Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 13 czerwca 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Artykuł 355 ust. 3 TFUE — Status Gibraltaru — Artykuł 56 TFUE — Swoboda świadczenia usług — Sytuacja o charakterze wyłącznie wewnętrznym — Niedopuszczalność

W sprawie C-591/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) [wysoki sąd (Anglia i Walia), wydział ławy królowej (izba administracyjna), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 21 września 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 listopada 2015 r., w postępowaniu:

The Queen, na wniosek:

The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

Her Majesty's Treasury,

przy udziale:

Her Majesty's Government of Gibraltar,

TRYBUNAŁ (wielka izba)

w składzie: K. Lenaerts, prezes, A. Tizzano, wiceprezes, M. Ilešič (sprawozdawca), L. Bay Larsen i T. von Danwitz, prezesi izb, J. Malenovský, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, C. Vajda, S. Rodin, F. Biltgen, i K. Jürimäe, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 października 2016 r.,

* Język postępowania: angielski.

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited przez D. Rose, QC, J. Boyd, barrister, oraz L.J. Cass, solicitor,

— w imieniu Her Majesty's Government of Gibraltar przez D. Pannicka, QC, M. Llamasa, QC, oraz R. Mehtago, barrister, upowaznionych przez F. Laurence, solicitor,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Simmons, M. Holta oraz D. Robertsona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez K. Beala, QC, J. Olivera oraz S. Wilkinson, barristers,

— w imieniu rządu belgijskiego przez L. Van den Broeck oraz M. Jacobs, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez R. Verbeke'a oraz P. Vlaemmincka, advocaten,

— w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka, T. Müllera oraz J. Vláčilę, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Irlandii przez E. Creedon, A. Joyce'a oraz J. Quaney, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez C. Powera, SC, oraz C. Tolanda, BL,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez M.A. Sampola Pucurulla oraz A. Rubia Gonzáleza, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, M. Figueireda, A. Silvę Coelho oraz P. de Sousę Inês, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 stycznia 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 i art. 355 ust. 3 TFUE.

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited (zwanym dalej „GBGA") a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo) i Her Majesty's Treasury (skarbem państwa, Zjednoczone Królestwo) w przedmiocie zgodności z prawem systemu podatkowego wprowadzającego podatki na gry hazardowe.

Ramy prawne

Prawo międzynarodowe

3 Rozdział XI karty Narodów Zjednoczonych, podpisanej w San Francisco w dniu 26 czerwca 1945 r., zatytułowany „Deklaracja w sprawie obszarów nierządzących się samodzielnie", zawiera art. 73, który stanowi:

„Członkowie Narodów Zjednoczonych, którzy odpowiadają lub podejmują się odpowiedzialności za zarząd obszarami, których ludność nie osiągnęła jeszcze pełnego stopnia samorządu, uznają zasadę, że interesy mieszkańców tych obszarów górują nad innymi, i przyjmują jako święty obowiązek popierać ze wszystkich sił dobrobyt mieszkańców tych obszarów, w ramach systemu międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa, stworzonego przez niniejszą [k]artę; w tym celu zobowiązują się:

[…]

e. przesyłać regularnie Sekretarzowi Generalnemu w celach informacyjnych, z zastrzeżeniem ograniczeń ze względów bezpieczeństwa i konstytucyjnych, informacje statystyczne i inne o charakterze technicznym, dotyczące gospodarczych, społecznych i oświatowych warunków na obszarach, za które ponoszą oni odpowiedzialność, a do których nie stosują się [r]ozdziały XII i XIII".

Status Gibraltaru

4 Gibraltar został scedowany Koronie Brytyjskiej przez króla Hiszpanii w traktacie z Utrechtu, zawartym pomiędzy królem Hiszpanii a królową Wielkiej Brytanii w dniu 13 lipca 1713 r. w ramach traktatów kończących wojnę o sukcesję hiszpańską. Artykuł X zdanie ostatnie rzeczonego traktatu stanowi, że jeżeli Korona Brytyjska miałaby kiedykolwiek zamiar oddania, sprzedania czy pozbycia się w jakikolwiek inny sposób własności miasta Gibraltaru, będzie ona zobowiązana do przyznania pierwszeństwa Koronie Hiszpańskiej przed wszystkimi innymi zainteresowanymi.

