



Határozatok Tára

MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2017. január 19¹

C-591/15. sz. ügy

The Gibraltar Betting and Gaming Association Limited
kérelme alapján
The Queen
kontra
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
Her Majesty's Treasury

(a High Court of Justice [England & Wales], Queen's Bench Division [Administrative Court] [legfelsőbb bíróság {Anglia és Wales}, Queen's Bench kollégium {közigazgatási tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdése — A Szerződések területi hatálya — Gibraltar jogállása — EUMSZ 56. cikk — A szolgáltatásnyújtás szabadsága — Kizárólag belső jellegű helyzet — Távjátékok — A korlátozás fogalma — Különbségtétel nélkül alkalmazandó adóintézkedés”

Bevezetés

1. 2014-ben Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (a továbbiakban: Egyesült Királyság) új adórendszert (a továbbiakban: új adórendszer) fogadott el bizonyos szerencsejáték-adók tekintetében, azt írva elő a szerencsejáték-szervezőknek, hogy fizessék meg az „egyesült királysági személyek” részére nyújtott szerencsejáték-szolgáltatásokra kivetett szerencsejáték-adót attól függetlenül, hogy a szerencsejáték-szervező székhelye az Egyesült Királyságban van-e, vagy más országban. Az új adórendszer felváltotta a korábbi adórendszert, amelynek értelmében csak az Egyesült Királyságban letelepedett szolgáltatók fizettek adót a világ bármely részén található ügyfeleknek nyújtott szerencsejáték-szolgáltatásból származó, bruttó szerencsejáték-nyereségük után.
2. A gibraltári székhellyel rendelkező The Gibraltar Betting and Gaming Association (a továbbiakban: GBGA) ezt az új adórendszert kifogásolja, mivel a Gibraltárból az Egyesült Királyságba irányuló szerencsejáték-szolgáltatásokat így további adó terheli az Egyesült Királyságban. A GBGA azt állítja, hogy az adó ellentétes a szolgáltatásnyújtásnak az EUMSZ 56. cikkben rögzített szabadságával.
3. Az EUMSZ 56. cikk olyan helyzetben való alkalmazása, amelyben a tényállás az Egyesült Királysághoz és Gibraltárhoz kapcsolódik, annak a kérdésnek a megválaszolásától függ, hogy a hivatkozott rendelkezés alkalmazásában e két jogalany ugyanazon tagállam részét képezi-e. Másképpen fogalmazva, azt kell megállapítani, hogy az általánosságban „kizárólag belső jellegű helyzetnek” nevezett esettel állunk-e szemben.

¹ — Eredeti nyelv: angol.

4. Habár ez az ügy egy sziget² és egy szikla között fennálló viszonyal foglalkozik, nem folyamodom a cliffhanger dramaturgiai eszközehez: a jelen indítványban annak megállapítását javaslom a Bíróságnak, hogy az EUMSZ 56. cikk alkalmazásában egyetlen jogalanyként kezelje Gibraltárt és az Egyesült Királyságot. Olyan kizárólag belső jellegű helyzetről van szó, amely nem váltja ki az EUMSZ 56. cikk alkalmazását. Amennyiben a Bíróság másképpen határoz, úgy másodlagosan annak megállapítását javaslom, hogy az új adórendszer jelen ügyben megtámadott rendelkezései nem tekintendők olyanoknak, mint amelyek korlátozzák a szolgáltatásnyújtás szabadságát, mivel különbségtétel nélkül és hátrányos megkülönböztetéstől mentes módon alkalmazandók az Egyesült Királyságban vagy máshol székhellyel rendelkező szerencsejáték-szervezőkre.

Jogi keret

Az uniós jog

5. Az EUMSZ 355. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az Európai Unióról szóló szerződésnek a Szerződések területi hatályáról szóló 52. cikke rendelkezései mellett az alábbi rendelkezéseket kell alkalmazni:

[...]

(3) A Szerződések rendelkezéseit alkalmazni kell azokra az európai területekre, amelyek külkapcsolataiért valamely tagállam felel.”

6. A csatlakozás feltételeiről és a szerződések kiigazításáról szóló okmány³ 28. cikke értelmében:

„A közösségi intézményeknek azon jogi aktusai, amelyek az EGK-Szerződés II. mellékletében felsorolt termékekre, valamint azokra a termékekre vonatkoznak, amelyeknek a Közösségbe történő behozatala esetén a közös agrárpolitika végrehajtásaként egyedi szabályokat kell alkalmazni, valamint a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolására [helyesen: harmonizálására] vonatkozó jogi aktusok nem alkalmazhatók Gibraltárra, kivéve ha a Tanács, a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag eljárva, másként rendelkezik.”

7. Ahogyan az egyértelmű az ugyanezen csatlakozási okmány 29. cikkének és I. melléklete I. része 4. pontjának együttes alkalmazásából, Gibraltár nem része az uniós vámterületnek.⁴

Az Egyesült Királyság joga

8. Hét szerencsejáték-adó van az Egyesült Királyságban: az általános fogadási adó, a totóadó, a távjátékadó, a játékadó, a bingóadó, a lottóadó és a játékautomata-adó.

9. Az ügy a távjátékadóval foglalkozik.

2 — Pontosabban: egy sziget, számos szigetcseke, valamint egy sziget része.

3 — A Dán Királyság, Írország és Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága, HL L 73., 14. o.

4 — Ez ma ugyancsak egyértelmű az Uniós Vámkodekx létrehozásáról szóló, 2013. október 9-i 952/2013/EU európai parlamenti és tanácsi rendelet (HL L 269., 1. o.) 4. cikkéből.

10. 2014-ben az Egyesült Királyságban a Finance Act 2014 (2014. évi költségvetési törvény) új adórendszert vezetett be a szerencsejáték-szolgáltatások jövedéki adójának kivetésére vonatkozóan. A 2014. évi költségvetési törvény 3. része 3. fejezetének 154. szakasza úgy határozza meg a „távjátékot”, hogy az olyan játék, amelyben a személyek internet, telefon, televízió, rádió vagy egyéb, a kommunikációt lehetővé tevő elektronikus vagy más technológia alkalmazásával nyilvánítják ki részvételüket. A „játékot” a 2014. évi költségvetési törvény 188. szakasza (1) bekezdésének a) pontja úgy határozza meg, hogy az „szerencsejátékban való részvétel nyereségének megszerzése céljából”.

11. A hivatkozott törvény 155. szakaszának (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy távjátékos elnevezésű jövedéki adót kell felszámítani „az adóalany távjátékban történő, az általa és valamely más személy által kötött megállapodás alapján való részvételére”.

12. A 2014. évi költségvetési törvény 155. szakaszának (2) bekezdése értelmében „adóalany” „bármely egyesült királysági személy”. A 2014. évi költségvetési törvény 186. szakaszának (1) bekezdése úgy határozza meg az „egyesült királysági személyt”, hogy az „olyan személy, aki általában az Egyesült Királyságban lakik”, vagy „az Egyesült Királyságban jogszerűen létrehozott jogi személy”. A szervezőknek (beleértve a játékszervezőket) megfelelő nyilvántartást kell vezetniük annak ellenőrizhetősége érdekében, hogy az ügyfelek általában az Egyesült Királyságban laknak (egyesült királysági személyek), vagy hogy általában az Egyesült Királyság területén kívül laknak (lásd a hivatkozott törvény 187. szakaszában szereplő követelményekkel összhangban közzétett Her Majesty's Revenue and Customs-iránymutatást). A szervezőknek többek között ellenőrizniük kell az ügyfél címét (bankszámlakivonaton, hitelkártyával vagy járművezetői engedéllyel együtt), vagy az ügyfél telefonos elérhetőségét. Ha két vagy több jel egyesült királysági helyre mutat, akkor a szervezőknek egyesült királysági személynek kell tekinteniük az adott ügyfelet, és bevallást kell benyújtaniuk a Her Majesty's Revenue and Customs felé (például a távjátékos tekintetében).

13. A távjátékos az elszámolási időszakban a távjátékból származó „játékszervezői nyereség” 15%-a. A nyereséget lényegében a befizetett tét és a kifizetett nyereségek különbözeteként kell kiszámítani (lásd a 2014. évi költségvetési törvény 157. szakaszát).

14. A 2014. évi költségvetési törvény 162. szakasza értelmében: „A játékszervezőt terheli a szervezőnek az elszámolási időszakban a távjátékból származó nyereségére felszámított távjátékos.”

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15. A GBGA kereskedelmi egyesület, amelynek tagjai elsősorban gibraltári székhelyű szerencsejáték-szervezők, akik egyesült királysági és más ügyfeleknek kínálnak távszerencsejáték-szolgáltatásokat. Az egyesült királysági ügyfeleknek nyújtott távszerencsejáték-szolgáltatásoknak legalább az 55%-át Gibraltáron letelepedett társaságok nyújtják, és az új adórendszert megelőzően az Egyesült Királyság távszerencsejáték-piacán az egyesült királysági ügyfelek által folytatott gazdasági tevékenység szinte 90%-át nem terhelte az Egyesült Királyságban fizetendő jövedéki adó.

