Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

12 септември 2024 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 135, параграф 1, буква и) — Случаи на освобождаване — Залагане, лотарии и други форми на хазарт — Условия и граници — Принцип на данъчна неутралност — Запазване на действието на национална правна уредба — Право на възстановяване — Неоснователно обогатяване — Държавни помощи — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Искане за възстановяване на платения данък под формата на обезщетение за претърпените вреди“

По дело C-741/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal de première instance de Liège (Първоинстанционен съд Лиеж, Белгия) с акт от 18 ноември 2022 г., постъпил в Съда на 2 декември 2022 г., в рамките на производство по дело

Casino de Spa SA,

Ardent Betting SA,

Ardent Finance SA,

Artekk SRL (вляло се в Circus Belgium SA),

Circus Belgium SA,

Circus Services SA,

Gambling Management SA,

Games Services SA,

Gaming1 SRL,

Guillemins Real Estate SA,

Immo Circus Wallonie SA,

Mr Joker SRL,

* Език на производството: френски.

Pres Carats Sports SA,

Pro Sécurité SRL,

Royal Namur SA,

Euro 78 SRL,

Lucky Bet SRL,

Reflex SA,

Slots SRL,

Winvest SRL,

Parction SA,

Ardent Casino Belgium SA,

Ardent Casino International SA,

Ardent Namur Immo SA,

Odds Sportbar SRL,

HQ1 SRL,

Tour de Baschamps SRL

срещу

État belge (SPF Finances)

при участието на:

État belge (SPF Finances),

Chambre des Représentants,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, L. Bay Larsen (докладчик), заместник-председател на Съда, T. von Danwitz, A. Kumin и I. Ziemele, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Casino de Spa SA, Ardent Betting SA, Ardent Finance SA, Artekk SRL (вляло се в Circus Belgium SA), Circus Belgium SA, Circus Services SA, Gambling Management SA, Games Services SA, Gaming1 SRL, Guillemins Real Estate SA, Immo Circus Wallonie SA, Mr Joker SRL, Pres Carats Sports SA, Pro Sécurité SRL, Royal Namur SA, Euro 78 SRL, Lucky Bet SRL, Reflex SA, Slots SRL, Winvest SRL, Parction SA, Ardent Casino Belgium SA, Ardent Casino International SA, Ardent Namur Immo SA, Odds Sportbar SRL, HQ1 SRL и Tour de Baschamps SRL, от V. Lamberts и M. Levaux, адвокати,

– за белгийското правителство, от S. Baeyens, P. Cottin и C. Pochet, в качеството на представители, подпомагани от V. Ramognino, адвокат, и P. Vlaemminck, advocaat,

– за чешкото правителство, от L. Halajová, M. Smolek и J. Vláčil, в качеството на представители,

– за германското правителство, от J. Möller и P.-L. Krüger, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от A. Armenia, J. Carpi Badía и M. Herold, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 25 април 2024 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 4, параграф 3 ДЕС, членове 107 и 267 ДФЕС, принципите на данъчна неутралност и на ефективност, както и член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор на Casino de Spa SA и още 26 жалбоподатели с État belge (SPF Finances) (Федерална публична служба „Финанси“, Белгия) относно решение за дължимия за периода от 1 юли 2016 г. до 21 май 2018 г. данък върху добавената стойност (ДДС) и свързаните с него глоби и лихви за забава.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 предвижда:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

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

Белгийското право

4 Член 1, параграф 14 от Кодекса за данъка върху добавената стойност (Moniteur belge от 17 юли 1969 г., стр. 7046), изменен с Програмния закон от 1 юли 2016 г., предвижда:

„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 печелившите 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“.

5 Член 44, параграф 3 от Кодекса за данъка върху добавената стойност, изменен с Програмния закон от 1 юли 2016 г., гласи:

„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“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

6 Casino de Spa и другите дружества, жалбоподатели в главното производство, образуват група за целите на ДДС, Gaming Ardent, и предлагат онлайн игри.

7 Тази дейност е освободена от ДДС в Белгия до 1 юли 2016 г. — датата, на която са приети разпоредби за отмяна на освобождаването от ДДС на онлайн формите на хазарт, различни от лотариите.

8 Тези разпоредби са отменени от Cour constitutionnelle (Конституционен съд, Белгия) с решение от 22 март 2018 г., тъй като нарушават предвидените в белгийското право правила за разпределение на компетентността между белгийската федерална държава и белгийските региони. В решението си този съд не разглежда другите изложени пред него основания за отмяна, и по-конкретно твърденията за нарушение на Директива 2006/112, на принципа на данъчна неутралност и на членове 107 и 108 ДФЕС, тъй като приема, че те не биха могли да доведат до по-широка отмяна на посочените разпоредби. В същото решение този съд приема, че действието на разглежданите разпоредби следва да се запази поради бюджетните и административните трудности, до които би довело възстановяването на вече платените данъци.

