Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 19 януари 2017 година[1]

Дело C-591/15

The Queen, по искане на:
The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited
срещу
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
Her Majesty's Treasury

„Преюдициално запитване, отправено от High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Обединено кралство)"

„Член 355, параграф 3 ДФЕС — Териториален обхват на Договорите — Статут на Гибралтар — Член 56 ДФЕС — Свободно предоставяне на услуги — Изцяло вътрешно положение — Хазартни игри — Понятие за ограничение — Еднакво приложима данъчна мярка"

Въведение

1. През 2014 г. Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия (Обединеното кралство) приема нов данъчен режим (наричан по-нататък „новият данъчен режим") за някои данъци върху хазартните игри, изискващ доставчиците на услуги в областта на хазарта да заплащат данък върху хазартните игри за предоставени на „лица от Обединеното кралство" услуги в областта на хазарта, независимо дали доставчикът на услуги в областта на хазарта е установен в Обединеното кралство или в друга държава. Новият данъчен режим замества предишния режим на данъчно облагане, по силата на който с данък върху хазартните игри се е облагала брутната печалба от предоставянето на услуги в областта на хазарта на клиенти в световен мащаб само на установените в Обединеното кралство доставчици на услуги в областта на хазарта.

2. Gibraltar Betting and Gaming Association (наричано по-нататък „GBGA") — дружество, учредено в Гибралтар, оспорва този нов данъчен режим предвид обстоятелството, че занапред предлагането на услуги в областта на хазарта от Гибралтар за Обединеното кралство подлежи на допълнително облагане в Обединеното кралство. GBGA твърди, че данъкът противоречи на свободното предоставяне на услуги, гарантирано с член 56 ДФЕС.

3. Въпросът дали може да се прави позоваване на член 56 ДФЕС в положение, при което фактическите обстоятелства имат връзка само с Обединеното кралство и Гибралтар, зависи от обстоятелството дали за целите на въпросната разпоредба тези две структури са част от една и съща държава членка или не. С други думи, трябва да се определи дали сме изправени пред така нареченото най-общо „изцяло вътрешно положение".

1 — Език на оригиналния текст: английски.

4. Въпреки че настоящият случай се отнася до отношението между остров[2] и скала, в настоящото заключение няма да прибягвам до сюжетния похват, при който развръзката остава неизвестна. Предлагам на Съда да приеме, че за целите на член 56 ДФЕС Гибралтар и Обединеното кралство следва да се третират като една и съща структура. Налице е изцяло вътрешно положение, което не води до прилагане на член 56 ДФЕС. При условията на евентуалност, ако Съдът установи друго, предлагам да постанови, че оспорваните в настоящото дело разпоредби от новия данъчен режим не представляват ограничение на свободното предоставяне на услуги, тъй като се прилагат еднакво и по недискриминационен начин спрямо доставчиците на услуги в областта на хазарта, установени в Обединеното кралство и другаде.

Правна уредба

Правото на Съюза

5. Член 355 ДФЕС гласи следното:

„Освен разпоредбите на член 52 от Договора за Европейския съюз относно териториалния обхват на Договорите, се прилагат и следните разпоредби:

[…]

3. Разпоредбите на Договорите се прилагат към европейските територии, за чиито външни отношения отговаря държава членка“.

6. Член 28 от Акта относно условията за присъединяване и промените в Договорите[3] гласи следното:

„Актовете на институциите на Общността относно продуктите, изброени в приложение II към Договора за ЕИО, и продуктите, спрямо които при внос в Общността се прилагат специални правила, въведени вследствие на прилагането на Общата селскостопанска политика, както и актовете във връзка с хармонизирането на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота не се прилагат по отношение на Гибралтар, освен ако Съветът, действащ с единодушие по предложение на Комисията, не постанови друго“ [неофициален превод].

7. Както е видно от член 29 от същия Акт за присъединяване във връзка с точка 1.4 от приложение I от него, Гибралтар не е част от митническата територия на Съюза[4].

Правото на Обединеното кралство

8. В Обединеното кралство хазартната дейност се облага с със седем данъка: данък върху общите залагания, данък върху залаганията с нефиксирани коефициенти, данък върху игрите от разстояние, данък върху игрите, данък върху игри „бинго“, данък върху лотарийни игри и данък върху игри с игрални автомати.

9. Настоящото дело се отнася до данъка върху игрите от разстояние.

2 — По-точно казано: остров, няколко острова, както и част от остров.

3 — На Кралство Дания, на Ирландия и на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия (ОВ L 73, 1972 г., стр. 14).

4 — Понастоящем това е видно и от член 4 от Регламент (ЕС) № 952/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 9 октомври 2013 година за създаване на Митнически кодекс на Съюза (ОВ L 269, 2013 г., стр. 1).

10. През 2014 г. с Finance Act 2014 (Закон за бюджета за 2014 г., наричан по-нататък „FA 2014“) в Обединеното кралство се въвежда новият данъчен режим за облагане с акциз на услугите в областта на хазарта. Част 3, глава 3, член 154 от FA 2014 определя понятието „игри от разстояние“ като игри, в които лицата участват чрез използване на интернет, телефон, телевизия, радио или друг вид електронни средства или всякакви други технологии за комуникация. Понятието „игри“ е определено в член 188, параграф 1, буква а) от FA 2014 като „участие в хазартни игри за награда“.

11. Член 155(1) от същия закон предвижда, че акцизът, известен като данък върху игрите от разстояние, следва да се начислява за „участието на данъчнозадължено лице в игри от разстояние съгласно договорености между това лице и друго лице“.

12. Понятието „данъчнозадължено лице“ съгласно определението в член 155, параграф 2 от FA 2014 включва „всяко лице от Обединеното кралство“. В член 186, параграф 1 от FA 2014 „лице от Обединеното кралство“ се определя като „физическо лице, което обичайно живее в Обединеното кралство“ или „юридическо лице, което е законно учредено в Обединеното кралство“. Операторите (включително доставчиците на услуги в областта на хазарта) трябва да водят надлежно отчетности, с помощта на които да могат да проверяват дали клиентите обичайно живеят в Обединеното кралство („лица от Обединеното кралство“), или обичайно живеят извън Обединеното кралство (вж. насоките на Her Majesty Revenue and Customs, публикувани в съответствие с изискванията на член 187 от FA 2014). Операторите трябва, inter alia, да проверяват адреса на клиента (на банково извлечение, свързано с кредитна карта, или на шофьорска книжка) или телефонния номер за контакт с клиента. Ако са налице два или повече показатели за местонахождение в Обединеното кралство, операторите трябва да третират този клиент като лице от Обединеното кралство и да подадат декларация при Her Majesty Revenue and Customs.

13. Данъкът върху игрите от разстояние се начислява в размер на 15 % от „печалбата на доставчика на игри“ от хазартни игри от разстояние за отчетен период. По същество печалбата може да се изчисли, като сумата на получените залози се намалява със сумата на изплатените печалби (вж. член 157 от FA 2014).

14. Съгласно член 162 от FA 2014 „Доставчикът на хазартни игри дължи данък върху игрите от разстояние, с който се облага печалбата му от хазартни игри от разстояние за отчетен период“.

