



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

22 октомври 2014 година *

„Преюдициално запитване — Свободно предоставяне на услуги — Ограничения — Данъчно законодателство — Доходи от печалби от хазартни игри — Разлика при облагане на печалбите, получени в чужбина, и тези от национални игрални заведения“

По съединени дела C-344/13 и C-367/13

с предмет преюдициални запитвания на основание член 267 ДФЕС, отправени от Commissione tributaria provinciale di Roma (Италия) с актове от 28 май 2013 г., постъпили в Съда на 24 юни и на 1 юли 2013 г., в производства по дела

Cristiano Blanco (C-344/13),

Pier Paolo Fabretti (C-367/13)

срещу

Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale I di Roma — Ufficio Controlli,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: М. Pešič, председател на състава, А. Ó Caoimh, С. Toader (докладчик), Е. Jarašiūnas и С. G. Fernlund, съдии,

генерален адвокат: Р. Cruz Villalón,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за г-н Blanco и г-н Fabretti, от М. Rosa и S. Cristaldi, avvocati,
- за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- за белгийското правителство, от L. Van den Broeck и J.-C. Halleux, в качеството на представители, подпомагани от P. Vlaemminck и R. Verbeke, advocaten,
- за Европейската комисия, от D. Recchia и W. Roels, в качеството на представители,

* Език на производството: италиански.

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 членове 46 ЕО и 49 ЕО, понастоящем членове 52 ДФЕС и 56 ДФЕС.
- 2 Запитванията са отправени в рамките на две дела, съответно между г-н Blanco и г-н Fabretti и Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale I di Roma — Ufficio Controlli (наричана по-нататък „Agenzia“) във връзка с издадените срещу жалбоподателите актове за установяване на данъчни задължения.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Директива 2005/60/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 26 октомври 2005 година за предотвратяване използването на финансовата система за целите на изпирането на пари и финансирането на тероризъм (ОВ L 309, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 214) предвижда в член 2, параграф 1, точка 3, буква е), че тя се прилага по отношение на казината.

Италианското право

- 4 Според член 67, параграф 1, буква d) от Декрет № 917 на президента на Републиката от 22 декември 1986 г., с който е утвърдена единствената разпоредба за данъците върху доходите (decreto del Presidente della Repubblica № 917 — Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi) (редовна притурка към GURI № 302 от 31 декември 1986 г.), в редакцията, която е в сила към момента на фактите по делото в главното производство (наричан по-нататък „DPR 917/86“), в данъчната основа на данъка върху дохода като приходи от други източници са включени „печалбите от обществени лотарии, конкурси с награди, игри и залагания и наградите от състезания за сръчност или от томболи“.
- 5 Член 69, параграф 1 от този декрет уточнява, че „като доход, без никакво приспадане, се третира пълният размер“ на посочените в член 67, параграф 1, буква d) от същия декрет награди и печалби, „получени през съответната данъчна година“.
- 6 Член 30, първа алинея от Декрет № 600 на президента на Републиката от 29 септември 1973 г. за приемане на общи разпоредби във връзка с определянето на данъците върху доходите (редовна притурка на GURI № 268 от 16 октомври 1973 г.) гласи:

„[...] печалбите, получени от томболи, игри за сръчност, конкурси с награди, прогнози или залагания, изплатени от държавата, от юридически лица, субекти на публичното или на частното право, и от лицата, посочени в член 23, параграф 1 от настоящия декрет, се облагат с данък при източника, с възможност за приспадане, с изключение на случаите, за които в други разпоредби вече е предвидено прилагането на облагане при източника. Печалбата не подлежи на облагане при източника, ако общата ѝ стойност [...] не надвишава 50 000 лирети [25,82 eur]; ако е по-висока от този минимален размер, цялата сума подлежи на облагане при източника“.