9 На 8 ноември 2018 г. Cour constitutionnelle (Конституционен съд) постановява решение, в което уточнява, че отменените с решението му от 22 март 2018 г. разпоредби — а именно тези, отменящи освобождаването от ДДС на онлайн формите на хазарт, различни от лотариите — запазват действието си по отношение на платените за периода от 1 юли 2016 г. до 21 май 2018 г. данъци.

10 Въз основа на тези решения групата за целите на ДДС, Gaming Ardent, вписва в ДДС декларацията си за септември 2019 г., и по-конкретно в частта ѝ относно корекциите на ДДС в своя полза, че за периода от 1 юли 2016 г. до 21 май 2018 г. е платила ДДС в размер на 29 328 371,20 евро и че иска ѝ бъде възстановен ДДС в размер на 15 581 402,06 евро.

11 На 5 декември 2019 г. белгийската данъчна администрация съставя протокол, в който посочва, че това искане противоречи на решенията на Конституционния съд от 22 март и 8 ноември 2018 г. и че поради това групата за целите на ДДС Gaming Ardent дължи ДДС в размер на 29 328 370,36 евро, ведно с глоби и лихви.

12 Групата за целите на ДДС Gaming Ardent обжалва по административен ред този протокол, в резултат на което размерът на наложените ѝ глоби е намален.

13 На 12 октомври 2020 г. групата за целите на ДДС „Gaming Ardent“ обжалва пред запитващата юрисдикция — Tribunal de première instance de Liège (Първоинстанционен съд Лиеж, Белгия), решение от 14 август 2020 г., определящо размера на дължимите от нея за периода от 1 юли 2016 г. до 21 май 2018 г. ДДС глоби и лихви за забава. При условията на евентуалност тази група твърди, че белгийската държава носи отговорност за решението на Cour constitutionnelle (Конституционен съд) да запази действието на разпоредбите, които отменя, а при условията на евентуалност спрямо предходното, че белгийската държава носи отговорност и за допуснатата от законодателя грешка.

14 При тези обстоятелства Tribunal de première instance de Liège (Първоинстанционен съд Лиеж) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 135, параграф 1, буква и) от [Директивата за ДДС] и принципът на неутралност да се тълкуват в смисъл, че не допускат държава членка да третира по различен начин онлайн лотариите, предлагани от публичноправната организация Loterie [N]ationale, които са освободени от [ДДС], и другите, предлагани от частни оператори хазартни игри онлайн, които подлежат на облагане с [ДДС], 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 [ДДС], 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 Директива [2006/11], различната правна уредба, приложима към Loterie [N]ationale и към другите хазартни игри, различните контролни органи или обществените цели и целите за защита на участниците в игрите, преследвани от приложимото към Loterie [N]ationale 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 [ДФЕС], разпоредбите на Директива [2006/112] 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 [ДДС], 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., Marks & Spencer, C-309/06, съгласно което основните принципи на общностното право, включително и този на данъчна неутралност, 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], 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 [ДФЕС]?

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 данъчна неутралност, 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 поправяне на претърпяната вреда?“.

По искането за възобновяване на устната фаза на производството

15 След представяне на заключението на генералния адвокат в съдебното заседание от 25 април 2024 г. с писмо, постъпило в секретариата на Съда на 30 май 2024 г., жалбоподателите искат да се постанови възобновяване на устната фаза на производството.

16 В подкрепа на искането си жалбоподателите посочват, че в заключението се разглежда правен въпрос, свързан с признаване на директен ефект на член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, че този въпрос не е поставен пред Съда от запитващата юрисдикция и че поради това те не са имали възможност да изразят становището си по него. Те изразяват и несъгласието си със заключението на генералния адвокат по този въпрос.

17 В това отношение следва да се отбележи, че съгласно член 83 от Процедурния правилник Съдът може във всеки един момент, след изслушване на генералния адвокат, да постанови възобновяване на устната фаза на производството по-конкретно когато счита, че делото не е напълно изяснено или когато делото трябва да се реши въз основа на довод, който не е бил обсъден от страните.

