Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 19. januára 2017 [1]

Vec C-591/15

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

(návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) [Vrchný súd (Anglicko a Wales), oddelenie Queen's Bench (Správny súd), Spojené kráľovstvo])

„Článok 355 ods. 3 ZFEÚ — Územná pôsobnosť Zmlúv — Postavenie Gibraltáru — Článok 56 ZFEÚ — Slobodné poskytovanie služieb — Výlučne vnútorná situácia — Hazardné hry — Pojem obmedzenie — Daňové opatrenie uplatniteľné bez rozdielu"

Úvod

1. V roku 2014 zaviedlo Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska nový daňový systém (ďalej len „nový daňový systém") pre niektoré dane z hazardných hier, v rámci ktorého sú poskytovatelia herných služieb povinní platiť daň z hazardných hier v súvislosti so službami týkajúcimi sa hazardných hier, ktoré sú poskytované „osobám v Spojenom kráľovstve" bez ohľadu na to, či daný poskytovateľ má sídlo v Spojenom kráľovstve alebo v inom štáte. Tento nový daňový systém nahradil predchádzajúci daňový systém, podľa ktorého boli povinní platiť daň z hrubého zisku dosiahnutého v oblasti hazardných hier na základe poskytovania služieb v oblasti hazardných hier spotrebiteľom po celom svete iba tí poskytovatelia herných služieb, ktorí mali sídlo v Spojenom kráľovstve.

2. Tento nový daňový systém napadla spoločnosť The Gibraltar Betting and Gaming Association (ďalej len „GBGA"), so sídlom v Gibraltári, z toho dôvodu, že služby ponúkané v oblasti hazardných hier z Gibraltáru do Spojeného kráľovstva podliehajú na základe tohto nového systému v Spojenom kráľovstve ďalšej dani. GBGA tvrdí, že predmetná daň je v rozpore s právom na slobodné poskytovanie služieb zakotveným v článku 56 ZFEÚ.

3. Odpoveď na otázku, či je možné odkazovať na článok 56 ZFEÚ v prípade, kedy sú skutkové okolnosti veci obmedzené len na územie Spojeného kráľovstva a Gibraltáru, teda závisí od toho, či na účely uvedeného ustanovenia sú tieto dva subjekty súčasťou toho istého členského štátu alebo nie. Inými slovami, je potrebné určiť, či v prejednávanej veci ide o tzv. „výlučne vnútornú situáciu".

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

4. Napriek tomu, že v prejednávanej veci ide o vzájomný vzťah medzi ostrovom [2] a pevninou, nebudem tieto návrhy dramatizovať. Súdnemu dvoru navrhujem aby rozhodol, že na účely článku 56 ZFEÚ je potrebné Gibraltár a Spojené kráľovstvo považovať za jeden subjekt. Ide o výlučne vnútornú situáciu, na ktorú nie je možné uplatniť článok 56 ZFEÚ. Podporne, v prípade, že Súdny dvor dospeje k opačnému záveru, navrhujem, aby bolo určené, že ustanovenia nového daňového systému, ktoré sú napadnuté v prejednávanej veci, nie je možné považovať za obmedzenie práva na slobodné poskytovanie služieb, pretože sa uplatňujú bez rozdielu a nediskriminačne na poskytovateľov herných služieb, ktorí sa nachádzajú v Spojenom kráľovstve a inde vo svete.

Právny rámec

Právo Únie

5. Článok 355 ZFEÚ znie takto:

„Okrem ustanovení článku 52 Zmluvy o Európskej únii o územnej pôsobnosti zmlúv sa uplatňujú tieto ustanovenia:

…

3. Ustanovenia zmlúv sa uplatňujú na európskych územiach, za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá členský štát.“

6. Článok 28 Aktu o podmienkach pristúpenia a o zmenách zmlúv [3] stanovuje:

„Akty orgánov Spoločenstva týkajúce sa výrobkov prílohy II zmluvy o EHS a výrobkov podliehajúcich pri dovoze do Spoločenstva osobitnej právnej úprave v dôsledku uplatňovania spoločnej poľnohospodárskej politiky rovnako ako akty v oblasti zosúlaďovania právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa nevzťahujú na Gibraltár, pokiaľ Rada jednomyseľne na návrh Komisie nestanoví inak.“

7. Z článku 29 uvedeného aktu o pristúpení v spojení s bodom 1.4 prílohy I uvedeného aktu vyplýva, že Gibraltár nie je súčasťou colného územia Únie. [4]

Právo Spojeného kráľovstva

8. V Spojenom kráľovstve existuje v oblasti hazardných hier sedem typov daní: všeobecná daň zo stávok, daň zo spoločných stávok, daň z hrania hier na diaľku, daň z hrania hier, daň z binga, daň z lotérie a daň z výherných automatov.

9. Prejednávaná vec sa týka dane z hrania hier na diaľku.

2 — Presnejšie: ostrovom, skupinou ostrovov a časťou ostrova.

3 — Dánskeho kráľovstva, Írska a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska (Ú. v. ES L 73, 1972, s. 14).

4 — To vyplýva tiež z článku 4 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 952/2013 z 9. októbra 2013, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Únie (Ú. v. EÚ L 269, 2013, s. 1).

10. V roku 2014 bol v Spojenom kráľovstve finančným zákonom z roku 2014 (ďalej len „FZ z roku 2014“) zavedený nový daňový systém ukladania spotrebných daní na služby poskytované v oblasti hazardných hier. § 154 kapitoly 3 tretej časti FZ z roku 2014 definuje „hranie hier na diaľku“ ako hranie hier, na ktorých sa osoby zúčastňujú prostredníctvom internetu, telefónu, televízie, rádia, alebo prostredníctvom akéhokoľvek iného druhu elektronickej alebo inej technológie slúžiacej na uľahčenie komunikácie. „Hranie hier“ vymedzuje § 188 ods. l písm. a) FZ z roku 2014 ako „hranie hazardných hier s cieľom získať výhru“.

11. § 155 ods. 1 tohto zákona stanovuje, že spotrebná daň, známa ako „daň z hrania hier na diaľku“ sa vzťahuje na „účasť zdaniteľnej osoby na hraní hier na diaľku na základe dojednaní medzi touto osobou a inou osobou“.

12. „Zdaniteľná osoba“ v zmysle definície uvedenej v § 155 ods. 2 FZ z roku 2014 zahŕňa „akúkoľvek osobu v Spojenom kráľovstve“. „Osoba v Spojenom kráľovstve“ je na základe § 186 ods. 1 FZ z roku 2014 vymedzená ako „jednotlivec, ktorý zvyčajne žije v Spojenom kráľovstve“ alebo „právnická osoba, ktorá je zákonne založená v Spojenom kráľovstve“. Prevádzkovatelia (vrátane poskytovateľov herných služieb) sú povinní viesť náležité záznamy, ktoré im umožnia overiť, či spotrebitelia zvyčajne žijú v Spojenom kráľovstve („osoby v Spojenom kráľovstve“) alebo či zvyčajne žijú mimo územia Spojeného kráľovstva [pozri usmernenie Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa, Spojené kráľovstvo) vydané v súlade s požiadavkami § 187 FZ z roku 2014]. Prevádzkovatelia sú okrem iného povinní skontrolovať adresu zákazníka (na výpise z bankového účtu, ktorý je spojený s kreditnou kartou alebo na vodičskom preukaze) alebo kontaktné telefónne číslo zákazníka. Ak existujú dva alebo viaceré ukazovatele, na základe ktorých je možné konštatovať, že ide o miesto v Spojenom kráľovstve, prevádzkovatelia sú povinní považovať tohto zákazníka za osobu v Spojenom kráľovstve a podať daňové priznanie na daňovú a colnú správu Spojeného kráľovstva.

13. Sadzba dane stanovená pre daň z hrania hier na diaľku predstavuje 15 % zo „zisku poskytovateľa herných služieb“ dosiahnutého z hrania hier na diaľku za príslušné účtovné obdobie. Zisk v zásade možno vypočítať ako rozdiel medzi prijatými stávkami a vyplatenými výhrami (pozri § 157 FZ z roku 2014).

14. Podľa § 162 FZ z roku 2014: „Poskytovateľ herných služieb zodpovedá za akúkoľvek daň z hrania hier na diaľku, ktorá sa vzťahuje na zisk daného poskytovateľa dosiahnutý z hrania hier na diaľku za príslušné účtovné obdobie.“

Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

15. GBGA je obchodné združenie, ktorého členmi sú najmä prevádzkovatelia hazardných hier so sídlom v Gibraltári, ktorí poskytujú služby v oblasti hazardných hier na diaľku zákazníkom v Spojenom kráľovstve a inde vo svete. Najmenej 55 % služieb v oblasti hazardných hier na diaľku poskytovaných zákazníkom v Spojenom kráľovstve poskytujú spoločnosti so sídlom v Gibraltári a takmer 90 % hospodárskej činnosti vyvíjanej zákazníkmi v Spojenom kráľovstve na trhu hazardných hier na diaľku v Spojenom kráľovstve nebolo zaťažených žiadnou spotrebnou daňou splatnou v Spojenom kráľovstve.

