

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 27. ledna 2005(1)

Věc C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd

RAL Ltd

RAL Services Ltd

RAL Machines Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království)]

„DPH – Poskytování služeb – Umístění, které bylo vybráno s cílem vyhnout se daňovým povinnostem – Společnost usazená mimo Společenství a ostatní společnosti stejné skupiny usazené v členském státě – Herní prostory s automaty – Vrácení daně uhrazené na vstupu“

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království) (dále jen „High Court“) položil Soudnímu dvoru Evropských společenství několik předběžných otázek ohledně výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně(2) (dále jen „šestá směrnice“) v platném znění, jakož i třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství(3) (dále jen „třináctá směrnice“).

2. Tyto otázky se v zásadě týkají určení místa, kde dochází k poskytování služeb, přičemž spor v původním řízení, který High Court rozhoduje, se týká společnosti, která zajišťuje poskytování služeb spojených s herními automaty spotřebitelům v členském státě, ale která má sídlo své hospodářské činnosti mimo Společenství jedině nebo především kvůli tomu, aby se vyhnula povinnosti k DPH.

I – Skutkový stav projednávané věci v původním řízení, použitelné právo a otázky položené Soudnímu dvoru

3. RAL (Channel Islands) Ltd (dále jen „CI“) je společnost založenou na Guernsey. RAL Ltd (dále jen „RAL“), RAL Services Ltd (dále jen „Services“) a RAL Machines Ltd (dále jen „Machines“) jsou společnostmi založenými ve Spojeném království. Tyto tři společnosti jsou dceřinými společnostmi RAL Holdings Ltd (dále jen „Holdings“), která je rovněž založená ve Spojeném království. CI, RAL, Services, Machines a Holdings jsou dále souhrnně označovány jako „skupina RAL“. Skupina RAL působí v herním průmyslu. Její hlavní činnost spočívá v provozování herních automatů.

4. Do října roku 2000 RAL poskytovala herní služby spojené s herními automaty ve Spojeném království v prostorách, které vlastnila nebo měla v pronájmu. Byla majitelem automatů používaných v „herních prostorách s automaty“ a byla držitelem licencí nezbytných k provozování jak daných prostor, tak herních automatů. Zaměstnávala své vlastní zaměstnance, aťkoliv některé služby byly vykonávány nezávislou třetí osobou a DPH byla odváděna z čistých příjmů herních automatů.

5. Spor v původním řízení vychází z mechanismu vyhýbání se daňovým povinnostem, který vypracovali externí daňoví poradci skupiny RAL a který se týká herních automatů provozovaných RAL ve Spojeném království. Tento mechanismus se zakládá na skutečnosti, že místo poskytování služeb spojených s herními automaty zákazníkem se ve vztahu k DPH nachází mimo území Společenství. Skupina RAL by tak nebyla osobou povinnou k DPH z provozování herních automatů a mohla by získat zpětně daň uhrazenou na vstupu. Za tímto účelem byl založen poskytovatel CI jako dceřiná společnost offshore společnosti Holdings. CI byla založena jako společnost s ručením omezeným v Alderney. Její obchodní provozovna se nachází na Guernsey s kancelářemi, které zaměstnávají tři vedoucí pracovníky na částečný úvazek a dva zaměstnance na plný úvazek. V rámci téže restrukturalizace byly ve Spojeném království založeny další dvě dceřiné společnosti Holdings: Machines a Services. Součástí CI, Services, Machines, RAL a Holdings uzavřely řadu dohod.

6. Na základě těchto dohod je RAL nájemcem prostor, ve kterých jsou umístěny herní automaty, a držitelem licencí na provozování herních prostor s automaty. RAL udělila CI licenci na umístění a provozování herních automatů v uvedených prostorách. Mimo jiné povolila vstup veřejnosti do prostor během otevíracích hodin a dohlíží na to, aby tyto prostory byly uklízeny, vytápěny, větrány a osvětleny. Společnost Machines vlastní veškeré herní automaty, automaty na rozměňování peněz, příslušenství a náhradní díly používané skupinou RAL a je držitelem licencí nezbytných k provozování těchto automatů. Na základě smlouvy o pronájmu uzavřené s CI se Machines zavázala poskytovat CI herní automaty a zajistit jejich řádný provoz.

7. Činnost CI spočívá v umožnění veřejnosti používat herní automaty dodané společností Machines v prostorách poskytnutých RAL. Tuto činnost vykonává CI prostřednictvím subdodavatele společností Services, další z dceřiných společností skupiny Holdings, která jako výlučný dodavatel zajišťuje téměř veškerý každodenní provoz. Po vnitřní reorganizaci skupiny RAL je tato společnost zaměstnavatelem všech zaměstnanců skupiny RAL, kteří jsou určení pro každodenní provoz v herních prostorách s automaty, tedy přibližně 600 zaměstnanců. Funkce, které zůstávají přímo přiděleny CI s jejími příslušnými pracovníky výhradně v kancelářích společnosti CI na Guernsey, jsou omezeny zejména na účetnictví a sledování cash-flow automatů.

8. Po výše uvedené restrukturalizaci byla CI toho názoru, opírajíc se o články 2, 4 a 9 šesté směrnice, že místo poskytování služeb spojených s herními automaty bylo na Guernsey, a že

tudíž není osobou povinnou k DPH ve Spojeném království. Zároveň požádala o vrácení DPH uhrazené na vstupu za služby, které jí byly poskytnuty ostatními společnostmi skupiny RAL v souladu s články 1 a 2 třinácté směrnice.

9. Rozhodnutím ze dne 28. srpna 2001 Commissioners of Customs & Excise Commissioners (dále jen „Commissioners“) zamítli žádosti CI, neboť zaujali stanovisko, že CI je osobou povinnou k DPH ve Spojeném království. Podpřípří Commissioners rozhodli, že struktura vytvořená skupinou RAL měla být považována za zneužití práva. Na základě toho byly herní služby z provozování automatů ve Spojeném království nadále poskytovány společností Holdings.

10. CI, RAL, Machines a Services (dále jen „žalobkyně v původním řízení“) napadly uvedené rozhodnutí před VAT and Duties Tribunal, Londýn. Ten rozhodl, že služby z provozování herních automatů byly poskytovány společností CI ze stálé provozovny ve Spojeném království ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice. Nicméně připustil žalobu v rozsahu, v němž směrovala proti podporným návrhům Commissioners, z toho důvodu, že služby byly poskytovány společností CI a že zásada zneužití práva se na tento případ nevztahovala. CI podala opravný prostředek proti rozsudku VAT Tribunal před High Court a Commissioners podali vzájemný opravný prostředek proti části výroku, kterým VAT and Duties Tribunal zamítá jejich podporné závěry.

11. Pro úplné pochopení výše uvedených mechanismů a předběžných otázek podaných Soudnímu dvoru je třeba vzít v úvahu některá ustanovení šesté a třinácté směrnice.

12. Článek 2 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“, je předmětem DPH.

13. Článek 4 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „osobou povinnou k dani“ je „jakákoli osoba, která na nějakém místě provádí samostatnou kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.

14. Článek 4 odst. 2 mimo jiné stanoví, že „mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb [...]“.

