Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 19. ledna 2017 [1]

Věc C-591/15

The Queen, na žádost:
The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited
proti
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
Her Majesty's Treasury

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce High Court of Justice of England & Wales, Queen's Bench Division (Administrative Court) (Spojené království)]

„Článek 355 odst. 3 SFEU — Územní působnost Smluv — Status Gibraltaru — Článek 56 SFEU — Volný pohyb služeb — Čistě vnitrostátní situace — Hazardní hry — Pojem ‚omezení' — Fiskální opatření uplatňované bez rozdílu"

Úvod

1. V roce 2014 zavedlo Spojené království Velké Británie a Severního Irska nový daňový režim (dále jen „nový daňový režim") pro některé daně z loterií a podobných her, v jehož rámci jsou poskytovatelé služeb v této oblasti povinni hradit daň ze služeb poskytovaných „osobám ve Spojeném království" bez ohledu na to, zda se daný poskytovatel služeb nachází ve Spojeném království nebo v jiném státě. Nový daňový režim nahrazuje předcházející daňový režim, v jehož rámci byly uloženy daně z hrubého zisku z loterií a podobných her získaného při poskytování služeb v této oblasti zákazníkům po celém světě pouze poskytovatelům se sídlem ve Spojeném království.

2. Tento nový daňový režim napadla gibraltarská společnost The Gibraltar Betting and Gaming Association (dále jen „GBGA"), neboť služby v oblasti loterií a podobných her nabízené z území Gibraltaru do Spojeného království nyní podléhají ve Spojeném království další dani. GBGA tvrdí, že dotčená daň je v rozporu s volným pohybem služeb zakotveným v článku 56 SFEU.

3. Odpověď na otázku, zda se lze článku 56 SFEU dovolávat v situaci, kdy jsou skutkové okolnosti věci omezeny jen na území Spojeného království a Gibraltaru, pak závisí na tom, zda pro účely uvedeného ustanovení tvoří tyto dva subjekty součást téhož členského státu či nikoli. Jinými slovy, je třeba určit, zda se v projednávané věci jedná o takzvanou „čistě vnitrostátní situaci".

1 — Původní jazyk: angličtina.

4. Ačkoli zde jde o vzájemný vztah mezi ostrovem [2] a skálou, nebudu čtenáře napínat žádným dobrodružným příběhem: v tomto stanovisku navrhnu Soudnímu dvoru, aby rozhodl, že pro účely článku 56 SFEU je třeba Gibraltar a Spojené království považovat za jediný subjekt. Jedná se o čistě vnitrostátní situaci, na kterou nelze použít článek 56 SFEU. Podpůrně, pokud by Soudní dvůr rozhodl jinak, navrhuji, aby bylo určeno, že ustanovení nového daňového režimu napadená v projednávané věci nelze považovat za omezení volného pohybu služeb, neboť se vztahují bez rozdílu a nediskriminačně na poskytovatele služeb v oblasti loterií a podobných her, kteří se nacházejí ve Spojeném království a jinde.

Právní rámec

Právo Evropské unie

5. Článek 355 SFEU zní takto:

„Vedle článku 52 Smlouvy o Evropské unii o územní působnosti Smluv se použijí tato ustanovení:

[…]

3. Ustanovení Smluv se vztahují i na evropská území, za jejichž zahraniční vztahy převzal odpovědnost členský stát.“

6. Článek 28 Aktu o podmínkách přistoupení a úpravách smluv [3] stanoví:

„Akty orgánů Společenství týkající se výrobků stanovených v příloze II Smlouvy o EHS a výrobků, které při dovozu do Společenství podléhají zvláštním pravidlům vzhledem k provádění společné zemědělské politiky, jakož i akty o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, se nepoužijí na Gibraltar, nestanoví-li Rada na návrh Komise jednomyslně jinak.“ (*neoficiální překlad*)

7. Z článku 29 uvedeného aktu o přistoupení ve spojení s bodem 1.4 přílohy I téhož aktu vyplývá, že Gibraltar není součástí celního území Evropské unie [4].

Právo Spojeného království

8. Ve Spojeném království existuje sedm daní z loterií a podobných her: obecná daň ze sázkových her, daň ze sázkových her se společným vkladem, daň z her na dálku, daň z her, daň z binga, daň z loterie a daň z herních automatů.

9. Předmětem projednávané věci je daň z her na dálku.

10. V roce 2014 byl ve Spojeném království finančním zákonem z roku 2014 (Finance Act 2014; dále jen „finanční zákon“) zaveden nový daňový režim v podobě uložení spotřební daně na služby v oblasti loterií a podobných her. Článek 154 kapitoly 3 části 3 finančního zákona vymezuje „hry na dálku“ jako hraní her, kterého se osoby účastní prostřednictvím internetu, telefonu, televize, rádia nebo jakéhokoli jiného druhu elektronické nebo jiné technologie usnadňující komunikaci. „Hry“ jsou vymezeny v čl. 188 odst. 1 písm. a) finančního zákona jako „hraní her o cenu, kdy o výhře rozhoduje náhoda“.

2 — Přesněji: ostrovem, skupinou ostrovů a částí ostrova.

3 — Dánského království, Irska a Spojeného království Velké Británie a Severního Irska (Úř. věst. 1972, L 73, s. 14).

4 — To nyní vyplývá také z článku 4 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1).

11. Článek 155 odst. 1 daného zákona stanoví, že spotřební daň známá pod názvem „daň z her na dálku“ má být účtována z „účasti osoby podléhající dani na hraní her na dálku za podmínek ujednaných mezi danou osobou a jinou osobou“.

12. „Osoba podléhající dani“ vymezená v čl. 155 odst. 2 finančního zákona zahrnuje „jakoukoli osobu ve Spojeném království“. V čl. 186 odst. 1 finančního zákona je „osoba ve Spojeném království“ vymezena jako „fyzická osoba, která obvykle žije ve Spojeném království“ nebo „právnická osoba, která byla právně založena ve Spojeném království“. Provozovatelé (včetně poskytovatelů služeb v oblasti her) musí vést příslušné záznamy, které jim umožní ověřit, zda zákazníci obvykle žijí ve Spojeném království („osoby ve Spojeném království“) nebo zda obvykle žijí mimo Spojené království [viz Pokyny vydané Her Majesty's Revenue and Customs (daňový a celní úřad Spojeného království; dále jen „HMRC“) v souladu s podmínkami článku 187 finančního zákona]. Provozovatelé musí mimo jiné kontrolovat adresu zákazníka (na výpisu z bankovního účtu, v souvislosti s kreditní kartou nebo na řidičském průkazu) nebo kontaktní telefon zákazníka. Pokud dva nebo více ukazatelů naznačuje polohu ve Spojeném království, musí provozovatelé zacházet s daným zákazníkem jako s osobou ve Spojeném království a podat daňové přiznání k HMRC.

13. Sazba daně z her na dálku je stanovena ve výši 15 % ze „zisků poskytovatele her“ z her na dálku za zúčtovací období. Zisky lze v zásadě vypočítat jako obdržené vklady ponížené o vyplacené výhry (viz článek 157 finančního zákona).

14. Podle článku 162 finančního zákona platí, že: „Poskytovatel her je povinen zaplatit jakoukoli daň z her na dálku, která je účtována ze zisků poskytovatele z her na dálku za zúčtovací období“.

Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

15. GBGA je profesní sdružení, jehož členy jsou zejména gibraltarští poskytovatelé služeb v oblasti loterií a podobných her, kteří poskytují tyto služby na dálku zákazníkům ve Spojeném království a jinde. Minimálně 55 % služeb v oblasti loterií a podobných her na dálku poskytovaných zákazníkům ve Spojeném království je poskytováno společnostmi se sídlem na Gibraltaru a téměř 90 % hospodářské činnosti zákazníků ve Spojeném království na trhu v oblasti loterií a podobných her na dálku nepodléhá ve Spojeném království žádné spotřební dani.