Факти, производство и преюдициални въпроси

15. GBGA е асоциация за търговия, чиито членове са предимно установени в Гибралтар доставчици на услуги в областта на хазарта, които предоставят услуги в областта на хазарта от разстояние на клиенти в Обединеното кралство и другаде. Най-малко 55 % от услугите в областта на хазарта от разстояние, предоставени на установени в Обединеното кралство клиенти, са предоставени от установени в Гибралтар дружества, като почти 90 % от икономическата дейност на установените в Обединеното кралство клиенти на пазара на хазартни игри от разстояние в Обединеното кралство не е била облагана с дължимия в Обединеното кралство акциз.

16. Съгласно данъчния режим, предхождащ новия данъчен режим, съответното данъчно законодателство на Обединеното кралство е предвиждало, че установените в Обединеното кралство доставчици на услуги в областта на хазарта от разстояние плащат там данък в размер на 15 % от брутната си печалба от услугите в областта на хазарта от разстояние, които предоставят на клиенти, независимо от местоживеенето им. Според запитващата юрисдикция е безспорно, че това можело да бъде характеризирано правилно като данък по „мястото на доставка“. Доставчиците на услуги в областта на хазарта от разстояние, установени извън

територията на Обединеното кралство (включително Гибралтар), не плащат данък в Обединеното кралство за предоставяните от тях услуги в областта на хазарта от разстояние, които се ползват от лица в Обединеното кралство. Доставчиците на услуги в областта на хазарта от разстояние, установени в Гибралтар, плащат данък в Гибралтар върху предоставените от тях услуги от разстояние в областта на хазарта в световен мащаб а) в размер на 1 % от оборота само от залаганията по интернет с фиксиран коефициент и от платформите за залагания и б) в размер на 1 % от брутната печалба или приходите от игри от интернет казина. Според запитващата юрисдикция също е безспорно, че и това можело правилно да бъде характеризирано като данък по „мястото на доставка“.

17. GBGA оспорва пред запитващата юрисдикция новия данъчен режим на някои данъци върху хазартните игри в Обединеното кралство, въведен с FA 2014. То възразява, че установените в Гибралтар доставчици на услуги от разстояние в областта на хазарта вече не можели да предоставят такива услуги на лица от Обединеното кралство, без да плащат данък в Обединеното кралство. Тези доставчици щели да понесат допълнителни разходи, за да спазят изискванията на новия данъчен режим и новата правна уредба, като до влизането в сила на споразумение за избягване на двойното данъчно облагане или до изменението на данъчния режим в Гибралтар, щели да плащат данък както в Обединеното кралство, така и в Гибралтар за една и съща дейност с лица от Обединеното кралство.

18. В рамките на посоченото производство с акт от 21 септември 2015 г., постъпило в Съда на 13 ноември 2015 г., High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Висш съд (Англия и Уелс), общо гражданско отделение (административен състав), Обединеното кралство) поставя следните въпроси:

„(1) За целите на член 56 ДФЕС и в контекста на конституционните отношения между Гибралтар и Обединеното кралство:

(1) Следва ли Гибралтар и Обединеното кралство да се разглеждат като част от една държава членка по смисъла на правото на ЕС, поради което член 56 ДФЕС не се прилага, освен доколкото може да се прилага по отношение на вътрешна мярка? Или,

(2) Предвид член 355, параграф 3 ДФЕС има ли Гибралтар конституционноправен статут на отделна територия от Обединеното кралство в рамките на ЕС, така че предоставянето на услуги между Гибралтар и Обединеното кралство да се счита за търговия в рамките на Съюза по смисъла на член 56 ДФЕС? Или,

(3) Гибралтар следва да се счита за трета страна или територия, поради което правото на Съюза се прилага спрямо търговията между тях единствено в случаите, когато правото на Съюза се прилага между държава членка и държава, която не е членка на Европейския съюз? Или,

(4) Конституционните отношения между Гибралтар и Обединеното кралство следва да се разглеждат по друг начин за целите на член 56 ДФЕС?

(2) Представляват ли ограничение на правото на свободно движение на услуги по смисъла на член 56 ДФЕС национални мерки за данъчно облагане като предвидените в новия данъчен режим?

(3) При утвърдителен отговор, представляват ли целите, които според запитващата юрисдикция се преследват с национални мерки (като например новият данъчен режим), законни цели, които могат да обосноват ограничаване на правото на свободно движение на услуги по член 56 ДФЕС?“.

19. Писмени становища представят GBGA и правителствата на Обединеното кралство, Белгия, Чешката република, Ирландия, Испания, Португалия и Гибралтар, както и Европейската комисия. В съдебното заседание от 4 октомври 2016 г. са изслушани всички страни с изключение на Чешката република.

Анализ

Първи въпрос: Приложимост на член 56 ДФЕС в положение, което засяга само Гибралтар и Обединеното кралство?

20. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали дадено лице може да се позовава на член 56 ДФЕС в положение, фактическите обстоятелства по което се отнасят само до Обединеното кралство и Гибралтар.

Проблемът: може ли да се прави позоваване на член 56 ДФЕС в отношенията между Обединеното кралство и Гибралтар?

21. Запитващата юрисдикция изпитва съмнения, тъй като според правителството на Гибралтар поради особения му конституционноправен статут предоставянето на услуги от установени в Гибралтар оператори на лица, пребиваващи в Обединеното кралство, е „защитено“ от правото на Съюза и всяко ограничение трябва да бъде обосновано. Според правителството на Гибралтар този принцип не зависи от обстоятелството дали има действителни или потенциални последици за търговията в рамките на Съюза между държавите членки.

22. Колкото и изненадващо да изглежда, досега Съдът не е бил сезиран, за да се произнесе дали свободното предоставяне на услуги се прилага *между* Обединеното кралство и Гибралтар. Също така, доколкото мога да установя, и в доктрината не е обърнато специално внимание на въпроса за отношенията между Гибралтар и Обединеното кралство, що се отнася до свободното предоставяне на услуги. На този етап мога само да предположа каква е причината за това: защото обикновено се приема, че единственият възможен отговор е, че отношенията между Обединеното кралство и Гибралтар са изцяло вътрешни, що се отнася до свободното предоставяне на услуги по член 56 ДФЕС. При всички положения според мен разглежданият случай е изцяло вътрешно положение, което означава, че не може да се прави позоваване на член 56 ДФЕС.

23. Причините за това са следните.

Разпоредби от Договорите: член 52 ДЕС и член 355 ДФЕС

24. По силата на член 52, параграф 1 ДЕС Договорите се прилагат в 28-те държави членки. Тази разпоредба потвърждава общия принцип на международното публично право, съобразно който международните организации не разполагат със собствена територия, а са съставени от териториите на съответните държави членки[5]. Освен това член 29 от Виенската конвенция за

5 — Вж. *Kokott*, J. — In: *Streinz*, R. (ed.). EUV/AEUV. Beck, 2. ed., München 2012, Artikel 52 EUV, Nr. 1.

правото на договорите от 23 май 1969 г.[6] предвижда, че ако от договора не личи друго намерение или не е установено по друг начин, договорът е задължителен за всяка от страните по отношение на цялата ѝ територия. Територията на държава членка се определя в съответствие с нормите на вътрешното и международното публично право[7].

25. Член 52, параграф 2 ДЕС предвижда също, че териториалният обхват на договорите се определя в член 355 ДФЕС.

