Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 19 stycznia 2017 r.[1]

Sprawa C-591/15

The Queen, na wniosek
The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited,
przeciwko
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
Her Majesty's Treasury

{wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) [wysoki trybunał (Anglia i Walia), wydział Queen's Bench (sąd administracyjny)] Zjednoczone Królestwo}

Artykuł 355 ust. 3 TFUE — Terytorialny zakres stosowania traktatów — Status Gibraltaru — Artykuł 56 TFUE — Swoboda świadczenia usług — Sytuacja czysto wewnętrzna — Gry losowe — Pojęcie ograniczenia — Jednakowo stosowany przepis fiskalny

Wprowadzenie

1. W 2014 r. w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (zwanym dalej „Zjednoczonym Królestwem") przyjęto nowy system podatkowy (zwany dalej „nowym systemem podatkowym") w odniesieniu do niektórych podatków od gier hazardowych, nakładający na podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych obowiązek uiszczania podatku z tytułu urządzania gier hazardowych dla „rezydentów Zjednoczonego Królestwa" niezależnie od tego, czy podmiot prowadzący działalność w zakresie gier hazardowych ma swoją siedzibę w Zjednoczonym Królestwie czy też w innym państwie. Nowy system podatkowy zastąpił poprzedni system podatkowy, w ramach którego jedynie podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie były obciążone podatkiem od zysków brutto z gier hazardowych, czerpanych z urządzania gier hazardowych dla klientów na całym świecie.

2. Gibraltar Betting and Gaming Association (gibraltarskie stowarzyszenie zakładów wzajemnych i gier, zwane dalej „GBGA"), podmiot zarejestrowany w Gibraltarze, kwestionuje nowy system podatkowy, podnosząc, że urządzanie gier hazardowych świadczone z Gibraltaru do Zjednoczonego Królestwa zostało odtąd dodatkowo opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie. GBGA podnosi, że ów podatek narusza swobodę świadczenia usług przewidzianą w art. 56 TFUE.

3. Rozstrzygnięcie kwestii, czy można powołać się na art. 56 TFUE w sytuacji, gdy okoliczności faktyczne ograniczają się do Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru, zależy od tego, czy na potrzeby wspomnianego przepisu oba te podmioty można uznać za części składowe tego samego państwa członkowskiego. Innymi słowy, trzeba będzie ustalić, czy mamy do czynienia z tym, co powszechnie określa się „sytuacją czysto wewnętrzną".

1 — Język oryginału: angielski.

4. Choć w badanej sprawie chodzi o stosunek pomiędzy „wyspą” [2] a „skałą”, w niniejszej opinii nie będę uciekał się do suspensu, który można by obrazowo opisać jako zawieszenie na krawędzi klifu. Proponuję, by Trybunał stwierdził, że do celów art. 56 TFUE Gibraltar i Zjednoczone Królestwo należy traktować jako jedną całość. Zachodzi tu sytuacja czysto wewnętrzna, która nie powoduje możliwości zastosowania art. 56 TFUE. Ewentualnie, gdyby Trybunał stwierdził, że jest inaczej, proponuję uznać, że przepisy nowego systemu podatkowego, które są podważane w niniejszej sprawie, nie stanowią ograniczenia swobody świadczenia usług, gdyż mają one jednakowe zastosowanie na zasadzie niedyskryminacyjnej wobec podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier hazardowych z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie lub poza jego granicami.

Ramy prawne

Prawo Unii

5. Artykuł 355 TFUE stanowi:

„Poza postanowieniami artykułu 52 Traktatu o Unii Europejskiej dotyczącymi terytorialnego zakresu stosowania traktatów stosuje się następujące postanowienia:

[…]

3. Postanowienia traktatów stosuje się do terytoriów europejskich, za których stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest państwo członkowskie”.

6. Artykuł 28 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia oraz dostosowań w traktatach [3] 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” [tłumaczenie nieoficjalne].

7. Jak jednoznacznie wynika z treści art. 29 tego aktu przystąpienia w związku z pkt 1.4 załącznika I do tego aktu, Gibraltar nie jest częścią obszaru celnego Unii [4].

Prawo Zjednoczonego Królestwa

8. W Zjednoczonym Królestwie obowiązuje siedem podatków od gier hazardowych: podatek od zakładów ogólnych, podatek od zakładów wzajemnych, podatek od gier losowych na odległość, podatek od gier losowych, podatek od gry w bingo, podatek od loterii oraz podatek od gier na automatach.

9. Badana sprawa dotyczy podatku od gier losowych na odległość.

2 — Ściślej rzecz ujmując: wyspą, kilkoma wyspami, jak również częścią wyspy.

3 — Królestwa Danii, Irlandii oraz Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (Dz.U. 1972, L 73, s. 14).

4 — Obecnie wynika to również z art. 4 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1).

10. W 2014 r. przepisami Finance Act 2014 (ustawy finansowej z 2014 r., zwanej dalej „FA 2014") w Zjednoczonym Królestwie wprowadzono nowy system podatkowy w celu nałożenia podatku akcyzowego od urządzania gier hazardowych. W art. 154 rozdziału 3 części 3 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. „Gra losowa" została zdefiniowana w art. 188 ust. 1 lit. a) FA 2014 jako „gra, której wynik jest uzależniony od czynników losowych, a celem jest uzyskanie wygranej".

11. Artykuł 155 ust. 1 tej ustawy stanowi, że podatek akcyzowy, zwany podatkiem od gier losowych na odległość, należy naliczać od „udziału podatnika w grach losowych na odległość na podstawie ustaleń pomiędzy podatnikiem a inną osobą".

12. Pojęcie „podatnika", zgodnie z definicją zawartą w art. 155 ust. 2 FA 2014, obejmuje „każdego rezydenta Zjednoczonego Królestwa". Zgodnie z art. 186 ust. 1 FA 2014 „»rezydent Zjednoczonego Królestwa« oznacza każdą osobę fizyczną, która ma zwykłe miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie", lub „osobę prawną, która ma zgodnie z prawem siedzibę w Zjednoczonym Królestwie". Operatorzy (w tym podmioty prowadzące działalność w zakresie gier losowych) zobowiązani są do prowadzenia dokumentacji umożliwiającej im dokonanie weryfikacji, czy klienci zazwyczaj mają miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie („rezydenci Zjednoczonego Królestwa"), czy też mają zwykłe miejsce zamieszkania poza Zjednoczonym Królestwem (zob. Her Majesty Revenue and Customs Guidance – wytyczne HMRC, brytyjskiego organu podatkowego, opublikowane zgodnie z wymogami zawartymi w art. 187 FA 2014). Operatorzy zobowiązani są zatem między innymi do sprawdzania adresu klienta (na wyciągu z rachunku bankowego powiązanego z kartą kredytową lub na prawie jazdy) lub numeru telefonu kontaktowego klienta. Jeżeli istnieją co najmniej dwie przesłanki wskazujące na lokalizację w Zjednoczonym Królestwie, wówczas operatorzy zobowiązani są do traktowania takiego klienta jako rezydenta Zjednoczonego Królestwa, a w konsekwencji do złożenia deklaracji w HMRC.

13. Podatek od gier losowych na odległość naliczany jest według stawki 15% od „zysków podmiotu prowadzącego działalność w zakresie gier losowych" czerpanych z gier losowych na odległość za dany okres rozrachunkowy. W istocie zyski mogą być obliczane jako pobrane stawki, pomniejszone o wypłacone wygrane (zob. art. 157 FA 2014).

14. Zgodnie z art. 162 FA 2014: „Dla podmiotu prowadzącego działalność w zakresie gier losowych powstaje zobowiązanie podatkowe z tytułu wszelkich podatków od gier losowych na odległość naliczanych od zysków tego podmiotu z gier losowych na odległość za dany okres rozrachunkowy".

Stan faktyczny, postępowanie oraz pytania prejudycjalne

15. GBGA jest stowarzyszeniem gospodarczym zrzeszającym głównie operatorów gier hazardowych z siedzibą w Gibraltarze, świadczących usługi w zakresie gier hazardowych na odległość klientom w Zjednoczonym Królestwie oraz poza jego obszarem. Co najmniej 55% usług w zakresie gier hazardowych na odległość na rzecz klientów ze Zjednoczonego Królestwa świadczone jest przez spółki mające siedzibę w Gibraltarze, a od prawie 90% działalności związanej z klientami ze Zjednoczonego Królestwa na rynku gier hazardowych na odległość w Zjednoczonym Królestwie nie został odprowadzony podatek akcyzowy do fiskusa w Zjednoczonym Królestwie.

