

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 27. januára 2005 (1)

Vec C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd

RAL Ltd

RAL Services Ltd

RAL Machines Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo)]

„DPH – Šiesta a trinásť smernica – Miesto poskytovania služieb – Schéma na vyhnutie sa dani – Spoločnosť so sídlom mimo Spoločenstva a iné spoločnosti v rovnakej skupine so sídlom v členskom štáte – Amusement arcades (miestnosti, v ktorých sú umiestnené hracie automaty) – Význam „zábavných alebo podobných aktivít“ v článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice – Význam „trvalého pôsobiska [stálej prevádzkarne – neoficiálny preklad]“ v článku 9 ods. 1 šiestej smernice – Vrátenie DPH zaplatenej na vstupe“

1. High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division (ďalej len „High Court“) položil Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“), v znení zmien a doplnení(2) a, na druhotnej úrovni, tiež trinásť smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídli na území spoločného trhu (ďalej len „trinásť smernica“)(3).
2. Uvedené otázky sa v podstate týkajú určenia miesta poskytovania, keď, ako je to v prípade, o ktorom rozhoduje High Court, spoločnosť poskytuje služby prevádzkovania hracích automatov spotrebiteľom v členskom štáte, ale umiestnila svoje sídlo mimo Spoločenstva výlučne alebo najmä preto, aby sa vyhla povinnosti platiť DPH.

I – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej, príslušné právne predpisy a prejudiciálne otázky položené Súdnemu dvoru

3. RAL (Channel Islands) Ltd (ďalej len „CI“) je spoločnosťou založenou na Guernsey. RAL Ltd (ďalej len „RAL“), RAL Services Ltd (ďalej len „Services“) a RAL Machines Ltd (ďalej len „Machines“) sú spoločnosťami založenými v Spojenom kráľovstve. Všetky štyri spoločnosti sú dcérskymi spoločnosťami spoločnosti RAL Holdings Ltd (ďalej len „Holdings“), ktorá je tiež spoločnosťou založenou v Spojenom kráľovstve. Spoločnosti CI, RAL, Services, Machines a Holdings sú ďalej spoločne označované ako „skupina RAL“. Skupina RAL podniká v odvetví prevádzkovania hazardných hier. Jej hlavnou podnikateľskou činnosťou je využívanie hracích automatov.

4. Až do októbra 2000 dodávala spoločnosť RAL služby prevádzkovania hracích automatov z priestorov, ktoré vlastnila alebo si prenajímala v Spojenom kráľovstve. RAL vlastnila automaty využívané v jej „amusement arcades“ (miestnosti, v ktorých sú umiestnené hracie automaty) a mala príslušné povolenia vyžadované na využívanie automatov a priestorov. Zamestnávala svoj vlastný personál, hoci niektoré služby boli realizované nespriaznenými tretími osobami a DPH bola rátaná z určitých výnosov z dodávok hracích automatov.

5. Spor v konaní vo veci samej vyplýva zo schémy určenej na obchádzanie daňovej povinnosti pripravenej externými daňovými poradcami skupiny RAL vo vzťahu k hracím automatom prevádzkovaným v Spojenom kráľovstve spoločnosťou RAL. Základom schémy bolo to, že miesto poskytovania služieb prevádzkovania hracích automatov spotrebiteľom by bolo umiestnené mimo územia Spoločenstva na území DPH. Skupina RAL by preto unikla povinnosti platiť DPH zo služieb prevádzkovania hracích automatov a získala späť DPH zaplatenú na vstupe z prijatých dodávok. Na uvedený účel bol založený dodávateľ, spoločnosť CI, ako dcérska offshore spoločnosť spoločnosti Holdings. Spoločnosť CI bola založená ako private limited company (neverejná obchodná spoločnosť s ručením obmedzeným) na ostrove Alderney. Jej obchodné priestory sa nachádzajú na Guernsey s kanceláriou pozostávajúcou z troch riaditeľov pracujúcich na kratší pracovný čas a dvoch pracovníkov s pracovným časom v rozsahu ustanoveného pracovného času. Ako súčasť rovnakej vnútornej reorganizačnej schémy boli založené a do príslušného registra v Spojenom kráľovstve zapísané dve ďalšie dcérske spoločnosti Holdings: Machines a Services. Súčasne spoločnosti CI, Services, Machines, RAL a Holdings vstúpili do súboru zmluvných dojednaní.

6. Na základe uvedených dojednaní má spoločnosť RAL prenajaté priestory, v ktorých sú nainštalované hracie automaty, rovnako, ako má povolenia na prevádzkovanie miestností, v ktorých sú hracie automaty umiestnené. Spoločnosť RAL udelila spoločnosti CI právo nainštalovať a prevádzkovať hracie automaty v priestoroch. Okrem toho povoľuje verejnosti vstup do priestorov počas otváracích hodín a zabezpečuje upratovanie, vykurovanie, ventiláciu a osvetlenie priestorov. Spoločnosť Machines vlastní všetky hracie automaty, automaty na výmenu peňazí, príslušenstvo a náhradné diely používané skupinou RAL a má povolenia vyžadované na prevádzkovanie uvedených automatov. V súlade s nájomnou zmluvou so spoločnosťou CI je spoločnosť Machines zodpovedná za poskytnutie automatov a za ich udržiavanie v riadnom prevádzkyschopnom stave.

7. Činnosťou spoločnosti CI je to, že verejnosti povoľuje používanie hracích automatov, na ktoré bolo vydané povolenie a ktoré jej boli poskytnuté spoločnosťou Machines, v priestoroch, ktoré boli spoločnosti CI poskytnuté spoločnosťou RAL. Na realizáciu tejto činnosti spoločnosť CI uzatvorila subdodávateľskú zmluvu na výkon takmer všetkej každodennej práce so spoločnosťou Services, jednou z ďalších dcérskych spoločností spoločnosti Holdings, ako s jej exkluzívnym zmluvným partnerom. V dôsledku internej reorganizácie skupiny RAL je spoločnosť Services

zamestnávateľom celého personálu skupiny RAL prideleného na každodennú prácu do miestností, v ktorých sú hracie automaty umiestnené, čo je okolo 600 zamestnancov. Funkcie, ktoré boli ponechané na to, aby ich realizovala spoločnosť CI, s jej personálom pozostávajúcím z piatich osôb, ktoré pracujú výlučne v kanceláriách spoločnosti CI na Guernsey, sú obmedzené hlavne na účtovníctvo a monitorovanie cash flow (toku hotovosti) z automatov.

8. Po reštrukturalizačnej schéme opísanej vyššie tvrdila spoločnosť CI, na základe článkov 2, 4 a 9 šiestej smernice, že miesto poskytovania služieb prevádzkovania hracích automatov bolo na Guernsey a že z uvedeného dôvodu spoločnosť nepodliehala DPH v Spojenom kráľovstve. Okrem toho požadovala spoločnosť CI vrátenie DPH zaplatenej na vstupe zo služieb, ktoré jej boli poskytnuté ostatnými členmi skupiny RAL podľa článkov 1 a 2 trinástej smernice.

9. Rozhodnutím z 28. augusta 2001 Commissioners of Customs & Excise (ďalej len „Commissioners“) zamietli návrhy spoločnosti CI z toho dôvodu, že CI bola povinná platiť DPH v Spojenom kráľovstve. Subsidiárne dospeli k zisteniu, že štruktúra zriadená skupinou RAL by nemala byť brátá do úvahy, pretože predstavuje zneužitie práva. V súlade s tým služby prevádzkovania hracích automatov naďalej poskytovala spoločnosť Holdings v Spojenom kráľovstve.

10. Spoločnosť CI, RAL, Machines a Services (ďalej len „odvolatelia“) sa proti rozhodnutiu odvolali na VAT and Duties Tribunal, Londýn. Tribunal určil, že služby prevádzkovania hracích automatov boli poskytované spoločnosťou CI zo stálych prevádzkarní v Spojenom kráľovstve v zmysle článku 9 ods. 1 šiestej smernice. V súvislosti so subsidiárnymi zisteniami Commissioners Tribunal pripustil odvolanie z toho dôvodu, že dodávky boli poskytnuté spoločnosťou CI a že doktrína zneužitia práva nebola uplatniteľná. Spoločnosť CI sa odvolala na High Court proti rozhodnutiu VAT Tribunal a Commissioners podali vzájomné odvolanie proti týmž rozhodnutiam, v ktorých Tribunal zamietol ich subsidiárne tvrdenia.

11. Na úplné pochopenie opísaných dojednaní a prejudiciálnych otázok položených Súdnu dvoru treba zohľadniť konkrétne ustanovenia šiestej a trinástej smernice.

12. V súlade s článkom 2 ods. 1 šiestej smernice podlieha dani z pridanej hodnoty „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*]“.

13. Článok 4 šiestej smernice definuje „osobu podliehajúcu dani [platiteľa dane – *neoficiálny preklad*]“ ako „osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti“.

14. Článok 4 ods. 2 okrem toho stanovuje, že „Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby...“.