- 7 Тази разпоредба обаче не се прилага по отношение на печалбите, изплатени от италиански игрални заведения, тъй като по силата на член 30, седма алинея от този декрет, удържките от изплатените от тези игрални заведения печалби са включени в данъка върху спектаклите, преобразуван в данък върху развлекателните дейности, въведен със Законодателен декрет № 60 от 26 февруари 1999 г. (GURI № 59 от 12 март 1999 г., стр. 5).
- 8 Освен това по силата на член 3 от Декрет № 640 на президента на Републиката от 26 октомври 1972 г. за данъка върху спектаклите (decreto del Presidente della Repubblica n. 640 — Imposta sugli spettacoli, редовна притурка на GURI № 292 от 11 ноември 1972 г.), изменен със Законодателен декрет № 60 от 26 февруари 1999 г., игралните заведения, задължени да плащат данък върху развлекателната дейност, са освободени от задължението да събират данъка от зрителите, участниците и залагащите лица. Данъчната основа на този данък се формира от сумата, получена от продадените на публиката входни билети, от положителната дневна разлика между инкасираните суми и сумите, изплатени като печалба на играчите, както и от всеки друг доход, свързан с печалбата от игри.

Споровете в главните производства и преюдициалният въпрос

Дело C-344/13

- 9 На 1 декември 2011 г. Agenzia изпраща на г-н Blanco три акта за установяване на данъчни задължения, в които той е упрекван за това, че не е подал данъчна декларация за всички финансови години между 2007 г. и 2009 г. и за това, че не е декларирал през 2007 г. сумата от 410 227 eur, през 2008 г. сумата от 25 969 eur, и през 2009 г. сумата от 46 028 eur, печалби, получени в казина в други държави членки и в трети държави. Тя твърди, че тези суми е трябвало да се включат в облагаемия доход на г-н Blanco, тъй като това били „доходи от други източници“ по смисъла на член 67, параграф 1, буква d) от DPR 917/86. По тази причина на г-н Blanco е съставен ревизионен акт за 488 703,16 eur за данъчната 2007 г., 23 919,86 eur за данъчната 2008 г. и 41 291,89 eur за данъчната 2009 г., като допълнителен данък върху доходите на физическите лица, лихви и глоби.
- 10 Г-н Blanco подава няколко жалби срещу тези актове за установяване на данъчно задължение. Жалбите са съединени поради връзката между тях с оглед на предмета и на личността на жалбоподателя в главното производство. Той смята, от една страна, че данните, на които се основава Agenzia, трябвало да се преценяват предпазливо, тъй като източникът им бил сайт в интернет, където били отразени само brutните суми на печалбите, без да се отчитат някои обстоятелства, които се отразявали на тези печалби, като практиката на „stacking“, загубите и разходите. От друга страна, той твърди, че с актовете за установяване на данъчни задължения се нарушава по-конкретно принципът на забрана на двойното данъчно облагане, утвърден в международните конвенции, посочени в член 2 от модела на данъчна спогодба относно доходите и имуществата, изработен от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), принципа на свободно предоставяне на услуги, предвиден в член 56 ДФЕС, и принципа на недопускане на дискриминация, установен с член 21 от Хартата на основните права на Европейския съюз, както и в членове 18 ДФЕС и 49 ДФЕС. Г-н Blanco се оплаква от дискриминационно третиране, тъй като реализираните в Италия печалби не подлежали на деклариране и не се облагали с данък върху дохода, тъй като се облагали при източника със заместващия данък върху развлекателните дейности и тъй като реализираните в други държави печалби вече били обложени в тях при източника и не трябвало да се облагат в Италия.
- 11 Във връзка с това г-н Blanco се позовава на сходното според него дело, по което е постановено решение Lindman (C-42/02, EU:C:2003:613), в което Съдът постановява, че член 49 ЕО не допуска законодателство на държава членка, според което печалбите от хазартни игри, организирани в

други държави членки, се третират като доход, облагаем с данък върху дохода, докато печалбите от хазартни игри, организирани в същата държава членка, не подлежат на данъчно облагане. Той смята, че запитващата юрисдикция не трябва да прилага националната правна уредба поради дискриминационния ѝ характер, свързан преди всичко с противоречието ѝ с член 56 ДФЕС.