16. V rámci daňového systému, ktorý predchádzal novému daňovému systému, boli poskytovatelia herných služieb na diaľku so sídlom v Spojenom kráľovstve povinní na základe príslušných daňových predpisov Spojeného kráľovstva platiť v tomto štáte daň so sadzbou 15 % zo svojho hrubého zisku zo služieb poskytovaných na diaľku bez ohľadu na miesto bydliska zákazníka. Podľa vnútroštátneho súdu je nesporné, že vyššie uvedený systém je možné označiť ako daň v „mieste poskytnutia služby“. Poskytovatelia herných služieb na diaľku, ktorí mali sídlo mimo územia Spojeného kráľovstva (aj v Gibraltári), neplatili v Spojenom kráľovstve žiadnu daň zo služieb poskytovaných na diaľku osobám v Spojenom kráľovstve. Poskytovatelia služieb na diaľku so sídlom v Gibraltári platili v Gibraltári daň

z týchto služieb poskytovaných na diaľku po celom svete a to a) so sadzbou 1 % z obratu v prípade on-line stávok s pevným kurzom a stávkových búrz, a b) so sadzbou 1 % hrubého zisku alebo herného výnosu v prípade on-line herní. Podľa názoru vnútroštátneho súdu je tiež nesporné, že vyššie uvedený systém je možné označiť ako „daň v mieste poskytnutia služby“.

17. GBGA napadla pred vnútroštátnym súdom nový daňový systém Spojeného kráľovstva, pokiaľ ide o niektoré dane z hazardných hier zavedené finančným zákonom z roku 2014. Zastáva názor, že poskytovatelia herných služieb na diaľku so sídlom v Gibraltári už nemôžu takéto služby poskytovať osobám v Spojenom kráľovstve bez toho, aby im vznikla povinnosť zaplatiť daň v Spojenom kráľovstve. Takýmto poskytovateľom služieb vzniknú dodatočné náklady spojené so splnením nového daňového systému a nového regulačného rámca, a kým začne platiť dohoda o zabránení dvojitého zdanenia, alebo kým Gibraltár zmení svoj daňový systém, budú musieť platiť daň z tej istej obchodnej činnosti poskytovanej osobám v Spojenom kráľovstve tak v Spojenom kráľovstve, ako aj v Gibraltári.

18. V rámci prejednávanej veci položil High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court) [Vrchný súd (Anglicko a Wales), oddelenie Queen’s Bench (Správny súd)] vo svojom uznesení z 21. septembra 2015, ktoré bolo doručené Súdnemu dvoru 13. novembra 2015, nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Na účely článku 56 ZFEÚ a vzhľadom na ústavnoprávny vzťah medzi Gibraltárom a Spojeným kráľovstvom:

   1. Majú sa Gibraltár a Spojené kráľovstvo považovať za súčasť jedného členského štátu na účely práva Únie, pričom článok 56 ZFEÚ sa neuplatňuje, s výnimkou rozsahu, v ktorom sa môže uplatňovať na vnútroštátne opatrenie? Alebo,

   2. Vzhľadom na článok 355 ods. 3 ZFEÚ, má Gibraltár voči Spojenému kráľovstvu v rámci Únie ústavnoprávne postavenie samostatného územia v tom zmysle, že poskytovanie služieb medzi Gibraltárom a Spojeným kráľovstvom sa má na účely článku 56 ZFEÚ považovať za obchodovanie v rámci Únie? Alebo,

   3. Má sa Gibraltár považovať za tretiu krajinu alebo územie s takým účinkom, že právo Únie sa na obchodovanie medzi Gibraltárom a Spojeným kráľovstvom uplatňuje len za okolností, keď právo Únie ovplyvňuje vzťah medzi členským štátom a nečlenským štátom? Alebo,

   4. Má sa ústavnoprávny vzťah medzi Gibraltárom a Spojeným kráľovstvom vykladať na účely článku 56 ZFEÚ nejakým iným spôsobom?

2. Predstavujú vnútroštátne daňové opatrenia vykazujúce znaky, akými sú tie v rámci nového daňového systému, obmedzenie práva na voľný pohyb služieb v zmysle článku 56 ZFEÚ?

3. Ak áno, predstavujú ciele, ktoré sú podľa vnútroštátneho súdu vnútroštátnymi opatreniami (ako napríklad nový daňový systém), legitímne ciele spôsobilé odôvodniť obmedzenie práva na voľný pohyb služieb podľa článku 56 ZFEÚ?“

19. Písomné pripomienky predložili GBGA, vlády Spojeného kráľovstva, Belgicka, Českej republiky, Írska, Španielska, Portugalska a Gibraltáru, ako aj Európska komisia. Všetky uvedené subjekty s výnimkou Českej republiky predniesli ústne vyjadrenia na pojednávaní, ktoré sa konalo 4. októbra 2016.

Analýza

O prvej otázke: uplatniteľnosť článku 56 ZFEÚ na situáciu, ktorá sa dotýka len Gibraltáru a Spojeného kráľovstva

20. Podstatou prvej otázky vnútroštátneho súdu je, či sa môže jednotlivec v prípade, keď sú skutkové okolnosti veci obmedzené len na Spojené kráľovstvo a Gibraltár, dovolávať článku 56 ZFEÚ.

Sporná otázka: Možno sa dovolávať vo vzťahu medzi Spojeným kráľovstvom a Gibraltárom článku 56 ZFEÚ?

21. Vnútroštátny súd si nie je istý, vzhľadom na to, že podľa názoru vlády Gibraltáru je z dôvodu odlišného ústavnoprávneho statusu tohto územia poskytovanie služieb prevádzkovateľmi so sídlom v Gibraltári osobám nachádzajúcim sa v Spojenom kráľovstve „chránené“ právom Únie a akékoľvek prípadné obmedzenia musia byť odôvodnené. Podľa vlády Gibraltáru nezávisí tento princíp od posúdenia, či v skutočnosti existujú nejaké skutočné alebo potenciálne účinky na obchod medzi členskými štátmi v rámci Európskej únie.

22. Hoci sa to môže zdať prekvapujúce, Súdny dvor nebol doposiaľ vyzvaný, aby rozhodol o tom, či sa vo vzťahu *medzi* Spojeným kráľovstvom a Gibraltárom uplatňuje slobodné poskytovanie služieb alebo nie. Pokiaľ mi je známe, otázka vzťahu medzi Gibraltárom a Spojeným kráľovstvom v oblasti slobodného poskytovania služieb nebola doposiaľ riešená ani právnou vedou. V tejto chvíli sa môžem len domnievať, prečo tomu tak je: pretože sa vo všeobecnosti predpokladá, že jedinou možnou odpoveďou je, že situácie týkajúce sa slobodného poskytovania služieb podľa článku 56 ZFEÚ majú vo vzťahu medzi Spojeným kráľovstvom a Gibraltárom výlučne vnútornú povahu. V každom prípade zastávam názor, že v prejednávanej veci ide o výlučne vnútornú situáciu, a nie je preto možné odvolávať sa na článok 56 ZFEÚ.

23. Dôvody sú nasledujúce.

Ustanovenia Zmluvy: článok 52 Zmluvy o EÚ a článok 355 ZFEÚ

24. Podľa článku 52 ods. 1 Zmluvy o EÚ sa Zmluvy uplatňujú na 28 členských štátov. Spomínané ustanovenie potvrdzuje všeobecnú zásadu medzinárodného práva verejného, podľa ktorej medzinárodné organizácie nedisponujú svojim vlastným územím, ale tvoria ich územia jednotlivých členských štátov.[5] Navyše, článok 29 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve z 23. mája 1969[6] stanovuje, že pokiaľ zo zmluvy nevyplýva alebo nie je inak zjavný iný úmysel, zaväzuje zmluva každú zmluvnú stranu pre celé jej územie. Územie členského štátu vymedzuje vnútroštátne právo a medzinárodné právo verejné.[7]

25. Článok 52 ods. 2 Zmluvy o EÚ dopĺňa, že územná pôsobnosť zmlúv je spresnená v článku 355 ZFEÚ.

5 — Pozri KOKOTT, J. In: STREINZ, R. (ed.): *EUV/AEUV*. 2nd edition. München: Beck, 2012, Artikel 52 EUV, bod 1.