15. S ohľadom na určenie miesta uskutočnenia transakcií podliehajúcich dani článok 9 šiestej smernice stanovuje, že:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik [sídlo – *neoficiálny preklad*] alebo kde má trvalé pôsobisko [stálu prevádzkareň – *neoficiálny preklad*], z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

2. Ale:

...

c) miestom poskytovania služieb týkajúcich sa:

– kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných alebo podobných aktivít, vrátane aktivít organizátorov týchto aktivít, a prípadne aj poskytovanie doplnkových služieb,

...

je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú...“.

16. Ďalej treba zohľadniť určité ustanovenia trinástej smernice, ktoré sú pre analyzovanú vec relevantné, menovite článok 1, ktorý stanovuje, že:

„Na účely tejto smernice:

1. pojem „osoba podliehajúca zdaneniu [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*]“, ktorá nesídlí na území spoločenstva predstavuje osobu podliehajúcu zdaneniu [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] podľa článku 4 ods. 1 smernice 77/388/EHS, ktorá v priebehu obdobia uvedeného v článku 3 ods. 1 tejto smernice nemala na uvedenom území ani pracovisko [sídlo – *neoficiálny preklad*] ani trvalé sídlo [stála prevádzkárňa – *neoficiálny preklad*], z ktorého sa uskutočňovali obchodné operácie, a ak takéto pracovisko [sídlo – *neoficiálny preklad*] ani trvalé sídlo [stála prevádzkárňa – *neoficiálny preklad*] neexistovalo, ani trvalú adresu [bydlisko – *neoficiálny preklad*] alebo zvyčajné miesto pobytu, a ktorá počas uvedeného obdobia neposkytla žiadny tovar ani služby, ktoré sa považujú za dodané v členskom štáte podľa článku 2.

...

2. pojem „územie spoločenstva“ predstavuje územia členských štátov, pre ktoré platí smernica 77/388/EHS.“

17. Článok 2 ods. 1 trinástej smernice uvádza, že:

„Bez toho, aby boli dotknuté články 3 a 4, vráti každý členský štát všetkým osobám podliehajúcim zdaneniu [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*], ktoré nesídlia na území spoločenstva, na základe podmienok stanovených v nasledujúcom texte dať z pridanej hodnoty, ktorou sú zaťažené poskytnuté služby alebo hnuteľný majetok dodané týmito osobami na príslušnom území alebo v príslušnej krajine inými osobami podliehajúcimi zdaneniu [platiteľmi dane – *neoficiálny preklad*], alebo ktorou je zaťažený dovoz tovaru do tejto krajiny, pokiaľ sa tento tovar a služby použijú na účely plnení uvedených v článku 17 ods. 3 písm. a) a b) smernice 77/388/EHS alebo na zabezpečenie služieb uvedených v článku 1 bode 1 písm. b) tejto smernice.“

18. V tomto kontexte High Court rozhodol položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1) Za okolností daného prípadu a

2) vzhľadom na šiestu smernicu Rady (77/388/EHS) zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, konkrétne na jej články 2, 4 a 9, a trinástu smernicu Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva, konkrétne na jej články 1 a 2, a na všeobecné zásady práva

Spoločnosť:

1. Ako treba vykladať výraz „stála prevádzkareň“ uvedený v článku 9 šiestej smernice?

2. Aké okolnosti treba zohľadniť pri určení, či je služba prevádzkovania hracích automatov poskytovaná v obchodných priestoroch spoločnosti, akou je CI, alebo vo všetkých stálych prevádzkarniach, ktoré by spoločnosť, akou je CI, mohla mať?

3. Konkrétne:

a) Ak je činnosť spoločnosti („A“) zameraná ako v predmetnom prípade tak, že prepojená spoločnosť („B“), ktorej sídlo sa nachádza mimo Spoločnosti, poskytuje službu prevádzkovania hracích automatov, a pokiaľ je jediným cieľom takejto štruktúry vyhnúť sa povinnosti A platiť DPH v štáte, v ktorom má sídlo:

i) možno považovať prevádzku hracích automatov za službu poskytovanú v stálej prevádzkarni v tomto členskom štáte a v prípade kladnej odpovede;

ii) treba službu prevádzkovania hracích automatov považovať za poskytovanú v stálej prevádzkarni alebo v sídle B?

b) Ak je činnosť spoločnosti („A“) zameraná tak, že na účely predpisov týkajúcich sa miesta poskytovania služieb prepojená spoločnosť („B“), za okolností, aké sú v tomto prípade, poskytuje službu prevádzkovania hracích automatov zo sídla mimo územia Spoločnosti a nemá stálu prevádzkareň, v ktorej by tieto služby poskytovala, v členskom štáte, v ktorom má A sídlo, a že jediným cieľom takejto štruktúry je vyhnúť sa povinnosti A platiť DPH z týchto služieb v danom štáte:

i) spájajú transakcie medzi B a prepojenými spoločnosťami v rámci členského štátu („A“, „C“ a „D“) podmienky týkajúce sa DPH, aby mohli byť kvalifikované ako poskytnutie služieb uskutočnené týmito alebo pre tieto spoločnosti v rámci ich hospodárskej činnosti, v prípade zápornej odpovede;

ii) aké okolnosti treba zohľadniť na určenie totožnosti poskytovateľa služby prevádzkovania hracích automatov?

4. a) Existuje zásada zákazu zneužitia práva, ktorá je (nezávisle na výklade smerníc týkajúcich sa DPH) spôsobilá zabrániť takému starostlivo vypracovanému zvähodneniu, ako je to v danom prípade?

b) V prípade kladnej odpovede, ako sa táto zásada prejaví za okolností, aké sú v danom prípade?

5. a) Ako závažná je prípadne okolnosť, že A, C a D nie sú dcérskymi spoločnosťami B a že B nekontroluje A, C alebo D z právneho ani hospodárskeho hľadiska?

b) Líšili by sa odpovede na uvedené otázky, ak by bol spôsob riadenia podniku B z jeho sídla mimo územia Spoločnosti potrebný pre poskytovanie služby prevádzkovania hracích automatov zákazníkom a ani A, ani C a ani D by tieto činnosti nevykonávali?“

19. V podstate kladie High Court Súdnemu dvoru tri otázky. Prvá sa týka problému určenia toho, či taká spoločnosť ako je CI, so sídlom mimo územia DPH Spoločnosti(4) ale poskytujúca služby prevádzkovania hracích automatov v jednom členskom štáte, môže byť považovaná za subjekt, poskytujúci uvedené služby z jednej alebo viacerých „trvalých pôsobísk [stálych prevádzkarní – *neoficiálny preklad*]“ v uvedenom členskom štáte v zmysle článku 9 ods. 2 šiestej smernice. V prípade kladnej odpovede na túto otázku vyvstáva druhá otázka, konkrétne, či

príslušným spojovacím faktorom na určenie „miest[a], kde sa služba poskytuje“ v zmysle § 9 ods. 2 by malo byť miesto, kde má dodávateľ „trvalé pôsobisko [stálu prevádzkare? – *neoficiálny preklad*], z ktorého poskytuje služby“ alebo či naopak by malo byť príslušným spojovacím faktorom „miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik [sídlo – *neoficiálny preklad*]“.

20. Posledná otázka vyvstáva iba subsidiárne, v prípade, ak sa za uplatniteľný spojovací faktor bude považovať miesto, kde má dodávateľ sídlo. Táto subsidiárna otázka, ktorá bude v týchto návrhoch preskúmaná iba vtedy, ak analýza predchádzajúcich otázok bude vyžadovať ďalšie skúmanie, zahŕňa dva rozdielne právne problémy: na jednej strane problém určenia toho, či také transakcie, ako sú transakcie medzi CI a RAL a medzi Services a Machines môžu byť charakterizované ako „dodávky“ uskutočnené v priebehu „hospodárskej činnosti“ v zmysle šiestej smernice, s tým dôsledkom, že by bol odhalený iný dodávateľ ako CI; na druhej strane problém uplatnenia doktríny zneužitia práva v oblasti DPH, ktorá by údajne spoločnosti CI zabránila v tom, aby tvrdila, že nie je povinná platiť DPH v Spojenom kráľovstve.(5)

II – Posúdenie

21. Odpovede na prejudiciálne otázky položené Súdny dvor vyžadujú predbežné naštudovanie pravidiel § 9 šiestej smernice upravujúcich určenie miesta poskytovania služieb. Tento § 9 obsahuje niekoľko kolíznych noriem, ktorých cieľom je racionálne rozdeliť právomoci členských štátov o ukladaní DPH na dodávky služieb. Každé z uvedených pravidiel určuje členský štát s výlučnou príslušnosťou zdať dodávku služieb, a majú byť preto vykladané jednotne tak, aby sa zamedzilo prípadom dvojitého zdanenia alebo nezdanenia, ktoré by mohli vyplývať zo sporných výkladov.(6)