16. V rámci daňového režimu, který předcházel novému daňovému režimu, byli poskytovatelé služeb v oblasti loterií a podobných her na dálku usazení ve Spojeném království povinni na základě relevantních daňových předpisů Spojeného království hradit v tomto státě daň ve výši 15 % svého hrubého zisku ze služeb poskytovaných v dané oblasti na dálku bez ohledu na místo bydliště zákazníka. Podle předkládajícího soudu je nesporné, že výše uvedený režim lze označit za daň v „místě nabídky“. Poskytovatelé služeb v oblasti loterií a podobných her poskytovaných na dálku, kteří byli usazeni mimo území Spojeného království (i na Gibraltaru), neplatili ve Spojeném království žádnou daň ze služeb poskytovaných na dálku osobám ve Spojeném království. Poskytovatelé zmíněných služeb na dálku usazení na Gibraltaru platili na Gibraltaru daň z takových služeb poskytovaných na dálku po celém světě, a to a) ve výši 1 % obratu u on-line sázek s pevnými kurzy a sázkových burz, a b) ve výši 1 % hrubého zisku z výnosů z loterií a podobných her v případě internetových heren. Podle předkládajícího soudu je rovněž nesporné, že výše uvedený režim lze označit za daň v „místě nabídky“.

17. Sdružení GBGA napadlo u předkládajícího soudu nový daňový režim Spojeného království, pokud jde o některé daně z loterií a podobných her zavedené finančním zákonem. Má za to, že poskytovatelé služeb v oblasti loterií a podobných her na dálku, kteří jsou usazeni na Gibraltaru, již nemohou takové služby poskytovat osobám ve Spojeném království, aniž by jim vznikla povinnost uhradit daň ve

Spojeném království. Takovým poskytovatelům služeb vznikají dodatečné náklady spojené se splněním nového daňového režimu a nového zákonného rámce a do doby, než začne platit dohoda o zabránění dvojího zdanění nebo než Gibraltar změní svůj daňový režim, budou muset platit daň z téže obchodní činnosti poskytované osobám ve Spojeném království jak ve Spojeném království, tak i na Gibraltaru.

18. V rámci tohoto řízení položil High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Spojené království) svým usnesením ze dne 21. září 2015, které bylo doručeno Soudnímu dvoru dne 13. listopadu 2015, následující předběžné otázky:

„1. Pro účely článku 56 SFEU a ve světle ústavněprávního vztahu mezi Gibraltarem a Spojeným královstvím:

   1. Je třeba na Gibraltar a Spojené království pro účely unijního práva pohlížet, jako kdyby byly součástí jediného členského státu, čímž se článek 56 SFEU neuplatní, leda v rozsahu, ve kterém se může uplatnit na vnitřní opatření?

   2. Podpůrně, má Gibraltar v rámci Unie s ohledem na čl. 355 odst. 3 SFEU ústavněprávní status území nezávislého na Spojeném království, a je tudíž třeba pro účely článku 56 SFEU na poskytování služeb mezi Gibraltarem a Spojeným královstvím pohlížet jako na obchod uvnitř Unie?

   3. Podpůrně, je třeba na Gibraltar pohlížet jako na třetí zemi nebo území s tím účinkem, že se unijní právo použije v souvislosti s obchodem mezi nimi pouze za okolností, kdy se použije ve vztahu mezi členským státem a nečlenským státem?

   4. Podpůrně, je třeba pro účely článku 56 SFEU pohlížet na ústavněprávní vztah mezi Gibraltarem a Spojeným královstvím nějakým jiným způsobem?

2. Představují vnitrostátní opatření v oblasti zdanění, která vykazují takové znaky jako opatření v rámci nového daňového režimu, omezení práva na volný pohyb služeb pro účely článku 56 SFEU?

3. Pokud ano, jsou cíle, které podle předkládajícího soudu sledují vnitrostátní opatření (jako je nový daňový režim), legitimními cíli, jimiž lze odůvodnit omezení práva na volný pohyb služeb podle článku 56 SFEU?“

19. Písemná vyjádření předložily sdružení GBGA, vlády Spojeného království, Belgie, České republiky, Irska, Španělska, Portugalska a Gibraltaru, a rovněž Evropská komise. Všechny uvedené subjekty kromě České republiky přednesly ústní vyjádření na jednání konaném dne 4. října 2016.

Analýza

K první otázce: použitelnost článku 56 SFEU v situaci, která se dotýká pouze Gibraltaru a Spojeného království

20. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda se může jednotlivec v případě, kdy jsou skutkové okolnosti věci omezeny jen na Spojené království a Gibraltar, dovolávat článku 56 SFEU.

Sporná otázka: lze se ve vztahu mezi Spojeným královstvím a Gibraltarem dovolávat článku 56 SFEU?

21. Předkládající soud si v tomto směru není jistý, neboť podle názoru vlády Gibraltaru je vzhledem k odlišnému ústavněprávnímu statusu tohoto území poskytování služeb hospodářskými subjekty se sídlem na Gibraltaru osobám nacházejícím se ve Spojeném království „chráněno“ unijním právem a jakékoli případné omezení musí být odůvodněno. Podle vlády Gibraltaru nezávisí tato zásada na tom, zda existují nějaké skutečné či potenciální účinky na obchod mezi členskými státy uvnitř Evropské unie.

22. Ačkoli se to může zdát překvapivé, Soudní dvůr nebyl dosud vyzván, aby rozhodl o tom, zda se *ve vztahu mezi* Spojeným královstvím a Gibraltarem uplatní volný pohyb služeb či nikoli. Pokud je mi známo, pak otázka vztahu mezi Gibraltarem a Spojeným královstvím, co se týče volného pohybu služeb, nebyla dosud řešena ani právní naukou. V tuto chvíli mohu jen hádat, proč tomu tak je: má se totiž všeobecně za to, že jediná možná odpověď zní tak, že situace ve vztahu mezi Spojeným královstvím a Gibraltarem jsou čistě vnitrostátní povahy, pokud jde o volný pohyb služeb podle článku 56 SFEU. V každém případě mám za to, že se v projednávané věci jedná o čistě vnitrostátní situaci, a článku 56 SFEU se tedy nelze dovolávat.

23. Důvody jsou následující.

Ustanovení Smluv: článek 52 SEU a článek 355 SFEU

24. Podle čl. 52 odst. 1 SEU se Smlouvy vztahují na 28 členských států. Zmíněné ustanovení potvrzuje obecnou zásadu mezinárodního práva veřejného, podle níž mezinárodní organizace nedisponují svým vlastním územím, nýbrž sestávají z území svých členských států [5]. Článek 29 Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 23. května 1969 [6] navíc stanoví, že pokud ze smlouvy nevyplývá nebo není jinak zjevný jiný úmysl, zavazuje smlouva každou smluvní stranu pro celé její území. Území členského státu vymezuje vnitrostátní právo a mezinárodní právo veřejné [7].

25. Článek 52 odst. 2 SEU doplňuje, že územní působnost Smluv je vymezena v článku 355 SFEU.