6 — *Zbierka dohovorov Organizácie spojených národov*, zväzok 788, s. 354.

7 — Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok Súdneho dvora z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, bod 54, v ktorom Súdny dvor vo vzťahu k článku 299 ES, teraz článok 355 ZFEÚ uviedol, že „pri absencii presnejšej definície územia patriaceho pod zvrchovanosť každého členského štátu, prislúcha každému z členských štátov určiť rozsah a hranice tohto územia v súlade s pravidlami medzinárodného verejného práva.“

26. Článok 355 ods. 3 ZFEÚ ďalej stanovuje, že popri článku 52 Zmluvy o EÚ sa ustanovenia zmlúv uplatňujú na európskych územiach, za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá členský štát. Pôvod tohto ustanovenia je možné nájsť v článku 79 Parížskeho dohovoru z roku 1951 o založení Európskeho spoločenstva uhlia a ocele.[8] Pôvodné ustanovenie Zmluvy o ESUO bolo koncipované pre región Sárska.[9] Podobné formulované ustanovenie následne obsahovala tiež Zmluva o EHS[10] a Zmluva o Euratom[11]. Súčasný článok 355 ods. 3 ZFEÚ má riešiť situáciu Gibraltáru. Ako je podrobne uvedené nižšie, potvrdil to aj Súdny dvor.[12] Navyše, vo vyhlásení č. 55, priloženom k záverečnému aktu medzivládnej konferencie, ktorá prijala Lisabonskú zmluvu – ktoré je síce nezáväzné, ale má aj napriek tomu informatívnu hodnotu – Španielske kráľovstvo a Spojené kráľovstvo uviedli, že „Zmluvy sa uplatňujú na Gibraltár, ako na európske územie, za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá členský štát“ a že „z tejto skutočnosti nevyplývajú zmeny stanovísk dotknutých členských štátov“.

27. Je teda možné dospieť k záveru, ako správne konštatuje aj vláda Gibraltáru, že uplatnenie práva Únie na Gibraltár vyplýva z iného zmluvného základu (článok 355 ods. 3 ZFEÚ), než v prípade Spojeného kráľovstva (článok 52 ods. 1 Zmluvy o EÚ).

28. Čo článok 355 ods. 3 ZFEÚ nerieši, je vzťah medzi Spojeným kráľovstvom a Gibraltárom, pokiaľ ide o uplatnenie základných slobôd. Z uvedeného ustanovenia priamo vyplýva len to, že sa na Gibraltár uplatní právo Únie.

Judikatúra týkajúca sa Gibraltáru

29. Súdny dvor sa už viackrát zaoberal otázkami, ktoré určitým spôsobom súviseli s Gibraltárom.

– *Vec C-145/04, Španielsko/Spojené kráľovstvo*

30. Predmetom tejto veci bol ojedinelý prípad, keď jeden členský štát začal konanie o nesplnenie povinnosti proti inému členskému štátu na základe článku 259 ZFEÚ. Španielske kráľovstvo zastávalo názor, že Spojené kráľovstvo tým, že umožnilo obyvateľom Gibraltáru voliť vo voľbách do Európskeho parlamentu, a najmä tým, že umožnilo voliť osobám majúcim bydlisko na tomto území, ktorí však nie sú štátnymi príslušníkmi členského štátu, a nemajú teda občianstvo Únie, porušilo právo Únie. Súdny dvor bol v uvedenej veci predovšetkým požiadaný, aby rozhodol, či Spojené kráľovstvo mohlo priznať právo voliť vo voľbách do Európskeho parlamentu osobám, ktoré majú pobyt na území Gibraltáru, ale nie sú štátnymi príslušníkmi členského štátu, a teda občanmi Únie. Súdny dvor žalobu Španielskeho kráľovstva zamietol.[13]

31. Tento rozsudok spomínam preto, lebo obsahuje zaujímavý prehľad historických a politických skutočností, ktorý je možné vo všeobecnosti použiť aj v prejednávanej veci.

8 — Pozri článok 79 prvý odsek Zmluvy o ESUO: „Táto Zmluva sa uplatňuje na európske územia vysokých zmluvných strán. Uplatňuje sa aj na európske územia, za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá niektorý zo signatárskych štátov; prílohou tejto Zmluvy je listová korešpondencia medzi vládou Spolkovej republiky Nemecko a vládou Francúzskej republiky, pokiaľ ide o Sársko.“ [*neoficiálny preklad*]

9 — Je vhodné poznamenať, že problém Sárska sa vyriešil nadobudnutím platnosti Rímskej zmluvy 1. januára 1958. Relevantné ustanovenie Zmluvy o ESUO však bolo prevzaté do Zmluvy o EHS aj napriek tomu, že situácia Sárska bola už skôr vyriešená uzatvorením Saarvertrag z roku 1956, na základe ktorej sa 1. januára 1957 stalo Sársko desiatou spolkovou krajinou Spolkovej republiky Nemecko. K úplnej hospodárskej integrácii do Spolkovej republiky Nemecko, vrátane zavedenia nemeckej marky, došlo v polovici roka 1959.

10 — Pozri článok 227 ods. 4 Zmluvy o EHS a neskôr, po zmene číslovania vyplývajúcej z Amsterdamskej zmluvy, článok 299 ods. 4 Zmluvy o ES. Znenie spomínaného ustanovenia, ktoré je teraz súčasťou článku 355 ods. 3 ZFEÚ, sa od roku 1957 nezmenilo.

11 — Pozri článok 198 ods. 2 Zmluvy o Euratom.

12 — Pozri rozsudok z 12. septembra 2006, Španielsko/Spojené kráľovstvo (C-145/04, EU:C:2006:543, bod 19).

13 — Pozri rozsudok z 12. septembra 2006, Španielsko/Spojené kráľovstvo (C-145/04, EU:C:2006:543, bod 80). Uvedená vec, ktorá je dobrým príkladom spolupráce medzi štrasburským a luxemburským súdom, sa v konečnom dôsledku týkala vykonania rozsudku Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Matthews. Pozri rozsudok ESĽP z 18. februára 1999, č. 24833/94, Matthews v. Spojené kráľovstvo (ECLI:CE:ECHR:1999:0218JUD002483394).

32. Ako uviedol Súdny dvor, „Španielsky kráľ postúpil Gibraltár Britskej korune na základe Utrechtskej zmluvy, ktorú uzavreli španielsky kráľ a kráľovná Veľkej Británie 13. júla 1713 v rámci zmlúv, ktorými sa ukončila vojna o nástupníctvo v Španielsku. Článok X posledná veta uvedenej zmluvy uvádza, že ak by mala Britská koruna niekedy v úmysle darovať, predať alebo akýmkoľvek iným spôsobom nakladať s majetkom mesta Gibraltár, je povinná poskytnúť Španielskej korune právo prednosti pred akýmkoľvek iným záujemcom. Gibraltár je v súčasnosti kolóniou Britskej koruny. Nie je súčasťou Spojeného kráľovstva. Výkonná moc na Gibraltári prináleží guvernérovi, ktorého menuje kráľovná, a pokiaľ ide o vymedzené vnútorné právomoci, hlavnému ministrovi (Chief minister) a ministrom, ktorí sú na miestnej úrovni. Títo poslední uvedení sa zodpovedajú Zákonodarnému zboru (House of Assembly), do ktorého sa voľby konajú každých päť rokov. Zákonodarný zbor je oprávnený prijímať zákony týkajúce sa vymedzených vnútorných záležitostí. Guvernér je však oprávnený zákon vetovať. Parlament Spojeného kráľovstva a kráľovná vo svojej súkromnej rade (Queen in Council) sú okrem toho oprávnení vydávať zákony uplatniteľné na Gibraltár. Na Gibraltári boli zriadené vlastné súdy. Proti rozsudkom Najvyššieho súdu Gibraltáru je však možné podať odvolanie na súdnu komisiu súkromnej rady (Judicial Committee of the Privy Council). Podľa práva Spoločenstva je Gibraltár európskym územím, za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá členský štát v zmysle [článku 355 ods. 3 ZFEÚ] a na ktorom sa uplatňujú ustanovenia Zmluvy ES. Akt o podmienkach pristúpenia Dánskeho kráľovstva, Írska a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska a o zmenách zmlúv (Ú. v. ES L 73, 1972, s. 14) však stanovuje, že niektoré časti zmluvy sa na Gibraltár nevzťahujú“ [14].

33. Súdny dvor teda uznal, že Gibraltár *nie je v* skutočnosti súčasťou Spojeného kráľovstva.

– *Vec C-30/01, Komisia/Spojené kráľovstvo*

34. Vo veci C-30/01, Komisia/Spojené kráľovstvo sa Komisia domáhala, aby Súdny dvor rozhodol, že Spojené kráľovstvo neprijalo vo vzťahu k Gibraltáru zákony, právne predpisy alebo správne opatrenia na účely zosúladenia so sekundárnymi právnymi predpismi týkajúcimi sa vnútorného trhu Únie v oblasti voľného pohybu tovaru.