22. Hoci vnútroštátny súd nenastolil problém možného uplatnenia § 9 ods. 2 šiestej smernice, môže byť dôležité rozobrať vzťah medzi odsekmi 1 a 2 § 9, keďže „je povinnosťou Súdného dvora vykladať všetky ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré vnútroštátne súdy potrebujú na to, aby rozhodli pred nimi prejednávane žaloby, dokonca ak aj nie sú uvedené ustanovenia výslovne označené v prejudiciálnych otázkach predložených Súdnemu dvoru uvedenými súdmi“.(7)

23. V skutočnosti s ohľadom na vzťah medzi § 9 ods. 1 a § 9 ods. 2 Súdny dvor určil, že „§ 9 ods. 2 uvádza množstvo konkrétnych prípadov miest, kde sú určité služby považované za dodávané, zatiaľ čo § 9 ods. 1 stanovuje všeobecné pravidlo vo veci. Cieľom uvedených ustanovení je vyhnúť sa po prvé konfliktom právomocí, ktoré by mohli vyústiť do dvojitého zdanenia a po druhé nezdaneniu, ako naznačuje § 9 ods. 3, hoci iba s ohľadom na špecifické situácie“.(8)

24. § 9 ods. 1 predstavuje nakoniec „zvyškovú kategóriu“(9) a zo špeciálneho osobitným pravidlám stanoveným v § 9 ods. 2 a ktorá používa spojovacie faktory ukazujúce na miesto dodávateľa a v konečnom dôsledku z pragmatických dôvodov zjednodušenia(10) a zamedzenia ťažkostí, ktoré sú vlastné určovaniu miesta poskytovania alebo využívania služieb.(11) Treba poznamenať, že všeobecnou zásadou v oblasti DPH je to, že DPH by mala byť vyrubená na mieste spotreby. V uvedenom svetle je pochopiteľné, že vo veci Dudda Súdny dvor určil, že „pri výklade § 9 ods. 1 tohto § 9 nemá nijakú prednosť pred odsekom 2 toho istého § 9. V každej situácii vyvstáva otázka, či je situácia pokrytá jedným z prípadov zmieňovaných v § 9 ods. 2; ak nie, či spadá do rozsahu pôsobnosti § 9 ods. 1.“(12) Okrem toho, ako potvrdil vo veci Linthorst generálny advokát Fennelly, nič neopravňuje tvrdiť, že „rozsah pôsobnosti § 9 ods. 2 má byť vykladaný reštriktívne ako výnimka zo všeobecného pravidla“.(13)

25. Vo svetle uvedeného musí Súdny dvor logicky začať tým, že overí, či služby prevádzkovania hracích automatov v tomto prípade sú pokryté § 9 ods. 2 písm. c). Iba ak nie sú, bude

uplatniteľný zvyškový režim ?lánku 9 ods. 1.

A – Pojem „zábavné alebo podobné aktivity“ v zmysle ?lánku 9 ods. 2 písm. c)

26. ?lánok 9 ods. 2 písm. c) uvádza, že „miestom poskytovania služieb týkajúcich sa... zábavných alebo podobných aktivít, vrátane aktivít organizátorov týchto aktivít, ... je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú“. Portugalská vláda vo svojich písomných pripomienkach tvrdí, že dodávka služieb prevádzkovania hracích automatov by mala uvedenému režimu podliehať, a preto by mala podliehať DPH v Spojenom kráľovstve bez ohľadu na zvyškové pravidlo ?lánku 9 ods. 1.

27. Na pojednávaní, keď boli vedľajší účastníci konania vyzvaní, aby sa vyjadrili k názoru predloženému portugalskou vládou v jej písomných pripomienkach, sústredili sa v podstate na charakterizovanie služieb prevádzkovania hracích automatov ako zábavy v zmysle ?lánku 9 ods. 2 písm. c). Podľa odvolateľa by mali byť hracie automaty vyňaté z pojmu zábavy v zmysle uvedeného ?lánku z dvoch hlavných dôvodov. Po prvé preto, lebo poskytovanie hracích automatov nezahŕňa žiadnu zábavu poskytovanú zábavcom. V tomto zmysle, podľa odvolateľa, sa spotrebiteľ zabáva sám použitím hracieho automatu do značnej miery v rovnakom rozsahu, v akom ?lovek používa mobilný telefón. Po druhé oŕakávanie výhry peňazí zo strany hráča nie je zvyčajnou črtou zábavy. Zastávam názor, že uvedené argumenty nemôžu vylúčiť také služby prevádzkovania hracích automatov, ako sú služby poskytované spoločnosťou CI v miestnostiach, v ktorých sú umiestnené hracie automaty v Spojenom kráľovstve z pojmu „zábavných alebo podobných aktivít“ v zmysle ?lánku 9 ods. 2 písm. c).

28. Pripomínam, ako na to Komisia poukázala tak vo svojich písomných pripomienkach, ako aj na pojednávaní, že vo veci Berkholz, ŕo je vec týkajúca sa služieb prevádzkovania hracích automatov poskytovaných na palube trajektov, Súdny dvor určil, že „cieľom hracích automatov bolo zabaviť pasažierov“. (14) V tejto veci majú hracie automaty, tiež označované ako „zábavné výherné automaty“ situované v „amusement arcades“ (miestnostiach, v ktorých sú umiestnené hracie automaty), rovnaký účel poskytovania zábavy svojim používateľom.

29. Základný účel ?innosti by mal byť, podľa môjho názoru, rozhodujúcim faktorom, ktorý treba vziať do úvahy pri charakterizovaní danej ?innosti ako „zábavy“ v zmysle ?lánku 9 ods. 2 písm. c). (15) V súvislosti s hracím automatom, ŕo iného môže byť jeho účelom ako poskytovateľ zábavu hráčovi tým, že danej osobe dá šancu náhodne vyhrať alebo prehrať. Odvolatelia neposkytli v uvedenom ohľade žiadnu stopu. (16) Základným účelom hracích automatov určite nie je to, aby umožnili hráčovi zarábať si na živobytie. Okrem toho možný nepríjemný pocit hráča pri prehre miesto výhry je presne podstatnou zložkou uvedeného druhu zábavy. Výhra alebo prehra peňazí je, v tomto prípade, aspektom formy zábavy, ktorý je vtelený do hazardných hier. (17) Vo svetle uvedených úvah nie je rozhodujúce tvrdenie odvolateľa, že zábava vyžaduje nejakú podobu fyzického predstavenia zo strany zabávača. Každý hrací automat je automatickým zariadením prevádzkované a naprogramované tak, aby nahradil fyzický výkon fyzickej osoby stojacej tvárou v tvár zákazníkovi a náhodne pre zákazníka ŕahajúcej karty. Taká substitúcia neovplyvňuje zábavný charakter ?innosti vykonávanej strojom pre zákazníka. Tiež nechápem, ako môže skutočnosť, že ceny udelené hracím automatom nepredstavujú medaile alebo zapísanie mena víťaza do siene slávy hracieho automatu ale namiesto toho peniaze, zmeniť podstatný zábavný charakter hracieho automatu.

30. Okrem práve rozobratých tvrdení odvolateľa neboli na pojednávaní predložené žiadne ďalšie argumenty v prospech vylúčenia ?innosti dodávky služieb prevádzkovania hracích automatov z ?lánku 9 ods. 2 písm. c). (18) Rovnako ako Komisia nedokážem postrehnúť žiadne prevažujúce politické dôvody pre vylúčenie ?inností, ktorých sa táto vec týka z ?lánku 9 ods. 2 písm. c). Okrem toho a predovšetkým vidím jasné výhody hovoriace v prospech uplatnenia ?lánku

9 ods. 2 písm. c) na tento prípad. Služby opísané v uvedenom článku podliehajú spojovaciemu faktoru miesta, kde sú poskytnuté, presne preto, lebo uvedené miesto možno bez ťažkostí fyzicky identifikovať a bude sa kryť s miestom spotreby.(19) Uplatnenie spojovacieho faktora miesta, kde sa činnosti realizujú je okrem toho oveľa viac v súlade so všeobecnou zásadou, že DPH by mala byť vyrubená v mieste spotreby.(20) V rozsahu, v akom určenie miesta, kde sú činnosti uskutočňované (a spotrebúvané) nespôsobuje žiadne ťažkosti, ako je to v tomto prípade, návrat do zvyškovej kategórie článku 9 ods. 1 nie je odôvodnený.(21)

31. Uplatnenie článku 9 ods. 2 písm. c) poskytuje spojovací bod pre umiestnenie dodávky v tomto prípade, ktorý je oveľa jasnejší a oveľa jednoduchšie použiteľný, ako je spojovací bod vyplývajúci z článku 9 ods. 1. Uvedená zvyšková kategória, ako bude vidno, vyžaduje zložitú diskusiu (s neurčitým výsledkom) s ohľadom na to, či konkrétna spoločnosť má stálu prevádzkareň na mieste, kde poskytuje služby, a ak má, či by mala taká stála prevádzkareň prevážať nad miestom jej sídla. Požiadavky právnej istoty určite nehovoria v prospech výberu komplikovanejšieho spôsobu určenia miesta dodávky služieb prevádzkovania hracích automatov, keď je k dispozícii priamočiarejšia a logickejšia alternatíva a, navyše, uvedená alternatíva je viac v súlade so všeobecnou zásadou, že DPH by mala byť útváňovaná v mieste spotreby.