26. Článek 355 odst. 3 SFEU dále stanoví, že vedle článku 52 SEU se ustanovení Smluv vztahují i na evropská území, za jejichž zahraniční vztahy převzal odpovědnost členský stát. Původ tohoto ustanovení lze nalézt v článku 79 pařížské smlouvy z roku 1951 o založení Evropského společenství uhlí a oceli [8]. Dotčené původní ustanovení Smlouvy o ESUO bylo zamýšleno pro oblast Sárska [9]. Obdobně formulované ustanovení poté obsahovala také Smlouva o EHS [10] a Smlouva o Euratomu [11]. Nynější čl. 355 odst. 3 SFEU má řešit situaci Gibraltaru. To potvrdil i Soudní dvůr, jak je podrobněji

5 — Viz Kokott, J., in Streinz, R. (ed.), *EUV/AEUV*, Beck, 2. vydání, Mnichov 2012, Artikel 52 EUV, bod 1.

6 — Organizace spojených národů – Treaties Series, sv. 788, s. 354.

7 — V tomto smyslu rovněž viz rozsudek ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 54), kde Soudní dvůr ve vztahu k článku 299 ES, tedy ustanovení předcházejícímu článku 355 SFEU, uvedl, že „[p]ři neexistenci přesnější definice území, které spadá pod svrchovanost každého členského státu, ve Smlouvě přísluší každému členskému státu určit rozsah a hranice tohoto území v souladu s pravidly veřejného mezinárodního práva“.

8 — Viz čl. 79 první pododstavec Smlouvy o ESUO: „Tato smlouva se vztahuje na evropská území vysokých smluvních stran. Vztahuje se i na evropská území, jejichž zahraniční vztahy některý signatář převzal; k této smlouvě je přiložena výměna dopisů mezi vládou Spolkové republiky Německo a vládou Francouzské republiky, pokud jde o oblast Sárska.“ (*neoficiální překlad*)

9 — Stojí za zmínku, že problém Sárska byl vyřešen vstupem Římské smlouvy v platnost dne 1. ledna 1958. Relevantní ustanovení Smlouvy o ESUO však bylo převzato do Smlouvy o EHS i přesto, že situace Sárska byla již dříve vyřešena uzavřením Saarvertrag z roku 1956, na jejímž základě se dne 1. ledna 1957 stalo Sársko desátou spolkovou zemí Spolkové republiky Německo. K úplné hospodářské integraci do Spolkové republiky Německo, včetně zavedení D-Mark, došlo v polovině roku 1959.

10 — Viz čl. 227 odst. 4 Smlouvy o EHS a později, po změně číslování vyplývající z Amsterodamské smlouvy, čl. 299 odst. 4 Smlouvy o ES. Znění zmíněného ustanovení, které je nyní součástí čl. 355 odst. 3 SFEU, se od roku 1957 nezměnilo.

11 — Viz čl. 198 druhý pododstavec Smlouvy o Euratomu.

uvedeno níže [12]. Kromě toho v prohlášení č. 55 přiloženém k závěrečnému aktu mezivládní konference, která přijala Lisabonskou smlouvu – jež je sice právně nezávazné, ale má i tak informativní hodnotu – Španělské království a Spojené království uvedly, že „Smlouvy se vztahují na Gibraltar jako evropské území, za jehož zahraniční vztahy převzal odpovědnost členský stát“ a že „z této skutečnosti nevyplývají změny stanovisek dotčených členských států“.

27. Lze tedy uzavřít, jak správně konstatuje i vláda Gibraltaru, že použití unijního práva na Gibraltar vychází z jiného smluvního základu (čl. 355 odst. 3 SFEU) než pro Spojené království (čl. 52 odst. 1 SEU).

28. Co čl. 355 odst. 3 SFEU neřeší, je vztah mezi Spojeným královstvím a Gibraltarem, pokud jde o uplatnění základních svobod. Z uvedeného ustanovení přímo vyplývá jen to, že se na Gibraltar použije unijní právo.

Judikatura týkající se Gibraltaru

29. Soudní dvůr se již vícekrát zabýval otázkami, které nějakým způsobem souvisely s Gibraltarem.

– Věc C-145/04, Španělsko v. Spojené království

30. Předmětem této věci byl ojedinělý případ, kdy jeden členský stát zahájil řízení o nesplnění povinnosti proti jinému členskému státu na základě článku 259 SFEU. Španělské království mělo za to, že Spojené království tím, že umožnilo obyvatelům Gibraltaru volit ve volbách do Evropského parlamentu, a zejména tím, že umožnilo volit osobám s bydlištěm na tomto území, které však nejsou státními příslušníky členského státu, a nemají tedy občanství Unie, porušilo právo Evropské unie. Soudní dvůr byl v uvedené věci zejména vyzván, aby rozhodl, zda bylo Spojené království oprávněno přiznat volební právo ve volbách do Evropského parlamentu osobám, které mají bydliště nebo pobyt na území Gibraltaru, ale nejsou státními příslušníky členského státu, a tedy občany Unie. Soudní dvůr žalobu Španělského království zamítl. [13]

31. Důvodem, proč zde tento rozsudek zmiňuji, je, že obsahuje zajímavý přehled historických a politických skutečností, který lze obecně použít i v projednávané věci.

32. Slovy Soudního dvora, „Gibraltar byl postoupen králem Španělska Britské koruně Utrechtskou smlouvou uzavřenou mezi prvně uvedeným a královnou Velké Británie dne 13. července 1713 v rámci smluv ukončujících válku o dědictví španělské. Článek X poslední věta uvedené smlouvy upřesňuje, že pokud by Britská koruna někdy zamýšlela darovat, prodat nebo zcizit jakýmkoli jiným prostředkem vlastnictví města Gibraltar, je povinna poskytnout Španělské koruně předkupní právo před jakýmkoli jiným zájemcem. Gibraltar je v současné době kolonií Britské koruny. Není součástí Spojeného království. Výkonnou moc na Gibraltaru vykonává guvernér jmenovaný královnou, a pokud jde o určité vnitřní pravomoci, Chief minister a Ministers, kteří jsou voleni na místní úrovni. Posledně uvedení jsou odpovědní poslanecké sněmovně (House of Assembly), do níž se konají volby každých pět let. Poslanecká sněmovna má pravomoc přijímat zákony ve vymezených vnitřních záležitostech. Guvernér má nicméně pravomoc zákon vetovat. Parlament Spojeného království a královna v její tajné radě (Queen in Council) mají mimoto pravomoc vydávat zákony vztahující se na Gibraltar. Na Gibraltaru byly zřízeny zvláštní soudy. Nicméně proti rozsudkům nejvyššího soudu Gibraltaru existuje možnost opravného prostředku k soudní komisi tajné rady (Judicial Committee of the Privy Council).

12 — Viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Španělsko v. Spojené království (C-145/04, EU:C:2006:543, bod 19).

13 — Viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Španělsko v. Spojené království (C-145/04, EU:C:2006:543, bod 80). Dotčená věc, která je dobrým příkladem spolupráce mezi štrasburským a lucemburským soudem, se v konečném důsledku týkala provedení rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Matthews v. Spojené království. Viz rozsudek ESLP ze dne 18. února 1999, č. 24833/94, Matthews v. Spojené království, ECLI:CE:ECHR:1999:0218JUD002483394.

Podle práva Společenství je Gibraltar evropským územím, za jehož zahraniční vztahy převzal odpovědnost členský stát ve smyslu [čl. 355 odst. 3 SFEU] a vztahují se na něj ustanovení Smlouvy o ES. Akt o podmínkách přistoupení Dánského království, Irska a Království Velké Británie a Severního Irska a o úpravách smluv (Úř. věst. 1972, L 73, s. 14) nicméně stanoví, že určité části Smlouvy se na Gibraltar nevztahují.“ [14]

33. Soudní dvůr tedy již uznal, že Gibraltar *není* ve skutečnosti součástí Spojeného království

– Věc C-30/01, Komise v. Spojené království

34. Ve věci C-30/01, Komise v. Spojené království, se Komise domáhala, aby Soudní dvůr určil, že Spojené království nepřijalo ve vztahu ke Gibraltaru některé právní či správní předpisy za účelem provedení řady sekundárních právních předpisů týkajících se vnitřního trhu Evropské unie, pokud jde o volný pohyb zboží.