18 Следва също да се припомни, че Статутът и Процедурният правилник на Съда на Европейския съюз не предвиждат възможност за страните да представят становища в отговор на заключението на генералния адвокат (решение от 31 януари 2023 г., Puig Gordi и др., C-158/21, EU:C:2023:57, т. 37 и цитираната съдебна практика).

19 По-нататък, по силата на член 252, втора алинея ДФЕС генералният адвокат представя публично, при пълна безпристрастност и независимост, мотивирани заключения по делата, за които съгласно Статута на Съда на Европейския съюз се изисква неговото произнасяне. Съдът не е обвързан нито от това заключение, нито от изложените от генералния адвокат мотиви към него. Поради това несъгласието на страна със заключението на генералния адвокат не може само по себе си да бъде основание за възобновяване на устната фаза на производството, независимо какви са разгледаните в заключението въпроси (решение от 31 януари 2023 г., Puig Gordi и др., C-158/21, EU:C:2023:57, т. 38 и цитираната съдебна практика).

20 В случая, след като изслуша генералния адвокат, Съдът счита, че разполага с всички необходими за решаване на делото елементи.

21 По-специално с оглед на съдебната практика, припомнена в точка 19 от настоящото решение, следва да се отбележи, че обратно на твърденията, които жалбоподателите в главното производство излагат в подкрепа на искането си за възобновяване на устната фаза на производството, запитващата юрисдикция, като е поискала с четвъртия си преюдициален въпрос да се установи как следва да приложи член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, безспорно е поискала от Съда да установи и дали тази разпоредба има директен ефект. От това следва, че жалбоподателите са имали възможност да изложат гледната си точка в това отношение.

22 Поради това не следва да се постановява възобновяване на устната фаза на производството.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

23 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, разглеждан във връзка с принципа на данъчна неутралност, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която установява разлика в третирането между, от една страна, онлайн закупуването на лотарийни билети и от друга страна, участието в други онлайн форми на хазарт, като изключва последното от приложимото за първото освобождаване от ДДС.

24 Съгласно член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 залагането, лотариите и другите форми на хазарт са освободени от ДДС при условията и ограниченията, постановени от държавите членки.

25 От самия ѝ текст следва, че тази разпоредба предоставя на държавите членки широка свобода на преценка във връзка с освобождаването или облагането на съответните сделки, като се има предвид, че им разрешава да определят условията и ограниченията, които могат да се наложат във връзка с ползването от това освобождаване (вж. по аналогия решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 40 и цитираната съдебна практика).

26 Освен това Съдът е уточнил, че упражняването на предоставената на държавите членки възможност да определят условията и ограниченията за освобождаване от ДДС им позволява да освобождават от този данък само някои форми на хазарт (решение от 24 октомври 2013 г., Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, т. 29 и цитираната съдебна практика).

27 При все това, когато се възползват от предвидената в същата разпоредба възможност да определят условията и ограниченията на освобождаването и съответно дали да облагат определени сделки с ДДС, държавите членки трябва да спазват присъщия за общата система на ДДС принцип на данъчна неутралност (решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 41 и цитираната съдебна практика).

28 Съгласно постоянната съдебна практика принципът на данъчна неутралност не допуска по-конкретно стоки или услуги, които са сходни, а следователно и в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС (решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 32 и цитираната съдебна практика).

29 За да се определи дали две услуги са сходни, следва да се вземе предвид главно гледната точка на средния потребител, като се избягват изкуствени различия, основани на незначителни отлики (вж. в този смисъл решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 43 и цитираната съдебна практика).

30 Следователно две услуги са сходни, когато имат еднакви характеристики и задоволяват едни и същи нужди на потребителя, съгласно критерий за сходство при използването, и когато съществуващите различия не влияят съществено върху решението на средния потребител да избере едната или другата услуга (решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 44 и цитираната съдебна практика).

31 С други думи, следва да се провери дали от гледна точка на средния потребител разглежданите стоки са взаимнозаменяеми. Всъщност, ако това е така, разликата в третирането от гледна точка на ДДС би могла да засегне избора на потребителите и следователно да наруши принципа на данъчна неутралност (вж. в този смисъл решение от 3 февруари 2022 г., Finanzamt A, C-515/20, EU:C:2022:73, т. 45 и цитираната съдебна практика).

32 В това отношение следва да се вземат предвид не само различията, които са свързани със свойствата и използването на съответните услуги и които следователно са им присъщи, но и свързаните с контекста на извършването им различия, имайки предвид, че контекстуалните различия биха могли да ги отличат в очите на средния потребител в зависимост от това доколко отговарят на потребностите му и да влияят така върху избора му (вж. в този смисъл решение от 9 септември 2021 г., Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, т. 41 и 42, цитираната съдебна практика).

