

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARESA MADURA

przedstawiona w dniu 27 stycznia 2005 r.(1)

Sprawa C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

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

Podatek VAT – Szósta i trzynasta dyrektywa – Miejsce świadczenia usług – Mechanizm unikania opodatkowania – Przedsiębiorstwo mające siedzibę poza obszarem Wspólnoty i inne przedsiębiorstwa tej samej grupy mające siedziby w jednym z państw członkowskich – Salony gier – Znaczenie pojęcia „działalność rozrywkowa lub podobna” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy – Znaczenie pojęcia „stały zakład” w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy – Zwrot naliczonego podatku VAT

1. High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division (zwany dalej „High Court”) zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w licznych kwestiach dotyczących wykładni przepisów 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 VAT: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) ze zmianami(2) oraz trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (zwanej dalej „trzynastą dyrektywą”)(3).

2. Powstało wątpliwość dotyczą określenia miejsca świadczenia usług, co ma znaczenie w sprawie zawisłej przed High Court, w której przedsiębiorstwo świadczące usługi udostępniania automatów do gier klientom w państwach członkowskich skoncentrowało swoją działalność poza Wspólnotą w jedynym lub zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania podatkiem VAT.

I – Postępowanie przed sądem krajowym, właściwe akty prawne i pytania prejudycjalne

3. RAL (Channel Islands) Ltd (zwana dalej „CI”) jest przedsiębiorstwem z siedzibą w Guernsey. RAL Ltd (zwana dalej „RAL”), RAL Services Ltd (zwana dalej „Services”) i RAL Machines Ltd (zwana dalej „Machines”) są przedsiębiorstwami z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. Wszystkie cztery przedsiębiorstwa są członkami RAL Holdings Ltd (zwanej dalej „Holdings”), której siedziba również znajduje się w Zjednoczonym Królestwie. CI, RAL, Services, Machines i Holdings łącznie występują w niniejszym tekście jako „grupa RAL”. Grupa RAL wykonuje działalność w zakresie gier losowych. Jej podstawową działalnością jest eksploatacja automatów do gry.

4. Do października 2000 r. RAL świadczyła usługi w zakresie udostępniania automatów do gier w lokalach dzierżawionych lub będących jej własnością na terenie Zjednoczonego Królestwa. RAL była właścicielem automatów używanych w jej „salonach gier”, była także w posiadaniu wymaganej licencji na wykonywanie takiej działalności w zajmowanych lokalach. Zatrudniała własnych pracowników, mimo że wiele usług było świadczonych przez osoby trzecie niezwiązane bezpośrednio z przedsiębiorstwem, podatek VAT natomiast był wyliczany na podstawie ogółu wpływów kasowych z użytkowanych automatów do gier.

5. Spór zawisły przed sądem krajowym powstał na tle mechanizmu unikania podatku od udostępniania automatów do gier udostępnianych przez RAL na terytorium Zjednoczonego Królestwa, opracowanego przez współpracujących z grupą RAL doradców podatkowych. Podstawą systemu było przeniesienie dla celów podatku VAT miejsca świadczenia usług udostępniania automatów do gier poza terytorium Wspólnoty. Grupa RAL uniknęła w ten sposób opodatkowania podatkiem VAT usług udostępniania automatów do gier i uzyskała zwrot podatku VAT zapłaconego z tytułu usług wykonanych na jej rzecz. W tym celu została utworzona dodatkowy podmiot, będący usługodawcą tych usług, zagraniczna spółka Holding, a mianowicie CI. CI została zarejestrowana jako spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Alderney, jakkolwiek jej działalność odbywa się głównie w Guernsey, gdzie znajduje się biuro spółki, którego personel stanowi trzech, zatrudnieni na pół etatu, kierownicy i dwóch innych pracowników, zatrudnionych na cały etat. W związku z tym samym planem wewnętrzej reorganizacji Holdings utworzone zostały dwie inne jej spółki – Machines i Services z siedzibą na terytorium Zjednoczonego Królestwa. W konsekwencji CI, Services, Machines, RAL i Holdings zawarły cały szereg stosunków umownych.

6. Zgodnie ze wspomnianymi umowami RAL jest dzierżawcą lokali, w których umieszczone są automaty do gry, jak i podmiotem posiadającym licencję na prowadzenie działalności salonów gier. RAL upoważniła CI do zainstalowania i użytkowania automatów do gry w należących do niej lokalach. Ponadto RAL udostępniła swe lokale klientom w godzinach otwarcia, zapewniając ich obsługę w zakresie usług porządkowych, ogrzewania, wentylacji i oświetlenia. Machines jest właścicielem wszystkich automatów do gry, automatów z bilonem, wyposażenia dodatkowego i spółki zamiennych użytkowanych przez grupę RAL oraz posiada licencję na użytkowanie automatów. Zgodnie z umową dzierżawy między CI i Machines Machines jest zobowiązana do udostępnienia automatów i ich konserwacji.

7. Działalność CI polega na udostępnianiu klientom licencjonowanych automatów do gry, oddanych jej do dyspozycji przez Machines w lokalach przekazanych przez RAL. W ramach swej działalności CI powierzyła na podstawie umowy wykonywanie niemalże wszystkich zwykłych zadań Services, jednej z spółek Holdings, jako wyłaczalnemu kontrahentowi. W wyniku wewnętrznej reorganizacji grupy RAL przedsiębiorstwo to zatrudnia wszystkich pracowników zaangażowanych przy codziennej obsłudze salonów gier, tj. około sześćset osób. Zadania bezpośrednio wykonane przez CI, z jej pięcioosobowym personelem pracującym w całości w biurze Guernsey, są ograniczone do księgowości i monitorowania przepływu gotówki z

automatów.

8. W następstwie planu reorganizacji opisanego powyżej CI podnosi, powołując się na art. 2, 4 i 9 szóstej dyrektywy, iż miejsce świadczenia usług udostępniania automatów do gier znajduje się w Guernsey i że z tego powodu usługi te nie podlegają podatkowi VAT w Zjednoczonym Królestwie. Co więcej, powołując się na art. 1 i 2 trzynastej dyrektywy, CI ubiega się o zwrot naliczonego podatku VAT z tytułu usług świadczonych na jej rzecz przez innych członków grupy RAL.

9. Decyzją z dnia 28 sierpnia 2001 r. Commissioners of Customs and Excise (zwany dalej „Commissioners”) oddalił wnioski CI, uznając, że działalność CI podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w Zjednoczonym Królestwie, a ponadto że struktura utworzona przez grupę RAL stanowi obejście prawa. W każdym razie usługi udostępniania automatów do gier były jego zdaniem nadal świadczone przez Holdings na terenie Zjednoczonego Królestwa.

10. CI, RAL, Machines i Services (zwane dalej „skarżącymi w postępowaniu przed sądem krajowym”) odwołały się od tej decyzji do VAT and Duties Tribunal London. Orzekł on, iż usługi udostępniania automatów do gier były świadczone przez CI ze stałego zakładu w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy znajduć się w Zjednoczonym Królestwie. Uznał jednak skargę za zasadną w zakresie, w jakim kwestionowała ona wnioski dodatkowe Commissioners, uzasadniając, że usługi były świadczone przez CI, a doktryna obejścia prawa nie miała tu zastosowania. CI wniosła skargę do High Court przeciwko orzeczeniu VAT and Duties Tribunal, natomiast Commissioners w odpowiedzi na skargę zaskarżyła te cztery orzeczenia, w których sąd ten uchylił ich wnioski dodatkowe.

11. Celem pełnego zrozumienia opisanych porozumień i pytań, z którymi zwrócono się do Trybunału Sprawiedliwości, należy się odwołać do niektórych przepisów szóstej i trzynastej dyrektywy.

12. Stosownie do 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 [działającego w takim charakterze]”.

13. Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy definiuje pojęcie „podatnika” jako „każdą osobę wykonującą samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności”.

14. Artykuł 4 ust. 2 ponadto stanowi, iż „działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi [...]”.

15. Artykuł 9 szóstej dyrektywy stanowi, w odniesieniu do określenia miejsca odbycia transakcji podlegających opodatkowaniu, iż:

„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:

– działalno?ci 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?ciwe, us?ug pomocniczych [ewentualnie us?ugi pomocnicze],

[...]

