

Sprawa C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd i in.

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

Podatek VAT – Szósta dyrektywa – Artykuł 9 ust. 1 i 2 – Automaty do gier – Działalność rozrywkowa lub podobna – Umówodawca mający siedzibę poza terytorium Wspólnoty – Określenie miejsca świadczenia usług

Opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura przedstawiona w dniu 27 stycznia 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 12 maja 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Świadczenie usług – Określenie miejsca opodatkowania – Działalność rozrywkowa lub podobna – Pojęcie – Odpłatne udostępnianie odbiorcom automatów do gier zainstalowanych w salonach gier – Wyczerpiecie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 9 ust. 2 lit. c))

Świadczenie usług polegających na umożliwieniu odbiorcom użytkowania, za wynagrodzeniem, automatów do gier zainstalowanych w salonach gier zakończonych na terytorium państwa członkowskiego należy uznać za działalność rozrywkową lub podobną w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w związku z czym miejscem świadczenia tej usługi jest miejsce jej faktycznego wykonywania.

Głównym celem działalności wskazanej powyżej jest bowiem zapewnienie rozrywki użytkownikowi automatów do gier, a nie uzyskanie przez niego wygranej pieniędzy, ponieważ niepewność co do uzyskania wygranej pieniędzy stanowi właściwy podstawowy element rozrywki, której poszukują ci użytkownicy. Zastosowanie zasady określenia miejsca opodatkowania zawartej w art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze nie może być ponadto wykluczone z tego powodu, że adresaci przedmiotowych usług są odbiorcami konkretnymi, jako że zakres stosowania tego przepisu nie jest ograniczony do świadczenia usług pomiędzy podatnikami.

(por. pkt 31, 33, 34 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 12 maja 2005 r.(*)

Podatek VAT – Szósta dyrektywa – Artykuł 9 ust. 1 i 2 – Automaty do gier – Działalność rozrywkowa lub podobna – Usługodawca mający siedzibę poza terytorium Wspólnoty – Określenie miejsca świadczenia usług

W sprawie C-452/03

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 17 października 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 października 2003 r., w postępowaniu:

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Lenaerts (sprawozdawca), N. Colneric, K. Schiemann i E. Juhász, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 listopada 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd i RAL Machines Ltd przez K. Lasoka, QC, i V. Sloane, barrister,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez K. Manjiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez C. Vajdę, QC, i M. Angioliniego, barrister,
- w imieniu rządu irlandzkiego przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Clohessy, BL, i D. McDonalda, SC,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Fernandes i Â. Seixas Nevesa, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 stycznia 2005 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, 4 i 9 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz art. 1 i 2 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, str. 40, zwanej dalej „trzynastą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został wniesiony w ramach sporu pomiędzy spółkami RAL (Channel Islands) Ltd (zwaną dalej „CI”), RAL Ltd (zwaną dalej „RAL”), RAL Services Ltd (zwaną dalej „Services”) i RAL Machines Ltd (zwaną dalej „Machines”) a Commissioners of Customs & Excise (zwanymi dalej „Commissioners”), będącymi w Zjednoczonym Królestwie organem właściwym w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), co do określenia miejsca świadczenia usług polegających na eksploatacji automatów do gier.

Ramy prawne

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działający] w takim charakterze”.

4 Artykuł 3 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy przez »terytorium kraju« rozumie się obszar stosowania traktatu [WE], określony dla każdego z państw członkowskich w art. [229]”.

5 Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy „»podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określony w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

6 Co się tyczy określenia miejsca świadczenia usług, art. 9 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca [...], miejsce jego stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[...]

c) za miejsce świadczenia usług odnoszących się do:

– działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub

podobnej, w??czaj?c w to dzia?alno?? organizatorów takiej dzia?alno?ci, oraz, gdzie to w?a?ciwie, us?ug pomocniczych [ewentualnie us?ugi pomocnicze],

– [...]

jest [uwa?a si?] miejsce, gdzie us?ugi te faktycznie s? wykonywane;

[...]”.

7 Artyku? 1 trzynastej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

1) »podatnik niemaj?cy siedziby na terytorium Wspólnoty« oznacza podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 [szóstej] dyrektywy [...], który w czasie okre?lonym w art. 3 ust. 1 niniejszej dyrektywy nie mia? na terytorium Wspólnoty ani w?asnego przedsi?biorstwa, ani przedsi?biorstwa w celu realizacji transakcji handlowych, ani, o ile takie przedsi?biorstwo nie istnia?o, nie posiada? tam sta?ego adresu lub miejsca zamieszkania i który w tym samym czasie nie dostarcza? towarów ani us?ug uwa?anych za dostarczane w pa?stwie cz?onkowskim okre?lonych w art. 2 [...].