33 В това отношение Съдът е постановил, че при извършването на тази проверка значение биха могли да имат и фактори от културно естество, като например обичаи или традиции (вж. в този смисъл решение от 9 септември 2021 г., Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, т. 44).

34 Съдът освен това е уточнил, че тъй като притегателността на хазартните игри се състои главно във възможността да се печели, разликите в минималните и максималните залози и печалби, шансовете за печалба, наличните форми и възможното взаимодействие между играча и монетния игрален автомат могат съществено да влияят върху решението на средния потребител (вж. в този смисъл решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 57).

35 Тези обстоятелства могат следователно да бъдат от значение за определянето на сходството между онлайн закупуването на лотарийни билети и участието в други онлайн форми на хазарт.

36 Макар единствено запитващата юрисдикция да е компетентна да прецени с оглед на съображенията, изложени в точки 28—35 от настоящото решение, дали съответните услуги са сходни, Съдът трябва да ѝ предостави полезни в това отношение указания, за да може да реши спора, с който е сезирана (вж. в този смисъл решение от 20 юни 2024 г., GEMA, C-135/23, EU:C:2024:526, т. 32).

37 Следва по-специално да се отбележи, че културните фактори и разликите относно минималните и максималните залози и печалби, както и относно шансовете за печалба, могат да отличават в очите на средния потребител лотариите от другите форми на хазарт.

38 Освен това от акта за преюдициално запитване се установява, че съгласно разглежданата в главното производство национална правна уредба, от една страна, за разлика от други форми на хазарт, при които уменията на играча, като например способности или знания, могат да окажат влияние върху вероятността за печалба, при лотариите по смисъла на тази правна уредба печелившите се определят единствено от случайността, без техните умения да могат да окажат каквото и да било влияние в това отношение. От друга страна, имайки предвид, че печелившите билети се обявяват на точно определена дата, от момента на закупуването на лотарийния билет до установяването дали той е печеливш може да изтече значителен период от време.

39 Лотариите, както са определени в разглежданата в главното производство национална правна уредба, се характеризират следователно с това, че съчетават период на изчакване, докато се разбере кои са печелившите билети, и пълна липса на влияние на способностите на играчите върху резултата от играта.

40 Такива обективни различия спрямо останалите форми на хазарт, изглежда, биха могли съществено да влияят върху решението на средния потребител коя от двете категории хазартни игри да избере, като обаче запитващата юрисдикция следва да провери дали това действително е така.

41 При все това обаче следва да се припомни, че самоличността на доставчиците, правната форма, в която те упражняват дейността си, лицензионната категория, към която спадат съответните игри, и приложимият в областта на контрола и регулирането правен режим по принцип са без значение за преценката на сходството на категориите игри (вж. по аналогия решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 46 и 51).

42 Преследваните от съответното национално законодателство цели и обстоятелството, че лотариите са изрично посочени в член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, по принцип също са без значение за посочената преценка, тъй като не изглежда да могат да отличат в очите на средния потребител услугите с оглед на това доколко отговарят на потребностите му.

43 Предвид съображенията, изложени в точки 28—42 от настоящото решение, разгледаните в тези точки услуги на пръв поглед явно не са сходни, което означава, че разлика в третирането като разглежданата в главното производство е съвместима с принципа на данъчна неутралност. Все пак запитващата юрисдикция трябва да провери конкретно, с оглед на всички относими обстоятелства, дали тази правна уредба нарушава този принцип.

44 На първия и втория въпрос трябва следователно да се отговори, че член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, разглеждан във връзка с принципа на данъчна неутралност, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба — която установява разлика в третирането между, от една страна, онлайн закупуването на лотарийни билети, и от друга страна, участието в други онлайн форми на хазарт, като изключва последното от приложимото за първото освобождаване от ДДС — ако обективните различия между тези две форми на хазарт могат значително да влияят върху решението на средния потребител коя от тях да избере.

По третия въпрос

45 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали закрепеният в член 4, параграф 3 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество, разглеждан във връзка с член 267 ДФЕС, Директива 2006/112 и принципа на ефективност, трябва да се тълкува в смисъл, че национална юрисдикция, чиито решения не подлежат на обжалване по съдебен ред, може да приложи национална разпоредба, която ѝ позволява да запази действието на национални разпоредби, за които е установено, че са несъвместими с норми от по-висок ранг от националното ѝ право, без да разгледа твърдението, че тези разпоредби са несъвместими и с посочената директива.

