноправната организация Loterie nationale, които са освободени от данък върху добавената стойност, и другите, предлагани от частни оператори хазартни игри онлайн, които подлежат на облагане с данък върху добавената стойност, ако се приеме, че става въпрос за предоставяне на сходни услуги?

2) В рамките на отговора на предходния въпрос трябва ли националният съд, за да установи дали става въпрос за две сходни категории, които са в конкуренция помежду си и е необходимо да бъдат третирани по еднакъв начин по отношение на данъка върху добавената стойност, или става въпрос за отделни категории, за които е допустимо различно третиране, да има предвид само обстоятелството дали двете форми на игри са или не са в конкуренция помежду си от гледна точка на средния потребител — в смисъл, че услугите са сходни, когато имат аналогични характеристики и задоволяват едни и същи нужди на потребителя съгласно критерия за сходство при използването и когато съществуващите различия не влияят съществено върху решението на средния потребител да избере едната или другата услуга (критерий за взаимозаменяемост) — или трябва да има предвид други критерии като например наличието на дискреционно

правомощие на държавата членка да освобождава определени категории игри, а да облага други с ДДС, принадлежността на лотариите към отделна категория игри, посочена в член 135, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС, различната правна уредба, приложима към Loterie nationale и към другите хазартни игри, различните контролни органи или обществените цели и целите за защита на участниците в игрите, преследвани от приложимото към Loterie nationale законодателство?

3) Трябва ли принципът за лоялно сътрудничество, прогласен в член 4, параграф 3 от Договора за Европейски съюз, във връзка с член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз, разпоредбите на Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност и евентуално принципът на ефективност да се тълкуват в смисъл, че допускат конституционният съд на държава членка въз основа на общо позоваване на „бюджетните и административните затруднения, които би причинило възстановяването на вече платените данъци“, по собствена инициатива и без да отправи преюдициално запитване на основание член 267 ДФЕС, въз основа на вътрешноправна разпоредба, в случая член 8 от Loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle (Специален закон от 6 януари 1989 г. за Конституционния съд), да запази действието за минал период на национални разпоредби в областта на данъка върху добавената стойност, за които е установено, че противоречат на националната конституция и които са отменени на това основание, и чието несъответствие с правото на Съюза е изтъкнато и в подкрепа на жалбата за отмяна пред националния съд, без обаче това оплакване да е разгледано от последния, като по този начин напълно лишава данъчнозадължените лица от правото на възстановяване на ДДС, събран в нарушение на правото на Съюза?

4) При отрицателен отговор на предходния въпрос, задължават ли същите разпоредби и принципи — тълкувани по-специално с оглед на решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer, C-309/06, съгласно което основните принципи на общностното право, включително и този на данъчен неутралитет, предоставят на икономическия оператор, който е осъществил доставки на стоки и услуги, право да си върне неправилно събраните от него суми за същите доставки на стоки или услуги (решение от 10 април 2008 г., Marks & Spencer, C-309/06) — съответната държава членка да възстанови на данъчнозадължените лица ДДС, събран в нарушение на правото на Съюза, когато, както в случая, това нарушение би произтекло впоследствие от решение на Съда, с което в отговор на преюдициални въпроси се обявява, от една страна, несъответствието на отменените национални разпоредби с Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, и от друга страна, несъответствието с правото на Съюза на решението на Cour constitutionnelle (Конституционен съд) за запазване на действието за минал период на отменените от него разпоредби?

5) Създава ли въведеното с членове 29, 30, 31, 32, 33 и 34 от Loi-programme du 1er juillet 2016 (Програмен закон от 1 юли 2016 г.) — които са отменени с решение № 34/2018 от 22 март 2018 г. на Cour constitutionnelle (Конституционен съд), но чиито последици се запазват след тази дата по отношение на вече платените данъци за периода от 1 юли 2016 г. до 21 май 201[8] г. — различно третиране между лотариите, независимо дали са традиционни или онлайн, и другите игри и залагания онлайн селективно предимство в полза на операторите на тези лотарии, и следователно помощ, предоставена от белгийската държава или чрез ресурси на белгийската държава, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията, като поставя в по-благоприятно положение определени предприятия, и която е несъвместима с вътрешния пазар по смисъла на член 107 от Договора за функционирането на Европейския съюз?