- 12 Agenzia оспорва основателността на жалбата в главното производство и иска тя да бъде отхвърлена. Тя смята, че е действала в съответствие с действащата правна уредба и общо се позовава на по-подробното изложение в известието за установяване на данъчно задължение, в което тя посочва, че жалбоподателят в главното производство е пропуснал да подаде данъчна декларация за разглежданите данъчни години.
- 13 Запитващата юрисдикция отхвърля основанието, изведено от двойното данъчно облагане, като приема, че следва да се прави разграничение между данъка, който трябва да заплати игралното заведение, и този, който спечелилото лице трябва да заплати. Наистина данъците, плащани от игралните заведения и от спечелилите лица, се събирани въз основа на различни данъчнооблагателни актове.
- 14 Макар тази юрисдикция да признава, че има разлика в данъчното третиране според това дали печалбите от игри са получени в Италия или в друга държава членка, тази разлика в третирането щяла да бъде забранена дискриминация само при липсата на причини, които могат да обосноват такава разлика в третирането.
- 15 Посочената юрисдикция твърди, че с оглед на практиката на Съда би могло да се счита, че такава разлика в третирането е допустима, ако се основава на изрична дерогираща разпоредба, като член 52 ДФЕС, към който препраща член 62 ДФЕС, и ако целта ѝ е да гарантира обществения ред, обществената безопасност или общественото здраве, като същевременно е съобразена с принципа на пропорционалност и гарантира ефективно постигането на целта чрез последователни и системни действия.
- 16 Според запитващата юрисдикция целта на италианското законодателство била не толкова да защити националните игрални заведения, колкото да предотврати практиките, свързани с пране на пари и пране на собствени капитали в чужбина, както и да ограничи изнасянето в чужбина или внасянето в Италия на капитали, чийто произход не може да бъде проверен.
- 17 Тази юрисдикция смята, че е необходимо Съдът да направи точна преценка на мотивите, поради които националният законодател е приел такава правна уредба, и на италианското правителство да бъде дадена възможност да изложи причините, поради които е решило да обложи с данъка печалбите, получени от хазартни игри в чужбина.
- 18 При тези обстоятелства Commissione tributaria provinciale di Roma решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Противоречи ли на член [56 ДФЕС] предвиденото в член 67, [параграф 1], буква d) от [DPR № 917] задължение за деклариране и облагане с данък на печалбите, получени от местни за Италия лица в игрални зали в държави — членки на Европейския съюз, или то следва да се счита за обосновано поради съображения за обществен ред, обществена сигурност и обществено здраве по смисъла на член [52 ДФЕС]?“.

Дело C-367/13

- 19 На 6 декември 2011 г. Agenzia изпраща на г-н Fabretti акт за установяване на данъчно задължение за 2009 г., с което претендира заплащане на сумата от 45 327,48 eur, тъй като той пропуснал да декларира спечелената на покер в казино в друга държава членка сума от 52 000 eur.
- 20 Г-н Fabretti оспорва този акт за установяване на данъчно задължение със същите мотиви като изложените от г-н Blanco и подава жалба срещу него. Agenzia оспорва жалбата му със същите доводи като изложените срещу г-н Blanco.
- 21 По това дело Commissione tributaria provinciale di Roma обосновава необходимостта от преюдициално запитване по същия начин както в първото си решение, въз основа на което е образувано дело C-344/13. Тя решава да спре производството и да постави на Съда същия преюдициален въпрос като въпроса по първото дело.
- 22 С решение на председателя на Съда от 11 юли 2013 г. дело C-344/13 и дело C-367/13 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производство и на съдебното решение.

