

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

10 ноември 2011 година *

По съединени дела C-259/10 и C-260/10

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Обединеното кралство) и Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Обединеното кралство), с актове от 20 и 19 април 2010 г., постъпили в Съда на 26 май 2010 г., в рамките на производство по дела

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

срещу

The Rank Group plc,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н G. Arestis, г-н T. von Danwitz (докладчик) и г-н D. Šváby, съдии,

* Език на производството: английски.

генерален адвокат: г-н Y. Bot,
секретар: г-н В. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 юни 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за The Rank Group plc, от г-н К. Lasok, QC и г-жа V. Sloane, barrister, упълномощени от г-н Р. Drinkwater, solicitor,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-н S. Hathaway, в качеството на представител, подпомаган от г-н G. Peretz, barrister,
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyaal, в качеството на представител,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на принципа на данъчен неутралитет при прилагането на член 13, Б, буква е) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на

законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

- 2 Запитванията са отправени в рамките на два спора между Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (наричана по-нататък „Commissioners“) и The Rank Group plc (наричано по-нататък „Rank“) по повод отказа на Commissioners да уважи искането на Rank за възстановяване на заплатения от него данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за доставки във връзка с някои хазартни игри между 2002 г. и 2005 г.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

- 3 Член 2, точка 1 от Шеста директива предвижда, че с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.
- 4 Член 13 от тази директива, озаглавен „Освободени доставки на територията на страната“, гласи:

„[...]“

Б. Други освободени доставки

Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможна данъчна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[...]

е) залагането, лотариите и другите форми на хазарт при условия и ограничения, постановени от всяка държава членка;

[...]“ [неофициален превод].

Национална правна уредба

Правна уредба на ДДС

- 5 Съгласно член 31, параграф 1 от Закона за ДДС от 1994 г. (Value Added Tax Act 1994), в редакцията му в сила към момента на настъпване на обстоятелствата в главното производство (наричан по-нататък „Закон за ДДС от 1994 г.“), доставката на стоки или услуги се освобождава от облагане с ДДС, ако попада сред изброените в приложение 9 към този закон доставки.

- 6 В приложение 9, точка 1 от озаглавената „Залогания, хазартни игри и лотарии“ категория 4 предвижда, че предоставянето на достъп до съоръженията за събиране на залози или за хазартни игри се освобождава от облагане с ДДС.
- 7 Бележки 1—3 към категория 4 гласят:

„(1) Точка 1 не включва:

[...]

(b) предоставянето на право на участие в игра, евентуално срещу заплащане съгласно член 14 от [Закона за хазартните игри от 1968 г. (Gaming Act 1968)] [...]

[...]

(d) предоставянето на достъп до игрален автомат.

[...]

(2) Понятието „хазартна игра“ има същото значение както в Закона за хазартните игри от 1968 г. [...]

(3) „Игрален автомат“ е автомат, който отговаря на следните изисквания:

- (а) създаден е или е съответно пригоден, за да се играе с него хазартна игра; и
- (б) играчът плаща, за да играе с автомата (освен ако е получил възможността да играе безплатно вследствие на спечелена по-рано игра) или чрез пускане в машината на монета или жетон, или по друг начин [след 2003 г.: монета, жетон или друг предмет]; и
- (в) при играта самият автомат прави избор на случаен принцип“.

Правна уредба на хазартните игри и залаганията

- 8 Съгласно член 52, параграф 1 от Закона за хазартните игри от 1968 г., в редакцията му в сила към момента на настъпване на обстоятелствата в главното производство (наричан по-нататък „Закон за хазартните игри от 1968 г.“), по смисъла на този закон терминът „игра“ (gaming) означава игра на хазартна игра, за да се спечелят пари или парични награди, а терминът „автомат“ (machine) включва всеки автомат.
- 9 Член 26, параграфи 1 и 2 от споменатия закон предвижда:

„1. [Част III] от този закон се прилага спрямо всеки автомат, който

а) е създаден или е съответно пригоден, за да се играе с него хазартна игра, и

- б) има процеп или друг отвор за пускане на пари или на тяхна равностойност, под формата на монети или жетони.

2. По смисъла на предходния параграф игра на хазартна игра с автомат е и играта на хазартна игра отчасти с автомат и отчасти с други съоръжения, само доколкото при играта самият автомат прави избор на случаен принцип“.