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

16. Ponadto niezb?dne jest odwo?anie si? do niektórych przepisów trzynastej dyrektywy, istotnych w analizowanej sprawie, w szczególno?ci art. 1, który stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

1) »podatnik niemaj?cy siedziby na terytorium Wspólnoty« oznacza podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, 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.

2) »terytorium Wspólnoty« oznacza terytoria pa?stw cz?onkowskich, w których dyrektywa 77/388/EWG jest stosowana”.

17. Artyku? 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla art. 3 i 4 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) dyrektywy 77/388/EWG lub ?wiadczenia us?ug wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy”.

18. W tych to okoliczno?ciach High Court postanowi? zwróci? si? Trybuna?u Sprawiedliwo?ci z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie nast?puj?cych pyta?:

„1) W okoliczno?ciach przedmiotowej sprawy i

2) maj?c na uwadze szóst? dyrektyw? Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku VAT: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, a w szczególno?ci art. 2, 4 i 9, oraz trzynast? dyrektyw? Rady 86/560/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich odnosz?cych si? do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku VAT podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium Wspólnoty, w szczególno?ci art. 1 i 2 oraz ogólne zasady prawa wspólnotowego:

1) Jak nale?y interpretowa? wyra?enie »sta?y zak?ad« zawarte w art. 9 szóstej dyrektywy?

2) Jakie czynniki nale?y uwzgl?dni? w celu ustalenia, czy ?wiadczenie us?ug eksploatacji automatów do gier jest wykonywane z zak?adu handlowego spó?ki takiej jak CI lub z jakiegokolwiek sta?ego zak?adu, który mog?aby posiada? spó?ka CI?

3) W szczególno?ci:

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 swoją siedzibę:

i) czy można uznać, że usługi eksploatacji automatów do gier są świadczone ze stałego zakładu w tym państwie członkowskim, 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 byłyby świadczone te usługi, w państwie członkowskim, w którym swoją 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 usługodawcą w zakresie usług eksploatacji automatów do gier?

4) a) Czy istnieje doktryna obejścia prawa (niezależnie od wykładni dyrektyw w zakresie podatku VAT), która byłaby 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 byłyby odmienne, gdyby sposób wykonywania działalności przez B, mającą 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?

19. W istocie High Court zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości z trzema pytaniami. Pierwsze pytanie dotyczy trudności w określeniu, czy przedsiębiorstwo takie jak CI, mające swoją siedzibę poza wspólnotowym obszarem objętym podatkiem VAT(4), a świadczące usługi udostępniania automatów do gier w jednym z państw członkowskich, może być uznane za świadczące usługi z jednego lub większej liczby „stałych zakładów” w tym państwie członkowskim, w rozumieniu art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy. W razie udzielenia twierdzącej odpowiedzi na to pytanie pojawia się pytanie następane, a mianowicie, czy właściwym kryterium pozwalającym na określenie „miejsca, gdzie usługa jest świadczona” w rozumieniu art. 9 ust. 2 jest miejsce, gdzie usługodawca „ma stały zakład, z którego świadczy usługi”, czy też przeciwnie, kryterium tym powinno być „miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę”.

20. Ostatnie pytanie pojawia się jedynie tytułem ewentualnym, w razie przyjęcia, że właściwym

kryterium jest miejsce, gdzie świadczy usługi ma siedzibę. To pytanie dodatkowe, które zostanie rozważone w niniejszej opinii jedynie, w przypadku gdy analiza poprzedzających pytań będzie wymagała dalszych rozważań, zawiera w sobie dwie różne kwestie natury prawnej: z jednej strony kwestię określenia, czy czynności, takie jak te, które dokonywane były pomiędzy CI i RAL, Services i Machines, mogły być uznane za „świadczenia” spełniane w ramach wykonywania „działalności gospodarczej” w rozumieniu szóstej dyrektywy, z tym skutkiem, iż usługodawca okazałby się inny podmiot niż CI, z drugiej zaś strony problem zastosowania doktryny obejścia prawa na gruncie podatku VAT, która – gdyby ją zaakceptować – wykluczałaby możliwość uniknięcia przez CI podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie(5).

II – Ocena

21. Odpowiedź na pytania przedłożone Trybunałowi wymaga uprzedniego streszczenia reguł sformułowanych w art. 9 szóstej dyrektywy odnoszących się do miejsca świadczenia usług. Przepis ten formułuje szereg reguł kolizyjnych zmierzających do racjonalnego rozdziału kompetencji państw członkowskich w zakresie pobierania podatku VAT od usług. Każda z tych reguł przyznaje państwu członkowskiemu wyjątkową kompetencję w zakresie opodatkowania określonej usługi podatkiem VAT i stąd też winna być przedmiotem ujednoliconej wykładni celem uniknięcia podwójnego opodatkowania lub jego braku, które mogłoby być skutkiem sprzecznych wykładni(6).

22. Mimo że sąd krajowy nie podniósł kwestii ewentualnego zastosowania art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy, istotne może się okazać zbadanie relacji między art. 9 ust. 1 i 2, jako że „jest obowiązkiem Trybunału dokonać wykładni wszystkich przepisów prawa wspólnotowego, które są niezbydne sądowi krajowemu do orzeczenia w sprawie przed nim zawisłej, nawet jeżeli przepisy te nie zostały wyraźnie wskazane w pytaniach, z którymi ów sąd zwróci się do Trybunału Sprawiedliwości”(7).

23. Jeżeli chodzi o relację między art. 9 ust. 1 a art. 9 ust. 2 Trybunał orzekł, iż „art. 9 ust. 2 stanowi zbiór szczególnych przypadków miejsc, które są uważane za miejsca świadczenia określonych usług, podczas gdy art. 9 ust. 1 stanowi w tym zakresie regułę ogólną. Celem tych postanowień jest uniknięcie, po pierwsze, podwójnego opodatkowania, a po drugie, jego braku, jak to wskazuje art. 9 ust. 3, choć jedynie w stosunku do sytuacji szczególnych”(8).

24. Artykuł 9 ust. 1 stanowi poza tym „kategorię zbiorczą”(9), w której mieszczą się wszystkie pozostałe przypadki, niesklasyfikowane według reguł szczególnych sformułowanych w art. 9 ust. 2 in fine, która wskazuje na miejsce usługodawcy, ze względu na pragmatycznych i celem uproszczenia(10) oraz celem uniknięcia trudności związanych z określeniem miejsca świadczenia lub korzystania z usług(11). Należy zwrócić uwagę, że zasada ogólna w podatku VAT stanowi, iż winien być on pobrany w miejscu konsumpcji. Stąd łatwo zrozumieć, dlaczego Trybunał orzekł w ww. wyroku w sprawie Dudda, iż „[...] w zakresie wykładni art. 9 ust. 1 nigdy nie ma pierwszeństwa przed ust. 2. W każdej sytuacji należy rozstrzygnąć, czy dany przypadek odpowiada jednej z sytuacji określonych w art. 9 ust. 2, a jeżeli nie, zastosowanie ma art. 9 ust. 1”(12). Ponadto, jak to podkreślił rzecznik generalny N. Fennelly w opinii w sprawie Linthorst, Pouwels en Scheres, twierdzenie, jakoby „zakres zastosowania art. 9 ust. 2 jako wyjątku winien podlegać częściowej wykładni”, nie ma żadnego uzasadnienia(13).

25. W świetle powyższych uwag logiczne wydaje się, by Trybunał rozpoczął rozpoznanie sprawy od przeanalizowania, czy usługi udostępniania automatów do gier, o których mowa w niniejszej sprawie, podlegają art. 9 ust. 2 lit. c). Jedynie w przypadku gdy nie mają one zastosowania, znajdzie zastosowanie reguła zbiorcza z art. 9 ust. 1.

A – *Pojęcie „działalności rozrywkowej lub podobnej” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c)*

26. Artykuł 9 ust. 2 lit. c) stanowi, iż „za miejsce świadczenia usług odnoszących się do działalności [...] rozrywkowej lub podobnej, w szczególności w to działalności organizatorów takiej działalności, [...] jest [uważa się] miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane”. Rząd portugalski w swych uwagach pisemnych podnosi, iż świadczenie usług udostępniania automatów do gier powinno być poddane tej regulacji i w związku z tym objęte podatkiem VAT w Zjednoczonym Królestwie, niezależnie od regulacji zbiorczej z art. 9 ust. 1.

