

V?c C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd a další

v.

Commissioners of Customs & Excise

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„DPH – Šestá sm?rnice – ?lánek 9 odst. 1 a 2 – Herní automaty – Zábavní nebo podobné ?innosti – Poskytovatel služeb usazený mimo území Spole?enství – Ur?ení místa poskytování služeb“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 27. ledna 2005

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 12. kv?tna 2005

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Poskytování služeb – Ur?ení místa rozhodného pro vznik da?ové povinnosti – Zábavní nebo podobné ?innosti – Pojem – Poskytování herních automat? ve?ejnosti umíst?ných v herních prostorách za úplatu – Zahnutí

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 9 odst. 2 písm. c))

Poskytování služeb sestávající z umožn?ní ve?ejnosti za úplatu používat herní automaty umíst?né v herních prostorách na území ?lenského státu musí být považováno za zábavní nebo podobné ?innosti ve smyslu první odrážky ?l. 9 odst. 2 písm. c) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, takže místem poskytování služeb je místo, kde jsou služby skute?n? vykonávány.

Hlavním cílem ?innosti je totiž zábava uživatel? herních automat?, a nikoli poskytování finan?ních výher posledn? uvedeným vzhledem k tomu, že nejistota, pokud jde o finan?ní výhru, je práv? zásadním zábavním prvkem, který uvedení uživatelé herních automat? vyhledávají. Použití pravidla místa poskytování služeb podle ?l. 9 odst. 2 písm. c) první odrážky krom toho nelze zabránit na základ? skute?nosti, že p?íjemci daných služeb jsou kone?ní spot?ebitelé, nebo? rozsah p?sobnosti tohoto ustanovení není omezen na poskytování služeb mezi osobami povinnými k dani.

(viz body 31, 33–34 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

12. kv?tna 2005(*)

„DPH – Šestá směrnice – Článek 9 odst. 1 a 2 – Herní automaty – Zábavní nebo podobné činnosti – Poskytovatel služeb usazený mimo území Společenství – Určení místa poskytování služeb“

Ve věci C-452/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království) ze dne 17. října 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 27. října 2003, v řízení

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Lenaerts (zpravodaj), N. Colneric, K. Schieman a E. Juhász, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. listopadu 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd a RAL Machines Ltd K. Lasokem, QC, a V. Sloane, barrister,
- za vládu Spojeného království K. Manjim, jako zmocněncem, ve spolupráci s C. Vajdou, QC, a M. Angiolinim, barrister,
- za irskou vládu D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Clohessy, BL, a D. McDonaudem, SC,
- za portugalskou vládu L. Fernandesem a Â. Seíça Nevesem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí generálního advokáta na jednání konaném dne 27. ledna 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2, 4 a 9 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států

týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jakož i články 1 a 2 třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Úprava vracení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. vst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129, dále jen „třináctá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi RAL (Channel Islands) Ltd (dále jen „CI“), RAL Ltd (dále jen „RAL“), RAL Services Ltd (dále jen „Services“) a RAL Machines Ltd (dále jen „Machines“) a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners“), příslušným orgánem Spojeného království v oblasti daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), ohledně určení místa, které se považuje za místo poskytování služeb spojených s provozem herních automatů.

Právní rámec

3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 3 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se „tuzemskem“ rozumí území v působnosti Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v článku 299.“

5 Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.

6 Pokud jde o určení místa, které se považuje za místo poskytování služeb, článek 9 šesté směrnice stanoví:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Nicméně:

[...]

c) za místo poskytování služeb souvisejících s:

– kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými činnostmi, včetně činnosti organizátorů takových činností, a případně též poskytování vedlejších souvisejících služeb,

– [...]

se považuje místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány,

[...]“

7 Článek 1 třinácté směrnice zní takto:

„Pro účely této směrnice se:

1. „osobou povinnou k dani neusazenou ve Společenství“ rozumí osoba povinná k dani podle čl. 4 odst. 1 směrnice 77/388/EHS, která v období uvedeném v čl. 3 odst. 1 uvedené směrnice nemá na daném území ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž provádí obchodní operace, ani, neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a která ve stejném období v členském státě uvedeném v článku 2 nedodala zboží, ani neposkytla služby...”