5 Gibraltar jest kolonią Korony Brytyjskiej. Nie wchodzi on w skład Zjednoczonego Królestwa.

6 System sprawowania rządów w Gibraltarze został ustalony w Gibraltar Constitution Order 2006 (dekrecie z 2006 r. w sprawie konstytucji Gibraltaru), który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. Na mocy tego dekretu władzę wykonawczą sprawuje tam gubernator mianowany przez królową, a w zakresie określonych kompetencji wewnętrznych – przez Her Majesty's Government of Gibraltar (zwany dalej „rządem Gibraltaru"). Władzę ustawodawczą sprawują królowa i parlament Gibraltaru, którego członkowskie wybierani są co cztery lata przez wyborców z Gibraltaru. W Gibraltarze zostały ustanowione odrębne sądy. Możliwe jest zaskarżenie wyroków sądu najwyższej instancji w Gibraltarze do Judicial Committee of the Privy Council (sądowej komisji tajnej rady).

7 W prawie międzynarodowym Gibraltar znajduje się na liście terytoriów nierządzących się samodzielnie w rozumieniu art. 73 karty Narodów Zjednoczonych.

8 Zgodnie z prawem Unii Gibraltar stanowi terytorium europejskie, za którego stosunki zewnętrzne w rozumieniu art. 355 ust. 3 TFUE odpowiada państwo członkowskie i w stosunku do którego znajdują zastosowanie postanowienia traktatów. Akt dotyczący warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii i Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej i zmian traktatów (Dz.U. 1972, L 73, s. 14; zwany dalej „aktem przystąpienia z 1972 r.") stanowi jednak, że niektóre części traktatu nie znajdują zastosowania do Gibraltaru.

9 Artykuł 28 aktu przystąpienia z 1972 r. stanowi:

„Akty instytucji Wspólnoty dotyczące produktów wskazanych w załączniku II do traktatu EWG i produktów podlegających w przypadku importu do Wspólnoty szczególnym zasadom wynikającym z realizacji wspólnej polityki rolnej, jak również akty dotyczące harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych nie mają zastosowania do Gibraltaru, chyba że Rada, na wniosek Komisji, jednogłośnie zdecyduje inaczej".

10 Zgodnie z art. 29 aktu przystąpienia z 1972 r. w związku z załącznikiem I część I pkt 4 do tego aktu terytorium Gibraltaru jest wyłączone ze obszaru celnego Unii.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

11 W Zjednoczonym Królestwie istnieje siedem podatków od gier hazardowych. System podatkowy wprowadzony przez rozdziały 1–4 części 3 Finance Act 2014 (ustawy finansowej z 2014 r., zwanej dalej „FA 2014"), a także przez załączniki 27–29 do tej ustawy, dotyczy trzech podatków rozpatrywanych w sprawie w postępowaniu głównym, a mianowicie podatku od zakładów ogólnych, z wyjątkiem zakładów typu spread-betting, podatku od zakładów wzajemnych i podatku od gier losowych na odległość, oraz ustanawia w stosunku do tych podatków, według sądu odsyłającego, system opodatkowania oparty na „miejscu konsumpcji".

12 Sąd odsyłający przedstawia w postanowieniu odsyłającym, przykładowo, przepisy dotyczące podatku od gier losowych na odległość, przewidziane w rozdziale 3 części 3 FA 2014.

13 W art. 154 FA 2014 określono „gry losowe na odległość" jako gry, w których osoby uczestniczą za pośrednictwem Internetu, telefonu, radia bądź innej technologii elektronicznej lub innej technologii ułatwiającej komunikowanie się.

14 Artykuł 155 ust. 1 FA 2014 przewiduje, że podatek akcyzowy, zwany „podatkiem od gier losowych", należy naliczać od „udziału podatnika w grach losowych na odległość na podstawie ustaleń pomiędzy podatnikiem a inną osobą (podmiot świadczący usługi w zakresie gier losowych)".

15 Pojęcie „podatnika" jest zdefiniowane w art. 155 ust. 2 FA 2014 jako dotyczące, w szczególności „każdego rezydenta Zjednoczonego Królestwa (»UK person«)". Zgodnie z art. 186 ust. 1 FA 2014 „rezydent Zjednoczonego Królestwa (UK person)" oznacza „każdą osobę fizyczną, która ma zwykłe miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie" lub „osobę prawną, która ma zgodnie z prawem siedzibę w Zjednoczonym Królestwie".