35. Súdny dvor žalobu Komisie zamietol a uviedol, že z vylúčenia Gibraltáru z colného územia Únie vyplýva, že sa naň neuplatňujú ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe tovaru, ani ustanovenia sekundárneho práva Únie, ktoré boli v súvislosti s voľným pohybom tovaru prijaté na zabezpečenie aproximácie zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov podľa článkov 114 a 115 ZFEÚ. [15] Ide podľa môjho názoru o logický záver vyplývajúci zo skutočnosti, že Gibraltár nie je – ako je uvedené vyššie – súčasťou colného územia Únie. V tomto zmysle, tak ako uviedol generálny advokát Tizzano v uvedenej veci, „Gibraltár musí byť na účely ustanovení Spoločenstva o voľnom pohybe tovarov považovaný za tretiu krajinu“. [16]

36. Navyše, z veci C-30/01 vyplýva, že v prípade Gibraltáru sú konania o nesplnení povinností podľa článku 258 a nasl. ZFEÚ vedené proti Spojenému kráľovstvu.

37. Zastávam názor, že ide o prvý náznak toho, že v prejednávanej veci ide o výlučne vnútornú situáciu. Záväzky vo vzťahu k ostatným členským štátom prijalo pri ratifikácii Zmlúv Spojené kráľovstvo, a nie Gibraltár. Konania o nesplnení povinnosti týkajúce sa Gibraltáru sú teda logicky vedené proti Spojenému kráľovstvu. Pokiaľ by sa vo vzťahu medzi Spojeným kráľovstvom a Gibraltárom uplatňovalo slobodné poskytovanie služieb, znamenalo by to, ako správne poznamenáva Komisia, že Spojené kráľovstvo sa v Zmluvách zaväzuje samé voči sebe. Bolo by to veľmi zvláštne.

14 — Pozri rozsudok z 12. septembra 2006, Španielsko/Spojené kráľovstvo (C-145/04, EU:C:2006:543, body 14 až 19). Pozri tiež rozsudok z 30. apríla 2002, Government of Gibraltar/Komisia (T-195/01 a T-207/01, EU:T:2002:111, bod 12).

15 — Pozri rozsudok z 23. septembra 2003, Komisia/Spojené kráľovstvo (C-30/01, EU:C:2003:489, bod 59).

16 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano vo veci Komisia/Spojené kráľovstvo (C-30/01, EU:C:2003:25, bod 62).

38. Navyše, ak nie je možné začať konanie o nesplnení povinnosti proti Gibraltáru, nemôže byť logicky Gibraltárom ani začaté, pretože nemá postavenie členského štátu Únie.[17] Ak by Gibraltár prijal právnu úpravu, s ktorou by podľa článku 56 ZFEÚ nesúhlasila Komisia, alebo Spojené kráľovstvo či iný členský štát, nemohlo by byť konanie vedené podľa článku 258 ZFEÚ ani podľa článku 259 ZFEÚ. Spojené kráľovstvo by dokonca muselo kvôli právnym predpisom prijatým Gibraltárom stíhať samé seba. To by bolo ešte zvláštnejšie.[18]

– Veci týkajúce sa slobodného poskytovania služieb v oblasti uzatvárania stávok prostredníctvom internetu

39. V osobitnom kontexte slobodného poskytovania služieb na základe Zmluvy dospel Súdny dvor k ustálenému záveru, že spoločnosť so sídlom v Gibraltári je súkromným prevádzkovateľom so sídlom v členskom štáte,[19] pričom vôbec neuvádza článok 355 ods. 3 ZFEÚ.[20] Z toho tiež vyplýva, že takáto spoločnosť môže uplatňovať práva zakotvené v článku 56 ZFEÚ a ponúkať prostredníctvom internetu svoje služby „v inom členskom štáte než v členskom štáte svojho sídla“.[21] Spomínané veci prejednávané Súdnym dvorom sa samozrejme týkali len situácií medzi Gibraltárom a iným členským štátom než Spojené kráľovstvo.

40. Ani z týchto vecí nie je možné získať ďalšie informácie. Pokiaľ Gibraltár nie je treťou krajinou – čo je v prejednávanej veci nesporné a jasné – potom musí na účely článku 56 ZFEÚ logicky tvoriť súčasť členského štátu.

41. Vnútroštátny súd však uvažuje nad tým, že namiesto toho, aby boli Spojené kráľovstvo a Gibraltár považované za jeden subjekt na účely článku 56 ZFEÚ, je možné, že Gibraltár má ústavnoprávne postavenie územia nezávislého od Spojeného kráľovstva v rámci Únie, a poskytovanie služieb medzi Gibraltárom a Spojeným kráľovstvom je teda potrebné považovať na účely článku 56 ZFEÚ za obchod v rámci Únie.

42. Nie je mi jasné, ako by takáto možnosť mohla byť prijateľná pri akomkoľvek výklade článku 355 ods. 3 ZFEÚ.

Judikatúra týkajúca sa iných území

– Vec C-355/89, Barr a Montrose

43. Vláda Gibraltáru odkazuje na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Barr a Montrose Holdings, v ktorých generálny advokát uvádza, že pohyb pracovníkov medzi Spojeným kráľovstvom a ostrovom Man „nie je ‚celkom úplne vnútroštátnou situáciou členského štátu‘, pretože… ostrov Man nie je súčasťou Spojeného kráľovstva“.[22]

17 — Pozri článok 259 ZFEÚ.

18 — Rovnako tak Gibraltár nemôže podať ani žalobu o neplatnosť podľa článku 263 prvého odseku ZFEÚ: pozri rozsudok z 29. júna 1993, Gibraltar/Rada (C-298/89, EU:C:1993:267, bod 14). V kontexte žaloby o neplatnosť aktov Európskej únie sa považuje za neprivilegovaného žalobcu podľa článku 263 štvrtého odseku, ktorý môže žalobu podať len za úzko vymedzených podmienok uvedeného ustanovenia.

19 — Pozri napríklad rozsudok z 8. septembra 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Baw International (C-42/07, EU:C:2009:519, bod 20). Predmetná vec sa týkala uvádzania hazardných hier ponúkaných prostredníctvom internetu na trh v Portugalsku spoločnosťou so sídlom v Gibraltári. V bode 49 uvedeného rozsudku Súdny dvor uviedol, že daná spoločnosť bola „súkromný prevádzkovateľ so sídlom v inom členskom štáte“.

20 — Naopak, generálny advokát Bot odkazuje vo svojich návrhoch vo veci Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Baw International (C-42/07, EU:C:2008:560, bod 184 a nasl.) na článok 355 ods. 3 ZFEÚ, hoci v bodoch 225 a 232 vychádza z predpokladu, že dotknutá spoločnosť má sídlo v členskom štáte.

21 — Pozri rozsudok z 8. septembra 2010, Carmen Media Group (C-46/08, EU:C:2010:505, bod 52).

22 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Barr a Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:5, bod 22).

44. Pravdupovediac mi nie je jasné, aký má uvedená vec právny vzťah k prejednávanej veci, keďže ostrov Man podlieha inému právnemu systému než Gibraltár. Ostrov Man má s Gibraltárom spoločné to, že nie sú súčasťou Spojeného kráľovstva.

45. Článok 355 ods. 5 písm. c) ZFEÚ stanovuje, že odchylne od článku 52 ZFEÚ a článku 355 ods. 1 až 4 ZFEÚ, sa zmluvy uplatňujú na Normanské ostrovy a na ostrov Man iba v rozsahu nevyhnutnom na zabezpečenie plnenia dojednaní pre tieto ostrovy, ako je uvedené v zmluve o pristúpení nových členských štátov do EHS a Euratom podpísanej 22. januára 1972. článok 2 protokolu č. 3 k Aktu o pristúpení Spojeného kráľovstva ďalej stanovuje, že na ostrov Man sa *neuplatní* voľný pohyb pracovníkov zakotvený v článku 45 ZFEÚ. Je teda logické, že pokiaľ ide o článok 45 ZFEÚ, nie je situácia medzi Spojeným kráľovstvom a ostrovom Man výlučne vnútorná. Súdny dvor navyše uviedol, alebo skôr potvrdil, že na základe článku 2 protokolu č. 3 nie sú aktom o pristúpení dotknuté práva obyvateľov ostrova Man v Spojenom kráľovstve, ale podľa spomínaného článku sa takéto osoby nemôžu dovolávať ustanovení práva Spoločenstva týkajúcich sa voľného pohybu osôb a služieb,[23] a že ani uvedené ustanovenia ani žiadne iné ustanovenia spomínaného protokolu nemožno vykladať tak, že orgány ostrova Man sú povinné zaobchádzať s fyzickými alebo právnickými osobami zo Spoločenstva rovnakým spôsobom, ako sa s obyvateľmi ostrova Man zaobchádza v Spojenom kráľovstve.[24] Ako teda tiež zdôrazňuje Komisia, z hľadiska práva Únie má štátny príslušník Spojeného kráľovstva, ktorý vstupuje na územie ostrova Man, rovnaké práva ako akýkoľvek iný občan Únie. Na vyššie uvedený záver, ktorý predniesol generálny advokát Jacobs, je preto potrebné prizerať v tomto zmysle, a v prejednávanej veci teda nemá priamy význam.