26. Член 355, параграф 3 ДФЕС на свой ред гласи, че освен разпоредбите на член 52 от ДЕС, разпоредбите на Договорите се прилагат към европейските територии, за чиито външни отношения отговаря държава членка. Тази разпоредба води началото си от член 79 от Договора от Париж от 1951 г. за създаване на Европейската общност за въглища и стомана[8]. Първоначалната разпоредба от Договора за ЕОВС е създадена за провинция Саарланд[9]. Впоследствие и Договорът за ЕИО[10], и Договорът за Евратом[11] съдържат формулирана по сходен начин клауза. Понастоящем се приема, че член 355, параграф 3 ДФЕС урежда положението на Гибралтар. Това е потвърдено от Съда, както ще разгледаме подробно по-нататък[12]. Освен това в юридически необвързващата, но пояснителна декларация № 55, приложена към заключителния акт на междуправителствената конференция, приела Договора от Лисабон, Кралство Испания и Обединеното кралство заявяват, че „Договорите се прилагат спрямо Гибралтар в качеството му на европейска територия, чиито външни отношения се осигуряват от държава членка“ и че „[т]ова не предполага никакви промени в съответните позиции на заинтересованите държави членки“.

27. Следователно може да се твърди, както основателно посочва и правителството на Гибралтар, че прилагането на правото на Съюза по отношение на Гибралтар произтича от установено в Договора основание (член 355, параграф 3 ДФЕС), различно от приложимото спрямо Обединеното кралство (член 52, параграф 1 ДЕС).

28. В член 355, параграф 3 ДФЕС не се уреждат отношенията между Обединеното кралство и Гибралтар във връзка с прилагането на основните свободи. От посочената разпоредба пряко следва само че правото на Съюза е приложимо по отношение на Гибралтар.

Съдебна практика, свързана с Гибралтар

29. Съдът многократно е разглеждал случаи, които по някакъв начин са свързани с Гибралтар.

6 — Сборник договори на Организацията на Обединените нации, том 788, стр. 354.

7 — В тази връзка вж. също решение от 29 март 2007 г., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, т. 54), където Съдът е постановил във връзка с член 299 ЕО, първообразът на член 355 ДФЕС, че „[п]ри липса в договора на по-точна дефиниция на територията, на която държавата упражнява своя суверенитет, всяка от държавите членки трябва да определи обхвата и границите на тази територия в съответствие с нормите на международното публично право“.

8 — Вж. член 79, параграф 1 от Договора за ЕОВС: „Настоящият договор се прилага към европейските територии на високодоговарящите се страни. Той се прилага и към тези европейски територии, чиито външни отношения се осигуряват от държава членка; размяната на писма между правителството на Федерална република Германия и правителството на Френската република относно Саар е приложена към настоящия договор“ [неофициален превод].

9 — Интересно е да се отбележи, че проблемът със Саарланд е бил разрешен с влизането в сила на Римския договор на 1 януари 1958 г. Все пак съответната разпоредба от Договора за ЕОВС намира отражение в Договора за ЕИО, въпреки че положението на Саарланд е било уредено в *Saarvertrag* от 1956 г., в резултат на което на 1 януари 1957 г. Саарланд става десетата *Bundesland* (федерална провинция) на Федерална република Германия. Пълна икономическа интеграция във Федералната република, включително въвеждането на германската марка, се осъществява в средата на 1959 г.

10 — Вж. член 227, параграф 4 от Договора за ЕИО и впоследствие, след преномерирането с Договора от Амстердам, член 299, параграф 4 от Договора за ЕО. Текстът на тази разпоредба, който понастоящем се съдържа в член 355, параграф 3 ДФЕС, не е променян от 1957 г. насам.

11 — Вж. член 198, параграф 2 от Договора за Евратом.

12 — Вж. решение от 12 септември 2006 г., Испания/Обединено кралство (C-145/04, EU:C:2006:543, т. 19).

– Дело C — 145/04, Испания/Обединено кралство

30. Това дело е един от редките примери, в които държава членка започва производство за неизпълнение на задължения срещу друга държава членка на основание член 259 ДФЕС. Според Кралство Испания Обединеното кралство е нарушило правото на Съюза, като е създало условия жителите на Гибралтар да гласуват в изборите за Европейски парламент, и по-специално по силата на създадените условия за гласуване от лица, които пребивават на тази територия, но нямат гражданството на държава членка или съответно гражданство на Съюза. По това дело Съдът е сезиран с искането да установи главно дали Обединеното кралство може да предоставя правото на гласуване в изборите за Европейски парламент на лица, пребиваващи в Гибралтар, но непритежаващи гражданство на държава членка или съответно гражданство на Съюза. Съдът отхвърля иска на Кралство Испания[13].

31. Причината да спомена това дело тук е, че то предлага ясен исторически и политически преглед, който е от общо значение за разглеждания случай.

32. По думите на Съда „Гибралтар е преотстъпен от испанския крал на британската корона с Договора от Утрехт, подписан между първия и кралицата на Великобритания на 13 юли 1713 г. в рамките на договорите, слагащи край на Войната за испанското наследство. Последното изречение на член X от този договор гласи, че ако британската корона някога реши да дава, продава или се разпорежда по какъвто и да е друг начин със собствеността на град Гибралтар, тя е длъжна да предпочете испанската корона. В настоящия момент Гибралтар е колония на британската корона. Той не е част от Обединеното кралство. Изпълнителната власт се упражнява от назначен от кралицата губернатор, а за определени вътрешни правомощия — от Chief minister и избрани на местно равнище министри. Те отговарят пред Законодателната камара (House of Assembly), чиито членове се избират на всеки пет години. Законодателната камара има право да гласува закони относно определени вътрешни области. Губернаторът все пак има правото да откаже да промулгира даден закон. Парламентът на Обединеното кралство и кралицата в нейния личен съвет (Queen in Council) освен това имат право да гласуват приложими за Гибралтар закони. Гибралтар има свои юрисдикции. Съществува обаче възможност за обжалване на решенията на най-висшата юрисдикция на Гибралтар пред Съдебната комисия на Личния съвет на кралицата (Judicial Committee of the Privy Council). По силата на общностното право Гибралтар е европейска територия, за чиито външни отношения е отговорна държава членка по смисъла на [член 355, параграф 3 ДФЕС] и за която са в сила разпоредбите на Договора за ЕО. Актът относно условията за присъединяване на Кралство Дания, Ирландия и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия и промените в договорите (ОВ L 73, 1972 г., стр. 14) все пак предвижда, че някои части от договорите не се прилагат за Гибралтар[14]“.

33. Следователно Съдът вече е запознат с факта, че Гибралтар всъщност *не* е част от Обединеното кралство.

13 — Вж. решение от 12 септември 2006 г., Испания/Обединено кралство (C-145/04, EU:C:2006:543, т. 80). Това дело, което е добър пример за сътрудничество между Съда в Страсбург и Съда в Люксембург, в крайна сметка се отнася до изпълнението от страна на Обединеното кралство на решение Matthews на Европейския съд по правата на човека. Вж. решение на ЕСПЧ от 18 февруари 1999 г., № 24833/94, *Matthews c/y Обединеното кралство*, ECLI:CE:ECHR:1999:0218JUD002483394.

14 — Вж. решение от 12 септември 2006 г., Испания/Обединено кралство (C-145/04, EU:C:2006:543, т. 14—19). Вж. също решение от 30 април 2002 г., Правителство на Гибралтар/Комисия (T-195/01 и T-207/01, EU:T:2002:111, т. 12).