32. Navyše uplatnenie pravidla miesta dodávateľa na tento prípad by spôsobilo nežiaduce následky, pokiaľ ide o narušenie hospodárskej súťaže a premiestnenie sídla uvedených dodávateľov.(22) V skutočnosti, napriek tomu, že boli poskytnuté pre konečných spotrebiteľov v členskom štáte a boli tam využité, také služby by podliehali režimu DPH štátu dodávateľa. To by sa rovnalo povzbudeniu pre dodávateľov takých služieb, aby presunuli svoje sídlo do miest s nízkym zdanením. V skutočnosti by nastali situácie buď nezdanenia dodávateľov umiestnených mimo územia DPH Spoločenstva, alebo zdanenia, v Spoločenstve, dodávok uskutočnených a spotrebovaných mimo uvedeného územia.

33. Napokon by som zmienil to, že uplatnenie článku 9 ods. 2 písm. c) v tomto prípade nie je v rozpore s rozsudkom vo veci Dudda. Ani jeden z účastníkov konania na pojednávaní nevnímal žiaden taký rozpor(23) a nevnímam ho ani ja. V bode 23 rozsudku vo veci Dudda Súdny dvor uviedol, že „celkovým účelom článku 9 ods. 2 šiestej smernice je preto zaviesť osobitný systém pre služby poskytované *medzi platiteľmi dane*, keď sú náklady služieb zahrnuté do ceny tovarov“.(24) Uvedené vyhlásenie Súdneho dvora by však malo byť chápané vo svetle konkrétnych okolností rozsudku vo veci Dudda, ktoré zahŕňali výlučne platiteľov dane. Tam analyzovaná dodávka sa uskutočnila iba medzi platiteľmi dane, ale ani doslovné ani teleologické čítanie šiestej smernice nepodporuje záver, že článok 9 ods. 2 písm. c) *nie je uplatniteľný* na dodávky služieb týkajúcich sa zábavných aktivít objavujúcich sa medzi platiteľom dane a konečným spotrebiteľom.

34. Na záver, keď taká spoločnosť, ako je CI, poskytuje služby prevádzkovania hracích automatov spotrebiteľom v členskom štáte prostredníctvom hracích automatov, ktoré si prenajíma a prevádzkuje ich tam, malo by sa ťu nazerať tak, že fyzicky realizuje dodávku zábavných služieb v uvedenom členskom štáte v zmysle článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice. V súlade s tým uplatnenie zvyškovej kategórie článku 9 ods. 1 by v tomto prípade malo byť zamietnuté.

B – Uplatniteľnosť článku 9 ods. 1

35. Ak bude Súdny dvor zastávať názor, že článok 9 ods. 2 písm. c) nie je uplatniteľný na prípad prerokúvaný v spore vo veci samej, bude potrebné obrátiť sa na režim článku 9 ods. 1, podľa ktorého za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ svoje sídlo alebo kde má stálu prevádzkareň, z ktorej poskytuje služby.

36. Znenie článku 9 ods. 1 odhaľuje autonómiu uvedených dvoch vzájomných bodov: „trvalé

pôsobisko – [stála prevádzkare? – *neoficiálny preklad*]“ a „miesto, kde má dodávate? založený svoj podnik [sídlo – *neoficiálny preklad*]“. (25) V každom prípade ?lánok 9 ods. 1 neposkytuje žiadne vodidlo o tom, ako zmieri? pôsobenie uvedených dvoch spojovacích faktorov v uvedených prípadoch, ke? neukazujú na rovnaké miesto alebo v ?ažkých prípadoch, ke? samotný jeden z uvedených spojovacích faktorov ukazuje na miesto mimo územia DPH Spolo?enstva, ako je to v tomto prípade.

37. Súvz?ažnos? medzi týmito dvoma spojovacími faktormi, ktorá, v súlade s výslovným znením ?lánku 9 ods. 1, sa zdá pôsobi? ?isto subsidiárnym spôsobom, bola jasne zakotvená v judikatúre Súdneho dvora. Po tom, ?o uviedol, že všeobecným ú?elom ?lánku 9 je „vyhnú? sa po prvé konfliktom právomocí, ktoré by mohli vyústi? do dvojitého zdanenia, a po druhé nezdaneniu, ako to nazna?uje ?lánok 9 ods. 3, hoci iba ?o sa týka špecifických situácií“, (26) Súdny dvor vo veci Berkholz potvrdil, že „pod?a ?lánku 9 ods. 1 miesto sídla dodávate?a je primárnym vz?ažným bodom do tej miery, do akej treba zoh?adni? ?alšiu prevádzkare?, z ktorej sú služby dodávané, iba ak odkaz na miesto sídla dodávate?a nevedie k racionálnemu výsledku na da?ové ú?ely alebo vytvára konflikt s iným ?lenským štátom“. (27)

38. Uvedený prístup, pod?a ktorého „trvalé pôsobisko [stála prevádzkare? – *neoficiálny preklad*]“ sa považuje, za opísaných okolností, za subsidiárny vz?ažný bod vo vz?ahu k „miestu, kde má dodávate? založený svoj podnik [sídlo – *neoficiálny preklad*]“ bol následne opätovne potvrdený Súdny dvorom vo veciach Faaborg-Gelting Linien, (28) ARO Lease, (29) a DFDS (30).

39. ?o sa týka definície pojmu „miesto, kde má dodávate? založený svoj podnik [sídlo – *neoficiálny preklad*]“, tento nespôsobuje žiadne vážnejšie ?ažkosti. (31) To isté platí o jeho uplatnení na tento prípad, v ktorom nevznikajú žiadne pochybnosti o skuto?nom umiestnení sídla spoločnosti CI na Guernsey, teda mimo územia DPH Spolo?enstva.

C – Pojem „trvalého pôsobiska [stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*]“, z ktorého poskytuje služby“ v zmysle ?lánku 9 ods. 1 šiestej smernice

40. Problémy nastávajú pri výklade pojmu „trvalé pôsobisko [stála prevádzkare? – *neoficiálny preklad*]“. Vo veci Berkholz Súdny dvor zaviedol relevantné kritériá pre výklad tohto pojmu tým, že stanovil, že služba nemôže by? považovaná za dodanú v stálej prevádzkarni v zmysle ?lánku 9 ods. 1, iba ak by predstavovala „ur?itý minimálny rozsah a sú sústavne prítomné tak ?udské, ako aj technické zdroje nevyhnutné na poskytovanie služby“. (32) Súdny dvor preto vo veci Berkholz dospel k záveru, že „sa nezdá, že by inštalovanie hracích automatov na palube lode plviacej sa po mori, ktoré sú ob?as udržiavané, bolo spôsobilé predstavova? takú [stálu] prevádzkare?“. (33) Úplná neprítomnosť personálu prideleného na stálom základe k poskytovaniu služby prevádzkovania hracích automatov na palube plavidiel bola rozhodujúcim prvkom pre zamietnutie prítomnosti „trvalého pôsobiska [stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*]“ v zmysle ?lánku 9 ods. 1.

41. V každom prípade Súdny dvor vyžadoval iba prítomnosť „minimálnej ve?kosti“ prevádzkarne a ni? viac a ni? menej ako zdroje „potrebné“ na poskytovanie služieb trvalej povahy. Súdny dvor zo stálej prítomnosti všetkých možných ?udských a technických zdrojov *držaných dodávate?om samotným* na ur?itom mieste neurobil podmienku pre vyvodenie záveru, že dodávate? tam má stálu prevádzkare?. To sa pod?a môjho názoru rovná prijatiu *testu minimálnych požiadaviek* pre charakterizovanie daného súboru okolností ako okolností predstavujúcich „trvalé pôsobisko [stálu prevádzkare? – *neoficiálny preklad*]“ v zmysle ?lánku 9 ods. 1, ktorý bol následne sledovaný a vyvíjaný Súdny dvorom, najmä vo veciach ARO Lease a DFDS.