15. Pokud jde o určení místa výkonu zdanitelného plnění, 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, 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.“

16. Dále je třeba zohlednit i některá ustanovení třinácté směrnice, která jsou v projednávaném

případ relevantní, tedy článek 1, který stanoví:

„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 [...].

2. „územím Společenství“ rozumí území členských států, na které se vztahuje směrnice 77/388/EHS.“

17. Článek 2 odst. 1 třinácté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, 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 či movitých věcí 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 bodů 1 písm. b) této směrnice.“

18. Za těchto okolností se High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodl položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Za okolností projednávaného případu a

2. s ohledem na šestou směrnici 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 daně, konkrétně články 2, 4 a 9 uvedené směrnice, a s ohledem na třináctou směrnici 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, konkrétně články 1 a 2 uvedené směrnice, a s ohledem na obecné zásady práva Společenství:

1) Jak je třeba vykládat pojem ‚stálá provozovna‘ obsažený v článku 9 šesté směrnice?

2) Jaké faktory je třeba zohlednit při určení, zda jsou služby spojené s herními automaty poskytovány v obchodních provozovnách společnosti, jako je CI, nebo ve všech stálých provozovnách, které by společnost jako CI mohla mít?

3) Konkrétně:

a) Pokud je činnost společnosti („A“) strukturována jako v projednávaném případě tak, že propojená společnost („B“), jejíž obchodní sídlo se nachází mimo území Společenství, poskytuje služby spojené s herními automaty, a pokud je jediným cílem takové struktury vyhnout se povinnosti A k DPH ve státě, kde je usazena:

i) lze považovat služby spojené s herními automaty za poskytované ve stálé provozovně 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 užívaných 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 zřízení 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?
19. Stručně řečeno, High Court pokládá Soudnímu dvoru tři otázky. První se týká problému určení, zda společnost jako CI, jejíž sídlo hospodářské činnosti se nachází mimo území DPH Společenství(4), ale která poskytuje služby z provozování herních automatů v členském státě, může být považována za společnost poskytující tyto služby z jedné nebo více „stálých provozoven“, které se nacházejí v tomto členském státě ve smyslu čl. 9 odst. 2 šesté směrnice. V případě kladné odpovědi vyvstává druhá otázka, zda relevantním prvkem pro určení „místa poskytování služeb“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 má být místo, kde má poskytovatel „stálou provozovnu, z níž službu poskytuje“, nebo naopak zda relevantním prvkem má být „místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti“.
20. Poslední otázka je pouze podpůrná, v případě, že určující prvek místa, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, by byl v projednávaném případě použitelný. Tato podpůrná otázka, ke které bude přistoupeno, jen pokud bude třeba dálejší analýzy předchozích otázek, se týká dvou různých právních bodů: jednak problému určení, zda transakce, jako jsou ty, které byly uskutečňovány mezi CI a RAL, Services a Machines, mohou být považovány za „poskytování“ v rámci „hospodářských činností“ ve smyslu šesté směrnice – v tomto případě by se objevil jiný poskytovatel než CI; a jednak problému použití zásady zneužití práva v oblasti DPH, což by údajně zabránilo CI tvrdit, že není osobou povinnou k DPH ve Spojeném království(5).

II – Posouzení

21. Odpověď na předložené otázky podané Soudnímu dvoru vyžaduje předložené popsání právní

úpravy ?lánu 9 šesté sm?rnice ohledn? ur?ení místa poskytování služeb. Tento ?lánek obsahuje n?kolik kolizních norem, které ú?eln? rozd?lují pravomoci mezi ?lenskými státy v oblasti da?ové povinnosti k DPH z poskytování služeb. Každé z t?chto pravidel ur?uje ?lenský stát, který má výlu?nou pravomoc zdanit poskytování služeb, a musí být vykládáno jednotným zp?sobem, aby se p?edešlo dvojímu zdan?ní nebo nezdan?ní, které by odlišné výklady mohly vyvolat(6).

22. A?koliv vnitrostátní soud nevznesl otázku p?ípadného použití ?l. 9 odst. 2 šesté sm?rnice, p?ezkoumání vztahu mezi odstavci 1 a 2 ?lánu 9 m?že být zajímavé v rozsahu, v jakém „[...] posláním Soudního dvora je vykládat všechna ustanovení práva Spole?enství, která vnitrostátní soudy pot?ebují k tomu, aby rozhodly ve sporech, které jim byly p?edloženy, i když tato ustanovení nejsou výslovn? uvedena v otázkách, které jim tyto soudy položily(7)“.

23. Pokud jde o vztah mezi odstavci 1 a 2 ?lánu 9, Soudní dv?r rozhodl, že „[...] ?l. 9 odst. 2 uvádí celou ?adu konkrétních p?íklad? míst poskytování ur?itých služeb, zatímco odstavec 1 stanoví obecné pravidlo. Cílem t?chto ustanovení je jednak p?edejít st?etu pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdan?ní, a jednak p?edejít neuložení dan?, jak je stanoveno v ?l. 9 odst. 3, a?koli pouze pro zvláštní p?ípady.“(8)

24. Nakonec ?l. 9 odst. 1 tvoří – ve vztahu ke zvláštním pravidl?m stanoveným ?l. 9 odst. 2 – „sb?rnou kategorii“(9), která *in fine* používá ur?ující prvky, které z pragmatických d?vod? zjednodušení(10) a aby se zabránilo vlastním t?žkostem p?i ur?ování místa, kde je služba poskytována nebo provozována, odkazují na místo poskytovatele(11). Podotýkám, že v oblasti DPH p?evažuje obecná zásada, že DPH musí být vybírána tam, kde došlo ke spot?eb?. Je tudíž pochopitelné, že v rozsudku ze dne 26. září 1996, Dudda (výše uvedeném), Soudní dv?r rozhodl, že „[...] co se tý?e výkladu ?lánu 9, odstavec 1 nemá p?ednost p?ed odstavcem 2 uvedeného ustanovení. V každém p?ípad? tak vyvstává otázka, zda se jedná o jeden z p?íklad? uvedených v ?l. 9 odst. 2; pokud nikoliv, spadá do rozsahu p?sobnosti odstavce 1.“(12) Navíc, jak tvrdil generální advokát Fennelly ve svém stanovisku ve v?ci Linthorst, Pouwels en Scheres, nic nenav?d?uje tomu „[...] že je t?eba vykládat p?sobnost odstavce 2 restriktivn? jako výjimku z obecného pravidla(13)“.

25. Vzhledem k p?edešlému musí logicky Soudní dv?r nejprve ov?řit, zda jsou v projednávaném p?ípad? služby z provozování herních automat? zahrnuty v ?l. 9 odst. 2 písm. c). Pouze v p?ípad? záporného zjišt?ní se použije sb?rný režim ?l. 9 odst. 1.

A – Pojem „zábavní nebo podobné ?innosti“ ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. c)

26. ?lánek 9 odst. 2 písm. c) stanoví, že „za místo poskytování služeb souvisejících se [...] zábavními [...] nebo podobnými ?innostmi, v?etn? ?innosti organizátor? takových ?inností [...], se považuje místo, kde jsou tyto služby skute?n? poskytovány.“ Portugalská vláda ve svých písemných vyjád?eních tvrdí, že poskytování služeb spojených s herními automaty by m?lo být podrobeno tomuto režimu, a tedy da?ové povinnosti k DPH ve Spojeném království bez ohledu na sb?rné pravidlo ?l. 9 odst. 1.