27. Zapytani podczas rozprawy o opinię na temat sugestii przedstawionych przez rząd portugalski w jego pisemnych uwagach uczestnicy postępowania skoncentrowali się, co do zasady, na uznaniu usług udostępniania automatów do gier za działalność rozrywkową w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c). Według skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym automaty do gry z dwóch głównych powodów nie powinny być objęte pojęciem działalności rozrywkowej w rozumieniu tego przepisu. Po pierwsze, ponieważ z założenia automaty do gry nie wiążą się w żaden sposób z rozrywką dostarczoną przez artystę estradowego. W tym zakresie według skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym konsument dostarcza sobie rozrywki, korzystając z automatu do gry, zasadniczo na tych samych zasadach, na jakich używa się telefonu komórkowego. Po drugie, występujące po stronie gracza oczekiwanie wygranej nie jest zwyczajowym elementem rozrywki. Moim zdaniem tego rodzaju argumenty nie mogą wykluczyć usług udostępniania automatów do gier, takich jak świadczone przez CI w salonach gier w Zjednoczonym Królestwie, z zakresu pojęcia „działalności rozrywkowej lub podobnej” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c).

28. Należy przypomnieć, jak na to wskazała Komisja w uwagach na piśmie i w trakcie rozprawy, iż w sprawie Berkholz dotyczącej usług udostępniania automatów do gier na pokładach promów morskich Trybunał orzekł, że „celem instalacji automatów do gry było dostarczenie rozrywki pasażerom”(14). W niniejszej sprawie automaty do gry, zwane również „automatami rozrywkowymi z nagrodami”, umiejscowione w „salonach gier”, służą temu samemu celowi – dostarczania rozrywki ich użytkownikom.

29. Zasadniczy cel tej działalności winien moim zdaniem być decydującym czynnikiem wziętym pod uwagę przy określeniu tej działalności jako „działalności rozrywkowej” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c)(15). Jeżeli chodzi o automaty do gry, to czemu innemu mogłoby służyć, jak nie dostarczaniu rozrywki graczowi, dając mu losowo możliwość wygranej albo przegranej? Skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym nie dostarczyli żadnych wskazówek w tym zakresie(16). Podstawowym celem automatów do gry zdecydowanie nie jest umożliwienie graczom uczynienia z gry podstawowego źródła dochodu. Co więcej, potencjalne niezadowolenie gracza z powodu przegranej, a nie wygranej, jest właściwym zasadniczym elementem tego rodzaju rozrywki. Wygrywanie lub przegrywanie pieniędzy jest w danym przypadku częścią tej formy rozrywki ucieleśnionej w postaci hazardu(17). W świetle tych uwag argument skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym, jakoby działalność rozrywkowa wymagała jakiejś formy fizycznego, indywidualnego przedstawienia, jest bezzasadny. Każdy automat do gry jest urządzeniem zaprogramowanym, aby zastąpić działanie osoby fizycznej obcujecej twarz w twarz z klientem, rozdając mu losowo karty. Tego rodzaju zamiana nie rzutuje na rozrywkową funkcję, jaką automat spełnia w stosunku do konsumenta. Nie rozumiem również, w jaki sposób okoliczność, iż nagrodami do wygrania na automatach do gry nie są medale lub umieszczenie nazwiska wygranego na poczesnym miejscu, lecz pieniądze, może zmienić zasadniczo rozrywkowy charakter automatów do gry.

30. Poza dopiero co omówionym argumentem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym żadne inne twierdzenia nie zostały wysunięte na rozprawie na poparcie wykluczenia

działalności świadczenia usług udostępniania automatów do gier z zakresu art. 9 ust. 2 lit. c)(18). Podobnie jak Komisja nie jestem w stanie dostrzec żadnych istotniejszych powodów politycznych przemawiających za wyłączeniem działalności, której dotyczy niniejsza sprawa, z zakresu art. 9 ust. 2 lit. c). Co więcej, widzę przede wszystkim oczywiste korzyści przemawiające za zastosowaniem art. 9 ust. 2 lit. c) do niniejszego przypadku. Usługi będące przedmiotem tego przepisu podlegają opodatkowaniu w miejscu ich świadczenia właśnie dlatego, że miejsce to może być bez jakichkolwiek trudności fizycznie zidentyfikowane i zbiega się z miejscem konsumpcji(19). Zastosowanie kryterium miejsca, gdzie działalność jest faktycznie wykonywana, jest ponadto zdecydowanie bardziej spójne z ogólną zasadą podatku VAT, zgodnie z którą powinien być on pobrany w miejscu konsumpcji(20). Jeżeli określenie miejsca wykonywania działalności (i konsumpcji) nie rodzi żadnych trudności, jak w niniejszym przypadku, powrót do kategorii zbiorczej z art. 9 ust. 1 jest nieuzasadniony(21).

31. Zastosowanie art. 9 ust. 2 lit. c) przewiduje kryterium określania miejsca opodatkowania usług w niniejszej sprawie, które jest zdecydowanie bardziej przejrzyste i łatwiejsze do zastosowania niż to, które wynika z art. 9 ust. 1. Kategoria zbiorcza, jak zostanie to wykazane, wymaga szczególnej analizy (z niepewnym skutkiem), czy dane przedsiębiorstwo ma stały zakład w miejscu, gdzie świadczy usługi, a jeżeli tak, to czy tego rodzaju stały zakład winien dominować nad siedzibą przedsiębiorstwa. Zasada pewności prawa nie przemawia za korzystaniem z bardziej zawiłych sposobów określania miejsca świadczenia usług udostępniania automatów do gier, gdy dostępna jest bardziej bezpośrednia i logiczna alternatywa, ponadto owa alternatywa pozostaje w większej zgodności z zasadą ogólną, iż podatek VAT winien być pobierany w miejscu konsumpcji.

32. Ponadto zastosowanie do niniejszego przypadku zasady miejsca siedziby usługodawcy spowodowałoby powstanie niepożądaných konsekwencji w postaci zakłócenia konkurencji i przenoszenia siedzib przedsiębiorstw usługodawców(22). W rzeczywistości usługi przeznaczone dla ostatecznych konsumentów w państwie członkowskim i tam skonsumowane byłyby przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT w państwie usługodawcy. Mogłoby się to stać bodźcem dla świadczących tego rodzaju usługi do przeniesienia siedziby przedsiębiorstwa do miejsca o niższych stawkach podatkowych. W rezultacie pojawiłyby się sytuacje braku opodatkowania usługodawców umiejscowionych poza obszarem Wspólnoty podlegającym ujednoliconej regulacji podatku VAT, jak i opodatkowania we Wspólnocie świadczeń wykonanych i skonsumowanych poza jej obszarem.

33. Wskazałbym wreszcie, iż zastosowanie w niniejszej sprawie art. 9 ust. 2 lit. c) nie pozostaje w sprzeczności z wyżej przywołanym wyrokiem w sprawie Dudda. Żaden z uczestników postępowania nie wskazał w trakcie rozprawy na tego rodzaju sprzeczność(23), nie czyni tego również ja. W pkt 23 tego wyroku Trybunał stwierdził, iż „cel całego art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy polega na ustanowieniu specjalnego systemu dla usług świadczonych *pomiędzy podatnikami*, gdzie koszt usługi jest zawarty w cenie towarów”(24). To stwierdzenie Trybunału winno być jednak rozumiane w świetle konkretnych okoliczności sprawy Dudda, która dotyczy wyłącznie podatników. Analizowany stan faktyczny obejmuje świadczenia wyłącznie pomiędzy podatnikami, ale ani dosłowna, ani teleologiczna wykładnia szóstej dyrektywy nie przemawia za wnioskiem, iż art. 9 ust. 2 lit. c) *nie ma zastosowania* do świadczenia usług odnoszących się do działalności rozrywkowej przez podatnika dla końcowych konsumentów.

34. Konkludując, przedsiębiorstwo takie jak CI, które świadczy usługi udostępniania automatów do gier konsumentom w państwie członkowskim, używając automatów, które tam dzierżawi i eksploatuje, winno być uważane za świadczące usługi z zakresu działalności rozrywkowej w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy w tym państwie członkowskim. Zatem należy odrzucić możliwość zastosowania w niniejszej sprawie reguły zbiorczej.

B – *Możliwość zastosowania art. 9 ust. 1*

35. Jeżeli Trybunał uzna, iż art. 9 ust. 2 lit. c) nie ma zastosowania do sprawy przed sądem krajowym, konieczne będzie odwołanie się do reguł przewidzianych w art. 9 ust. 1, zgodnie z którym za miejsce świadczenia usług uważane jest miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę lub stały zakład, z którego świadczy swoje usługi.