16. Na mocy odpowiednich przepisów systemu podatkowego Zjednoczonego Królestwa, poprzedzającego nowy system podatkowy, podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych na odległość mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie uiszczały w Zjednoczonym Królestwie podatek od zysku brutto czerpanego z gier hazardowych na odległość urządzanych na rzecz klientów – niezależnie od miejsca zamieszkania tych klientów – według stawki 15%. Według sądu odsyłającego bezsporne jest, że takie kryterium opodatkowania można poprawnie opisać mianem

„miejsca świadczenia usług". Podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych na odległość mające siedzibę poza terytorium Zjednoczonego Królestwa (w tym w Gibraltarze) nie odprowadzały w Zjednoczonym Królestwie podatku od urządzanych przez siebie gier hazardowych na odległość, z których korzystali rezydenci Zjednoczonego Królestwa. Podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych na odległość z siedzibą w Gibraltarze płaciły w Gibraltarze podatek od urządzanych na całym świecie gier hazardowych na odległość, według stawek: a) 1% od obrotu w odniesieniu wyłącznie do zakładów o stałym kursie on-line i giełd zakładów („betting exchanges") oraz b) 1% od zysku brutto lub dochodu z gier losowych w odniesieniu do kasyn internetowych. Według sądu odsyłającego bezsporne jest również, że takie kryterium opodatkowania można poprawnie opisać mianem „miejsca świadczenia usług".

17. GBGA zaskarżyła przed sądem odsyłającym nowy system podatkowy Zjednoczonego Królestwa w zakresie niektórych podatków od gier hazardowych, wprowadzony przepisami FA 2014. GBGA podnosi, że podmioty urządzające gry hazardowe na odległość mające siedzibę w Gibraltarze nie mogą już świadczyć takich usług na rzecz rezydentów Zjednoczonego Królestwa bez uiszczania podatku w Zjednoczonym Królestwie. Podmioty te poniosą zatem dodatkowe koszty związane z zastosowaniem się do nowego systemu podatkowego i nowych ram regulacyjnych oraz zarówno w Zjednoczonym Królestwie, jak i w Gibraltarze będą uiszczały podatek od tej samej działalności gospodarczej z udziałem rezydentów Zjednoczonego Królestwa, do czasu wprowadzenia rozwiązania w zakresie unikania podwójnego opodatkowania albo do czasu wprowadzenia przez Gibraltar zmian w swoim systemie podatkowym.

18. W kontekście tego postępowania High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) [wysoki trybunał (Anglia i Walia) wydział Queen's Bench (sąd administracyjny)] (Zjednoczone Królestwo) zwrócił się na podstawie wniosku z dnia 21 września 2015 r., który wpłynął do Trybunału w dniu 13 listopada 2015 r., z pytaniami prejudycjalnymi o następującej treści:

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

   1) 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:

   2) 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:

   3) Czy Gibraltar należy traktować jako państwo trzecie lub jako terytorium trzecie w taki 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:

   4) 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?".

19. GBGA i rządy Zjednoczonego Królestwa, Belgii oraz Republiki Czeskiej, Irlandii, rządy Hiszpanii, Portugalii i Gibraltaru oraz Komisja przedłożyły uwagi na piśmie. Wszyscy wyżej wymienieni, z wyjątkiem rządu Republiki Czeskiej, przedstawili również swoje stanowiska ustnie na rozprawie w dniu 4 października 2016 r.

Analiza

W przedmiocie pytania pierwszego: możliwość zastosowania art. 56 TFUE w sytuacji ograniczającej się do stosunków Gibraltaru ze Zjednoczonym Królestwem?

20. Poprzez swoje pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy podmiot indywidualny może powołać się na art. 56 TFUE w sytuacji, gdy okoliczności faktyczne ograniczają się do Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru.

Czy w stosunkach między Zjednoczonym Królestwem a Gibraltarem można powołać się na art. 56 TFUE?

21. Wątpliwości sądu odsyłającego biorą się stąd, że zdaniem rządu Gibraltaru, z uwagi na odrębny status konstytucyjny Gibraltaru, świadczenie przez podmioty gospodarcze z siedzibą w Gibraltarze usług na rzecz osób zamieszkałych w Zjednoczonym Królestwie podlega „ochronie" na gruncie prawa Unii, a każde ograniczenie wymaga uzasadnienia. Według rządu Gibraltaru zasada ta jest niezależna od analizy tego, czy w rzeczywistości istnieją jakiekolwiek faktyczne lub potencjalne skutki dla handlu wewnątrzunijnego pomiędzy państwami członkowskimi.

22. Co może się wydawać zaskakujące, nikt jak dotąd nie zwrócił się do Trybunału o ustalenie, czy swoboda świadczenia usług znajduje zastosowanie *pomiędzy* Zjednoczonym Królestwem a Gibraltarem. O ile mi wiadomo, brakuje również opinii doktryny poświęconych ściśle kwestii stosunków między Gibraltarem a Zjednoczonym Królestwem w kontekście swobody świadczenia usług. Na tym etapie mogę jedynie zgadywać, dlaczego tak jest: otóż generalnie przyjmuje się tylko jedną możliwą odpowiedź – że sytuacje w stosunkach pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Gibraltarem mają charakter wyłącznie wewnętrzny, jeżeli chodzi o swobodę świadczenia usług na podstawie art. 56 TFUE. W każdym razie moim zdaniem badana sprawa zalicza się do sytuacji czysto wewnętrznej, a co za tym idzie, nie można powoływać się w niej na art. 56 TFUE.

23. Oto dlaczego.

Przepisy traktatów: art. 52 TUE i art. 355 TFUE

24. Na mocy art. 52 ust. 1 TUE traktaty stosuje się do 28 państw członkowskich. Przepis ten potwierdza ogólną zasadę prawa międzynarodowego publicznego, zgodnie z którą organizacje międzynarodowe nie dysponują własnym terytorium, ale składają się z terytoriów swoich państw członkowskich [5]. Ponadto art. 29 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r. [6] stanowi, że jeżeli odmienny zamiar nie wynika z traktatu ani nie zostaje ustalony w inny sposób, traktat wiąże każdą stronę w odniesieniu do całego jej terytorium. Zakres terytorium państwa członkowskiego określają przepisy prawa krajowego oraz prawa międzynarodowego publicznego [7].

25. Ponadto art. 52 ust. 2 TUE stanowi, że terytorialny zakres stosowania traktatów określony jest szczegółowo w art. 355 TFUE.

26. Z kolei art. 355 ust. 3 TFUE – w uzupełnieniu do postanowień art. 52 TUE – stanowi, że postanowienia traktatów stosuje się do terytoriów europejskich, za których stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest państwo członkowskie. Genezy tego przepisu upatruje się w art. 79 traktatu paryskiego z 1951 r. ustanawiającego Europejską Wspólnotę Węgla i Stali [8]. Pierwotny przepis traktatu EWWiS odnosił się do regionu Saary [9]. Następnie zarówno w traktacie EWG [10], jak i w traktacie Euratom [11] zawarte zostały podobnie brzmiące przepisy. Obecnie przyjmuje się, że do sytuacji Gibraltaru odnosi się art. 355 ust. 3 TFUE. Potwierdził to sam Trybunał, do czego odniosę się w dalszej części opinii [12]. Ponadto w deklaracji nr 55 – która choć nie ma mocy wiążącej, z pewnością ma charakter indykatywny – załączonej do Aktu końcowego konferencji międzyrządowej, która przyjęła traktat z Lizbony, Królestwo Hiszpanii i Zjednoczone Królestwo stwierdziły, że „[t]raktaty mają zastosowanie do Gibraltaru jako do terytorium europejskiego, za którego stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest jedno z państw członkowskich. Nie oznacza to jakichkolwiek zmian w odpowiednich stanowiskach zainteresowanych państw członkowskich".

27. Dlatego nie będzie błędem stwierdzenie, za stanowiskiem rządu Gibraltaru, że zastosowanie prawa Unii do Gibraltaru wynika z podstawy traktatowej (art. 355 ust. 3 TFUE) odrębnej od podstawy dla Zjednoczonego Królestwa (art. 52 ust. 1 TUE).