42. Vec ARO Lease sa týkala ?innosti poži?iavania automobilov zákazníkom umiestneným v Belgicku holandskou spoločnosťou. ?udská prítomnosť holandskej spoločnosti v Belgicku bola

len v podobe nezávislých sprostredkovateľov, ktorí jednoducho skontaktovali spotrebiteľov s ARO Lease. Uvedení nezávislí sprostredkovatelia nemali žiadnu inú úlohu na uzatváraní alebo plnení nájomných zmlúv, ktoré boli pripravované a podpisované v Holandsku, kde mala spoločnosť ARO Lease svoje sídlo. Navyše, ako poznamenal Súdny dvor, holandská spoločnosť „nemala kanceláriu ani žiadne priestory na skladovanie automobilov“ v Belgicku.⁽³⁴⁾ V uvedenom kontexte Súdny dvor potvrdil, že „keď spoločnosť automobilov nemá v členskom štáte ani svoj vlastný personál, ani štruktúru, ktorá má dostatočný stupeň stálosti na to, aby poskytla rámec, v ktorom môžu byť uzatvorené zmluvy alebo prijaté manažérske rozhodnutia..., nemôže byť považovaná za subjekt majúci stálu prevádzkarňu v uvedenom štáte“.⁽³⁵⁾

43. Vec DFDS sleduje rovnakú teoreticko-právnu argumentáciu, hoci zachádza do väčších detailov v určitých ohľadoch, ktoré teraz rozoberiem. V uvedenej veci pôsobila dcérska spoločnosť, založená v Spojenom kráľovstve, dánskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve ako obchodný zástupca pre svoju materskú spoločnosť, predávajúcu zájazdové pobyty organizované materskou spoločnosťou. Súdny dvor zastával názor, že dcérska spoločnosť v Spojenom kráľovstve predstavovala stálu prevádzkarňu dánskej materskej spoločnosti. Tento názor viedol Súdny dvor k záveru, že skutočnosť, že „priestory anglickej dcérskej spoločnosti, ktorá má vlastnú právnu subjektivitu, patria jej a nie spoločnosti DFDS, nie je sama osebe dostatočujúca na to, aby dokázala, že dcérska spoločnosť je v skutočnosti nezávislá od spoločnosti DFDS. Naopak informácie v uznesení vnútroštátneho súdu o začatí prejudiciálneho konania, najmä skutočnosť, že dcérska spoločnosť DFDS je celkom vlastnená, a informácie o rozličných zmluvných záväzkoch uložených dcérskej spoločnosti jej materskou spoločnosťou ukazujú, že spoločnosť založená v Spojenom kráľovstve koná iba ako pomocný orgán svojej materskej spoločnosti.“⁽³⁶⁾ Anglická dcérska spoločnosť vykazovala všetky „stálej prevádzkarne“ podľa testu z veci Berkholz v rozsahu, v akom „[mala] určitú minimálnu veľkosť... tak ľudských, ako aj technických zdrojov“.⁽³⁷⁾

44. Ako Súdny dvor výslovne potvrdil vo veci DFDS, „posúdenie skutočnej hospodárskej situácie je základným kritériom pre uplatnenie spoločného systému DPH“.⁽³⁸⁾ Zastávam názor, že v tejto veci je potrebné podniknúť analýzu, ktorá bude zvlášť citlivá na faktickú hospodársku a obchodnú realitu prípadu.

45. V uvedenom svetle a s ohľadom na vyššie uvedený súbor prípadov sa zdá jasné, ako na to poukazuje Komisia vo svojich písomných pripomienkach, že v tejto veci sa dodávka služieb prevádzkovania hracích automatov z hracích automatov nainštalovaných v „amusement arcades“ (miestnostiach, v ktorých sú umiestnené hracie automaty), opísaná vyššie, poskytuje zo stálych prevádzkarní v Spojenom kráľovstve. V uvedenom ohľade súhlasím s pripomienkou vznesenou írskou vládou v jej písomných pripomienkach, podľa ktorej musí hrať vonkajšie vnímanie spotrebiteľov rozhodujúcu úlohu. V skutočnosti hracie automaty v tejto veci sú nainštalované v priestoroch, ktoré sú výlučne venované, prostredníctvom použitia obchodného pojmu „amusement arcade“, vytvoreniu jedinečného kongeniálneho prostredia pre hráčov. Také priestory majú riadne otváracie hodiny rovnako ako akékoľvek iné obchodné priestory a je v nich personál sústavne sa starajúci o zákazníkov a dohliadajúci na priestory a automaty.

46. Najmä prítomnosť tohto ľudského prvku je dôležitá pri odlíšení tejto veci od situácie vo veci Berkholz. Takáto sústavná ľudská prítomnosť v priestoroch prepožičiava stabilitu dodávke služieb prevádzkovania hracích automatov v „amusement arcades“ spoločnosťou CI, podporujúc záver, že taká dodávka sa uskutočňuje z „trvalého pôsobiska [stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*]“ v Spojenom kráľovstve. Navyše a najdôležitejšie, tieto stále prevádzkarne nie sú na palube plavidiel plaviacich sa na mori, pohybujúcich sa z jedného štátu do druhého, čo je okolnosť, ktorá by mohla odôvodniť voľbu v prospech sídla dodávateľa umiestneného na území DPH Spoločenstva.

47. Problémom v tejto veci preto nie je to, či sa dodávka služieb prevádzkovania hracích automatov uskutočňuje v stálych prevádzkarniach v Spojenom kráľovstve. Problémom je namiesto toho to, či by také stále prevádzkarne mali byť považované za *stále prevádzkarne spoločnosti CI* v Spojenom kráľovstve.

48. Vláda Spojeného kráľovstva, írsky vláda a Komisia zastávajú názor, že CI *má* stále prevádzkarne v Spojenom kráľovstve. Spoločnosť CI však tvrdí, že jej jediná prítomnosť v Spojenom kráľovstve má podobu prenajatých hracích automatov skutočne prevádzkovaných v priestoroch, kde má povolenie nainštalovať ich na poskytovanie služieb prevádzkovania hracích automatov. Podľa uvedeného hlavného tvrdenia na to, aby mala spoločnosť CI stálu prevádzkarňu v Spojenom kráľovstve musela by tam *sama* disponovať všetkými potrebnými ľudskými a technickými zdrojmi. Nesúhlasím. V tejto ústrednej záležitosti pri určení toho, aké zdroje musí mať spoločnosť CI v Spojenom kráľovstve na to, aby boli existujúce stále prevádzkarne charakterizované ako *jej* prevádzkarne, sú veci ARO Lease a DFDS zvlášť objasňujúce.

49. Pripomínam, že vo veci ARO Lease Súdny dvor rozhodol, že na to, aby sa dospelo k záveru, že dodávateľ služieb má „trvalé pôsobisko [stálu prevádzkarňu – *neoficiálny preklad*]“ v zmysle článku 9 ods. 1 je postačujúce, aby mal „v členskom štáte buď svoj vlastný personál alebo štruktúru, ktorá má dostatočný stupeň stálosti na to, aby poskytla rámec, v ktorom môžu byť uzatvárané zmluvy...“. Nie je absolútne nevyhnutné, aby boli osoby pracujúce v miestnostiach, v ktorých sú hracie automaty umiestnené vlastným personálom spoločnosti CI na to, aby sa dospelo k záveru, že existujúce stále prevádzkarne patria spoločnosti CI. Navyše, ako na to správne poukázala Komisia vo svojich písomných pripomienkach a na pojednávaní, potrebná „štruktúra“ sa nevyhnutne bude líšiť v závislosti od dotknutého sektora.

50. Vo veci DFDS spoločnosť pôsobiaca v Spojenom kráľovstve, napriek tomu, že bola dcérskou spoločnosťou, mala svoju vlastnú právnu subjektivitu, ktorá bola odlišná od právnej subjektivity jej dánskej materskej spoločnosti. Sesterské spoločnosti spoločnosti CI v tejto veci sú tiež právnickými osobami odlišnými od CI. Bez ohľadu na uvedenú okolnosť Súdny dvor vo veci DFDS zastával názor, že anglická dcérska spoločnosť sa rovnala stálej prevádzkarni dánskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve. Dánska spoločnosť *sama* nemala v Spojenom kráľovstve zamestnancov a nevlastnila tam priestory.⁽³⁹⁾ Avšak dánska spoločnosť prostredníctvom zmluvných dojednaní s anglickou dcérskou spoločnosťou dostala, konajúc ako jej zástupca, ľudské a technické zdroje, aby dodávala svoje služby cestovnej kancelárie v Spojenom kráľovstve. Súdny dvor dospel k záveru, že „spoločnosť založená v Spojenom kráľovstve koná iba ako pomocný orgán svojej materskej spoločnosti“.⁽⁴⁰⁾

51. Podľa môjho názoru je táto vec ešte priamočiarejšia, čo teda robí nepotrebným skúmanie akéhokoľvek vzťahu závislosti medzi CI a jej sesterskými spoločnosťami. V skutočnosti spoločnosť Services a jej zamestnanci, rovnako ako spoločnosť Machines a ostatní nezávislí dodávatelia, na rozdiel od pozície anglickej dcérskej spoločnosti DFDS zoči-voči jej dánskej materskej spoločnosti, vykonávajú pre CI iba pomocné úlohy vo vzťahu k dodávke služieb

prevádzkovania hracích automatov.