46 Съгласно постоянната съдебна практика в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество между националните юрисдикции и Съда задачата на последния е да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран. С оглед на това при необходимост Съдът може да преформулира въпросите, които са му зададени (решение от 16 май 2024 г., Топлофикация София (Понятие за местоживеене на ответника), C-222/23, EU:C:2024:405, т. 63 и цитираната съдебна практика).

47 За тази цел Съдът може да извлече от съвкупността от елементите, предоставени от националната юрисдикция, и в частност от мотивите на акта за преюдициално запитване, нормите и принципите на правото на Съюза, които изискват тълкуване, предвид предмета на спора в главното производство (решение от 21 март 2024 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за корекция в случай на неправилна данъчна ставка), C-606/22, EU:C:2024:255, т. 20 и цитираната съдебна практика).

48 В случая, макар третият въпрос да се отнася до задълженията, които правото на Съюза налага на национална юрисдикция, чиито решения не подлежат на обжалване по съдебен ред, от акта за преюдициално запитване се установява, че този въпрос е поставен от

национална първоинстанционна юрисдикция, която изпитва съмнения относно последиците от евентуалната несъвместимост с член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 във връзка с принципа на данъчна неутралност на национална разпоредба, която е отменена от конституционния съд на неговата държава членка поради нарушение на норми от по-висок ранг от нейното национално право и чието действие е запазено от последната юрисдикция.

49 В този контекст изглежда, че в главното производство запитващата юрисдикция не трябва да се произнася пряко по действията на конституционния съд на държавата си, а евентуално да изведе последиците от несъвместимостта на тази национална разпоредба с правото на Съюза в спор между данъчнозадължено лице и данъчна администрация относно размера на дължимия от това данъчнозадължено лице ДДС.

50 При тези обстоятелства третият преюдициален въпрос следва да се преформулира в смисъл, че с него запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали принципът на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС, и принципът на предимство на правото на Съюза задължават националния съд да остави без приложение национални разпоредби, за които е установил, че са несъвместими с член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, разглеждан във връзка с принципа на данъчна неутралност, независимо че националният конституционен съд е постановил решение, съгласно което действието на тези национални разпоредби се запазва.

51 Съгласно постоянната практика на Съда по силата на предвидения в член 4, параграф 3 ДЕС принцип на лоялно сътрудничество държавите членки са длъжни да отстранят незаконосъобразните последици от всяко нарушение на правото на Съюза и всеки орган на съответната държава членка носи такова задължение в рамките на правомощията си (решение от 5 октомври 2023 г., Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, т. 27 и цитираната съдебна практика).

52 Поради това, когато констатират несъвместимостта на дадена национална правна уредба с правото на Съюза, органите на съответната държава членка, макар да запазват възможността за решение относно мерките, които да приемат, трябва да следят за това националното право да бъде приведено в съответствие с правото на Съюза във възможно най-кратки срокове и да бъдат изцяло осигурени правата, предоставени на лицата от правото на Съюза (решение от 5 октомври 2023 г., Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, т. 28 и цитираната съдебна практика).

53 Следва също да се припомни, че съгласно принципа на предимство на правото на Съюза, ако му е невъзможно да даде тълкуване на националната правна уредба, което да е в съответствие с изискванията на правото на Съюза, националният съд, натоварен в рамките на своята компетентност с прилагането на разпоредбите на правото на Съюза, е длъжен да гарантира пълното действие на изискванията на това право по отнесения до него спор, като при необходимост сам вземе решение да остави без приложение всяка национална уредба или практика, дори да е по-късна, която противоречи на разпоредба от правото на Съюза с директен ефект, без да е необходимо да иска или да изчаква премахването на тази национална уредба или практика по законодателен или друг конституционен ред (решение от 22 февруари 2022 г., RS (Действие на решенията на конституционен съд), C-430/21, EU:C:2022:99, т. 53 и цитираната съдебна практика).

54 Член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 има директен ефект (вж. по аналогия решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 69 и цитираната съдебна практика).

55 Несъмнено, както бе посочено в точка 25 от настоящото решение, тази разпоредба оставя на държавите членки известна свобода на преценка, когато приемат правна уредба, която установява условията и границите на предвиденото в посочената разпоредба освобождаване от ДДС.

56 При това положение обстоятелството, че по силата на разпоредба от директива държавите членки разполагат със свобода на преценка, не изключва възможността да се упражни съдебен контрол, за да се провери дали националните органи не са превишили тази свобода на преценка (вж. в този смисъл решения от 9 октомври 2014 г., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, т. 47, от 8 март 2022 г., Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Директен ефект), C-205/20, EU:C:2022:168, т. 30, и от 27 април 2023 г., M.D. (Забрана за влизане в Унгария), C-528/21, EU:C:2023:341, т. 98).