35. Soudní dvůr žalobu Komise zamítl a uvedl přitom, že vyloučení Gibraltaru z celního území Evropské unie znamená, že se na něj nevztahují ustanovení Smlouvy o volném pohybu zboží ani ustanovení sekundárních předpisů Společenství, jejichž účelem je zajistit s ohledem na volný oběh zboží sbližování právních a správních předpisů členských států podle článků 114 a 115 SFEU [15]. Jde podle mého názoru o logický závěr vyplývající ze skutečnosti, že Gibraltar není – jak je uvedeno výše – součástí celního území Unie. V tomto ohledu tedy, jak uvedl generální advokát Tizzano v uvedené věci, „Gibraltar musí být pro účely ustanovení Společenství o pohybu zboží považován za třetí zemi“ [16].

36. Kromě toho z věci C-30/01 vyplývá, že ve vztahu k Gibraltaru upravují řízení o nesplnění povinnosti proti Spojenému království články 258 a následující SFEU.

37. To je podle mého názoru první náznak toho, že se v projednávané věci jedná o čistě vnitrostátní situaci. Závazky vůči ostatním členským státům přijalo při ratifikaci Smluv Spojené království, a nikoli Gibraltar. Řízení o nesplnění povinnosti týkající se Gibraltaru je tedy vedeno proti Spojenému království. Pokud by se ve vztahu mezi Spojeným královstvím a Gibraltarem uplatnil volný pohyb služeb, znamenalo by to, jak správně upozorňuje Komise, že Spojené království přijímá ve Smlouvách závazek samo vůči sobě. To by bylo dosti zvláštní.

38. Nelze-li navíc vést řízení o nesplnění povinnosti proti Gibraltaru, nemůže být logicky ani vedeno Gibraltarem, neboť nemá status členského státu Evropské unie [17]. Pokud by Gibraltar přijal právní úpravu, s níž by podle článku 56 SFEU nesouhlasila Komise, nebo ostatně Spojené království či jiný členský stát, nemohlo by být řízení vedeno podle článku 258 SFEU ani podle článku 259 SFEU. Spojené království by dokonce muselo kvůli právním předpisům přijatým Gibraltarem stíhat samo sebe. To by bylo ještě zvláštnější [18].

14 — Viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Španělsko v. Spojené království (C-145/04, EU:C:2006:543, body 14 až 19). Rovněž viz rozsudek ze dne 30. dubna 2002, Government of Gibraltar v. Komise (spojené věci T-195/01 a T-207/01, EU:T:2002:111, bod 12).

15 — Viz rozsudek ze dne 23. září 2003, Komise v. Spojené království (C-30/01, EU:C:2003:489, bod 59).

16 — Viz stanovisko generálního advokáta Tizzana ve věci Komise v. Spojené království (C-30/01, EU:C:2003:25, bod 62).

17 — Viz článek 259 SFEU.

18 — Stejně tak nemůže ostatně Gibraltar podat žalobu na neplatnost podle čl. 263 prvního pododstavce SFEU – viz rozsudek ze dne 29. června 1993, Gibraltar v. Rada (C-298/89, EU:C:1993:267, bod 14). V kontextu žaloby na neplatnost aktů Evropské unie se považuje za neprivilegovaného žalobce podle čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU, který může žalobu podat pouze za úzce vymezených podmínek uvedeného ustanovení.

– Věci týkající se volného pohybu služeb v oblasti sázení na internetu

39. Ve zvláštním kontextu volného pohybu služeb na základě Smlouvy má Soudní dvůr ustáleně za to, že společnost se sídlem na Gibraltaru je soukromým hospodářským subjektem usazeným v členském státě[19], a vůbec přitom nezmiňuje čl. 355 odst. 3 SFEU[20]. To rovněž znamená, že taková společnost může uplatňovat práva zakotvená v článku 56 SFEU a nabízet prostřednictvím internetu své služby „v jiném členském státě, než je členský stát, ve kterém je usazena“[21]. Zmíněné věci projednávané Soudním dvorem se však týkaly pouze situací ve vztahu mezi Gibraltarem a jiným členským státem, než je Spojené království.

40. Ani z těchto věcí nelze odvodit žádné další informace. Pokud Gibraltar není třetí zemí – což je v projednávané věci nesporné a jasné – pak musí pro účely článku 56 SFEU logicky tvořit součást členského státu.

41. Předkládající soud však uvažuje, že namísto toho, aby byly Spojené království a Gibraltar považovány za jediný subjekt pro účely článku 56 SFEU, je možné, že Gibraltar má ústavněprávní status území nezávislého na Spojeném království v rámci Evropské unie, a na poskytování služeb mezi Gibraltarem a Spojeným královstvím je tedy třeba pro účely článku 56 SFEU pohlížet jako na obchod uvnitř Unie.

42. Není mi jasné, jak by taková varianta mohla obstát při jakémkoli výkladu čl. 355 odst. 3 SFEU.

Judikatura týkající se jiných území

– Věc C-355/89, Barr a Montrose

43. Vláda Gibraltaru poukazuje na stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Barr a Montrose Holdings, kde generální advokát uvádí, že pohyb pracovníků mezi Spojeným královstvím a ostrovem Man „není ‚zcela vnitrostátní situací členského státu‘, neboť […] ostrov Man není součástí Spojeného království“[22].

44. Po pravdě mi není jasné, jaký má uvedená věc právní vztah k projednávané věci, neboť ostrov Man podléhá jinému právnímu režimu než Gibraltar. Co má ostrov Man společného s Gibraltarem, je skutečnost, že nejsou součástí Spojeného království.

45. Článek 355 odst. 5 písm. c) SFEU stanoví, že odchylně od článku 52 SEU a od čl. 355 odst. 1 až 4 SFEU platí, že ustanovení Smluv se vztahují na britské Normanské ostrovy a ostrov Man jen v míře nezbytné pro zajištění použitelnosti pravidel, jež jsou pro tyto ostrovy stanoveny ve Smlouvě o přistoupení nových členských států k Evropskému společenství a k Evropskému společenství pro atomovou energii podepsané dne 22. ledna 1972. Článek 2 protokolu č. 3 k aktu o přistoupení Spojeného království dále stanoví, že se na ostrov Man *nepoužije* volný pohyb pracovníků zakotvený v článku 45 SFEU. Je tedy logické, že pokud jde o článek 45 SFEU, není situace mezi Spojeným královstvím a ostrovem Man čistě vnitrostátní. Soudní dvůr navíc uvedl, či spíše potvrdil, že na základě článku 2 protokolu č. 3 nejsou aktem o přistoupení dotčena práva obyvatelů ostrova Man ve Spojeném

19 — Například viz rozsudek ze dne 8. září 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Baw International (C-42/07, EU:C:2009:519, bod 20). Uvedená věc se týkala uvádění hazardních her nabízených prostřednictvím internetu na trh v Portugalsku společností se sídlem na Gibraltaru. V bodě 49 uvedeného rozsudku Soudní dvůr uvedl, že daná společnost je „soukromým hospodářským subjektem, který je usazen v jiném členském státu“.

20 — Naproti tomu generální advokát Bot odkazuje ve svém stanovisku ve věci Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Baw International (C-42/07, EU:C:2008:560, bod 184 a následující) na čl. 355 odst. 3 SFEU, i když v bodech 225 a 232 vychází z předpokladu, že dotyčná společnost je usazena v členském státě.