28. W art. 355 ust. 3 TFUE nie ma jednak nic na temat stosunków między Zjednoczonym Królestwem a Gibraltarem w aspekcie stosowania podstawowych wolności. Z przepisu tego wynika bezpośrednio tylko tyle, że prawo Unii stosuje się do Gibraltaru.

5 — Zobacz J. Kokott, w: R. Streinz (ed.), *EUV/AEUV*, Beck, wydanie 2, Monachium 2012, Artikel 52 EUV, pkt 1.

6 — *United Nations Treaty Series*, t. 788, s. 354

7 — Zobacz w związku z tym również wyrok z dnia 29 marca 2007 r. Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 54, w którym Trybunał, odnosząc się do art. 299 TWE – poprzednika art. 355 TFUE – uznał, iż „[w]obec faktu, że traktat nie zawiera dokładniejszej definicji terytorium objętego zakresem suwerenności każdego państwa członkowskiego, do każdego z państw członkowskich należy określenie zakresu i granic tego terytorium w zgodzie z zasadami prawa międzynarodowego publicznego".

8 — Zobacz art. 79 ust. 1 traktatu EWWiS: „Niniejszy traktat stosuje się do terytoriów europejskich Wysokich Umawiających się Stron. Stosuje się on także do tych terytoriów europejskich, za których stosunki międzynarodowe odpowiedzialne są państwa członkowskie; jeżeli chodzi o Saarę, to do niniejszego traktatu załączono wymianę listów pomiędzy Rządem Republiki Federalnej Niemiec i Rządem Republiki Francuskiej" [tłumaczenie nieoficjalne].

9 — Warto dodać, że kwestia Saary została rozwiązana wraz z wejściem w życie traktatu rzymskiego w dniu 1 stycznia 1958 r. Odpowiednie postanowienie traktatu EWWiS zostało również powtórzone w traktacie EWG, choć sytuacja Saary została rozstrzygnięta aktem Saarvertrag z 1956 r., na mocy którego w dniu 1 stycznia 1957 r. Saara stała się dziesiątym krajem związkowym Republiki Federalnej Niemiec. Do pełnej integracji gospodarczej z Republiką Federalną Niemiec, w tym wprowadzenia marki niemieckiej, doszło w połowie 1959 r.

10 — Zobacz art. 227 ust. 4 traktatu EWG, a po późniejszej zmianie numeracji artykułów na mocy traktatu amsterdamskiego – art. 299 ust. 4 traktatu WE. Tekst tego przepisu, obecnie zawarty w art. 355 ust. 3 TFUE, pozostaje niezmieniony od 1957 r.

11 — Zobacz art. 198 ust. 2 traktatu Euratom.

12 — Zobacz wyrok z dnia 12 września 2006 r., Hiszpania/Zjednoczone Królestwo, C-145/04, EU:C:2006:543, pkt 19.

Orzecznictwo dotyczące Gibraltaru

29. Trybunał w kilku sprawach miał do czynienia z sytuacjami, które w taki czy inny sposób dotyczyły Gibraltaru.

– Sprawa C-145/04, Hiszpania/Zjednoczone Królestwo

30. Sprawa ta należy do rzadkich przypadków, w których państwo członkowskie wszczęło postępowanie o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom przeciwko innemu państwu członkowskiemu na podstawie art. 259 TFUE. Królestwo Hiszpanii zarzuciło Zjednoczonemu Królestwu naruszenie prawa Unii z uwagi na wprowadzone zasady udziału mieszkańców Gibraltaru w wyborach do Parlamentu Europejskiego, a w szczególności dopuszczenie przez Zjednoczone Królestwo do głosowania osób mających miejsce zamieszkania na tym terytorium, lecz nieposiadających obywatelstwa państwa członkowskiego i niebędących w związku z tym obywatelami Unii. W sprawie tej Trybunał miał przede wszystkim ustalić, czy Zjednoczone Królestwo mogło zgodnie z prawem dopuścić do głosowania w wyborach do Parlamentu Europejskiego osoby mające miejsce zamieszkania w Gibraltarze, lecz nieposiadające obywatelstwa państwa członkowskiego, a tym samym obywatelstwa Unii. Trybunał oddalił skargę Królestwa Hiszpanii [13].

31. Wspominam o tej sprawie, ponieważ zawiera ona zwięzły rys historyczny i polityczny, ogólnie przydatny również w rozpatrywanej sprawie.

32. Jak przypomniał Trybunał, „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 tego 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. Gibraltar jest obecnie kolonią Korony Brytyjskiej. Nie wchodzi on w skład Zjednoczonego Królestwa. Władzę wykonawczą w Gibraltarze sprawuje mianowany przez królową gubernator, a w zakresie określonych kompetencji wewnętrznych, Chief minister oraz ministrowie wybierani na szczeblu lokalnym. Są oni odpowiedzialni przed House of Assembly (izbą ustawodawczą), wybieraną co pięć lat. House of Assembly jest uprawniona do głosowania nad ustawami dotyczącymi określonych dziedzin polityki wewnętrznej. Gubernator może jednak odmówić zatwierdzenia ustawy. Zarówno Parlament Zjednoczonego Królestwa, jak i królowa w obrębie Queen in Council (prywatnej rady) mają ponadto uprawnienia do uchwalania ustaw znajdujących zastosowanie w Gibraltarze. W Gibraltarze zostały ustanowione odrębne sądy. Możliwe jest jednak zaskarżenie wyroków sądu najwyższej instancji w Gibraltarze do Judicial Committee of the Privy Council (komisji sądowej prywatnej rady). Zgodnie z prawem wspólnotowym 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 traktatu WE. 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) stanowi jednak, że niektóre części traktatu nie znajdują zastosowania do Gibraltaru” [14].

13 — Zobacz wyrok z dnia 12 września 2006 r., Hiszpania/Zjednoczone Królestwo, C-145/04, EU:C:2006:543, pkt 80. W sprawie tej, stanowiącej dobry przykład współpracy między trybunałami ze Strasburga i z Luksemburga, chodziło w istocie o wykonanie przez Zjednoczone Królestwo wyroku w sprawie Matthews wydanego przez Europejski Trybunał Praw Człowieka. Zobacz wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 18 lutego 1999 r. w sprawie Matthews przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, ECLI:CE:ECHR:1999:0218JUD002483394, nr 24833/94.

14 — Zobacz wyrok z dnia 12 września 2006 r., Hiszpania/Zjednoczone Królestwo, C-145/04, EU:C:2006:543, pkt 14–19. Zobacz także wyrok z dnia 30 kwietnia 2002 r., Government of Gibraltar/Komisja, T-195/01 i T-207/01, EU:T:2002:111, pkt 12.

33. Trybunał jest już zatem świadom tego, że Gibraltar faktycznie *nie* jest częścią Zjednoczonego Królestwa.

– Sprawa C-30/01, Komisja/Zjednoczone Królestwo

34. W sprawie C-30/01, Komisja/Zjednoczone Królestwo, Komisja zwróciła się do Trybunału o stwierdzenie, że Zjednoczone Królestwo zaniechało w odniesieniu do Gibraltaru przyjęcia szeregu przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych służących doprowadzeniu do zgodności z serią aktów wtórnego prawa Unii w zakresie rynku wewnętrznego, odnoszących się do swobodnego przepływu towarów.

35. Oddalając skargę Komisji, Trybunał stwierdził, że wyłączenie Gibraltaru z terytorium celnego Unii skutkuje tym, że nie mają do niego zastosowania ani zasady traktatowe dotyczące swobodnego przepływu towarów, ani te przepisy wtórnego prawa Unii, których celem – w odniesieniu do swobodnego przepływu towarów – jest zapewnienie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich zgodnie z art. 114 i 115 TFUE [15]. Jest to w moim odczuciu logiczna konkluzja wynikająca z tego, że Gibraltar został wyłączony z obszaru celnego Unii, co stwierdzono powyżej. Jak wobec tego stwierdził rzecznik generalny A. Tizzano w opinii w tej sprawie, „do celów przepisów wspólnotowych o przepływie towarów Gibraltar należy uznać za państwo trzecie” [16].

36. Poza tym ze sprawy C-30/01 wynika, że postępowanie o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 258 i nast. TFUE zostało wszczęte przeciwko Zjednoczonemu Królestwu w kontekście sytuacji Gibraltaru.