- 10 Автоматът, който отговаря на това определение за „игрален автомат“, може да се използва само в надлежно лицензирани помещения и при спазване на някои изисквания както относно размера на залозите и печалбите, така и относно броя на наличните в съответното помещение автомати. Когато извършваната чрез определен автомат дейност е „хазартна игра“, но автоматът не отговаря на споменатото определение, използването му се урежда от други законови норми, които в частност предвиждат други предели на залозите и печалбите.
- 11 От друга страна дейностите, които се считат за залагане, се уреждат от Закона за залаганията, хазартните игри и лотариите от 1963 г. (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Когато клиентът желае да направи залог на място, той трябва да се обърне към агенции, получили надлежно разрешение да събират залози (licensed betting offices, наричани по-нататък „LBO“).
- 12 За едно помещение може да бъде получен само един лиценз — или за залагания, или за хазартни игри. В допълнение, условията за получаване на лиценз и приложимият по отношение на лицензираните помещения правен режим се променят в зависимост по-специално от това дали се продава алкохол и от работното време. Залаганията са запазени за LBO, а хазартните игри — за казината, питейните заведения, залите за бинго и игралните зали.

Спорове в главното производство и преюдициални въпроси

- 13 Rank е представляващ член на група регистрирани по ДДС дружества, стопанисваща клубове за бинго и казина в Обединеното кралство, в които на клиентите в частност е предоставен достъп до „механизирано бинго с печалби, изплащани в брой“ („mechanised cash bingo“, наричано по-нататък „mc-bingo“) и монетни игрални автомати.
- 14 След като декларира и плаща на Commissioners ДДС за услугите, предоставени чрез mc-bingo и монетни игрални автомати, Rank подава пред Value Added Tax Tribunal, понастоящем First-tier Tribunal (Tax Chamber) (наричан по-нататък „Tribunal“), две искания за възстановяване на този данък. Първото се отнася до облагането на mc-bingo между 1 януари 2003 г. и 31 декември 2005 г., а второто — до облагането на монетните игрални автомати между 1 октомври 2002 г. и 5 декември 2005 г.
- 15 По същество тези искания се основават на довода, че различните видове mc-bingo и монетни игрални автомати са третиращи по различен начин в правната уредба за ДДС, въпреки че били сходни, дори идентични от гледна точка на потребителя, и че поради това облагането с ДДС на някои видове mc-bingo и монетни игрални автомати нарушавало принципа на данъчен неутралитет.

Искане относно mc-bingo

- 16 Mc-bingo се играе на поредици от няколко игри. Докато размерът на залога се обявява предварително, размерът на печалбата, който зависи от броя на участващите в дадена игра играчи, може да се променя по време на един и същи блок игри, а дори и по време на първата част от една игра, и не е непременно известен на играчите в момента, когато правят залаганията.

- 17 За страните в главното производство е безспорно, че поради препращането в бележка 1, буква б), категория 4 от приложение 9 към Закона за ДДС от 1994 г. към Закона за хазартните игри от 1968 г., mc-bingo се освобождава от ДДС само ако залогът в играта е по-малък или равен на 50 пенса, а печалбата — по-малка или равна на 25 лири стерлинги. Ако обаче едно от тези две условия не е изпълнено, въпросната игра не се освобождава от този данък. Безспорно е установено също така, че тези два вида игри на mc-bingo са идентични от гледна точка на потребителя. Commissioners обаче поддържа, че след като не е доказано, че споменатото различно третиране е засегнало конкуренцията между тези игри, няма никакво нарушение на принципа на данъчен неутралитет.
- 18 На 15 май 2008 г. Tribunal постановява решение в полза на Rank. Жалбата на Commissioners срещу това съдебно решение е отхвърлена от High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division с решение от 8 юни 2009 г. Commissioners обжалва последното решение пред Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Искане относно монетните игрални автомати

- 19 Що се отнася до монетните игрални автомати, предвиденото в категория 4, точка 1 от приложение 9 към Закона за ДДС от 1994 г. освобождаване от ДДС е неприложимо, ако разглежданият автомат, до който играчът има достъп, е „игрален автомат“ по смисъла на бележка 1, буква г) и бележка 3 от категория 4.
- 20 В това отношение монетните игрални автомати, стопанисвани от Rank и считани за игрални автомати, спрямо които същевременно се прилага част III от Закона за хазартните игри от 1968 г. (наричани по-нататък „игрални автомати по част III“), са сравнявани с други два вида монетни игрални автомати, по-специално

според това дали по заявка на игралния софтуер, заложен в използвания от играча автомат, при играта самият автомат прави избор по случаен принцип.