6) При утвърдителен отговор на предходния въпрос възможно ли е — въз основа на произтичащото по-конкретно от решение от 5 октомври 2006 г., *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, задължение на държавите членки да защитят правата на лицата, засегнати от неправомерното предоставяне на съответната помощ, принципа на лоялно сътрудничество и основните принципи на общностното право, включително и принципа на данъчен неутралитет, които предоставят на икономическия оператор, осъществил доставки на стоки и услуги, право да си върне неправилно събраните от него суми за същите доставки на стоки или услуги (Решение от 10 април 2008 г., *Marks & Spencer*, C-309/06) — данъчнозадължените лица, начислили ДДС на основание на неправомерната държавна помощ, да си върнат равностойността на платения данък под формата на обезщетение за поправка на претърпяната вреда?

#### IV Правната уредба

##### A. *Посочени разпоредби от правото на Съюза*

##### *Договорът за функционирането на Европейския съюз*

#### 3 Член 107, параграфи 1 и 3 ДФЕС :

„1. Освен когато е предвидено друго в Договорите, всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар.

[...]

3. За съвместими с вътрешния пазар могат да се приемат:

в) помощите, които имат за цел да улеснят развитието на някои икономически дейности или на някои икономически региони, доколкото тези помощи не засягат по неблагоприятен начин условията на търговия до степен, която противоречи на общия интерес;

[...]“.

4 Член 108, параграф 3 ДФЕС :

„3. Комисията следва да бъде информирана в разумен срок, който да ѝ даде възможност да представи своето становище по отношение на всякакви планове за предоставянето или изменението на помощта. Ако тя счита, че такъв план е несъвместим с вътрешния пазар, като се позовава на член 107, тя без забавяне започва процедурата, предвидена в параграф 2. Заинтересованата държава членка не може да започне прилагането на предложените мерки, докато тази процедура не доведе до постановяването на окончателно решение.“

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

5 Член 135, параграф 1, буква и):

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

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

[...]“.

## **В. Посочени национални разпоредби**

**Loi spéciale sur la Cour constitutionnelle du 6 janvier 1989 (Специален закон за Конституционния съд от 6 януари 1989 г.)**

6 Член 9 от него предвижда :

„1. Постановените от Конституционния съд решения за отмяна се ползват с абсолютна сила на пресъдено нещо от обнародването им в Moniteur belge.

параграф 2. Постановените от Конституционния съд решения, с които се отхвърлят жалбите за отмяна, са задължителни за съдилищата по отношение на разрешените в тези решения правни въпроси.“

7 Член 8 от този закон гласи :

„Когато жалбата е основателна, Конституционният съд отменя изцяло или частично закона, декрета или посочената в член 134 от Конституцията норма, предмет на жалбата.

Когато Конституционният съд прецени за необходимо, той посочва с обща разпоредба последиците от отменените разпоредби, които следва да се считат за окончателни или които се запазват временно за определен от него срок.“

### **Code de la taxe sur la valeur ajoutée (Кодекс за данъка върху добавената стойност)**

- 8 Член 44, параграф 3, точка 13 от Кодекса за данъка върху добавената стойност (в редакцията, в която е в сила от 1 юли 2016 г. до 21 май 2018 г.):

*„Освободени от данък са и:*

*[...]*

*13.*

*a) лотариите*

*b) другите форми на хазарт, с изключение на предоставяните по електронен път като посочените в член 18, параграф 1, алинея 2, точка 16;*

*[...]“*

### **Loi-programme du 1er juillet 2016 (Програмен закон от 1 юли 2016 г.)**

- 9 Членове 29, 31 и 34 от него предвиждат следното:

*„Член 29. В член 1 от Кодекса за данъка върху добавената стойност [...] се добавя нов параграф със следния текст :*