37. Moim zdaniem jest to pierwsza oznaka, że w badanej sprawie mamy do czynienia z sytuacją czysto wewnętrzną. To Zjednoczone Królestwo, a nie Gibraltar, podjęło zobowiązania wobec innych państw członkowskich poprzez ratyfikację traktatów. Logiczne jest zatem, że postępowanie o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom odnoszącego się do Gibraltaru wszczyna się przeciwko Zjednoczonemu Królestwu. Gdyby pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Gibraltarem miała mieć zastosowanie swoboda świadczenia usług, oznaczałoby to, że – jak słusznie zwraca uwagę Komisja – na mocy traktatów to Zjednoczone Królestwo zaciąga zobowiązanie względem siebie. A to byłoby raczej osobliwe.

38. Ponadto skoro nie można wszcząć postępowania o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przeciwko Gibraltarowi, nie może go wszcząć również Gibraltar, z uwagi na to, że nie jest państwem członkowskim Unii [17]. Gdyby Gibraltar przyjął ustawodawstwo, któremu sprzeciwiłyby się Komisja czy właśnie Zjednoczone Królestwo albo inne państwo członkowskie na podstawie art. 56 TFUE, nie można byłoby wnieść przeciwko niemu skargi na podstawie art. 258 lub 259 TFUE. Zjednoczone Królestwo musiałoby nawet wnieść skargę przeciwko sobie na ustawodawstwo przyjęte przez Gibraltar. A to byłoby jeszcze bardziej osobliwe [18].

15 — Zobacz wyrok z dnia 23 września 2003 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-30/01, EU:C:2003:489, pkt 59.

16 — Zobacz opinia rzecznika generalnego A. Tizzana w sprawie Komisja/Zjednoczone, Królestwo, C-30/01, EU:C:2003:25, pkt 62.

17 — Zobacz art. 259 TFUE.

18 — Gibraltar nie może również wnieść skargi o stwierdzenie nieważności aktu na podstawie art. 263 akapit pierwszy TFUE: zob. wyrok z dnia 29 czerwca 1993 r., Gibraltar/Rada, C-298/89, EU:C:1993:267, pkt 14. W kontekście skarg o stwierdzenie nieważności aktów Unii Gibraltar traktowany jest jako nieuprzywilejowany skarżący w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE, który może wnieść skargę na ograniczonych warunkach określonych w tym postanowieniu.

– Sprawy dotyczące swobody świadczenia usług w kontekście zakładów internetowych

39. Jeżeli chodzi konkretnie o swobodę świadczenia usług przewidzianą w traktacie, Trybunał konsekwentnie utrzymuje, że przedsiębiorstwo posiadające siedzibę w Gibraltarze jest podmiotem gospodarczym z siedzibą w państwie członkowskim [19], nie wspominając nawet o art. 355 ust. 3 TFUE [20]. Oznacza to, że takie przedsiębiorstwo może korzystać z praw przewidzianych w art. 56 TFUE oraz oferować za pośrednictwem Internetu swoje usługi „w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym ma siedzibę" [21]. Sprawy zawisłe przed Trybunałem dotyczyły, rzecz jasna, jedynie sytuacji pomiędzy Gibraltarem a państwem członkowskim innym niż Zjednoczone Królestwo.

40. Znów – sprawy te nie wnoszą żadnych dodatkowych spostrzeżeń. Jeżeli zatem, co jest jasne i bezsporne, Gibraltar nie jest państwem trzecim, logiczne wydaje się, że do celów art. 56 TFUE wchodzi on w skład państwa członkowskiego.

41. Ale sąd odsyłający stawia sobie pytanie, czy zamiast traktować Zjednoczone Królestwo i Gibraltar jako jeden podmiot na potrzeby art. 56 TFUE, możliwe jest stwierdzenie, że Gibraltar posiada konstytucyjny status terytorium odrębnego od Zjednoczonego Królestwa w obrębie Unii, a co za tym idzie, czy świadczenia usług pomiędzy Gibraltarem a Zjednoczonym Królestwem nie można potraktować jako handlu wewnątrzunijnego na potrzeby art. 56 TFUE.

42. Nie dostrzegam takiej możliwości na gruncie art. 355 ust. 3 TFUE.

Orzecznictwo dotyczące innych terytoriów

– Sprawa C-355/89, Barr i Montrose Holdings

43. Rząd Gibraltaru odnosi się do opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Barr i Montrose Holdings, w której rzecznik generalny stwierdził, że przepływ pracowników pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a wyspą Man „nie był »sytuacją czysto wewnętrzną dla państwa członkowskiego«, skoro […] wyspa Man nie jest częścią Zjednoczonego Królestwa" [22].

44. Przyznam jednak szczerze, że nie widzę tu związku z badaną sprawą, gdyż wyspa Man podlega innemu reżimowi prawnemu niż Gibraltar. Ich jedyną cechą wspólną jest to, że zarówno wyspa Man, jak i Gibraltar nie wchodzą w skład Zjednoczonego Królestwa.

45. Artykuł 355 ust. 5 lit. c) TFUE stanowi, że bez uszczerbku dla postanowień art. 52 TUE i art. 355 ust. 1–4 TFUE „[t]raktaty stosuje się do wysp kanału La Manche i wyspy Man tylko w zakresie niezbędnym do zapewnienia stosowania ustaleń dotyczących tych wysp, zawartych w traktacie dotyczącym przystąpienia nowych państw członkowskich do Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej oraz Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej podpisanym 22 stycznia 1972 roku". Artykuł 2 protokołu nr 3 do aktu przystąpienia Zjednoczonego Królestwa z kolei stanowi, że swobodny przepływ pracowników przewidziany w art. 45 TFUE *nie* ma zastosowania do wyspy Man. Logiczne jest zatem, że w kontekście art. 45 TFUE sytuacja pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a wyspą Man nie jest

19 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 8 września 2009 r., Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Baw International, C-42/07, EU:C:2009:519, pkt 20. Sprawa ta dotyczyła wprowadzania do obrotu w Portugalii szeregu gier losowych oferowanych za pośrednictwem Internetu przez przedsiębiorstwo z siedzibą w Gibraltarze. W pkt 49 wyroku Trybunał stwierdził, że przedsiębiorstwo to było „prywatnym podmiotem gospodarczym mającym siedzibę w innym państwie członkowskim".

20 — Natomiast rzecznik generalny Y. Bot w opinii w sprawie Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Baw International, C-42/07, EU:C:2008:560, pkt 184 i nast., odnosi się do art. 355 ust. 3 TFUE, choć w pkt 225 i 232 uznaje, że badany podmiot ma siedzibę w państwie członkowskim.

21 — Zobacz wyrok z dnia 8 września 2010 r., Carmen Media Group, C-46/08, EU:C:2010:505, pkt 52.

22 — Zobacz opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Barr and Montrose Holdings, C-355/89, niepublikowana, EU:C:1991:5, pkt 22.

czysto wewnętrzna. Ponadto Trybunał uznał, a raczej potwierdził, że zgodnie z art. 2 protokołu nr 3 akt przystąpienia nie wpływa na prawa przysługujące Mańczykom w Zjednoczonym Królestwie, za to zgodnie z brzmieniem tego artykułu wyżej wspomniane osoby nie korzystają ze wspólnotowych przepisów dotyczących swobodnego przepływu osób i usług [23], a ponadto ani tego, ani innych przepisów protokołu nie należy interpretować jako zobowiązujących władze wyspy Man do traktowania osób fizycznych i prawnych ze Wspólnoty w taki sam sposób, jak traktowani są Mańczycy w Zjednoczonym Królestwie [24]. Zatem – jak również podkreśla Komisja – z punktu widzenia prawa Unii obywatel Zjednoczonego Królestwa przybywający na wyspę Man ma takie same prawa jak każdy inny obywatel Unii. Stanowisko rzecznika generalnego F.G. Jacobsa należy zatem postrzegać w tym kontekście i jako takie nie ma ono bezpośredniego związku z badaną sprawą.

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

46. W kontekście odpowiedzi na pierwsze pytanie w badanej sprawie o wiele więcej wnosi sprawa Jersey Produce Marketing Organisation.

47. Na producentów z Jersey nałożono zakaz eksportu ziemniaków do Zjednoczonego Królestwa do czasu zarejestrowania w Jersey Potato Export Marketing Board oraz zawarcia z tym podmiotem umowy handlowej. Producenci powołali się na art. 35 TFUE. Trybunał musiał w związku z tym ustalić, czy na potrzeby traktatu FUE handel tym towarem między Jersey a Zjednoczonym Królestwem należy traktować jak wymianę handlową między państwami członkowskimi, czy też na potrzeby tej sprawy Jersey i Zjednoczone Królestwo należy potraktować jako części jednego państwa członkowskiego.