27. Když byli b?hem jednání vedlejší ú?astníci dotázáni, co si myslí o návrhu portugalské vlády v jejích písemných vyjád?eních, tak se soust?edili zejména na charakterizování služeb z provozování herních automat? jako zábavy ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. c). Podle žalobky? v p?vodním ?ízení musí být herní automaty vylou?eny z pojmu zábavy ve smyslu tohoto ?lánu, a to ze dvou hlavních d?vod?. Zaprvé proto, že poskytnutí automat? není zprost?edkováním žádné zábavy prost?ednictvím um?lce. V tomto smyslu se tak podle žalobky? v p?vodním ?ízení zákazník baví sám, když používá automat podobným zp?sobem jako p?i používání mobilního telefonu. Dále proto, že nad?je hrá?e na výhru není obvykle pro zábavu charakteristická. Myslím si, že tyto argumenty nem?žou vylou?it služby z provozování herních automat?, tedy služby

poskytované společnosti CI v herních prostorách s automaty ve Spojeném království, z pojmu „zábavní nebo podobné činnosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c).

28. Připomínám, jak zdůraznila Komise Evropských společností jak ve svých písemných vyjádřeních, tak během jednání, že ve věci Berkholz, která se týkala služeb z provozování herních automatů umístěných na palubě trajektu, Soudní dvůr rozhodl, že úelem těchto herních automatů „je bavit zákazníky(14)“. V projednávané věci mají herní automaty, rovněž zvané „zábavní výherní automaty“, umístěné v „herních prostorách s automaty“, přesně stejný účel, tedy bavit své uživatele.

29. Hlavní účel činnosti by podle mého názoru měl být rozhodujícím faktorem při charakterizování dané činnosti jako „zábavy“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c)(15). Co se týče herního automatu, jaký tedy může být jeho účel, než bavit hráče tím, že mu umožní náhodně vyhrát nebo prohrát? Žalobkyně v původním řízení v tomto ohledu nedaly žádnou odpověď(16). Jistě není hlavním úelem herních automatů, aby si hráči vydělali na živobytí. Navíc případné zklamání hráče, který prohrává, místo aby vyhrával, je právě hlavní charakteristikou tohoto typu zábavy. Vyhrát nebo prohrát peníze je v tomto případě aspektem formy zábavy, který je součástí hry(17). Vzhledem k těmto důvodům je argument žalobky v původním řízení, že zábava vyžaduje jakoukoli formu osobního poskytování služby umělcem, zbaven významu. Každý herní automat je mechanickým přístrojem provozovatele naprogramovaným tak, aby nahradil skutečnou činnost fyzické osoby, která je naproti zákazníkovi a náhodně mu rozdává karty. Aťkoli je možná politováníhodná, že tím technologie přispívá k omezení smyslu hry – kterým je, jak poznamenal Joseph De Maistre, „že nutí lidi se na sebe dívat“(18) – takové nahrazení nemá z hlediska zábavného charakteru činnosti automatu na zákazníka vliv. Navíc nevidím důvod, proč by skutečnost, že ceny z herního automatu nejsou medaile nebo zápis jména výherce na výherní listinu, ale naopak peníze, mohla změnit hlavní charakter zábavy herního automatu.

30. Nehledě na argumenty žalobky v původním řízení, které jsem právě zkoumal, nebyl během jednání vznesen žádný další argument pro vyloučení poskytování služeb spojených s herními automaty z čl. 9 odst. 2 písm. c)(19). Stejně jako Komise nevidím žádný obecný politický důvod pro vyloučení činností, o které se v projednávaném případě jedná, ze čl. 9 odst. 2 písm. c). Dále, a to především, vidím v projednávané věci mnohé výhody sváděcí pro použití čl. 9 odst. 2 písm. c). Služby, které jsou obsaženy v tomto článku, podléhají určujícímu prvku, kterým je místo, kde jsou poskytovány, protože právě toto místo může být snadno fyzicky zjištěno a shoduje se s místem, kde jsou tyto služby spotřebovávány(20). Použití určujícího prvku místa, kde jsou činnosti poskytovány, je mimo jiné daleko více v souladu s obecnou zásadou, podle které musí být DPH vybrána na místě spotřeby(21). V případě, že určení místa, kde jsou činnosti poskytovány (a spotřebovávány), nečiní žádný problém, jako je tomu i v projednávaném případě, není použití sbírné kategorie čl. 9 odst. 1 opodstatněné(22).

31. Použití čl. 9 odst. 2 písm. c) nabízí jasnější a jednodušší určující prvek na stanovení místa poskytování služeb v projednávané věci, než čl. 9 odst. 1. Tato sbírná kategorie, jak uvidíme, vyžaduje složitou analýzu otázky (s nejistým výsledkem), zda daná společnost disponuje stálou provozovnou v místě poskytování služby, a v případě kladné odpovědi, zda taková stálá provozovna převažuje nad místem, kde má společnost sídlo své hospodářské činnosti. Požadavek právní jistoty nemluví ve prospěch výběru nejobtížnějšího postupu na určení místa poskytování služeb spojených s herními automaty, když je možné jasnější a logičtější řešení a když je takové řešení navíc v souladu s obecnou zásadou, podle které DPH musí být vybrána na místě spotřeby.

32. Dále by v projednávaném případě způsobilо použití pravidla místa provozovny poskytovatele nežádoucí následky v podobě narušení hospodářské soutěže a nového určení místa sídla

hospodářské činnosti tčto poskytovatel(23). Ve skutečnosti by bez ohledu na to, že takové služby jsou poskytovány konečným spotřebitelem v členském státě a že jsou zde spotřebovány, podléhaly dani v režimu DPH státu poskytovatele. To by byl podnět pro poskytovatele takových služeb přemístit sídlo své hospodářské činnosti na území s nízkým daňovým zatížením. Ve skutečnosti by došlo k tomu, že poskytovatelé usazení mimo území DPH Společenství by nebyli zdaněni nebo by byli zdaněny služby poskytované ve Společenství a spotřebované mimo toto území.

33. Konečně poznamenávám, že použití čl. 9 odst. 2 písm. c) v projednávané věci není v rozporu s rozsudkem vydaným ve věci Dudda (výše uvedeným). Ani já, ani žádný z vedlejších účastníků neprokázal během jednání takovýto rozpor(24). V bodě 23 uvedeného rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že „[...] čl. 9 odst. 2 šesté směrnice stanoví souhrnný zvláštní režim pro určité druhy služeb, které jsou poskytovány mezi osobami povinnými k dani a jejichž náklady jsou zahrnuty v ceně zboží(25)“. Toto tvrzení Soudního dvora je přesto třeba chápat s ohledem na okolnosti vlastní věci Dudda, která se týkala pouze osob povinných k dani. Dané poskytování služeb v této věci se týkalo jen osob povinných k dani, ale ani z doslovného, ani z účelového výkladu šesté směrnice nelze vyvodit závěr, podle kterého by se čl. 9 odst. 2 písm. c) na poskytování zábavních služeb mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem nevztahoval.