57 Границите на тази свобода на преценка обаче произтичат по-специално от принципа на данъчна неутралност. В това отношение Съдът вече е постановил, че когато условията или ограниченията, които една държава членка поставя за освобождаване от ДДС на различните форми на хазарт, противоречат на принципа на данъчна неутралност, споменатата държава членка не може да се позовава на тези условия или ограничения, за да откаже на оператора на хазартни игри освобождаване, което той може законно да иска по силата на Директива 2006/112 (вж. в този смисъл решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 68).

58 Следва също да се припомни, че само Съдът може по изключение и поради императивни съображения за правна сигурност временно да отложи последиците, изразяващи се в неприлагането на национално право, противоречащо на норма на правото на Съюза. Такова ограничение във времето на действието на даденото от Съда тълкуване на това право се допуска единствено в самото решение по искането за тълкуване (решение от 5 октомври 2023 г., Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, т. 30 и цитираната съдебна практика).

59 Ако националните юрисдикции бяха оправомощени, дори и временно, да дадат предимство пред правото на Съюза на противоречащи му национални разпоредби, това би застрашило предимството и еднаквото прилагане на правото на Съюза (решение от 5 октомври 2023 г., Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, т. 31 и цитираната съдебна практика).

60 Принципът на предимство налага национален съд да не приложи национални разпоредби, за които установи, че противоречат на разпоредби от правото на Съюза с директен ефект, дори и ако преди това националният конституционен съд е установил, че тези национални разпоредби са противоконституционни, но е решил да отложи момента, от който те загубват задължителната си сила (вж. в този смисъл решение от 19 ноември 2009 г., Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, т. 85).

61 Съдът освен това е уточнил, че след като упражни правото си по член 267, втора алинея ДФЕС, при решаването на спора в главното производство националният съд е обвързан от даденото от Съда тълкуване на съответните разпоредби и трябва евентуално да не се

съобрази с изводите на висшестоящия съд, ако въз основа на това тълкуване намира, че тези изводи не са в съответствие с правото на Съюза (решение от 5 октомври 2010 г., Елчинов, C-173/09, EU:C:2010:581, т. 30).

62 С оглед на изложените съображения на третия въпрос следва да се отговори, че принципът на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС, и принципът на предимство на правото на Съюза задължават националния съд да остави без приложение национални разпоредби, за които е установено, че са несъвместими с член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, разглеждан във връзка с принципа на данъчна неутралност, като в това отношение е без значение обстоятелството, че националният конституционен съд е решил да запази действието на тези национални разпоредби.

По четвъртия въпрос

63 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали принципът на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС и разглеждан във връзка с член 267 ДФЕС, Директива 2006/112, принципът на ефективност и общите принципи на правото на Съюза, и по-конкретно принципът на данъчна неутралност, трябва да се тълкуват в смисъл, че предоставят на данъчнозадълженото лице право на възстановяване на ДДС, събран от държава членка в нарушение на член 135, параграф 1, буква и) от посочената директива.

64 В случая, видно от акта за преюдициално запитване, с четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали, ако констатира, че член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, разглеждан във връзка с принципа на данъчна неутралност, не допуска разглежданата в главното производство национална правна уредба, жалбоподателите в главното производство биха имали право на възстановяване на платения на основание на тази правна уредба ДДС.

65 Следователно този въпрос трябва да се разбира като отнасящ се до тълкуването на нормите на правото на Съюза относно възстановяването на неоснователно платени суми (вж. по аналогия решение от 6 септември 2011 г., Lady & Kid и др., C-398/09, EU:C:2011:540).

66 При тези обстоятелства и предвид съдебната практика, припомнена в точки 46 и 47 от настоящото решение, четвъртият преюдициален въпрос следва да се преформулира в смисъл, че с него запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали в случаите, когато държава членка е събрала ДДС от данъчнозадължено лице в нарушение на член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, предоставят на това лице право на възстановяване на това ДДС.

67 Съгласно постоянната съдебна практика правото на възстановяване на данъци и такси, събрани от държава членка в нарушение на правото на Съюза, е последица от и допълнение към правата, които правните субекти черпят от разпоредбите на правото на Съюза, забраняващи подобни данъци и такси, съгласно тълкуването на тези разпоредби от Съда. Следователно държавите членки по принцип са длъжни да върнат данъците и таксите, събрани в нарушение на правото на Съюза (решение от 28 септември 2023 г., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (Прехвърляне на правото на възстановяване), C-508/22, EU:C:2023:715, т. 34 и цитираната съдебна практика).