8 Artyku? 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy stanowi:

„[...] ka?de pa?stwo cz?onkowskie zwraca ka?demu podatnikowi niemaj?cemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach okre?lonych poni?ej, [podatek VAT] pobrany od ?wiadczonych us?ug lub dostarczonego maj?tku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytu?u przywozu towarów do kraju, o ile te towary i us?ugi s? wykorzystywane do celów transakcji okre?lonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) [szóstej] dyrektywy [...] lub ?wiadczenia us?ug wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

9 CI jest spó?k? z siedzib? w Guernesey (Wyspy Normandzkie). RAL, Services i Machines s? spó?kami z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie. Te cztery spó?ki s? spó?kami zale?nymi RAL Holdings Ltd (zwan? dalej „Holdings”), maj?c? równie? siedzib? w Zjednoczonym Królestwie. CI, RAL, Services, Machines i Holdings stanowi? ??cznie grup? RAL.

10 Do ko?ca roku 2000 RAL eksploatowa?a w Zjednoczonym Królestwie automaty do gier w nale??cych do niej lub wynajmowanych przez ni? lokalach. Spó?ka ta by?a w?a?cicielem automatów zainstalowanych w tych lokalach i zatrudnia?a w?asny personel. Posiada?a ona wymagane zezwolenia, zarówno na wykorzystywanie lokali, jak równie? eksploatacj? automatów.

11 Holdings, b?d?ca typowym podatnikiem VAT, by?a zobowi?zana do uiszczania tego podatku na?o?onego na obroty uzyskane w zwi?zku z eksploatacj? automatów do gry.

12 Nast?pnie wdro?ony zosta? program restrukturyzacji grupy RAL. Zgodnie z wyja?nieniami s?du krajowego program ten przewidywa? utworzenie spó?ki zale?nej offshore maj?cej eksploatowa? automaty do gry w celu oddzielenia tej funkcji od w?asno?ci automatów i od wykorzystywania lokali, w zwi?zku z czym grupa RAL przesta?aby by? podatnikiem VAT w zakresie us?ug eksploatowania automatów do gry i mog?aby odzyska? podatek naliczony.

13 W tym celu powsta?a spó?ka CI z siedzib? w Guernesey, b?d?cej jedn? z Wysp Normandzkich, po?o?onych poza terytorium Wspólnoty. W ramach powy?szego programu zosta?y za?o?one spó?ki Machines i Services z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie.

14 Spółka RAL jest stroną umów najmu lokali, w których zainstalowane są automaty do gier, i posiada zezwolenia na eksploatację salonów gier. RAL udzieliła spółce CI licencji na zainstalowanie i eksploatację automatów w tych lokalach.

15 Spółka Machines jest właścicielem wszystkich automatów do gier używanych przez grupę RAL i posiada zezwolenia na eksploatację tych automatów. Na podstawie umowy najmu zawartej z CI spółka Machines jest zobowiązana do dostarczania na rzecz CI automatów do gier i do zapewnienia ich dobrego stanu technicznego.

16 Działalność spółki CI polega na umożliwianiu odbiorcom używania automatów do gier dostarczonych przez spółkę Machines w lokalach udostępnionych przez RAL. Jednakże CI wykonuje tę działalność, zlecając spółce Services, jako podwykonawcy, codzienne nadzorowanie automatów. Spółka Services zatrudnia prawie całą personel grupy RAL obejmujący około 600 osób. CI nie ma własnych pracowników w Zjednoczonym Królestwie.

17 Po wskazanej restrukturyzacji grupy RAL spółka CI uznaje na podstawie art. 2, 4 i 9 szóstej dyrektywy, że miejscem świadczenia usług eksploatacji automatów do gry jest Guernesey. W związku z tym usługi te są jej zdaniem świadczone poza terytorium Wspólnoty i dlatego też twierdzi ona, że nie jest zobowiązana do uiszczania podatku VAT w zakresie usług świadczonych na rzecz swych klientów w Zjednoczonym Królestwie. Na podstawie art. 1 i 2 trzynastej dyrektywy zażądała ponadto zwrotu naliczonego podatku VAT.