16 Na mocy art. 155 ust. 3 FA 2014 podatek od gier losowych na odległość wynosi 15% od „zysków podmiotu prowadzącego działalność w zakresie gier losowych" czerpanych z gier losowych na odległość za dany okres rozrachunkowy.

17 Artykuł 157 FA 2014 definiuje pojęcie „zysków podmiotu prowadzącego działalność w zakresie gier losowych" w odniesieniu do zwykłych gier losowych w ten sposób, że zyski te są obliczane jako suma wpłaconych temu podmiotowi stawek w grze w okresie rozrachunkowym w odniesieniu do zwykłych gier losowych, pomniejszona o sumę wydatków na wygrane w tych grach.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

18 GBGA jest stowarzyszeniem gospodarczym zrzeszającym głównie operatorów gier hazardowych z siedzibą w Gibraltarze, świadczących usługi w zakresie gier hazardowych na odległość na rzecz klientów w Zjednoczonym Królestwie oraz poza jego obszarem.

19 W dniu 17 lipca 2014 r. wszedł w życie w Zjednoczonym Królestwie system podatkowy dotyczący niektórych podatków od gier hazardowych, przewidziany przez FA 2014 oraz uzupełniony komunikatami i wytycznymi przyjętymi przez organ podatkowy i celny (zwany dalej „nowym systemem podatkowym").

20 GBGA złożył przed sądem odsyłającym wniosek o przeprowadzenie kontroli zgodności z prawem nowego systemu podatkowego w świetle prawa Unii. Uważa on w tym kontekście, że podatki należne na mocy tego systemu stanowią podatki eksterytorialne, że utrudniają swobodne świadczenie usług oraz że dyskryminują usługodawców mających siedziby poza Zjednoczonym Królestwem. Ponadto takie podatki nie mogą być uzasadnione podnoszonymi przez Zjednoczone Królestwo celami, które zasadniczo mają charakter ekonomiczny. W konsekwencji nowy system podatkowy jest niezgodny z art. 56 TFUE.

21 Sąd odsyłający wyjaśnia w tym względzie, że zgodnie z systemem opodatkowania gier hazardowych na odległość, mającym zastosowanie przed dniem wejścia w życie nowego systemu podatkowego, podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych na odległość, mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, uiszczały podatek według stawki 15% od ich zysków brutto, niezależnie od miejsca zamieszkania tych klientów, jako że podatek ów został oparty na zasadzie „miejsca świadczenia usług". Podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych na odległość, mające siedzibę w Gibraltarze lub gdzie indziej poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, nie odprowadzały w Zjednoczonym Królestwie podatku od urządzanych przez siebie gier hazardowych na odległość świadczonych na rzecz podmiotów mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

22 Sąd ów uważa, że jednym z głównych celów nowego systemu podatkowego, opartego na zasadzie „miejsca konsumpcji", jest zmiana opodatkowania gier hazardowych w ten sposób, że podmioty prowadzące działalność w zakresie takich gier na rzecz klientów w Zjednoczonym Królestwie, niezależnie od miejsca ich siedziby, uiszczają do skarbu państwa Zjednoczonego Królestwa podatek od takich usług, którego stawka wynosi 15% od zysków tych podmiotów, określonych przez FA 2014, podczas danego roku podatkowego.

23 Wskutek tych nowych podatków, w szczególności podatku od gier hazardowych na odległość, do którego odnosi się sąd odsyłający w swoim postanowieniu i który to podatek ma zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich podmiotów gospodarczych świadczących usługi w zakresie gier hazardowych na odległość na rzecz osób mających zamieszkanie lub siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, podmioty prowadzące działalność w zakresie tych gier, mające siedzibę w Gibraltarze, takie jak członkowie GBGA, nie mogą, zdaniem sądu odsyłającego, w dalszym ciągu świadczyć ich usług na rynku gier hazardowych Zjednoczonego Królestwa bez uiszczenia jakiegokolwiek podatku w tym państwie członkowskim.