68 Това показва, че целта на правото на възстановяване на неоснователно платени суми е да се поправят последиците от несъвместимостта на данъка с правото на Съюза, като се неутрализира икономическата тежест, неоправдано възложена на оператора, който в крайна сметка я е понесъл на практика (решение от 16 май 2013 г., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, т. 24 и цитираната съдебна практика).

69 Такова възстановяване би могло все пак по изключение да бъде отказано, когато води до неоснователно обогатяване на правоимащите. Следователно защитата на правата, гарантирани в тази област от правовия ред на Съюза, не налага възстановяването на данъци, сборове и такси, събрани в нарушение на правото на Съюза, когато е доказано, че лицето, задължено да плати тези сборове, действително ги е прехвърлило върху други правни субекти (вж. в този смисъл решения от 16 май 2013 г., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, т. 25, и от 21 март 2024 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за корекция в случай на неправилна данъчна ставка), C-606/22, EU:C:2024:255, т. 34 и 35).

70 Това изключение обаче трябва да се тълкува ограничително, като се има предвид по-специално фактът, че прехвърлянето на даден данък върху потребителя не неутрализира непременно икономическите последици от облагането на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл решение от 2 октомври 2003 г., Weber's Wine World и др., C-147/01, EU:C:2003:533, т. 95).

71 Ето защо, дори да е установено, че недължимият данък е бил прехвърлен върху трети лица, възстановяването на същия на оператора не води непременно до неговото неоснователно обогатяване, тъй като включването на посочения данък в прилаганите от него цени би могло да доведе до вреда, свързана с намаляване на обема на неговите продажби (вж. в този смисъл решения от 6 септември 2011 г., Lady & Kid и др., C-398/09, EU:C:2011:540, т. 21, и от 21 март 2024 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за корекция в случай на неправилна данъчна ставка), C-606/22, EU:C:2024:255, т. 28).

72 Следва също да се припомни, че наличието и размерът на неоснователното обогатяване на данъчнозадължено лице при възстановяване на неправомерно събран с оглед на правото на Съюза данък могат да бъдат установени само въз основа на икономически анализ, отчитащ всички релевантни обстоятелства (вж. в този смисъл решения от 10 април 2008 г., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, т. 43, и от 21 март 2024 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Възможност за корекция в случай на неправилна данъчна ставка), C-606/22, EU:C:2024:255, т. 38).

73 Ето защо на четвъртия въпрос следва да се отговори, че нормите на правото на Съюза относно връщането на недължимо платеното трябва да се тълкуват в смисъл, че предоставят на данъчнозадължено лице правото да му бъде възстановен данъкът върху добавената стойност — който държава членка му е събрала в нарушение на член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 — ако това възстановяване не води до неоснователното му обогатяване.

По шестия въпрос

74 С шестия си въпрос, който следва да се разгледа преди петия въпрос, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали задължението на държавите членки да следят за защитата на правата на правните субекти, засегнати от неправомерното

привеждане в действие на държавна помощ, принципът на лоялно сътрудничество и общите принципи на правото на Съюза, и по-специално принципът на данъчна неутралност трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадължено лице може да получи сума, равна на платения ДДС под формата на обезщетение за вреди, когато освобождаването от този данък, от което са се ползвали други оператори, представлява неправомерна държавна помощ.

75 В случая, видно от акта за преюдициално запитване, шестият въпрос се отнася до схемата за държавни помощи, и по-точно до задълженията на националните юрисдикции, когато установят, че освобождаването от ДДС, от което са се ползвали някои оператори, представлява държавна помощ, изплатена без предварителното уведомление, изисквано от член 108, параграф 3 ДФЕС.

76 При тези обстоятелства и предвид съдебната практика, припомнена в точки 46 и 47 от настоящото решение, шестият преюдициален въпрос следва да се преформулира в смисъл, че с него запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 108, параграф 3 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че когато освобождаването от ДДС, от което са се ползвали някои оператори, представлява неправомерна държавна помощ, данъчнозадължено лице, което не се е ползвало от такова освобождаване, може да получи под формата на обезщетение сума, равна на платения от него ДДС.