- 21 При облаганите игрални автомати по част III този избор се прави от електронен генератор на случайни числа („electronic random number generator“), който е физически вграден в използвания от играча автомат. От друга страна, първият вид сравнявани монетни игрални автомати (наричани по-нататък „сравнявани автомати I“) включва автомати, няколко от които са свързани по електронен начин с общ и отделен електронен генератор на случайни числа, който обаче се намира в същите помещения, където се намират и използваните от играчите терминали.
- 22 Вторият вид сравнявани монетни игрални автомати са „терминалите за залагане с фиксиран коефициент“ („fixed odds betting terminals“, наричани по-нататък „FOBT“), които може да се инсталират само в LBO. Играчът, който използва FOBT, залага на резултата от събитие или от виртуална игра, и по-конкретно в една заредена в софтуера на FOBT „форма“, като въвежда кредити в автоматата. Резултатът от събитието или от виртуалната игра се определя от електронен генератор на случайни числа, поставен извън помещенията на съответната LBO. Спорът за това дали от гледна точка на правната уредба на хазартните игри някои налични във FOBT форми позволяват да се „залага“ или да се „играе“ не е разрешен със съдебно решение, тъй като страните постигат споразумение по този въпрос. Тъй като не отговарят на определението „игрален автомат“ по смисъла на правото за ДДС, FOBT са освободени от този данък. Приходите от тях обаче са облагани с общия данък върху залозите.
- 23 Пред Tribunal е безспорно установено, че от гледна точка на потребителя облаганите игрални автомати по част III и сравняваните автомати I са сходни. Commissioners обаче в частност оспорва становището, че тези две категории автомати се конкурират помежду си и че според националното право сравняваните автомати I действително са освободени от ДДС.

- 24 С решение от 19 август 2008 г. Tribunal се произнася по някои спорни въпроси в полза на Rank, като отлага решението си по други въпроси за по-късна дата. В това първо решение Tribunal по-специално приема, че сравняваните автомати I са освободени от ДДС по силата на националното законодателство. Според Tribunal във всеки случай на практика Commissioners умишлено третира сравняваните автомати I като освободени от ДДС.
- 25 На 8 юни 2009 г. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division отхвърля жалбата на Commissioners срещу това решение. Commissioners обжалва последното решение пред Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), като оспорва по-специално съществуването на установена практика за освобождаване от ДДС на сравняваните автомати I.
- 26 На 11 декември 2009 г. Tribunal се произнася в полза на Rank по въпросите, по които първоначално отлага своето решение. Що се отнася до сравняваните автомати I, той приема, че Commissioners няма как да възрази, че е изпълнила надлежно задълженията си („due diligence“), дори споменатите автомати да са били пуснати на пазара едва след като е прието разглежданото национално законодателство. Tribunal също така констатира, че е нарушен принципът на данъчен неутралитет по отношение на FOBТ, които за повечето играчи, погледнато много абстрактно, са сходни на игралните автомати по част III. Според Tribunal и двата вида автомати се възприемат единствено като монетни игрални автомати. Разликите са непознати за повечето потребители, т.е. нямат значение за тях.
- 27 Commissioners обжалва решението от 11 декември 2009 г. пред Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Тази жалба се отнася по-специално както до проверката за сходство на облаганите монетни игрални автомати и FOBТ, така и до отхвърления довод за надлежното изпълнение на задълженията.

Преюдициални въпроси по дело C-259/10

28 Като преценява, че разрешаването на спора в главното производство зависи от тълкуването на правото на Съюза, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Различното третиране по ДДС

- на доставки на услуги, които са идентични от гледна точка на потребителя, или

- на сходни доставки на услуги, които задоволяват едни и същи нужди на потребителя,

- само по себе си достатъчно ли е, за да се приеме, че е налице нарушение на принципа на данъчен неутралитет, или трябва да се вземе предвид (и ако това е така, как)
 - а) правният и икономическият контекст;

 - б) дали е налице конкуренция между идентичните услуги, респективно между сходните услуги; и/или

в) дали различното третиране по ДДС е довело до нарушаване на конкуренцията?

2) Може ли данъчнозадължено лице, чиито доставки съгласно националното право подлежат на облагане с ДДС (поради упражненото от държавата членка дискреционно правомощие по член 13, Б, буква е) от Шеста директива), да иска възстановяване на платения за тези доставки ДДС поради нарушение на принципа на данъчен неутралитет, възникнало от третирането по ДДС на други доставки („доставки, използвани за сравнение“), ако

а) съгласно националното право доставките, използвани за сравнение, подлежат на облагане с ДДС, но

б) данъчният орган на държавата членка има практика да третира доставките, използвани за сравнение, като освободени от ДДС?

3) Ако отговорът на втория въпрос е утвърдителен, в какво поведение се изразява съответната практика, и по-специално:

а) необходимо ли е данъчният орган ясно и недвусмислено да е посочил, че използваните за сравнение доставки ще бъдат третирани като освободени от ДДС;

- б) има ли значение фактът, че към момента, когато данъчният орган е направил такова изявление, той не е преценил всички факти, които са релевантни за правилното третиране по ДДС на използваните за сравнение доставки, или не е преценил правилно тези факти, и