16. Az új adórendszert megelőző adórendszer szerint a vonatkozó egyesült királysági jog előírta, hogy az egyesült királysági székhellyel rendelkező távjáték-szolgáltatók 15% mértékű adót fizettek az Egyesült Királyságban a világ bármely részén található ügyfeleknek nyújtott szerencsejáték-szolgáltatásból származó, bruttó nyereségük után. A kérdést előterjesztő bíróság szerint nem vitatott, hogy ezt helyesen jellemezték a szolgáltatás teljesítési helye szerinti adónak. A távszerencsejátéknak az Egyesült Királyság területén kívül (beleértve Gibraltárt) letelepedett szervezői nem fizettek adót az Egyesült Királyságban az egyesült királysági személyek által igénybe vett távszerencsejáték-szolgáltatások után. A Gibraltáron letelepedett távjátékos-szervezők Gibraltáron fizették

meg a világszerte szervezett távjáték-szolgáltatásaik utáni adót, amely a) a kizárólag rögzített nyerési esélyekkel működő online fogadások és a fogadóirodák forgalmának 1%-a, b) játékkaszinók esetében pedig a bruttó nyereség vagy a játékbévételek 1%-a. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az sem vitatott, hogy ezt helyesen jellemezték a szolgáltatás teljesítési helye szerinti adónak.

17. A GBGA a kérdést előterjesztő bíróság előtt az Egyesült Királyság új adórendszerét kifogásolja, a 2014. évi költségvetési törvény által bevezetett bizonyos szerencsejáték-adók tekintetében. Azzal szemben emel kifogást, hogy a gibraltári székhelyű távszerencsejáték-szervezők az Egyesült Királyság adójának megfizetése nélkül már nem nyújthatnak ilyen szolgáltatásokat egyesült királysági személyek részére. E szervezők tekintetében az új adórendszernek és az új szabályozási keretnek való megfeleléssel további kiadások keletkeznek, valamint az Egyesült Királyságban és Gibraltáron is fizetnek adót az egyesült királysági személyekkel folytatott ugyanazon üzleti tevékenységük után mindaddig, amíg hatályba nem lép egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló megállapodás, vagy Gibraltár meg nem változtatja az adórendszerét.

18. A Bírósághoz 2015. november 13-án érkezett, 2015. szeptember 21-i végzésével a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (legfelsőbb bíróság [Anglia és Wales], Queen's Bench kollégium [közigazgatási tanács], Egyesült Királyság) ezen eljárással összefüggésben terjesztette a következő kérdéseket előzetes döntéshozatalra:

1. Az EUMSZ 56. cikk alkalmazásában, valamint a Gibraltár és az Egyesült Királyság között fennálló alkotmányjogi viszonyra tekintettel:
 1. Az uniós jog alkalmazásában úgy kell-e kezelni Gibraltárt és az Egyesült Királyságot, mintha egyetlen tagállam részét képeznék, azzal a következménnyel, hogy nem alkalmazandó az EUMSZ 56. cikk, kivéve amennyiben az alkalmazható valamely belső intézkedésre? Másodlagosan,
 2. Az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdésére tekintettel Gibraltár alkotmányjogi szempontból az Európai Unión belül az Egyesült Királyságtól elkülönülő terület jogállásával rendelkezik-e, amely miatt a Gibraltár és az Egyesült Királyság közötti szolgáltatásnyújtás Unión belüli kereskedelemnek minősül az EUMSZ 56. cikk alkalmazásában? Harmadlagosan,
 3. Harmadik országnak vagy területnek kell-e tekinteni Gibraltárt azzal, hogy az Európai Unió joga csak olyan körülmények között vonatkozik a kettőjük közötti kereskedelemre, amikor az uniós jogot valamely tagállam és harmadik állam viszonylatában kell alkalmazni? Negyedlegesen,
 4. Az EUMSZ 49. cikk alkalmazásában valamilyen más módon kell-e kezelni a Gibraltár és az Egyesült Királyság közötti alkotmányjogi viszonyt?
2. Az új adórendszerben szereplő intézkedések jellemzőihez hasonló jellemzőkkel bíró nemzeti adóintézkedések korlátozzák-e a szolgáltatásnyújtás szabadságát az EUMSZ 56. cikk alkalmazásában?
3. Amennyiben igen, úgy a(z új adórendszerhez hasonló) belföldi intézkedéseknek a kérdést előterjesztő bíróság által megállapított céljai jogszerű célok-e, amelyek alkalmasak arra, hogy igazolják a szolgáltatásnyújtásnak az EUMSZ 56. cikkben előírt szabadságára vonatkozó korlátozást?

19. A GBGA és az Egyesült Királyság, Belgium, a Cseh Köztársaság, Írország, Spanyolország, Portugália és Gibraltár kormánya terjesztett elő írásbeli észrevételeket az Európai Bizottsággal együtt. A Cseh Köztársaság kivételével valamennyien előterjesztették szóbeli érveiket a 2016. október 4-i tárgyaláson.

Értékelés

Az első kérdésről: alkalmazható az EUMSZ 56. cikk a Gibraltárt és az Egyesült Királyságot érintő helyzetben?

20. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arról kíván megbizonyosodni, hogy magánszemély hivatkozhat-e az EUMSZ 56. cikkre az Egyesült Királyságot és Gibraltárt érintő tényállási helyzetben.

A kérdés: az Egyesült Királyság és Gibraltár között lehet hivatkozni az EUMSZ 56. cikkre?

21. A kérdést előterjesztő bíróságnak kételyei vannak, mivel Gibraltár kormánya úgy véli, hogy külön alkotmányjogi jogállása miatt az uniós jog „védelemben részesíti” a gibraltári szerencsejáték-szervezők által az egyesült királysági személyeknek nyújtott szolgáltatásokat, és igazolni kell minden korlátozást. A gibraltári kormány szerint ez az elv nem függ annak elemzésétől, hogy valóban vannak-e a tagállamok közötti, Unión belüli kereskedelemre gyakorolt tényleges vagy potenciális hatások.

22. Bármily meglepőnek is tűnhet, a Bíróságot eddig nem kérték fel annak meghatározására, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadsága alkalmazandó-e az Egyesült Királyság és Gibraltár között. Amennyire meg tudom állapítani, a jogi szakirodalom sem fókuszált a Gibraltár és az Egyesült Királyság között a szolgáltatásnyújtás szabadsága vonatkozásában fennálló kapcsolatra. Jelenleg csak találgatni tudom ennek okát: az általánosságban feltételezett egyetlen válasz, hogy az Egyesült Királyság és Gibraltár közötti helyzetek kizárólag belső jellegűek lehetnek, ha az EUMSZ 56. cikk szerinti szolgáltatásnyújtás szabadságáról van szó. Mindenesetre véleményem szerint a szóban forgó helyzet a kizárólag belső jellegű helyzetek egyike, és ez azt jelenti, hogy nem lehet hivatkozni az EUMSZ 56. cikkre.

23. Ennek indoka a következő.

A Szerződések rendelkezései: EUSZ 52. cikk és EUMSZ 355. cikk

24. Az EUSZ 52. cikk (1) bekezdése szerint a Szerződéseket a 28 tagállamra kell alkalmazni. Ez a rendelkezés a nemzetközi közjog általános elvét fejezi ki, amely szerint a nemzetközi szervezetek nem rendelkeznek saját terület felett, hanem tagállamaik területének összessége képezi ezt.⁵ Ezen túlmenően a szerződések jogáról szóló, 1969. május 23-i bécsi egyezmény⁶ 29. cikke szerint, amennyiben a szerződésből eltérő szándék nem tűnik ki, és ilyen szándék más módon sem állapítható meg, a szerződés mindegyik részes felet teljes területére nézve kötelezi. A tagállamok területét a nemzeti jog és a nemzetközi közjog határozza meg.⁷

25. Az EUSZ 52. cikk (2) bekezdése hozzáteszi, hogy a Szerződések területi hatályát az EUMSZ 355. cikk is részletezi.

5 — Lásd: Kokott, J., in: Streinz, R. (szerk.), EUV/AEUV, Beck, második kiadás, München, 2012., Artikel 52 EUV, 1. pont.

6 — Egyesült Nemzetek Szerződéseinek Tára, 788. kötet, 354. o.

7 — Ezzel összefüggésben lásd: 2007. március 29-i Aktiebolaget NN ítélet (C-111/05, EU:C:2007:195, 54. pont), amelyben a Bíróság az EUMSZ 355. cikket megelőző EK 299. cikk vonatkozásában megállapította, hogy „[a]z egyes tagállamok szuverenitása alá tartozó területekre vonatkozó, a Szerződésben található meghatározás hiányában az egyes tagállamok feladata, hogy a nemzetközi közjog szabályaival összhangban meghatározzák területük kiterjedését és határait”.