По преюдициалния въпрос

- 23 С единствения си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали членове 52 ДФЕС и 56 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, според която печалбите от хазартни игри, реализирани в националните и игрални заведения, не се облагат с данък върху дохода, докато реализираните в други държави членки печалби се облагат с този данък, и дали тази разлика в третирането може да се обоснове със съображения за обществен ред, обществена безопасност или обществено здраве.
- 24 Важно е в самото начало да се уточни, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентност на държавите членки, при упражняване на правата си в тази област те трябва да спазват правото на Съюза (вж. в този смисъл решение Lindman, EU:C:2003:613, т. 18 и цитираната съдебна практика).
- 25 На първо място запитващата юрисдикция си задава въпроса дали разглежданата в главното производство национална правна уредба представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги.
- 26 Във връзка с това следва да се припомни, че предвиденото в член 56 ДФЕС свободно предоставяне на услуги изисква не само премахването на всяка основана на гражданството дискриминация по отношение на установените в друга държава членка доставчици на услуги, 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 доставчика, установен в друга държава членка, в която той законно предлага аналогични услуги (вж. по-конкретно решение Dextra Alta Formazione, C-523/12, EU:C:2013:831, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 27 Както Съдът вече е постановил, разпоредбите от Договора за функционирането на ЕС относно свободното предоставяне на услуги се прилагат по отношение на дейност, състояща се в осигуряване на възможност за ползвателите да участват срещу заплащане в хазартна игра (решение Zenatti, C-67/98, EU:C:1999:514, т. 24 и цитираната съдебна практика). Впрочем

свободното предоставяне на услуги е в полза както на доставчика, така и на получателя на услугите (решение *Liga Portuguesa de Futebol Profissional и Bwin International*, C-42/07, EU:C:2009:519, т. 51 и цитираната съдебна практика).

- 28 По делото в главното производство от изводите на запитващата юрисдикция и от становището на италианското правителство се установява, че според националната правна уредба печалбите, реализирани в игрални заведения в Италия, се облагат при източника, което се осъществява чрез облагане с данък на тези заведения. По-конкретно, от получените в националните игрални заведения печалби се удържа сума, изчислена въз основа на разликата между събраните за игрите суми и сумите, изплатени на играчите за реализираните печалби. Италианското правителство уточнява, че печалбите, получени в намиращите се в Италия игрални заведения, са освободени от данък върху дохода, за да се избегне двойното облагане на едни и същи суми предварително, в игралното заведение, и впоследствие — у играча.
- 29 Обратно, получените в игрални заведения в чужбина печалби от хазартни игри се считат за доходи. Тези доходи трябва да бъдат вписани в данъчната декларация и съответно да бъдат обложени с данък върху дохода.
- 30 По този начин, като запазва възможността за освобождаване от данък върху дохода само за реализираните в съответната държава членка печалби от хазартни игри, тази национална правна уредба установява различен данъчен режим за предоставянето на услуги, състоящи се в организирането на хазартни игри срещу заплащане, в зависимост от това дали услугата се осъществява в същата или в други държави членки (вж. в този смисъл решение *Laboratoires Fournier*, C-39/04, EU:C:2005:161, т. 15 и цитираната съдебна практика).
- 31 Както отбелязват жалбоподателите в главното производство и Европейската комисия, разлика в данъчното третиране, по силата на която като подлежащ на облагане доход се третират само реализираните в друга държава членка печалби от игри, обаче намалява привлекателността от пътуването в друга държава членка за хазартни игри. Наистина, това възпира адресатите на разглежданите услуги, установени в държавата членка, където е наложена такава разлика в третирането, от участие в такива игри, чиито организатори са установени в други държави членки, поради значението, което има за тях възможността за освобождаване от данъци (вж. по аналогия решения *Vestergaard*, C-55/98, EU:C:1999:533, т. 21 и Комисия/Дания, C-150/04, EU:C:2007:69, т. 40 и цитираната съдебна практика).
- 32 Обстоятелството, че установените в тази държава членка доставчици на игри се облагат с данък като организатори на хазартни игри, не премахва явно дискриминационния характер на разглежданата правна уредба, тъй като, както отбелязва запитващата юрисдикция, този данък не е аналогичен на данъка върху дохода, с който се облагат печалбите, получени от участие на данъчнозадължените лица в организирани в други държави членки хазартни игри (вж. в този смисъл решение *Lindman*, EU:C:2003:613, т. 22).
- 33 Поради това национална правна уредба като разглежданата в главното производство води до дискриминационно ограничаване на гарантираното от член 56 ДФЕС свободно предоставяне на услуги по отношение не само на доставчиците, но и на ползвателите на тези услуги.
- 34 На второ място следва да се провери дали това дискриминационно ограничение може да бъде обосновано.
- 35 Запитващата юрисдикция и италианското правителство отбелязват, че целта на разглежданата в главното производство национална правна уредба е да предотврати практиките, свързани с пране на пари и пране на собствени капитали в чужбина, както и да ограничи изнасянето в чужбина или внасянето в Италия на капитали с особено неясен произход.