– *Vec C-293/02, Jersey Produce Marketing Organisation*

46. Na účely zodpovedania prvej otázky v prejednávanej veci je relevantnejšia vec Jersey Produce Marketing Organisation.

47. Na producentov z Jersey sa vzťahoval zákaz vyvážania zemiakov do Spojeného kráľovstva, pokiaľ neboli zaregistrovaní v Jersey Potato Export Marketing Board a pokiaľ s touto organizáciou neuzavreli dohodu o uvádzaní na trh. Uvedení producenti odkazovali na článok 35 ZFEÚ. Súdny dvor mal rozhodnúť, či je na účely ZFEÚ potrebné považovať obchodovanie s takýmto tovarom medzi ostrovom Jersey a Spojeným kráľovstvom za obchodovanie s tovarom medzi členskými štátmi alebo či je na účely danej veci potrebné ostrov Jersey a Spojené kráľovstvo považovať za súčasť jedného členského štátu.

48. Rovnako ako Gibraltár, ani Jersey nie je súčasťou Spojeného kráľovstva. Samotný Súdny dvor v skutočnosti potvrdil, že na účely článku 355 ods. 3 ZFEÚ ide o územie, za ktoré v zahraničných vzťahoch zodpovedá tento členský štát.[25] Jediným rozdielom v právnom prístupe k Gibraltáru a Jersey je skutočnosť, že pre Jersey platí ustanovenie článku 355 ods. 5 písm. c) ZFEÚ, ktoré je *lex specialis* vo vzťahu k článku 355 ods. 3 ZFEÚ. Vzhľadom na toto osobitné ustanovenie sa na Jersey neuplatnia ustanovenia Zmluvy v plnom rozsahu, ale len čiastočne, a to v rámci obmedzení vyplývajúcich z osobitného režimu, ktorý bol preň stanovený. V tomto zmysle je všeobecná právna situácia Jersey rovnaká ako v prípade ostrova Man.

49. Týmto sa dostávam k jadru veci: predmetom veci Jersey Produce Marketing Organisation boli ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe tovaru. Na rozdiel od situácie vo veci Barr a Montrose Holdings sa na Normanské ostrovy neuplatňovali žiadne pravidlá v rámci daného osobitného režimu. Súdny dvor preto rozhodol, že „na účely uplatnenia [článkov 28, 30, 34 a 35 ZFEÚ] sa majú Normanské ostrovy, ostrov Man a Spojené kráľovstvo považovať za jeden členský štát“.[26]

23 — Pozri rozsudok z 3. júla 1991, Barr a Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:287, bod 22).

24 — Pozri rozsudok z 3. júla 1991, Barr a Montrose Holdings (C-355/89, EU:C:1991:287, bod 23).

25 — Pozri rozsudok z 8. novembra 2005, Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02, EU:C:2005:664, bod 43).

26 — Pozri rozsudok z 8. novembra 2005, Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02, EU:C:2005:664, bod 54).

50. Zastávam názor, že nič ďalšie nie je možné a ani potrebné dodať, pokiaľ ide o situáciu Spojeného kráľovstva a Gibraltáru v oblasti slobodného poskytovania služieb podľa článku 56 ZFEÚ.

Ďalšie úvahy

51. Vláda Gibraltáru zdôrazňuje, že vzhľadom na to, že článok 355 ods. 3 ZFEÚ je potrebné vykladať s ohľadom na jeho predmet a účel, ktorým je zabezpečiť účinné uplatňovanie práva Únie vo vzťahu k európskym územiam dotknutým spomínaným ustanovením, a vzhľadom na to, že tento účel zahrňuje vytvorenie vnútorného trhu „bez vnútorných hraníc“ (pozri článok 26 ods. 2 ZFEÚ), riadny výklad článku 355 ods. 3 ZFEÚ vyžaduje existenciu voľného pohybu služieb medzi Gibraltárom a Spojeným kráľovstvom. Analógia medzi Gibraltárom na jednej strane a Normanskými ostrovmi a ostrovom Man – na ktoré sa uplatňuje článok 355 ods. 5 písm. c) ZFEÚ – na druhej strane, nie je na mieste.

52. S týmto odôvodnením sa nestotožňujem.

53. Na základe tejto logiky by akákoľvek vnútroštátna situácia mohla spadať do oblasti pôsobnosti slobôd vnútorného trhu. Súdny dvor použil na podporu svojho stanoviska výraz „bez vnútorných hraníc“ zakotvený v článku 26 ods. 2 ZFEÚ. Napríklad vo veci Carbonati Apuani, ktorá sa týkala poplatku z mramoru vyťaženého na území jednej konkrétnej obce,[27] poukázal Súdny dvor na článok 26 ods. 2 ZFEÚ[28] na podporu svojho dôležitého argumentu, podľa ktorého samotná zásada colnej únie vyžaduje, aby bol všeobecne zabezpečený voľný pohyb tovaru v Únii, a to nielen v rámci obchodu medzi členskými štátmi, ale aj širšie v celej oblasti colnej únie.[29]

54. Takéto úvahy úzko súvisia s vytvorením colnej únie.[30] Akékoľvek územné vymedzenie, dokonca aj v rámci členského štátu, bude mať dopad na voľný pohyb tovaru v Únii. Takéto úvahy teda nemožno preniesť na slobodné poskytovanie služieb ako také.

55. Navyše, ako poznamenáva aj Komisia vo svojom vyjadrení, vo veci Carbonati Apuani nešlo o výlučne vnútornú situáciu. Dotknutý poplatok totiž svojou povahou a svojím obsahom obmedzoval obchod medzi členskými štátmi.[31] To isté platí aj pre skoršie veci, na ktoré Súdny dvor osobitne odkázal v uvedenej veci.[32]

56. Bez ohľadu na to, ako sa na vec prizerá, článok 56 ZFEÚ hovorí o „štátny[ch] príslušníko[ch] *členských štátov*“[33] v kontexte slobodného poskytovania služieb. Článok 355 ods. 3 ZFEÚ nedopĺňa žiadny nový členský štát. Gibraltár a Spojené kráľovstvo teda na účely uplatnenia článku 56 ZFEÚ nutne predstavujú jeden členský štát.

57. Stručne povedané, zastávam názor, že článok 355 ods. 3 ZFEÚ nestanovuje žiadne nové alebo dodatočné práva (alebo povinnosti) vo vzťahu medzi Spojeným kráľovstvom a Gibraltárom nad rámec tých, ktoré už vyplývajú z ústavného práva Spojeného kráľovstva a Gibraltáru.

27 — Obec Carrara v Toskánsku (Taliansko).

28 — Pozri rozsudok z 9. septembra 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, bod 23).

29 — Pozri rozsudok z 9. septembra 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, bod 22).

30 — V každom prípade, ako bolo uvedené vyššie, Gibraltár nie je súčasťou colnej únie.

31 — Pozri rozsudok z 9. septembra 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, bod 26).

32 — Pozri rozsudok z 9. augusta 1994, Lancry a i. (C-363/93 a C-407/93 až C-411/93, EU:C:1994:315, bod 30); pozri v tom istom zmysle, pokiaľ ide o opatrenia s rovnakým účinkom ako množstevné obmedzenie, rozsudky z 15. decembra 1982, Oosthoek's Uitgeversmaatschappij (286/81, EU:C:1982:438, bod 9); z 15. decembra 1993, Ligur Carni a i. (C-277/91, C-318/91 a C-319/91, EU:C:1993:927, body 36 a 37); z 13. januára 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, EU:C:2000:12, body 27 až 31), a z 5. decembra 2000, Guimont (C-448/98, EU:C:2000:663, body 21 až 23).

33 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

Záver

58. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku v tom zmysle, že Spojené kráľovstvo a Gibraltár sa majú na účely uplatnenia článku 56 ZFEÚ považovať za jeden členský štát.