52. Tento prípad vyžaduje zásadné rozlíšenie, ktoré treba urobiť medzi dvoma druhmi zdrojov: na jednej strane zdrojov, ktoré nevyhnutne musia byť priamo závislé od dodávateľa na určitom mieste na to, aby sa mohlo dospieť k záveru, že stála prevádzkareň na tomto mieste je *jeho*; a na druhej strane takých zdrojov, vo vzťahu ku ktorým, hoci prevádzkari prepožičiavajú stály charakter, skutočnosť, že nie sú priamo závislé od dodávateľa, nezahŕňa záver, že existujúca stála prevádzkareň v skutočnosti patrí dodávateľovi. Prvé budú zdroje priamo zapojené do dodávky konkrétnej služby, o ktorú ide, najmä uzatvárania a plnenia zmlúv so zákazníkmi, nevyhnutné na dodávku. Iba tieto zdroje budú musieť byť priamo závislé od dodávateľa na to, aby sa dospelo k záveru, že stála prevádzkareň, z ktorej sa služba dodáva, je skutočne *jeho* v zmysle § 1. článku 9 ods. 1.

53. V skutočnosti požadovať, ako tvrdí spoločnosť CI v tomto prípade, aby boli osoby, ktorých prítomnosť je dôležitým faktorom prepožičiavajúcim zariadeniu stály charakter v zmysle § 1. článku 9 ods. 1, všetci zamestnancami alebo priamo závislými od dodávateľa, by viedlo k absurdným výsledkom. Postačuje posúdiť príklad zariadenia, kde sú členovia bezpečnostného personálu jedinými osobami s kľúčmi k zariadeniu a sú zodpovední za otváranie a zatváranie priestorov v pravidelné hodiny. Také osoby sú určite nevyhnutné na zabezpečenie toho, aby prevádzkareň nefungovala iba občas. Zaslúžia si, aby boli považovaní za ľudské zdroje, ktorých stála prítomnosť je nevyhnutná na to, aby v zariadení dochádzalo k poskytovaniu služieb, a preto je ich prítomnosť nevyhnutná na to, aby prepožiča prevádzkari stály charakter. V každom prípade by bolo určite neprijateľné, aby taká prevádzkareň prestala byť charakterizovaná ako stála prevádzkareň *dodávateľ* služieb na základe skutočnosti, že sa rozhodol zmluvne poveriť výkonom bezpečnostných činností v prevádzkari nezávislú bezpečnostnú službu.

54. Podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom personál miestností, v ktorých sú umiestnené hracie automaty tam vykonáva hlavne praktické úlohy, ako je zabezpečovanie hudby, obzerstvenia a výmeny peňazí pre zákazníkov, vyprázdňovanie schránok s mincami v automatoch, osobné dohliadanie na veľké výplaty, zabezpečovanie bezpečnosti, realizovanie údržby a tak ďalej. Také činnosti uskutočňované pre spoločnosť CI spoločnosťou Services, Machines a inými dodávateľmi sú podľa môjho názoru pomocné, čo sa týka tu analyzovanej dodávky služieb prevádzkovania hracích automatov.

55. V skutočnosti sa zdá, že personál v miestnostiach, v ktorých sú umiestnené hracie automaty, nie je nijako priamo zapojený do uzatvárania zmlúv týkajúcich sa hazardných hier medzi spoločnosťou CI a zákazníkmi.(41) Dodávky uskutočňované v tomto špecifickom sektore služieb prevádzkovania hracích automatov sú založené na jednotlivých zmluvných dojednaniach uzatváraných medzi každým zákazníkom a spoločnosťou CI priamo prostredníctvom samotných hracích automatov. Také zmluvy sú uzatvorené a plnené v celosti na území Spojeného kráľovstva vždy vtedy, keď zákazník vloží mincu do hracieho automatu prevádzkovaného spoločnosťou CI.(42) Ak je táto analýza správna, samotné automaty prenajaté a prevádzkované spoločnosťou CI ako automatické zariadenia umožňujú spoločnosti CI dodávať služby prevádzkovania hracích automatov priamo každému zákazníkovi v Spojenom kráľovstve.(43) V tomto špecifickom odvetví činnosti sú hracie automaty kľúčovými a jedinými štruktúrami v „amusement arcades“, ktoré musia byť priamo závislé od spoločnosti CI, aby sa dalo dospieť k záveru, že každá z uvedených „amusement arcades“ kde sú nainštalované jej hracie automaty, je stálou prevádzkarňou spoločnosti CI.

56. Tiež vo svetle vyššie uvedeného a v rozpore s názorom prijatým spoločnosťou CI, činnosti skutočne vykonávané spoločnosťou CI na Guernsey sa nezdajú byť rozhodujúcou črtou dodávky príslušných služieb prevádzkovania hracích automatov každému zákazníkovi, pri ktorých sa

dodávka objavuje automaticky v rámci Spojeného kráľovstva prostredníctvom každého automatu tam prenajatého a prevádzkovaného spoločnosťou CI. Odvolatelia vo svojich písomných pripomienkach poukazujú na to, že článok 9 ods. 1 je založený na umiestnení dodávateľa služby. Neberú však do úvahy skutočnosť, že v tomto odvetví činnosti je spoločnosť CI dodávateľom služieb prevádzkovania hracích automatov skutočne prítomných na území Spojeného kráľovstva, kde uzatvára a plní zmluvy týkajúce sa hazardných hier priamo s každým zákazníkom prostredníctvom automatov, ktoré tam prevádzkuje, s tým, že pomocné služby vo vzťahu k dodávke sú zmluvne dohodnuté s inými spoločnosťami. V uvedenom zmysle má spoločnosť CI v Spojenom kráľovstve štruktúru, ktorá „umožňuje, aby boli predmetné služby dodávané na nezávislom základe“. (44)

57. Na záver, spoločnosť, akou je aj CI, ktorá, za takých okolností, ako sú okolnosti tohto prípadu, dodáva služby prevádzkovania hracích automatov priamo svojim zákazníkom prostredníctvom prenajatých hracích automatov, ktoré prevádzkuje v priestoroch v Spojenom kráľovstve s pomocou pomocného personálu zmluvne zabezpečeného od tretích spoločností, aby vykonával pomocné činnosti nevyhnutné na to, aby dodávke prepožičali stály charakter, by mala byť považovaná za spoločnosť majúcu v Spojenom kráľovstve obchodnú štruktúru s minimálnymi zdrojmi potrebnými na to, aby sa považovala za „trvalé pôsobisko [stálu prevádzkarňu – neoficiálny preklad]“ v Spojenom kráľovstve v zmysle článku 9 ods. 1 šiestej smernice.

D – Voľba medzi „miestom, kde má dodávateľ založený svoj podnik [sídlo – neoficiálny preklad]“ a miestom kde dodávateľ „má trvalé pôsobisko [stálu prevádzkarňu – neoficiálny preklad], z ktorého poskytuje služby“ v zmysle článku 9 ods. 1 šiestej smernice

58. Po dospení k záveru, že spoločnosť CI má stále prevádzkarňu v Spojenom kráľovstve, treba rozhodnúť, či uvedený spojovací faktor prevažuje nad sídlom. V uvedenom ohľade Súdny dvor určil, že „podľa článku 9 ods. 1 miesto sídla dodávateľa je primárnym vzáňným bodom do tej miery, do akej treba zohľadniť ďalšiu prevádzkarňu, z ktorej sú služby dodávané iba vtedy, ak odkaz na miesto sídla dodávateľa nevedie k racionálnemu výsledku na daňové účely alebo vytvára konflikt s iným členským štátom“. (45) V tejto veci neexistuje žiaden taký konflikt s iným členským štátom. Zostávajúcou otázkou je teda to, či by výsledky uplatnenia spojovacieho faktora sídla boli „racionálne na daňové účely“ alebo nie.

59. Určite treba uvažovať tak, že „je na daňových orgánoch každého členského štátu určiť, zo súboru možností uvedených v šiestej smernici, ktorý vzáňný bod je najvhodnejší na určenie právomoci v daňových veciach v súvislosti s danou službou“. (46) Okrem toho, v súlade s vyššie uvedeným, generálny advokát La Pergola uviedol, že „pokiaľ ide o Súdny dvor, ten je povolaný na to, aby vysvetlil a dohliadal na plnenia požiadaviek, na ktorých by mala byť založená voľba jedného kritéria a nie iného“. (47) Vnútroštátnym orgánom preto nič nebráni v tom, aby uplatnili spojovací faktor stálej prevádzkarne vtedy, keby voľba sídla viedla k iracionálnym výsledkom. V rozsahu, v akom by taký iracionálny výsledok mohol vyplynúť v tomto prípade, orgány by mali byť oprávnené uplatňovať spojovací faktor miesta stálej prevádzkarne namiesto miesta sídla dodávateľa.

60. Keď Súdny dvor zaviedol kritériá pre určenie toho, či odkaz na sídlo vedie k iracionálnemu výsledku na daňové účely, vyžadoval vykonanie tomu predchádzajúcej analýzy dôsledkov, spolu s preskúmaním takých dôsledkov vo vzťahu k úcelom DPH. Vo veci Berkholz nemuselo byť uvedené kritérium uplatnené, pretože hracie automaty na palube trajektov neboli, predovšetkým, stálymi prevádzkarňami v zmysle článku 9 ods. 1.