- 36 Както отбелязва това правителство, Съдът многократно е постановявал, че правната уредба на хазартните игри е една от областите, в които между държавите членки съществуват значителни различия от морално, религиозно и културно естество. При липсата на хармонизация по въпроса на равнище на Съюза всяка държава членка трябва да прецени в тези области, в съответствие със собствената си ценностна система, изискванията, които включва защитата на съответните интереси (вж. по-конкретно решения *Stanleybet International* и др., C-186/11 и C-209/11, EU:C:2013:33, т. 24 и *Digibet* и *Albers*, C-156/13, EU:C:2014:1756, т. 24).
- 37 Впрочем, независимо че Съдът вече е установил някои императивни съображения от обществен интерес, които могат да бъдат посочени, за да се обоснове ограничение на свободното предоставяне на услуги, като защитата на потребителите, предотвратяването на измамите и предотвратяването на свързаните с игрите социални проблеми, тези цели не могат да бъдат използвани за обосноваване на прилагани по дискриминационен начин ограничения (решение Комисия/Испания, C-153/08, EU:C:2009:618, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 38 Затова ограничение с дискриминационен характер е съвместимо с правото на Съюза само ако е основано на изрична дерогираща разпоредба като член 52 ДФЕС, към който препраща член 62 ДФЕС, и целта му е да гарантира обществения ред, обществената сигурност и общественото здраве (в този смисъл вж. по-конкретно решения Комисия/Германия, C-546/07, EU:C:2010:25, т. 48 и цитираната съдебна практика и *Dickinger* и *Ömer*, C-347/09, EU:C:2011:582, т. 79).
- 39 Следователно национална правна уредба като разглежданата в главното производство може да бъде обоснована само доколкото преследва цели, отговарящи на съображения за обществен ред, обществена сигурност и обществено здраве по смисъла на член 52 ДФЕС. Следва освен това да се припомни, че налаганите от държавите членки ограничения трябва да отговарят на условията за пропорционалност. Така национална правна уредба може да гарантира осъществяването на посочената цел само ако действително отговаря на стремежа тя да бъде постигната чрез съгласувани и систематични действия (вж. в този смисъл решения *Engelmann*, C-64/08, EU:C:2010:506, т. 35 и *Pfleger* и др., C-390/12, EU:C:2014:281, т. 43 и цитираната съдебна практика).
- 40 Установяването на действително преследваните с националната правна уредба цели в рамките на дело, с което е сезиран Съдът на основание член 267 ДФЕС, е от компетентността на запитващата юрисдикция. Освен това запитващата юрисдикция трябва също да провери, имайки предвид дадените от Съда указания, дали наложените от съответната държава членка ограничения отговарят на условията, произтичащи от практиката на Съда, що се отнася до тяхната пропорционалност (вж. в този смисъл решение *Pfleger* и др., EU:C:2014:281, т. 47 и 48 и цитираната съдебна практика).
- 41 На първо място, когато става въпрос за посочените от италианското правителство цели във връзка с предотвратяването на прането на капитали и с необходимостта да се ограничи изнасянето в чужбина или внасянето в Италия на капитали, които биха имали неясен произход, и без да е необходимо да се определя дали може тези цели да се отнесат към понятието за обществен ред, достатъчно е да се отбележи, първо, че както следва от практиката на Съда, органите на държава членка не биха могли основателно да предполагат, общо и без да правят разграничение, че установените в друга държава членка организации и образувания извършват престъпна дейност (вж. в този смисъл решение Комисия/Испания EU:C:2009:618, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 42 След това трябва да се отбележи, че както посочва Европейската комисия, италианското правителство не доказва, че макар доходите от организираната престъпна дейност в Италия да достигат големи размери, всички те или по-голямата част от тях са реализирани в чужбина.