48. Jersey, podobnie jak Gibraltar, nie należy do Zjednoczonego Królestwa. Jak potwierdził Trybunał, Jersey stanowi – na potrzeby art. 355 ust. 3 TFUE – terytorium, za którego stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest owo państwo członkowskie [25]. Jedyna różnica w sytuacji prawnej Gibraltaru i Jersey polega na tym, że w odniesieniu do tej ostatniej wyspy istnieje art. 355 ust. 5 lit. c) TFUE, stanowiący lex specialis względem art. 355 ust. 3 TFUE. Na mocy tego przepisu szczególnego przepisów traktatu nie stosuje się w całości, a jedynie częściowo do Jersey, w granicach określonych w szczególnym ustroju stworzonym dla tej wyspy. W związku z tym ogólna sytuacja Jersey jest identyczna z sytuacją wyspy Man.

49. Przejdźmy teraz do sedna: sprawa Jersey Produce Marketing Organisation dotyczyła postanowień traktatowych w sprawie swobodnego przepływu towarów. Inaczej niż w sprawie Barr and Montrose Holdings, wobec Wysp Normandzkich nie miały zastosowania żadne zasady szczególnego ustroju. W związku z tym Trybunał uznał, że „w celu stosowania [art. 28, 30, 34 i 35 TFUE] Wyspy Normandzkie, wyspę Man i Zjednoczone Królestwo należy uznać za porównywalne do jednego państwa członkowskiego” [26].

50. Moim zdaniem nie inaczej jest w sytuacji pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Gibraltarem w kontekście swobody świadczenia usług na podstawie art. 56 TFUE.

23 — Zobacz wyrok z dnia 3 lipca 1991 r., Barr i Montrose Holdings, C-355/89, EU:C:1991:287, pkt 22.

24 — Zobacz wyrok z dnia 3 lipca 1991 r., Barr i Montrose Holdings, C-355/89, EU:C:1991:287, pkt 23.

25 — Zobacz wyrok z dnia 8 listopada 2005 r., Jersey Produce Marketing Organisation, C-293/02, EU:C:2005:664, pkt 43.

26 — Zobacz wyrok z dnia 8 listopada 2005 r., Jersey Produce Marketing Organisation, C-293/02, EU:C:2005:664, pkt 54.

Dalsze uwagi

51. Rząd Gibraltaru podkreśla, że skoro art. 355 ust. 3 TFUE należy interpretować w kontekście jego przedmiotu i celu, czyli zapewnienia skutecznego stosowania prawa Unii względem terytoriów europejskich, których przepis ten dotyczy, i skoro ów cel obejmuje między innymi utworzenie rynku wewnętrznego „bez granic wewnętrznych" (zob. art. 26 ust. 2 TFUE), prawidłowa wykładnia art. 355 ust. 3 wymaga uznania istnienia swobodnego przepływu usług między Gibraltarem a Zjednoczonym Królestwem. Analogia pomiędzy Gibraltarem a Wyspami Normandzkimi oraz wyspą Man, wobec których to terytoriów art. 355 ust. 5 lit. c) TFUE ma zastosowanie, byłaby chybiona.

52. Nie podzielam tego toku rozumowania.

53. Idąc tym tropem każdą sytuację o charakterze wewnętrznym dałoby się wpisać w ramy swobód rynku wewnętrznego. Na poparcie tej argumentacji Trybunał sięgnął po wyrażenie „bez granic wewnętrznych" zawarte w art. 26 ust. 2 TFUE. Przykładowo w sprawie Carbonati Apuani, dotyczącej opłaty od marmuru wydobywanego na terenie jednej określonej gminy[27], Trybunał odniósł się do art. 26 ust. 2 TFUE[28] na poparcie swojego głównego argumentu, że zasada unii celnej wymaga zapewnienia w sposób generalny swobody przepływu towarów, nie tylko w obrocie międzypaństwowym, ale szerzej, na całym obszarze unii celnej[29].

54. Względy te odnoszą się ściśle do tworzenia unii celnej.[30] Rozgraniczenie terytorialne, nawet w obrębie jednego państwa członkowskiego, może wpływać na swobodny przepływ towarów w Unii. Takie względy nie mogą zatem znajdować zastosowania wobec swobody świadczenia usług jako takiej.

55. Ponadto, jak Komisja również podkreśla w swoich uwagach, sprawa Carbonati Apuani nie dotyczyła sytuacji czysto wewnętrznej. W rzeczywistości badana danina, z uwagi na swój charakter i przesłanki stosowania, stanowiła barierę w handlu między państwami członkowskimi[31]. To samo dotyczy wcześniejszych spraw, do których Trybunał odniósł się w tej sprawie[32].

56. Obojętnie, od której strony nie spojrzeć, art. 56 TFUE stanowi o „obywatelach *państw członkowskich*"[33] w kontekście swobody świadczenia usług. Artykuł 355 ust. 3 TFUE nie poszerza Unii o nowe państwo członkowskie. Zatem na potrzeby stosowania art. 56 TFUE Gibraltar i Zjednoczone Królestwo mogą być wyłącznie jednym państwem członkowskim.

57. W skrócie rzecz ujmując, art. 355 ust. 3 TFUE rozumiem jako przepis nietworzący żadnych nowych ani dodatkowych praw (lub zobowiązań) między Zjednoczonym Królestwem a Gibraltarem, oprócz praw wynikających z norm prawa konstytucyjnego Zjednoczonego Królestwa i Gibraltaru.

Wniosek

58. Proponuję zatem, by na pytanie pierwsze Trybunał odpowiedział w ten sposób, że do celów stosowania art. 56 TFUE Zjednoczone Królestwo i Gibraltar należy uznać za jedno państwo członkowskie.

27 — Gminy Carrara w Toskanii (Włochy).

28 — Zobacz wyrok z dnia 9 września 2004 r., Carbonati Apuani, C-72/03, EU:C:2004:506, pkt 23.

29 — Zobacz wyrok z dnia 9 września 2004 r., Carbonati Apuani, C-72/03, EU:C:2004:506, pkt 22.

30 — W każdym razie, jak wskazano powyżej, Gibraltar nie wchodzi w skład unii celnej.

31 — Zobacz wyrok z dnia 9 września 2004 r., Carbonati Apuani, C-72/03, EU:C:2004:506, pkt 26.

32 — Zobacz wyrok z dnia 9 sierpnia 1994 r., Lancry i in., C-363/93 i od C-407/93 do C-411/93, EU:C:1994:315, pkt 30; zob. także, w odniesieniu do środków o skutku równoważnym do ograniczenia ilościowego, wyroki: z dnia 15 grudnia 1982 r., Oosthoek's Uitgeversmaatschappij, 286/81, EU:C:1982:438, pkt 9; z dnia 15 grudnia 1993 r., Ligur Carni i in., C-277/91, C-318/91 i C-319/91, EU:C:1993:927, pkt 36, 37; z dnia 13 stycznia 2000 r., TK-Heimdienst, C-254/98, EU:C:2000:12, pkt 27–31; z dnia 5 grudnia 2000 r., Guimont, C-448/98, EU:C:2000:663, pkt 21–23.

33 — Wyróżnienie moje.

W przedmiocie pytania drugiego: ograniczenie na podstawie art. 56 TFUE?

Hipotetyczny charakter pytania drugiego

59. Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy wprowadzenie podatku od gier losowych na odległość stanowi ograniczenie swobody świadczenia usług na podstawie art. 56 TFUE.

60. Zważywszy, że postanowienia traktatu FUE nie mają zastosowania do sytuacji, w której wszystkie elementy ograniczają się do jednego państwa członkowskiego [34], pytanie to ma charakter hipotetyczny.

61. Jednak na wypadek gdyby w odpowiedzi na pytanie pierwsze Trybunał doszedł do odmiennego wniosku i stwierdził, że art. 56 TFUE znajduje zastosowanie w rozpatrywanej sprawie, przepis ten należy poddać analizie.