– Дело C-30/01, Комисия/Обединено кралство

34. По дело C-30/01 Комисия/Обединено кралство Комисията иска от Съда да установи, че Обединеното кралство не е изпълнило задължението си да приеме по отношение на Гибралтар редица законови, подзаконови или административни разпоредби, за да се съобрази с редица инструменти на вторичното право на ЕС за вътрешния пазар, отнасящи се до свободното движение на стоки.

35. Като отхвърля иска на Комисията, Съдът постановява, че изключването на Гибралтар от митническата територия на Съюза предполага, че за тази територия не се прилагат нито нормите на Договора относно свободното движение на стоки, нито актовете на вторичното право на Съюза, чиято цел, що се отнася до това свободно движение, е да се гарантира сближаване на законовите, подзаконовите и административните разпоредби на държавите членки в съответствие с членове 114 ДФЕС и 115 ДФЕС[15]. Това според мен е логичен извод предвид обстоятелството, че както е видно от гореизложеното, Гибралтар е изключен от митническата територия на Съюза. Следователно, както посочва генералният адвокат Tizzano по същото дело, в това отношение „Гибралтар следва да се счита за трета страна за целите на общностните разпоредби относно движението на стоки“[16].

36. Освен това от дело C-30/01 следва, че производствата за установяване на неизпълнение на задължения по член 258 и сл. ДФЕС се образуват срещу Обединеното кралство, когато става въпрос за положението на Гибралтар.

37. Това според мен е първият белег, че в разглеждания случай е налице изцяло вътрешно положение. Именно Обединеното кралство, а не Гибралтар, е поело задължения към останалите държави членки при ратифицирането на Договорите. Затова е логично производствата за неизпълнение на задължения във връзка с Гибралтар да бъдат образувани срещу Обединеното кралство. Ако свободното предоставяне на услуги се прилагаше между Обединеното кралство и Гибралтар, това би означавало, както основателно посочва Комисията, че по силата на Договорите Обединеното кралство поема задължение само спрямо себе си. Това би било някак странно.

38. Освен това, ако не може да бъде образувано производство за установяване на неизпълнение на задължения срещу Гибралтар, логично е то да не може да бъде образувано и от Гибралтар поради липса на качеството държава — членка на ЕС[17]. Ако Гибралтар приеме законодателство, което Комисията или дори Обединеното кралство или друга държава членка оспорва на основание член 56 ДФЕС, срещу него не може да бъде предявен иск на основание член 258 ДФЕС или 259 ДФЕС. Обединено кралство дори ще трябва да съди себе си за приетото от Гибралтар законодателство. Това би било още по-странно[18].

15 — Вж. решение от 23 септември 2003 г., Комисия/Обединено кралство (C-30/01, EU:C:2003:489, т. 59).

16 — Вж. заключение на генералния адвокат Tizzano по дело Комисия/Обединено кралство (C-30/01, EU:C:2003:25, т. 62).

17 — Вж. член 259 ДФЕС.

18 — Нито пък Гибралтар може да предяви инцидентен иск за отмяна по член 263, параграф 1 ДФЕС: вж. решение от 29 юни 1993 г., Гибралтар/Съвет (C-298/89, EU:C:1993:267, т. 14). В контекста на исковете за отмяна на актове на Съюза той се счита за непривилегирован ищец по член 263, параграф 4 ДФЕС, който може да предяви иск само ако са изпълнени специалните предпоставки в тази разпоредба.

– Дела, свързани със свободното предоставяне на услуги при залагания по Интернет

39. В специфичния контекст на свободното предоставяне на услуги по силата на Договора Съдът последователно приема, че дружествата със седалище в Гибралтар са частни оператори, установени в държава членка[19], без дори да споменава член 355, параграф 3 ДФЕС[20]. Това означава също, че подобно дружество може да се ползва от установените в член 56 ДФЕС права и да предлага по интернет услугите си „в държава членка, различна от тази, в която е установен[о]“[21]. Очевидно тези дела пред Съда се отнасят само до отношения между Гибралтар и държава членка, различна от Обединеното кралство.

40. Отново, тези дела не са източник на нови прозрения. Ако Гибралтар не е трета страна — което е безспорно и ясно — логично е за целите на член 56 ДФЕС той да е част от държава членка.

41. Запитващата юрисдикция обаче изпитва съмнения дали е възможно, вместо Обединеното кралство и Гибралтар да се третират като една и съща структура за целите на член 56 ДФЕС, да се приеме, че Гибралтар има конституционноправен статут на отделна територия от Обединеното кралство в рамките на ЕС, така че предоставянето на услуги между Гибралтар и Обединеното кралство да се счита за търговия в рамките на Съюза по смисъла на член 56 ДФЕС.

42. Не виждам как би било възможно да се направи такъв извод, независимо по какъв начин се тълкува член 355, параграф 3 ДФЕС.

Съдебна практика, свързана с други територии

– Дело C-355/89, Barr и Montrose

43. Правителството на Гибралтар се позовава на заключението на генерален адвокат Jacobs по дело Barr and Montrose Holdings, в което той твърди, че движението на работници между Обединеното кралство и остров Ман „не е „изцяло вътрешно за държава членка“, тъй като […] остров Ман не е част от Обединеното кралство“[22].

44. Честно казано, не виждам връзка от правна страна с настоящия случай, тъй като за остров Ман се прилага правен режим, различен от приложимия за Гибралтар. Общото между остров Ман и Гибралтар е, че те не са част от Обединеното кралство.

45. Член 355, параграф 5, буква в) предвижда, че чрез дерогация от член 52 ДЕС и от член 355, параграфи 1—4, Договорите се прилагат по отношение на англо-нормандските острови и по отношение на остров Ман само доколкото е необходимо, за да се гарантира прилагането на договореностите, приети за тези острови в Договора относно присъединяването на нови държави членки към ЕИО и Евратом, подписан на 22 януари 1972 г. Член 2 от Протокол № 3 от Акта за присъединяване на Обединеното кралство на свой ред гласи, че свободното движение на работници, предвидено в член 45 ДФЕС, *не* се прилага по отношение на остров

19 — Вж. например решение от 8 септември 2009 г., Liga Portuguesa de Futebol Profissional и Baw International (C-42/07, EU:C:2009:519, т. 20). Това дело се отнася до търговското разпространение в Португалия на някои хазартни игри, предлагани по Интернет от дружество със седалище в Гибралтар. В точка 49 от решението Съдът приема, че това дружество е „частен оператор, установен в друга държава членка“.

20 — За сметка на това генералният адвокат Bot се позовава на член 355, параграф 3 ДФЕС в заключението си по дело Liga Portuguesa de Futebol Profissional и Baw International (C-42/07, EU:C:2008:560, т. 184 и сл.), въпреки че в точки 225 и 232 той допуска също, че разглежданото дружество е установено в държава членка.

21 — Вж. решение от 8 септември 2010 г., Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505, т. 52).

22 — Вж. заключение на генералния адвокат Jacobs по дело *Barr и Montrose Holdings* (C-355/89, непубликувано, EU:C:1991:5, т. 22).

Ман. Следователно е логично, че що се отнася до член 45 ДФЕС, положението между Обединеното кралство и остров Ман не е изцяло вътрешно. Освен това Съдът е приел, или по-точно потвърдил, в съответствие с член 2 от Протокол № 3, че правата, които имат жителите на остров Ман в Обединеното кралство, не са засегнати от Акта за присъединяване, но че съобразно същия член тези лица не се ползват от общностните разпоредби, свързани със свободното движение на лица и услуги[23], и че нито тази, нито други разпоредби от въпросния протокол могат да се тълкуват в смисъл, че изискват органите на остров Ман да третират физическите или юридическите лица от Общността по същия начин, както жителите на остров Ман са третирани в Обединеното кралство[24]. Следователно, както подчертава и Комисията, от гледна точка на правото на Съюза гражданин на Обединеното кралство, който се премества на остров Ман, има същите права като всеки друг гражданин на Съюза. Затова твърдението на генералния адвокат Jacobs трябва да се разглежда в този контекст и поради това не е от пряко значение в разглеждания случай.