 - в) има ли значение фактът, че ДДС за използваните за сравнение доставки не е нито деклариран от данъчнозадълженото лице, нито е поискан от данъчния орган, но впоследствие данъчният орган се е опитал да събере този ДДС, при спазване на обичайните давностни срокове съгласно националното право?
- 4) Ако различното данъчно третиране се дължи на уеднаквена практика на националните данъчни органи, основана на общоприето схващане за действителния смисъл на съответните национални правни норми, от значение ли е за наличието на нарушение на принципа на данъчен неутралитет, ако:
- а) впоследствие данъчните органи променят своята практика,

 - б) впоследствие национален съд приеме, че променената практика отразява правилното тълкуване на смисъла на съответните национални правни норми,

 - в) принципите на националното и/или европейското право, включително принципът на защита на оправданите правни очаквания, принципът на *estoppel*, принципът на правна сигурност и принципът на забрана за обратно действие, и/или давностните срокове не допускат държавата членка да събира ДДС за доставки, които по-рано са били разглеждани като освободени?“.

Преюдициални въпроси по дело C-260/10

²⁹ Като преценява, че разрешаването на спора в главното производство зависи от тълкуването на правото на Съюза, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) При упражняване на дискреционната си власт по член 13, Б, буква е) от Шеста директива ДДС, когато държава членка облага с ДДС някои видове автомати, използвани за хазартни игри [„игрални автомати по част III“], запазвайки освобождаването на други такива автомати (сред които и [FOBT]), когато се твърди, че поради това държавата членка нарушава принципа на данъчен неутралитет: при съпоставката на игралните автомати по част III и FOBT i) определящо или ii) релевантно ли е, че

а) с FOBT се осъществяват дейности, класифицирани като „залагане“ по националното право (т.е. дейности, които съответният регулатор разглежда като „залагане“ по националното право с цел упражняване на регулаторните си правомощия) и

б) с игралните автомати по част III се осъществяват дейности, попадащи в друга класификация по националното право, а именно „игри“,

както и че за игрите и залагането се прилагат различни режими на регулиране съгласно уредбата на държавата членка в областта на контрола и регулирането на хазартните игри? Ако това е така, кои различия между въпросните режими на регулиране трябва да се вземат под внимание от националната юрисдикция?

- 2) Когато се определя дали принципът на данъчен неутралитет изисква едно и също данъчно третиране на упоменатите във въпрос 1 видове автомати (ФОВТ и игрални автомати по част III), какво равнище на абстракция трябва да възприеме националната юрисдикция при определяне дали продуктите са сходни? По-конкретно, доколко е релевантно да се вземат под внимание следните аспекти:
- а) сходствата и различията относно максималните позволени залози и печалби при ФОВТ и игралните автомати по част III;
 - б) ФОВТ могат да се използват за игра само в някои видове лицензирани помещения за залагане, които се различават от лицензираните игрални помещения и за които се прилагат регулаторни ограничения, различни от тези за лицензираните игрални помещения (въпреки че ФОВТ и до два игрални автомата по част III могат да се използват за игра в едно и също лицензирано помещение за залагане);
 - в) възможността за печалба при ФОВТ е пряко свързана с оповестените фиксирани коефициенти, докато възможността за печалба при игралните автомати по част III в някои случаи може да се променя с помощта на устройство, осигуряващо с течение на времето определен процент възвръщаемост на оператора и участника в играта;
 - г) сходствата и различията в наличните форми на ФОВТ и игралните автомати по част III;
 - д) сходствата и различията между ФОВТ и игралните автомати по част III по отношение на възможното взаимодействие между играча и автомата;

е) дали посочените по-горе аспекти са известни на повечето участници в игри с автоматите, или тези участници ги считат за релевантни или важни;

ж) дали разликата в третирането по ДДС е обоснована предвид на някой от посочените аспекти?

3) При упражняване на дискреционната си власт по член 13, Б, буква е) от Шестата директива ДДС, когато държава членка освобождава хазартните игри от ДДС, но облага с ДДС определена категория автомати, използвани за хазартни игри,

а) разполага ли държавата членка по принцип с възможността да възрази на основание надлежното изпълнение на задълженията си срещу твърдението, че принципът на данъчен неутралитет е бил нарушен от нея;

б) и ако отговорът по буква а) е положителен, кои са релевантните фактори при определяне дали държавата членка има право да се ползва от това възражение?“.