62. To samo dotyczy ewentualności, w której Trybunał stwierdzi, że choć spór w postępowaniu głównym ogranicza się do jednego państwa członkowskiego (do celów art. 56 TFUE), to z jednego z powodów wymienionych ostatnio w sprawie Ullens de Schooten Trybunał winien udzielić odpowiedzi na pytanie co do istoty sprawy [35]. Na tym etapie zalecałbym jednak ostrożność: przy założeniu, że sytuacja zaistniała w badanej sprawie jest czysto wewnętrzna, nie stwierdzam, by sąd odsyłający– zgodnie z wymogami art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem – wskazał istniejący w zawisłej przed nim sprawie (poza jej wyłącznie krajowym charakterem) łącznik z przepisami prawa Unii dotyczącymi swobody świadczenia usług, który uzasadniałby konieczność wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym w kwestii wykładni, nieodzowny dla wydania wyroku w spornej sprawie [36]. Sąd odsyłający zdaje się bowiem koncentrować wyłącznie na tym, czy sytuacja w sprawie objętej postępowaniem głównym ma charakter wewnętrzny, a nie na tym, czy w sytuacji wewnętrznej istnieją łączniki z prawem Unii.

63. Dalsza treść opinii ma zatem charakter wyłącznie hipotetyczny.

Istotne cechy nowego systemu podatkowego

64. Sąd odsyłający stwierdził, że po wprowadzeniu nowego systemu podatkowego: 1) podatek Zjednoczonego Królestwa (lub „podatek od gier losowych na odległość") naliczany jest od udziału „podatnika" w grach losowych na odległość urządzanych przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych niezależnie od okoliczności, czy mają one siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, Gibraltarze bądź w innym miejscu, 2) „podatnikiem" jest każdy rezydent Zjednoczonego Królestwa (z kolei „rezydent Zjednoczonego Królestwa oznacza każdą osobę fizyczną, która ma zwyczajowe miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie", lub „osobę prawną mającą zgodnie z prawem siedzibę w Zjednoczonym Królestwie"), 3) stawka podatku od gier losowych w Zjednoczonym Królestwie wynosi 15% od (określonych) zysków podmiotu prowadzącego działalność w zakresie gier losowych za dany okres rozrachunkowy, 4) podatek uiszczają podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych, a uiszczanie stanowi warunek utrzymania koncesji na świadczenie usług, 5) zyski podmiotu prowadzącego działalność w zakresie gier losowych są obliczane w odniesieniu do zwykłych gier losowych jako suma wpłaconych temu podmiotowi stawek w grze w okresie rozrachunkowym w odniesieniu do zwykłych gier losowych, pomniejszona o sumę wydatków za ten okres na wygrane w tych grach, 6) część wpływów i wydatków usługodawcy braną pod uwagę w celu ustalenia wysokości zysku należy zidentyfikować w jego księgach i wykazach oraz wyodrębnić od innych wpływów i wydatków usługodawcy, 7) wynik tego wyodrębnienia może zostać

34 — Najnowsze potwierdzenie spójnej linii orzecznictwa w tym zakresie – zob. wyrok z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo.

35 — Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 50–53.

36 — Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2016 r., Ullens de Schooten, C-268/15, EU:C:2016:874, pkt 55.

uwzględniony przy obliczaniu zysku usługodawcy z całej jego działalności, 8) wynik ten ustala się i określa jego wysokość bez odniesienia do jakichkolwiek kosztów administracyjnych lub innych (np. kosztów wynajmu lub wynagrodzeń) lub 15% podatku należnego od tej sumy (stanowiącej różnicę między określonymi wpływami a określonymi wydatkami).

65. Jak zatem zauważa sąd odsyłający, istotna zmiana oraz skutek podatku od gier losowych na odległość polega na tym, że nowy system podatkowy identyfikuje i nalicza podatek od określonego zwrotu netto ze zidentyfikowanego rynku, przy czym ten rynek i ten zwrot zostały zdefiniowane w taki sam sposób dla wszystkich podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier losowych na odległość na tym rynku.

„Eksterytorialność”

66. GBGA oraz rząd Gibraltaru podnoszą, że podatki należne na mocy nowego systemu podatkowego należy określić mianem podatków eksterytorialnych, ponieważ nie są to podatki od konsumpcji ani od konsumentów, ale są to podatki od zysków dostawców mających siedziby poza Zjednoczonym Królestwem. Zważywszy, że podatek jest wymierzany według stawki 15% od zysków z gier hazardowych brutto dostawcy albo „stawek netto” – to znaczy od łącznych wpływów dostawcy od rezydentów Zjednoczonego Królestwa pomniejszonych o sumę wypłaconych wygranych dla rezydentów Zjednoczonego Królestwa – jest on więc wymierzany jako stała część łącznych zysków dostawcy z tytułu transakcji w zakresie gier hazardowych zawieranych z rezydentami Zjednoczonego Królestwa. Zważywszy, że dostawca nie osiągnie zysku z każdej transakcji (gdyż gracze czasami wygrywają), podatku tego nie można interpretować jako podatku od udziału w grach hazardowych. Konsumenci mogą dużo grać, lecz dopóki będą wygrywać, od dostawcy nie będzie należny żaden podatek z tytułu ich konsumpcji. Z uwagi na to, że łączna kwota stawek netto obliczana jest za trzymiesięczny okres, nie ma możliwości przypisania jakiejkolwiek części podatku należnego od operatora z tytułu konkretnej konsumpcji usług w zakresie gier losowych przez konkretnego konsumenta.

67. Zgodnie z odmiennym poglądem, prezentowanym przez rząd Zjednoczonego Królestwa, nowy system podatkowy nakłada krajowe podatki od gier hazardowych o charakterze niedyskryminacyjnym. Nakłada on podatek na działalność gospodarczą w formie konsumpcji usług w postaci gier hazardowych w Zjednoczonym Królestwie przez osoby, które mają zwyczajowe miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie, lub przez osoby prawne mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Podatek od gier losowych na odległość jest podatkiem od udziału podatnika w grach losowych na odległość. Podatnikiem jest usługobiorca w zakresie gier losowych, pomimo że podatek ten jest uiszczany przez usługodawcę w zakresie gier losowych. Należny podatek pozostający w związku z udziałem nie jest obliczany na podstawie zysków usługodawców, lecz raczej na podstawie kwot uzyskanych z gier losowych pomniejszonych o wypłacane przez nich kwoty z tytułu wygranych. Czyli jest to podatek od łącznych stawek netto. Bez względu na sposób naliczania pozostaje on podatkiem od udziału w grach losowych na odległość. Nie jest to zatem „podatek eksterytorialny”.

68. Moim zdaniem pojęcie eksterytorialności jest nietrafione w kontekście badanej sprawy. Co do zasady, w braku harmonizacji, z zasady suwerenności podatkowej wynika, że państwo (członkowskie) może jednostronnie ustalać, kogo i na jakich warunkach zamierza opodatkować, i to zarówno podatkiem bezpośrednim, jak i pośrednim. Jedynie w skrajnych przypadkach, kiedy nie da się ustalić powiązania z jurysdykcją danego państwa, można mówić o tym, że podatek jest zakazany z uwagi na jego eksterytorialność.

69. W badanej sprawie istnieją jednak wyraźne powiązania ze Zjednoczonym Królestwem. Punktem wyjścia jest konsumpcja przez rezydenta Zjednoczonego Królestwa, która przeważnie jest konsumpcją fizycznie mającą miejsce w Zjednoczonym Królestwie. Ponadto, jak zwraca uwagę sąd odsyłający, uiszczanie podatku jest warunkiem utrzymania koncesji podmiotu prowadzącego działalność w zakresie gier hazardowych na świadczenie usług na rzecz klientów w Zjednoczonym Królestwie. Trudno zatem mówić o bezprawności podatku z uwagi na rzekomą eksterytorialność.

Podatek bezpośredni lub pośredni

70. Co się tyczy kwestii bezpośredniego lub też pośredniego charakteru badanego podatku, uważam, że nie jest ona istotna w tym kontekście. Oba rodzaje podatków są postrzegane w ten sam sposób w kontekście swobody świadczenia usług. Poza tym nie ja powinienem udzielić ostatecznej odpowiedzi na tak postawione pytanie: uważam, że należy to pozostawić ocenie sądu odsyłającego.

71. Istnieją zarówno elementy, które wskazują, że podatek od gier losowych na odległość może być uznany za podatek bezpośredni od dostawy usług oferowanych z Gibraltaru, jak i elementy, które wskazują, że może być uznany za podatek od konsumpcji dokonanej w Zjednoczonym Królestwie.