*„параграф 14. За целите на прилагането на настоящия кодекс:*

*1. „хазартни игри“ означава:*

*a) игрите, независимо от тяхното наименование, които дават шанс за печалба на награди или премии в пари или в натура, и при които участниците в игрите не могат да се намесват нито в началото, нито по време, нито в края на играта, и печеливишите се определят чрез жребий или на друг случаен принцип;*

*b) игрите, независимо от тяхното наименование, които дават на участниците в състезание независимо от неговия характер, шанса да спечелят награди или премии в пари или в натура, освен ако състезанието*



не приключва със сключването на договор между спечелилите и организатора на състезанието;

2° „лотарии“: всяко обстоятелство, което чрез придобиването на лотарийни билети дава възможност за състезаване за наградите или за премиите в пари или в натура, в което печелившите се определят чрез жребий или на друг случаен принцип, върху който те не могат да окажат никакво влияние“.

[...]

Член 31. В член 44, параграф 3 от същия Кодекс [...] точка 13 се заменя със следния текст:

„13° а) лотарии;

б) други хазартни игри, с изключение на доставяните по електронен път като посочените в член 18, параграф 1, алинея 2, т. 16;“.

[...]

Член 34. Настоящата глава влиза в сила на 1 юли 2016 г.“.

**Loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et de la gestion de la Loterie nationale (Закон от 19 април 2002 г. за рационализиране на дейността и на управлението на Националната лотария)**

10 Член 6 от него гласи :

„Параграф 1. Предмет на дейност на публичноправното акционерно дружество Loterie nationale е :

1. организиране в общ интерес и с търговски методи на държавни лотарии във формите и съгласно общите условия, определени от Краля по предложение на министъра;

2. организиране в общ интерес и с търговски методи на хазартни игри и на залагания във формите и съгласно общите условия, определени в съответните разпоредби от Закона от 7 май 1999 г. за хазартните игри, залаганията, игралните заведения и защитата на участниците в игрите, включително и наредбите за неговото прилагане и в съответствие с договора за управление по член 14;

3. организиране на всички форми на състезания съгласно общите условия, определени от Краля по предложение на министъра.“

## V. Представяне на фактите и на главното производство

- 11 Дружествата, които са част от групата за целите на ДДС — GAMING ARDENT, извършват дейност в областта на игрите онлайн. Тази дейност е освободена от ДДС.
- 12 Членове 29—34 от Програмния закон от 1 юли 2016 г. обаче отменят освобождаването от ДДС на онлайн хазартните игри, различни от лотариите. Вследствие на това посочената дейност започва да се облага с ДДС, докато „класическите“ хазартни игри, както и всички лотарии, продължават да са освободени.
- 13 Cour constitutionnelle (Конституционен съд) е сезиран с жалба за отмяна, от една страна, от предприятията за онлайн хазартни игри, и от друга страна, от Région wallonne (Валонски регион, Белгия). Образованите по жалбите дела са съединени. Тези жалби се отнасят, от една страна, до нарушение на правилата за разпределяне на компетентностите между федералната държава и регионите, установени в член 177 от Конституцията и в Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (Специален закон от 16 януари 1989 г. за финансирането на общностите и регионите), и, от друга страна, нарушение на членове 10, 11 и 172 от Конституцията, разглеждани самостоятелно или във връзка с принципа на неутралитет, прилаган от Съда, и с членове 107 и 108 ДФЕС, както и с членове 401 и 135 от Директивата за ДДС.
- 14 В решението си от 22 март 2018 г.<sup>1</sup> Cour constitutionnelle приема, че:
  - по същество са налице основанията, в рамките на които се твърди наличието на нарушение на член 177 от Конституцията във връзка с член 3, алинея 1, точка 1 от Специалния закон за финансирането;
  - следва да се отменят членове 29 —34 от Програмния закон от 1 юли 2016 г.;
  - другите основания не следва да се разглеждат, тъй като те не биха могли да доведат до по-широка по обхват отмяна;
  - с оглед на бюджетните и административните затруднения, които би причинило възстановяването на вече платените данъци, последиците от отменените разпоредби следва да се запазят окончателно съгласно член 8 от Специалния закон от 6 януари 1989 г. за Конституционния съд.
- 15 С решение от 8 ноември 2018 г.<sup>2</sup> Cour constitutionnelle (Конституционен съд) се произнася по тълкуването, което следва да се даде на неговото решение за отмяна от 22 март 2018 г., и уточнява, че:

<sup>1</sup> Решение от 22 март 2018 г. на Конституционния съд, 34/2018, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)



- обнародването на решението в *Moniteur belge* от 22 май 2018 г. води до отстраняване с обратно действие на отменените разпоредби от правния ред, като те вече не могат да бъдат правно основание за облагане с ДДС на предлаганите по електронен път хазартни игри;
  - вследствие на това запазването с решение № 34/2018 на последиците от членове 29—34 от Програмния закон от 1 юли 2016 г. трябва да се тълкува в смисъл, че последиците от отменените разпоредби, които се запазват, се ограничават до вече платените данъци за периода 1 юли 2016 г. — 21 май 2018 г.
- 16 С оглед на отмяната на разпоредбите за облагане с ДДС на онлайн игрите в периодичната си справка-декларация по ДДС за месец септември 2019 г. жалбоподателят преценява, че платеният в полза на държавния бюджет ДДС през периода 1 юли 2016 г. – 21 май 2018 г. следва да му бъде възстановен.
  - 17 Той вписва тази сума от 29 328 371,20 евро в графа 62 „Други корекции на ДДС в полза на декларатора“.
  - 18 От друга страна, тъй като счита, че поради това за този период той вече няма право на приспадане, той вписва в клетка 61 приспаданията за същия период размер на ДДС, а именно 13 746 969,14 евро. Съгласно тази декларация е налице остатък от 15 581 402,06 евро, който следва да се плати на жалбоподателя от белгийската държава след прихващането.
  - 19 Администрацията оспорва съображенията на жалбоподателя. В протокол от 5 декември 2019 г. тя припомня, че *Cour constitutionnelle* (Конституционен съд) ограничава окончателното запазване на последиците „до вече платените данъци“ и от това тя прави извод, че последните не може да бъдат възстановени на данькоплатците. Затова тя преценява, че сумата от 29 328 370,36 евро, заедно с лихвите, следва да бъде преведена на държавата. Освен това групата за целите на ДДС е осъдена да заплати пропорционална глоба от 2 932 830,00 евро.
  - 20 Подадената по административен ред жалба от жалбоподателя е отхвърлена с изключение на искането за намаляване на размера на глобите. Всъщност определената в размер на 10 % от данъка глоба, чието връщане се иска, е намалена на 10 % от нетния размер на данъка, чието възстановяване е било поискано (т.е. разликата между клетки 62 и 61); тя е намалена до закръглената сума от 1 558 140,00 евро.
  - 21 С жалба от 12 октомври 2020 г. жалбоподателят оспорва решението на данъчната администрация, съгласно което той следва да заплати ДДС, както и глобите и лихвите за забава. Той иска отмяната и/или данъчно облекчение за пълния размер на изискваните от него суми, тъй като е налице нарушение

<sup>2</sup> Решение от 8 ноември 2018 г. на Конституционния съд, 155/2018, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)

на принципа на данъчен неутралитет на ДДС, нарушение на член 107ДФЕС, който забранява държавните помощи, и на правото на възстановяване на недължимо платения ДДС.

- 22 При условията на евентуалност той се позовава на отговорността на белгийската държава за допуснатата грешка от Cour constitutionnelle (Конституционен съд), доколкото запазването на последиците от отменените разпоредби нарушава член 1 от Допълнителния протокол към Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи, който гарантира правото на собственост.
- 23 При условията на евентуалност спрямо предходното той се позовава на отговорността на белгийската държава за допуснатата от законодателя грешка.
- 24 Той иска и отмяната, спирането на изпълнението, опрощаване или най-малкото намаляване глобата.
- 25 État belge (белгийската държава) в лицето на S.P. F. Finances (Федерална данъчна служба, Белгия), счита, че искането е неоснователно и че не може да бъде осъдена да възстанови ДДС.