34. Tedy pokud společnost jako CI poskytuje službu z provozování herních automatů spotřebitelem v členském státě prostřednictvím automatů, které pronajímá a provozuje v uvedeném státě, musí být považována za společnost poskytující zábavní služby v tomto členském státě ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice. Z toho vyplývá, že použití sbírné kategorie čl. 9 odst. 1 musí být v této projednávané věci odmítnuto.

B – Použitelnost čl. 9 odst. 1.

35. Pokud by Soudní dvůr měl rozhodnout, že čl. 9 odst. 2 písm. c) se na věc v předmětném řízení nevztahuje, je třeba využít režimu čl. 9 odst. 1, podle kterého se za místo poskytování služeb považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje.

36. Znění čl. 9 odst. 1 svědčí o tom, že „stálá provozovna“ a „místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti“, jsou dvě na sobě nezávislá kritéria(26). V každém případě čl. 9 odst. 1 nedává žádné vodítko k tomu, jak sladit uplatnění těchto dvou určujících prvků v případech, kdy nestanoví stejné místo, nebo ve složitých případech, kdy jen jeden z těchto určujících prvků vede ke stanovení místa, které se nachází mimo území DPH Společenství jako v projednávané věci.

37. Vzájemný vztah mezi těmito dvěma určujícími prvky, které se podle doslovného znění čl. 9 odst. 1 vzájemně vylučují, byl jasně stanoven v judikatuře Soudního dvora. Poté co Soudní dvůr konstatoval, že obecným účelem čl. 9 je „[...] jednak předejít stejné pravomoci, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daní, jak je stanoveno v čl. 9 odst. 3, aťkoli pouze pro zvláštní případy(27)“, Soudní dvůr rozhodl, že „podle čl. 9 odst. 1 místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, se jeví v tomto ohledu jako prioritní určující prvek v tom smyslu, že zohlednění jiné provozovny, z níž službu poskytuje, má význam jen v případě, kdy návaznost na sídlo nevede z daňového hlediska k účelnému řešení nebo vede ke stejnému výsledku s jiným členským státem(28)“.

38. Tento přístup, podle kterého je ve výše uvedených podmínkách „stálá provozovna“ považována za podpůrný určující prvek ve vztahu k určujícímu prvku „sídla hospodářské činnosti“, byl potom znovu potvrzen Soudním dvorem v rozsudcích ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien(29), ze dne 17. července 1997, ARO Lease(30), a ze dne 20. února 1997, DFDS (31).

39. Co se týče definice pojmu „místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti“, ta neposobí významnější těžkosti(32). To vyplývá i z jejího použití v projednávané věci, kde nevyvolává pochybnosti o tom, že se sídlo hospodářské činnosti CI nachází na Guernsey, a tedy mimo území DPH Společenství.

C – Pojem „stálá provozovna, z níž se služba poskytuje“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice

40. Problémy se týkají výkladu pojmu „stálá provozovna“. Ve věci Berkholz Soudní dvůr stanovil určující kritérium pro výklad tohoto pojmu, když rozhodl, že poskytování služeb nemůže být považováno za poskytování ze stálé provozovny ve smyslu čl. 9 odst. 1, pokud takové poskytování nevykazuje „[...] minimální stálost a trvalé spojení lidských a technických prostředků nezbytných k poskytování určitých služeb(33)“. Z toho Soudní dvůr vyvodil, že „[...] umístění herních automatů na palubě námořní lodi, které jsou předmětem nepravidelné údržby, by nemohlo být takovou [stálou] provozovnou“. Naprostá nepřítomnost stálých zaměstnanců při poskytování služeb spojených s herními automaty na palubě lodí byla rozhodující pro zamítnutí názoru, že by zde mohl mít „stálou provozovnu“ ve smyslu čl. 9 odst. 1.

41. V každém případě Soudní dvůr požadoval jen „minimální stálost“ provozovny, ani více, ani méně, než prostředky „nutné“ k poskytování stálých služeb. Soudní dvůr nestanovil jako předběžnou podmínku pro existenci stálé provozovny, aby poskytovatel služeb trvale shromažďoval na určitém místě všechny nezbytné lidské a technické prostředky, které sám vlastní. Podle mého názoru to je stejné jako přijmout minimální kritéria k určení, zda se za daných okolností jedná o „stálou provozovnu“ ve smyslu čl. 9 odst. 1, což Soudní dvůr upřesnil a potvrdil v pozdějších rozsudcích, zejména (výše uvedených) rozsudcích ARO Lease a DFDS.

42. Věc ARO Lease se týkala činností nizozemské společnosti ohledně leasingu na konkrétní automobily poskytnuté spotřebitelům usazeným v Belgii. Jediným lidským zastoupením nizozemské společnosti v Belgii byli nezávislí zprostředkovatelé, kteří pouze uváděli zákazníky do vztahu s ARO Lease. Tito nezávislí zprostředkovatelé nezasahovali ani do uzavírání, ani do provádění leasingových smluv, které byly připraveny a uzavřeny v Nizozemí, kde má ARO Lease sídlo své hospodářské činnosti. Mimoto, jak zdůraznil Soudní dvůr, nizozemská leasingová společnost v Belgii „[...] nemá ani kanceláře, ani parkovací místa(34)“. V této souvislosti Soudní dvůr rozhodl, že „[...] pokud leasingová společnost nemá v členském státě ani zaměstnance, ani strukturu s dostatečným stupněm stálosti, v rámci níž by mohly být zhotoveny smlouvy nebo přijata administrativní rozhodnutí, [...] nemůže být považována za společnost, která má stálou provozovnu v tomto státě(35)“.

43. Věc DFDS sleduje stejnou linii, i když v určitých bodech zachází ještě dál, což budu zkoumat později. V této věci jednala britská pobožka dánské společnosti jako obchodní zástupce své mateřské společnosti, a prodávala její organizované zájezdy. Soudní dvůr rozhodl, že britská pobožka je stálou provozovnou dánské mateřské společnosti. Tento závěr Soudní dvůr založil na skutečnosti, že „[...] prostory anglické pobožky, která má vlastní právní subjektivitu, náleží jí, a nikoli DFDS, nestačí samo o sobě stanovit, že první uvedená je ve skutečnosti nezávislá na druhé uvedené. Naproti tomu z údajů obsažených v předkládacím usnesení a zejména z toho, že DFDS vlastní veškerý základní kapitál své pobožky a má různé smluvní povinnosti, které jí mateřská společnost uložila, vyplývá, že společnost usazená ve Spojeném království jedná jako

pouhá pobožka DFS(36)“. Britská pobožka tak měla charakteristiky „stálé provozovny“, které vyplývají z kritérií rozsudku Berkholz, tudíž, že „[...] vykazuje minimální stálost požadovanou z hlediska nutných lidských a technických prostředků(37)“.

44. Jak Soudní dvůr výslovně potvrdil v rozsudku DFDS, „[...] je na místě připomenout [...], že zohlednění hospodářské skutečnosti je základním kritériem pro použití společného systému DPH(38)“. Myslím si, že je zde třeba provést analýzu, která konkrétně zohlední hospodářskou a obchodní skutečnost projednávaného případu.