– Дело C-293/02, Jersey Produce Marketing Organisation

46. Много по-полезно за разрешаването на първия въпрос в настоящия случай е решението по дело Jersey Produce Marketing Organisation.

47. На производителите от Джърси било забранено да изнасят картофи в Обединеното кралство, освен ако не са регистрирани в Jersey Potato Export Marketing Board и не са сключили споразумение за търговия с него. Тези производители са искали да се позоват на член 35 ДФЕС. Следователно Съдът е трябвало да реши дали за целите на Договора за функционирането на ЕС търговията с такива стоки между Джърси и Обединеното кралство трябва да се третира като търговия на стоки между държави членки, или за целите на това дело Джърси и Обединеното кралство трябва да се разглеждат като част от една държава членка.

48. Както Гибралтар, и Джърси не е част от Обединеното кралство. Всъщност самият Съд е потвърдил, че за целите на член 355, параграф 3 ДФЕС това е територия, за чиито външни отношения отговаря тази държава членка[25]. Единствената разлика в правното третиране на Гибралтар и Джърси е, че за последното важи разпоредбата на член 355, параграф 5, буква в) ДФЕС, която е lex specialis спрямо член 355, параграф 3 ДФЕС. Вследствие на тази специална разпоредба правилата от Договора не се прилагат изцяло, а само отчасти спрямо Джърси, в пределите, установени в създадения за него специален режим. В тази връзка общото правно положение по отношение на Джърси е еднакво с това на остров Ман.

49. От решаващо значение понастоящем е, че дело Jersey Produce Marketing Organisation се отнася до разпоредбите на Договора относно свободното движение на стоки. За разлика от положението по дело Barr and Montrose Holdings, правилата на специалния режим не се прилагат за Англо-нормандските острови. Затова и Съдът е приел, че „за целите на прилагането на [членове 28 ДФЕС, 30 ДФЕС, 34 ДФЕС и 35 ДФЕС] Англо-нормандските острови, остров Ман и Обединеното кралство трябва да се третират като една държава членка“[26].

50. Според мен нищо друго не може и не трябва да бъде казано за положението между Обединеното кралство и Гибралтар във връзка със свободно предоставяне на услуги по член 56 ДФЕС.

23 — Вж. решение от 3 юли 1991 г., Barr и Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:287, т. 22).

24 — Вж. решение от 3 юли 1991 г., Barr и Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:287, т. 23).

25 — Вж. решение от 8 ноември 2005 г., Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02, EU:C:2005:664, т. 43).

26 — Вж. решение от 8 ноември 2005 г., Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02, EU:C:2005:664, т. 54).

Други съображения

51. Правителството на Гибралтар подчертава, че тъй като член 355, параграф 3 ДФЕС следва да се тълкува във връзка с неговия предмет и с целта му, която е гарантиране на ефективното прилагане на правото на Съюза във връзка с европейските територии, за които се отнася тази разпоредба, и тъй като тази цел включва създаването на вътрешен пазар „без вътрешни граници“ (вж. член 26, параграф 2 ДФЕС), то правилното тълкуване на член 355, параграф 3 изисква съществуването на свободно движение на услуги между Гибралтар и Обединеното кралство. Би било неуместно да се прави аналогия между Гибралтар и Англо-нормандските острови и остров Ман, по отношение на които се прилага член 355, параграф 5, буква в) ДФЕС.

52. Не съм съгласен с тези разсъждения.

53. По силата на тази логика всяко вътрешно положение може да бъде включено в обхвата на свободите на вътрешния пазар. Съдът използва израза „без вътрешни граници“ от член 26, параграф 2 ДФЕС като подкрепящ аргумент. Например в решение Carbonati Apuani по дело относно данък, дължим за мрамор, който се добива в една конкретна община[27], Съдът изтъква член 26, параграф 2 ДФЕС[28] в подкрепа на по-основополагащото си твърдение, че самият принцип за митнически съюз изисква свободното движение на стоки да бъде гарантирано в Съюза като цяло и не единствено за търговията между държавите членки, а по-широко на територията на митническия съюз[29].

54. Подобни съображения се отнасят конкретно за създаването на митнически съюз[30]. Всяко териториално разделение, дори и в рамките на държава членка, неизбежно е свързано с последици за свободното движение на стоки в Съюза. Ето защо тези съображения не могат да се прилагат по отношение на свободното предоставяне на услуги само по себе си.

55. Освен това, както посочва и Комисията в становището си, дело Carbonati Apuani не се отнася до изцяло вътрешно положение. Всъщност разглежданият данък по своя характер и условия засяга търговията между държавите членки[31]. Същото важи и за по-рано постановени решения, на които Съдът се позовава изрично във въпросното дело[32].

56. Независимо от перспективата на разглеждане, в член 56 ДФЕС става въпрос за „граждани на *държавите членки*“[33] в контекста на свободното предоставяне на услуги. И член 355, параграф 3 ДФЕС не добавя нова държава членка. Следователно Гибралтар може да бъде само част от Обединеното кралство за целите на прилагане на член 56 ДФЕС.

57. Накратко, аз разбирам член 355, параграф 3 ДФЕС в смисъл, че той не създава нови или допълнителни права (или задължения) между Обединеното кралство и Гибралтар към вече произтичащите от конституционното право на Обединеното кралство и на Гибралтар.

27 — Община Карара в Тоскана (Италия).

28 — Вж. решение от 9 септември 2004 г., Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, т. 23).

29 — Вж. решение от 9 септември 2004 г., Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, т. 22).

30 — Както вече беше изложено, Gibraltar във всеки случай не е част от митническия съюз.

31 — Вж. решение от 9 септември 2004 г., Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, т. 26).

32 — Вж. решение от 9 август 1994 г., Lancry и др. (C-363/93 и C-407/93—C-411/93, EU:C:1994:315, т. 30); вж. в същия смисъл, що се отнася до мерки с равностоен на количествено ограничение ефект, решения от 15 декември 1982 г., Oosthoek's Uitgeversmaatschappij (286/81, EU:C:1982:438, т. 9), от 15 декември 1993 г., Ligur Carni и др. (C-277/91, C-318/91 и C-319/91, EU:C:1993:927, т. 36 и 37), от 13 януари 2000 г., TK-Heimdienst (C-254/98, EU:C:2000:12, т. 27—31), и от 5 декември 2000 г., Guimont (C-448/98, EU:C:2000:663, т. 21—23).

33 — Курсивът е мой.

Заключение

58. По изложените съображения предлагам на Съда да отговори на първия въпрос в смисъл, че Обединеното кралство и Гибралтар трябва да се разглеждат като една държава членка за целите на прилагане на член 56 ДФЕС.

Втори въпрос: ограничение по смисъла на член 56 ДФЕС?

Хипотетично естество на втория въпрос

59. С въпроса си запитващата юрисдикция иска да установи дали въвеждането на данъка върху игрите от разстояние представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги по смисъла на член 56 ДФЕС.