## **VI. Основни доводи на страните в главното производство**

- 26 Жалбоподателят изтъква три основания: нарушение на принципа на данъчен неутралитет, нарушение на забраната за запазване на действието на отменените от Cour constitutionnelle (Конституционен съд) разпоредби, и нарушение на член 107ДФЕС, който забранява държавните помощи.

### **A. *Нарушение на принципа на данъчен неутралитет***

- 27 UTVA GAMING ARDENT изтъква, че е налице разлика в третирането от гледна точка на ДДС между продуктите (сред които са лотариите), предоставяни онлайн от Loterie nationale (които са освободени от ДДС), и игрите и залаганията<sup>3</sup>, предоставяни онлайн от различни частни икономически субекти (които се облагат с ДДС).
- 28 То цитира различни решения на Съда на Европейския съюз, сред които по-конкретно решение от 27 юни 2019 г.<sup>4</sup>, в което Съдът припомня обхвата на принципа на данъчен неутралитет както следва:

<sup>3</sup> Така както те са определени в отменения член 1, параграф 14 от Кодекса за ДДС, чието действие се запазва от 1 юли 2016 г. до 21 май 2018 г. по силата на решение 155/2018 на Cour constitutionnelle от 8 ноември 2018 г..

<sup>4</sup> 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 третираны 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 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., *Oxisure Belgium*, C- 573/15, EU:C:2017:189, т. 30).“

- 29 От това той прави извод, че тази разлика в третирането нарушава принципа на неутралитет, доколкото двете услуги са сходни, защото:
- имат аналогични характеристики и задоволяват едни и същи нужди на потребителя съгласно критерия за сходство при използването,
  - съществуващите различия не влияят съществено върху решението на средния потребител да избере едната или другата услуга.
- 30 **État belge** (белгийската държава) счита от своя страна, че разликата в третирането между лотариите и хазартните игри онлайн е обоснована, поради което не е налице нарушение на принципа на данъчен неутралитет, защото първите съставляват отделна категория, която не е сходна с другите игри.
- 31 В подкрепа на своето становище **État belge** (белгийската държава) изтъква следните обстоятелства:
- наличието на дискреционни правомощия на държавите членки да освобождават определени категории игри и да облагат други с ДДС;
  - принадлежността на лотариите към отделна категория игри, посочена в член 135, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС;
  - различната правна уредба, която се прилага по отношение на *Loterie Nationale* и на другите хазартни игри;
  - различните контролни органи;
  - обществените цели и целите за защита на участниците в игрите, които преследва приложимото по отношение на *Loterie nationale* законодателство.

***Б. Нарушение на забраната за запазване на отменените от Cour constitutionnelle (Конституционен съд) разпоредби***

- 32 **UTVA GAMING ARDENT** изтъква, че макар запазването на последиците да зависи по принцип от самостоятелната преценка на Cour constitutionnelle (Конституционен съд), това е само при условие, че е спазено приложимото към разглеждания спор и изтъкнато пред него европейско законодателство. Както всеки друг държавен акт, решение на Cour constitutionnelle (Конституционен съд) за запазване на последиците, което нарушава европейското право, е засегнато от правен порок, който дава основание на юрисдикциите да се произнесат по него.
- 33 **État belge** (белгийската държава) застъпва становището, че тъй като запазването на последиците зависи единствено от самостоятелната преценка на Cour constitutionnelle (Конституционен съд), нито първоинстанционният съд, нито страните могат да се произнесат по целесъобразността и мотивите на мярката за уреждане на последиците във времето от решението за отмяна № 34/2018.
- 34 Тя поддържа също така, че тъй като Cour constitutionnelle (Конституционен съд) не се е произнесъл по евентуално нарушение на принципа на данъчен неутралитет в областта на ДДС, силата на пресъдено нещо не се прилага по отношение на този правен въпрос, по който той не се е произнесъл. След като законовите разпоредби са приети в нарушение на правилата за разпределяне на компетентности и след като тези законови разпоредби не представляват неправилно транспониране или нарушение на Директива 2006/112/ЕО, по силата на член 8, алинея 3 от Специалния закон Cour constitutionnelle (Конституционен съд) е бил оправомощен да запази последиците от тези отменени разпоредби. Приемането на това решение не е нито в разрез с постоянната съдебна практика на Съда, нито я нарушава.