36. Treść art. 9 ust. 1 wskazuje na niezależność pomiędzy tymi dwoma punktami odniesienia, „stałym zakładem” a „miejscem, gdzie usługodawca ma siedzibę”(25). W każdym razie art. 9 ust. 1 nie formułuje żadnej wskazówki co do tego, jak pogodzić działanie tych dwóch czynników w tych przypadkach, w których nie wskazują one tego samego miejsca, lub w przypadkach szczególnie trudnych, w których jeden z czynników wskazuje na miejsce poza wspólnotowym obszarem podatku VAT, jak w niniejszej sprawie.

37. Relacja między tymi dwoma czynnikami, które zgodnie z dosłownym brzmieniem art. 9 ust. 1 wydają się działać w sposób całkowicie wykluczający się, została jasno określone w orzecznictwie Trybunału. Stwierdzając, iż podstawowym celem art. 9 jest „uniknięcie, po pierwsze kolizji porządków prawnych, która może skutkować podwójnym opodatkowaniem, a po drugie braku opodatkowania, jak wskazuje na to art. 9 ust. 3, aczkolwiek jedynie w stosunku do sytuacji szczególnych”(26), Trybunał orzekł w sprawie Berkholz, iż „zgodnie z art. 9 ust. 1 miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę, jest podstawowym czynnikiem w tym znaczeniu, że uwzględnia się inne miejsce, z którego usługi są świadczone, jedynie wówczas, gdy odniesienie do miejsca, gdzie usługodawca ma siedzibę, jest nieracjonalne ze względów podatkowych lub powoduje konflikt z innym państwem członkowskim”(27).

38. Tego rodzaju podejście, zgodnie z którym „stały zakład” jest uwzględniany pod opisanymi warunkami jako pomocniczy czynnik w stosunku do „miejsc siedziby przedsiębiorstwa”, została następnie potwierdzona przez Trybunał w wyrokach: z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie Faaborg-Gelting Linien(28), z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie ARO Lease(29) i z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie DFDS(30).

39. Definicja pojęcia „miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę” nie budzi wątpliwości(31). To samo dotyczy jej zastosowania do niniejszej sprawy, w której nie wyrażono żadnych wątpliwości co do faktycznego umiejscowienia siedziby CI w Guernsey, a zatem poza wspólnotowym obszarem podatku VAT.

C – *Pojęcie „stałego zakładu, z którego świadczone są usługi” w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy*

40. Trudności nastręcza natomiast wykładnia pojęcia „stały zakład”. W sprawie Berkholz Trybunał ustalił właściwe kryteria dokonywania wykładni tego pojęcia, stwierdzając, iż usługa nie może być uważana za świadczoną ze stałego zakładu w rozumieniu art. 9 ust. 1, jeżeli nie cechuje się on „pewnym minimalnym rozmiarem oraz stale obecnymi zasobami ludzkimi i technicznymi niezbędnymi do świadczenia usług”(32). Trybunał w związku z powyższym w sprawie Berkholz doszedł do wniosku, iż „nie wydaje się, by umieszczenie na pokładzie statku morskiego automatów do gry, które są konserwowane sporadycznie, mogło stanowić tego rodzaju stały zakład”(33). Całkowity brak personelu zatrudnionego w sposób stały przy świadczeniu usług udostępniania automatów do gier na pokładzie statku był elementem decydującym o odrzuceniu możliwości istnienia tam „stałego zakładu” w rozumieniu art. 9 ust. 1.

41. W każdym razie Trybunał wymaga jedynie „minimalnego rozmiaru” zakładu oraz *nie mniej i nie więcej* jak „niezbędnych” do świadczenia usług zasobów o stałym charakterze. Trybunał nie

uczyni? tym samym sta?ej obecno?ci w okre?lonym miejscu *wszystkich* mo?liwych zasobów ludzkich i technicznych, *b?d?cych w posiadaniu samego us?ugodawcy*, warunkiem wst?pnyim uznania, i? us?ugodawca ma tam sta?y zak?ad. Oznacza to w moim przekonaniu przyj?cie *minimalnych wymogów* dla scharakteryzowania okre?lonego zespo?u okoliczno?ci stanowi?cych o istnieniu „sta?ego zak?adu” w rozumieniu art. 9 ust. 1, które Trybuna? u?ci?li? i potwierdzi? w pó?niejszych wyrokach, w szczególno?ci w sprawach ARO Lease i DFDS.

42. Sprawa ARO Lease dotyczy?a leasingu samochodów konsumentom przez niderlandzkie przedsi?biorstwo z siedzib? w Belgii. Jedynymi osobami zwi?zanymi z owym niderlandzkim przedsi?biorstwem obecnymi w Belgii byli niezale?ni po?rednicy, którzy jedynie kontaktowali klientów z ARO Lease. Owi niezale?ni po?rednicy nie byli nast?pnie zaanga?owani w ?aden sposób w zawarcie czy wykonanie umów leasingu, które by?y przygotowywane i podpisywane w Niderlandach, gdzie ARO Lease mia?o siedzib?. Ponadto, jak na to zwróci? uwag? Trybuna?, niderlandzkie przedsi?biorstwo leasingowe „nie posiada w Belgii ani biur, ani lokali, w których mog?oby przechowywa? samochody”(34). W zwi?zku z tym Trybuna? orzek?, i? „je?li przedsi?biorstwo leasingowe nie posiada w pa?stwie cz?onkowskim ani w?asnego personelu, *ani* struktury organizacyjnej, która cechuje si? wystarczaj?cym stopniem trwa?o?ci, aby zapewni? ramy, w których mog?yby by? zawierane umowy i podejmowane decyzje w zakresie zarz?dzania, nie mo?na uzna?, ?e posiada ono sta?y zak?ad w tym pa?stwie”(35).

43. W sprawie du?skiego przedsi?biorstwa DFDS przyj?ta zosta?a ta sama linia orzecznictwa, mimo ?e w wyroku pewne kwestie, które tu zwi??le omówi?, zosta?y uj?te znacznie bardziej szczegó?owo. W sprawie tej oddzia? du?skiego przedsi?biorstwa dzia?aj?cy na terenie Zjednoczonego Królestwa jako przedstawiciel handlowy swego macierzystego przedsi?biorstwa sprzedawa? oferty turystyczne w imieniu tego ostatniego. Trybuna? uzna?, i? oddzia? na Zjednoczone Królestwo stanowi? sta?y zak?ad du?skiego przedsi?biorstwa macierzystego. Dochodz?c do takiego wniosku, Trybuna? przyj?? stanowisko, i? fakt, ?e „lokale angielskiego oddzia?u, który mia? osobowo?? prawn?, nale?? do niego, a nie do DFDS, nie stanowi wystarczaj?cej podstawy, by uzna?, i? jest on de facto niezale?ny od DFDS. Przeciwnie, informacje podane w postanowieniu odsy?aj?cym, w szczególno?ci fakt, i? jednostka zale?na DFDS jest ca?kowicie jej w?asno?ci? i ?e szereg zobowi?za? umownych zosta?o na?o?onych na ow? jednostk? przez przedsi?biorstwo macierzyste, wskazuje, i? przedsi?biorstwo umiejscowione w Zjednoczonym Królestwie dzia?a zaledwie jako oddzia? przedsi?biorstwa rodzimego”(36). W nast?pstwie badania kryteriów ustalonych w wyroku w sprawie Berkholz okaza?o si?, ?e angielska jednostka zale?na wykazywa?a cechy „sta?ego zak?adu”, jako ?e posiada?a ona „wymagany minimalny rozmiar tak co do zasobów ludzkich, jak i technicznych”(37).

44. Zgodnie z tym, co Trybuna? potwierdzi? wyra?nie w sprawie DFDS, „uwzgl?dnienie faktycznej sytuacji ekonomicznej jest podstawowym kryterium przy stosowaniu wspólnego systemu podatku VAT”(38). Jestem przekonany, ?e i w niniejszym przypadku niezb?dne jest przeprowadzenie analizy, która bra?aby szczególnie pod uwag? opart? na okoliczno?ciach faktycznych sytuacji ekonomiczn? i handlow? sprawy.