61. Naopak vo veci DFDS bolo také preskúmanie racionality výsledkov na daňové účely uskutočnené. Súdny dvor potom zastával názor, že by na daňové účely nebolo racionálne, keby boli služby dodávané spoločnosťou prostredníctvom podnikov pôsobiacich v jej mene v jednom

štáte považované za služby dodávané z odlišného štátu, kde má cestovná kancelária svoje sídlo. V skutočnosti „systematické opieranie sa o miesto sídla dodávateľa by v skutočnosti mohlo viesť k narušeniam hospodárskej súťaže v tom, že by mohlo povzbudiť podniky obchodujúce v jednom členskom štáte, aby zriadili svoje sídla, na účely vyhnutia sa zdaneniu, v inom členskom štáte, ktorý využil možnosť udržiavať oslobodenie od DPH na predmetné služby“. (48)

62. Poukázal by som na to, že v každom prípade Súdny dvor už rozhodol vo veci Berkholz, že automaty na palube neboli spôsobilé na to, aby predstavovali stále prevádzkarne „najmä vtedy, ak môže byť daň vhodne vyrubená v mieste, kde má prevádzkovateľ automatov svoje stále obchodné priestory“. (49) Uvedený prístup bol sledovaný vo veci Faaborg-Gelting, čo je prípad zahŕňajúci určenie miesta dodávky reštauračných služieb na trajekte plaviacom sa medzi Nemeckom a Dánskom. Napriek skutočnosti, že ľudské a technické zdroje požadované vo veci Berkholz boli sústavne prítomné na palube, Súdny dvor určil, že sídlo poskytovateľa v Dánsku bolo relevantným spojovacím faktorom „najmä vtedy keď, ako je to v tomto prípade, stále priestory prevádzkovateľa lode umožňujú vhodný vzájomný bod na účely zdačovania“. (50) Súdny dvor jasne vzal do úvahy rozhodujúci aspekt, že za konkrétnych okolností uvedených dvoch prípadov nebolo ohrozené podriadenie služieb prevádzkovania hracích automatov a reštauračných služieb systému DPH. Ak by bolo v uvedených prípadoch miesto, kde by sa dodávateľia rozhodli zriadiť svoje sídlo, umiestnené mimo územia Spoločenstva, uplatnenie uvedeného spojovacieho faktora by určite vyvolalo mnohé pochybnosti.

63. Pokiaľ ide o túto vec, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach zastávajú názor, že výsledok uplatnenia spojovacieho faktora sídla by bol taký, že služby prevádzkovania hracích automatov poskytované v Spojenom kráľovstve zákazníkom s pobytom v Spojenom kráľovstve by neboli vôbec zdanené, či už v Spojenom kráľovstve alebo v akomkoľvek inom členskom štáte. Odôvodnenie použité vo veci DFDS by preto malo byť nasledované *a fortiori* v tejto veci, pretože v tomto prípade nemôže byť DPH vyrubená, prosto a jednoducho, na mieste, kde má prevádzkovateľ automatov (CI) svoje sídlo (Guernsey).

64. Súhlasím. V tejto veci, na rozdiel od situácie vo veci DFDS, nejde iba o riziko toho, že spoločnosti budú nabádané k tomu, aby zriadili svoje sídla v členských štátoch, ktoré sú schopné udržiavať priaznivejšie režimy DPH na predmetné služby. Rizikom v tejto veci je to, že nabáda spoločnosti k presunutiu a zriadeniu ich sídiel mimo územia DPH Spoločenstva, zatiaľ čo pokračujú v dodávaní svojich služieb na uvedenom území v stálych prevádzkarniach v zmysle článku 9 ods. 1 zákazníkom, ktorí tam majú pobyt.

65. Na rozdiel od názoru zastávaného odvolateľmi nevidím, ako by sa prístup navrhovaný pre tento prípad, nebdajúci na uplatnenie sídla, rovnal porušeniu zásady daňovej neutrality a ako by vyvolal narušenie hospodárskej súťaže. Došlo by k opaku. Taký dodávateľ, ako je spoločnosť CI, napriek tomu, že s ostatnými má spoločné to, že poskytuje rovnocenné služby zákazníkom v členskom štáte z tam umiestnených stálych prevádzkarní, nebude podliehať povinnosti platiť DPH v rozsahu, v akom bolo jeho sídlo premiestnené na miesto mimo územia Spoločenstva na účely DPH. Problémom odôvodnenia odvolateľa je to, že nesprávne prehliada tú okolnosť, že, ako bolo uvedené skôr, spoločnosť CI má stále prevádzkarne v Spojenom kráľovstve, z ktorých sú tamojším obyvateľom poskytované služby prevádzkovania hracích automatov.

66. Preto navrhujem, aby Súdny dvor, subsidiárne, v prípade, že článok 9 ods. 2 písm. c) nebude považovaný za uplatniteľný, odpovedal na položené prejudiciálne otázky v tom zmysle, že spoločnosť so sídlom mimo územia členského štátu, ktorá dodáva služby prevádzkovania hracích automatov priamo svojim zákazníkom v uvedenom členskom štáte prostredníctvom hracích automatov prenajatých a prevádzkovaných v priestoroch v uvedenom členskom štáte, s pomocou pomocného personálu zmluvne zabezpečeného od tretích spoločností, aby vykonával pomocné

?innosti potrebné na to, aby prepoži?ali dodávke stály charakter, by mala byť považovaná za spoločnosť majúcu obchodnú štruktúru v uvedenom ?lenskom štáte s minimálnymi zdrojmi vyžadovanými na to, aby sa považovala za majúcu „trvalé pôsobisko [stálu prevádzkare? – *neoficiálny preklad*]“ v uvedenom ?lenskom štáte v zmysle ?lánku 9 ods. 1 šiestej smernice. Okrem toho za takých okolností ?lánok 9 ods. 1 šiestej smernice by mal byť vykladaný tak, že taká spoločnosť je povinná platiť DPH v tom ?lenskom štáte, kde je umiestnená stála prevádzkare?.

67. Vo svetle predchádzajúcich úvah nie je nevyhnutné, aby Súdny dvor poskytoval odpove? na subsidiárne otázky týkajúce sa pojmov dodávok, hospodárskej ?innosti, identity dodávate?ov a možného uplatnenia doktríny zákazu zneužitia práva v tomto prípade.

III – Návrh

68. Zastávam preto názor, že Súdny dvor by mal da? na prejudiciálne otázky túto odpove?:

Spoločnosť so sídlom mimo územia ?lenského štátu, ktorá poskytuje služby prevádzkovania hracích automatov zákazníkom v uvedenom ?lenskom štáte prostredníctvom hracích automatov, ktoré si v uvedenom ?lenskom štáte prenajíma a prevádzkuje, by mala byť považovaná za spoločnosť fyzicky realizujúcu dodávku zábavných služieb v uvedenom ?lenskom štáte v zmysle ?lánku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, a preto za spoločnosť povinnú platiť DPH v uvedenom ?lenskom štáte z dodávok uvedených služieb.

1 – Jazyk prednesu: portugalský.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1, Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129.

4 – Normanské ostrovy nie sú súčasťou Spojeného kráľovstva, a teda ustanovenia Zmlúv, ktoré nie sú osobitne zmienené v protokole ? 3 k aktu o pristúpení Spojeného kráľovstva k Európskym spoločnostiam nie sú uplatniteľné na Normanských ostrovoch. Pozri ?lánok 299 ods. 6 písm. c) ES a „Dokumenty týkajúce sa pristúpenia Dánskeho kráľovstva, Írska, Nórskeho kráľovstva a Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska k Európskym spoločnostiam, protokol ? 3 týkajúci sa Normanských ostrovov a Ostrova Man“ (Ú. v. ES L 73, 1972, s. 164). Predmet je rozsiahlo rozobratý v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát La Pergola vo veci Pereira Roque (rozsudok zo 16. júla 1998, C-171/96, Zb. s. I-4607, body 2 až 9).

5 – Tieto problémy sú jadrom troch vecí, ktoré v súčasnosti Súdny dvor prejednáva (veci Halifax a i., C-255/02; BUPA Hospitals a i., C-419/02 a University of Huddersfield Higher Education Corporation, C-223/03).

6 – Pozri rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 14, a z 11. septembra 2003, Cookies World, C-155/01, Zb. s. I-8785, bod 46. Pozri rovnako rozsudky zo 17. novembra 1993, Komisia/Francúzsko, C-68/92, Zb. s. I-5881, bod 14; Komisia/Luxembursko, C-69/92, Zb. s. I-5907, bod 15, a Komisia/Španielsko, C-73/92, Zb. s. I-5997, bod 12.

7 – Rozsudok z 18. marca 1993, Viessmann, C-280/91, Zb. s. I-971, bod 17.

8 – Rozsudky Berkholz, už citovaný, bod 14; z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20, a zo 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Zb. s. I-1195, bod 10.

9 – FARMER, P., LYAL, R.: *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, s. 154.

10 – Pozri rozsudky z 15. marca 1989, Hamann, 51/88, Zb. s. 767, body 17 a 18, a *Cookies World*, už citovaný, bod 47.