***В. Нарушение на член 107 ДФЕС, който забранява държавните помощи***

- 35 **UTVA GAMING ARDENT** припомня, че за да може едно предимство да се счита за държавна помощ, се изискват четири конститутивни елементи :
1. Помощта трябва да е държавна: от една страна, отговорността за помощта трябва да се носи от държавата, и от друга страна, тя трябва да бъде предоставена чрез ресурси на държавата членка;
  2. Икономическото предимство трябва да е селективно, а не общо, т.е. то трябва да поставя в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки;
  3. Помощта трябва да нарушава конкуренцията;

4. Помощта трябва да засяга търговията в рамките на Европейския съюз.
- 36 Според него освобождаването от данък на онлайн услугите на Loterie nationale отговаря и на четирите условия.
- 37 UTVA GAMING ARDENT счита, че става въпрос за помощ от данъчен характер, за която Комисията не е била уведомена по реда на член 108, параграф 3 ДФЕС. Следователно тази помощ е неправомерна.
- 38 Според **État belge** (белгийската държава) правото в областта на ДДС няма връзка с правото в областта на държавните помощи.

## **VII. Представяне на мотивите на преюдициалното запитване**

### **A. По нарушението на принципа на данъчен неутралитет**

- 39 В подадените до Cour constitutionnelle (Конституционен съд) жалби за отмяна са изложени следните основания — нарушение на членове 10, 11 и член 172, алинея 1 от Конституцията, разглеждани самостоятелно или във връзка с член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112/ЕО и с принципа на данъчен неутралитет или с член 107 ДФЕС. Cour constitutionnelle не ги разглежда, „тъй като те не биха могли да доведат до по-широка по обхват отмяна“.
- 40 С оглед на практиката на Съда запитващата юрисдикция си поставя обаче въпроса дали запазването от Cour constitutionnelle (Конституционен съд) на последиците от отменените разпоредби за периода от 1 юли 2016 г. до 21 май 2018 г. е съвместимо с принципа на данъчен неутралитет. Най-напред следва да се разгледа обхватът на принципа на данъчен неутралитет в контекста на лотариите, хазартните игри и залаганията.
- 41 В заключението си, представено на 15 юни 2017 г.<sup>5</sup>, генералният адвокат SZPUNAR обобщава принципа на данъчен неутралитет 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

<sup>5</sup> Заключение на генералния адвокат по дело The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:464, т. 19).

*на хазарт“, зависи от пазарно ориентиран подход: ако клиентите разглеждат услугите като сходни, те трябва да се облагат еднакво“*

- 42 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 неговото приложно 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).
- 43 Loterie nationale е публичноправна организация, която съгласно белгийското право се ползва със законов монопол по отношение на организирането на лотариите. Предметът на дейност на Loterie nationale се включва обаче и организирането на хазартни игри и на залагания във всичките им форми.
- 44 Хазартните игри и залаганията, предлагани онлайн от частноправните икономически оператори, са под контрола на 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.).
- 45 Договорът за управление определя реда и условията за изчисляване и заплащане на монополната рента, на специалните вноски и на процента на печалбата 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) общественополлезни цели,
  - и за годишна дотация, предоставяна на Caisse nationale des calamités (Националната каса за природни бедствия), Fondation Roi Baudouin (Фондация Крал Бодуен) и на Fonds belge de survie (белгийският фонд за оцеляване).
- 46 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 със зависимостта от играта).