60. Тъй като разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно свободното предоставяне на услуги не се прилагат към положение, което във всичките си аспекти е свързано само с една държава членка [34], вторият въпрос е хипотетичен.

61. В случай че Съдът обаче стигне до различен извод по първия въпрос и приеме, че член 56 ДФЕС се прилага по разглеждания случай, се налага тази разпоредба да бъде разгледана.

62. Същото важи впрочем и за хипотезата, ако Съдът приеме, че макар спорът в главното производство да е свързан само с една държава членка (за целите на член 56 ДФЕС), е налице интерес Съдът да отговори на въпроса по същество поради някое от съображенията, обобщени наскоро в решението по дело Ullens de Schooten [35] . Предвид изложеното, на настоящия етап бих добавил следното по съображение за предпазливост: ако се допусне, че положението в разглеждания случай е изцяло вътрешно, не разбирам как запитващата юрисдикция е указала, съобразно изискванията по член 94 от Процедурния правилник на Съда, по какъв начин, въпреки изцяло вътрешния му характер, висящият пред нея спор е свързан с разпоредбите на правото на Съюза относно свободното предоставяне на услуги, така че искането по реда на преюдициалното запитване тълкуване да е нужно за разрешаването на този спор [36]. Причината е, че запитващата юрисдикция изглежда се съсредоточава единствено върху въпроса дали положението по делото в главното производство е вътрешно или не, а не върху въпроса дали в случай че е вътрешно, положението има връзка с разпоредбите на правото на Съюза.

63. Изложените по-долу съображения се основават само на това хипотетично предположение.

Основни характеристики на новия данъчен режим

64. Запитващата юрисдикция е приела, че след въвеждането на новия данъчен режим: 1) данък в Обединеното кралство (или „данък върху хазартните от разстояние“) се начислява за участието на „данъчнозадължено лице“ в хазартни игри от разстояние, организирани от доставчици на хазартни игри, независимо дали доставчиците на хазартни игри са установени в Обединеното кралство, в Гибралтар или другаде по света, 2) „данъчнозадължено лице“ е всяко лице от Обединеното кралство (като на свой ред лице от Обединеното кралство е „физическо лице, което обичайно живее в Обединеното кралство“ или „юридическо лице, което е законно учредено в Обединеното кралство“), 3) размерът на данъка върху игрите от разстояние в

34 — Вж., като потвърждение за това от скорошната постоянна съдебна практика, решение от 15 ноември 2016 г., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, т. 47 и цитираната съдебна практика).

35 — Вж. решение от 15 ноември 2016 г., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, т. 50—53).

36 — Вж. решение от 15 ноември 2016 г., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, т. 55).

Обединеното кралство е 15 % от печалбата на доставчика на хазартни игри (определена) за съответния период, 4) данъкът се дължи от доставчиците на хазартни игри, като плащането му е условие за запазване на техния лиценз за предоставяне на услугите, 5) за изчисляване на размера на печалбата на доставчиците на хазартни игри от обичайна хазартна дейност за съответния отчетен период се взема предвид сумата от плащанията по хазартни игри в полза на доставчика на хазартни игри за обичайната хазартна дейност в отчетния период, като се извади размерът на разходите на доставчика за съответния период, свързани с изплащането на печалбите от тази дейност, 6) частта от приходите и разходите на доставчика, която се взема предвид при определяне на печалбата, трябва да бъде определена в неговите книги и отчетности и по този начин да бъде отделена от другите приходи и разходи на доставчика, 7) така определеният резултат може да се вземе предвид при изчисляване на печалбата на доставчика от всичките му дейности, 8) резултатът се определя и изчислява, без да се вземат предвид никакви административни или други разходи (вкл. наеми и възнаграждения), или дължимия върху тази сума данък в размер на 15 % (върху разликата между определена част от приходите и определена част от разходите).

65. По същество, както посочва запитващата юрисдикция, основната промяна и основната последица от облагането на игрите от разстояние се изразява в определянето и налагането данък върху определена чиста печалба от определен пазар, като посоченият пазар и посочената печалба се определят по еднакъв начин за всички доставчици на услуги по игри от разстояние на същия пазар.

„Екстериториалност“

66. GBGA и правителството на Гибралтар твърдят, че данъците, дължими съгласно новия данъчен режим, трябва да бъдат характеризирани като екстериториални данъци, тъй като те не са данъци върху потребление или потребители, а са данъци върху печалбата на доставчици, които се намират извън Обединеното кралство. Тъй като данъкът е в размер на 15 % от брутната печалба на доставчик на хазартни игри или от „нетните залози“, тоест сумата от приходите от лица от Обединеното кралство минус сумата, изплатена за печалби на лица от Обединеното кралство, той се определя като фиксиран процент от общата печалба на доставчика от сделки, свързани с хазарт, с лица от Обединеното кралство. Доколкото доставчикът не печели от всяка сделка (тъй като понякога участникът в играта печели), той не може да се разглежда като данък за участие в хазартни дейности. Потребителите може да участват активно в хазартни игри, но доколкото печелят, операторът не дължи данък по отношение на тяхното потребление. Тъй като нетните залози се изчисляват общо за тримесечен период, не е възможно каквато и да е част от дължимия от оператора данък да се свърже с конкретно потребление на услуги в областта на хазарта от определен потребител.

67. Правителството на Обединеното кралство изтъква противоположното виждане, че новият данъчен режим въвежда национални данъци върху хазартните игри, които не са дискриминационни. В съответствие с него се облага икономическа дейност под формата на потребление на услуги в областта на хазарта в Обединеното кралство от лица, които обичайно живеят в Обединеното кралство, или от дружества на Обединеното кралство. Данъкът върху игрите от разстояние се начислява върху участието на данъчнозадължено лице в хазартни игри от разстояние. Данъчнозадълженото лице е получателят на хазартната услуга, макар че данъкът се плаща от доставчика на хазартната услуга. Дължимият данък във връзка с това участие се изчислява не въз основа на печалбата на доставчиците на услугите, а въз основа на получените от хазартните игри суми, намалени със сумите, които те изплащат като печалби. Следователно това е данък върху общите нетни залози. Независимо от метода на изчисляване, той си остава данък върху участието в хазартни игри от разстояние. Следователно това не е екстериториален данък.

68. Според мен е неуместно в контекста на настоящото дело да се използва терминът екстериториалност. По правило, по силата на данъчния си суверенитет всяка държава (членка) има право едностранно да определя кого, къде и при какви условия да облага, както по отношение на прякото, така и на косвеното облагане. Само по изключение, когато не може да се установи връзка със съответната юрисдикция, може да се говори за данък, който е недопустим поради екстериториалност.

69. В разглеждания случай обаче са налице ясни връзки с Обединеното кралство. Отправната точка е потреблението от лице от Обединеното кралство, което при всички положения се осъществява физически в Обединеното кралство. Освен това, както посочва запитващата юрисдикция, плащането на данъка е условие за запазване на лиценза на доставчиците на хазартни игри за предоставяне на услугите на клиенти в Обединеното кралство. Затова е трудно да се твърди, че данъкът е незаконосъобразен поради твърдяна екстериториалност.

Пряк или косвен данък?

70. Що се отнася до въпроса дали разглежданият данък е пряк или косвен, считам, че той не е релевантен в настоящия контекст. И двата вида данък се разглеждат по един и същи начин в светлината на свободното предоставяне на услуги. Освен това не съм в състояние да дам окончателен отговор на този въпрос, който според мен трябва да бъде разрешен от запитващата юрисдикция.