8 Článek 2 odst. 1 těchto směrnice stanoví:

„[...] vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých činností v rámci dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 CI je společností založenou na Guernesey (Normanské ostrovy). RAL, Services a Machines jsou společnostmi založenými ve Spojeném království. Tyto tři společnosti jsou dceřinými společnostmi RAL Holdings Ltd (dále jen „Holdings“), která je společností rovněž založenou ve Spojeném království. CI, RAL, Services, Machines a Holdings dohromady tvoří skupinu RAL.

10 Do konce roku 2000 RAL provozovala herní automaty ve Spojeném království v prostorách, které vlastnila nebo měla v pronájmu. Byla majitelem herních automatů umístěných v těchto prostorách a zaměstnávala vlastní zaměstnance. Byla držitelem licencí nezbytných k provozování jak daných prostor, tak herních automatů.

11 Společnost Holdings jako typický zástupce skupiny osob povinných k DPH byla zodpovědná za placení této daně z příjmů získaných z provozování herních automatů.

12 Následně vzniknul plán restrukturalizace skupiny RAL. Jeho cílem bylo, podle informací předkládajícího soudu, zřídit dceřinou společnost offshore za účelem provozování herních automatů a oddělit tento provoz od vlastnictví herních automatů a provozování prostor tak, aby skupina RAL již nebyla osobou povinnou k DPH z provozování herních automatů a mohla získat zpětně daň uhrazenou na vstupu.

13 Za tím účelem byla společnost CI založena na Guernesey, který je jedním z Normanských ostrovů, které se nacházejí mimo území Společenství. V rámci téhož plánu byly společnosti Machines a Services založeny ve Spojeném království.

14 RAL je nájemcem prostor, ve kterých jsou umístěny herní automaty, a držitelem licencí na provozování herních prostor. Udalila CI licenci na umístění a provozování herních automatů v uvedených prostorách.

15 Společnost Machines vlastní veškeré herní automaty používané skupinou RAL a je držitelem licencí k těmto herním automatům. Na základě smlouvy o pronájmu uzavřené s CI se Machines zavázala poskytovat CI herní automaty a zajistit jejich řádný provoz.

16 ?innost CI sestává z umožn?ní ve?ejnosti používat herní automaty dodané Machines v prostorách poskytnutých RAL. Avšak CI tuto ?innost provozuje prost?ednictvím subdodavatele Services, která zajiš?uje každodenní provoz herních automat?. Posledn? jmenovaná spole?nost zam?stnává tém?? všechny zam?stnance skupiny RAL, tedy p?ibližn? 600 osob. CI nemá ve Spojeném království vlastní zam?stnance.

17 Po uvedené restrukturalizaci skupiny RAL byla CI toho názoru, opírajíc se o ?lánky 2, 4 a 9 šesté sm?rnice, že služby provozování herních automat? byly poskytovány na Guernesey. Protože dané služby byly podle ní proto poskytovány mimo území Spole?enství, domnívala se, že není povinná k DPH ze služeb poskytovaných jejím zákazník?m ve Spojeném království. V souladu s ?lánky 1 a 2 t?inácté sm?rnice rovn?? požádala o vrácení DPH uhrazené na vstupu.

18 Rozhodnutím ze dne 28. srpna 2001 zamítli Commissioners žádosti CI. Zaujali stanovisko, že CI je osobou povinnou k DPH ve Spojeném království. Podp?rn? konstatovali, že není t?eba zohlednit restrukturalizaci skupiny RAL, protože stejn? jako v období p?ed restrukturalizací byly dané služby nadále poskytovány Holdings ve Spojeném království. V každém p?ípad?, podle Commissioners, žádosti CI byly zamítnuty, nebo? byly zneužitím práva.