26. Az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdése megállapítja, hogy az EUSZ 52. cikk rendelkezései mellett a Szerződések rendelkezéseit alkalmazni kell azokra az európai területekre, amelyek külkapcsolataiért valamely tagállam felel. E rendelkezés eredetije az Európai Szén- és Acélközösséget létrehozó 1951. évi Párizsi Szerződés⁸ 79. cikkében található. Az eredeti ESZAK-Szerződésbeli rendelkezés megemlítette a Saar-vidéket.⁹ Később az EGK-Szerződés¹⁰ és az Euratom-Szerződés¹¹ hasonlóan megfogalmazott klauzulát tartalmazott. Ma az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdése rendelkezik Gibraltár helyzetéről. Ezt a Bíróság megerősítette, ahogyan azt a későbbiekben részletezem.¹² Ezen túlmenően a jogi kötőerővel ugyan nem rendelkező, de ettől függetlenül irányadó, a Lisszaboni Szerződést elfogadó kormányközi konferencia zárónyilatkozatához csatolt 55. nyilatkozatban a Spanyol Királyság és az Egyesült Királyság megállapítja, hogy „[a] Szerződéseket alkalmazni kell Gibraltárra, mint olyan európai területre, amelynek külkapcsolataiért egy tagállam felelős”, továbbá „[e]z a tény az érintett tagállamok álláspontjában semmilyen változást nem jelent”.

27. Biztonsággal állítható ezért, hogy – ahogyan arra a gibraltári kormány is helyesen rámutat – az uniós jog Gibraltárra való alkalmazásának szerződéses alapja (EUMSZ 355. cikk (3) bekezdés) eltér az Egyesült Királyság esetében alkalmazandótól (EUSZ 52. cikk (1) bekezdés).

28. Az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdése nem szól az Egyesült Királyság és Gibraltár között az alapvető szabadságok alkalmazása szempontjából fennálló kapcsolatról. A hivatkozott rendelkezésből csupán az derül ki közvetlenül, hogy az uniós jogot alkalmazni kell Gibraltárra.

A Gibraltárhoz kapcsolódó ítélkezési gyakorlat

29. A Bíróság számos alkalommal találkozott a Gibraltárt valamilyen módon érintő helyzetekkel.

– A Spanyol Királyság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-145/04)

30. A hivatkozott ügy azon kevés esetek egyike, amikor valamelyik tagállam kötelezettségszegési eljárást indított egy másik tagállammal szemben az EUMSZ 259. cikk alapján. A Spanyol Királyság úgy vélte, hogy az Egyesült Királyság megsértette az uniós jogot azokkal az intézkedéseivel, amelyek eredményeképpen a gibraltári lakosok szavazhattak az európai parlamenti választások során, és különösen azzal, hogy megszervezte azon személyek szavazásában való részvételét, akik annak területén laktak, de nem rendelkeztek egyetlen tagállam állampolgárságával, és ezáltal uniós polgársággal sem. Az ügyben elsősorban annak megállapítását kérték a Bíróságtól, hogy az Egyesült Királyság biztosíthatott-e az európai parlamenti választásokhoz kapcsolódó szavazati jogot azon gibraltári lakosok részére, akik nem rendelkeztek egyetlen tagállam állampolgárságával, és ezáltal uniós polgársággal sem. A Bíróság elutasította a Spanyol Királyság keresetét.¹³

8 — Lásd az ESZAK-Szerződés 79. cikkének első bekezdését: „A jelen szerződést a magas szerződő felek európai területeire kell alkalmazni. Alkalmazni kell továbbá azokra az európai területekre, amelyek külkapcsolataiért valamely szerződő állam felel; a Németországi Szövetségi Köztársaság kormánya és a Francia Köztársaság kormánya között a Saar-vidékre vonatkozóan létrejött levélváltás e Szerződés mellékletét képezi.”

9 — Érdekes módon a Saar-vidék kérdését megoldotta a Római Szerződés 1958. január 1-jei hatálybalépése. Az ESZAK-Szerződés vonatkozó rendelkezése azonban annak ellenére megjelent az EGK-Szerződésben, hogy Saar-vidék helyzetét rendezte az a Saar-vidékről szóló 1956. évi Szerződés, amelynek eredményeképpen a Saar-vidék 1957. január 1-jén a Németországi Szövetségi Köztársaság tizedik Bundeslandjává vált. A Szövetségi Köztársaságba való teljes gazdasági integrációra 1959 közepén került sor, a német márka bevezetésével együtt.

10 — Lásd az EGK-Szerződés 227. cikkének (4) bekezdését, később pedig, az amszterdami átszámozást követően, az EK-Szerződés 299. cikkének (4) bekezdését. A jelenleg az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdésben található rendelkezés szövege 1957 óta változatlan.

11 — Lásd az Euratom-Szerződés 198. cikkének (2) bekezdését.

12 — Lásd a 2006. szeptember 12-i Spanyol Királyság kontra Egyesült Királyság ítéletet (C-145/04, EU:C:2006:543, 19. pont).

13 — Lásd: 2006. szeptember 12-i Spanyol Királyság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-145/04, EU:C:2006:543, 80. pont). Ez az ítélet – amely jól példázza a strassburgi és a luxemburgi bíróságok közötti együttműködést – végső soron az Emberi Jogok Európai Bírósága Matthews-ítéletének Egyesült Királyság általi végrehajtásával foglalkozott. Lásd: az EJEB 1999. február 18-i Matthews kontra Egyesült Királyság ítélete, 24833/94. sz., ECLI:CE:ECHR:1999:0218JUD002483394.

31. Azért említettem meg ezt az ítéletet itt, mert a jelen ügyben általánosan használható, jól összeszedett történelmi és politikai áttekintést nyújt.

32. A Bíróság szavait idézve „Gibraltárt Spanyolország királya a spanyol örökösödési háborút lezáró, közte és Nagy-Britannia királynője között 1713. július 13-án kötött utrechti szerződéssel engedte át a brit koronának. Az említett szerződés X. cikkének utolsó mondata kimondja, hogy amennyiben a brit Koronának bármikor szándékában állna átadni, eladni vagy bármely más módon elidegeníteni Gibraltár városának tulajdonjogát, akkor minden más érdekelttel szemben elsőbbséget kell biztosítania a spanyol koronának. Gibraltár jelenleg brit koronagyarmat. Az Egyesült Királyságnak nem része. Gibraltár felett a végrehajtó hatalmat a királynő által kinevezett kormányzó, meghatározott belső hatásköri feladatokat pedig a helyi szinten megválasztott Chief minister és miniszterek gyakorolják. Ez utóbbiak a brit Alsóháznak (House of Assembly) felelősek, amelyet ötévente választanak újra. Az Alsóház hatáskörébe tartozik meghatározott belső ügyekre vonatkozó törvények elfogadása. A kormányzónak ugyanakkor jogában áll egy törvény jóváhagyását megtagadni. Emellett az Egyesült Királyság Parlamentje és a Titkos Tanácsa keretében eljáró királynő (Queen in Council – Királynői Tanács) jogosult Gibraltárban hatályos törvényeket alkotni. Létrehoztak továbbá csak Gibraltárban illetékes bíróságokat. A legmagasabb fokú gibraltári bíróság ítélete elleni fellebbezésre a királynői Titkos Tanács bírói bizottsága (Judicial Committee of the Privy Council) előtt van lehetőség. A közösségi jog értelmében Gibraltár európai terület, amelynek külkapcsolataiért az [EUMSZ 355. cikk (3)] bekezdése értelmében egy tagállam felel, és amelyre az EK-Szerződés rendelkezései vonatkoznak. A Dán Királyságnak, Írországnak, valamint Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságának az Európai Közösséghez való csatlakozási feltételeiről és a szerződések kiigazításáról szóló okmány (HL 1972. L 73., 14. o.) ugyanakkor kimondja, hogy a Szerződés egyes részei nem vonatkoznak Gibraltárra.”¹⁴

33. Vagyis a Bíróság is tud már arról, hogy Gibraltár valójában *nem* része az Egyesült Királyságnak.

– *A Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-30/01)*

34. A Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben (C-30/01) a Bizottság annak megállapítását kérte a Bíróságtól, hogy az Egyesült Királyság Gibraltár tekintetében elmulasztotta elfogadni azokat a törvényeket, rendeleteket vagy közigazgatási rendelkezéseket, amelyekkel megfelel az áruk szabad mozgására vonatkozó számos, belső piaci, másodlagos uniós jogi eszköznek.