45. W tym ?wietle i z perspektywy przywo?anego wy?ej orzecznictwa wydaje si? jasne, jak na to wskaza?a Komisja w uwagach na pi?mie, i? w niniejszej sprawie ?wiadczenie opisanych powy?ej us?ug udost?pniania automatów do gier umieszczonych w „salonach gier” odbywa si? ze sta?ego zak?adu na terytorium Zjednoczonego Królestwa. W tym zakresie zgadzam si? z obserwacjami rz?du irlandzkiego przedstawionymi w jego uwagach na pi?mie, zgodnie z którymi decyduj?ce znaczenie winien mie? tu zewn?trzny odbiór przez konsumenta. Automaty do gry w niniejszej sprawie s? zainstalowane na sta?e w lokalach, których gównym przeznaczeniem jest stworzenie graczom, poprzez wykorzystanie koncepcji „salonu gier”, wyj?tkowego, przyjemnego otoczenia. Lokale te maj? regularne godziny otwarcia, tak jak ka?de inne przedsi?biorstwo, a stale obecny

personel obsługuje klientów i dba o należyty stan lokali i automatów.

46. Obecność owego personelu jest w szczególności istotna dla odróżnienia okoliczności niniejszej sprawy od stanu faktycznego w sprawie Berkholz. Tego rodzaju stała obecność personelu w lokalach przedsiębiorstwa przydaje cechy trwałości świadczonym przez CI usługom udostępniania automatów do gier w salonach gier, potwierdzając wniosek, iż usługi te są świadczone ze stałego zakładu na terytorium Zjednoczonego Królestwa. Ponadto i przede wszystkim, wspomniany stały zakład nie znajduje się na pokładzie statków morskich przemieszczających się z jednego kraju do drugiego, która to okoliczność mogłaby uzasadnić przyjęcie opcji przemawiającej za siedzibą usługodawcy na wspólnotowym obszarze podatku VAT.

47. Trudności w niniejszej sprawie nie jest zatem ustalenie, czy świadczenie usług gry na automatach następuje ze stałego zakładu w Zjednoczonym Królestwie, lecz czy ów stały zakład należy uznać za stały zakład CI w Zjednoczonym Królestwie.

48. Rząd Zjednoczonego Królestwa, rząd irlandzki i Komisja doszły do wniosku, iż CI posiada stały zakład w Zjednoczonym Królestwie. CI argumentuje jednak, iż jej obecność w tym państwie sprowadza się wyłącznie do umieszczenia dzierżawionych automatów do gry, faktycznie działających w lokalach, w których ma ona pozwolenie na ich zainstalowanie celem świadczenia usług udostępniania automatów do gier. Zgodnie z tym głównym argumentem celem posiadania stałego miejsca wykonywania działalności w Zjednoczonym Królestwie sama CI musiałaby posiadać tam wszystkie niezbędne zasoby ludzkie i techniczne; nie mogłaby zgodzić z tym stanowiskiem. W odniesieniu do tej najistotniejszej kwestii – określenia, jakiego rodzaju zasoby winna posiadać CI w Zjednoczonym Królestwie w celu zakwalifikowania istniejącego stałego zakładu jako *należytego* – szczególnie użytecznych wyjaśnień mogłaby dostarczyć sprawa ARO Lease i DFDS.

49. Przypomnijmy, że w sprawie ARO Lease Trybunał orzekł, iż celem uznania, iż usługodawca ma „stały zakład” w rozumieniu art. 9 ust. 1, wystarcza, by posiadał on „w państwie członkowskim albo własny personel lub strukturę organizacyjną, która cechuje się dostatecznym stopniem trwałości, aby zapewnić ramy, w których mogłyby być zawierane umowy [...]”. Absolutnie nie jest niezbędne, by osoby pracujące w salonach gier były pracownikami CI, aby uznać, że istniejący stały zakład należy do CI. Ponadto, jak na to słusznie wskazała Komisja w uwagach na piśmie oraz na rozprawie, niezbędna „struktura organizacyjna” będzie nieuchronnie różniła się w zależności od sektora, którego sprawa dotyczy.

50. W przypadku DFDS przedsiębiorstwo działające na terytorium Zjednoczonego Królestwa, pomimo że pozostawało jednostką zależną, posiadało odrębność od przedsiębiorstwa macierzystego osobowość prawną. „Siostrzane” przedsiębiorstwa CI w niniejszej sprawie również są prawnie odrębnymi jednostkami. Niezależnie od tej okoliczności Trybunał uznał w sprawie DFDS, iż angielska spółka zależna stanowiła stały zakład duńskiego przedsiębiorstwa w Zjednoczonym Królestwie. Duńskie przedsiębiorstwo *jako takie* nie miało w Zjednoczonym Królestwie ani pracowników, ani własnych lokali(39). Jednakże przedsiębiorstwo duńskie uzyskało w drodze umów z angielską spółką zależną, działającą jako jej agent, zasoby ludzkie i techniczne niezbędne, aby świadczyć swe usługi turystyczne na terytorium Zjednoczonego Królestwa. Trybunał orzekł, iż „przedsiębiorstwo umiejscowione w Zjednoczonym Królestwie funkcjonuje zaledwie jako oddział swojej jednostki macierzystej”(40).

51. Moim zdaniem stan faktyczny niniejszej sprawy jest jeszcze bardziej przejrzysty, co sprawia, że wszelkie rozważania na temat stosunków zależności pomiędzy CI a przedsiębiorstwami siostrzanymi są zbędne. W rzeczywistości Services i jej pracownicy, tak jak i Machines i inni niezależni usługodawcy, odmiennie niż angielska spółka zależna DFDS w stosunku do duńskiej

spółki dominującej, wykonują w zakresie świadczenia usług udostępniania automatów do gier zaledwie zadania pomocnicze.

52. Niniejsza sprawa wymaga przeprowadzenia podstawowego rozróżnienia pomiędzy dwoma rodzajami zasobów: z jednej strony tymi, które muszą pozostać w określonym miejscu w bezpośredniej zależności od usługodawcy, w celu uprawnienia wniosku, że jest to *jego* stały zakład; a z drugiej tymi, w stosunku do których, mimo że nadaje zakładowi cechy stałości, okoliczności, iż nie są one w bezpośredniej zależności od usługodawcy, nie umniejsza temu, iż istniejący stały zakład w zasadzie należy do usługodawcy. Pierwsze – to zasoby bezpośrednio zaangażowane w świadczenie określonej usługi, głównie zawieranie i wykonanie umów z klientami, niezbędnych do świadczenia usług. Jedynie w stosunku do tych zasobów istnieje wymóg bezpośredniej zależności od usługodawcy celem uprawnienia wniosku, że stały zakład, z którego usługi są świadczone, rzeczywiście *należy do niego* w rozumieniu art. 9 ust. 1.

53. Domaganie się, jak robi to w niniejszej sprawie CI, by osoby, których obecność jest czynnikiem istotnym dla nadania zakładowi stałego charakteru w rozumieniu art. 9 ust. 1, były pracownikami bądź bezpośrednio podlegały usługodawcy, prowadziłoby do absurdalnych rezultatów. Wystarczy tu rozważyć przykład przedsiębiorstwa, w którym pracownicy ochrony są jedynymi osobami wyposażonymi w klucze i są odpowiedzialni za otwieranie i zamykanie lokali o określonych godzinach. Osoby takie są bezsprzecznie niezbędne, by zapewnić, iż przedsiębiorstwo działa prawidłowo. Z pewnością też zasługują oni na to, by uznać ich za osoby, których stała obecność jest konieczna dla świadczenia usług przez przedsiębiorstwo i w związku z tym dla nadania mu cechy stałości. Byłoby za zdecydowanie nie do zaakceptowania, gdyby tego rodzaju przedsiębiorstwo przestało być kwalifikowane jako stały zakład usługodawcy jedynie z tego względu, iż zdecydowało się ono na powierzenie ochrony przedsiębiorstwa zewnętrznemu, niezależnemu podmiotowi.

54. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd krajowy personel salonów gier wykonywał głównie praktyczne zadania, takie jak zapewnianie muzyki, napojów, bilonu dla klientów, opróżnianie pojemników na bilon w automatach, asystowanie przy wypychaniach wysokich wygranych, zapewnienie ochrony, prace porządkowe itd. Tego rodzaju prace wykonywane dla CI przez Services, Machines i innych usługodawców mają w moim mniemaniu charakter pomocniczy wobec analizowanej tu działalności głównej – świadczenia usług udostępniania automatów do gier.