19 Spole?nosti CI, RAL, Machines a Services napadly uvedené rozhodnutí o zamítnutí p?ed VAT and Duties Tribunal, Londýn. V rozsudku ze dne 3. prosince 2002 VAT and Duties Tribunal rozhodl, že dané služby byly poskytovány spole?ností CI ve stálé provozovn? ve Spojeném království, ve smyslu ?l. 9 odst. 1 šesté sm?rnice. VAT and Duties Tribunal tak konstatoval, že CI poskytovala služby spojené s herními automaty ve Spojeném království a že její ?innost podléhá DPH v tomto ?lenském stát?. Nicmén? p?ipustil žalobu uvedených spole?ností v rozsahu, v n?mž sm??ovala proti podp?rným návrh?m Commissioners, na základ? toho, že služby byly ve skute?nosti poskytovány spole?ností CI, a nikoli Holdings, a že zásada zneužití práva se na tento p?ípad nevztahovala.

20 CI podala opravný prost?edek proti uvedenému rozsudku p?ed p?edkládající soud. Commissioners podali vzájemný opravný prost?edek proti témuž rozsudku v rozsahu, v n?mž zamítl podp?rné záv?ry.

21 Za t?chto okolností se High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„Za okolností projednávaného p?ípadu a s ohledem na šestou sm?rnici [...], konkrétn? ?lánky 2, 4 a 9 uvedené sm?rnice, a s ohledem na t?ináctou sm?rnici [...], konkrétn? ?lánky 1 a 2 uvedené sm?rnice, a s ohledem na obecné zásady práva Spole?enství:

1) Jak je t?eba vykládat pojem ‚stálá provozovna‘ obsažený v ?látku 9 šesté sm?rnice?

2) Jaké faktory je t?eba zohlednit p?i ur?ení, zda jsou služby spojené s herními automaty poskytovány v obchodních provozovnách spole?nosti jako je CI, nebo ve všech stálých provozovnách, které by spole?nost jako CI mohla mít?

3) Konkrétn?:

a) Pokud je ?innost spole?nosti (‚A‘) strukturována jako v projednávaném p?ípad? tak, že propojená spole?nost (‚B‘), jejíž obchodní sídlo se nachází mimo území Spole?enství, poskytuje služby spojené s herními automaty, a pokud je jediným cílem takové struktury vyhnout se povinnosti A k DPH ve stát?, kde je usazena:

i) lze považovat služby spojené s herními automaty za poskytované ve stálé provozovn? v

tomto členském státě; a v případě kladné odpovědi,

ii) musejí se služby spojené s herními automaty považovat za poskytované ve stálé provozovně nebo z místa, kde má B obchodní sídlo?

b) Pokud je činnost společnosti („A“) strukturována tak, že pro účely předpisů týkajících se místa poskytování služeb propojená společnost („B“) zamýšlí za okolností, jako jsou okolnosti projednávaného případu, poskytovat služby spojené s herními automaty ze sídla zřízeného mimo území Společenství a nemá stálou provozovnu, v níž by poskytovala dané služby, v členském státě, v němž je usazena A, a pokud je jediným cílem takové struktury vyhnout se povinnosti A k DPH z těchto služeb v daném státě:

i) splňují transakce mezi B a propojenými společnostmi uvnitř členského státu („A“, „B“, „C“ a „D“) podmínky ve vztahu k DPH, aby mohly být kvalifikovány jako poskytnutí služeb užívané těmito společnostmi nebo pro tyto společnosti v rámci jejich hospodářské činnosti; v případě záporné odpovědi,

ii) jaké faktory je třeba zohlednit za účelem určení totožnosti poskytovatele služeb spojených s herními automaty?