³⁰ С определение на председателя на Съда от 9 август 2010 г. дела С-259/10 и С-260/10 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и с оглед на постановяването на решението.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос, букви б) и в) по дело C-259/10

- 31 С този въпрос Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) по същество иска да се установи дали принципът на данъчен неутралитет следва да се тълкува в смисъл, 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 този принцип е нарушен, или за да е налице такова нарушение, е необходимо още да се установи, че съществува реална конкуренция между разглежданите услуги или че конкуренцията е нарушена поради споменатото различно третиране.
- 32 Според постоянната съдебна практика принципът на данъчен неутралитет в частност не допуска сходните стоки или доставки на услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС (вж. по-специално Решение от 3 май 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-481/98, Recueil, стр. I-3369, точка 22, Решение от 26 май 2005 г. по дело Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Recueil, стр. I-4427, точки 41 и 54, Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer, C-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 47 и Решение от 3 март 2011 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-41/09, Сборник, стр. I-831, точка 66).
- 33 От това описание на споменатия принцип следва, че сходството между две доставки на услуги води до конкуренция между тях.
- 34 Ето защо съществуването на реална конкуренция между две доставки на услуги не е самостоятелно и допълнително условие, за да е налице нарушение на

принципа на данъчен неутралитет, ако разглежданите доставки са идентични или сходни от гледна точка на потребителя и задоволяват едни и същи негови нужди (в този смисъл вж. Решение от 23 октомври 2003 г. по дело Комисия/Германия, C-109/02, Recueil, стр. I-12691, точки 22 и 23, както и Решение от 17 февруари 2005 г. по дело Linneweber и Akritidis, C-453/02 и C-462/02, Recueil, стр. I-1131, точки 19—21, 24, 25 и 28).

- 35 Същото важи и що се отнася до наличието на нарушение на конкуренцията. Фактът, че две идентични или сходни доставки, които задоволяват едни и същи нужди, се третират различно от гледна точка на ДДС, по общо правило води до нарушение на конкуренцията (в този смисъл вж. Решение от 29 март 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-404/99, Recueil, стр. I-2667, точки 46 и 47 и Решение от 28 юни 2007 г. по дело JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust и The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Сборник, стр. I-5517, точки 47—51).
- 36 С оглед на предходните съображения на първия въпрос, букви б) и в) по дело C-259/10 трябва да се отговори, че принципът на данъчен неутралитет следва да се тълкува в смисъл, 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 този принцип е нарушен. Ето защо, за да е налице такова нарушение, не е необходимо още да се установи, че съществува реална конкуренция между разглежданите услуги или че конкуренцията е нарушена поради споменатото различно третиране.

По първия въпрос, буква а) по дело C-259/10 и по първия въпрос по дело C-260/10

- 37 С тези въпроси запитващите юрисдикции по същество искат да се установи — 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 — дали

принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкува в смисъл, че 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.

- 38 Съгласно член 13, Б, буква е) от Шеста директива залагането, лотариите и другите форми на хазарт са освободени от ДДС при условия и ограничения, постановени от всяка държава членка.
- 39 Тъй като ДДС не е лесноприложим за свързаните с хазартни игри сделки, освобождаването, от което те се ползват, е продиктувано от практически съображения, а не от желанието да се осигури по-благоприятно третиране в областта на ДДС на тези дейности, както е например в случая на някои услуги от общ интерес, предоставяни в социалния сектор (вж. Решение от 13 юли 2006 г. по дело *United Utilities*, C-89/05, Recueil, стр. I-6813, точка 23 и Решение от 10 юни 2010 г. по дело *Leo-Libera*, C-58/09, Сборник, стр. I-5189, точка 24).
- 40 От самия текст на член 13, Б, буква е) от Шеста директива 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. Решение по дело *Leo-Libera*, посочено по-горе, точка 26).
- 41 Когато обаче държавите членки упражняват правомощието съгласно споменатата разпоредба да определят условията и ограниченията на освобождаването и следователно да облагат или не сделки с ДДС, те трябва да спазват принципа на данъчен неутралитет, присъщ на общата система на ДДС (вж. Решение от 11 юни 1998 г. по дело *Fischer*, C-283/95, Recueil, стр. I-3369, точка 27 и Решение по дело *Linneweber и Akritidis*, посочено по-горе, точка 24).

- 42 Както бе припомнено в точка 32 от настоящото решение, този принцип не допуска сходните доставки на услуги да се третират по различен начин от гледна точка на ДДС.
- 43 За да се определи дали две доставки на услуги са сходни по смисъла на цитираната в споменатата точка съдебна практика, трябва да се държи сметка главно за гледната точка на средния потребител (вж. по аналогия Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 29), като се избягват изкуствени ограничения, основани на незначителни разлики (в този смисъл вж. Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, точки 22 и 23).
- 44 Следователно две доставки на 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 доставка (в този смисъл вж. Решение от 3 май 2001 г. по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 27 и по аналогия Решение от 11 август 1995 г. по дело Roders и др., C-367/93-C-377/93, Recueil, стр. I-2229, точка 27 и Решение от 27 февруари 2002 г. по дело Комисия/Франция, C-302/00, Recueil, стр. I-2055, точка 23).
- 45 Според постоянната съдебна практика обаче принципът на данъчен неутралитет не допуска при облагането с ДДС да се прави общо разграничение между законните и незаконните сделки (вж. по-специално Решение от 5 юли 1998 г. по дело Mol, 269/86, Recueil, стр. 3627, точка 18, Решение от 29 юни 1999 г. по дело Coffeeshop „Siberië“, C-158/98, Recueil, стр. I-3971, точки 14 и 21 и Решение от 6 юли 2006 г. по дело Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точка 50). От това Съдът е направил извод, че държавите членки не могат да предвиждат освобождаване само за хазартните игри, които са законни (Решение по дело Fischer, посочено по-горе, точка 28). Следователно въпросът дали организирането на дадена хазартна игра е законно или незаконно не може да бъде взет предвид при проверката дали две хазартни игри са сходни.