55. Wydaje się bowiem, iż personel w salonach gier nie miał żadnego bezpośredniego związku z zawieraniem umów o gry losowe pomiędzy CI a klientami(41). W rzeczywistości świadczenia mające miejsce w specyficznej branży usług udostępniania automatów do gier wynikają z dorozumianych umów zawieranych bezpośrednio pomiędzy kadem z klientów a CI za pośrednictwem samych automatów do gry. Tego rodzaju umowy są zawierane i wykonywane w całości na terytorium Zjednoczonego Królestwa, kađorazowo gdy klient wrzuca monetę do obsługiwanego przez CI automatu do gry(42). Jeżeli analiza ta jest właściwa, automaty dzierżawione i obsługiwane przez CI są urządzeniami automatycznymi, umoliwiającymi CI świadczenie usług udostępniania automatów do gier bezpośrednio kađemu klientowi w Zjednoczonym Królestwie(43). W tym specyficznym sektorze działalność automaty do gry są decydującym i podstawowym elementem „salonu gier”, który musi pozostać w bezpośredniej zależności od CI, aby można było wysnuć wniosek, iż kađdy z owych „salonów gier”, gdzie zostały zainstalowane automaty, stanowi stały zakład CI.

56. Wobec powyższego, i przeciwnie do stanowiska przyjętego przez CI, działalność faktycznie wykonywana przez CI w Guernsey nie wydaje się mieć decydującego znaczenia w kontekście świadczenia usług udostępniania automatów do gier indywidualnym klientom, które to

Wzrosty automatycznie na terytorium Zjednoczonego Królestwa poprzez działanie ka?dego z automatów dzier?awionych i obs?ugiwanych tam przez CI. Skar??cy w post?powaniu przed s?dem krajowym wskazuj? w uwagach na pi?mie, i? art. 9 ust. 1 opiera si? na miejscu, z którego us?ugodawca wzrosty swe us?ugi. Pomijaj? jednak fakt, i? w tym sektorze dzia?alno?ci CI jest us?ugodawc? us?ug udost?pniania automatów do gier faktycznie obecnym na terytorium Zjednoczonego Królestwa, gdzie zawiera i wykonuje umowy z klientami indywidualnymi o gr? losow? z u?yciem automatów, które obs?uguje bezpo?rednio, a wzrosty pomocnicze w stosunku do wzrosty g?ównego zosta?y uzgodnione umownie z innymi przedsi?biorstwami. W tym sensie CI posiada w Zjednoczonym Królestwie struktur? organizacyjn?, która „umo?liwia jej wzrosty tych us?ug w sposób samodzielny”(44).

57. Podsumowuj?c, nale?y stwierdzi?, że przedsi?biorstwo takie jak CI – które w okoliczno?ciach niniejszej sprawy wzrosty us?ugi udost?pniania automatów do gier bezpo?rednio swoim klientom, pos?uguj?c si? dzier?awionymi automatami do gry, które eksploatuje w lokalach w Zjednoczonym Królestwie z udzia?em personelu zaanga?owanego za po?rednictwem niezale?nego przedsi?biorstwa trzeciego do wykonywania czynno?ci pomocniczych niezb?dnych do nadania wzrosty sta?ego charakteru – dysponuje w Zjednoczonym Królestwie struktur? organizacyjn? wraz z minimum niezb?dnych zasobów, wymaganych, by uzna? t? struktur? za nale??cy do niego „sta?y zak?ad na terytorium Zjednoczonego Królestwa” w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy.

D – *Wybór pomi?dzy „miejscem, gdzie us?ugodawca ma siedzib?”, a miejscem, gdzie us?ugodawca „ma sta?y zak?ad, z którego wzrosty wzrosty s? us?ugi” w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy*

58. Stwierdziwszy, że CI posiada sta?y zak?ad w Zjednoczonym Królestwie, pozostaje ustali?, czy ten ??cznik przewa?a nad ??cznikiem siedziby. W tym zakresie Trybuna? orzek?, i? „[z]godnie z art. 9 ust. 1 miejsce, w którym us?ugodawca ma siedzib?, jest podstawowym ??cznikiem w tym znaczeniu, że uwzgl?dnia si? inne miejsce, z którego us?ugi s? wzrosty wzrosty, jedynie wtedy, gdy odniesienie do miejsca, gdzie us?ugodawca ma siedzib?, jest nieracjonalne ze wzgl?dów podatkowych lub powoduje konflikt z innym pa?stwem cz?onkowskim”(45). W niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z tego rodzaju konfliktem z innym pa?stwem cz?onkowskim. Pozostaje kwestia, czy skutki zastosowania ??cznika miejsca siedziby b?d? „racjonalne ze wzgl?dów podatkowych”.

59. Trzeba niew?tpliwie przyj??, że „[w] kompetencji [...] organów skarbowych ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego pozostaje ustalenie, w ramach mo?liwo?ci wynikaj?cych z [szóstej] dyrektywy, który ??cznik jest w przypadku wzrosty wzrosty okre?lonych us?ug najbardziej u?yteczny z podatkowego punktu widzenia”(46). Co wi?cej, zgodnie z powy?szym stwierdzeniem rzecznik generalny A.M. La Pergola uzna?, że „Trybuna? natomiast ma za zadanie wyja?nianie oraz kontrol? przes?anek przyznania jednemu z kryteriów pierwsze?stwa przed drugim”(47). Nic nie stoi zatem na przeszkodzie, by w?adze krajowe przyj??y za ??cznik sta?y zak?ad, je?eli ??cznik siedziby przedsi?biorstwa prowadzi do irracjonalnych rezultatów. Poniewa? taki irracjonalny rezultat móg?by wyst?pi? w niniejszej sprawie, w?adze krajowe powinny mie? mo?liwo?? wyboru ??cznika miejsca sta?ej dzia?alno?ci zamiast ??cznika miejsca siedziby us?ugodawcy.

60. Trybuna?, ustalaj?c kryteria umo?liwiaj?ce stwierdzenie, ?e odniesienie do miejsca siedziby prowadzi do rezultatów irracjonalnych ze wzgl?dów podatkowych, postawi? wymóg przeprowadzenia uprzedniej analizy konsekwencji, wraz z prze?ledzeniem ich skutków w kontek?cie celów podatku VAT. Kryterium to nie musia?o by? stosowane w sprawie Berkholz przede wszystkim z tego wzgl?du, i? automaty do gry umieszczone na pok?adzie statków morskich nie by?y sta?ym zak?adem w rozumieniu art. 9 ust. 1.

61. Natomiast tego rodzaju analiza racjonalno?ci skutków podatkowych zosta?a przeprowadzona w sprawie DFDS. Trybuna? orzek? wówczas, ?e traktowanie us?ug ?wiadczonych przez spó?k? za po?rednictwem przedsi?biorstw dzia?aj?cych w jej imieniu w jednym kraju tak, jakby us?ugi te by?y ?wiadczone w innym kraju, w którym znajduje?a si? siedziba przedsi?biorstwa turystycznego, nie by?oby racjonalne z podatkowego punktu widzenia. W konsekwencji „systematyczne opieranie si? na miejscu, gdzie us?ugodawca ma siedzib?, mog?oby w praktyce doprowadzi? do zak?ócenia konkurencji i w ten sposób zach?ci? przedsi?biorców dzia?aj?cych w jednym pa?stwie cz?onkowskim do przeniesienia siedziby, aby unikn?? opodatkowania, do innego pa?stwa cz?onkowskiego, które skorzysta?o z mo?liwo?ci utrzymania zwolnie? z podatku VAT w odniesieniu do tych us?ug”(48).

62. Chcia?bym podkre?li?, i? Trybuna? orzek? ju? w ka?dym razie w sprawie Berkholz, ?e automaty na pok?adzie statku nie mog?y stanowi? sta?ego zak?adu „zw?aszcza gdy sta?y zak?ad eksploatuj?cego automaty przedsi?biorstwa stanowi ??cznik u?yteczny z podatkowego punktu widzenia”(49). Tego rodzaju podej?cie zosta?o zastosowane równie? w sprawie Faaborg?Gelting dotycz?cej okre?lania miejsca ?wiadczenia us?ug restauracyjnych na promie morskim p?ywaj?cym pomi?dzy Niemcami a Dani?. Mimo i? wymagane w sprawie Berkholz personel i ?rodki techniczne by?y stale obecne na pok?adzie, Trybuna? orzek?, i? siedziba us?ugodawcy w Danii by?a istotnym w tym zakresie ??cznikiem, „zw?aszcza ?e, jak w tym przypadku, sta?a siedziba armatora statku stanowi ??cznik u?yteczny z podatkowego punktu widzenia”(50). Trybuna? wzi?? ewidentnie pod uwag? ten decyduj?cy aspekt, ?e podporz?dkowanie systemowi podatku VAT automatów do gry i us?ug restauracyjnych nie by?o zagro?one w ?adnym z rozwa?anych przypadków. Gdyby natomiast w rzeczonych przypadkach us?ugodawcy zdecydowali si? za?o?y? przedsi?biorstwa poza obszarem Wspólnoty, zastosowanie tego ??cznika spowodowa?oby wiele w?tpliwo?ci.