77 С оглед на това следва да се отбележи, че националните юрисдикции трябва да гарантират, че при нарушение на член 108, параграф 3, последно изречение ДФЕС ще бъдат приложени всички последици в съответствие с националното право, по-специално както по отношение на действителността на актовете за изпълнение, така и по отношение на възстановяването на финансовите помощи, отпуснати в нарушение на посочената разпоредба, и следователно тяхната задача е да приемат мерки за поправяне на неправомерното привеждане в действие на дадена помощ, за да не продължава получателят да разполага свободно с нея до приемането на решението на Европейската комисия (решение от 5 март 2019 г., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 89 и цитираната съдебна практика).

78 Освен това може да се наложи национална юрисдикция да се произнесе по искане за обезщетение за вредите, причинени поради неправомерния характер на мярката за помощ (решение от 5 октомври 2006 г., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, т. 56).

79 В този смисъл при изпълнението на функциите си е възможно националните юрисдикции да трябва да уважат искания за обезщетение на вреди, причинени посредством неправомерната държавна помощ на конкурентите на получателя (решение от 23 януари 2019 г., Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, EU:C:2019:51, т. 56).

80 При това положение обстоятелството, че освобождаването от данък може да е незаконосъобразно с оглед на нормите на правото на Съюза, които уреждат държавните помощи, не може да засегне законосъобразността на събирането на самия данък, поради което задължените по този данък лица не може, за да избегнат заплащането му, да повдигат възражение, че освобождаването, с което се ползват други лица, представлява държавна помощ (вж. в този смисъл решения от 5 октомври 2006 г., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, т. 51, и от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, т. 24).

81 Ако обаче национална юрисдикция установи, че освобождаването от ДДС, от което са се ползвали някои оператори, представлява държавна помощ, предоставянето под формата на обезщетение на данъчнозадължено лице, което е платило този данък, на сума, равностойна на платения от него ДДС, би имало за последица именно да се даде възможност на това данъчнозадължено лице да избегне плащането на този данък.

82 Ето защо на шестия въпрос следва да се отговори, че член 108, параграф 3 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че когато освобождаването от ДДС, от което са се ползвали някои оператори, представлява незаконосъобразна държавна помощ, данъчнозадължено лице, което не е ползвало това освобождаване, не може да получи под формата на обезщетение сума, равняваща се на платения от него ДДС.

По петия въпрос

83 С петия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 107 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването от ДДС на закупуването на лотарийни билети и изключването от такова освобождаване на други онлайн форми на хазарт представлява държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар.

84 От акта за преюдициално запитване е видно, че този въпрос е поставен в рамките на жалба на данъчнозадължено лице за възстановяване на равностойността на ДДС, който е платило, под формата на обезщетение. Освен това от акта за преюдициално запитване не следва, че посоченият въпрос има друг предмет.

85 От отговора на шестия въпрос обаче следва, че когато освобождаването от ДДС, от което са се ползвали някои оператори, представлява незаконосъобразна държавна помощ, данъчнозадължено лице, което не е ползвало това освобождаване, не може да получи под формата на обезщетение сума, равняваща се на платения от него ДДС.

86 Предвид отговора на шестия въпрос не е необходимо да се отговаря на петия въпрос.

По съдебните разноски

87 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) Член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

трябва да се тълкува в смисъл, че

допуска национална правна уредба — която установява разлика в третирането между, от една страна, онлайн закупуването на лотарийни билети и от друга

страна, участието в други онлайн форми на хазарт, като изключва последното от приложимото за първото освобождаване от данък върху добавената стойност — ако обективните различия между тези две форми на хазарт могат значително да влияят върху решението на средния потребител коя от тях да избере.

2) **Принципът на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3 ДЕС, и принципът на предимство на правото на Съюза задължават националния съд да остави без приложение национални разпоредби, за които е установено, че са несъвместими с член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112, разглеждан във връзка с принципа на данъчна неутралност, като в това отношение е без значение обстоятелството, че националният конституционен съд е решил да запази действието на тези национални разпоредби.**

3) **Нормите на правото на Съюза относно връщането на недължимо платеното трябва да се тълкуват в смисъл, че предоставят на данъчнозадължено лице правото да му бъде възстановен данъкът върху добавената стойност — който държава членка му е събрала в нарушение на член 135, параграф 1, буква и) от Директива 2006/112 — ако това възстановяване не води до неоснователното му обогатяване.**

4) **Член 108, параграф 3 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че когато освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС), от което са се ползвали някои оператори, представлява незаконосъобразна държавна помощ, данъчнозадължено лице, което не е ползвало това освобождаване, не може да получи под формата на обезщетение сума, равняваща се на платения от него ДДС.**

Подписи