24 W świetle tych rozważań sąd odsyłający uważa, że należy doprecyzować status konstytucyjny Gibraltaru w prawie Unii, a w szczególności kwestię, czy podmioty gospodarcze, takie jak członkowie GBGA mające siedzibę w Gibraltarze, mogą powoływać się na prawo Unii w celu zakwestionowania uregulowania przyjętego przez Zjednoczone Królestwo, wprowadzającego nowy system podatkowy i, jeżeli tak, czy uregulowanie takie narusza wymogi art. 56 TFUE.

25 W tych okolicznościach High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) [wysoki sąd (Anglia i Walia), wydział ławy królowej (izba administracyjna), Zjednoczone Królestwo] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Do celów art. 56 TFUE oraz w kontekście konstytucyjnej relacji pomiędzy Gibraltarem a Zjednoczonym Królestwem:

a) Czy na potrzeby prawa Unii Gibraltar i Zjednoczone Królestwo powinny być traktowane tak, jak gdyby były częściami jednego państwa członkowskiego, w związku z czym art. 56 TFUE nie ma zastosowania, z wyjątkiem sytuacji, w jakich może mieć on zastosowanie wobec przepisu wewnętrznego?

Alternatywnie:

b) Mając na względzie art. 355 ust. 3 TFUE, czy Gibraltar posiada konstytucyjny status odrębnego względem Zjednoczonego Królestwa terytorium w ramach Unii […], skutkujący tym, że do celów art. 56 TFUE świadczenie usług pomiędzy Gibraltarem a Zjednoczonym Królestwem należy traktować jako wymianę handlową wewnątrz Unii?

Alternatywnie:

c) Czy Gibraltar należy traktować jako państwo trzecie lub terytorium trzecie w ten sposób, że prawo Unii […] ma zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do wymiany handlowej pomiędzy Gibraltarem a Zjednoczonym Królestwem w sytuacji, gdy prawo Unii ma zastosowanie pomiędzy państwem członkowskim a państwem niebędącym państwem członkowskim?

Alternatywnie:

d) Czy do celów art. 56 TFUE relację konstytucyjną pomiędzy Gibraltarem a Zjednoczonym Królestwem należy traktować w jeszcze inny sposób?

2) Czy krajowe przepisy prawa podatkowego o takich cechach jak cechy nowego systemu podatkowego stanowią ograniczenie prawa do swobodnego przepływu usług do celów art. 56 TFUE?

3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej: czy cele, które według ustaleń sądu odsyłającego realizowane są przez przepisy krajowe (takie jak nowy system podatkowy), są celami zasługującymi na ochronę, które mogłyby uzasadniać ograniczenie prawa do swobodnego przepływu usług na podstawie art. 56 TFUE?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

26 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 355 ust. 3 TFUE w związku z art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług przez podmioty mające siedzibę w Gibraltarze na rzecz osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Zjednoczonym Królestwie stanowi, w świetle prawa Unii, sytuację, której wszystkie elementy ograniczają się do obrębu jednego państwa członkowskiego.

27 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy na wstępie przypomnieć, że na mocy art. 52 ust. 1 TUE prawo Unii stosuje się do państw członkowskich. Zgodnie z art. 52 ust. 2 TUE terytorialny zakres stosowania traktatów określony jest szczegółowo w art. 355 TFUE.

28 Na mocy art. 355 ust. 3 TFUE postanowienia traktatów stosuje się do terytoriów europejskich, za których stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest państwo członkowskie.

29 W tym względzie należy zauważyć, że Gibraltar stanowi terytorium europejskie, za którego stosunki zewnętrzne odpowiada państwo członkowskie, a mianowicie Zjednoczone Królestwo, i w stosunku do którego znajduje zastosowanie prawo Unii zgodnie z art. 355 ust. 3 TFUE (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 września 2003 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-30/01, EU:C:2003:489, pkt 47; z dnia 12 września 2006 r., Hiszpania/Zjednoczone Królestwo, C-145/04, EU:C:2006:543, pkt 19).