- 47 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 значително 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).
- 48 От това белгийската държава прави извод, че лотариите съставляват отделна категория игри на основание член 135, параграф 1, буква и) от Директивата за ДДС.
- 49 UTVA GAMING ARDENT изтъква обстоятелството, че интернет страницата на Loterie nationale предлага игрова среда, сходна с предлаганите на интернет страниците на частноправните дружества за онлайн игри. То изтъква организирането на интернет страницата на Loterie nationale на електронни игри, сходни с електронни игри, предоставяни от другите онлайн оператори. То посочва, накрая, като се позовава на практиката на Съда, че самата белгийска държава, по-специално чрез много агресивната си реклама<sup>6</sup> „води[...] политика за разширяване на предлагането, която може да доведе до разгръщане и насърчаване на хазартните дейности, по-конкретно за увеличаване в максимална степен на постъпващите от тях приходи“<sup>7</sup>.
- 50 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 данъка върху добавената стойност им позволява да освобождават от този данък само някои форми на хазарт.<sup>8</sup>
- 51 В решение от 24 март 1994 г., Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119) Съдът постановява, че характерните особености на лотариите (значителен размер на сумите, които могат да се събират чрез тях и на печалбите, които могат да осигурят на участниците, риск от извършване на измами, подбуждане към разточителност, финансиране на дейности с нестопанска цел или от обществен интерес) са основание националните органи да разполагат с

<sup>6</sup> Вж. допълнителните и обобщените искания, стр. 21 и сл., „станете скандално богат“

<sup>7</sup> Съд на ЕС, Решение от 8 септември 2010 г., Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505), решение относно свободното предоставяне на услуги.

<sup>8</sup> Решение на Съда на ЕС от 10 юни 2010 г., Leo-Libera (C-58/09, EU:C:2010:333).

достатъчна свобода на преценка, за да определят изискванията, свързани със защитата на играчите, и по-общо, като се вземат предвид социалните и културните особености на всяка държава членка, със защитата на общественения ред, както по отношение на правилата за организация на лотариите и обема на залаганията, така и на използването на получаваните от тях печалби. Това решение е постановено в областта на свободното предоставяне на услуги.

- 52 В своето определение от 18 май 2021 г., *Fluctus* и др. (C-920/19, непубликувано, EU:C:2021:395), постановено също така в областта на свободното предоставяне на услуги, Съдът припомня: „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, примамващи с големи печалби.“
- 53 В решение от 10 ноември 2011 г., *The Rank Group* (C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719), постановено този път в областта на ДДС, Съдът припомня, от друга страна, във връзка със сходството между игрите на бинго и монетните игрални автомати, че:

*„49 От изложеното следва, че разликите в правния режим, посочени от запитващите юрисдикции, са без значение за преценката дали съответните игри са сходни.“*

*50 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).*

*51 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.*“

- 54 В решението си от 10 юни 2010 г., *Leo-Libera* (C-58/09, EU:C:2010:333), постановено в областта на ДДС, този път Съдът припомня, че: „35. Действително [...] принцип[ът] [на неутралитет] 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.“
- 55 В случая, с оглед на анализа на практиката на Съда, възниква затруднение при тълкуването на правото на Съюза, която обосновава поставянето на първите два преюдициални въпроси.

***В По нарушението на забраната за запазване на разпоредбите, отменени от Cour constitutionnelle (Конституционен съд)***

- 56 В решението си от 27 юни 2019 г., *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie* и др. (C-597/17, EU:C:2019:544), Съдът припомня по следния начин условията за запазване на разпоредба, която е в противоречие с правото на Съюза, от държава членка:

*„59. 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)“.*

- 57 Ако се установи, че членове 29—34 от Програмния закон от 1 юли 2016 г. действително нарушават принципа на данъчен неутралитет в областта на ДДС (вж. първото основание), следва да се постави въпросът дали точка В.16. от решение № 34/2018 на *Cour constitutionnelle* (Конституционен съд), като запазва последиците от тези членове 29—34 от Програмния закон от 1 юли 2016 г. дори и след тяхната отмяна, нарушава също така и правото на Съюза с това, че запазва последиците от тези членове „с оглед на бюджетните и административните затруднения, които би причинило възстановяването на вече платените данъци“ и то дори ако отмяната се извежда от нарушение на национални разпоредби (нарушение на вътрешни правила за разпределяне на компетентност), а не на европейски разпоредби.