O druhej otázke: obmedzenie podľa článku 56 ZFEÚ?

Hypotetická povaha druhej otázky

59. Predmetom tejto otázky vnútroštátneho súdu je, či zavedenie dane z hazardných hier na diaľku predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb podľa článku 56 ZFEÚ.

60. Vzhľadom na to, že ustanovenia ZFEÚ týkajúce sa slobodného poskytovania služieb sa nevzťahujú na situáciu, ktorá je v každom prípade obmedzená na jeden členský štát,[34] je druhá otázka hypotetická.

61. Pokiaľ by však Súdny dvor dospel v prípade prvej otázky k inému záveru a zastával názor, že článok 56 ZFEÚ sa na prejednávanú vec vzťahuje, je nutné sa spomínaným ustanovením zaoberať.

62. To platí aj v prípade, že by Súdny dvor rozhodol, že hoci sa všetky prvky sporu v konaní vo veci samej nachádzajú v jednom členskom štáte (na účely článku 56 ZFEÚ), existuje záujem na tom, aby odpovedal na otázku vo veci samej, a to na základe jedného z dôvodov, ktoré nedávno uviedol v rozsudku Ullens de Schooten.[35] V tejto súvislosti je však potrebné upozorniť na nasledujúci problém: za predpokladu, že situácia v prejednávanej veci je výlučne vnútorná, nie je mi jasné, ako vnútroštátny súd v súlade s požiadavkami článku 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora uviedol, akú súvislosť má spor, ktorý prejednáva, napriek jeho čisto vnútroštátnej povahe, s ustanoveniami práva Únie týkajúcimi sa slobodného poskytovania služieb, takže je požadovaný výklad v prejudiciálnom konaní preňho nevyhnutný na to, aby mohol prijať potrebné rozhodnutie v tomto spore.[36] Zdá sa, že sa vnútroštátny súd sústredí len na otázku, či v konaní vo veci samej ide o vnútroštátnu situáciu alebo nie, namiesto toho, aby sa zaoberal otázkou, či v prípade, že ide o vnútroštátnu situáciu, existuje súvislosť s právom Únie.

63. Nasledujúce úvahy teda vychádzajú len z tohto hypotetického základu.

Základné črty nového daňového systému

64. Vnútroštátny súd určil, že po zavedení nového daňového systému: 1. v Spojenom kráľovstve sa predmetná daň (alebo „daň z hazardných hier na diaľku“) vzťahuje na účasť „zdaniteľných osôb“ na hraní hazardných hier na diaľku, bez ohľadu na to, či majú prevádzkovatelia hazardných hier sídlo v Spojenom kráľovstve alebo inde vo svete, 2. „zdaniteľnou osobou“ je akákoľvek osoba v Spojenom kráľovstve (pričom osobou v Spojenom kráľovstve sa rozumie „jednotlivec, ktorý zvyčajne žije v Spojenom kráľovstve“ alebo „právnická osoba, ktorá je zákonne založená v Spojenom kráľovstve“), 3. sadzba dane z hier na diaľku v Spojenom kráľovstve je 15 % zo zisku poskytovateľa hazardných hier (tak ako je to vymedzené) za príslušné obdobie, 4. daň platia poskytovatelia hazardných hier a jej zaplatenie je podmienkou pre zachovanie licencie pre poskytovanie daných služieb, 5. pre výpočet zisku poskytovateľa hazardných hier za účtovné obdobie, pokiaľ ide o bežné hazardné hry, je potrebné od súčtu vkladov do bežných hier vyplatených poskytovateľovi počas účtovného obdobia odpočítať

34 — Pokiaľ ide o nedávne potvrdenie tejto ustálenej judikatúry, pozri rozsudok z 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 47 a citovanú judikatúru).

35 — Pozri rozsudok z 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, body 50 až 53).

36 — Pozri rozsudok z 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 55).

výhry vyplatené daným poskytovateľom z týchto hier počas toho istého obdobia, 6. je potrebné označiť v účtovníctve a vo výkazoch časť príjmov a výdavkov poskytovateľa, ktoré je potrebné zohľadniť pri výpočte zisku, a oddeliť ich od ostatných príjmov a výdavkov poskytovateľa, 7. takto vymedzený výsledok je možné následne použiť pre výpočet zisku poskytovateľa zo všetkých jeho činností, 8. tento výsledok je vymedzený a vyčíslený bez ohľadu na správne alebo iné výdavky (napríklad nájom alebo mzdy) alebo 15 % daň splatnú z tejto sumy (teda z rozdielu medzi vymedzenými príjmami a vymedzenými výdavkami).

65. Ako poznamenáva vnútroštátny súd, podstatná zmena a podstatný účinok dane z hazardných hier na diaľku spočíva v tom, že sa určuje a vyberá daň z vymedzených čistých výnosov nadobudnutých z predmetného trhu, pričom tento trh a uvedené výnosy sú vymedzené rovnakým spôsobom pre všetkých poskytovateľov herných služieb na diaľku na tomto trhu.

„Extrateritorialita“

66. GBGA a vláda Gibraltáru tvrdia, že dane odvádzané podľa nového daňového systému sú charakterizované ako extrateritoriálne dane z toho dôvodu, že nie sú daňami zo spotreby alebo spotrebiteľskými daňami, ale sú daňami zo ziskov poskytovateľov, ktorí majú sídlo mimo územia Spojeného kráľovstva. Vzhľadom na to, že daň je stanovená vo výške 15 % z hrubého zisku poskytovateľa z hazardných hier alebo „čistých stávok“, teda rozdielu medzi celkovými príjmami poskytovateľa nadobudnutými od osôb v Spojenom kráľovstve a výhrami vyplatenými osobám v Spojenom kráľovstve, je stanovená ako pevný podiel celkového zisku poskytovateľa, ktorý poskytovateľ nadobudol z transakcií v oblasti hazardných hier s osobami v Spojenom kráľovstve. Keďže poskytovateľ nebude mať zisk z každej transakcie (pretože hráč niekedy vyhrá), nemožno ju považovať za daň z účasti na hazardných hrách. Spotrebitelia môžu hazardovať v značnom rozsahu, avšak ak vyhrajú, prevádzkovateľ vo vzťahu k ich spotrebe nebude platiť žiadnu daň. Vzhľadom na to, že čisté stávky sa v úhrne vypočítavajú počas obdobia troch mesiacov, žiadnu časť dane, ktorú má prevádzkovateľ zaplatiť, nemožno priradiť ku konkrétnej spotrebe herných služieb na strane spotrebiteľa.

67. Opačný názor, ktorý zastáva vláda Spojeného kráľovstva, spočíva v tom, že nový daňový systém ukladá vnútroštátne dane z hazardných hier, ktoré sú svojou povahou nediskriminačné. Zdaňuje hospodársku činnosť vo forme spotreby služieb v oblasti hazardných hier v Spojenom kráľovstve osobami, ktoré zvyčajne žijú v Spojenom kráľovstve alebo právnickými osobami so sídlom v Spojenom kráľovstve. Daň z hrania hier na diaľku je daňou z účasti zdaniteľnej osoby na hraní hier na diaľku. Zdaniteľnou osobou je príjemca herných služieb, hoci daň je povinný zaplatiť poskytovateľ herných služieb. Daň, ktorá sa platí vo vzťahu k tejto účasti, sa nevypočítava na základe zisku poskytovateľov služieb, ale na základe rozdielu medzi sumou nadobudnutou z hrania hier a sumou, ktorú poskytovatelia služieb vyplácajú ako výhry. To znamená, že ide o daň z celkových čistých stávok. Bez ohľadu na spôsob výpočtu však táto daň zostáva daňou z účasti na hraní hier na diaľku. Nejde teda o extrateritoriálnu daň.

68. Zastávam názor, že z terminologického hľadiska nie je pojem extrateritorialita v kontexte prejednávanej veci šťastným riešením. Z dôvodu svojej zvrchovanosti v oblasti daní má totiž (členský) štát vzhľadom na absenciu harmonizácie možnosť jednostranne vymedziť koho, kde a za akých podmienok zdaní, a to v prípade priamych ako aj nepriamych daní. Len v krajných prípadoch, kedy nie je možné stanoviť súvislosť s jeho územím, je možné hovoriť o dani, ktorá je zakázaná z dôvodu extrateritoriality.

69. V prejednávanej veci však existujú jasné väzby na Spojené kráľovstvo. Základom je spotreba zo strany osoby v Spojenom kráľovstve, ku ktorej dochádza v prevažnej miere fyzicky v Spojenom kráľovstve. Navyše ako poznamenáva vnútroštátny súd, zaplatenie dane je podmienkou zachovania licencie poskytovateľa hazardných hier pre poskytovanie daných služieb zákazníkom v Spojenom kráľovstve. Len ťažko je teda možné hovoriť o dani, ktorá by bola protiprávna z dôvodu údajnej extrateritoriality.