72. Elementy wskazujące na podatek bezpośredni są następujące: wydaje mi się, że ciężar ekonomiczny tego podatku obciąża ostatecznie samego dostawcę usługi i że w tym względzie badany podatek jest zbliżony do podatku od zysku. Ponadto nie wydaje mi się, by podatek ten był uwzględniony w cenie usług oferowanych konsumentom. Sąd odsyłający zwraca w związku z tym uwagę, że skutkiem nowego systemu podatkowego jest naliczanie podatku od określonej części wpływów usługodawcy, pomniejszonych o określoną część jego wydatków. Definicja, a więc również i oszacowanie tej części zysku powiązane są ze źródłem działalności, czyli, ogólnie rzecz ujmując, z rynkiem w Zjednoczonym Królestwie.

73. Tym samym, zdarzeniem powodującym opodatkowanie jest konsumpcja usług w zakresie gier hazardowych przez klienta (rezydenta Zjednoczonego Królestwa), nawet jeśli nie całość konsumpcji podlega opodatkowaniu, a mianowicie nie podlega mu konsumpcja prowadząca do wygranej klienta.

Miejsce konsumpcji

74. Wciąż jednak należy bliżej przyjrzeć się właściwej chwili konsumpcji.

75. GBGA oraz rząd Gibraltaru podnoszą, że rozpatrywane podatki nie są ograniczone do aktualnej konsumpcji odbywającej się w Zjednoczonym Królestwie, ponieważ klient, czyli podatnik w nowym systemie podatkowym, może w chwili transakcji nie przebywać w Zjednoczonym Królestwie.

76. Argument ten mnie nie przekonuje, a wręcz wydaje mi się, że próbuje on postawić na głowie zasadę, iż transakcja internetowa może i zawsze powinna być powiązana z konkretnym państwem (członkowskim). Nie ulega wątpliwości, że osoba będąca rezydentem Zjednoczonego Królestwa i zarejestrowana jako rezydent Zjednoczonego Królestwa na podstawie danych z karty kredytowej może brać udział w internetowej grze hazardowej, czyli zawrzeć transakcję, nawet jeśli będzie ona przebywać na wakacjach za granicą. Nie to jest jednak istotą. Kluczowe jest to, jakiemu prawu podlega taka osoba. Jeżeli dana osoba jest zarejestrowana w Zjednoczonym Królestwie, ponieważ tam ma główny ośrodek interesów życiowych, w pełni rozumiem, że na potrzeby podatku od konsumpcji będzie ona traktowana jako dokonująca konsumpcji w Zjednoczonym Królestwie.

77. Innymi słowy: sam powszechny charakter Internetu ani możliwość zawarcia transakcji bez konieczności przebywania w państwie członkowskim pochodzenia jeszcze nie przesądzają o tym, że konsumpcja nie odbywa się w tym państwie członkowskim. Państwo członkowskie może zatem określić miejsce konsumpcji, nawet jeśli w niektórych przypadkach miejsce fizycznego pobytu konsumenta nie będzie pokrywać się z takim określonym miejscem konsumpcji.

78. Może to nawet prowadzić do sytuacji, w której różne państwa będą pobierać podatek od tej samej konsumpcji – kiedy konsument ze Zjednoczonego Królestwa będzie dokonywał konsumpcji w trakcie podróży. Ale takie podwójne opodatkowanie samo w sobie nie oznacza jeszcze naruszenia art. 56 TFUE. Przyjrzymy się temu poniżej.

Ograniczenie?

79. Zgodnie z art. 56 TFUE ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii są zakazane w odniesieniu do obywateli państw członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w państwie członkowskim innym niż państwo osoby, do której usługi są kierowane.

80. Jak wiadomo, art. 56 TFUE wymaga nie tylko wyeliminowania wszelkiej dyskryminacji usługodawców ze względu na ich przynależność państwową lub okoliczność, że ich siedziba mieści się w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym usługa jest świadczona, lecz również zniesienia jakichkolwiek ograniczeń, nawet stosowanych bez rozróżnienia zarówno w stosunku do krajowych usługodawców, jak i usługodawców z innych państw członkowskich, jeżeli są w stanie uniemożliwić, ograniczyć lub uczynić mniej atrakcyjną działalność usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym zgodnie z prawem świadczy on podobne usługi [37].

81. Zgodnie z tak szeroką wykładnią art. 56 TFUE rozpatrywane przepisy mogą zmniejszać atrakcyjność świadczenia usług pomiędzy Gibraltarem a Zjednoczonym Królestwem. Skoro oznaczają one dodatkowy koszt dla podmiotów gospodarczych z Gibraltaru, można pokusić się o stwierdzenie, że stanowią one ograniczenie w rozumieniu art. 56 TFUE.

82. Problematyczność takiego podejścia polega na tym, że jeżeli chodzi o podatki krajowe, już samo ich nałożenie prowadzi do ograniczenia. W rzeczywistości pobór wszelkich podatków utrudnia działalność gospodarczą lub czyni ją mniej atrakcyjną [38]. Często taka jest właśnie natura podatku. To przyczyna, dla której Trybunał –jak już można, jak sądzę, bezpiecznie przyjąć – ma bardziej elastyczne podejście, jeżeli chodzi o postrzeganie podatków w kontekście swobód rynku wewnętrznego, w szczególności swobody świadczenia usług, swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału.

83. Rzecznik generalna J. Kokott prezentuje najbardziej zdecydowany pogląd w tej kwestii: w kilku swoich opiniach [39] konsekwentnie i szeroko optowała za mniej restrykcyjnym podejściem w dziedzinie podatków. W tym miejscu nawiążę do jej argumentów, gdyż uważam, że leżą ona u podstaw rozumowania Trybunału w poszczególnych wyrokach.

84. Jeśliby podatek „miałby podlegać badaniu w świetle swobód podstawowych przewidzianych w prawie także w wypadkach, w których jest on pobierany w sposób niestanowiący jawnej lub ukrytej dyskryminacji, a więc dla wszystkich obywateli Unii równo, prawo Unii wywarłoby wpływ także na decyzję państwa członkowskiego o poborze podatku w danej sytuacji faktycznej oraz wszelkie

37 — Zobacz wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., X-Steuerberatungsgesellschaft, C-342/14, EU:C:2015:827, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo.

38 — Zobacz opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie X, C-686/13, EU:C:2015:31, pkt 40.

39 — Zobacz opinie rzecznik generalnej J. Kokott: w sprawie Viacom Outdoor, C-134/03, EU:C:2004:676, pkt 58–67 (w kwestii swobody świadczenia usług, art. 56 TFUE); w sprawie X, C-498/10, EU:C:2011:870, pkt 17–29 (w kwestii swobody przedsiębiorczości, art. 49 TFUE); w sprawie X, C-686/13, EU:C:2015:31, pkt 38–45 (w kwestii swobody przedsiębiorczości, art. 49 TFUE). Zobacz także J. Kokott, H. Ost, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, 2011, s. 496–503.

zwiększenia opodatkowania. W ten sposób w rezultacie zostałaby zignorowana suwerenność podatkowa państw członkowskich, która przysługuje im zgodnie z obowiązującym podziałem kompetencji Unii. Podatek pobierany w sposób całkowicie niedyskryminujący zasadniczo nie może zatem prowadzić do ograniczenia swobody podstawowej”[40].

85. Trybunał dopuścił przy tym ograniczenie w rozumieniu art. 56 TFUE w przypadku poboru podatku według zaporowej stawki[41]. W badanej sprawie nie można jednak przyjąć, że 15% stanowi zaporową stawkę.

86. W związku z tym podatek od gier losowych na odległość nie stanowi ograniczenia w rozumieniu art. 56 TFUE, jeśli jest stosowany bez rozróżnienia wobec podmiotów gospodarczych zarówno ze Zjednoczonego Królestwa, jak i spoza Zjednoczonego Królestwa oraz jest niedyskryminujący. Ostatnia kwestia zostanie poddana analizie poniżej.

Podwójne opodatkowanie

87. Kwestia podwójnego opodatkowania jest nierozerwalnie związana z kwestią ograniczenia na podstawie art. 56 TFUE. Jak słusznie podkreśliła Komisja w swoich uwagach, samo istnienie podwójnego opodatkowania nie stanowi ograniczenia. W braku harmonizacji podwójne opodatkowanie nie jest samo w sobie zakazane na gruncie podstawowych swobód, a po prostu stanowi konsekwencję zasady, że państwa (członkowskie) mają uprawnienia podatkowe wynikające z suwerenności podatkowej[42].