18 Na mocy decyzji z dnia 28 sierpnia 2001 r. Commissioners oddalili wnioski spółki CI. Uznali oni, że CI jest podatnikiem VAT w Zjednoczonym Królestwie. Dodatkowo organ ten stwierdził, że nie należy brać pod uwagę restrukturyzacji grupy RAL, w związku z czym sporne usługi są w dalszym ciągu świadczone przez Holdings w Zjednoczonym Królestwie, tak jak miało to miejsce w okresie poprzednim. W każdym razie, zdaniem Commissioners, wnioski CI powinny zostać oddalone ze względu na to, że stanowi one nadużycie prawa.

19 Spółki CI, RAL, Machines i Services odwołały się od tej decyzji do VAT and Duties Tribunal, London. W orzeczeniu z dnia 3 grudnia 2002 r. sąd ten uznał, że CI świadczy usługi będące przedmiotem sporu ze stałego zakładu w Zjednoczonym Królestwie w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Sąd ten uznał również, że CI świadczy usługi eksploatacji automatów do gier w Zjednoczonym Królestwie i że czynności te podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT w tym państwie członkowskim. Sąd ten uwzględnił natomiast odwołanie wskazanych spółek w zakresie zarzutów skierowanych przeciwko dodatkowym wnioskom Commissioners, ze względu na to, że usługi te były w rzeczywistości świadczone przez CI, a nie przez Holdings i że koncepcja obejścia prawa nie znajduje zastosowania w przedmiotowej sprawie.

20 CI wniosła apelację od tego orzeczenia do sądu krajowego. Commissioners wnieśli apelację od tego orzeczenia w zakresie, w którym oddalone zostały ich dalsze wnioski.

21 W tych okolicznościach High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„W okolicznościach przedmiotowej sprawy i mając na uwadze szóstą dyrektywę [...], a w szczególności art. 2, 4 i 9, oraz trzynastą dyrektywę [...], w szczególności art. 1 i 2 oraz ogólne zasady prawa wspólnotowego:

- 1) Jak należy interpretować wyrażenie »stały zakład« zawarte w art. 9 szóstej dyrektywy?
- 2) Jakie czynniki należy uwzględnić w celu ustalenia, czy świadczenie usług eksploatacji automatów do gier jest wykonywane z zakładu handlowego spółki takiej jak CI lub z jakiegokolwiek stałego zakładu, który mogłaby posiadać spółka CI?
- 3) W szczególności:
 - a) Jeżeli spółka (»A«) wykonuje działalność, jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, w ten sposób, że spółka powołana (»B«) mająca siedzibę poza terytorium Wspólnoty świadczy usługi eksploatacji automatów do gier i jedynym celem takiej struktury jest uniknięcie opodatkowania spółki A podatkiem VAT w państwie, w którym ma ona swój siedzibę:
 - i) czy można uznać, że usługi eksploatacji automatów do gier są świadczone ze stałego zakładu w tym państwie członekowskim, a w razie odpowiedzi twierdzącej,
 - ii) czy należy uznać, że usługi eksploatacji automatów do gier są świadczone ze stałego zakładu, czy z miejsca, w którym B ma siedzibę?
 - b) Jeżeli spółka (»A«) wykonuje działalność w ten sposób, że dla celów przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług spółka powołana (»B«) zamierza, jak w niniejszej sprawie, świadczyć usługi eksploatacji automatów do gry z siedziby powołanej poza terytorium Wspólnoty oraz nie ma ona stałego przedsiębiorstwa, z którego byby świadczone te usługi, w państwie członekowskim, w którym swój siedzibę ma spółka A, a jedynym celem takiej struktury jest unikanie opodatkowania spółki A podatkiem VAT za jej usługi w tym państwie:
 - i) czy czynności dokonane pomiędzy B a spółkami powołanymi z siedzibami na terytorium państwa członkowskiego (A, C i D) kwalifikują się do celów podatku VAT, jako świadczenia spełnione przez te spółki bądź te spełnione na ich rzecz w ramach ich działalności gospodarczej, a w razie odpowiedzi przeczącej,
 - ii) jakie czynniki należy wziąć pod uwagę w celu ustalenia, kto jest usugodawcą w zakresie usług eksploatacji automatów do gier?
- 4)
 - a) Czy istnieje doktryna obejścia prawa (niezależnie od wykładni dyrektyw w zakresie podatku VAT), która byaby w stanie uniemożliwić odniesienie zamierzonych korzyści w przypadku takim jak niniejszy?
 - b) W razie odpowiedzi twierdzącej – w jaki sposób doktryna ta znajduje zastosowanie w okolicznościach niniejszej sprawy?
- 5)
 - a) Jakie znaczenie ma w danym przypadku okoliczność, że A, C i D nie są spółkami zależnymi od B i że B nie ma prawnej ani ekonomicznej kontroli nad A, C lub D?
 - b) Czy odpowiedzi na powyższe pytania byby odmienne, gdyby sposób wykonywania działalności przez B, mając siedzibę poza terytorium Wspólnoty, był konieczny dla świadczenia usług eksploatacji automatów do gry na rzecz klientów, a spółki A, C i D nie wykonywałyby takiej działalności?