- 43 Оказва се освен това, че общото изключване на възможността за данъчно освобождаване е непропорционално, тъй като надхвърля необходимото за борбата с прането на капитали, при положение че държавите членки разполагат с други средства за това, като Директива 2005/60, чиято цел е борбата с прането на капитали и която по силата на член 2, параграф 1, точка 3, буква е) от нея се прилага по отношение на казината.
- 44 Накрая, не може да се изключи, че борбата с пристрастяването към игрите е свързана със закрилата на общественото здраве (вж. в този смисъл решение Комисия/Испания, EU:C:2009:618, т. 40 и цитираната съдебна практика) и поради това би могла да бъде основание за дискриминационно ограничаване на свободното предоставяне на услуги.
- 45 Наистина, както отбелязва белгийското правителство, Съдът многократно е приемал, че областта на хазартните игри има особен характер, тъй като за разлика от установяването на свободна и ненарушавана конкуренция в рамките на традиционния пазар, въвеждането на такава конкуренция на този много специфичен пазар, тоест между няколко оператори, които биха получили разрешение да организират едни и същи хазартни игри, може да доведе до вредоносни последици, свързани с факта, че тези оператори биха си съперничили по изобретателност, за да направят предлаганите от тях услуги по-привлекателни от тези на конкурентите им, и по този начин биха увеличили разходите на потребителите, свързани с играта, както и рисковете от зависимост на последните (вж. по-конкретно решения Pflieger и др., EU:C:2014:281, т. 46 и цитираната съдебна практика и Digibet и Albers, EU:C:2014:1756, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 46 Все пак при обстоятелства като разглежданите в главното производство облагането с данък в държава членка на печалбите от игрални заведения за хазартни игри, намиращи се в други държави членки, и освобождаването от данък на такива печалби, получени от игрални заведения за хазартни игри, намиращи се на нейната територия, не могат да гарантират постигането на целта за борба със зависимостта от игрите чрез последователни действия, тъй като това освобождаване всъщност може да насърчи потребителите да участват в хазартни игри, които им дават възможност да се ползват от него (вж. в този смисъл решение Комисия/Испания, EU:C:2009:618, т. 41).
- 47 От това следва, че разглежданата в главното производство дискриминация не е обоснована по смисъла на член 52 ДФЕС.
- 48 При това положение от всички изложени до тук съображения следва, че на поставения преюдициален въпрос трябва да се отговори, че членове 52 ДФЕС и 56 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, според която печалбите от хазартни игри, реализирани в игрални заведения за хазартни игри в други държави членки, се облагат с данък върху дохода, а същите доходи, когато са реализирани в игрални заведения на нейната територия, са освободени от този данък.

По съдебните разноски

- 49 С оглед на обстоятелството, че за страните в 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:

Членове 52 ДФЕС и 56 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка, според която печалбите от хазартни игри, реализирани в игрални заведения за хазартни игри в други държави членки, се облагат с данък върху дохода, а същите доходи, когато са реализирани в игрални заведения на нейната територия, са освободени от този данък.

Подписи