Priama alebo nepriama daň?

70. Pokiaľ ide o otázku, či dotknutá daň predstavuje priamu alebo nepriamu daň, zastávam názor, že táto otázka nie je v tomto kontexte relevantná. Z hľadiska slobodného poskytovania služieb sa obidva druhy dane posudzujú rovnakým spôsobom. Navyše nie som v postavení, v ktorom by som mohol poskytnúť definitívnu odpoveď na túto otázku, na ktorú by mal podľa môjho názoru odpovedať vnútroštátny súd.

71. Existujú určité aspekty, ktoré poukazujú jednak na to, že daň z hazardných hier na diaľku je priamou daňou z poskytovania služieb ponúkaných z Gibraltáru, ako aj na to, že ide o spotrebnú daň splatnú v Spojenom kráľovstve.

72. Aspekty naznačujúce, že ide o priamu daň, sú tieto: zdá sa mi, že hospodárske bremeno zdanenia nesie v konečnom dôsledku poskytovateľ služby a že v tomto zmysle je dotknutá daň obdobná dani zo zisku. Navyše daň nebola podľa mňa už zahrnutá v cene služby ponúkanej spotrebiteľovi. Samotný vnútroštátny súd poukazuje v tejto súvislosti na to, že cieľom nového daňového systému je zdanenie určitej vymedzenej časti príjmov poskytovateľa po odpočítaní vymedzenej časti jeho výdavkov. Vymedzenie a teda aj stanovenie tejto časti ziskov súvisí so zdrojom podnikania, a teda v širšom zmysle s trhom Spojeného kráľovstva.

73. Východiskom celého procesu zdanenia je však spotreba služieb v oblasti hazardných hier zo strany spotrebiteľa (osoba v Spojenom kráľovstve), aj keď nie je zdanená celá spotreba, konkrétne spotreba vedúca k výhre spotrebiteľa.

Miesto spotreby

74. Je nutné sa podrobne zaoberať presným miestom spotreby.

75. GBGA a vláda Gibraltáru zastávajú názor, že dotknuté dane nie sú obmedzené na vlastnú spotrebu v Spojenom kráľovstve, pretože zákazník, teda zdaniteľná osoba, sa podľa nového daňového systému nemusí v čase transakcie nachádzať v Spojenom kráľovstve.

76. Tento argument ma nepresvedčil a dokonca zastávam názor, že úplne otáča zásadu, podľa ktorej plnenie poskytované prostredníctvom internetu môže a musí byť vždy spojené s konkrétnym (členským) štátom. Je určite pravdou, že osoba, ktorá má bydlisko v Spojenom kráľovstve a ktorá sa zaregistrovala na základe uvedenia údajov zo svojej platobnej karty ako osoba v Spojenom kráľovstve, sa môže zúčastniť hazardných hier cez internet, teda uzavrieť transakciu, aj počas dovolenky kdekoľvek v zahraničí. To však nie je podstatné. Podstatné je, ktorému právnemu poriadku daná osoba podlieha. Ak je registrovaná v Spojenom kráľovstve, pretože práve tam má stred svojich záujmov, rozumiem, prečo sa na účely spotrebnej dane považuje za osobu, ktorá spotrebúva v Spojenom kráľovstve.

77. Inými slovami: len preto, že je internet univerzálny v takom veľkom rozsahu, a len preto, že je tam možné uzatvárať transakcie aj v prípade fyzickej neprítomnosti v členskom štáte pôvodu, neplatí, že daná osoba nespotrebúva v danom členskom štáte. Členský štát môže preto vymedziť miesto spotreby, hoci dochádza v niektorých prípadoch k rozporu medzi miestom, kde sa spotrebiteľ skutočne nachádza, a vymedzeným miestom spotreby.

78. To môže viesť k situácii, keď rôzne štáty zdania rovnakú spotrebu, pokiaľ spotrebiteľ zo Spojeného kráľovstva spotrebúva počas svojich ciest. Ako bude uvedené, takéto dvojité zdanenie však nemá samo osebe za následok porušenie článku 56 ZFEÚ.

Obmedzenie?

79. Podľa článku 56 ZFEÚ sa zakazujú obmedzenia slobodného poskytovania služieb v rámci Únie vo vzťahu k štátnym príslušníkom členských štátov, ktorí sú usadení v inom členskom štáte ako osoba, pre ktorú sú služby určené.

80. Je všeobecne známe, že článok 56 ZFEÚ vyžaduje nielen vylúčenie akejkoľvek diskriminácie poskytovateľov služieb na základe ich štátnej príslušnosti alebo okolnosti, že sú usadení v inom členskom štáte než v tom, v ktorom sa majú služby poskytnúť, ale aj odstránenie všetkých obmedzení, i keď sa uplatňujú bez rozdielu na vnútroštátnych poskytovateľov služieb a poskytovateľov služieb z iných členských štátov, pokiaľ môžu zabraňovať činnosti poskytovateľa služieb so sídlom v inom členskom štáte, kde legálne poskytuje obdobné služby, sťažovať ju alebo ju robiť menej atraktívnou. [37]

81. Podľa takto širokého výkladu článku 56 ZFEÚ môžu dotknuté opatrenia robiť výkon slobodného poskytovania služieb vo vzťahu medzi Gibraltárom a Spojeným kráľovstvom menej atraktívnym. Vzhľadom na to, že ukladajú ďalšiu povinnosť gibraltárskym hospodárskym subjektom, bolo by možné hovoriť o tom, že predstavujú obmedzenie v zmysle článku 56 ZFEÚ.

82. Problém tejto úvahy spočíva v tom, že v prípade vnútroštátnych daní vedie k vzniku obmedzení samotné uloženie dane. Vyberanie akejkoľvek dane totiž vytvára prekážku hospodárskej činnosti alebo ju robí menej lákavou. [38] Práve to je často samotným účelom zdanenia. Ide o dôvod, prečo je možné sa teraz domnievať, že Súdny dvor pristupuje pružnejšie k zdaneniu v kontexte slobôd vnútorného trhu, najmä slobodného poskytovania služieb, slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu.

83. Najjasnejšie sa v tomto zmysle vyjadrila generálna advokátka Kokott, ktorá v niekoľkých svojich návrhoch [39] opakovane a široko argumentovala v prospech rozdielnejšieho prístupu v oblasti zdanenia. Niektoré z jej argumentov použijem aj v týchto návrhoch, pretože zastávam názor, že z nich následne vyplýva aj odôvodnenie relevantných rozsudkov Súdneho dvora.

84. Ak by určitá daň mohla byť podnetom pre „preskúmanie podľa práva Únie aj v prípadoch, keď nie je ani otvorene, ani skryto diskriminačná, a teda je pre všetkých občanov Únie určená rovnako, aj rozhodnutie členského štátu o vyberaní dane v prípade určitého skutkového stavu a akékoľvek zvýšenia dane budú ovplyvnené právom Únie. V konečnom dôsledku by tým bola porušená daňová právomoc členských štátov, ktorá im je ponechaná v zmysle účinného rozdelenia právomocí Únie. Daň, ktorá je určená úplne nediskriminačne, teda v zásade nemôže viesť k obmedzeniu základnej slobody“. [40]

85. Súdny dvor však konštatoval možnosť obmedzenia na účely článku 56 ZFEÚ v prípade, keď je sadzba dane prohibičná. [41] V prejednávanej veci však nie je možné argumentovať tým, že by 15 % sadzba dane bola prohibičná.

37 — Pozri rozsudok zo 17. decembra 2015, X-Steuerberatungsgesellschaft (C-342/14, EU:C:2015:827, bod 48 a citovanú judikatúru).

38 — Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci X (C-686/13, EU:C:2015:31, bod 40).

39 — Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, body 58 až 67) o slobodnom poskytovaní služieb (článok 56 ZFEÚ); návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci X (C-498/10, EU:C:2011:870, body 17 až 29) o slobode usadiť sa (článok 49 ZFEÚ), a návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci X (C-686/13, EU:C:2015:31, body 38 až 45) o slobode usadiť sa (článok 49 ZFEÚ). Pozri tiež KOKOTT, J., OST, H.: Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. In: *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht.* 2011, s. 496 – 503.

40 — Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci X (C-686/13, EU:C:2015:31, body 38 až 40).

41 — Pozri rozsudok z 11. júna 2015, Berlington Hungary a i. (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 42).

86. Daň z hazardných hier na diaľku teda nie je obmedzením v zmysle článku 56 ZFEÚ, pokiaľ sa uplatní bez rozdielu na hospodárske subjekty zo Spojeného kráľovstva a ostatné hospodárske subjekty a pokiaľ je nediskriminačná. Tento posledný aspekt preskúmam nižšie.