4) a) Existuje zásada zneužití práva, která (nezávisle na výkladu směrnic o DPH) je způsobilá zabránit vyhledávanému zvýhodnění v případě, jako je projednávaný případ?

b) V případě kladné odpovědi, jak se tato zásada projeví za okolností, jako jsou okolnosti v projednávaném případě?

5) a) Jaký význam je třeba případně přikládat skutečnosti, že A, C a D nejsou dceřinými společnostmi B a že B nemá ani právní, ani hospodářskou kontrolu nad A, C ani D?

b) Lišily by se odpovědi na výše uvedené otázky, pokud by byl způsob řízení podniku B v jeho sídle mimo území Společenství nezbytný pro poskytování služeb spojených s herními automaty zákazníkům a ani A, C nebo D by takovou činnost neprovozovaly?“

K pedběžným otázkám

Úvodní poznámky

22 Činnost, již se týká předkládací rozhodnutí, a sice úplatné poskytování herních automatů umístěných v herních prostorách veřejnosti, je poskytováním služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice. Předkládající soud se svými otázkami snaží v podstatě určit místo, které se považuje za místo tohoto poskytování služeb.

23 V tomto ohledu články 9 šesté směrnice obsahuje pravidla pro určení místa poskytování služeb pro daňové účely. Zatímco odstavec 1 uvedeného ustanovení stanoví obecné pravidlo, odstavec 2 uvádí řadu konkrétních příkladů míst poskytování určitých služeb. Cílem těchto ustanovení je jednak předejít stětu pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně (viz rozsudek ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, bod 14; rozsudek ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20, a rozsudek ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10).

24 Pokud jde o vztah mezi prvními dvěma odstavci článku 9, Soudní dvůr již rozhodl, že odstavec 1 nemá žádnou přednost před odstavcem 2 uvedeného ustanovení. V každém případě tak vyvstává otázka, zda se jedná o jeden z příkladů uvedených v čl. 9 odst. 2; pokud ne, spadá

do rozsahu působnosti odstavce 1 (výše uvedené rozsudky Dudda, bod 21, a Linthorst, Pouwels en Scheres, bod 11) .

25 Je tedy třeba předem prozkoumat, zda činnost, jako je ta, které se týká předkládací rozhodnutí, jak uplatnily irská a portugalská vláda, spadá do rozsahu působnosti čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice, který určuje místo poskytování „zábavních nebo podobných činností“ pro daňové účely. Je totiž třeba v tomto ohledu připomenout, že Soudnímu dvoru přísluší poskytnout vnitrostátnímu soudu veškeré prvky pro výklad práva Společenství, které mohou být užitečné při rozhodování věci, která je mu předložena, bez ohledu na to, zda na něj vnitrostátní soud výslovně odkázal ve svých otázkách či nikoli (viz rozsudek ze dne 12. prosince 1990, SARPP, C-241/89, Recueil, s. I-4695, bod 8; rozsudek ze dne 2. února 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, zvaný „Clinique“, C-315/92, Recueil, s. I-317, bod 7; rozsudek ze dne 4. března 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, s. I-1301, bod 16, a rozsudek ze dne 7. září 2004, Trojani, C-456/02, Sb. rozh. s. I-7573, bod 38).

K výkladu čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice

26 Irská a portugalská vláda tvrdí, že činnost společnosti CI spadá do rozsahu působnosti čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice, neboť sestává z poskytování služeb přímo spojených se zábavou. Místo, které se považuje za místo této činnosti, je tedy místem skutečného vykonávání těchto služeb, což je ve věci v původním řízení území Spojeného království.

27 Vláda Spojeného království a společnost skupiny RAL naproti tomu uplatňují, že poskytování služeb, jehož se týká předkládací rozhodnutí, nespadá do rozsahu působnosti čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice. Za tím účelem poznamenávají, že zásadním cílem, který sleduje příjemce dané služby, je získání finanční výhry, a nikoli zábava jako taková. Uvedené společnosti dodávají, že použití výše uvedeného ustanovení zahrnuje v každém případě uměleckou činnost ze strany poskytovatele služeb. Skutečnost, že použití herního automatu může mít zábavní aspekt, po vzoru použití mobilního telefonu, nemění dané poskytování služeb na zábavní činnost ve smyslu první odrážky odst. 2 písm. c) téhož článku.