- 46 Пак от практиката на Съда следва, че за преценката дали хазартните игри или автоматите за хазартни игри са сходни, поначало ирелевантни са както самоличността на лицата, които стопанисват тези игри и автомати, така и юридическата форма, под която те упражняват дейността си (вж. Решение по дело Linneweber и Akritidis, посочено по-горе, точки 25 и 29 и цитираната съдебна практика).
- 47 В допълнение, от споменатото решение, и по-конкретно от точки 29 и 30 от него, следва, че съществуващите различия между, от една страна, питейните заведения и игралните зали, и от друга, лицензираните казина, що се отнася до условията, при които хазартните игри са предоставени на разположение в тях, и в частност достъпността от гледна точка на местонахождение и работно време и атмосферата в тях, са ирелевантни за въпроса дали посочените игри са сходни.
- 48 Накрая, съгласно точки 29 и 30 от посоченото по-горе Решение по дело Fischer обстоятелството, че само единият от двата вида хазартни игри се облага с нехармонизиран данък, не дава основание да се заключи, че тези видове хазартни игри не са сходни. Всъщност общата система на ДДС би била нарушена, ако при прилагането ѝ държавите членки можеха да правят разграничение според това дали съществуват други нехармонизирани данъци.
- 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.

По втория въпрос по дело C-260/10

- 52 С този въпрос Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) по същество иска да се установи дали — за да се прецени в светлината на принципа на данъчен неутралитет дали два вида монетни игрални автомати са сходни и е необходимо да бъдат третирани по еднакъв начин, що се отнася до ДДС — следва да се отчитат разликите в минималните и максималните залози и печалби, шансовете за печалба, наличните форми и възможното взаимодействие между играча и монетния игрален автомат.
- 53 Най-напред следва да се констатира, че принципът на данъчен неутралитет не би могъл да се тълкува в смисъл, че залаганията, лотариите и другите форми на хазарт трябва да се разглеждат като сходни доставки по смисъла на този принцип, тъй като в противен случай член 13, Б, буква е) от Шеста директива и широката свобода на преценка, призната от тази разпоредба на държавите членки и напомнена в точка 40 от настоящото решение, биха се оказали лишени от всякакво полезно действие. Ето защо всяка държава членка може да ограничи

освобождаването от ДДС само до определени форми на хазартни игри (в този смисъл вж. Решение по дело *Leo-Libera*, посочено по-горе, точка 35).

- 54 От посоченото решение следва, че споменатият принцип не е нарушен, когато дадена държава членка облага с ДДС доставките, извършени чрез монетни игрални автомати, като същевременно освобождава от този данък залаганията върху резултатите от състезания с коне, залаганията с фиксиран коефициент, лотариите и тиражите (вж. в този смисъл Решение по дело *Leo-Libera*, посочено по-горе, точки 9, 10 и 36).
- 55 За да не бъде обаче принципът на данъчен неутралитет лишен от смисъл и за да не се наруши общата система на ДДС, различното третиране по ДДС не може да се основава на различия между детайли в структурата, условията или правилата на съответните хазартни игри, които попадат в една и съща категория игри — на монетните игрални автомати.
- 56 От точки 43 и 44 от настоящото решение следва, че проверката дали облаганиите по различен начин хазартни игри са сходни, която националният съд трябва да направи, след като съобрази обстоятелствата в конкретния случай (вж. в този смисъл Решение от 27 април 2006 г. по дело *Solleveld* и *van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 и C-444/04, *Recueil*, стр. I-3617, точки 42 и 45 и Решение по дело *Marks & Spencer*, посочено по-горе, точка 48), трябва да се извърши от гледна точка на средния потребител и да се отчетат релевантните или важните обстоятелства, които могат да съществено да повлияят върху решението му да избере едната или другата хазартна игра.
- 57 В това отношение, при положение че 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 повлияят върху решението на средния потребител.

- 58 С оглед на предходните съображения на втория въпрос по дело C-260/10 следва да се отговори, че за да се прецени в светлината на принципа на данъчен неутралитет дали два вида монетни игрални автомати са сходни и е необходимо да бъдат третирани по еднакъв начин, що се отнася до ДДС, трябва да се провери дали употребата на тези видове игрални автомати от гледна точка на средния потребител е сходна и задоволява едни и същи негови нужди, като обстоятелствата, които могат да се съобразят в това отношение, са по-специално минималните и максималните залози и печалби и шансовете за печалба.