- 58 От друга страна, това евентуално нарушение дава ли право на данъкоплатеца да му бъдат възстановени данъците, запазени в противоречие с Директива 2006/112/ЕО, с принципа на данъчен неутралитет и с член 4, параграф 3, ДЕС?
- 59 Всъщност в решението си от 10 април 2008 г., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, т. 36), Съдът постановява, че основните принципи на общностното право, включително и този на данъчен неутралитет, предоставят на икономическия оператор, който осъществява тези доставки на стоки и услуги, право да си върне неправилно събраните от него суми за същите доставки на стоки или услуги.
- 60 Ето защо на Съда следва да се поставят третият и четвъртият преюдициални въпроси.

***В. По нарушението на член 107 ДФЕС, който забранява държавните помощи***

- 61 Може да се даде следното определение на държавна помощ: „всяко селективно предимство, предоставено от държавата в широк смисъл предоставя на едно (или няколко) предприятие(я), което може да измени условията за конкуренция и да засегне търговията в рамките на Съюза“<sup>9</sup>.
- 62 В областта на държавните помощи от данъчен характер едно от условията, което трябва „да е изпълнено е предимството да е финансирано пряко или косвено чрез ресурси на държавата; с други думи предимството трябва да води до тежест за публичните финанси, която може да бъде под формата на разход или на по-ниски приходи, какъвто е случаят с данъчното освобождаване“.
- 63 Така че „съществуват множество мерки, които може да съставляват помощи, които да издържат проверката за отговорността на държавата в широкия смисъл на понятието, както и проверката за финансирането, представляващо в случая разход за публичните ресурси. Така например могат да се считат за помощи всички данъчни облекчения и освобождавания, субсидии, отложени плащания на данъци, помощи под формата на обезпечения (обезпечения на заеми при преференциални условия), публични дялови участия в капитала на предприятията и т.н.“<sup>10</sup>.
- 64 Следователно, ако са изпълнени горепосочените условия, освобождаването от ДДС на онлайн лотариите, организирани от Loterie nationale, на теория

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

<sup>10</sup> Papadamaki, I., „Introduction“ in Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne, 1e édition, Bruxelles, Bruylant, 2018, стр. 21—62

може да попадне в обхвата на определението за държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС.

- 65 Белгийската държава не е уведомила Европейската комисия за тази мярка по реда на член 108, параграф 3 ДФЕС.
- 66 Затова националните юрисдикции трябва да се произнесат по квалифицирането на съответната мярка като държавна помощ по смисъла на Договора за функционирането на ЕС и да проверят дали в случая са изпълнени четирите условия, припомнени от *UTVA GAMING ARDENT*.
- 67 Въпросът дали помощта е селективна, дали нарушава конкуренцията или засяга търговията в рамките на Европейския съюз изисква най-напред да се реши въпросът дали има сходство между предоставяните стоки или услуги между предприятията, които са в конкуренция на един и същ пазар. Първоинстанционният съд препраща към изложеното в рамките на първото основание.
- 68 Необходимо да се разгледа по-специално дали позицията на предприятието получател спрямо неговите конкуренти се засилва или най-малкото се запазва<sup>11</sup>. *État belge* (белгийската държава) изтъква (вж. по-горе), че поради благотворителните цели, преследвани от *Loterie nationale*, процентът на разпределяните печалби е значително 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). Първоинстанционният съд иска по-конкретно да установи дали това обстоятелство трябва да се вземе под внимание, след като не е установено, че данъчното освобождаване засилва собствените финансови възможности на *Loterie nationale* и вследствие на това способността ѝ да се наложи на конкурентния пазар. Същевременно мярката за данъчно освобождаване позволява на *Loterie nationale* да не прехвърля ДДС върху крайните потребители — участници в игрите.
- 69 Следва по-конкретно да се постави въпросът дали член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 и широката свобода на преценка, която тази разпоредба дава на държавите членки да освободят една форма на хазартна игра, а да не освободят друга, е от естество да повлияе върху определението за държавна помощ в контекста на хазартните игри и залаганията.
- 70 Поради това възниква затруднение при тълкуването на правото на Съюза. Ето защо на Съда следва да се поставят петият и шестият преюдициални въпроси.

<sup>11</sup> L. VOGEL, „Chapitre 1 – Aide prohibée“, in *Traité de droit économique*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 752.