30 W drodze odstępstwa od art. 355 ust. 3 TFUE Gibraltar został na mocy aktu przystąpienia z 1972 r. wyłączony z zakresu stosowania aktów Unii w pewnych dziedzinach prawa Unii, przy czym wyłączenia te zostały wprowadzone ze względu na szczególną sytuację prawną, a zwłaszcza status portu wolnocłowego tego terytorium (zob. w tym względzie wyrok z dnia 21 lipca 2005 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-349/03, EU:C:2005:488, pkt 41). Wskazane wyłączenia nie dotyczą jednak przewidzianej w art. 56 TFUE swobody świadczenia usług.

31 Z powyższego wynika, że art. 56 TFUE znajduje zastosowanie, zgodnie z art. 355 ust. 3 TFUE, do Gibraltaru.

32 Warto przypomnieć, że art. 56 TFUE zakazuje wszelkich ograniczeń w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii w odniesieniu do obywateli państw członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w państwie członkowskim innym niż państwo odbiorcy świadczenia.

33 Natomiast zgodnie z utrwalonym orzecznictwem postanowienia traktatu FUE w dziedzinie swobody świadczenia usług nie mają zastosowania do sytuacji, której wszystkie elementy ograniczają się do obrębu jednego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W tym kontekście należy zbadać, czy świadczenie usług przez podmioty mające siedzibę w Gibraltarze na rzecz osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Zjednoczonym Królestwie stanowi, w świetle prawa Unii, sytuację, której wszystkie elementy ograniczają się do obrębu jednego państwa członkowskiego.

35 W tym względzie, co prawda, Trybunał orzekł już, jak podnieśli wszyscy zainteresowani, że Gibraltar nie wchodzi w skład Zjednoczonego Królestwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 września 2003 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-30/01, EU:C:2003:489, pkt 47; z dnia 12 września 2006 r., Hiszpania/Zjednoczone Królestwo, C-145/04, EU:C:2006:543, pkt 15).

36 Okoliczność ta nie ma jednak charakteru decydującego dla ustalenia, czy w celu zastosowania postanowień dotyczących podstawowych swobód dwa terytoria mogą być traktowane jako jedno państwo członkowskie. Trybunał orzekł już bowiem, w pkt 54 wyroku z dnia 8 listopada 2005 r., Jersey Produce Marketing Organisation (C-293/02, EU:C:2005:664), że w celu zastosowania art. 23, 25, 28 i 29 WE Wyspy Normandzkie, w których skład wchodzi Baliwat Jersey, Wyspa Man i Zjednoczone Królestwo należy traktować jako jedno państwo członkowskie, pomimo okoliczności, że wyspy te nie wchodzą w skład Zjednoczonego Królestwa.

37 Dochodząc do tego wniosku, Trybunał – po przypomnieniu, że Zjednoczone Królestwo odpowiada za stosunki zewnętrzne Baliwatu Jersey – oparł się w szczególności na okoliczności, że zgodnie z art. 1 ust. 1 protokołu nr 3 dotyczącego Wysp Normandzkich oraz Wyspy Man, załączonego do aktu przystąpienia z 1972 r., przepisy Unii w sprawie ceł i ograniczeń ilościowych mają zastosowanie do Wysp Normandzkich i Wyspy Man „na tych samych warunkach, jak wobec Zjednoczonego Królestwa”, a także na braku elementów statusu tych wysp, które pozwalałyby na uznanie, że stosunki

między tymi wyspami a Zjednoczonym Królestwem są podobne do tych, które istnieją między państwami członkowskimi (zob. w tym względzie wyrok z dnia 8 listopada 2005 r., Jersey Produce Marketing Organisation, C-293/02, EU:C:2005:664, pkt 43, 45, 46).

38 W odniesieniu, w pierwszej kolejności, do warunków, na jakich art. 56 TFUE znajduje zastosowanie do Gibraltaru, prawdą jest, że art. 355 ust. 3 TFUE nie wskazuje, że ów art. 56 stosuje się do Gibraltaru „na tych samych warunkach, jak wobec Zjednoczonego Królestwa".

39 Warto przy tym przypomnieć, że art. 355 ust. 3 TFUE rozszerza zakres stosowania przepisów prawa Unii na terytorium Gibraltaru, z zastrzeżeniem wyłączeń wyraźnie przewidzianych w akcie przystąpienia z 1972 r., które nie dotyczą niemniej swobody świadczenia usług.