По втория въпрос по дело C-259/10

- 59 С втория въпрос по дело C-259/10 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) по същество иска да се установи дали принципът на данъчен неутралитет следва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице може да иска възстановяване на платения по някои доставки на услуги ДДС, като твърди, че е налице нарушение на този принцип, при положение че данъчните органи на съответната държава членка на практика са третирали сходни доставки на услуги като освободени доставки, въпреки че според релевантното национално законодателство те не са освободени от ДДС.
- 60 Този въпрос се отнася до изтъкнатия от Commissioners довод в спора по главното производство, че облагането на игралните автомати по част III не нарушава принципа на данъчен неутралитет, тъй като по силата на нормите на Закона за ДДС от 1994 г. сравняваните автомати I повече не се освобождават от ДДС, въпреки признанието на Commissioners, че през разглежданите в главното производство години не е облагала с ДДС тези автомати.

- 61 В това отношение следва да се напомни, че принципът на данъчен неутралитет е израз в областта на ДДС на принципа на равно третиране (вж. по-специално Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Сборник, стр. I-10567, точка 41 и Решение от 10 юни 2010 г. по дело *CoryGene*, C-262/08, Сборник, стр. I-5053, точка 64).
- 62 Въпреки че публичната администрация, която следва обща практика, може да бъде обвързана от тази практика (вж. в този смисъл Решение от 21 януари 1987 г. по дело *Ferriera Valsabbia/Комисия*, 268/84, Recueil, стр. 353, точки 14 и 15 и Решение от 28 юни 2005 г. по дело *Dansk Rørindustri и др./Комисия*, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P-C-208/02 P и C-213/02 P, Recueil, стр. I-5425, точка 211), принципът на равно третиране все пак трябва да се съчетава със спазването на принципа на законност, съгласно който никой не може да се позовава в своя полза на незаконосъобразност, допусната в полза на друго (в този смисъл вж. Решение от 9 октомври 1984 г. по дело *Witte/Парламент*, 188/83, Recueil, стр. 3465, точка 15, Решение от 4 юли 1985 г. по дело *Williams/Сметна палата*, 134/84, Recueil, стр. 2225, точка 14 и Решение от 10 март 2011 г. по дело *Agencja Wydawnicza Technopol/CХВП*, C-51/10 P, Сборник, стр. I-1541, точки 75 и 76).
- 63 От изложеното следва, че данъчнозадълженото лице не може да иска определена доставка да бъде третирана от данъчна гледна точка по един и същи начин с друга доставка, когато това третиране противоречи на релевантното национално законодателство.
- 64 Ето защо на втория въпрос по дело C-259/10 трябва да се отговори, че принципът на данъчен неутралитет следва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице не би могло да иска възстановяване на платения по някои доставки на услуги ДДС, като твърди, че е налице нарушение на този принцип, при положение че данъчните органи на съответната държава членка на практика са третирали сходни доставки на услуги като освободени доставки, въпреки че според релевантното национално законодателство те не са освободени от ДДС.

- 65 С оглед на този отговор не следва да се отговаря на третия и четвъртия въпрос, поставени по дело C-259/10.

По третия въпрос по дело C-260/10

- 66 С този въпрос Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) по същество иска да се установи дали принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкува в смисъл, че при искане за възстановяване на ДДС, основано на нарушение на този принцип, държавата членка, която е упражнила правото си на преценка по член 13, Б, буква е) от Шеста директива и е освободила от ДДС предоставянето на достъп до съоръженията за игра на хазартни игри, но е изключила от това освобождаване категория автомати, отговарящи на някои критерии, може да възрази, че е изпълнила надлежно задълженията си във връзка с въвеждането на нов вид автомати, които не отговарят на тези критерии.
- 67 Този въпрос се отнася до довода на Commissioners, че към момента на приемане на разглежданите в главното производство национални разпоредби, които изключват игралните автомати по част III от освобождаване с ДДС на хазартните игри, не е имало сходни игрални автомати, които са били освободени. Разликата в третирането на сходните автомати се появила едва впоследствие, поради въвеждането на нов вид монетни игрални автомати, за които данъчните органи научили известно време след пускането им в продажба. Следователно Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия изпълнило надлежно задълженията си, като приело в разумен срок подходящи мерки за прекратяване на различното данъчно третиране.
- 68 В това отношение най-напред следва да се напомни, че когато условията или ограниченията, които една държава членка поставя за освобождаване от ДДС

на хазартните игри, противоречат на принципа на данъчен неутралитет, спомнатата 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 Шеста директива (вж. Решение по дело *Linneweber* и *Akritidis*, посочено по-горе, точка 37).