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

22 Działano??, której dotyczy postanowienie sądu krajowego, a mianowicie odpowiednie udostępnianie odbiorcom automatów do gier zainstalowanych w salonach gier stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy. W swych pytaniach sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia miejsca świadczenia tych usług.

23 W tym zakresie art. 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady określające miejsce opodatkowania. Artykuł 9 ust. 1 zawiera przepis o charakterze ogólnym, a art. 9 ust. 2 wskazuje szereg reguł szczególnych. Celem tych przepisów jest uniknięcie, z jednej strony, zbiegu warunków, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony, uniknięcie braku opodatkowania obrotów (zob. wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 14, z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. str. I-4595, pkt 20 i z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres, Rec. str. I-1195, pkt 10).

24 Jeżeli chodzi o stosunek pomiędzy dwoma pierwszymi ustępami art. 9, Trybunał orzekł, że art. 9 ust. 1 nie ma jakiegokolwiek pierwszeństwa przed art. 9 ust. 2. W każdym stanie faktycznym należy postawić pytanie, czy zachodzi którykolwiek z przypadków wymienionych w art. 9 ust. 2, jeżeli nie, to zastosowanie znajduje art. 9 ust. 1 (ww. wyroki: w sprawie Dudda, pkt 21 oraz w sprawie Linthorst, Pouwels en Scheres, pkt 11).

25 Należy w związku z tym zbadać w pierwszej kolejności, czy działano?? taka, jak wskazana w postanowieniu sądu krajowego, mieści się w zakresie art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, określającym miejsce opodatkowania „działaności rozrywkowej lub podobnej”, co zostało podniesione przez sądy irlandzki i portugalski. Należy w tym zakresie wskazać, że Trybunał powinien przedstawić sądowi krajowemu wszystkie istotne elementy wykąadni prawa wspólnotowego, które mogą być przydatne przy rozstrzyganiu sprawy zawiszej przed tym sądem, niezależnie od tego, czy pytanie sądu krajowego odnosi się do tych elementów (zob. wyroki: z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie C-241/89 SARPP, Rec. str. I-4695, pkt 8, z dnia 2 lutego 1994 r. w sprawie C-315/92 Verband Sozialer Wettbewerb, zwany „Clinique”, Rec. str. I-317, pkt 7, z dnia 4 marca 1999 r. w sprawie C-87/97 Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Rec. str. I-1301, pkt 16 i z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-456/02 Trojani, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 38).

W przedmiocie wykąadni art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy

26 Sądy irlandzki i portugalski twierdzą, że działano?? spółki CI mieści się w zakresie stosowania art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, ponieważ działano?? ta polega na oferowaniu usług bezpośrednio związanych z rozrywką. Miejscem, w którym usługi te są świadczone, jest wobec tego miejsce ich faktycznego wykonywania, a mianowicie – w sprawie przed sądem krajowym – terytorium Zjednoczonego Królestwa.

27 Sądy Zjednoczonego Królestwa i spółki grupy RAL twierdzą natomiast, że świadczenie usług określonych w postanowieniu sądu krajowego nie mieści się w zakresie art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy. Uważają, że głównym celem, który zamierza osiągnąć odbiorca przedmiotowych usług, jest uzyskanie wygranej pieniężnej, a nie rozrywka jako taka. Wskazane spółki podnoszą ponadto, że stosowanie wskazanego przepisu w każdym razie zakłada, że świadczący usługi wykonuje działano?? artystyczną. Okoliczność, że używanie automatu do gier może mieć, podobnie jak np. używanie telefonu komórkowego, aspekt rozrywkowy, nie czyni z przedmiotowej usługi działaności rozrywkowej w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze.