40 Ponadto podniesiony przez rząd Gibraltaru fakt, iż art. 56 TFUE znajduje zastosowanie do Gibraltaru na mocy art. 355 ust. 3 TFUE i do Zjednoczonego Królestwa na mocy art. 52 ust. 1 TUE, nie mają w tym względzie znaczenia. W analogicznej sytuacji bowiem fakt, że przepisy Unii w sprawie ceł i ograniczeń ilościowych mają zastosowanie do Wysp Normandzkich i Wyspy Man na mocy art. 1 ust. 1 protokołu nr 3 załączonego do aktu przystąpienia z 1972 r. i do Zjednoczonego Królestwa na mocy art. 52 ust. 1 TUE, nie przeszkodził Trybunałowi stwierdzić, że na potrzeby stosowania owych przepisów wyspy te i Zjednoczone Królestwo należy traktować jako jedno państwo członkowskie (wyrok z dnia 8 listopada 2005 r., Jersey Produce Marketing Organisation, C-293/02, EU:C:2005:664, pkt 54).

41 W drugiej kolejności, brak jest innych elementów pozwalających na uznanie, że stosunki między Gibraltarem a Zjednoczonym Królestwem, do celów art. 56 TFUE, są podobne do tych, które istnieją między państwami członkowskimi.

42 Traktowanie wymian handlowych między Gibraltarem a Zjednoczonym Królestwem w sposób podobny do wymian między państwami członkowskimi prowadziłoby raczej do zaprzeczenia uznanego w art. 355 ust. 3 TFUE związku pomiędzy tym terytorium a tym państwem członkowskim. W tym względzie bezsporne jest, że na mocy traktatów Zjednoczone Królestwo podjęło zobowiązania wobec innych państw członkowskich w odniesieniu do zastosowania i transpozycji prawa Unii na terytorium Gibraltaru (zob. w tym względzie wyroki: z dnia 23 września 2003 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-30/01, EU:C:2003:489, pkt 1, 47; a także z dnia 21 lipca 2005 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-349/03, EU:C:2005:488, pkt 56), co zauważył rzecznik generalny w pkt 37 opinii.

43 Wynika stąd, że świadczenie usług przez podmioty mające siedzibę w Gibraltarze na rzecz osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Zjednoczonym Królestwie stanowi, w świetle prawa Unii, sytuację, której wszystkie elementy ograniczają się do obrębu jednego państwa członkowskiego.

44 Wykładni tej nie podważa argument rządu Gibraltaru, zgodnie z którym doszłoby w ten sposób do naruszenia określonego w art. 26 TFUE celu zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz celu włączenia Gibraltaru do tego rynku, do czego, zdaniem owego rządu, dąży art. 355 ust. 3 TFUE.

45 Należy w tym względzie zauważyć, że zgodnie z samym brzmieniem art. 26 ust. 2 TFUE przepis ten przewiduje, że rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami traktatów, przy czym art. 56 TFUE stanowi takie postanowienie odnoszące się do swobodnego świadczenia usług.

46 Jak wskazano zaś w pkt 32 i 33 niniejszego wyroku, zastosowanie art. 56 TFUE do danej sytuacji wymaga istnienia elementu transgranicznego.

47 Przyjęta w pkt 43 niniejszego wyroku wykładnia nie wyłącza zresztą stosowania art. 56 TFUE do terytorium Gibraltaru, jak twierdzi rząd Gibraltaru. Postanowienie to ma bowiem całkowite zastosowanie do rzeczonego terytorium na tych samych warunkach, w tym dotyczących wymogu istnienia elementu eksterytorialnego, jak te przewidziane dla wszystkich pozostałych terytoriów Unii, do których stosuje się to postanowienie.

48 Rozważania dotyczące statusu Gibraltaru w świetle krajowego prawa konstytucyjnego i prawa międzynarodowego także nie podważają tej wykładni.

49 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do statusu Gibraltaru w świetle krajowego prawa konstytucyjnego rząd Gibraltaru podnosi, odwołując się do wyroku z dnia 10 października 1978 r., Hansen & Balle (148/77, EU:C:1978:173), że status tego terytorium w prawie Unii powinien być ustalony w szczególności poprzez jego status w prawie krajowym.