Dvojité zdanenie

87. Otázka dvojitého zdanenia je neoddeliteľne spojená s otázkou obmedzenia podľa článku 56 ZFEÚ. Ako Komisia správne zdôrazňuje vo svojom vyjadrení, existencia dvojitého zdanenia nepredstavuje obmedzenie. Pri neexistencii harmonizácie nie je dvojité zdanenie ako také zakázané z dôvodu základných slobôd, ale je len dôsledkom zásady, že (členské) štáty majú daňovú právomoc, ktorá vyplýva z ich zvrchovanosti v oblasti daní. [42]

88. Pokiaľ ide o priame zdanenie, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že dvojité zdanenie nie je v rozpore so základnými slobodami. [43]

Diskriminácia?

89. Ide však v tejto veci o diskrimináciu vo vzťahu medzi prevádzkovateľmi hazardných hier so sídlom v Spojenom kráľovstve a prevádzkovateľmi so sídlom v Gibraltári? Pokiaľ by to tak bolo, potom by išlo skutočne o porušenie článku 56 ZFEÚ, okrem prípadu, keď by takáto diskriminácia bola odôvodnená.

90. Účelom článku 56 ZFEÚ je tiež vylúčiť diskrimináciu medzi štátnymi príslušníkmi členských štátov, pokiaľ ide o slobodné poskytovanie služieb. Uvedené ustanovenie je teda konkrétnym vyjadrením všeobecnej zásady zákazu diskriminácie, ktorá je základom Zmlúv. [44]

91. GBGA a vláda Gibraltáru tvrdia, že zdanenie vyplývajúce z nového daňového systému je (nepriamo) diskriminačné. Hoci sa nový daňový systém uplatňuje bez rozdielu, stavia poskytovateľov hazardných hier so sídlom mimo územia Spojeného kráľovstva, vrátane tých, ktorí majú sídlo v Gibraltári, do značnej nevýhody v porovnaní s poskytovateľmi so sídlom v Spojenom kráľovstve. Poskytovatelia hazardných hier so sídlom v Gibraltári budú totiž podliehať dvojitému zdaneniu, pokiaľ ide o ich služby poskytované osobám v Spojenom kráľovstve, zatiaľ čo prevádzkovatelia so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorí poskytujú služby tým istým spotrebiteľom, dvojitému zdaneniu podliehať nebudú.

92. S týmto odôvodnením nesúhlasím.

93. Ako totiž uvádza Spojené kráľovstvo, nový daňový systém ukladá vnútroštátne dane z hazardných hier, ktoré sú svojou povahou nediskriminačné. Hoci poskytovateľom služieb vznikajú z dôvodu nového daňového systému dodatočné náklady, spomínaný systém platí pre všetkých poskytovateľov služieb v oblasti hazardných hier, ktorí vykonávajú hospodársku činnosť na trhu hazardných hier v Spojenom kráľovstve, rovnako, a to bez ohľadu na to, kde majú sídlo. Tento systém teda nie je sám osebe schopný obmedziť slobodné poskytovanie služieb podľa článku 56 ZFEÚ.

94. Zastávam názor, že pokiaľ by uloženie dane malo väčší dopad na cezhraničné situácie než na čisto vnútroštátne situácie, potom by skutočne išlo o porušenie zásady slobodného poskytovania služieb. Toto však nie je tento prípad.

42 — Primeraným nástrojom na zabránenie dvojitého zdanenia sú teda (najmä) dvojstranné zmluvy medzi (členskými) štátmi, ktoré upravujú túto otázku. Pozri tiež rozsudok zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 21).

43 — Pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, pozri napríklad rozsudky zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 20 a nasl.), a zo 16. júla 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 30 a nasl.).

44 — Pozri rozsudok z 11. decembra 2003, AMOK (C-289/02, EU:C:2003:669, body 25 a 26 a citovanú judikatúru).

95. V tomto prípade nejde o diskrimináciu. Predmetná daň sa uplatní bez rozdielu na poskytovateľov služieb, a to bez ohľadu na to, či majú sídlo v Spojenom kráľovstve alebo nie. Opakujem, ako zdôrazňuje samotný vnútroštátny súd, že zásadnou zmenou a zásadným účinkom dane z hazardných hier na diaľku je, že sa určuje a vyberá daň z vymedzených čistých výnosov nadobudnutých z uvedeného trhu, pričom tento trh a uvedené výnosy sú vymedzené rovnakým spôsobom pre všetkých poskytovateľov herných služieb na tomto trhu.

96. GBGA a vláda Gibraltáru v skutočnosti spochybňujú zásadu daňovej právomoci Spojeného kráľovstva a namietajú existenciu dvojitého zdanenia. Touto otázkou som sa však už zaoberal vyššie.

Záver

97. Zastávam teda názor, že článok 56 ZFEÚ nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych daňových opatrení, ktoré vykazujú také znaky, aké má systém zdanenia hazardných hier na diaľku.

O tretej otázke

98. Predmetom tretej otázky vnútroštátneho súdu je, či obmedzenie podľa článku 56 ZFEÚ je odôvodnené.

99. V zmysle navrhovaných odpovedí na prvú a druhú otázku je táto otázka hypotetická. Nižšie uvedené úvahy teda uvádzam len pre prípad, že by Súdny dvor rozhodol, že v prejednávanej veci nejde o výlučne vnútornú situáciu a že v prejednávanej veci ide o obmedzenie slobodného poskytovania služieb.

100. Spojené kráľovstvo tvrdí, že nový daňový systém sa zameriava na tieto legitímne ciele: 1. vytvoriť rovnaké podmienky hospodárskej súťaže medzi prevádzkovateľmi so sídlom v Spojenom kráľovstve a zámorskými prevádzkovateľmi; 2. zabezpečiť, aby Spojené kráľovstvo mohlo vykonávať riadny daňový dohľad nad trhom s hazardnými hrami, vrátane minimalizácie rizika, že prevádzkovatelia sa budú vyhýbať dani z hospodárskej činnosti uskutočňovanej so spotrebiteľmi zo Spojeného kráľovstva, a to v súlade so zásadou daňovej teritoriality;[45] 3. umožniť Spojenému kráľovstvu zachovať súdržnosť daňového systému Spojeného kráľovstva[46] a 4. zvýšiť daňové príjmy.

101. Pokiaľ ide o posledný uvedený bod, teda zvýšenie daňových príjmov, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že samotný cieľ maximalizácie príjmov štátneho rozpočtu nemôže umožniť obmedzenie slobodného poskytovania služieb.[47] Skutočnosť, že obmedzenie hazardných hier je akcesoricky prínosom pre rozpočet dotknutého členského štátu, však nebráni tomu, aby toto obmedzenie bolo odôvodnené tým, že v prvom rade skutočne sleduje ciele týkajúce sa naliehavých dôvodov všeobecného záujmu.[48] Hoci teda zvýšenie daňových príjmov nie je samo osebe odôvodnením, nepredstavuje prekážku v prípade, že existujú platné dôvody, ktoré akcesoricky vedú k takémuto zvýšeniu daňového príjmu.

45 — Spojené kráľovstvo poukazuje v tejto súvislosti na rozsudky zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 20), a z 20. mája 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, body 37 a 48). Pozri tiež rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 43 a 44); z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, body 68 a 72), a z 28. februára 2008, Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, bod 37).

46 — Spojené kráľovstvo poukazuje v tejto súvislosti na rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 43 a 44); z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, body 68 a 72), a z 28. februára 2008, Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, bod 37).

47 — Pozri rozsudok z 11. júna 2015, Berlington Hungary a i. (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 60 a citovanú judikatúru).

48 — Pozri rozsudok z 11. júna 2015, Berlington Hungary a i. (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 61 a citovanú judikatúru).

102. Pokiaľ ide o ostatné tri dôvody uvedené Spojeným kráľovstvom, proti týmto samotným dôvodom nemám námietky. Vnútroštátny súd však poskytol len málo informácií, ktoré by bolo možné použiť na účely posúdenia kritéria proporcionality, a nemám teda možnosť poskytnúť v tomto zmysle úplnú odpoveď. Je teda na vnútroštátnom súde, aby určil, či je daň z hazardných hier na diaľku vhodná a nevyhnutná pre dosiahnutie cieľov, ktorých sa dovoláva Spojené kráľovstvo.

Návrh

103. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) [Vrchný súd (Anglicko a Wales), oddelenie Queen's Bench (Správny súd)], takto:

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska a Gibraltár sa majú na účely uplatnenia článku 56 ZFEÚ považovať za jeden členský štát.