45. Z tohoto úhlu a s ohledem na výše uvedenou judikaturu je zřejmé, jak zdrazňuje Komise ve svých písemných vyjádřeních, že v projednávaném případě jsou služby z provozování herních automatů umístěných ve výše uvedených „herních prostorách s automaty“ poskytovány ze stálých provozoven, které se nacházejí ve Spojeném království. V tomto ohledu sdílím názor irské vlády, která ve svých písemných vyjádřeních uplatňuje, že vnější vnímání spotřebitele musí hrát rozhodující roli. Ve skutečnosti jsou herní automaty, o které se jedná v projednávané věci, z hlediska obchodního pojetí „herních prostor s automaty“, trvale umístěny v prostorách výlučně určených k tomuto účelu, aby pro hráče vytvořily jedinečné a příjemné prostředí. Tyto prostory mají pravidelnou otevírací dobu, jako každá jiná obchodní provozovna, a jsou tam stálí zaměstnanci, kteří se starají o zákazníky a dohlíží na obchodní prostory a automaty.

46. Přítomnost těchto zaměstnanců je zejména důležitá pro rozlišení projednávané věci od situace ve věci Berkholz. Taková trvalá přítomnost zaměstnanců na místě dodává poskytování služeb CI spojených s herními automaty v herních prostorách s automaty prvek stability a vede k závěru, že takové služby se poskytují ve „stálých provozovnách“ umístěných ve Spojeném království. Dále je ještě důležitější, že tyto stálé provozovny nejsou na palubě námořních lodí, které se pohybují z jedné země do druhé, což je okolnost, která by mohla vysvětlit, proč došlo k výběru ve prospěch sídla hospodářské činnosti poskytovatele, které se nachází na území DPH Společenství.

47. Problémem v projednávané věci tedy není, zda je služba z herních automatů poskytována ve stálých provozovnách umístěných ve Spojeném království, ale zda mají být takovéto stálé provozovny považovány za stálé provozovny CI umístěné ve Spojeném království.

48. Vláda Spojeného království a irská vláda, jakož i Komise se domnívají, že CI má stálou provozovnu ve Spojeném království. Naopak CI tvrdí, že její samotná přítomnost ve Spojeném království se omezuje jen na pronajímání a provozování herních automatů v prostorách, kde je k tomu oprávněná, aby poskytovala služby spojené s herními automaty. Aby CI měla stálou provozovnu ve Spojeném království, je podle tohoto hlavního argumentu třeba, aby zde ona sama měla všechny nezbytné lidské a technické prostředky. Nesdílím tento názor. K této důležité otázce ohledně určení prostředků, které CI musí ve Spojeném království mít, aby existující stálé provozovny mohly být považovány za její, jsou rozsudky ARO Lease a DFDS dostatečně jasné.

49. Připomínám, že ve věci ARO Lease Soudní dvůr rozhodl, že k tomu, aby došel k závěru, zda poskytovatel služeb má „stálou provozovnu“ ve smyslu čl. 9 odst. 1, stačí, že „má v členském státě [...] vlastní zaměstnance [nebo] strukturu, která představuje dostatečný stupeň stálosti, v rámci které mohou být smlouvy zhotoveny [...]“. Není vůbec nutné, aby zaměstnanci, kteří pracují v herních prostorách s automaty, byli vlastními zaměstnanci CI, abychom mohli dojít k závěru, že stálé provozovny jí patří. Navíc, jak správně poznamenala Komise ve svých písemných vyjádřeních a během jednání, nezbytná „struktura“ nutně závisí na oblasti dané činnosti.

50. Ve věci DFDS měla společnost činná ve Spojeném království, aťkoliv byla pobožkou, vlastní právní subjektivitu odlišnou od své dánské mateřské společnosti. V projednávané věci jsou sesterské společnosti CI také právními subjekty odlišnými od CI. Bez ohledu na tuto skutečnost

Soudní dvůr ve věci DFDS rozhodl, že britská pobočka je rovnocenná stálé provozovně dánské společnosti ve Spojeném království. Sama dánská společnost neměla ve Spojeném království záměrnice a neměla tam ani prostory(39). Přesto dánská společnost prostřednictvím řady smluvních dohod s britskou pobočkou, která jednala jako její zástupce, získala lidské a technické prostředky nezbytné k poskytování svých služeb při organizaci turistických okruhů ve Spojeném království. Z toho Soudní dvůr vyvodil, že „[...] společnost usazená ve Spojeném království jedná jako pouhá pobočka [své mateřské společnosti](40)“.

51. Podle mého názoru je projednáváná věc ještě jasnější, takže není namístě zkoumat vztahy podřízenosti mezi CI a jejími sesterskými společnostmi. Ve skutečnosti, na rozdíl od britské pobočky DFDS vůči její dánské mateřské společnosti, Services a její záměrnici, jakož i Machines a ostatní nezávislí poskytovatelé plní v rámci poskytování herních služeb spojených s herními automaty pouze druhotné úkoly.

52. Projednáváná věc vyžaduje základní rozlišení mezi dvěma kategoriemi prostředků: jednak těmi, které budou nezbytně přímo podřízeny poskytovateli v určitém místě, aby se z toho vyvodilo, že stálá provozovna, která se zde nachází, je její; jednak prostředky, které, aťkoliv dávají provozovně stálý charakter, nejsou přímo podřízeny poskytovateli, nemají nic na závěru, podle kterého stálá provozovna je provozovnou poskytovatele. První kategorie zahrnuje prostředky přímo související s poskytováním daných služeb, tedy uzavírání a provádění smluv se zákazníky, které jsou při poskytování nutné. Pouze tyto prostředky musejí být přímo podřízeny poskytovateli k učinění závěru, že stálá provozovna, ze které jsou služby poskytovány, je právě její ve smyslu čl. 9 odst. 1.

53. Ve skutečnosti požadovat, jak to činí v projednáváném případě CI, aby všechny osoby, jejichž přítomnost je důležitým faktorem pro udržení stálého charakteru provozovny ve smyslu čl. 9 odst. 1, byly záměrnými poskytovatelem nebo mu byly přímo podřízeny, by vedlo k absurdním řešením. Stačí si představit provozovnu, kde by bezpečnostní záměrnici byli jediní, kdo by měli klíče, a byli by zodpovědní za otevírání a zavírání prostor v pravidelnou dobu. Tyto osoby jsou jistě nepostradatelné pro zajištění toho, aby provozovna nebyla otevírána jen nepravdělně. Zaslouhují si být považovány za lidský prostředek, jehož stálá přítomnost je pro uvedené provozovny nepostradatelná, a tím jí dávají charakter stálosti. V každém případě by ale určitě nebylo přijatelné, aby taková provozovna přestala být považována za stálou provozovnu poskytovatele služeb z jediného důvodu, že se rozhodl přesunout bezpečnost provozovny na nezávislou společnost.

54. Na základě informací poskytnutých vnitrostátním soudem, záměrnici herních prostor s automaty plní především praktické úkoly, jako je zajistit ožvužení, podávat občerstvení a rozměňovat peníze zákazníkům, vyprazdňovat schránky na peníze automatů, osvědčovat vyplácení velkých výher, zajistit bezpečnost, údržbu, atd. Takovéto úkoly, které plní Services, Machines a ostatní poskytovatelé pro CI, jsou podle mého názoru vedlejší vzhledem k poskytování služeb z provozování herních automatů, která jsou předmětem mé analýzy.