63. W niniejszej sprawie zarówno rz?d Zjednoczonego Królestwa, jak i Komisja uzna?y w uwagach na pi?mie, i? skutkiem zastosowania ??cznika siedziby by?by ca?kowity brak opodatkowania us?ug udost?pniania automatów do gier ?wiadczonych w Zjednoczonym Królestwie klientom tam zamieszka?ym, tak w Zjednoczonym Królestwie, jak i w którymkolwiek innym pa?stwie cz?onkowskim. W niniejszej sprawie nale?y przy?? a fortiori rozumowanie przeprowadzone w wyroku Trybuna?u w sprawie DFDS, poniewa? podatek VAT nie mo?e by? tu pobrany w sposób przejrzysty i prosty w miejscu, gdzie obs?uguj?cy automaty (CI) ma siedzib? (Guernsey).

64. Zgadzam si? z tym punktem widzenia. W niniejszej sprawie, przeciwnie ni? w sytuacji, jaka mia?a miejsce w sprawie DFDS, wyst?puje nie tylko ryzyko sk?onienia przedsi?biorców do zak?adania przedsi?biorstw w pa?stwach cz?onkowskich, które s? w stanie utrzymywa? w odniesieniu do omawianych us?ug korzystniejsze systemy podatku VAT, ale te? ryzyko zach?cania przedsi?biorstw do przenoszenia i podejmowania dzia?alno?ci poza wspólnotowym obszarem podatku VAT przy jednoczesnej kontynuacji ?wiadczenia us?ug w ich sta?ych zak?adach w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy w ramach tego obszaru na rzecz klientów tam zamieszka?ych.

65. Wbrew opinii przedstawionej przez skar??cych w post?powaniu przed s?dem krajowym nie

widz?, w jaki sposób proponowane tutaj podejście, a mianowicie nieprzyjęcie kryterium siedziby, miałyby prowadzić do naruszenia zasady neutralności podatkowej i zakłócenia konkurencji. Stałyby się wręcz przeciwnie. Usługodawca taki jak CI, pomimo że tak jak inni świadczyłby takie same usługi klientom w państwie członkowskim ze stałego zakładu w tym państwie, nie podlegałby opodatkowaniu podatkiem VAT, ponieważ jego siedziba została przeniesiona poza obszar Wspólnoty z powodów podatkowych. Będ, jakim jest obarczona argumentacja skarżących, polega na pominięciu wspomnianej uprzednio okoliczności, iż CI posiada stały zakład na terytorium Zjednoczonego Królestwa, z którego świadczy usługi udostępniania automatów do gier klientom tam zamieszkałym.

66. Sugeruję zatem, by w razie stwierdzenia, że art. 9 ust. 2 lit. c) nie ma zastosowania, Trybunał odpowiedział na przedstawione pytania, iż, w przypadku gdy przedsiębiorstwo z siedzibą poza terytorium państwa członkowskiego świadczy usługi udostępniania automatów do gier bezpośrednio swoim klientom, posługując się dzierżawionymi automatami do gry, które eksploatuje w lokalach w państwie członkowskim z udziałem personelu zaangażowanego za pośrednictwem niezależnego przedsiębiorstwa trzeciego do wykonywania czynności pomocniczych niezbędnych do nadania świadczeniu stałego charakteru, należy uznać to przedsiębiorstwo za dysponujące w tym państwie członkowskim strukturą organizacyjną wraz z minimum niezbędnymi zasobami wymaganymi do stwierdzenia, że struktura ta stanowi należyty do niego „stały zakład” na terytorium tego państwa członkowskiego w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Ponadto w tych okolicznościach przedsiębiorstwo takie podlega podatkowi VAT w państwie członkowskim, w którym ma ono stały zakład.

67. W świetle poprzedzających uwag nie ma konieczności, by Trybunał udzielił odpowiedzi na ewentualne pytania dotyczące pojęcia świadczenia, działalności gospodarczej, tożsamości usługodawców i możliwości zastosowania w niniejszej sprawie doktryny obejścia prawa.

III – Wnioski

68. Proponuję zatem, by Trybunał udzielił na postawione mu pytania następującej odpowiedzi:

Działalność przedsiębiorstwa z siedzibą poza terytorium państwa członkowskiego, które świadczy usługi udostępniania automatów do gier bezpośrednio swoim klientom w tym państwie członkowskim, posługując się automatami, które dzierżawi i udostępnia w lokalach na terytorium tego państwa, winna być uznana za rzeczywiste świadczenie usług rozrywkowych w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) 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 VAT: ujednolicona podstawa wymiaru podatku w tym państwie członkowskim i stąd też podlega podatkowi VAT z tytułu świadczenia tych usług w tym państwie członkowskim.

1 – Język oryginału: portugalski.

2 – Dz.U. L 145, str. 1.

3 – Dz.U. L 326, str. 40.

4 – Wyspy Normandzkie nie są częścią Zjednoczonego Królestwa i stąd też postanowienia traktatów niewskazane wyrażnie w protokole nr 3 do aktu przystąpienia Zjednoczonego Królestwa do Wspólnot Europejskich nie mają zastosowania do Wysp Normandzkich. Zobacz art. 299 ust. 6 lit. c) WE i „Akty dotyczące warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii, Królestwa Norwegii i Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Protokół nr 3 dotyczący Wysp Normandzkich i wyspy Man” (Dz.U. 1972, L 73, str. 164). Kwestia ta została szczegółowo

omówiona w opinii rzecznika generalnego A.M. La Pergoli w sprawie C?171/96 Pereira Roque (wyrok z dnia 16 lipca 1998 r.), Rec. str. I?4607, pkt 2–9.

5 – Kwestie te stanowi? sedno trzech spraw zawis?ych obecnie przed Trybuna?em Sprawiedliwo?ci (sprawa C?255/02 Halifax i in., sprawa C?419/02BUPA Hospitals i in., i sprawa C?223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation).

6 – Zobacz wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 14 i z dnia 11 wrze?nia 2003 r. w sprawie C?155/01 Cookies World, Rec. str. I?8785, pkt 46. Zobacz tak?e wyroki z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawach: C?68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I?5881, pkt 14, C?69/92 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Rec. str. I?5907, pkt 15 i C?73/92 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I?5997, pkt 12.

7 – Wyrok z dnia 18 marca 1993 r. w sprawie C?280/91 Viessmann, Rec. str. I?971, pkt 17.

8 – Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Berkholz, pkt 14, wyroki: z dnia 26 wrze?nia 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.

9 – P. Farmer i R. Lyal, „EC Tax Law”, Clarendon Press, Oxford 1994, str. 154.

10 – Zobacz wyrok z dnia 15 marca 1989 r. w sprawie 51/88 Hamann, Rec. str. 767, pkt 17 i 18, oraz ww. wyrok w sprawie Cookies World, pkt 47.

11 – Zobacz B. Terra, „The Place of Supply”, cit., str. 54, który powo?uje si? na uzasadnienie projektu szóstej dyrektywy. Pomimo ró?nic w stosunku do art. 9 ust. 1 w ostatecznie przyj?tej wersji, art. 9 ust. 1 w pierwotnym brzmieniu przyjmowa?, z powodów czysto pragmatycznych, za podstawowy ??cznik miejsce, w którym dostawca ma siedzib?.

12 – Punkt 21 wyroku.

13 – Punkt 9 opinii rzecznika generalnego N. Fennelly’ego w ww. sprawie Linthorst, Pouwels en Scheres,.

14 – Punkt 21 wyroku.