11 – Pozri TERRA, B.: *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, Londýn, 1998, s. 54, prácu citujúcu dôvodovú správu k návrhu šiestej smernice. Napriek odchýlkam od konečného znenia článku 9 ods. 1, článok 9 ods. 1 v zásade sledoval, z pragmatických dôvodov, ako všeobecný spojovací faktor kritérium miesta sídla dodávateľa.

12 – Bod 21 už citovaného rozsudku.

13 – Bod 9 návrhu v už citovanej veci.

14 – Bod 21 už citovaného rozsudku.

15 – V uvedenom ohľade je subsidiárne kritérium na určenie účinností, ktoré majú byť zahrnuté do pojmu zábava založené na putovnom charaktere účinnosti oveľa menej presvedčivé a praktické. Nielenže článok 9 ods. 2 písm. c) nedáva žiadne vodidlo v tom zmysle, že ráta len s putovnými zábavami, ale keby sa tiež pojem „zábavná aktivita“ urobil závislým od jej putovnej povahy, zaviedlo by to dodatočný prvok neistoty vyplývajúcej z ťažkosti definovania „putovnej“ účinnosti.

16 – Samozrejme, že mobilný telefón môže byť niekým považovaný za poskytujúci zábavu, ale zjavne tiež slúži odlišnému účelu ako komunikačné zariadenie. Zdá sa mi byť nad akúkoľvek pochybnosť, že uvedené je podstatným účelom služby poskytovanej mobilným telefónom.

17 – V Španielsku článok 70 ods. 1 bod 3 písm. c) zákona č. 37/1992 z 28. decembra 1992 uplatňuje na hazardné hry („juegos de azar“) spojovací faktor miesta, kde sú služby fyzicky realizované, v súlade s článkom 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice. Pozri tiež PÉREZ HERRERO, L.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, s. 137.

18 – Vláda Spojeného kráľovstva a Komisia nezaujali jasné stanovisko pre alebo proti takej možnosti. Na druhej strane írsky vláda podporila stanovisko portugalskej vlády.

19 – Pozri HAYAT, M.: *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*. In: *Gazette du Palais*, 2003, s. 33 – 38, najmä s. 33.

20 – Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mancini v už citovanej veci Berkholz, bod 2, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát La Pergola vo veci DFDS (rozsudok z 20. februára 1997, C-260/95, Zb. s. I-1005, bod 32).

21 – V uvedenom svetle je neprítomnosť zváženia článku 9 ods. 2 písm. c) Súdny dvor vo veci Berkholz úplne pochopiteľná. Hoci sa Súdny dvor nezaoberal problémom možného uplatnenia článku 9 ods. 2 písm. c), čo tak či tak nebol problém nadnesený v prejudiciálnych otázkach predložených vnútroštátnym súdom v uvedenej veci, generálny advokát Mancini zmienil vo svojich návrhoch v bode 2, že služby prevádzkovania hracích automatov poskytované na palube plavidiel plaviacich sa na mori nemohli byť „pokryté prvou záležitosťou článku 9 ods. 2 písm. c) pre ich „putovný“ charakter“. Stačí v uvedenom ohľade pripomenúť, že dotknuté trajekty sa

plavili medzi Nemeckom a Dánskom, plaviac sa cez voľné more. Na rozdiel od už citovanej veci Berkholz, kde by uplatnenie spojovacieho faktora z článku 9 ods. 2 písm. c) ukázalo na meniace sa a potenciálne náhodné miesto kde bola realizovaná zábavná činnosť, hracie automaty v tejto veci sú inštalované v „amusement arcades“ na území Spojeného kráľovstva.

22 – Pozri Terra, B.: c. d., s. 74, a Hayat, M.: c. d., s. 33.

23 – Komisia povrchne naznačila možný konflikt vo svojich písomných pripomienkach, ale uvedený bod na pojednávaní nerozvádza.

24 – Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

25 – Opačne od subsidiárneho kritéria umiestnenia na konci odseku 1 („trvalé bydlisko“ alebo miesto, kde sa dodávateľ „väčšinou zdržiava“), ktoré bude zapojené, keď sa neuplatňujú ostatné dve hlavné kritériá.

26 – Rozsudok Berkholz, už citovaný, bod 14, sledujúci sčasti siedme odôvodnenie v preambule k šiestej smernici, ktorá stanovuje, že „keďže určenie miesta, na ktorom sa uskutočnilo plnenie podliehajúce dani, sa stalo predmetom konfliktov súdnych právomocí medzi členskými štátmi, predovšetkým v otázke dodávok tovaru do zásoby a poskytovania služieb.“

27 – Bod 17 už citovaného rozsudku.

28 – Rozsudok z 2. mája 1996, C-231/94, Zb. s. I-2395, bod 16.

29 – Rozsudok zo 17. júla 1997, C-190/95, Zb. s. I-4383, bod 15.

30 – Rozsudok, už citovaný, bod 19.

31 – Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mancini v už citovanej veci Berkholz, bod 2.

32 – Pozri bod 18 už citovaného rozsudku.

33 – Tamže.

34 – Pozri bod 27 už citovaného rozsudku.

35 – Pozri bod 19 už citovaného rozsudku (kurzívou zvýraznil generálny advokát). Uvedený prístup bol opätovne sledovaný v rozsudku zo 7. mája 1998, Lease Plan, C-390/96, Zb. s. I-2553, body 21 až 29, najmä body 26 a 27.

36 – Bod 26 už citovaného rozsudku.

37 – Bod 27 už citovaného rozsudku.

38 – Pozri bod 23, ktorý je ozvenou návrhov, ktoré predniesol generálny advokát La Pergola v bode 32.

39 – V tejto veci hoci spoločnosť CI nemá právo výlučnej držby alebo užívania priestorov vlastnených RAL, má povolenie na nainštalovanie automatov v priestoroch vlastnených alebo prenájatých spoločnosťou RAL. Ak sa aj uvedené povolenie rovná dobrovoľnému aktu dobročinnosti, určite odhaľuje prítomnosť spoločnosti CI samotnej v priestoroch, ktorá nie je pripísaná vôbec žiadnej inej osobe.

40 – Bod 26 už citovaného rozsudku.

41 – Vo veci DFDS spoločnosť zo Spojeného kráľovstva zohrala aktívnu úlohu pri rokovaní, uzavretí a plnení zmlúv o cestovaní, ktoré predstavovali v uvedenom prípade relevantnú dodávku. Súdný dvor napriek tomu, predovšetkým kvôli vzáhu sesterská spoločnosť – materská spoločnosť medzi dvoma spoločnosťami, zastával názor, že spoločnosť zo Spojeného kráľovstva nemala pri konaní ako zástupca dánskej spoločnosti a v jej mene pri uzatváraní zmlúv s tretími osobami žiadnu nezávislosť. V tejto veci dokonca neexistuje ani žiadna taká závislosť podniknutá v mene spoločnosti CI.

42 – Je to tak bez ohľadu na stanovisko zaujaté v súvislosti s otázkou, či sa správanie zákazníka rovná konkludentnému prijatiu návrhu zmluvy automaticky danému hracím automatom *ad incertas personas* v mene spoločnosti CI, alebo či, naopak, automat požíva na rokovanie a následne automaticky prijíma návrh zmluvy daný zákazníkom kedykoľvek, keď je vložená minca. V oboch prípadoch z toho bude vyplývať, že ak z dôvodu nesprávnej funkcie konkrétny automat nevykoná úlohu, na ktorú bol naprogramovaný, a nevráti vloženú mincu alebo žetón, nastane prípad neplnenia záväzku, za ktorý bude spoločnosť CI ako prevádzkovateľ automatov a zmluvná strana v zásade zodpovedná.

43 – Treba poznamenať, že vo veci DFDS skutočnosť, že zmluvy boli uzatvorené v Spojenom kráľovstve a rovnako tam bola vykonaná dodávka, bola rozhodujúcim prvkom podporujúcim záver, že dánska spoločnosť mala stálu prevádzkareň v Spojenom kráľovstve.

44 – Rozsudok ARO Lease, už citovaný, bod 19.

45 – Už citované rozsudky Berkholz, bod 17, a DFDS, bod 19.

46 – Tamže.

47 – Bod 29 návrhov vo veci DFDS.

48 – Bod 23 rozsudku. Ako nedávno uviedli dvaja komentátori, „čo sa na prvý pohľad zdalo byť zdráhanie sa zo strany Európskeho Súdneho dvora [vo veci Berkholz] odkazovať na druhotné prevádzkarne..., bolo iba prostriedkom na vyhnutie sa tomu, aby podnikatelia unikali daňovej právomoci Spoločenstva vytváraním vnútroštátnych prevádzkarní mimo územia Spoločenstva; v konečnej analýze... sa rátajú racionálne výsledky na daňové účely, ak je výsledkom pozitívne zdaňovanie a nie oslobodenie“ (TERRA, B., KAJUS, J.: *A guide to the European VAT Directives*, zväzok 1, 2004, s. 555).

49 – Bod 18 už citovaného rozsudku.

50 – Bod 18 už citovaného rozsudku.