55. Záměrnici herních prostor s automaty totiž nezasahují přímo do uzavírání herních smluv mezi CI a zákazníky(41). Fakticky jsou služby poskytované v konkrétní oblasti služeb spojených s herními automaty založeny na smlouvách, které jsou mlčky uzavřeny přímo mezi každým zákazníkem a CI prostřednictvím samotných automatů. Takové smlouvy jsou uzavřeny a prováděny na celém území Spojeného království pokaždé, když zákazník vhodí minci do herního automatu provozovaného CI(42). Je-li tato analýza správná, tak automaty pronajaté a provozované CI sami umožňují jako automatizované zařízením společnosti CI zajistit přímo každému zákazníkovi ve Spojeném království poskytování služeb spojených s herními automaty(43). V této zvláštní oblasti činnosti jsou herní automaty jediné nezbytné struktury

umístěné „v herních prostorách s automaty“, které musejí být přímo podřízeny CI, aby bylo možné dojít k závěru, že každá z těchto „herních prostor s automaty“, ve které jsou automaty umístěny, je stálou provozovnou CI.

56. Mimoto, s ohledem na výše uvedené a v rozporu s tím, co se domnívá CI, skutečné existence CI na Guernsey také nejsou rozhodujícím prvkem při poskytování daných služeb spojených s herními automaty každému zákazníkovi, tedy službou, která nastává automaticky na území Spojeného království prostřednictvím každého automatu pronajatého nebo provozovaného CI na tomto území. Žalobkyně v původním řízení ve svých písemných vyjádřeních zdrazují, že čl. 9 odst. 1 se zakládá na určení místa poskytovatele služeb. Nicméně ignorují skutečnost, že v této oblasti existence je CI poskytovatelem služeb z herních automatů, který se skutečně nachází na území Spojeného království, kde uzavírá a provádí herní smlouvy přímo s každým zákazníkem prostřednictvím automatů, které zde provozuje, a prostřednictvím služeb spojených s tímto poskytováním služeb, které je předmětem smluvní úpravy s ostatními společnostmi. V tomto smyslu má CI ve Spojeném království strukturu, která „[...] umožňuje nezávislé poskytování daných služeb“(44).

57. Konečně taková společnost, jako je CI, která za podmínek jako v projednávané věci v původním řízení přímo zajišťuje svým zákazníkům poskytování služeb spojených s herními automaty prostřednictvím pronajatých herních automatů, které provozuje v prostorách ve Spojeném království s pomocnými zaměstnanci, které poskytla této společnosti za účelem vykonávání vedlejších existencí nezbytných k tomu, aby tato společnost měla stálý charakter poskytování, musí být považována za mající obchodní strukturu ve Spojeném království s minimálními prostředky, které jsou požadovány k tomu, aby byla považována za mající „stálou provozovnu“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice.

D – *Výběr mezi „místem, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské existence“, a místem, kde má „stálou provozovnu, z níž je služba poskytována“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice*

58. Vzhledem k tomu, že byl učiněn závěr, že CI má stálé provozovny ve Spojeném království, je třeba stanovit, zda tento určující prvek převládá nad prvkem sídla hospodářské existence. V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že „podle čl. 9 odst. 1 místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské existence, je v tomto ohledu převládajícím určujícím prvkem v tom smyslu, že zohlednění jiné provozovny, z níž se služba poskytuje, je významné pouze v případě, kdy spojitost se sídlem nevede z daného hlediska k účelnému řešení nebo vede ke střetu s jiným členským státem“(45)“. V projednávané věci neexistuje takový střet s jiným členským státem. Zůstává otázka, zda tedy sídlo jako určující prvek vede nebo nevede „z daného hlediska k účelnému řešení“.

59. Je jisté třeba připustit, že „náleží [...] daňovým orgánům každého členského státu určit v rámci možností nabízených [šestou] směrnicí, jaký je z daného hlediska pro určité poskytování služeb nejvhodnější určující prvek“(46)“. Navíc v souladu s tím, co bylo řečeno výše, generální advokát La Pergola prohlásil, že „co se týče Soudního dvora, ten je příslušný vysvětlit a kontrolovat podmínky, za kterých má docházet k upřednostnění jednoho kritéria nad druhým.“ Nic tedy nebrání vnitrostátním orgánům použít jako určující prvek stálou provozovnu, pokud by prvek sídla vedl k neúčelným řešením. V případě, že by došlo k takovému neúčelnému řešení v projednávané věci, orgány by měly být oprávněny použít jako určujícího prvku místo stálé provozovny, a nikoli prvku sídla hospodářské existence poskytovatele.

60. Když Soudní dvůr definoval kritérium pro určení, zda by z daného hlediska spojitost s místem hospodářské existence vedla k neúčelnému řešení, vyžadoval, aby se přistoupilo k předběžné analýze důsledků, jakož i k jejich zkoumání vzhledem k cílům DPH. Ve věci Berkholz nemělo být toto kritérium použito, protože herní automaty umístěné na palubě lodí nejsou stálými

provozovny v smyslu ?l. 9 odst. 1.

61. Naopak ve v?ci DFDS bylo takové zkoumání ú?elnosti z da?ového hlediska u?in?no. Soudní dv?r tedy rozhodl, že provád?t služby poskytované jednou spole?ností v jedné zemi prost?ednictvím spole?ností jednajících v její prosp?ch, jako by byly poskytovány z jiné země, kde provozovatel zájezd? umístil sídlo své hospodá?ské ?innosti, není z da?ového hlediska ú?elné. Ve skute?nosti „systematické používání ?ešení místa hospodá?ské ?innosti by ostatn? mohlo vést k narušení hospodá?ské sout?že, v p?ípád?, kdy by mohlo podnítit spole?nosti vykonávající ?innost v jednom ?lenském stát?, aby p?emístily své sídlo na území jiného ?lenského státu za ú?elem úniku zdan?ní na území jiného ?lenského státu, p?i využití možnosti osvobození od DPH na dané služby(47).“

62. Cht?l bych zd?raznit, že v každém p?ípád? Soudní dv?r již rozhodl ve v?ci Berkholz, že automaty umíst?né na palub? lodí nemohou být stálou provozovnou „[...] zvlášt? v p?ípád?, kdy stálé sídlo provozovatele t?chto automat? poskytuje z hlediska zdan?ní vhodný ur?ující prvek(48).“ Tento p?ístup byl následován ve v?ci Faaborg?Gelting Linien, kde se jednalo o ur?ení místa, kde se poskytují stravovací služby na palub? lodí, které se plaví mezi N?meckem a Dánskem. Bez ohledu na skute?nost, že nutné lidské a technické prost?edky vyplývající z v?ci Berkholz byly stále na palub?, Soudní dv?r rozhodl, že místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodá?ské ?innosti, bylo relevantním ur?ujícím prvkem, „[...] zvlášt? pokud jako v projednávané v?ci je z hlediska zdan?ní ur?ujícím prvkem stálé sídlo provozovatele lodí“. Soudní dv?r zjevn? zohlednil rozhodující aspekt, že da?ová povinnost v systému DPH herních automat? a stravovacích služeb nebyla zpochybn?na za zvláštních podmínek t?chto dvou projednávaných p?ípád?. Pokud by se v t?chto p?ípádech poskytovatelé rozhodli ur?it sídlo svých hospodá?ských ?inností mimo území Spole?enství, použití tohoto ur?ujícího prvku by jist? vzbudilo mnohé otázky.