15 – W tym zakresie alternatywne kryterium dla okre?lenia dzia?alno?ci mieszcz?cej si? w ramach poj?cia dzia?alno?ci rozrywkowej, oparte na ruchomym charakterze tej?e dzia?alno?ci jest ma?o przekonuj?ce i mniej praktyczne. Nie do??, ?e art. 9 ust. 2 lit. c) nie daje ?adnych wskazówek, jakoby odnosi? si? on jedynie do w?drownych artystów estradowych, ale co wi?cej, uzale?ni? poj?cie „dzia?alno?ci rozrywkowej” od charakteru w?drownego wprowadza?oby dodatkowy element niepewno?ci wynikaj?cy z trudno?ci w zdefiniowaniu „w?drownej” dzia?alno?ci.

16 – Zapewne telefon komórkowy mo?e by? postrzegany jako ?ród?o rozrywki, bezsprzecznie jednak s?u?y on jeszcze innemu celowi, a mianowicie jako urz?dzenie telekomunikacyjne. Wydaje mi si?, i? jest to bez w?tpienia podstawowy cel, jakiemu s?u?y telefon komórkowy.

17 – W Hiszpanii w art. 70 ust. 1 pkt 3 lit. c) Ley (ustawy) nr 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. do gier hazardowych („juegos de azar”) stosuje si? ??cznik miejsca, w którym us?ugi te s? faktycznie wykonywane, w zwi?zku z art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy. Zobacz równie? L. Pérez Herrero, „La Sexta Directiva Comunitaria del IVA”, Cedecs, Barcelona 1997, str. 137.

18 – Rz?d Zjednoczonego Królestwa i Komisja nie zaj??y jasnego stanowiska za tak? mo?liwo?ci? lub przeciw niej. Rz?d irlandzki, z drugiej strony, popar? stanowisko rz?du

portugalskiego.

19 – Zobacz 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, str. 33–38, w szczególności str. 33.

20 – Zobacz ww. opinia rzecznika generalnego G.F. Manciniego w sprawie Berkholz (pkt 2) oraz rzecznika generalnego A.M. La Pergoli w sprawie DFDS (zakazanej wyrokiem z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95, Rec. str. I-1005, pkt 32).

21 – W tym kontekście nieuwzględnienie przez Trybunał art. 9 ust. 2 lit. c) w sprawie Berkholz jest całkowicie zrozumiałe. Mimo iż Trybunał nie odniósł się do kwestii ewentualnego zastosowania art. 9 ust. 2 lit. c), co nie było w każdym razie przedmiotem pytań, z którymi zwrócił się do Trybunału sąd krajowy, rzecznik generalny G.F. Mancini wskazuje w opinii, w pkt 2, iż usługi udostępniania automatów do gry zainstalowanych na pokładach statków morskich „nie mogą być objęte” art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze z racji ich „powiedźmy, wódnego charakteru”. Wystarczy przypomnieć w tej mierze, iż promy, do których się uwaga ta odnosi, kursowały pomiędzy Niemcami a Danią, wychodząc na pełne morze. W odróżnieniu od sprawy Berkholz, gdzie zastosowanie ?cznika z art. 9 ust. 2 lit. c) wskazywałoby na rozmaite i potencjalnie przypadkowe miejsca, gdzie działałaby rozrywkowa bytaby faktycznie wykonywana, automaty do gry w niniejszej sprawie są umieszczone w salonach gry na terytorium Zjednoczonego Królestwa.

22 – Zobacz B. Terra, op.cit., str. 74 i M. Hayat, op.cit., str. 33.

23 – Komisja uczyniła w uwagach na piśmie delikatną aluzję na temat możliwej sprzeczności, nie rozwinęła jednak tego punktu na rozprawie.

24 – Wyróżnienie moje.

25 – W przeciwieństwie do pomocniczego kryterium określenia miejsca świadczenia usług na końcu ust. 1 („miejsce stałego pobytu” lub miejsce, w którym usługodawca „zazwyczaj przebywa”), które ma zastosowanie, w przypadku gdy dwa podstawowe kryteria nie mają zastosowania.

26 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Berkholz, pkt 14, czysto za motywem siódmym szóstej dyrektywy, zgodnie z którym „określenie miejsca, gdzie transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane, było źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi, w szczególności jeżeli chodzi o dostawę towarów pochodzącą ze świadczeniem usług”.

27 – Punkt 17 wyroku.

28 – Sprawa C-231/94, Rec. str. I-2395, pkt 16.

29 – Sprawa C-190/95, Rec. str. I-4383, pkt 15.

30 – Punkt 19 ww. wyroku.

31 – Zobacz ww. opinię rzecznika generalnego G.F. Manciniego w sprawie Berkholz, pkt 2.

32 – Punkt 18 wyroku.

33– Ibidem.

34– Punkt 27 wyroku.

35– Punkt 19 wyroku (wyróżnienie moje). Podejście to zostało ponownie zastosowane w wyroku z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-390/96 *Lease Plan*, Rec. str. I-2553, pkt 21–29, w szczególności 26 i 27.

36– Punkt 26 wyroku.

37– Punkt 27 wyroku.

38– Zobacz pkt 23 wyroku, który powtarza opinię rzecznika generalnego A.M. La Pergoli, pkt 32.

39– W niniejszej sprawie, mimo że CI nie ma wyłączonego prawa posiadania lub zajmowania lokali budowlanych w sposób ciągły RAL, posiada ono licencję na umieszczenie w tych lokalach posiadanych na własność lub dzierżawionych przez RAL automatów do gry. Nawet jeśli udzielenie owej koncesji jest równoznaczne z rozporządzeniem pod tytułem darmowym, to wskazuje ono bez wątpienia na obecność CI w danych lokalach, która nie odnosi się do żadnego innego podmiotu.

40– Punkt 26 wyroku.

41– W sprawie DFDS spółka brytyjska odgrywa rolę aktywną w negocjacjach, zawieraniu i wykonywaniu umów o usługi turystyczne, co stanowi istotne w tej sprawie świadczenie. Trybunał niemniej, głównie z powodu stosunków dominacji i zależności pomiędzy dwiema spółkami, orzekł, iż spółka brytyjska nie posiada żadnej niezależności jako oddziały przedsiębiorstwa duńskiego, jako że podpisuje jedynie umowy ze stronami trzecimi. W niniejszej sprawie nie są podejmowane żadne podobne czynności w imieniu CI.

42– Jest to całkiem niezależne od stanowiska przyjętego w stosunku do pytania, czy zachowanie konsumenta jest równoznaczne z milczącym przyjęciem oferty przedstawianej automatycznie przez automat do gry ad incertas personas w imieniu CI, czy raczej odwrotnie, automat stanowi zaproszenie do gry, a następnie automatycznie przyjmuje ofertę przedstawioną przez klienta kaźdorazowo po wrzuceniu monety. W każdym przypadku zrealizuje się ten sam scenariusz – jeżeli z powodu awarii określony automat nie wypewnia zadań, do których był zaprogramowany, i nie zwraca monety lub tokenu umieszczonego w automacie, powstanie problem niespełnienia świadczenia, za który CI, jako obsługujący automaty i strona umowy, będzie co do zasady odpowiedzialne.

43– Wymaga wskazania, że w sprawie DFDS okoliczności, iż umowy były zawierane w Zjednoczonym Królestwie i tam też były wykonywane usługi, była decydującym argumentem przemawiającym za uznaniem, iż spółka duńska posiada stały zakład na terytorium Zjednoczonego Królestwa.

44– Wyżej wymieniony wyrok w sprawie ARO Lease, pkt 19.

45– Wyżej wymienione wyroki: w sprawie Berkholz, pkt 17, oraz w sprawie DFDS, pkt 19.

46– Ibidem.

47– Opinia w sprawie DFDS, pkt 29.

48– Wyrok w sprawie DFDS, pkt 23. Jak sformułowali to ostatnio dwaj autorzy komentarzy, „co

początkowo wydaje się być niechcący ze strony Trybunału Sprawiedliwości [w sprawie Berkholz] do odwołania się do oddziałów [...], było jedynie sposobem uniknięcia zjawiska uciekania przez przedsiębiorców spod podatkowej jurysdykcji Wspólnoty poprzez tworzenie krajowych przedsiębiorstw poza jej obszarem, w ostatecznej analizie [...] racjonalne skutki dla celów podatkowych mają znaczenie, jeżeli rezultatem jest rzeczywiste opodatkowanie, a nie zwolnienie z podatku” (B. Terra i J. Kajus, „A guide to the European VAT Directives”, vol. 1, 2004, str. 555).

49– Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Berkholz, pkt 18.

50 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Faaborg-Gelting Linien, pkt 18.