71. Налице са както признаци, които сочат, че данъкът върху игрите от разстояние е пряк данък върху доставката на услуги, предлагани от Гибралтар, така и признаци, че той е данък върху осъществявано в Обединеното кралство потребление.

72. Признаците, които сочат за наличието на пряк данък, са следните: струва ми се, че икономическата тежест от данъка в крайна сметка се понася от доставчика на услугата и че в това отношение разглежданият данък се доближава до данък върху печалбата. Освен това не смятам, че данъкът вече е включен в цената на предлаганата на клиента услуга. Самата запитваща юрисдикция посочва във връзка с това, че според новия данъчен режим с данък се облага определена част от приходите на даден доставчик, намалена с определена част от разходите на този доставчик. Определянето и оценката на тази част от печалбата е свързана с източника на дейността, а именно пазарът на Обединеното кралство в широк смисъл.

73. Ето защо данъчното събитие, което води до облагането, е потреблението на услуги в областта на хазарта, осъществено от клиента (лице от Обединеното кралство), независимо че се облага не цялото потребление, а по-конкретно потреблението, което води до печалба за клиента.

Място на потребление

74. Необходимо е още да се разгледа по-подробно точното място на потребление.

75. GBGA и правителството на Гибралтар възразяват срещу обстоятелството, че разглежданите данъци не се ограничават до действително потребление в Обединеното кралство, тъй като клиентът, който по новия данъчен режим е данъчнозадълженото лице, може да не се намира в Обединеното кралство към момента на осъществяване на сделката.

76. Този довод според мен не е убедителен и дори ми се струва, че той е опит за поврат в принципа, че дадена сделка по интернет може и трябва винаги да бъде свързана с конкретна държава (членка). Несъмнено е вярно, че лице, което пребивава в Обединеното кралство и е регистрирано като лице от Обединеното кралство с данните от кредитната си карта, може да участва в хазартни игри по интернет, тоест да сключва сделки, докато е на почивка другаде в

чужбина. Въпросът обаче не е в това. Важното в случая е под чия юрисдикция е това лице. Ако някой е регистриран в Обединеното кралство, защото там се намира центърът на интересите му, тогава разбирам напълно, че за целите на данъка върху потреблението ще се счита, че той извършва потребление в Обединеното кралство.

77. С други думи: единствено поради обстоятелството, че интернет е динамична среда и могат да се сключват сделки, без да е необходимо физическо присъствие в държавата членка по произход на даденото лице, не може да се направи изводът, че то не осъществява потребление във въпросната държава членка. Следователно една държава членка може да определи мястото на потребление, дори ако в някои случаи действителното физическо местонахождение на потребителя е различно от определеното място на потребление.

78. Това може да доведе дори до положения, в които различни държави облагат едно и също потребление, в случай че клиент от Обединеното кралство осъществява потребление, докато пътува. Подобно двойно облагане обаче не води само по себе си до нарушаване на член 56 ДФЕС, както ще стане ясно по-нататък.

Ограничение?

79. По силата на член 56 ДФЕС се забраняват ограниченията на свободното предоставяне на услуги в рамките на Съюза по отношение на гражданите на държави членки, които са се установили в държава членка, различна от тази, в която се намира лицето, за което са предназначени услугите.

80. Както е широко известно, член 56 ДФЕС изисква премахването по отношение на установените в друга държава членка доставчици на услуги не само на всяка дискриминация, основана на тяхното гражданство или на обстоятелството, че са установени в държава членка, различна от тази, в която трябва да се извършват услугите, но и на всяко ограничение, дори то да се прилага, без да се прави разлика между национални доставчици и доставчици от други държави членки, когато това ограничение може да доведе до забрана, затрудняване или по-слаба привлекателност на дейността на доставчик, установен в друга държава членка, в която той законно предлага сходни услуги[37].

81. При такова широко тълкуване на член 56 ДФЕС разглежданите мерки могат да направят по-непривлекателно упражняването на свободното предоставяне на услуги между Гибралтар и Обединеното кралство. Тъй като те представляват допълнителен разход за икономическите оператори от Гибралтар, може да сме склонни да приемем, че те представляват ограничение по смисъла на член 56 ДФЕС.

82. Проблемът при такъв подход е, че когато става въпрос за национални данъци, самото налагане на данък води до ограничение. Всъщност събирането на всеки данък затруднява упражняването на стопанската дейност или я прави по-малко привлекателна[38]. Често това е същинската цел на данъците. Според мен междувременно може спокойно да се приеме, че по тази причина Съдът възприема по-гъвкав подход, що се отнася до данъците, свързани със свободите на вътрешния пазар, по-специално свободното предоставяне на услуги, свободата на установяване и свободното движение на капитали.

37 — Вж. решение от 17 декември 2015 г., X-Steuerberatungsgesellschaft (C-342/14, EU:C:2015:827, т. 48 и цитираната съдебна практика).

38 — Вж. заключение на генералния адвокат Kokott по дело X (C-686/13, EU:C:2015:31, т. 40).

83. Най-категорично в това отношение е становището на генералния адвокат Kokott, която многократно и обстойно призовава в редица свои заключения [39] към по-нюансиран подход в областта на данъчното облагане. На този етап ще приведа някои от доводите ѝ, тъй като считам, че те в основата на мотивите на Съда по съответните дела.

84. Когато „е възможно даден данък да бъде основание за упражняване на контрол за съответствие с правото на Съюза с оглед на основните свободи и в случаите, когато този данък не се събира нито по явно дискриминационен, нито по прикрито дискриминационен начин и следователно с него се облагат еднакво всички граждани на Съюза, решението на съответната държава членка да облага с данък определено данъчно събитие и всяко увеличение на данъка също биха били свързани с правото на Съюза. По този начин би се стигнало до незачитане на данъчния суверенитет на държавите членки, който е запазен за тях съгласно действащото в Съюза разпределение на правомощията. Следователно облагането с данък, който се събира по изцяло недискриминационен начин, по принцип не може да доведе до ограничение на основна свобода“ [40].

85. При това положение Съдът приема, че ограничение по смисъла на член 56 ДФЕС е налице в случаите, когато данъкът се начислява при ставка, която може да доведе до забрана [41]. В разглеждания случай обаче не може да се твърди, че 15 % представлява ставка, която може да доведе до забрана.

86. Следователно данъкът върху игрите от разстояние не представлява ограничение по смисъла на член 56 ДФЕС, ако се прилага без разграничение към икономическите оператори както от Обединеното кралство, така и извън него, и не е дискриминационен. По-долу ще разгледам втория от посочените критерии.

Двойно данъчно облагане

87. Въпросът за двойното данъчно облагане е неразривно свързан с въпроса за наличието на ограничение по член 56 ДФЕС. Както Комисията правилно подчертава в становището си, съществуването на двойно данъчно облагане не представлява ограничение. При отсъствие на хармонизация, двойното данъчно облагане само по себе си не е забранено поради основните свободи, а е само последица от принципа, че държавите (членки) имат правомощието за данъчно облагане, произтичащо от данъчния им суверенитет [42].

88. По отношение на прякото данъчно облагане Съдът последователно постановява, че двойното данъчно облагане не противоречи на основните свободи [43].