63. Co se tý?e projednávané v?ci, jak britská vláda, tak i Komise ve svých písemných vyjád?eních uvedly, že výsledkem použití ur?ujícího prvku, jako je sídlo hospodá?ské ?innosti, by bylo to, že poskytování služeb z provozování herních automat? ve Spojeném království pro zákazníky, kte?í zde bydlí, by nebylo v?bec zdan?no ani ve Spojeném království, ani v jiném ?lenském stát?. Postup sledovaný ve v?ci DFDS by tedy m?l být *a fortiori* sledován i v projednávané v?ci, protože DPH nem?že být zkrátka a dob?e vybírána na míst?, kde má sídlo své hospodá?ské ?innosti provozovatel automat? (CI) (Guernsey).

64. Souhlasím s tímto názorem. V projednávané v?ci na rozdíl od situace, která p?evažovala ve v?ci DFDS, není nebezpe?í jen v podn?cování spole?ností umístit sídlo své hospodá?ské ?innosti v ?lenských státech, které mohou pro dané služby zachovávat výhodn?jší režimy DPH. Nebezpe?ím v projednávaném p?ípád? je podn?covat spole?nosti k p?emíst?ní a umíst?ní sídla svých hospodá?ských ?inností mimo území DPH Spole?enství a p?itom stále poskytovat zákazník?m, kte?í zde bydlí, své služby ze stálých provozoven ve smyslu ?l. 9 odst. 1 šesté sm?rnice.

65. Na rozdíl od postoje přijatého žalobkyními v povodním řízení nevím, jak by přístup navrhovaný v projednávané věci, tedy nezohlednění použití kritéria místa sídla hospodářské činnosti, vedl k porušení zásady daňové nediskriminace a narušení hospodářské soutěže. Došlo by k opaku. Poskytovatel služeb jako CI, i když by měl s ostatními společně to, že poskytuje stejné služby pro zákazníky v členském státě ze stálých provozoven, které se zde nacházejí, nebyl by dlužníkem DPH v případě, kdyby sídlo jeho činnosti bylo umístěno na místo, které se vzhledem k DPH nachází mimo území Společenství. Problém, který z úvahy žalobky v povodním řízení vyplývá, je, že nesprávně nezohledňuje skutečnost, jak bylo uvedeno výše, že CI má stálé provozovny ve Spojeném království, z nichž jsou služby z provozování herních automatů poskytovány obyvatelům.

66. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby v případě, že čl. 9 odst. 2 písm. c) není použitelný, odpověděl na položené otázky v tom smyslu, že pokud společnost umístěná mimo území členského státu poskytuje přímo svým zákazníkům služby z provozování herních automatů v uvedeném členském státě prostřednictvím automatů pronajatých a provozovaných v prostorách, které se zde nacházejí, a prostřednictvím pomocných zaměstnanců, které poskytla této společnosti na plnění vedlejších úkolů, jež jsou nutné k tomu, aby poskytování služeb mělo stálý charakter, musí být považována za mající v tomto členském státě obchodní strukturu s minimálními prostředky požadovanými k tomu, aby byla považována za společnost, která má „stálou provozovnu“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice. Kromě toho je za těchto okolností tato společnost osobou povinnou k DPH v členském státě, kde se tato stálá provozovna nachází.

67. Vzhledem k výše uvedenému není třeba, aby Soudní dvůr odpovídal na podpůrné otázky týkající se pojmu poskytování služeb, hospodářské činnosti, totožnosti poskytovatele a možného použití zásady zneužití práva v projednávaném případě v povodním řízení.

III – Závěry

68. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na položené otázky takto:

„Pokud společnost umístěná mimo území členského státu poskytuje služby z provozování herních automatů zákazníkům v tomto členském státě prostřednictvím herních automatů, které tato společnost pronajímá nebo provozuje, musí být považována za skutečného poskytovatele zábavních služeb v tomto členském státě ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c) 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 prodané hodnoty: jednotný základ daní, a je tedy osobou povinnou k DPH v tomto členském státě na základě poskytování těchto služeb.“

1 – Povodní jazyk: portugalská.

2– Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3– Úč. vst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129.

4– Normanské ostrovy nejsou součástí Spojeného království, takže ustanovení smluv neobsažená výslovně v protokolu č. 3 aktu o přistoupení Spojeného království k Evropskému společenství nejsou použitelná. Viz čl. 299 odst. 6 písm. c) ES a „Akt o podmínkách přistoupení Dánského království, Irska a Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, protokol č. 3 o Normanských ostrovech a ostrovu Man“ (Úč. vst. 1972, L 73, s. 164). Touto otázkou se zevrubně zabývá generální advokát La Pergola ve svém stanovisku předneseném k rozsudku Soudního dvora ze dne 16. července 1998, Pereira Roque (C-171/96, Recueil, s. I-4607, body 2 až 9).

5– Tyto otázky jsou v současné době centrem zájmu ve těch probíhajících věcech před Soudním dvorem (věci Halifax a další, C-255/02, BUPA Hospitals a další, C-419/02, a University of Huddersfield Higher Education Corporation, C-223/03).

6– Viz rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz (C-168/84, Recueil, s. 2251, bod 14), a ze dne 11. září 2003, Cookies World (C-155/01, Recueil, s. I-8785, bod 46). Viz také rozsudky ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Francie (C-68/92, Recueil, s. I-5881, bod 14), Komise v. Lucembursko (C-69/92, Recueil, s. I-5907, bod 15), a Komise v. Španělsko (C-73/92, Recueil, s. I-5997, bod 12).

7– Rozsudek ze dne 18. března 1993, Viessmann (C-280/91, Recueil, s. I-971, bod 17).

8– Rozsudky Berkholz (výše uvedený, bod 14), ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20), a ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10).

9– P. Farmer a R. Lyal, EC Tax Law. Clarendon Press, Oxford, 1994, s. 154.

10– Viz rozsudky ze dne 15. března 1989, Hamann (C-51/88, Recueil, s. 767, body 17 a 18), a Cookies World (výše uvedený, bod 47).

11– Viz B. Terra, The Place of Supply, in: *European VAT*, Kluwer Law International, Londýn, 1998, s. 54, který cituje důvodovou zprávu k návrhu šesté směrnice. Bez ohledu na rozdíly ve srovnání s nakonec přijatým zněním čl. 9 odst. 1, toto ustanovení z pragmatických důvodů sledovalo jako obecný určující prvek kritérium místa, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti.

12– Bod 21 rozsudku.

13– Bod 9 stanoviska k výše uvedené věci.

14– Bod 21 výše uvedeného rozsudku.

15– V tomto ohledu je jiné kritérium na určení činností obsažených v pojmu zábava, které je založeno na putovním charakteru činnosti, ještě méně přesvědčivé a praktické. Nejenže čl. 9 odst. 2 písm. c) nenabízí žádné vodítko v tom smyslu, že se vztahuje pouze na putovní umělce, ale navíc tím, že předpokládá u pojmu „zábavní činnost“ putovní charakter, zavádí další faktor nejistoty z toho důvodu, že je obtížné definovat, co je „putovní“ činností.