28 Komise je toho názoru, že cílem čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice je stanovit zvláštní režim pro určité druhy poskytování služeb, které jsou vykonávány mezi osobami povinnými k dani a jejichž náklady jsou zahrnuty v ceně zboží nebo služeb na výstupu (viz výše uvedený rozsudek Dudda, body 23 a 24). Věc v původním řízení se nicméně týká poskytování služeb spojených s herními automaty konečnému spotřebiteli, takže lze použít pouze odstavec 1 uvedeného článku.

29 V tomto ohledu je důležité připomenout, že v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice je místem poskytování služeb, jejichž předmětem je zábavní nebo podobná činnost, místo, kde jsou skutečně vykonávány.

30 Pokud jde o otázku, zda poskytování služeb, jako ve věci v původním řízení, je zábavní nebo podobnou činností, je třeba připomenout, že společnost CI poskytuje za úplatu herní automaty veřejnosti v herních prostorách zvlášť upravených k tomu účelu.

31 V projednávaném případě je hlavním cílem činnosti, jíž se týká předkládací rozhodnutí, zábava uživatelů herních automatů, a nikoli poskytování finančních výher posledně uvedeným. Jak krom toho uvedl generální advokát v bodě 29 svého stanoviska, nejistota, pokud jde o finanční výhru, je právem zásadním zábavním prvkem, který uživatelé herních automatů vyhledávají.

32 Zábavní nebo podobné činnosti ve smyslu první odrážky čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice nevyžadují umělecké výkony poskytovatele služeb. Ve skutečnosti činnost – včetně poskytování herních automatů veřejnosti –, jejímž hlavním cílem sledovaným poskytovatelem

služeb je zábava klient?, je zábavní nebo podobnou ?inností ve smyslu uvedeného ustanovení.

33 Jak rovněž uvedl generální advokát v bod? 33 svého stanoviska, použití pravidla místa poskytování služeb stanoveného výše uvedeným ustanovením na situaci, jako je situace ve v?ci v p?vodním ?ízení, nelze zabránit na základ? skute?nosti, že p?íjemci daných služeb jsou kone?ní spotřebitelé. Rozsah p?sobnosti tohoto ustanovení totiž není omezen na poskytování služeb mezi osobami povinnými k dani. Dále je třeba konstatovat, že použití uvedeného pravidla ur?ení místa poskytování služeb na takovou situaci nevyvolává žádné praktické obtíže. Místo výkonu daných ?inností lze totiž snadno identifikovat. Kone?n?, použití takového pravidla vede z da?ového hlediska k ú?elnému ?ešení, nebo? uvedené služby podléhají režimu DPH ?lenského státu, na jehož území jsou usazeni p?íjemci t?chto služeb.

34 Z toho vyplývá, že odpov?? p?edkládajícímu soudu musí být, že poskytování služeb sestávající z umožn?ní ve?ejnosti za úplatu používat herní automaty umíst?né v herních prostorách na území ?lenského státu musí být považováno za zábavní nebo podobné ?innosti ve smyslu první odrážky ?l. 9 odst. 2 písm. c) šesté sm?rnice, takže místem poskytování služeb je místo, kde jsou služby skute?n? vykonávány.

K náklad?m ?ízení

35 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

Poskytování služeb sestávající z umožn?ní ve?ejnosti za úplatu používat herní automaty umíst?né v herních prostorách na území ?lenského státu musí být považováno za zábavní nebo podobné ?innosti ve smyslu první odrážky ?l. 9 odst. 2 písm. c) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan?, takže místem poskytování služeb je místo, kde jsou služby skute?n? vykonávány.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angli?tina.