88. Jeżeli chodzi o bezpośrednie opodatkowanie, Trybunał konsekwentnie utrzymuje, że nie jest ono sprzeczne z podstawowymi swobodami[43].

Dyskryminacja?

89. Czy w okolicznościach badanej sprawy zachodzi dyskryminacja między operatorami gier hazardowych z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie a operatorami z Gibraltaru? Gdyby tak było, wówczas faktycznie miałoby miejsce naruszenie art. 56 TFUE, gdyby taka dyskryminacja nie znajdowała uzasadnienia.

90. Artykuł 56 TFUE ma również znosić dyskryminację pomiędzy obywatelami państw członkowskich w obszarze swobody świadczenia usług. Przepis ten stanowi zatem szczególny wyraz ogólnej zasady niedyskryminacji leżącej u podstaw traktatów[44].

91. GBGA i rząd Gibraltaru podnoszą, że podatki nałożone na gruncie nowego systemu podatkowego są (pośrednio) dyskryminacyjne. Choć są one jednolicie stosowane, nowy system podatkowy stawia podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych mających siedzibę poza granicami Zjednoczonego Królestwa, w tym w Gibraltarze, w szczególnie niekorzystnym położeniu w porównaniu z podmiotami mającymi siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Podmioty mające

40 — Zobacz opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie X, C-686/13, EU:C:2015:31, pkt 38–40.

41 — Zobacz wyrok z dnia 11 czerwca 2015 r., Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 42.

42 — Odpowiednim środkiem naprawczym znoszącym podwójne opodatkowanie są (najczęściej) umowy dwustronne pomiędzy odpowiednimi państwami (członkowskimi). Zobacz wyrok z dnia 14 listopada 2006 r., Kerckhaert i Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, pkt 21.

43 — Zobacz na przykład wyroki: z dnia 14 listopada 2006 r., Kerckhaert i Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, pkt 20 i nast.; z dnia 16 lipca 2009 r., Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 30 i nast., w odniesieniu do swobody przepływu kapitału.

44 — Zobacz wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r., AMOK, C-289/02, EU:C:2003:669, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

siedzibę w Gibraltarze będą bowiem podlegały podwójnemu opodatkowaniu w związku z usługami świadczonymi na rzecz rezydentów Zjednoczonego Królestwa, natomiast podmioty mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, świadczące usługi na rzecz tych samych konsumentów, nie będą mu podlegać.

92. Nie podzielam tej argumentacji.

93. Zgadzam się raczej ze stanowiskiem rządu Zjednoczonego Królestwa, że nowy system podatkowy nakłada krajowe podatki od gier hazardowych o charakterze niedyskryminacyjnym. Choć nowy system podatkowy generuje dodatkowe koszty dla usługodawców, ma zastosowanie w jednakowym stopniu do wszystkich podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier hazardowych na rynku gier hazardowych w Zjednoczonym Królestwie, niezależnie od miejsca ich siedziby. Nie ogranicza to zatem swobody świadczenia usług na podstawie art. 56 TFUE.

94. Jest dla mnie oczywiste, że gdyby nałożenie podatku wywierało większy skutek na sytuacje transgraniczne niż na sytuacje czysto krajowe, wówczas faktycznie stanowiłoby ono naruszenie zasady swobody świadczenia usług. W niniejszej sprawie tak jednak nie jest.

95. W niniejszej sprawie nie chodzi o dyskryminację. Rozpatrywany podatek ma jednolite zastosowanie wobec usługodawców, niezależnie od tego, czy mają oni siedziby w Zjednoczonym Królestwie czy nie. Jak podkreśla sam sąd odsyłający, istotna zmiana oraz istotny skutek podatku od gier losowych na odległość polegają na tym, że nowy system podatkowy identyfikuje i nalicza podatek od określonego zwrotu netto ze zidentyfikowanego rynku, przy czym ten rynek i ten zwrot zostały zdefiniowane w taki sam sposób dla wszystkich podmiotów prowadzących działalność w zakresie gier losowych na odległość na tym rynku.

96. W rzeczywistości GBGA i rząd Gibraltaru kwestionują zasadę uprawnień podatkowych Zjednoczonego Królestwa oraz podwójne opodatkowanie. Te aspekty omówiłem już jednak powyżej.

Wniosek

97. W związku z powyższym uważam, że art. 56 TFUE nie wyklucza nałożenia krajowych instrumentów fiskalnych mających takie cechy, jakie stwierdzono w systemie opodatkowania gier losowych na odległość.

W przedmiocie pytania trzeciego

98. Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy ograniczenie art. 56 TFUE jest uzasadnione.

99. Zważywszy na treść odpowiedzi zaproponowanych na pytania pierwsze i drugie, pytanie to ma charakter jedynie hipotetyczny. Poniższa argumentacja została przedstawiona na ewentualność uznania przez Trybunał, że sytuacja zaistniała w badanej sprawie nie ma charakteru wyłącznie wewnętrznego *oraz* że zachodzi ograniczenie w swobodnym świadczeniu usług w niniejszej sprawie.

100. Rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, że nowy system podatkowy realizuje następujące zasługujące na ochronę cele: 1) wyrównywanie szans pomiędzy operatorami mającymi siedzibę w Zjednoczonym Królestwie a operatorami działającymi za granicą; 2) zapewnienie możliwości sprawowania przez Zjednoczone Królestwo należytego nadzoru podatkowego nad rynkiem gier hazardowych, w tym zapewnienie zminimalizowania ryzyka związanego z uchylaniem się operatorów od płacenia podatku od działalności gospodarczej z udziałem konsumentów ze Zjednoczonego

Królestwa w oparciu o zasadę terytorialności podatkowej [45]; 3) umożliwienie Zjednoczonemu Królestwu ochrony spójności jego systemu podatkowego [46] oraz 4) zwiększenie wpływów podatkowych.

101. Jeżeli chodzi o ostatni punkt, dotyczący zwiększenia wpływów podatkowych, Trybunał niezmiennie utrzymuje, że sam cel maksymalizacji dochodów publicznych nie może uzasadniać ograniczenia swobody świadczenia usług [47]. Niemniej okoliczność, że ograniczenie działalności hazardowej przy okazji przynosi korzyść dla budżetu danego państwa członkowskiego, nie wyklucza zasadności takiego ograniczenia, o ile faktycznie realizuje ono cele związane z nadrzędnymi względami interesu publicznego [48]. Zatem choć cel zwiększenia dochodów podatkowych nie stanowi sam w sobie uzasadnienia, nie wyklucza on istnienia ważnego uzasadnienia, przy okazji prowadząc do zwiększenia dochodów podatkowych.

102. Pozostałe trzy motywy uzasadnienia przedstawione przez Zjednoczone Królestwo nie budzą moich wątpliwości. Jeżeli zaś chodzi o test proporcjonalności, sąd odsyłający przedstawił zbyt mało informacji, bym mógł udzielić należytych wskazówek. Zatem do sądu odsyłającego należeć będzie ustalenie, czy podatek od gier losowych na odległość jest odpowiedni oraz konieczny do osiągnięcia celów podnoszonych przez Zjednoczone Królestwo.

Wnioski

103. Na podstawie powyższej analizy proponuję, by Trybunał udzielił na pytania, z którymi zwrócił się do niego High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) [wysoki trybunał (Anglia i Walia) wydział Queen's Bench (sąd administracyjny)] (Zjednoczone Królestwo), następującej odpowiedzi:

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Gibraltar należy traktować jako jedno państwo członkowskie do celów stosowania art. 56 TFUE.

45 — W związku z tym rząd Zjednoczonego Królestwa powołuje się na wyroki: z dnia 14 listopada 2006 r., Kerckhaert i Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, pkt 20; z dnia 20 maja 2008 r., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 37, 48. Zobacz także wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 43, 44; z dnia 13 marca 2007 r., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, pkt 68, 72; z dnia 28 lutego 2008 r., Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, pkt 37.

46 — W związku z tym rząd Zjednoczonego Królestwa powołuje się na wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 43, 44; z dnia 13 marca 2007 r., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, pkt 68, 72; z dnia 28 lutego 2008 r., Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, pkt 37.

47 — Zobacz wyrok z dnia 11 czerwca 2015 r., Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo.

48 — Zobacz wyrok z dnia 11 czerwca 2015 r., Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo.