

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

M. POIARESA MADURA,

predstavljeni 27. januarja 2005(1)

Zadeva C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd

RAL Ltd

RAL Services Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je podalo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo))

(DDV – Šesta in Trinajsta direktiva – Kraj opravljanja storitev – Načrt izogibanja davku – Družba s sedežem zunaj Skupnosti in druge družbe v isti skupini s sedežem v državi članici – Saloni – Pomen „zabavne prireditve in podobne dejavnosti“ iz člena 9(2)(c) Šeste direktive – Pomen „stalna poslovna enota“ iz člena 9(1) Šeste direktive – Povračilo vstopnega DDV)

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo) (v nadaljevanju: High Court), prosi Sodišče Evropskih skupnosti za sprejetje predhodne odločbe v zvezi z nekaterimi vprašanji glede razlage Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (v nadaljevanju: Šesta direktiva), kot je bila spremenjena in dopolnjena(2), ter dodatno tudi Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (v nadaljevanju: Trinajsta direktiva)(3).

2. Vprašanja se nanašajo na določitev kraja opravljanja storitev, kadar – kot v postopku v glavni stvari pred High Court – družba potrošnikom igralne avtomate dobavlja v državi članici, sedež dejavnosti pa ima zunaj Skupnosti, z izključnim ali glavnim namenom, da se izogne plačilu DDV.

I – Dejansko stanje v postopku v glavni stvari, pravni okvir in vprašanja, predložena Sodišču

3. RAL (Channel Islands) Ltd (v nadaljevanju: CI) je družba s sedežem v Guernseyju. RAL Ltd (v nadaljevanju: RAL), RAL Services Ltd (v nadaljevanju: Services) in RAL Machines Ltd (v nadaljevanju: Machines) so družbe s sedežem v Združenem kraljestvu. Vse štiri družbe so

h?erinske družbe RAL Holdings Ltd (v nadaljevanju: Holdings), ki je prav tako družba s sedežem v Združenem kraljestvu. CI, RAL, Services, Machines in Holdings so v nadaljevanju skupaj poimenovane „skupina RAL“. Skupina RAL opravlja dejavnost v industriji iger na sre?o. Njena glavna poslovna dejavnost je izkoriš?anje igralnih avtomatov.

4. Do oktobra leta 2000 je RAL opravljala storitve igralnih avtomatov v najetih ali svojih prostorih v Združenem kraljestvu. RAL je bila lastnica avtomatov, ki so se uporabljali v njenih „salonih“ in je imela ustrezne koncesije, potrebne za izkoriš?anje avtomatov in prostorov. Zaposlovala je svoje osebe, nekatere storitve pa so izvajali neodvisni pogodbeni delavci, DDV pa je bil obra?unan od neto izkupi?ka igralnih avtomatov.

5. Spor o glavni stvari izhaja iz na?rta izogibanja davku, ki so ga glede igralnih avtomatov, ki jih je RAL upravljala v Združenem kraljestvu, pripravili zunanji dav?ni svetovalci skupine RAL. Bistvo na?rta je, da bi se za DDV kraj opravljanja storitev igralnih avtomatov za stranke nahajal zunaj ozemlja Skupnosti. Skupina RAL bi se tako izognila dolžnosti DDV za storitve igralnih avtomatov in bi dobila povrnjen vstopni DDV za prejete dobave. V te namene je bil ustanovljena izvajalka CI kot „offshore“ h?erinska družba Holdingsa. CI je bila registrirana kot zasebna delniška družba v Alderneyu. Sedež dejavnosti je v Guernseyju, s pisarno, tremi direktorji, z zaposlenimi za krajši delovni ?as in dvema zaposlenima za polni delovni ?as. Kot del istega na?rta notranjega prestrukturiranja sta bili v Združenem kraljestvu ustanovljeni in pripojeni še dve drugi h?erinski družbi Holdingsa: Machines in Services. CI, Services, Machines, RAL in Holdings so sklenili ve? pogodbenih dogovorov.

6. V skladu s temi dogovori ima RAL v najemu prostore, v katerih so igralni avtomati, ima pa tudi koncesije za delovanje salonov. RAL je CI podelila pravico, da v prostorih namesti igralne avtomate in z njimi upravlja. Poleg tega med delovnim ?asom tudi omogo?a javnosti dostop do prostorov in zagotavlja, da so prostori ?isti, ogrevani, prezra?eni in osvetljeni. Machines je lastnik vseh igralnih avtomatov, menjalnih avtomatov, dodatkov in rezervnih delov, ki jih uporablja skupina RAL, ter ima potrebno licenco za upravljanje teh avtomatov. V skladu z najemno pogodbo s CI je Machines odgovorna za dobavo in dobro delovanje avtomatov.

7. Dejavnosti CI je, da javnosti omogo?a uporabo igralnih avtomatov, za katere ima koncesije in ki jih zagotavlja Machines, v prostorih, ki mu jih da na voljo RAL. Za izvajanje te dejavnosti je za skoraj vsa vsakodnevna opravila CI kot izklju?na pogodbenica sklenila pogodbo s podizvajalko Services, eno od h?erinskih družb Holdings. Ta družba je zaradi notranjega prestrukturiranja skupine RAL delodajalka vsemu osebju skupine RAL, torej približno šesto zaposlenim, zadolženim za vsakodnevno delo v salonih. Delo, ki ga CI izvaja s svojim petimi zaposlenimi v pisarni CI v Guernseyju, je v glavnem omejeno na obra?unavanje in nadziranje denarnih tokov iz avtomatov.

8. Po zgoraj opisanem prestrukturiranju je CI na podlagi ?lenov 2, 4 in 9 Šeste direktive trdila, da je bil kraj opravljanja storitev igralnih avtomatov v Guernseyju in da zato ni bila dolžna pla?ati DDV v Združenem kraljestvu. Poleg tega je CI na podlagi ?lenov 1 in 2 Trinajste direktive zahtevala povra?ilo vstopnega DDV na storitve, ki so jih zanjo opravljale druge ?lanice skupine RAL.

9. Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju: Commissioners) so z odlo?bo z dne 28. avgusta 2001 zavrnilo vlogo družbe CI, pri ?emer so menili, da je CI zavezana za DDV v Združenem kraljestvu. Prav tako so odlo?ili, da se strukture skupine RAL ne upošteva, ker predstavlja „zlora?o pravic“. Storitve igralnih avtomatov je torej v Združenem kraljestvu še vedno opravljala družba Holdings.

10. CI, RAL, Machines in Services (v nadaljevanju: tože?e stranke v postopku v glavni stvari) so se nad odlo?bo pritožile pri VAT and Duties Tribunal, London. Tribunal je ugotovilo, da je CI

opravila storitve igralnih avtomatov iz stalne poslovne enote v Združenem kraljestvu v smislu člena 9(1) Šeste direktive. Glede stranskih ugotovitev Commissioners je Tribunal na podlagi dejstva, da je storitve opravila CI in da doktrine zlorabe pravic ni mogoče uporabiti, dovolilo pritožbo. CI se je pri High Court pritožila nad odločitvijo VAT Tribunal, Commissioners pa so se nato pritožili zoper tiste dele te sodbe, s katerimi so bile zavrnjeni njihovi podredni predlogi.

11. Za popolno razumevanje opisanih razmerij in vprašanj, naslovljenih na Sodišče, je treba upoštevati določene določbe Šeste in Trinajste direktive.

12. Na podlagi člena 2(1) Šeste direktive je „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo,“ predmet davka na dodano vrednost.

13. Člen 4(1) Šeste direktive določa, da je „davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“.

14. Člen 4(2) dodatno določa, da „gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve [...]“

15. Glede določitve kraja, v katerem so obdavčljive transakcije izvršene, člen 9 Šeste direktive določa:

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.

2. Vendar pa:

[...]

(c) je kraj opravljanja storitev v zvezi:

– z dejavnostmi s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti, vključno z dejavnostmi organizatorjev teh dejavnosti, in kadar je to ustrezno, opravljanjem pomožnih storitev,

[...]

kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene.“

16. Nadalje je treba upoštevati določbe Trinajste direktive, ki se nanašajo na predloženo zadevo, namreč člen 1, ki določa:

„V tej direktivi:

1. ‚Davčni zavezanec, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti‘ pomeni davčnega zavezanca iz člena 4(1) Direktive 77/388/EGS, ki v obdobju iz člena 3(1) te direktive na istem ozemlju ni posloval niti imel stalnega sedeža, s katerega so opravljene poslovne transakcije, niti če ne posluje ali nima stalnega sedeža, stalnega ali običajnega prebivališča, in ki v istem obdobju ni dobavil blaga ali storitev, za katere se šteje, da so bile dobavljene v državi članici iz člena 2

[...]

2. ‚Ozemlje Skupnosti‘ pomeni ozemlja držav članic, na katerih se uporablja Direktiva

17. ?len 2 Trinajste direktive dolo?a:

„Brez poseganja v ?lena 3 in 4 vsaka država ?lanica vrne vsakemu dav?nemu zavezancu, ki nima stalnega prebivališ?a ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pod spodaj dolo?enimi pogoji vsak davek na dodano vrednost, ki mu je bil obra?unan za opravljene storitve ali dobavljene premi?nine na ozemlju države s strani drugih dav?nih zavezancev ali mu je bil obra?unan ob uvozu blaga v državo, kolikor je tako blago ali storitve uporabljeno za namene transakcij iz ?lena 17(3)(a) in (b) Direktive 77/388/EGS ali za opravljanje storitev iz to?ke 1(b) ?lena 1 te direktive.“

18. V navedenih okoliš?inah je High Court prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. V okoliš?inah obravnavane zadeve in

2. glede na Šesto direktivo Sveta (77/388/EGS) z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, še posebej ?lenov 2, 4 in 9 Trinajste direktive Sveta (86/560/EGS) z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic glede prometnih davkov – postopki vra?ila davka na dodano vrednost dav?nim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališ?a ali sedeža na ozemlju Skupnosti, še posebej ?lena 1 in 2, ter splošnih na?el prava Skupnosti:

1. Kako je treba razlagati izraz ‚stalna poslovna enota‘ iz ?lena 9 Šeste direktive?

2. Katere dejavnike je treba upoštevati, da se ugotovi, ali je bila storitev igralnih avtomatov opravljena iz poslovnih enot družbe, kot je CI, ali iz vseh stalnih poslovnih enot, ki bi jih lahko imela družba, kot je CI?

3. Zlasti:

(a) Ko je dejavnost družbe (A) strukturirana kot v obravnavanem primeru, in sicer tako, da dobavlja storitve igralnih avtomatov povezana družba (B), katere sedež je zunaj ozemlja Skupnosti, in ko je edini cilj strukture izognitev zavezanosti A za DDV v državi, v kateri ima ta sedež:

(i) ali je mogo?e šteti, da so storitve igralnih avtomatov dobavljene iz stalne poslovne enote v tej državi ?lanici; ?e je tako,

(ii) ali je treba šteti, da so storitve igralnih avtomatov dobavljene iz stalne poslovne enote oziroma iz kraja, kjer ima B sedež svoje dejavnosti?

b) Ko je dejavnost družbe (A) strukturirana tako, da povezana družba (B) za potrebe pravil glede kraja opravljanja storitev v okoliš?inah, kot so te v obravnavani zadevi, trdi, da dobavlja storitve igralnih avtomatov iz kraja sedeža zunaj ozemlja Skupnosti, ter ta povezana družba v državi ?lanici, v kateri ima sedež A, nima stalne poslovne enote, iz katere se dobavijo te storitve, in je edini namen strukture izogibanje zavezanosti A za DDV na te storitve v tej državi:

(i) ali transakcije med B in povezanimi družbami, ki so v notranjosti države ?lanice, (A, C in D) glede DDV izpolnjujejo pogoje za to, da se jih opredeli kot dobave, ki jih opravijo te družbe oziroma so zanje opravljene v okviru njihovih poslovnih dejavnosti; ?e ni tako,

(ii) katere dejavnike je treba upoštevati za ugotovitev istovetnosti dobavitelja storitev igralnih avtomatov?

4. (a) Ali obstaja na?elo prepovedi zlorabe pravic, ki (neodvisno od razlage direktiv na podro?ju DDV) lahko nasprotuje ugodnosti, ki se jo je ?elelo pridobiti v primeru, kot je obravnavani?

(b) ?e je tako, kako to na?elo u?inkuje v okoliš?inah, kot so te v obravnavanem primeru?

5. a) Kakšen pomen, ?e sploh, je treba pripisati dejstvu, da A, C in D niso h?erinske družbe B ter da B s pravnega ali z ekonomskega vidika ne nadzira A, C ali D?

(b) Ali bi bili odgovori na zgornja vprašanja druga?ni, ?e bi bila vrsta upravljanja, ki ga je prevzel B na svojem sedežu, ki se nahaja zunaj ozemlja Skupnosti, potrebna za dobavo storitev igralnih avtomatov strankam in da niti A, niti C, niti D ne opravljajo teh dejavnosti?"

19. High Court v bistvu naslavlja na Sodiš?e tri vprašanja. Prvo se nanaša na odlo?itev, ali se šteje, da družba, kot je CI – s sedežem dejavnosti zunaj DDV ozemlja Skupnosti(4), storitve igralnih avtomatov pa zagotavlja v državi ?lanici –, opravlja te storitve iz ene ali ve? „stalnih poslovnih enot“ v tej državi ?lanici v smislu ?lena 9(2) Šeste direktive. ?e je odgovor pritrdilen, se postavlja drugo vprašanje, ali naj bi bila bistvena navezna okoliš?ina za dolo?itev „kraja opravljanja storitev“ v smislu ?lena 9(2) kraj, v katerem ima izvajalec, ki opravlja storitev, „stalno poslovno enoto, iz katere opravlja storitve“, ali naj bi, nasprotno, bistvena navezna okoliš?ina bil „kraj, kjer ima izvajalec sedež dejavnosti“.

20. Zadnje vprašanje se postavlja le pogojno, ?e se v tej zadevi za navezno okoliš?ino šteje kraj, v katerem ima izvajalec sedež dejavnosti. Dopolnilno vprašanje, ki se ga bo v tem mnenju prou?evalo le, ?e bo to zahtevala analiza predhodnih vprašanj, vklju?uje razli?ni pravni vprašnji: na eni strani vprašanje, ali se posamezne transakcije, kakršne so med CI in RAL, Services in Machines, lahko ozna?ijo kot „dobave“, opravljene v okviru „gospodarske dejavnosti“ v smislu Šeste direktive, kar bi imelo za posledico, da bi bila razkrita izvajalka, ki ni CI; na drugi strani pa problem uporabe doktrine zlorabe pravic na podro?ju DDV, ki bi domnevno ovrгла trditev CI, da ni zavezana DDV v Združenem kraljestvu.(5)

II – Presoja

21. Odgovor na vprašanja, naslovljena na Sodiš?e, zahteva predhoden pregled dolo?il ?lena 9 Šeste direktive, ki dolo?ajo kraj opravljanja storitev. ?len vsebuje nekaj nasprotujo?ih si dolo?il, katerih namen je bil smotrno dodeliti državam ?lanicam pristojnosti glede obdav?evanja storitev z DDV. Vsako od pravil dolo?a državo ?lanico kot izklju?no pristojno za obdav?evanje storitev in se mora zato razlagati enotno, da bi se izognili primerom dvojnega obdav?evanja ali neobdav?enja, kar bi lahko povzro?ile nasprotujo?e si razlage.(6)

22. ?eprav predložitveno sodiš?e ni izpostavilo vprašanja morebitne uporabe ?lena 9(2) Šeste direktive, je zveza med odstavkoma 1 in 2 ?lena 9 lahko pomembna, saj „je dolžnost Sodiš?a, da poda razlago vseh dolo?il prava Skupnosti, ki jih nacionalna sodiš?a potrebujejo za odlo?anje v predloženi zadevi, ?eprav sodiš?a teh dolo?il niso izrecno navedla med vprašanji, naslovljenimi na Sodiš?e“.(7)

23. Glede razmerja med odstavkom 1 in 2 ?lena 9 je Sodiš?e presodilo, da „odstavek 2 dolo?a številne posebne navezne okoliš?ine za kraje, v katerih se opravljajo dolo?ene storitve, medtem ko odstavek 1 dolo?a splošno pravilo. Namen teh dolo?il je, da se izogne, prvi? sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdav?evanja, in drugi?, neobdav?enju, kot napotuje odstavek 3 ?lena 9, ?eprav samo glede posebnih okoliš?in.(8)

24. Odstavek 1 ?lena 9 je nazadnje „postranska kategorija“(9) – glede na posebno dolo?ilo v odstavku 2 istega ?lena –, ki uporablja navezne okoliš?ine, ki iz pragmatičnih razlogov poenostavitve(10) in v izognitev težavam, ki so povezane z dolo?anjem kraja zagotavljanja ali izkoriš?anja storitev(11), dokon?no nakazujejo kraj izvajalca. Upoštevati je treba, da pri DDV velja splošno na?elo, da mora biti obra?unan opravljen na kraju porabe. Ob upoštevanju tega je razumljivo, da je Sodiš?e v zadevi Dudda odlo?ilo, da „kadar se razlaga ?len 9, odstavek 1 na noben na?in ne prevlada nad odstavkom 2. Ob vsaki okoliš?ini se postavlja vprašanje, ali jo obsega kateri od primerov, omenjenih v odstavku 2; v nasprotnem se zanjo uporabi odstavek 1.“(12) Še ve?, kot je generalni pravobranilec Fennelly potrdil v zadevi Linthorst, ni? ne upravi?uje izjave, naj „se raba odstavka 2 ?lena 9 razlaga ozko, kot izjema od splošnega pravila“.(13)

25. Glede na navedeno mora Sodiš?e logično najprej preveriti, ali ?len 9(2)(c) zajema storitve igralnih avtomatov iz obravnavane zadeve. Le ?e jih ne, se bo uporabila *postranska* ureditev iz odstavka 1 tega ?lena.

A – *Pomen „zabavne prireditve in podobne dejavnosti“ v smislu ?lena 9(2)(c)*

26. ?len 9(2)(c) dolo?a, da „je kraj opravljanja storitev v zvezi [...] z dejavnostmi zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti, vklju?no z dejavnostmi organizatorjev teh dejavnosti, [...] kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene“. Portugalska vlada v pisnih stališ?ih trdi, da so storitve igralnih avtomatov podvržene tej ureditvi in torej predmet DDV v Združenem kraljestvu, ne glede na postransko pravilo iz odstavka 1.

27. Intervenientke so se na zaslišanju, ko so bile pozvane, naj predstavijo svoja stališ?a do predloga portugalske vlade v njenih pisnih stališ?ih, osredoto?ile v glavnem na opredelitev storitev igralnih avtomatov kot zabave v smislu ?lena 9(2)(c). Za tože?e stranke v postopku v glavni stvari bi morali biti igralni avtomati iz dveh glavnih razlogov izklju?eni iz pomena zabave v smislu tega ?lena. Prvi?, ker opravljanje storitev igralnih avtomatov ne vklju?uje zabave s strani dobavitelja. Tože?e stranke v postopku v glavni stvari v tem smislu navajajo, da se stranka zabava v glavnem na enak na?in, kot nekdo uporablja prenosni telefon. Drugi?, pri?akovanje igralca, da bo zadel denar, ni obi?ajen na?in zabave. Moje mnenje je, da te trditve storitev igralnih avtomatov, kot jih opravlja CI v salonih v Združenem kraljestvu, ne izklju?ujejo iz pojma „zabavne prireditve ali podobne dejavnosti“ v smislu ?lena 9(2)(c).

28. Spomnim naj, da je Sodiš?e – kot je poudarila Komisija v pisnih stališ?ih in na glavni obravnavi – v zadevi Berkholz, ki je vklju?evala storitve igralnih avtomatov na krovu potniških trajektov, ugotovilo, da „je bil namen igralnih avtomatov zabavati potnike“.(14) V obravnavani zadevi imajo igralni avtomati, imenovani tudi „zabava z nagradami“, ki so v „igralnih salonih“, enak namen zabavati svoje uporabnike.

29. Bistven namen dejavnosti je po mojem mnenju tista odlo?ilna okoliš?ina, ki jo je treba upoštevati pri opredelitvi zadevne dejavnosti kot „zabave“ v smislu ?lena 9(2)(c).(15) Kakšen pa naj bo namen igralnih avtomatov, ki dajejo igralcu možnost naklju?nega dobitka ali izgube, ?e ne zabava? Tože?e stranke v postopku v glavni stvari v tem pogledu niso ponudile kakšne druge razlage.(16) Bistven namen igralnih avtomatov zagotovo ni omogo?iti igralcu zaslužka za preživetje. Še ve?, igral?evo morebitno nezadovoljstvo ob izgubi je bistveni del te vrste zabave. Dobivati ali izgubljati denar je v tem primeru oblika zabave, vsebovana v igrah na sre?o.(17) Ob upoštevanju teh premislekov trditve pritožnikov, da pojem zabave vsebuje neko obliko fizi?nega individualnega nastopa s strani izvajalca, niso bistvene. Vsak posamezen igralni avtomat je upravljav?eva avtomati?na naprava, ki je programirana, da nadomesti fizi?no prisotnost osebe, ki bi stala nasproti stranki in ji naklju?no delila karte. Ta nadomestek ne zmanjša zabavnega zna?aja dejavnosti, ki jo za stranko opravi avtomat. Prav tako ne vidim, kako naj vpliva na bistven zabavni

značaj dejavnosti igralnih avtomatov dejstvo, da nagrade, ki jih podeljujejo igralni avtomati, niso medalje ali uvrstitev zmagovalčevega imena v avtomatovo dvorano slavnih, ampak denar.

30. Poleg zgoraj navedenih argumentov pritožnikov na obravnavi niso bili predstavljeni dodatni razlogi, ki bi izključevali dejavnosti storitev igralnih avtomatov iz člena 9(2)(c).(18) Tako kot Komisija tudi jaz ne najdem pomembnih razlogov za izključitev dejavnosti iz obravnavane zadeve iz člena 9(2)(c). Še več, za obravnavani primer vidim predvsem jasno prednost uporabe člena 9(2)(c). Navezna okoliščina za storitve iz tega člena je kraj, v katerem so opravljene, prav zato, ker se tak kraj lahko brez težav fizično doloži in sovпада s krajem porabe.(19) Uporaba navezne okoliščine kraja, v katerem se izvaja dejavnost, je poleg vsega veliko bolj v skladu s splošnim pravilom, da se DDV obračuna na kraju porabe.(20) Če določitev kraja, v katerem se izvajajo (in uporabljajo) dejavnosti, ne povzroča težav, kot jih ne povzroča v obravnavani zadevi, potem uporaba postranske kategorije iz člena 9(1) ni upravičena.(21)

31. Uporaba člena 9(2)(c) v obravnavani zadevi določa navezno točko za določitev kraja storitev, ki je veliko jasnejša in jo je lažje uporabiti, kot tisto iz odstavka 1. Postranska kategorija, kot bomo videli, zahteva obsežno razpravo (z negotovim izidom), ali ima določena družba stalno poslovno enoto na kraju, v katerem dobavlja storitve, in če jo ima, ali taka stalna poslovna enota prevlada nad krajem, v katerem ima sedež dejavnosti. Seveda zahteve po pravni varnosti niso naklonjene izbiri bolj zapletenih poti za določitev kraja opravljanja storitev igralnih avtomatov, če je na voljo preprostejša in bolj logična možnost ter je poleg tega tudi bolj v skladu s splošnim načelom, da se DDV obračuna na kraju porabe.

32. Uporaba kraja izvajalca bi v obravnavani zadevi dodatno povzročila nezaželene posledice glede izkrivljanja konkurence in spremembe kraja dejavnosti teh izvajalcev.(22) Dejansko bi bile take storitve predmet ureditve DDV v državi izvajalca, čeprav bi bile dobavljene za končnega porabnika v državi članici in tam tudi izkoriščene. To bi spodbudilo izvajalce takih storitev, da preselijo kraj dejavnosti v kraje z nizkimi davki. Prišlo bi ali do neobdavčenja izvajalcev, ki bi bili zunaj ozemlja Skupnosti DDV, ali do obdavčenja storitev v Skupnosti, ki bi bile opravljene in izkoriščene zunaj tega ozemlja.

33. Nazadnje bi omenil, da uporaba člena 9(2)(c) v obravnavani zadevi ni v nasprotju s sodbo Dudda. Nobena od intervenientk ni na obravnavi zaznala takšnega nasprotja(23), jaz pa ga tudi ne. V točki 23 sodbe Dudda je Sodišče ugotovilo, da „je torej glavni namen člena 9(2) Šeste direktive, da uredi posebni sistem za storitve, dobavljene med *davčnimi zavezanci*, katerih stroški so vključeni v ceno blaga“.(24) Vendar je treba to ugotovitev Sodišča razumeti ob upoštevanju posebnih okoliščin primera Dudda, ki je vključeval izključno davčne zavezance. Storitve so v tem primeru potekale le med davčnimi zavezanci, vendar niti dobesedna niti teleološka razlaga Šeste direktive ne privedeta do zaključka, da se člen 9(2)(c) *ne more uporabiti* za opravljanje storitev, ki se nanašajo na dejavnosti zabave, ki potekajo med davčnim zavezancem in končnim porabnikom.

34. Torej, če družba, kakršna je CI, dobavlja storitve igralnih avtomatov porabnikom v državi članici prek igralnih avtomatov, ki jih ima v tej državi v najemu in z njimi upravlja, se to šteje kot fizično izvajanje zabavnih storitev v tej državi članici v smislu člena 9(2)(c) Šeste direktive. V skladu s tem v obravnavani zadevi uporaba postranske kategorije iz odstavka 1 tega člena ne pride v poštev.

B – Uporaba člena 9(1)

35. Če Sodišče meni, da se člena 9(2)(c) v zadevi v sporu o glavni stvari ne uporabi, bo nujno uporabiti določila odstavka 1 istega člena, ki za kraj storitve upošteva kraj, v katerem ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere opravlja storitev.

36. Besedilo člena 9(1) pokaže medsebojno neodvisnost med tema naveznima okoliščinama, „stalno poslovno enoto“ in „krajem, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti“. (25) V vsakem primeru člen 9(1) ne napotuje, kako uskladiti delovanje teh dveh naveznih okoliščin, če ne nakazujeta na isti kraj ali v težavnih primerih, v katerih ena od naveznih okoliščin nakazuje na kraj zunaj ozemlja Skupnosti DDV, tako kot v obravnavani zadevi.

37. Medsebojno odvisnost med tema naveznima okoliščinama, ki glede na dobesedni pomen člena 9(1) delujeta izključno alternativno, je jasno postavila praksa Sodišča. Sodišče je najprej navedlo, da je glavni namen člena 9, da „se izogne, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju, kot napotuje člen 9(3), čeprav samo glede posebnih okoliščin“, (26) nato pa v zadevi Berkholz potrdilo, da „je glede na člen 9(1) kraj, v katerem ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež dejavnosti, primarna navezna okoliščina in je drugo poslovno enoto, iz katere opravlja storitve, treba upoštevati le, če navezovanje na kraj, v katerem ima izvajalec sedež svoje dejavnosti, za davčne potrebe ne privede do razumne rešitve ali povzroči spor z drugo državo članico“. (27)

38. To stališče, po katerem se pod opisanimi pogoji „poslovna enota“ glede na „sedež dejavnosti“ upošteva kot podredna navezna okoliščina, je Sodišče kasneje potrdilo v zadevah Faaborg-Gelting Linien, (28) ARO Lease, (29) in DFDS. (30)

39. Opredelitev „kraja, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti,“ ne povzroča večjih težav. (31) Enako velja za njegovo uporabo v obravnavani zadevi, v kateri ni dvomov o dejanskem kraju sedeža dejavnosti CI v Guernseyju, torej zunaj ozemlja Skupnosti DDV.

C – *Pojem „stalna poslovna enota, iz katere se opravi storitev,“ v smislu člena 9(1) Šeste direktive*

40. Pri razlagi pojma „stalna poslovna enota“ se pojavijo težave. V zadevi Berkholz je Sodišče za razlago tega pojma vzpostavilo pomembno merilo, ko je ugotovilo, da se za storitev ne more šteti, da je opravljena v stalni poslovni enoti v smislu člena 9(1), če ta ne predstavlja „določen minimalne velikosti in so tako človeški kot tehnični viri, nujni za zagotavljanje teh storitev, stalno prisotni“. (32) Sodišče je torej sklenilo, da „postavitev igralnih avtomatov na krov ladje, kjer se jih občasno vzdržuje, ne predstavlja take [stalne] poslovne enote“. (33) Neobstoj osebja, stalno zadolženega za skrb nad igralnimi avtomati na krovu plovil, je bil odločilen element za ugotovitev, da ne gre za „stalno poslovno enoto“ v smislu člena 9(1).