35. A Bizottság keresetének elutasítása során a Bíróság megállapította, hogy Gibraltár kizárása az uniós vámterületből arra utal, hogy Gibraltárra nem alkalmazhatók sem a Szerződésnek az áruk szabad mozgására vonatkozó szabályai, sem pedig az EUMSZ 114. és 115. cikk szerint a tagállamok törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseinek közelítését biztosítani hivatott, az áruk szabad mozgására vonatkozó másodlagos közösségi jogszabályok.¹⁵ Álláspontom szerint ez logikus következménye annak, hogy a fentiekben bemutatottaknak megfelelően Gibraltár nem része az uniós vámterületnek. Ezzel összefüggésben, ahogyan azt Tizzano főtanácsnok kifejtette a hivatkozott ügyben, „az árumozgásra vonatkozó közösségi rendelkezések tekintetében Gibraltár harmadik országnak minősül”¹⁶.

36. Ezt leszámítva a C-30/01 ítéletből kiderül, hogy Gibraltár helyzete vonatkozásában az EUMSZ 258. és azt követő cikkek szerinti kötelezettségzegési eljárást indítottak az Egyesült Királysággal szemben.

14 — Lásd: 2006. szeptember 12-i Spanyol Királyság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-145/04, EU:C:2006:543, 14–19. pont). Lásd továbbá: a Törvényszék 2002. április 30-i Gibraltár kontra Bizottság ítélete (T-195/01 és T-207/01, EU:T:2002:111, 12. pont).

15 — Lásd: 2003. szeptember 23-i Bizottság kontra Egyesült Királyság ítélet (C-30/01, EU:C:2003:489, 59. pont).

16 — Lásd: Tizzano főtanácsnok Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyre vonatkozó indítványa (C-30/01, EU:C:2003:25, 62. pont).

37. Álláspontom szerint ez az első jele annak, hogy kizárólag belső jellegű helyzettel állunk szemben ebben az ügyben. A Szerződések ratifikálásával az Egyesült Királyság, nem pedig Gibraltár vállalt kötelezettségeket a többi tagállam vonatkozásában. Logikus tehát, hogy a Gibraltárral összefüggő kötelezettségzegési eljárásokat is az Egyesült Királysággal szemben indították. Ha a szolgáltatásnyújtás szabadságát alkalmazni kellene az Egyesült Királyság és Gibraltár között, akkor ez – ahogyan a Bizottság helyesen rámutat – arra utalna, hogy a Szerződések alapján az Egyesült Királyság saját magával szemben vállal kötelezettségeket. Ez meglehetősen furcsa lenne.

38. Ezen túlmenően, amennyiben nem indítható kötelezettségzegési eljárás Gibraltárral szemben, úgy logikus, hogy Gibraltár uniós tagállami minőségének hiányában nem is indíthat ilyen eljárást.¹⁷ Ha Gibraltár olyan jogszabályokat fogadna el, amelyeket a Bizottság, vagy akár az Egyesült Királyság vagy másik tagállam kifogásolna az EUMSZ 56. cikk alapján, erre nem kerülhetne sor az EUMSZ 258. vagy 259. cikk alapján. Az Egyesült Királyságnak akár saját magát kellene támadnia a Gibraltár által elfogadott jogszabályok miatt. Ez még furcsábban hangzik.¹⁸

– *A szolgáltatásnyújtás internetes fogadásokhoz kapcsolódó szabadságával összefüggő ügyek*

39. A szolgáltatásnyújtás Szerződés szerinti szabadságának különös vonatkozásában a Bíróság következetesen megállapítja, hogy a gibraltári székhelyű cég valamelyik tagállamban letelepedett magánszolgáltató,¹⁹ az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdésének említése nélkül.²⁰ Ez azt is jelenti, hogy az ilyen cég élhet az EUMSZ 56. cikkben biztosított jogokkal, és interneten kínálhatja szolgáltatásait „a letelepedése szerinti tagállamtól eltérő tagállamban”²¹. Nyilvánvaló, hogy a Bíróság által tárgyalt hivatkozott ügyek csak a Gibraltár és az Egyesült Királyságtól eltérő tagállamok közötti helyzettel foglalkoztak.

40. Ezekből az ügyekből sem nyertünk mélyebb betekintést. Amennyiben – mivel vitán felül áll és egyértelmű – Gibraltár nem harmadik ország, úgy logikus, hogy az EUMSZ 56. cikk alkalmazásában részét kell képezze valamelyik tagállamnak.

41. A kérdést előterjesztő bíróság mégis azt mérlegeli, hogy az Egyesült Királyság és Gibraltár EUMSZ 56. cikk alkalmazásában egyetlen jogalanynak kezelése helyett lehetőség van-e annak kimondására, hogy Gibraltár alkotmányjogi szempontból az Európai Unión belül az Egyesült Királyságtól elkülönülő terület jogállásával rendelkezik, amely miatt a Gibraltár és az Egyesült Királyság közötti szolgáltatásnyújtás Unión belüli kereskedelemnek minősül az EUMSZ 56. cikk alkalmazásában.

42. Nem látom, hogy ez hogyan lenne elképzelhető az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdésének bármilyen értelmezése esetén.

17 — Lásd az EUMSZ 259. cikket.

18 — Gibraltár történetesen nem indíthat megsemmisítés iránti eljárást sem az EUMSZ 263. cikk első bekezdése alapján, lásd: 1993. június 29-i Gibraltár kontra Tanács ítélet (C 298/89, EU:C:1993:267, 14. pont). Az uniós jogi aktusok megsemmisítése iránti kérelmekkel összefüggésben az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése szerinti, nem kiemelt kérelmezőnek tekintik, aki csupán a hivatkozott rendelkezés szűk keretei között indíthat eljárást.

19 — Lásd például: 2009. szeptember 8-i Liga Portuguesa de Futebol Profissional és Baw International ítélet (C-42/07, EU:C:2009:519, 20. pont). Az ügy egyes, internet segítségével játszott szerencsejátékok gibraltári székhelyű cég általi, Portugáliában történő értékesítését érintette. Ítéletének 49. pontjában a Bíróság megállapította, hogy a cég „más tagállamban letelepedett magánszolgáltató”.

20 — Bot főtanácsnok ellenben hivatkozik az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdésére a Liga Portuguesa de Futebol Profissional and Baw International ügyre vonatkozó indítványában (C-42/07, EU:C:2008:560, 184. és azt követő pontok), jóllehet a 225. és 232. pontban megállapítja, hogy a szóban forgó cég más tagállamban telepedett le.

21 — Lásd: 2010. szeptember 8-i Carmen Media Group ítélet (C-46/08, EU:C:2010:505, 52. pont).

Más területekre vonatkozó ítélkezési gyakorlat

– *A Barr és Montrose ítélet (C-355/89)*

43. A gibraltári kormány Jacobs főtanácsnok Barr és Montrose Holdings ügyre vonatkozó indítványára hivatkozik, amelyben a főtanácsnok megállapította, hogy a munkavállalók Egyesült Királyság és Man-sziget közötti mozgása „nem tekinthető »teljesen tagállamon belülinek«, mivel a Man-sziget nem része az Egyesült Királyságnak”²².

44. Tényleg nem látom a jelen ügygel való jogi kapcsolatot, mivel Man-szigetre a Gibraltárra vonatkozótól eltérő jogrendszer alkalmazandó. Man-sziget és Gibraltár esetében annyi a közös, hogy nem képezik az Egyesült Királyság részét.

45. Az EUMSZ 355. cikk (5) bekezdésének c) pontja szerint az EUSZ 52. cikktől és az EUMSZ 355. cikk (1)–(4) bekezdéstől eltérően a Szerződések a Man-szigetre csak annyiban alkalmazhatók, amennyiben erre szükség van az új tagállamoknak az EGK-hoz és az Euratomhoz történő csatlakozásáról szóló, 1972. január 22-én aláírt szerződés e szigetekre vonatkozó szabályainak alkalmazása érdekében. Az Egyesült Királyság csatlakozási okmányához csatolt 3. jegyzőkönyv 2. cikke megállapítja, hogy az EUMSZ 45. cikkben szereplő munkavállalók szabad mozgása *nem* alkalmazandó a Man-szigetre. Logikus tehát, hogy az EUMSZ 45. cikk tekintetében az Egyesült Királyság és a Man-sziget közötti helyzet nem kizárólag belső jellegű. A Bíróság ezen túlmenően megállapította, vagy sokkal inkább megerősítette, hogy a 3. jegyzőkönyv 2. cikke szerint a manxok által az Egyesült Királyságban élvezett jogokat nem érinti a csatlakozási okmány, ám a hivatkozott cikk kimondja, hogy ezek a személyek nem élvezik a személyek és szolgáltatások szabad mozgására vonatkozó közösségi rendelkezésekből fakadó előnyöket,²³ és sem a hivatkozott rendelkezés, sem a jegyzőkönyv más rendelkezése nem értelmezhető úgy, hogy a man-szigeteki hatóságoknak ugyanúgy kell kezelni a Közösségből származó természetes vagy jogi személyeket, mint ahogyan a manxiakat kezelik az Egyesült Királyságban.²⁴ Uniós jogi szempontból tehát – ahogyan azt a Bizottság is hangsúlyozza – a Man-szigetre költöző egyesült királysági személy bármely más uniós állampolgárral azonos jogokat élvez. Jacobs főtanácsnok megállapítását ezért ebben az összefüggésben kell értelmezni, és ezért nincs közvetlen jelentősége a jelen ügyben.