28 Komisja jest zdania, że art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy ma na celu ustanowienie szczególnego reżimu prawnego dla pewnych usług, które są świadczone między podatnikami i

których koszty stanowi? cz??? ceny towaru lub us?ugi (zob. ww. wyrok w sprawie Dudda, pkt 23 i 24). Sprawa tocz?ca si? przed s?dem krajowym dotyczy natomiast us?ug eksploatacji automatów do gier ?wiadczonych odbiorcy ko?cowemu, w zwi?zku z czym zastosowanie znajduje jedynie art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy.

29 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy za miejsce ?wiadczenia us?ug odnosz?cych si? do dzia?alno?ci rozrywkowej lub podobnej uwa?a si? miejsce, gdzie us?ugi te faktycznie s? wykonywane.

30 Je?li chodzi o kwesti?, czy ?wiadczenie us?ug, takich jak us?ugi sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym, stanowi dzia?alno?? rozrywkow? lub podobn?, nale?y wskaza?, ?e spółka CI udost?pnia odbiorcom za wynagrodzeniem automaty do gier w urz?dzonych w tym celu salonach gier.

31 W niniejszej sprawie g?ównym celem dzia?alno?ci wskazanej w postanowieniu odsy?aj?cym jest zapewnienie rozrywki u?ytkownikowi automatów do gier, a nie uzyskanie przez niego wygranej pieni??nej. Jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 29 opinii, niepewno?? co do uzyskania wygranej pieni??nej stanowi w?a?nie podstawowy element rozrywki, której poszukuj? u?ytkownicy automatów do gier.

32 Dla zaistnienia dzia?alno?ci rozrywkowej lub podobnej w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy nie jest konieczne, aby us?uga ?wiadczona przez dostawc? mia?a charakter artystyczny. Dzia?alno??, w której g?ównym celem us?ugodawcy jest przysporzenie rozrywki klientom – w??cznie z udost?pnieniem automatów – stanowi dzia?alno?? rozrywkow? lub podobn? w rozumieniu tego przepisu.

33 Jak wskaza? równie? rzecznik generalny w pkt 33 opinii, zastosowanie zasady okre?lenia miejsca opodatkowania zawartej we wskazanym przepisie w sytuacji, jaka zaistnia?a w sprawie przed s?dem krajowym, nie mo?e by? wykluczone z tego powodu, ?e adresaci przedmiotowych us?ug s? odbiorcami ko?cowymi. Zakres stosowania tego przepisu nie jest ograniczony do ?wiadczenia us?ug pomi?dzy podatnikami. Ponadto nale?y stwierdzi?, ?e stosowanie tej zasady okre?lenia miejsca opodatkowania w niniejszej sytuacji nie powoduje jakichkolwiek trudno?ci praktycznych. Miejsce, w którym wykonywana jest sporna dzia?alno??, mo?e bowiem zosta? okre?lone bez trudu. Ostatecznie zastosowanie tej regulacji prowadzi do rozwi?zania racjonalnego pod wzgl?dem podatkowym, poniewa? us?ugi te s? poddane re?imowi podatku VAT w tym pa?stwie cz?onkowskim, na którego terytorium zamieszkuj? odbiorcy tych us?ug.

34 W zwi?zku z powy?szym na pytanie s?du krajowego nale?y odpowiedzie? w ten sposób, ?e ?wiadczenie us?ug polegaj?cych na umo?liwieniu odbiorcom u?ytkowania, za wynagrodzeniem, automatów do gier zainstalowanych w salonach gier za?o?onych na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego nale?y uzna? za dzia?alno?? rozrywkow? lub podobn? w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, w zwi?zku z czym miejscem ?wiadczenia tej us?ugi jest miejsce jej faktycznego wykonywania.

W przedmiocie kosztów

35 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

?wiadczenie us?ug polegaj?ce na umo?liwieniu odbiorcom u?ytkowania, za wynagrodzeniem, automatów do gier zainstalowanych w salonach gier za?o?onych na

terytorium państwa czonkowskiego naley uzna? za dzia?alno?? rozrywkow? lub podobn? w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw czonkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednoliconą podstawa wymiaru podatku, w zwi?zku z czym miejscem ?wiadczenia tej us?ugi jest miejsce jej faktycznego wykonywania.

Podpisy

** J?zyk post?powania: francuski.