41. V vsakem primeru je Sodišče zahtevalo le obstoj „minimalne velikosti“ poslovne enote in le stalne vire, „nujne“ za zagotavljanje storitev. Sodišče ni določilo obstoja vseh mogočih človeških in tehničnih virov, ki jih ima izvajalec, na določenem kraju kot pogoj za sklep, da ima izvajalec tam stalno poslovno enoto. To po mojem mnenju pomeni privzem *testa minimalnih pogojev* za opredelitev danega sklopa okoliščin kot „stalne poslovne enote“ v smislu člena 9(1), ki mu je Sodišče kasneje sledilo in ga razvilo, še posebno v zadevah ARO Lease in DFDS.

42. Zadeva ARO Lease se je nanašala na lizing avtomobilov nizozemske družbe strankam iz Belgije. Neodvisni posredniki, ki so le vzpostavljali stik med strankami in družbo ARO Lease, so bili edini ljudje, ki so v Belgiji predstavljali nizozemsko družbo. Ti neodvisni posredniki v nadaljevanju niso bili vključeni v sklepanje ali izvrševanje lizinških pogodb, ki so bile pripravljene in

podpisane na Nizozemskem, kjer je imela ARO Lease sedež dejavnosti. Poleg tega, kot je poudarilo Sodišče, nizozemska lizinška družba v Belgiji „ni imela pisarne ali prostorov, v katerih bi imela avtomobile“. (34) V zvezi s tem je Sodišče potrdilo, da „je lizinška družba v državi članici niti svojega osebja niti strukture, ki je dovolj stalna, da se v njenem okviru lahko sestavljajo sporazumi ali sprejemajo upravljalvske odločitve [...], se ne šteje, da ima v tej državi stalno poslovno enoto“. (35)

43. Zadeva DFDS sledi enaki sodni praksi, čeprav gre v določenih točkah, ki se jih bom dotaknil bežno, bolj v podrobnosti. V tej zadevi britanska hčerinska družba danske družbe, ki deluje v Združenem kraljestvu kot trgovski zastopnik matične družbe, prodaja potovalne pakete, ki jih ta organizira. Sodišče je menilo, da je angleška hčerinska družba stalna poslovna enota danske matične družbe. Pri tem je Sodišče zavzelo stališče, da dejstvo, da „prostorji angleške hčerinske družbe, ki je samostojna pravna oseba, pripadajo njej in ne DFDS, ni zadostno za ugotovitev, da hčerinska družba v bistvu ni odvisna od DFDS. Nasprotno, navedeni podatki, še posebej dejstvo, da ima DFDS hčerinsko družbo popolnoma v lasti, različne pogodbenne obveznosti, ki jih hčerinski družbi nalaga matična družba, kažejo, da družba, ustanovljena v Združenem kraljestvu, deluje le kot pomožni organ matične družbe“. (36) Angleška hčerinska družba je izkazala lastnosti „stalne poslovne enote“ po Berkholzovem testu, ker je „bila zahtevane minimalne velikosti v smislu njenih finančnih in tehničnih virov“. (37)

44. Kot je Sodišče izrecno navedlo v zadevi DFDS, je „dejanski gospodarski položaj temeljno merilo za uporabo skupnega sistema DDV“. (38) Menim, da je tu nujno treba proučiti dejansko gospodarsko in poslovno stanje primera.

45. Ob upoštevanju tega in glede na zgoraj omenjene primere se zdi jasno, kot v pisnih stališjih poudarja Komisija, da se igralne storitve iz avtomatov, nameščenih v zgoraj opisanih „salonih“, v obravnavani zadevi opravljajo iz stalnih poslovnih enot v Združenem kraljestvu. V zvezi s tem se strinjam z mnenjem irske vlade v njenih pisnih stališjih, da mora zunanji vtis strank imeti odločilno vlogo. Dejansko so v obravnavani zadevi igralni avtomati stalno namešteni v prostorih, ki so v skladu s poslovno zasnovo „salonov“ izključno namenjeni ustvarjanju edinstvenega prijetnega okolja za igralce. Ti prostori imajo kot katera koli gospodarska družba redni delovni čas in prisotno osebje stalno spremlja stranke ter skrbi za prostore in avtomate.

46. Prisotnost ljudi je še posebej pomembna pri razlikovanju obravnavane zadeve od okoliščin v zadevi Berkholz. Ta stalna prisotnost ljudi v prostorih prispeva k rednemu opravljanju storitev igralnih avtomatov v salonih s strani družbe CI in podpira sklep, da te storitve potekajo v „stalnih poslovnih enotah“ v Združenem kraljestvu. Poleg tega, kar je tudi najpomembnejše, te stalne poslovne enote niso na krovu morskih plovil, ki potujejo iz ene države v drugo, kar je okoliščina, ki bi lahko upravičila možnost v korist kraja sedeža dejavnosti izvajalca, ki je na ozemlju Skupnosti DDV.