– *A Jersey Produce Marketing Organisation ügy (C-293/02)*

46. A jelen ügyben felmerült első kérdés megválaszolásához sokkal több segítséget nyújt a Jersey Produce Marketing Organisation ügy.

47. A jersey-i termelőknek megtiltották a termelt burgonya Egyesült Királyságba történő kivitelét, ha nem vette nyilvántartásba őket a Jersey Potato Export Marketing Board, és nem kötöttek ez utóbbival értékesítési szerződést. A termelők az EUMSZ 35. cikkre hivatkoztak. A Bíróságnak azt kellett megállapítania, hogy az EUMSZ alkalmazásában e termékek Jersey és az Egyesült Királyság közötti kereskedelmi forgalmát tagállamok közötti termékkereskedelemként kell-e kezelni, vagy az ügyben Jerseyt és az Egyesült Királyságot egyetlen tagállamnak kell-e tekinteni.

22 — Lásd: Jacobs főtanácsnok Barr és Montrose Holdings ügyre vonatkozó indítvány (C-355/89, nem tették közzé, EU:C:1991:5, 22. pont).

23 — Lásd: 1991. július 3-i Barr és Montrose Holdings ítélet (C-355/89, EU:C:1991:287, 22. pont).

24 — Lásd: 1991. július 3-i Barr és Montrose Holdings ítélet (C-355/89, EU:C:1991:287, 23. pont).

48. Gibraltárhoz hasonlóan Jersey nem része az Egyesült Királyságnak. Valóban, maga a Bíróság is elismerte, hogy az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdése értelmében Jersey olyan terület, amelynek külkapcsolataiért e tagállam felel.²⁵ Gibraltár és Jersey jogi kezelésében az egyetlen különbség, hogy az utóbbi esetében ott az EUMSZ 355. cikk (5) bekezdésének c) pontja, amely az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdéséhez képest *lex specialis*. E különös szabály eredményeképpen a Szerződés rendelkezései csak részben alkalmazandók Jersey-re, a számukra létrehozott külön rendszer keretein belül. E tekintetben a Jersey-re érvényes általános jogi helyzet azonos a Man-szigetre vonatkozóval.

49. Ez itt a kérdés lényege: a Jersey Produce Marketing Organisation ítélet a Szerződés áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel foglalkozott. A Barr és Montrose Holdings ítélettel ellentétben nem vonatkoztak külön rendszer szabályai a Csatorna-szigetekre. A Bíróság következképpen megállapította, hogy „az [EUMSZ 28., 30., 34. és 35. cikk] alkalmazásában a Csatorna-szigetek, a Man-sziget és az Egyesült Királyság egyetlen tagállamnak minősül”.²⁶

50. Álláspontom szerint más nem mondható el az Egyesült Királyság és Gibraltár között fennálló helyzetről, ha az EUMSZ 56. cikk szerinti szolgáltatásnyújtás szabadságáról van szó.

További megfontolások

51. A gibraltári kormány hangsúlyozza, hogy mivel az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdését céljára figyelemmel kell értelmezni, amely a rendelkezésben szereplő európai területeken az uniós jog tényleges alkalmazásának a biztosítása, és mivel ez a cél magában foglalja a „belső határok nélküli” belső piac (lásd az EUMSZ 26. cikk (2) bekezdését) létrehozását, az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdésének helyes értelmezése megköveteli, hogy Gibraltár és az Egyesült Királyság között megvalósuljon a szolgáltatásnyújtás szabadsága. Téves az analógia Gibraltár, valamint a Csatorna-szigetek és a Man-sziget között, mely utóbbiakra az EUMSZ 355. cikk (5) bekezdésének c) pontja alkalmazandó.

52. Ezt az érvelést nem tudom osztani.

53. Ezzel a logikával bármely belső jellegű helyzetet bevonhatjuk a belső piacot érintő szabadságok hatálya alá. A Bíróság az EUMSZ 26. cikk (2) bekezdésében szereplő „belső határok nélküli” fogalmat hívta segítségül érvenek alátámasztásához. A kizárólag egy meghatározott önkormányzat²⁷ területén fejtett márvány esetében fizetendő márványadóval foglalkozó Carbonati Apuani ítéletben a Bíróság az EUMSZ 26. cikk (2) bekezdésére utalt²⁸ azon alapvetőbb érvenek alátámasztására, hogy maga a vámunió elve követeli meg, hogy általános jelleggel biztosítsák az áruk szabad mozgását, nemcsak az államok közötti kereskedelemben, hanem általában a vámunió teljes területén.²⁹

54. Ezek a megfontolások a vámunió megvalósításának sajátos jellemzői.³⁰ Bármely területi határkijelölés, még a tagállamon belüli is, következményekkel jár az áruk Unión belüli szabad mozgására. Ezeket a megfontolásokat ezért nem lehet átvinni a szolgáltatásnyújtás szabadságára mint olyanra.

25 — Lásd: 2005. november 8-i Jersey Produce Marketing Organisation ítélet (C-293/02, EU:C:2005:664, 43. pont).

26 — Lásd: 2005. november 8-i Jersey Produce Marketing Organisation ítélet (C-293/02, EU:C:2005:664, 54. pont).

27 — Carrara önkormányzata az olaszországi Toszkánában.

28 — Lásd: 2004. szeptember 9-i Carbonati Apuani ítélet (C-72/03, EU:C:2004:506, 23. pont).

29 — Lásd: 2004. szeptember 9-i Carbonati Apuani ítélet (C-72/03, EU:C:2004:506, 22. pont).

30 — Mindenesetre, amint a fentiekből kitűnik, Gibraltár nem képezi a vámunió részét.

55. Ezen túlmenően, ahogyan azt a Bizottság is megjegyzi észrevételeiben, a Carbonati Apuani ügyben nem kizárólag belső jellegű helyzetről volt szó. Valóban, a szóban forgó adó befolyásolta a tagállamok közötti kereskedelmet.³¹ Ugyanez elmondható azon korábbi ügyekről, amelyeket a Bíróság kifejezetten említett a hivatkozott ítéletben.³²

56. Bárhogyan is nézzük, az EUMSZ 56. cikk a „tagállamok³³ [...] állampolgárai”-ról a szolgáltatásnyújtás szabadsága kontextusában beszél. Az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdése pedig nem teremt új tagállamot. Következésképpen Gibraltár csak az Egyesült Királyság részét képezheti az EUMSZ 56. cikk alkalmazásában.

57. Röviden, úgy értelmezem az EUMSZ 355. cikk (3) bekezdését, hogy az nem hoz létre új vagy további jogokat (vagy kötelezettségeket) az Egyesült Királyság és Gibraltár között az Egyesült Királyság és Gibraltár alkotmányos jogából fakadókon túlmenően.

Következtetés

58. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság azt a választ adja az első kérdésre, hogy az EUMSZ 56. cikk alkalmazásában úgy kell tekinteni az Egyesült Királyságot és Gibraltárt, hogy egyetlen tagállam részét képezik.

A második kérdésről: Megvalósul az EUMSZ 56. cikk szerinti korlátozás?

A második kérdés hipotetikus jellege

59. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arról kíván megbizonyosodni, hogy a távjátékadó bevezetése korlátozza-e a szolgáltatásnyújtás EUMSZ 56. cikk szerinti szabadságát.

60. Mivel az EUM-Szerződésnek a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezései nem alkalmazandók azokra a helyzetekre, amelyeknek minden eleme egyetlen tagállamra korlátozódik,³⁴ a második kérdés hipotetikus.

61. Mindazonáltal amennyiben a Bíróság mégis eltérő következtetésre jut az első kérdés tekintetében, és úgy véli, hogy az EUMSZ 56. cikk alkalmazandó a jelen ügyre, meg kell vizsgálni a hivatkozott rendelkezést.

62. Egyebekben ugyanez érvényes arra az esetre is, ha a Bíróság megállapítja, hogy bár az alapügyben szóban forgó jogvita egyetlen tagállamon belülre korlátozódik (az EUMSZ 56. cikk alkalmazásában), a nemrég az Ullens de Schooten ítéletben³⁵ összefoglalóan bemutatott okok valamelyike miatt mégis érdeke fűződik a kérdés érdemi megválaszolásához. Óvatosságra intenek itt: feltételezve, hogy a szóban forgó helyzet kizárólag belső jellegű, nem látom, hogy a Bíróság eljárási szabályzata 94. cikke előírásának megfelelően a kérdést előterjesztő bíróság hogyan jelölte meg a Bíróság számára, hogy kizárólagosan belső jellege ellenére az előtte folyamatban lévő jogvita mennyiben mutat kapcsolatot az

31 — Lásd: 2004. szeptember 9-i Carbonati Apuani ítélet (C-72/03, EU:C:2004:506, 28. pont).