21 — Viz rozsudek ze dne 8. září 2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505, bod 52).

22 — Viz stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse ve věci Barr a Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:5, bod 22).

království, ale podle zmíněného článku se takové osoby nemohou dovolávat ustanovení práva Společenství týkající se volného pohybu osob a služeb [23], ani uvedené ustanovení ani žádná jiná ustanovení zmíněného protokolu nelze vykládat tak, že jsou orgány ostrova Man povinny zacházet s fyzickými či právnickými osobami ze Společenství stejným způsobem, jako je s obyvateli ostrova Man zacházeno ve Spojeném království [24]. Jak tedy rovněž zdůrazňuje Komise, z hlediska unijního práva má státní příslušník Spojeného království, který vstupuje na území ostrova Man, stejná práva jako jakýkoli jiný občan Unie. Na výše uvedený závěr vyřčený generálním advokátem F. G. Jacobsem je třeba nahlížet v tomto kontextu, a nemá tedy v projednávané věci přímý význam.

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

46. Mnohem relevantnější pro zodpovězení první otázky v projednávané věci je věc Jersey Produce Marketing Organisation.

47. Producenti z Jersey měli zakázáno vyvážet brambory do Spojeného království, pokud nebyli zaregistrovaní u jerseyského úřadu Potato Export Marketing Board a neuzavřeli s tímto úřadem dohodu o uvádění na trh. Uvedení producenti se dovolávali článku 35 SFEU. Soudní dvůr měl určit, zda je pro účely Smlouvy o FEU třeba považovat obchodování s takovým zbožím mezi ostrovem Jersey a Spojeným královstvím za obchodování se zbožím mezi členskými státy nebo zda je pro účely dané věci třeba ostrov Jersey a Spojené království považovat za součást jediného členského státu.

48. Stejně jako Gibraltar není Jersey součástí Spojeného království. Soudní dvůr totiž sám potvrdil, že pro účely čl. 355 odst. 3 SFEU se jedná o území, za jehož zahraniční vztahy převzal odpovědnost členský stát [25]. Jediným rozdílem v právním režimu Gibraltaru a Jersey je skutečnost, že pro posledně jmenované území platí ustanovení čl. 355 odst. 5 písm. c) SFEU, které představuje *lex specialis* ve vztahu k čl. 355 odst. 3 SFEU. Kvůli uvedenému zvláštnímu ustanovení se na Jersey nepoužijí ustanovení Smlouvy v plném rozsahu, nýbrž jen částečně, a to v rámci mezí vyplývajících ze zvláštního režimu, který byl pro ně stanoven. V tomto ohledu je obecná právní situace ostrova Jersey stejná jako u ostrova Man.

49. A tím se dostáváme k jádru věci: předmětem věci *Jersey Produce Marketing Organisation* byla ustanovení Smlouvy o volném pohybu zboží. Na rozdíl od situace ve věci Barr a Montrose Holdings se na britské Normanské ostrovy nevztahovala žádná pravidla v rámci daného zvláštního režimu. Soudní dvůr proto rozhodl, že „pro účely použití [článků 28, 30, 34 a 35 SFEU] je nutno britské Normanské ostrovy, ostrov Man a Spojené království považovat za jeden členský stát“ [26].

50. Mám za to, že to je vše, co lze a je třeba říci o situaci Spojeného království a Gibraltaru, pokud jde o volný pohyb služeb podle článku 56 SFEU.

Další úvahy

51. Vláda Gibraltaru zdůrazňuje, že jelikož je čl. 355 odst. 3 SFEU třeba vykládat s ohledem na jeho předmět a účel, kterým je zajistit účinné uplatňování unijního práva ve vztahu k evropským územím dotčeným zmíněným ustanovením, a jelikož tento účel zahrnuje vytvoření vnitřního trhu „bez vnitřních hranic“ (viz čl. 26 odst. 2 SFEU), řádný výklad čl. 355 odst. 3 SFEU vyžaduje existenci volného pohybu služeb mezi Gibraltarem a Spojeným královstvím. Analogie mezi Gibraltarem na straně jedné a Normanskými ostrovy a ostrovem Man – na které se vztahuje čl. 355 odst. 5 písm. c) SFEU – na straně druhé podle ní není namístě.

23 — Viz rozsudek ze dne 3. července 1991, Barr a Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:287, bod 22.).

24 — Viz rozsudek ze dne 3. července 1991, Barr a Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:287, bod 23).

25 — Viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2005, Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02, EU:C:2005:664, bod 43).

26 — Viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2005, Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02, EU:C:2005:664, bod 54).

52. S tímto odůvodněním nesouhlasím.

53. Na základě této logiky by jakákoli vnitrostátní situace mohla spadat do oblasti působnosti svobod vnitřního trhu. Soudní dvůr použil na podporu své argumentace výraz „bez vnitřních hranic“ zakotvený v čl. 26 odst. 2 SFEU. Například ve věci Carbonati Apuani, která se týkala poplatku z mramorů vytěžených na území jedné konkrétní obce [27], poukázal Soudní dvůr na čl. 26 odst. 2 SFEU [28] na podporu svého důležitějšího argumentu, podle něhož samotná zásada celní unie vyžaduje, aby byl všeobecně zajištěn volný pohyb zboží v Unii, a to nejen v rámci obchodu mezi členskými státy, ale šířeji na celém území celní unie [29].

54. Takové úvahy úzce souvisejí s vytvořením celní unie [30]. Jakékoli územní vymezení, dokonce i v rámci členského státu, bude mít dopady na volný pohyb zboží v Unii. Takové úvahy tedy nemohou být přeneseny na volný pohyb služeb.

55. Jak navíc Komise upozorňuje ve svém vyjádření, předmětem věci Carbonati Apuani nebyla čistě vnitrostátní situace. Dotyčný poplatek totiž svou formou a podmínkami ovlivňoval obchod mezi členskými státy [31]. Totéž platí i pro dřívější rozsudky, na které Soudní dvůr konkrétně odkázal v uvedené věci [32].

56. Ať budeme na věc nahlížet z kteréhokoli pohledu, článek 56 SFEU hovoří o „příslušnících členských států“ [33] v kontextu volného pohybu služeb. Článek 355 odst. 3 SFEU nedoplňuje žádný nový členský stát. Gibraltar a Spojené království tedy pro účely použití článku 56 SFEU nutně tvoří jediný členský stát.

57. Stručně řečeno, mám za to, že čl. 355 odst. 3 SFEU nestanoví žádná nová či dodatečná práva (nebo povinnosti) ve vztahu mezi Spojeným královstvím a Gibraltarem, nad rámec těch, která již vyplývají z ústavního práva Spojeného království a Gibraltaru.

Dílčí závěr

58. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku v tom smyslu, že Spojené království a Gibraltar je třeba pro účely použití článku 56 SFEU považovat za jediný členský stát.

Ke druhé otázce: omezení podle článku 56 SFEU

Hypotetická povaha druhé otázky

59. Předmětem této otázky předkládajícího soudu je, zda zavedení daně z her na dálku představuje omezení volného pohybu služeb podle článku 56 SFEU.

27 — Obec Carrara v Toskánsku (Itálie).

28 — Viz rozsudek ze dne 9. září 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, bod 23).

29 — Viz rozsudek ze dne 9. září 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, bod 22).

30 — Jak je uvedeno výše, Gibraltar každopádně není součástí celní unie.

31 — Viz rozsudek ze dne 9. září 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, bod 26).

32 — Viz rozsudek ze dne 9. srpna 1994, Lancry a další (spojené věci C-363/93 a C-407/93 až C-411/93, EU:C:1994:315, bod 30); ve stejném smyslu, pokud jde o opatření s účinkem rovnocenným množstevnímu omezení, viz rozsudky ze dne 15. prosince 1982, Oosthoek's Uitgeversmaatschappij (286/81, EU:C:1982:438, bod 9), ze dne 15. prosince 1993, Ligur Carni a další (spojené věci C-277/91, C-318/91 a C-319/91, EU:C:1993:927, body 36 a 37), ze dne 13. ledna 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, EU:C:2000:12, body 27 až 31), a ze dne 5. prosince 2000, Guimont (C-448/98, EU:C:2000:663, body 21 až 23).

33 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

60. Vzhledem k tomu, že se ustanovení Smlouvy o FEU týkající se volného pohybu služeb nevztahují na situaci, která je ve všech ohledech omezena na jediný členský stát [34], je druhá otázka hypotetická.

61. Pokud by však Soudní dvůr došel u první otázky k jinému závěru a měl za to, že se článek 56 SFEU na projednávanou věc vztahuje, je nutné se zmíněným ustanovením zabývat.

62. To ostatně platí i pro případ, že by Soudní dvůr určil, že ačkoli se všechny prvky sporu v původním řízení nacházejí v jediném členském státě (pro účely článku 56 SFEU), existuje zájem na tom, aby zodpověděl otázku ve věci samé, a to na základě jednoho z důvodů, jež nedávno shrnul v rozsudku Ullens de Schooten [35]. Na tomto místě je však třeba upozornit na následující problém: za předpokladu, že je situace v projednávané věci čistě vnitrostátní, není mi jasné, jak vnitrostátní soud uvedl na základě požadavků článku 94 jednacího řádu Soudního dvora, jakou souvislost – kvůli níž je požadovaný výklad v rámci řízení o předběžné otázce nezbytný pro řešení sporu, který je před ním veden – má tento spor i přes svoji čistě vnitrostátní povahu s ustanoveními unijního práva týkajícími se základních svobod [36]. Předkládající soud se totiž patrně soustředí jen na otázku, zda je situace dotčená v původním řízení vnitrostátní či nikoli, namísto otázky, zda v případě, že se jedná o vnitrostátní situaci, existuje souvislost s unijním právem.

63. Dále uvedené úvahy tedy vycházejí pouze z tohoto hypotetického základu.

Základní rysy nového daňového režimu

64. Předkládající soud určil, že po zavedení nového daňového režimu: 1. ve Spojeném království se předmětná daň (nebo „daň z her na dálku“) vztahuje na účast „osob podléhajících dani“ na hraní hazardních her na dálku, bez ohledu na to, zda jsou poskytovatelé her usazeni ve Spojeném království, Gibraltaru nebo kdekoli jinde; 2. „osobou podléhající dani“ je jakákoli osoba ve Spojeném království (přičemž osobou ve Spojeném království se rozumí „fyzická osoba, která obvykle žije ve Spojeném království“, nebo „právnická osoba, která byla právně založena ve Spojeném království“); 3. sazba daně z her na dálku ve Spojeném království činí 15 % zisku poskytovatele her (dle příslušného vymezení) za příslušné období; 4. daň platí poskytovatelé her a její zaplacení je podmínkou pro zachování licence pro poskytování daných služeb; 5. k výpočtu výše zisku poskytovatele her za zúčtovací období, pokud jde o běžné hazardní hry, je třeba od součtu vkladů do běžných her obdržených během zúčtovacího období odečíst výhry vyplacené daným poskytovatelem z takových her během téhož období; 6. je třeba identifikovat v účetnictví a výkazech část výnosů a výdajů poskytovatele, které je třeba vzít v úvahu při výpočtu zisku, a oddělit je tak od ostatních výnosů a výdajů poskytovatele; 7. takto vymezený výsledek lze pak použít pro výpočet zisku poskytovatele ze všech jeho činností; 8. tento výsledek je vymezen a kvantifikován bez ohledu na jakékoli správní či jiné výdaje (např. nájem či mzdy) nebo 15% daň splatnou z této částky (tedy z rozdílu mezi vymezenými výnosy a vymezenými výdaji).

65. Jak upozorňuje předkládající soud, zásadní změnou a zásadním účinkem nové daně z her na dálku je, že vymezuje a účtuje daň z určeného čistého výnosu z určitého trhu, přičemž tento trh a tento výnos jsou definovány stejným způsobem pro všechny poskytovatele služeb v oblasti her na dálku na daném trhu.

34 — K velmi nedávnému potvrzení této ustálené judikatury, viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 47 a citovaná judikatura).

35 — Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, body 50 až 53).

36 — Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 55).

„Exteritorialita“

66. Sdružení GBGA a vláda Gibraltaru tvrdí, že daně placené v rámci nového daňového režimu musí být označeny jako exteritoriální daně, neboť se nejedná o daně ze spotřeby nebo placené spotřebiteli, nýbrž o daně ze zisků poskytovatelů nacházejících se mimo Spojené království. Jelikož je daň vyměřena ve výši 15 % hrubého zisku poskytovatele her, nebo z „čistých výnosů“, tedy rozdílu mezi součtem výnosů poskytovatele od osob ve Spojeném království a výhrami vyplacenými osobám ve Spojeném království, je vyměřena jako pevný podíl úhrnného zisku provozovatele z herních transakcí s osobami ve Spojeném království. Vzhledem k tomu, že poskytovatel nemá z každé transakce zisk (neboť hráči někdy vyhrají), nelze ji vykládat jako daň z účasti na loteriích či podobných hrách. Spotřebitelé mohou hrát ve velké míře, nicméně budou-li vyhrávat, provozovatel nebude muset platit žádnou daň v souvislosti s jejich spotřebou. Jelikož jsou čisté výnosy počítány jako součet za období tří měsíců, není možné přiřadit žádnou část daně splatné provozovatelem k žádnému konkrétnímu užití služeb v oblasti her jakýmkoli spotřebitelem.

67. Opačné stanovisko, které zastává vláda Spojené království, je, že nový daňový režim ukládá vnitrostátní daně z loterií a podobných her, které jsou svou povahou nediskriminační. Zdaňuje hospodářskou činnost ve formě využívání služeb v oblasti loterií a podobných her ve Spojeném království osobami, které obvykle žijí ve Spojeném království, nebo právnickými osobami se sídlem ve Spojeném království. Daň z her na dálku je daní z účasti osoby podléhající dani na hraní hazardních her na dálku. Osoba podléhající dani je příjemcem služby v podobě hraní her, ačkoli uvedenou daň platí poskytovatel služby v podobě hraní her. Daň splatná v souvislosti s uvedenou účastí se nepočítá podle zisku poskytovatelů služeb, nýbrž podle částek splatných z her ponížených o částky, které vyplatí na výhrách. Jedná se tedy o daň z úhrnných čistých výnosů. Bez ohledu na metodu výpočtu zůstává daní z účasti na hraní her na dálku. Nejedná se o „exteritoriální daň“.

68. Mám za to, že pojmosloví související s exteritorialitou není v kontextu projednávané věci šťastné. Z důvodu své fiskální svrchovanosti má totiž (členský) stát vzhledem k absenci harmonizace možnost jednostranně vymezit, koho kde zdaní a za jakých podmínek, a to jak u přímých, tak u nepřímých daní. Pouze v extrémních případech, kdy nelze určit souvislost s jeho územím, lze hovořit o dani, která je zakázána z důvodu exteritoriality.

69. V projednávané věci však existují jasné vazby na Spojené království. Východiskem je zde využívání služby osobou ve Spojeném království, ke kterému dochází v převážné míře fyzicky ve Spojeném království. Jak navíc upozorňuje předkládající soud, zaplacení daně je podmínkou zachování licence poskytovatele pro poskytování daných služeb zákazníkům ve Spojeném království. Jen těžko lze tedy hovořit o dani, která by byla protiprávní z důvodu své údajné exteritoriality.

Přímá či nepřímá daň?

70. Pokud jde o otázku, zda dotčená daň představuje daň přímou či nepřímou, mám za to, že tato otázka není v tomto kontextu relevantní. Z hlediska volného pohybu služeb jsou oba druhy daně posuzovány stejným způsobem. Kromě toho nejsem v postavení, v němž bych mohl poskytnout definitivní odpověď na tuto otázku, jejíž zodpovězení by mělo být, podle mého názoru, ponecháno předkládajícímu soudu.

71. Existují jak určité aspekty, které ukazují na to, že daň z her na dálku je přímou daní z poskytování služeb nabízených z Gibraltaru, tak i aspekty, které ukazují, že se jedná o daň ze spotřeby uskutečněné ve Spojeném království.

72. Aspekty naznačující, že jde o přímou daň, jsou následující: mám za to, že hospodářské břemeno zdanění nese v konečném důsledku poskytovatel služby a že v tomto ohledu je dotyčná daň obdobná dani ze zisku. Nemám navíc za to, že by daň již byla zahrnuta v ceně služby nabízené spotřebiteli. Také sám předkládající soud v této souvislosti poukazuje na to, že účinkem nového daňového režimu je zdanění určité vymezené části výnosů poskytovatele po odečtení vymezené části jeho výdajů. Vymezení a tudíž i posouzení dané části zisků souvisí se zdrojem podnikání, konkrétně v širším smyslu s trhem ve Spojeném království.

73. Výchozím bodem celého procesu zdanění je však využití služeb v oblasti loterií a podobných her spotřebitelem (osobou ve Spojeném království), i přesto, že není zdaněno celé využití služby, konkrétně využití služby, které vede k výhře spotřebitele.

Místo využití služby

74. Je nutné se podrobněji zaměřit na přesné místo využití služby.

75. Sdružení GBGA a vláda Gibraltaru namítají, že dotčené daně nejsou omezeny na vlastní využití služby ve Spojeném království, protože zákazník, tedy osoba podléhající dani podle nového daňového režimu, se nemusí v okamžiku plnění nacházet ve Spojeném království.

76. Tento argument mne nepřesvědčil, a mám dokonce za to, že zcela převrací zásadu, že plnění poskytované prostřednictvím internetu může a musí být vždy spojeno s konkrétním (členským) státem. Je dozajista pravda, že osoba, která má bydliště ve Spojeném království a zaregistrovala se s uvedením údajů ze své platební karty jako osoba ve Spojeném království, se může účastnit loterie či podobné hry na internetu, tedy uzavřít transakci, i během dovolené kdekoli v zahraničí. To však není podstatné. Zásadní je, kterému právnímu řádu daná osoba podléhá. Je-li registrována ve Spojeném království, protože zde má středisko svých zájmů, rozumím tomu, proč je pro účely daně z využití služeb považována za osobu využívající dané služby ve Spojeném království.

77. Jinými slovy: jen proto, že je internet natolik univerzální, a jen proto, že lze uzavírat transakce i v nepřítomnosti v členském státě původu, neplatí, že daná osoba nevyužívá služby v daném členském státě. Členský stát může proto vymezit místo využití služeb, i když v některých případech dochází k rozporu mezi místem, kde se spotřebitel skutečně nachází, a vymezeným místem využití služby.

78. To může vést i k situacím, kdy různé státy zdaní stejné využití služeb, pokud spotřebitel ze Spojeného království využívá služby během svých cest. Jak si však nyní ukážeme, takové dvojí zdanění nezpůsobuje samo o sobě porušení článku 56 SFEU.

Jedná se o omezení?

79. Podle článku 56 SFEU jsou zakázána omezení volného pohybu služeb uvnitř Unie pro státní příslušníky členských států, kteří jsou usazeni v jiném členském státě, než se nachází příjemce služeb.

80. Jak je dobře známo, článek 56 SFEU vyžaduje nejen odstranění jakékoli diskriminace poskytovatele služeb z důvodu jeho státní příslušnosti nebo okolnosti, že je usazen v jiném členském státě, než je stát, v němž musí být služba poskytnuta, ale rovněž odstranění jakéhokoli omezení, byť uplatňovaného bez rozdílu jak na tuzemské poskytovatele, tak na poskytovatele z jiných členských států, je-li takové povahy, že může zakazovat činnosti poskytovatele usazeného v jiném členském státě, kde legálně poskytuje obdobnou službu, být na překážku těmto činnostem nebo je činit méně atraktivními [37].

37 — Viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, X-Steuerberatungsgesellschaft (C-342/14, EU:C:2015:827, bod 48 a citovaná judikatura).

81. Podle takto širokého výkladu článku 56 SFEU mohou dotyčná opatření činit výkon volného pohybu služeb ve vztahu mezi Gibraltarem a Spojeným královstvím méně atraktivním. Jelikož ukládají další povinnost gibraltarským hospodářským subjektům, bylo by možné uvažovat, že představují omezení ve smyslu článku 56 SFEU.

82. Problém s touto úvahou spočívá v tom, že u vnitrostátních daní vede ke vzniku omezení byť i jen pouhé uložení daně. Výběr jakýchkoli daní je na překážku hospodářské činnosti nebo ji činí méně atraktivní [38]. To je často samotným účelem zdanění. Jde o důvod, proč lze nyní již bezpečně mít za to, že Soudní dvůr přistupuje pružnějším způsobem ke zdanění v kontextu svobod vnitřního trhu, zejména volného pohybu služeb, svobody usazování a volného pohybu kapitálu.

83. Nejexplicitnější je v tomto smyslu generální advokátka J. Kokott, která v některých svých stanoviscích [39] opakovaně a obšírně argumentovala ve prospěch diferencovanějšího přístupu v oblasti zdanění. Některé z jejích argumentů převezmu i v tomto stanovisku, neboť mám za to, že z nich následně vychází i odůvodnění relevantních rozsudků Soudního dvora.

84. Pokud by daň mohla podléhat „unijně právnímu přezkumu na základě základních svobod i v těch případech, v nichž není vybírána ani zjevně, ani skrytě diskriminujícím způsobem, a je tedy od všech občanů Unie vybírána stejným způsobem, i rozhodnutí členského státu vybírat daň za určité situace a veškerá zvýšení daní by byla ovlivněna unijním právem. Tím by v konečném důsledku byla porušena daňová suverenita členských států, která jim podle platného unijního rozdělení pravomocí zůstává. Daň vybíraná naprosto nediskriminačně proto v zásadě nemůže vést k omezení základní svobody“ [40].

85. Soudní dvůr však konstatoval možnost omezení pro účely článku 56 SFEU v případě, kdy je sazba daně prohibitivní [41]. V projednávané věci však nelze argumentovat tím, že by 15% sazba daně byla prohibitivní.

86. Daň z her na dálku není tedy omezením ve smyslu článku 56 SFEU, pokud se použije bez rozdílu na hospodářské subjekty ze Spojeného království i ostatní hospodářský subjekty a pokud je nediskriminační. Posledně uvedenou otázkou se budu zabývat v následujícím textu.

Dvojí zdanění

87. Otázka dvojího zdanění je neoddělitelně spojena s otázkou omezení podle článku 56 SFEU. Jak Komise správně zdůraznila ve svém vyjádření, existence dvojího zdanění nepředstavuje omezení. Při neexistenci harmonizace není dvojí zdanění jako takové nepřípustné z důvodu základních svobod, nýbrž jen důsledkem zásady, že (členské) státy mají pravomoc ke zdanění vycházející z jejich fiskální svrchovanosti [42].

88. Pokud jde o přímé zdanění, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že dvojí zdanění není v rozporu se základními svobodami [43].

38 — Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci X (C-686/13, EU:C:2015:31, bod 40).

39 — Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, body 58 až 67) (k volnému pohybu služeb, článku 56 TFEU); stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci X (C-498/10, EU:C:2011:870, body 17 až 29) (ke svobodě usazování, článku 49 SFEU), a stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci X (C-686/13, EU:C:2015:31, body 38 až 45) (ke svobodě usazování, článku 49 SFEU). Rovněž viz J. Kokott, J., Ost, H., „Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht“, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 2011, s. 496-503.

40 — Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci X (C-686/13, EU:C:2015:31, body 38 až 40).

41 — Viz rozsudek ze dne 11. června 2015, Berlington Hungary a další (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 42).

42 — Přiměřeným nástrojem k zamezení dvojímu zdanění jsou tedy (především) dvoustranné smlouvy mezi (členskými) státy, které upravují tuto otázku. Rovněž viz rozsudek ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 21).

43 — Například viz rozsudky ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 20 a následující), a ze dne 16. července 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 30 a následující), pokud jde o volný pohyb kapitálu.

Jedná se o diskriminaci?

89. Jedná se však v této věci o diskriminaci ve vztahu mezi provozovateli loterií a podobných her se sídlem ve Spojeném království a provozovateli se sídlem na Gibraltaru? Pokud by tomu tak bylo, pak by se skutečně jednalo o porušení článku 56 SFEU, ledaže by taková diskriminace byla odůvodněná.

90. Účelem článku 56 SFEU je také vyloučit diskriminaci mezi státními příslušníky členských států, pokud jde o volný pohyb služeb. Uvedené ustanovení je tedy konkrétním vyjádřením obecné zásady zákazu diskriminace, z níž vycházejí Smlouvy[44].

91. Sdružení GBGA a vláda Gibraltaru tvrdí, že zdanění vyplývající z nového daňového režimu je (nepřímo) diskriminační. Ačkoli se nový daňový režim „uplatní bez rozdílu“, staví poskytovatele loterií a podobných her mimo Spojené království, včetně těch usazených na Gibraltaru, do nevýhodného postavení v porovnání s poskytovateli ve Spojeném království. Poskytovatelé na Gibraltaru budou totiž podléhat dvojímu zdanění v souvislosti se svými službami poskytovanými osobám ve Spojeném království, kdežto provozovatelé se sídlem ve Spojeném království poskytující služby týmž spotřebitelům nebudou.

92. S tímto odůvodněním nesouhlasím.

93. Jak totiž uvádí Spojené království, nový daňový režim ukládá vnitrostátní daně z loterií a podobných her, které nejsou svou povahou diskriminační. Ačkoli poskytovatelům služeb vznikají z důvodu nového daňového režimu dodatečné náklady, zmíněný režim se vztahuje stejným způsobem na všechny poskytovatele služeb v oblasti loterií a podobných her, kteří vykonávají hospodářskou činnost na trhu v oblasti loterií a podobných her ve Spojeném království bez ohledu na to, kde jsou usazeni. Není tedy sám o sobě schopen omezit volný pohyb služeb podle článku 56 SFEU.

94. Mám za to, že pokud by uložení daně mělo větší dopad na přeshraniční situace než na čistě vnitrostátní situace, pak by se skutečně zjevně jednalo o porušení volného pohybu služeb. Tak tomu ovšem v projednávané věci není.

95. Nejedná se zde o diskriminaci. Dotyčná daň se uplatní na poskytovatele služeb bez rozdílu bez ohledu na to, zda jsou usazeni ve Spojeném království či nikoli. Opět, jak zdůrazňuje sám předkládající soud, zásadní změnou a zásadním účinkem nové daně z her na dálku je, že vymezuje a účtuje daň z určeného čistého výnosu z určitého trhu, přičemž tento trh a tento výnos jsou definovány stejným způsobem pro všechny poskytovatele služeb v oblasti loterií a podobných her na daném trhu.

96. Sdružení GBGA a vláda Gibraltaru ve skutečnosti zpochybňují daňovou pravomoc Spojeného království a namítají existenci dvojího zdanění. Touto otázkou jsem se však již zabýval výše.

Dílčí závěr

97. Mám tedy za to, že článek 56 SFEU nebrání uplatňování vnitrostátních daňových opatření s takovými rysy, jaké má režim zdanění loterií a podobných her provozovaných na dálku.

Ke třetí otázce

98. Předmětem třetí otázky předkládajícího soudu je, zda je omezení podle článku 56 SFEU odůvodněné.

44 — Viz rozsudek ze dne 11. prosince 2003, AMOK (C-289/02, EU:C:2003:669, body 25 a 26 a citovaná judikatura).

99. Ve světle navrhovaných odpovědí na první a druhou otázku je tato otázka hypotetická. Níže uvedené úvahy tedy uvádím pro případ, že by Soudní dvůr rozhodl, že v projednávané věci není dána čistě vnitrostátní situace a *zároveň* zde existuje omezení volného pohybu služeb.

100. Spojené království tvrdí, že nový daňový režim sleduje následující legitimní cíle: 1. srovnat podmínky mezi provozovateli ve Spojeném království a zahraničními provozovateli; 2. zajistit, aby Spojené království mohlo vykonávat náležitý fiskální dohled nad trhem v oblasti loterií a podobných her, včetně minimalizace rizika, že se provozovatelé budou vyhýbat placení daně z hospodářské činnosti pro spotřebitele ve Spojeném království, a to na základě zásady fiskální teritoriality [45]; 3. umožnit Spojenému království zachovat soudržnost svého daňového systému [46]; a 4. zvýšit daňový výnos.

101. Pokud jde o posledně jmenovaný bod, tedy zvýšení daňového výnosu, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že samotný cíl maximalizace příjmů státního rozpočtu neumožňuje omezení volného pohybu služeb [47]. Nicméně skutečnost, že omezení hazardních her je akcesoricky přínosem pro rozpočet dotyčného členského státu, nebrání tomu, aby toto omezení bylo odůvodněno tím, že předně sleduje skutečně cíle související s naléhavými důvody obecného zájmu [48]. Zvýšení daňového výnosu tedy není samo o sobě odůvodněním, není však překážkou, existují-li platné důvody, které akcesoricky vedou k takovému zvýšení daňového výnosu.

102. Pokud jde o ostatní tři důvody uvedené Spojeným královstvím, proti těmto důvodům samotným nemám námitek. Předkládající soud však neposkytl mnoho informací, které by bylo možné použít k posouzení kritéria proporcionality, a nemám tedy možnost poskytnout v tomto ohledu řádné vodítko. Přísluší tedy předkládajícímu soudu, aby určil, zda je daň z her na dálku vhodná a nezbytná k dosažení sledovaných cílů, kterých se dovolává Spojené království.

Závěry

103. Na základě výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (Spojené království) takto:

„Spojené království Velké Británie a Severního Irska a Gibraltar je třeba pro účely použití článku 56 SFEU považovat za jediný členský stát."

45 — Spojené království poukazuje v této souvislosti na rozsudky ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 20), a ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, body 37 a 48). Rovněž viz rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 43 a 44), ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, body 68 a 72), a ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, bod 37).

46 — Spojené království poukazuje v této souvislosti na rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 43 a 44), ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, body 68 a 72), a ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, bod 37).

47 — Viz rozsudek ze dne 11. června 2015, Berlington Hungary a další (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 60 a citovaná judikatura).

48 — Viz rozsudek ze dne 11. června 2015, Berlington Hungary a další (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 61 a citovaná judikatura).