50 W tym względzie należy zauważyć, że dokonane w pkt 10 wskazanego wyroku ustalenie Trybunału, zgodnie z którym status francuskich departamentów zamorskich jest definiowany przede wszystkim przez odniesienie się do konstytucji francuskiej, która przewiduje, że departamenty te stanowią integralną część Republiki Francuskiej, należy rozumieć we właściwym mu kontekście, ponieważ odnosi się ono do wykładni art. 227 ust. 1 traktatu EWG, który stanowi, że traktat ów stosuje się do całej „Republiki Francuskiej” (zob. w tym względzie wyrok z dnia 10 października 1978 r., Hansen & Balle, 148/77, EU:C:1978:173, pkt 9). W drodze tego doprecyzowania Trybunał zmierzał zatem jedynie do uznania, że wskazane departamenty stanowią część rzeczonego państwa członkowskiego oraz że prawo Unii ma zastosowanie automatycznie, po upływie określonego w art. 227 ust. 2 traktatu EWG terminu dwóch lat, do tych terytoriów, jako że są one integralną częścią tego państwa członkowskiego (zob. w tym względzie wyrok z dnia 10 października 1978 r., Hansen & Balle, 148/77, EU:C:1978:173, pkt 10).

51 Tymczasem jak wynika z pkt 31 niniejszego wyroku, prawo Unii ma zastosowanie do Gibraltaru nie dlatego, że wchodzi on w skład Zjednoczonego Królestwa, lecz na mocy art. 355 ust. 3 TFUE.

52 W drugiej kolejności, co się tyczy statusu Gibraltaru w prawie międzynarodowym, bezsporne jest, że Gibraltar znajduje się na liście terytoriów nierządzących się samodzielnie w rozumieniu art. 73 karty Narodów Zjednoczonych.

53 W tym względzie rząd Gibraltaru twierdzi, że przyjęcie wykładni takiej jak ta przyjęta w pkt 43 niniejszego wyroku prowadzi do naruszenia statusu tego terytorium w prawie międzynarodowym i, w szczególności, narusza rezolucję 2625 (XXV) z dnia 24 października 1972 r. przyjętą przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych, zgodnie z którą terytorium kolonii powinno posiadać status odrębny i różny od terytorium państwa nim administrującego.

54 Otóż wskazana wykładnia art. 355 ust. 3 TFUE w związku z art. 56 TFUE nie ma żadnego wpływu na status terytorium Gibraltaru w świetle prawa międzynarodowego, jako że wykładnia ta ogranicza się do sprecyzowania, że w zakresie, w jakim prawo Unii ma zastosowanie do tego terytorium jako do terytorium europejskiego, za którego stosunki zewnętrzne odpowiada państwo członkowskie, a mianowicie Zjednoczone Królestwo, świadczenie usług przez podmioty mające siedzibę w Gibraltarze na rzecz osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, stanowi w świetle prawa Unii sytuację, której wszystkie elementy ograniczają się do obrębu jednego państwa członkowskiego. Wykładnia ta nie może zatem być rozumiana jako naruszająca odrębny i różny status Gibraltaru.

55 W tej sytuacji należy dodać, że sąd odsyłający ograniczył się do wskazania, że nowy system podatkowy, rozpatrywany w postępowaniu głównym, jest stosowany bez rozróżnienia do obywateli danego państwa członkowskiego oraz obywateli innych państw członkowskich, nie przedstawiając przy tym innych, konkretnych okoliczności pozwalających na ustalenie związku pomiędzy przedmiotem sporu

w postępowaniu głównym a art. 56 TFUE, co jest sprzeczne z wymogami art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem (zob. w tym względzie wyrok z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 55).

56 Z całości powyższych rozważań wynika, że na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, iż art. 355 ust. 3 TFUE w związku z art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług przez podmioty mające siedzibę w Gibraltarze na rzecz osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Zjednoczonym Królestwie stanowi, w świetle prawa Unii, sytuację, której wszystkie elementy ograniczają się do obrębu jednego państwa członkowskiego.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

57 Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie, nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na pytania drugie i trzecie.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 355 ust. 3 TFUE w związku z art. 56 TFUE należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług przez podmioty mające siedzibę w Gibraltarze na rzecz osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w Zjednoczonym Królestwie stanowi, w świetle prawa Unii, sytuację, której wszystkie elementy ograniczają się do obrębu jednego państwa członkowskiego.

Podpisy