32 — Lásd: 1994. augusztus 9-i Lancry és társai ítélet (C-363/93 és C-407/93–C-411/93, EU:C:1994:315, 30. pont); ugyanezen tekintetben a mennyiségi korlátozásokkal azonos hatású intézkedésekkel összefüggésben lásd: 1982. december 15-i Oosthoek's Uitgeversmaatschappij ítélet (286/81, EU:C:1982:438, 9. pont); 1993. december 15-i Ligur Carni és társai ítélet (C-277/91, C-318/91 és C-319/91, EU:C:1993:927, 36. és 37. pont); 2000. január 13-i TK-Heimdienst-ítélet (C-254/98, EU:C:2000:12, 27–31. pont); 2000. december 5-i Guimont-ítélet (C-448/98, EU:C:2000:663, 21–23. pont).

33 — Kiemelés tőlem.

34 — Az állandó ítélkezési gyakorlat legújabb megerősítése tekintetében lásd: 2016. november 15-i Ullens de Schooten ítélet (C-268/15, EU:C:2016:874, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 — 2016. november 15-i Ullens de Schooten ítélet (C-268/15, EU:C:2016:874, 50–53. pont).

uniós jog alapvető szabadságokra vonatkozó rendelkezéseivel, amely kapcsolat e jogvita elbírálásához szükségessé teszi az előzetes döntéshozatal keretében kért értelmezést.³⁶ Ennek oka, hogy úgy tűnik, a kérdést előterjesztő bíróság pusztán arra összpontosít, hogy az alapügyben szóban forgó helyzet belső jellegű, vagy sem, nem pedig arra, hogy belső jelleg esetén kapcsolódik-e az uniós joghoz.

63. Ezért a most következő sorok pusztán erre az esetre vonatkoznak.

Az új adórendszer lényeges jellemzői

64. A kérdést előterjesztő bíróság megállapította, hogy az új adórendszer bevezetését követően: 1. az Egyesült Királyság adóját (más néven távjátékadót) felszámítják az adóalanynak a játékszervező távjátékában való részvételére, tekintet nélkül arra, hogy az Egyesült Királyságban, Gibraltáron vagy máshol van a játékszervezők székhelye, 2. „adóalany” „bármely egyesült királysági személy” (az pedig „olyan személy, aki általában az Egyesült Királyságban lakik”, vagy „az Egyesült Királyságban jogszerűen létrehozott jogi személy”), 3. az Egyesült Királyságban a távjátékadó mértéke a játékszervező vonatkozó időszakban elért (meghatározás szerinti) nyereségének 15%-a, 4. az adót a játékszervezők fizetik meg, és annak megfizetése a szolgáltatásnyújtásra vonatkozó engedély megtartásának feltétele, 5. a rendes szerencsejáték tekintetében a beszámolási időszakban a távjátékból származó játékszervezői nyereség kiszámításához a szolgáltatóhoz a beszámolási időszakban teljesített szerencsejáték-befizetéséből le kell vonni az ilyen szerencsejáték tekintetében a szolgáltató által kifizetett nyereség költségeinek összegét, 6. a szolgáltató bevételeinek és kiadásának a nyereség meghatározásakor figyelembe veendő részét könyvelésében azonosítani kell és ennek megfelelően el kell különíteni a szolgáltató egyéb bevételeitől és kiadásaitól, 7. a hivatkozott azonosítás eredményét mint olyat be kell vonni a szolgáltató valamennyi tevékenységéből származó nyereségének kiszámításához, 8. az eredményt az igazgatási vagy egyéb kiadásokra (például bérleti díj és munkabérek) vagy a hivatkozott összeg után fizetendő (a meghatározott bevételek és a meghatározott kiadások különbsége után számított) 15%-ra tekintet nélkül kell azonosítani és számszerűsíteni.

65. Ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság kiemeli, fontos, hogy távjátékadó hatása az, hogy adót állapít meg és vet ki a meghatározott piacról származó meghatározott nettó nyereségre, és e piacot és nyereséget ugyanúgy határozza meg az ezen piacon tevékenykedő valamennyi távjátékszervező vonatkozásában.

Extraterritorialitás

66. A GBGA és a gibraltári kormány azzal érvel, hogy az új adórendszerben fizetendő adók extraterritoriális adóként jellemezhetők, mivel nem fogyasztási vagy fogyasztói adók, hanem az Egyesült Királyság területén kívül letelepedett szolgáltatók nyereségére kivetett adók. Mivel az adó a szolgáltató bruttó szerencsejáték-nyereségének – a nettó befizetéseknek, azaz a szolgáltató egyesült királysági személyektől származó teljes bevétele és az egyesült királysági személyeknek kifizetett nyereség közötti különbözetnek – a 15%-a, ez tehát a szolgáltató egyesült királysági személyekkel lebonyolított szerencsejáték-ügyletekből származó összesített nyereségének meghatározott hányada. Mivel a szolgáltató nem nyer minden ügyleten (mivel a szerencsejátékos néha nyer), a szóban forgó adó nem értelmezhető a szerencsejátékokban való részvétel adójaként. A fogyasztók nagy értékben játszhatnak szerencsejátékot, de amennyiben nyernek, fogyasztásuk után a szervező nem fizet adót. Mivel a nettó bevételt egy három hónapos időszak összesítése alapján számítják ki, nem lehet a szervező által fizetendő adó egy részét sem hozzárendelni a valamely fogyasztó által igénybe vett konkrét játékszolgáltatáshoz.

36 — 2016. november 15-i Ullens de Schooten ítélet (C-268/15, EU:C:2016:874, 55. pont).

67. Az Egyesült Királyság kormányának ellentétes álláspontja szerint az új adórendszer hátrányos megkülönböztetéstől mentes belföldi szerencsejáték-adót vezet be. E rendszer az Egyesült Királyságban nyújtott szerencsejáték-szolgáltatásnak az általában az Egyesült Királyságban lakó személyek vagy az Egyesült Királyságban letelepedett társaságok általi igénybevétele formájában megvalósuló gazdasági tevékenységre vet ki adót. Konkrétan, a távjátékaadó az „adóalany távjátékban való részvételére” kivetett adó. Az adóalany a játékszolgáltatás igénybevevője, jóllehet az adót a játékszervezőnek kell megfizetnie. A hivatkozott részvételre fizetendő adót nem a szervező nyereségére számítják fel, hanem a játékból származó bevétel összegének és a szervező által nyereségmentesen kifizetett összegnek a különbözetére. Tehát ez az összesített nettó tétekre felszámított adó. Az a számítási módszertől függetlenül továbbra is a távjátékban való részvételre kivetett adó. Nem „extraterritoriális adóról” van szó.

68. Álláspontom szerint a jelen ügygel összefüggésben nem szerencsés az extraterritorialitás fogalmának használata. Főszabály szerint jogharmonizáció hiányában a (tag-)állam adóztatási joghatósága keretében a közvetlen és a közvetett adóztatás tekintetében is egyoldalúan meghatározhatja azt, hogy kit és milyen feltételek mellett terhel adóval. Extraterritorialitása miatt tiltott adóról csak ritka körülmények között beszélhetünk, amikor nem állapítható meg a joghatóságával fennálló kapcsolat.

69. A jelen ügyben azonban egyértelmű a kapcsolódás az Egyesült Királysággal. A kiindulópont az egyesült királysági személy fogyasztása, amely túlnyomó részben fizikailag az Egyesült Királyságban megvalósuló fogyasztást jelent. Ezen túlmenően, ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, az adó megfizetése a játékszervező szolgáltatása egyesült királysági fogyasztóknak való nyújtására vonatkozó engedélye megtartásának feltétele. Nehéz lenne ezért feltételezett extraterritorialitása miatt jogellenes adóról beszélni.

Közvetlen vagy közvetett adó?

70. Azon kérdésre tekintettel, hogy a szóban forgó adó közvetlen vagy közvetett adónak minősül-e, úgy hiszem, hogy ez a kérdés lényegtelen a jelen ügygel összefüggésben. Mindkettőt ugyanúgy kell értékelni a szolgáltatásnyújtás szabadságára tekintettel. Nem vagyok olyan helyzetben, hogy végleges választ adhassak e kérdésre, amelynek megválaszolása álláspontom szerint a kérdést előterjesztő bíróság feladata.

71. Vannak mind olyan elemek, amelyek abba az irányba mutatnak, hogy a távjátékaadó a Gibraltárból kínált szolgáltatásnyújtást terhelő közvetlen adó, mind pedig olyanok, amelyek arra utalnak, hogy az az Egyesült Királyságban megvalósult fogyasztásra kivetett adót képez.