39 — Вж. заключението на генералния адвокат Kokott по дело Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, т. 58—67) (относно свободното предоставяне на услуги, член 56 ДФЕС), заключение на генералния адвокат Kokott по дело X (C-498/10, EU:C:2011:870, т. 17—29) (относно свободата на установяване, член 49 ДФЕС), и заключението на генералния адвокат Kokott по дело X (C-686/13, EU:C:2015:31, т. 38—45) (относно свободата на установяване, член 49 ДФЕС). Вж. също *Kokott*, J., *Ost*, H. Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. — Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, 2011, 496—503.

40 — Вж. заключение на генералния адвокат Kokott по дело X (C-686/13, EU:C:2015:31, т. 40).

41 — Вж. решение от 11 юни 2015 г., Berlington Hungary и др. (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 42).

42 — Следователно подходящо средство за премахване на двойното данъчно облагане са главно двустранните спогодби между държавите (членки) по тези въпроси. Вж. също решение от 14 ноември 2006 г., Kerckhaert и Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, т. 21).

43 — Вж. например решения от 14 ноември 2006 г., Kerckhaert и Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, т. 20 и сл.), и от 16 юли 2009 г., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, т. 30 и сл.), по отношение на свободното движение на капитали.

Дискриминация?

89. Представлява ли обаче настоящият случай проява на дискриминация между организаторите на хазартни игри, установени в Обединеното кралство, и установените в Гибралтар? Ако това е така, тогава действително ще е налице нарушение на член 56 ДФЕС, ако дискриминацията не е обоснована.

90. Член 56 ДФЕС предвижда и премахването на всички форми на дискриминация между гражданите на държавите членки, що се отнася до свободното предоставяне на услуги. Следователно тази разпоредба е конкретен израз на общия принцип за забрана на дискриминацията, гарантиран с Договорите [44].

91. GBGA и правителството на Гибралтар твърдят, че данъчното облагане по силата на новия данъчен режим е (косвено) дискриминационно. Те поддържат, че макар и „еднакво приложим“, новият данъчен режим поставя доставчиците на услуги в областта на хазарта извън Обединеното кралство, включително тези, установени в Гибралтар, в особено неблагоприятно положение в сравнение с доставчиците в Обединеното кралство. Това се дължи на обстоятелството, че доставчиците на услуги в областта на хазарта в Гибралтар ще бъдат подложени на двойно данъчно облагане във връзка с услугите, предоставени на лица от Обединеното кралство, докато установените в Обединеното кралство оператори, предоставящи услуги на същите потребители, няма да бъдат засегнати от двойно облагане.

92. Не съм съгласен с този довод.

93. По-скоро, както твърди Обединеното кралство, новият данъчен режим въвежда национални данъци върху хазартните игри, които не са дискриминационни по естество. Въпреки че с новия данъчен режим се създава допълнителен разход за доставчиците на услуги, той се прилага еднакво за всички доставчици на услуги в областта на хазарта, които извършват икономическа дейност на пазара на услуги в областта на хазарта в Обединеното кралство, независимо от мястото им на установяване. Затова той не ограничава свободното предоставяне на услуги съгласно по смисъла на член 56 ДФЕС.

94. Според мен е ясно, че ако налагането на данък засяга в по-голяма степен трансграничните ситуации отколкото изцяло вътрешните положения, тогава действително ще е налице нарушение на принципа на свободно предоставяне на услуги. В настоящия случай това обаче не е така.

95. В разглеждания случай не е налице дискриминация. Въпросният данък се прилага без разграничение спрямо доставчиците на услуги, независимо дали са установени в Обединеното кралство или извън него. Отново, както подчертава и самата запитваща юрисдикция, основната промяна и основната последица от облагането върху игрите от разстояние се изразяват в обстоятелството, че с него се определя и налага данък върху определена нетна печалба от определен пазар, като този пазар и тази печалба се определят по еднакъв начин за всички доставчици на игрални услуги от разстояние на същия пазар.

96. GBGA и правителството на Гибралтар всъщност поставят под въпрос принципа за правомощието на Обединеното кралство за данъчно облагане и проблема за двойното данъчно облагане. Тези въпроси обаче вече бяха разгледани по-горе.

44 — Вж. решение от 11 декември 2003 г., AMOK (C-289/02, EU:C:2003:669, т. 25 и 26 и цитираната съдебна практика).

Заключение

97. По изложените съображения смятам, че член 56 ДФЕС не изключва налагането на национални мерки за данъчно облагане като предвидените в схемата за облагане на игрите от разстояние.

Трети въпрос

98. С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали ограничение на член 56 ДФЕС е обосновано.

99. С оглед на предложения отговор на втория въпрос, този въпрос е хипотетичен. Следователно изложените по-долу съображения ще важат само в хипотезата, в която Съдът постанови, че в настоящия случай не е налице изцяло вътрешно положение *и* че е налице ограничение на свободното предоставяне на услуги.

100. Обединеното кралство твърди, че новият данъчен режим преследва следните законни цели: 1) да създаде условия на равнопоставеност между операторите в Обединеното кралство и отвъдморските оператори, 2) да гарантира възможност за Обединеното кралство да упражнява надлежен данъчен контрол върху пазара на хазартните игри, като едновременно с това ограничи риска от избягване от страна на операторите на данъчно облагане върху икономическа дейност с потребители от Обединеното кралство, въз основа на териториалния принцип [45], 3) да позволи на Обединеното кралство да поддържа съгласуваността на данъчната си система [46] и 4) да увеличи данъчните приходи.

101. По отношение на последната точка за увеличаване на данъчните приходи Съдът последователно се е произнасял, че единствено целта да се оптимизират приходите на държавната хазна, не може да позволи ограничение на свободното предоставяне на услуги [47]. Обстоятелството обаче, че ограничение на дейността по организиране на хазартни игри между другото носи полза на бюджета на съответната държава членка, не е пречка това ограничение да бъде обосновано, доколкото то преследва преди всичко цели, свързани с императивни съображения от общ интерес [48]. Следователно, макар увеличаването на данъчните приходи да не е само по себе си съображение мотив за обосновка, то не е пречка, в случай че са налице валидни мотиви за обосновка, които, между другото, водят до увеличаване на данъчните приходи.

102. Колкото до останалите три мотива за обосновка, изтъкнати от Обединеното кралство, нямам възражения по тях. Що се отнася обаче до критерия за пропорционалност, тъй като запитващата юрисдикция не е предоставила достатъчно информация, аз не съм в състояние да дам необходимите насоки. Затова запитващата юрисдикция следва да определи дали мотивите за обосновка, на които се позовава Обединеното кралство, са подходящи и необходими за постигане на поставените цели.

45 — В тази връзка Обединеното кралство се позовава на решения от 14 ноември 2006 г., Kerckhaert и Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, т. 20), и от 20 май 2008 г., Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, т. 37 и 48). Вж. също решения от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 43 и 44), от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 68 и 72), и от 28 февруари 2008 г., Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, т. 37).

46 — В тази връзка Обединеното кралство се позовава на решения от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 43 и 44), от 13 март 2007 г., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, т. 68 и 72), и от 28 февруари 2008 г., Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, т. 37).

47 — Вж. решение от 11 юни 2015 г., Berlington Hungary и др. (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 60 и цитираната съдебна практика).

48 — Вж. решение от 11 юни 2015 г., Berlington Hungary и др. (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 61 и цитираната съдебна практика).

Заключение

103. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Обединено кралство) въпроси по следния начин:

„Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия и Гибралтар трябва да се разглеждат като една държава членка за целите на прилагане на член 56 ДФЕС".