16– Mobilní telefon určitě může být některými považován za předmet zábavy, ale zjevně má také jiný účel, a to být komunikačním prostředkem. Nemám pochybnosti o tom, že to je hlavní účel služeb poskytovaných mobilním telefonem.

17– Článek 70 odst. 1 bod 3 písm. c) španělského zákona č. 37/1992 ze dne 28. prosince 1992 používá jako určující prvek hazardních her („juegos de azar“) místo, kde jsou služby skutečně poskytovány v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice. Viz L. Pérez Herrero, La Sexta Directiva Comunitaria del IVA, Cedecs Barcelona, 1997, s. 137.

18– Citace ze stanoviska předneseného generálním advokátem Mancinim ve věci Berkholz, bod 6.

19– Vláda Spojeného království a Komise nezaujaly jasný postoj pro nebo proti takové možnosti. Na druhou stranu irská vláda podpořila postoj portugalské vlády.

20– Viz M. Hayat, „Discordances sur le lieu de fourniture des services en matière de TVA: le rôle de la CJCE et les conséquences de ses décisions pour l'évolution de la sixième directive“, *Gazette du Palais*, 2003, s. 33 až 38, zejména s. 33.

21– Viz výše uvedené stanovisko generálního advokáta Manciniho ve věci Berkholz (bod 2) a generálního advokáta La Pergoly ve věci DFDS (rozsudek ze dne 20. února 1997, C-260/95, Recueil, s. I-1005, bod 32).

22– Z tohoto důvodu je zcela jasné, proč Soudní dvůr ve věci Berkholz nezohlednil čl. 9 odst. 2 písm. c). Aťkoliv nebyla zkoumána otázka možného použití čl. 9 odst. 2 písm. c), která nebyla v žádném případě předkládacím soudem položena, generální advokát Mancini v bod 2 svého stanoviska uvádí, že „není možné [...] zahrnovat [poskytování služeb získaných z herních automatů, které jsou umístěny na lodích], mezi činnosti vyjmenované“ v první odrážce čl. 9 odst. 2 písm. c) kvůli jejich „eknóme putovnímu charakteru“. Stačí v tomto ohledu připomenout, že dané lodě jezdily jako kyvadlová doprava mezi Nemeckem a Dánskem přes otevřené moře. Na rozdíl od věci Berkholz, kde by použití určujícího faktoru čl. 9 odst. 2 písm. c) vedlo ke stanovení místního se a potenciálně nahodilého místa jakožto místa poskytování zábavných služeb, herní automaty, o něž se v projednávané věci zejména jedná, jsou umístěny v herních prostorách s automaty, které se nacházejí na území Spojeného království.

23– Viz B. Terra, op. cit., s. 74, a M. Hayat, op. cit., s. 33.

24– Komise ve svých písemných vyjádřeních diskrétně naznažila možný rozpor, ale nezabývala se tímto bodem během jednání.

25– Podtržení provedeno autorem tohoto stanoviska.

26– Na rozdíl od podpůrného kritéria umístění, které je stanoveno na konci odstavce 1 (místo „trvalého bydliště“ nebo „místo, kde se [poskytovatel] obvykle zdržuje“) a které lze použít jen v případě, pokud nelze použít obě dvě hlavní kritéria.

27– Rozsudek Berkholz (výše uvedený); bod 14 částečně vyplývá ze sedmého bodu odvodnění šesté směrnice, podle kterého „určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění, bylo předmětem sporů o příslušnost mezi členskými státy, zejména co se týče dodání zboží s instalací nebo montáží a poskytování služeb“.

28– Bod 17 rozsudku.

29– Rozsudek ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, s. I-2395, bod 16.

30– Rozsudek ze dne 17. července 1997, Aro Lease, C-190/95, Recueil, s. I-4383, bod 15.

31– Výše uvedený rozsudek, bod 19.

32– Viz výše uvedené stanovisko generálního advokáta Manciniho ve věci Berkholz, bod 2.

33– Bod 18 rozsudku.

34– Bod 27 rozsudku.

35– Bod 19 rozsudku (podtržení provedeno autorem tohoto stanoviska). Tento přístup opět vyplýval z rozsudku ze dne 7. května 1998, Lease Plan (C-390/96, Recueil, s. I-2553, body 21 až

29, konkrétněji body 26 a 27).

36– Bod 26 rozsudku.

37– Bod 27 rozsudku.

38– Bod 23 rozsudku, který opakuje stanovisko generálního advokáta La Pergoly (bod 32).

39– V projednávané věci, aťkoliv CI nemá výlučné vlastnické nebo uživatelské právo k prostorám, které drží RAL, má licenci na umístění automatů v prostorách, které RAL patří nebo je pronajímá. Aťkoli je tato licence bezplatná, svědčí to o přítomnosti samotné CI v prostorách, které nejsou přiznané žádné jiné osobě.

40– Bod 26 rozsudku.

41– Ve věci DFDS hraje britská společnost aktivní roli při jednání, uzavírání a provádění cestovních smluv, které v projednávané věci představují dotčené poskytování služeb. Soudní dvůr z toho kvůli vztahu „sestra-matka“ mezi oběma společnostmi nevyvodil, že britská společnost nepožívala žádnou nezávislost, když jednala jako zástupce dánské společnosti a uzavírala smlouvy se třetími osobami v její prospěch. V projednávané věci ani nebyly takovéto činnosti ve prospěch CI prováděny.

42– To platí pro jakékoli stanovisko přijaté bez ohledu na otázku, zda jednání zákazníka je mlčky přijatou nabídkou, která je neurčitě osobou užívaná automaticky prostřednictvím herního automatu ve prospěch CI, nebo zda naopak automat vyzve k jednání a potom automaticky přijme nabídku užívanou zákazníkem v průběhu vhadzování mince. V obou případech dojde k tomu, že pokud kvůli špatnému fungování automat nevykoná úkol, na který je naprogramován, a nevrátí vhozenou minci nebo žeton, jedná se o nedodržení smlouvy, kdy v zásadě vzniká odpovědnost CI jako provozovatele automatu.

43– Poznamenávám, že ve věci DFDS byla skutečnost, že smlouvy byly uzavřeny ve Spojeném království a že zde byly poskytovány služby, rozhodujícím prvkem pro tvrzení, že dánská společnost měla stálou provozovnu ve Spojeném království.

44– Výše uvedený rozsudek ARO Lease, bod 19.

45– Výše uvedené rozsudky Berkholz, bod 17, a DFDS, bod 19.

46– Tamtéž.

47– Věc DFDS, bod 23. Jak v souhrnné době napsali dva komentátoři, „co se nejdříve [ve věci Berkholz] zdálo jako neochota Soudního dvora odkazovat na druhotné provozovny, [...] bylo pouze prostředkem, jak se vyhnout činností, které unikají z daňového práva Společenství, vytvořením vnitrostátních provozoven mimo území Společenství; konečná analýza [...] z daňového hlediska účelných řešení je důležitější, pokud samotné řešení vede ke skutečnému zdanění než k osvobození od daní.“ (B. Terra a J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives, svazek 1, 2004, s. 555) *(volný překlad)*

48– Bod 18 rozsudku.