72. A közvetlen adóra utaló elemek a következők: úgy tűnik számomra, hogy az adó gazdasági terhét végső soron a szolgáltató viseli, és e tekintetben a kérdéses adó hasonlít a nyereségadóra. Ezen túlmenően nem osztom azt az álláspontot, hogy az adót már tartalmazza a fogyasztónak kínált szolgáltatás ára. Ezzel összefüggésben maga a kérdést előterjesztő bíróság utal arra, hogy az új adórendszer adót számít fel a szerencsejáték-szervező bevételei meghatározott részének és kiadásai meghatározott részének különbözetére. A nyereség e részének meghatározása és megállapítása az üzlet forrására, nevezetesen tág értelemben véve az egyesült királysági piacra vonatkozik.

73. Így a szerencsejáték-szolgáltatások fogyasztó (egyesült királysági személy) általi igénybevétele váltja ki az adóztatást még akkor is, ha nem adóztatnak valamennyi fogyasztást, csak a fogyasztó nyeresését eredményező fogyasztást.

A fogyasztás helye

74. Továbbra is meg kell vizsgálnunk közelebbről a fogyasztás pontos helyét.

75. A GBGA és a gibraltári kormány azzal a ténnyel foglalkozik, hogy a kérdéses adók azért nem korlátozódnak az Egyesült Királyságban megvalósult aktuális fogyasztásra, mert a fogyasztó, vagyis az új adórendszer szerinti adóalany az ügylet időpontjában tartózkodhat az Egyesült Királyságon kívül.

76. Nem győz meg ez az érv, sokkal inkább úgy tűnik számomra, hogy feje állítani kívánja az elvet, miszerint az internetes ügyletnek mindig valamely konkrét (tag-)államhoz kell kapcsolódnia. Bizonyosan igaz lehet, hogy az Egyesült Királyságban lakóhellyel rendelkező, és hitelkártyájának adatai szerint egyesült királysági személyként nyilvántartásba vett személy külföldi nyaralása során részt fog venni online szerencsejátékban, vagyis az ügyletben. Itt azonban nem erről van szó. Az a lényeg, hogy a személyre melyik joghatóság vonatkozik. Ha valaki azért egyesült királysági illetőségű, mert érdekeltségi központja ott található, akkor teljes mértékben megértem, hogy a fogyasztási adó szempontjából úgy tekintik, hogy az Egyesült Királyságban kerül sor a fogyasztásra.

77. Más szavakkal: csak azért, mert az internet olyan univerzális, amilyen, és csak azért, mert úgy is részt lehet venni valamely ügyletben, hogy a személy fizikailag nincs jelen a származási tagállamában, még nem mondhatjuk, hogy ez a személy nem abban a tagállamban fogyaszt. A tagállam tehát akkor is meghatározhatja a fogyasztás helyét, ha bizonyos esetekben nem egyezik a fogyasztó aktuális fizikai jelenlétének helye és a fogyasztás meghatározott helye.

78. Mindez olyan helyzeteket is teremthet, amelyekben különböző államok adóztatják ugyanazt a fogyasztást, olyan esetben, amikor az egyesült királysági fogyasztó utazása során fogyaszt. Ez a kettős adóztatás azonban – ahogyan ezt a következőkben látni fogjuk – önmagában nem vezet az EUMSZ 56. cikk megsértéséhez.

Megvalósul korlátozás?

79. Az EUMSZ 56. cikk szerint tilos az Unión belüli szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó minden korlátozás a tagállamok olyan állampolgárai tekintetében, akik nem abban a tagállamban letelepedettek, mint a szolgáltatást igénybe vevő személy.

80. Köztudott, hogy az EUMSZ 56. cikk nemcsak a más tagállamban letelepedett, szolgáltatást nyújtó személyekkel szemben az állampolgársága, vagy azon körülmény alapján alkalmazott minden hátrányos megkülönböztetés eltörlését követeli meg, hogy más tagállamban telepedett le, mint amelyben a szolgáltatást nyújtania kell, hanem ugyanúgy valamennyi korlátozás megszüntetését akkor is, ha azok különbségtétel nélkül vonatkoznak a nemzeti és az egyéb tagállamokból származó szolgáltatásnyújtókra, amennyiben azok akadályozzák, zavarják vagy kevésbé vonzóvá teszik egy másik olyan tagállamban letelepedett szolgáltatásnyújtó szolgáltatásait, ahol az jogszerűen nyújt hasonló szolgáltatásokat.³⁷

81. Az EUMSZ 56. cikk ilyen tág értelmezése mellett a szóban forgó intézkedések kevésbé vonzóvá teszik a szolgáltatásnyújtás szabadságának gyakorlását Gibraltár és az Egyesült Királyság között. Mivel további díjat jelentenek a gibraltári gazdasági szereplők számára, gondolhatnánk, hogy az EUMSZ 56. cikk szerinti korlátozást jelentenek.

37 — Lásd: 2015. december 17-i X-Steuerberatungsgesellschaft ítélet (C-342/14, EU:C:2015:827, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

82. Ezzel a megközelítéssel az a probléma, hogy a nemzeti adók esetében már a pusztán adókiivetés korlátozást valósít meg. Valóban, bármely adó kiivetése akadályozza vagy kevésbé vonzóvá teszi a gazdasági tevékenységet.³⁸ Gyakran éppen ez az adók lényege. Ez az oka annak, hogy – feltételezésem szerint ez mostanra mindenkinek egyértelműen sejthető – a Bíróság miért alkalmaz rugalmasabb megközelítést a belső piaci szabadságokhoz, és különösen a szolgáltatásnyújtás szabadságához és a tőke szabad mozgásához kapcsolódó adók tekintetében.

83. Kokott főtanácsnok volt a legkonkrétabb ezzel összefüggésben, és ismételten és kimerítően érvelt számos indítványában³⁹ az adóterületen alkalmazandó kevésbé megszorító megközelítés mellett. Néhány érvét bemutatom, mivel úgy vélem, hogy a vonatkozó ügyekben a Bíróság indokolásának részét képezték.

84. Amikor „egy adó az alapvető szabadságok miatt olyan esetekben is okot adhat uniós jogi felülvizsgálatra, amelyekben sem nyíltan, sem rejtett formában nem hátrányosan megkülönböztető, és így azt valamennyi uniós polgárra egyformán vetik ki, valamely tagállamnak a meghatározott ténybeli helyzetre való adókiivetésre vonatkozó döntését és bármely adóemelést befolyásol az uniós jog. Így végeredményben figyelmen kívül hagyják a tagállamok adóztatási joghatóságát, amely az Unió érvényes hatáskörmegosztása alapján őket illeti. Egy hátrányos megkülönböztetéstől teljes mértékben mentesen kiivetett adó így főszabály szerint nem vezethet valamely alapvető szabadság korlátozásához.”⁴⁰

85. Mindezek mellett a Bíróság megállapította az EUMSZ 56. cikk szerinti korlátozás lehetőségét olyan esetben, amikor akadályozó mértékű adót vetnek ki.⁴¹ A jelen ügyben azonban nem érvelhetünk azzal, hogy a 15% akadályozó mérték jelent.

86. Következésképpen a távjátékadó nem jelenti az EUMSZ 56. cikk szerinti korlátozást, ha különbségtétel nélkül alkalmazandó az egyesült királysági és a nem egyesült királysági gazdasági szereplőkre, és nem képez hátrányos megkülönböztetést. Az utóbbi pontot alább fogom megvizsgálni.

Kettős adóztatás

87. A kettős adóztatás kérdése elválaszthatatlanul kapcsolódik az EUMSZ 56. cikk szerinti korlátozás kérdéséhez. Ahogyan a Bizottság helyesen hangsúlyozza észrevételeiben, a kettős adóztatás fennállása nem jelent korlátozást. Harmonizáció hiányában önmagában a kettős adóztatást nem tiltják az alapvető szabadságok, az egyszerűen azon elv következménye, hogy a (tag-)államoknak adóztatási joghatóságukból fakadóan joguk van az adókiivetéshez.⁴²

88. A közvetlen adóztatás tekintetében a Bíróság következetesen megállapítja, hogy a kettős adóztatás nem ellentétes az alapvető szabadságokkal.⁴³

38 — Lásd: Kokott főtanácsnok X-ügyre vonatkozó indítványa (C-686/13, EU:C:2015:31, 40. pont).

39 — Lásd: Kokott főtanácsnok Viacom Outdoor ügyre vonatkozó indítványa (C-134/03, EU:C:2004:676, 58–67. pont) (a szolgáltatásnyújtás szabadságáról, EUMSZ 56. cikk); Kokott főtanácsnok X-ügyre vonatkozó indítványa (C-498/10, EU:C:2011:870, 17–29. pont) (a letelepedés szabadságáról, EUMSZ 49. cikk), és Kokott főtanácsnok X-ügyre vonatkozó indítványa (C-686/13, EU:C:2015:31, 38–45. pont) (a letelepedés szabadságáról, EUMSZ 49. cikk). Lásd továbbá: Kokott, J., Ost, H., Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2011., 496–503. o.