69 Ето защо член 13, Б, буква е) от Шеста директива има непосредствено действие, в смисъл че операторът на хазартни игри или игрални автомати може да се позовава на тази разпоредба пред националните юрисдикции, за да изключи прилагането на норми на вътрешното право, несъвместими с тази разпоредба (вж. Решение по дело *Linneweber* и *Akritidis*, посочено по-горе, точка 38).

70 Непосредственото действие на дадена разпоредба на директива не зависи нито от наличието на умишлено или допуснато по небрежност нарушение от съответната държава членка при транспонирането на разглежданата директива, нито от наличието на достатъчно съществено нарушение на правото на Съюза (в този смисъл вж. Решение от 11 юли 2002 г. по дело *Marks & Spencer*, C-62/00, *Resueil*, стр. I-6325, точки 25 и 27, Решение от 5 октомври 2004 г. по дело *Pfeiffer* и др., C-397/01-C-403/01, *Resueil*, стр. I-8835, точка 103 и Решение от 10 април 2008 г. по дело *Marks & Spencer*, посочено по-горе, точка 36).

71 В допълнение, трябва да се отчита фактът, че съгласно разглежданото национално законодателство предоставянето на достъп до съоръженията за събиране на залози или за хазартни игри по принцип е освободено от ДДС, с изключение на предоставянето на достъп до игрални автомати, отговарящи на някои критерии. Установяването на такива отграничителни критерии изключва възможността на държавата членка да твърди, че според нея няма автомати, които не отговарят на тези критерии, и че тя дори не е била длъжна да държи сметка за евентуалното въвеждане на такива автомати.

- 72 Освен това от акта за преюдициално запитване и от становището на правителството на Обединеното кралство е видно, че Gaming Board, регулаторният орган за хазартните игри и следователно административна структура на съответната държава членка, е бил информиран за наличието на нови монетни игрални автомати още преди те да бъдат пуснати в търговска употреба.
- 73 С оглед на тези аспекти не може да се приеме доводът на Commissioners, основан на последващото узнаване от данъчните органи за споменатото наличие, за да се оправдае различното третиране на два вида монетни игрални автомати през определен период.
- 74 Ето защо на третия въпрос по дело C-260/10 трябва да се отговори, че принципът на данъчен неутралитет следва да се тълкува в смисъл, че при искане за възстановяване на ДДС, основано на нарушение на този принцип, държавата членка, която е упражнила правото си на преценка по член 13, Б, буква е) от Шеста директива и е освободила от ДДС предоставянето на достъп до съоръженията за игра на хазартни игри, но е изключила от това освобождаване категория автомати, отговарящи на някои критерии, не би могла да възрази, че е изпълнила надлежно задълженията си във връзка с въвеждането на нов вид автомати, които не отговарят на тези критерии.

По съдебните разноски

- 75 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 (трети състав) реши:

- 1) Принципът на данъчен неутралитет следва да се тълкува в смисъл, че различното третиране, що се отнася до данък върху добавената стойност, 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 този принцип е нарушен. Ето защо, за да е налице такова нарушение, не е необходимо още да се установи, че съществува реална конкуренция между разглежданите услуги или че конкуренцията е нарушена поради споменатото различно третиране.

- 2) Когато е налице различно третиране на две хазартни игри от гледна точка на освобождаването от данък върху добавената стойност съгласно член 13, Б, буква е) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, 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.

- 3) За да се прецени в светлината на принципа на данъчен неутралитет дали два вида монетни игрални автомати са сходни и е необходимо да бъдат третирани по еднакъв начин, що се отнася до данък върху добавената стойност, трябва да се провери дали употребата на тези видове игрални автомати от гледна точка на средния потребител е сходна и задоволява едни и същи негови нужди, като обстоятелствата, които могат да се съобразят в това отношение, са по-специално минималните и максималните залози и печалби и шансовете за печалба.

- 4) Принципът на данъчен неутралитет следва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженото лице не би могло да иска възстановяване на платения по някои доставки на услуги данък върху добавената стойност, като твърди, че е налице нарушение на този принцип, при положение че данъчните органи на съответната държава членка на практика са третирали сходни доставки на услуги като освободени доставки, въпреки че според релевантното национално законодателство те не са освободени от данък върху добавената стойност.

- 5) Принципът на данъчен неутралитет следва да се тълкува в смисъл, че при искане за възстановяване на данък върху добавената стойност, основано на нарушение на този принцип, държавата членка, която е упражнила правото си на преценка по член 13, Б, буква е) от Шеста директива 77/388 и е освободила от данък върху добавената стойност предоставянето на достъп до съоръженията за игра на хазартни игри, но е изключила от това освобождаване категория автомати, отговарящи на някои критерии, не би могла да възрази, че е изпълнила надлежно задълженията си във връзка с въвеждането на нов вид автомати, които не отговарят на тези критерии.

Подписи