40 — Lásd: Kokott főtanácsnok X-ügyre vonatkozó indítványát (C-686/13, EU:C:2015:31, 38–40. pont).

41 — Lásd: 2015. június 11-i Berlington Hungary és társai ítélet (C-98/14, EU:C:2015:386, 42. pont).

42 — A kettős adóztatás megszüntetésének megfelelő eszközei ezért (főként) a témával foglalkozó, (tag-) államok közötti kétoldalú egyezmények. Lásd továbbá: 2006. november 14-i Kerckhaert és Morres ítélet (C-513/04, EU:C:2006:713, 21. pont).

43 — Lásd például: 2006. november 14-i Kerckhaert és Morres ítélet (C-513/04, EU:C:2006:713, 20. és azt követő pontok); 2009. július 16-i Damseaux-ítélet (C-128/08, EU:C:2009:471, 30. és azt követő pont) a tőke szabad mozgása tekintetében.

Hátrányos megkülönböztetés?

89. Vajon ez az ügy az egyesült királysági és a gibraltári székhelyű játékszervezők tekintetében felmerült hátrányos megkülönböztetést érint-e? Ha igen, akkor valóban sérül az EUMSZ 56. cikk, amennyiben a megkülönböztetés nem igazolt.

90. Az EUMSZ 56. cikk előírja továbbá a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozóan a tagállamok állampolgárai közötti megkülönböztetés tilalmát. E rendelkezés ezért a hátrányos megkülönböztetés Szerződésekből fakadó tilalma általános elvének sajátos megnyilvánulása.⁴⁴

91. A GBGA és a gibraltári kormány azzal érvel, hogy az új adórendszerben kivetett adók (közvetetten) hátrányosan megkülönböztetők. Jóllehet különbségtétel nélkül alkalmazandó, az új adórendszer különös hátrányba hozza az Egyesült Királyság területén kívül – beleértve Gibraltárt is – letelepedett szerencsejáték-szervezőket az egyesült királysági szervezőkhöz képest. A gibraltári szerencsejáték-szervezőkre kettős adóztatás vonatkozik az egyesült királysági személyeknek nyújtott szolgáltatásaik tekintetében, míg ez nem vonatkozik az ugyanazon fogyasztónak szolgáltatást nyújtó, Egyesült Királyságban letelepedett szervezőkre.

92. Ezt az érvelést nem tudom osztani.

93. Sokkal inkább, ahogyan az Egyesült Királyság állítja, az új adórendszer hátrányos megkülönböztetéstől mentes belföldi szerencsejáték-adót vezet be. Jóllehet az új adórendszer további költségekkel terheli a szolgáltatókat, székhelytől függetlenül egyformán alkalmazandó valamennyi olyan szerencsejáték-szervező esetében, aki gazdasági tevékenységet folytat az Egyesült Királyság szerencsejáték-piacán. Így az nem korlátozhatja a szolgáltatásnyújtásnak az EUMSZ 56. cikkben előírt szabadságát.

94. Világos számomra, hogy ha valamely adó kivetése nagyobb hatással van a határon átnyúló helyzetekre, mint a kizárólag belső jellegű helyzetekre, akkor valóban sérül a szolgáltatásnyújtás szabadságának elve. Ebben az esetben nem ez a helyzet.

95. A jelen ügy nem hátrányos megkülönböztetésről szól. A kérdéses adó különbségtétel nélkül alkalmazandó, az egyesült királysági vagy más székhelytől függetlenül valamennyi szolgáltatóra. Ismétlem, ahogyan azt maga a kérdést előterjesztő bíróság is hangsúlyozza, a távjátékadó által kiváltott lényeges változás és lényeges hatás az, hogy adót állapít meg és vet ki a meghatározott piacról származó meghatározott nettó nyereségre, és e piacot és nyereséget ugyanúgy határozza meg az ezen piacon tevékenykedő valamennyi távjátékszervező vonatkozásában.

96. A GBGA és a gibraltári kormány valójában az Egyesült Királyság adóztatási joghatóságának elvét, valamint a kettős adóztatást kérdőjelezi meg. Ezzel viszont már a fentiekben foglalkoztunk.

Következtetés

97. Úgy hiszem ezért, hogy az EUMSZ 56. cikk nem tiltja a távjátékadó-rendszer jellemzőivel rendelkező nemzeti adóztatási intézkedés alkalmazását.

A harmadik kérdéstről

98. Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arról kíván megbizonyosodni, hogy igazolt-e az EUMSZ 56. cikk szerinti korlátozás.

44 — Lásd: 2003. december 11-i AMOK-ítélet (C-289/02, EU:C:2003:669, 25. és 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

99. Az első és második kérdésre javasolt válaszokra tekintettel a kérdés hipotetikus. A következőkben bemutatott megfontolások ezért arra az esetre vonatkoznak, ha a Bíróság azt állapítja meg, hogy a jelen ügyben nem kizárólag belső jellegű a helyzet, és korlátozzák a szolgáltatásnyújtás szabadságát.

100. Az Egyesült Királyság azzal érvel, hogy az új adórendszer a következő jogszerű célkitűzéseket követi: 1. az egyesült királysági és a tengerentúli szervezők közötti versenyfeltételek egyenlővé tétele; 2. annak biztosítása, hogy az Egyesült Királyság megfelelő adófelügyeletet gyakorolhat a szerencsejáték-piac felett a területi adóztatás elve alapján, beleértve annak a kockázatnak a minimalizálását, hogy a szervezők elkerüljék az adófizetést az egyesült királysági ügyfelekkel folytatott gazdasági tevékenység tekintetében;⁴⁵ 3. az egyesült királysági adórendszer koherenciája megőrzésének lehetővé tétele az Egyesült Királyság számára,⁴⁶ és 4. az adóbevétel növelése.

101. Az utolsó pont, az adóbevétel növelése tekintetében a Bíróság következetesen kimondja, hogy az államkincstár bevételeinek maximalizálása mint egyedüli cél nem teszi lehetővé a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását.⁴⁷ Mindazonáltal az a körülmény, hogy a szerencsejáték-tevékenységek korlátozása járulékosan az érintett tagállam költségvetésének is hasznot hajt, nem zárja ki e korlátozás igazolhatóságát, amennyiben az elsősorban a közérdeken alapuló nyomós okokkal kapcsolatos célokat követi.⁴⁸ Míg tehát az adóbevétel növelése önmagában nem képez igazolási okot, nem akadály abban az esetben, ha járulékosan adóbevétel-növekedést eredményező érvényes igazolási okok állnak fenn.

102. Ami az Egyesült Királyság által előnyben részesített további három igazolási okot illeti, nincs kifogásom magukkal az okokkal szemben. Az arányossági teszt tekintetében, mivel a kérdést előterjesztő bíróság alig nyújtott olyan tájékoztatást, nem vagyok abban a helyzetben, hogy megfelelő iránymutatást adhatnék. Ezért a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a távjátékadó alkalmas és szükséges-e az Egyesült Királyság által hivatkozott célkitűzések eléréséhez.

Véggkövetkeztetések

103. A fenti elemzés alapján azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbi választ adja a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court) (legfelsőbb bíróság [Anglia és Wales], Queen's Bench kollégium [közigazgatási tanács]) által előterjesztett kérdésre:

Az EUMSZ 56. cikk alkalmazásában Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királyságát és Gibraltárt úgy kell tekinteni, hogy egyetlen tagállam részét képezik.

45 — Az Egyesült Királyság ezzel összefüggésben hivatkozik a 2006. november 14-i Kerckhaert és Morres ítéletre (C-513/04, EU:C:2006:713, 20. pont) és a 2008. május 20-i Orange European Smallcap Fund ítéletre (C-194/06, EU:C:2008:289, 37. és 48. pont). Lásd továbbá: 2005. december 13-i Marks & Spencer ítélet (C-446/03, EU:C:2005:763, 43. és 44. pont); 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítélet (C-524/04, EU:C:2007:161, 68. és 72. pont); 2008. február 28-i Deutsche Shell ítélet (C-293/06, EU:C:2008:129, 37. pont).

46 — Az Egyesült Királyság ezzel összefüggésben hivatkozik a 2005. december 13-i Marks & Spencer ítéletre (C-446/03, EU:C:2005:763, 43. és 44. pont); 2007. március 13-i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ítéletre (C-524/04, EU:C:2007:161, 68. és 72. pont), és a 2008. február 28-i Deutsche Shell ítéletre (C-293/06, EU:C:2008:129, 37. pont).

47 — Lásd: 2015. június 11-i Berlington Hungary és társai ítélet (C-98/14, EU:C:2015:386, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)

48 — Lásd: 2015. június 11-i Berlington Hungary és társai ítélet (C-98/14, EU:C:2015:386, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).