47. Vprašanje v obravnavani zadevi torej ni, ali opravljanje storitev igralnih avtomatov poteka v stalni poslovni enoti v Združenem kraljestvu. Vprašanje je, ali se taka poslovna enota šteje za *poslovno enoto družbe CI* v Združenem kraljestvu.

48. Vladi Združenega kraljestva in Irske ter Komisija menijo, da CI *ima* stalno poslovno enoto v Združenem kraljestvu. Nasprotno pa CI navaja, da ima v Združenem kraljestvu le najete igralne avtomate, ki dejansko obratujejo v prostorih, za katere ima dovoljenje, da jih tam namesti za zagotavljanje storitev igralnih avtomatov. Glede na ta glavni argument bi CI morala, da bi imela v Združenem kraljestvu stalno poslovno enoto, tam posedovati vse potrebne *loveške in tehnične* vire. S tem se ne strinjam. Odgovor na osrednje vprašanje, katere vire mora imeti CI v Združenem kraljestvu, da bi se obstoječo stalno poslovno enoto opredelilo kot *njeno* poslovno enoto, lahko dasta zadevi ARO Lease in DFDS.

49. Spomnim naj, da je v zadevi ARO Lease Sodišče odločilo, da za sklep, da ima izvajalec storitev „stalno poslovno enoto“ v smislu člena 9(1), zadostuje, da ima „v državi članici bodisi svoje osebje bodisi strukturo, ki je dovolj stalna, da se v njenem okviru lahko sestavljajo sporazumi [...]“ Za sklep, da obstoječe stalne poslovne enote pripadajo družbi CI, ni povsem neizogibno, da bi osebe, ki delajo v salonih, bile osebje CI. Kot je Komisija v pisnih stališčih in na glavni obravnavi pravilno opozorila, se bo nujna „struktura“ glede na zadevno področje neizogibno spreminjala.

50. V zadevi DFDS je bila družba, ki je delovala v Združenem kraljestvu, *prejeto* je bila hčerinska družba, samostojna pravna oseba, različna kot pravne oseba matične danske družbe. V obravnavani zadevi so sestrške družbe CI prav tako pravni subjekti, ločeni od CI. Ne glede na to okoliščino je Sodišče v zadevi DFDS menilo, da je angleška hčerinska družba enaka stalni poslovni enoti danske družbe v Veliki Britaniji. Danska družba *sama* v Združenem kraljestvu ni imela zaposlenih in ni bila lastnica prostorov.(39) Vendar je prek pogodbenih dogovorov z angleško hčerinsko družbo, ki je delovala kot njena zastopnica, pridobila *loveške in tehnične* vire, da je v Združenem kraljestvu izvajala *svoje* storitve potovanj. Sodišče je sklenilo, da „družba s sedežem v Veliki Britaniji deluje le kot pomožni organ svoje matične družbe“. (40)

51. Menim, da je obravnavana zadeva še jasnejša, ker pri njeni razlagi ni treba upoštevati odnosa odvisnosti med družbo CI in sestrskimi družbami. Dejansko Services in njeni zaposleni ter tudi Machines in drugi odvisni izvajalci – drugače kot angleška hčerinska družba DFDS v razmerju do danske matične družbe – izvajajo za družbo CI le stranske naloge glede opravljanje storitev igralnih avtomatov.

52. Obravnavana zadeva zahteva nujno razlikovanje med dvema vrstama virov: na eni strani tistih, ki morajo na določenem kraju biti nujno neposredno odvisni od izvajalca, da bi lahko sprejeli sklep, da stalna poslovna enota pripada njemu; in na drugi strani tisti viri, ki *prejeto* zagotavljajo znano stalnosti poslovni enoti – pri čemer od izvajalca niso neposredno odvisni –, v ničemer ne preprečujejo sklepa, da obstoječa poslovna enota dejansko pripada izvajalcu. Prvi bodo vključevali sredstva, neposredno vključena v opravljanje določenih storitev, in sicer sklepanje pogodb s strankami in izvrševanje pogodb, nujnih za opravljanje storitev. Samo ti viri bodo morali biti neposredno odvisni od izvajalca, da se bo štelo, da je stalna poslovna enota, iz katere se storitve izvajajo, *njegova* v smislu člena 9(1).

53. Dejansko bi zahteva, kot v obravnavani zadevi trdi CI, da so vse osebe, katerih obstoj je pomembna okoliščina za zagotovitev stalne narave poslovne enote v smislu člena 9(1), zaposleni ali neposredno odvisni od izvajalca, pripeljala do absurdnih posledic. Zadostuje primer poslovne enote, v kateri so varnostniki edini ljudje s ključem enote in so zadolženi, da ob rednih urah odpirajo in zapirajo prostore. Te osebe so prav gotovo nujne za zagotavljanje, da prostori ne obratujejo le občasno. Zagotovo veljajo za *loveške* vire, katerih stalna prisotnost je nujna, da se v enoti zagotavljajo storitve in torej da enoti zagotavljajo stalno naravo. Vsekakor ne bi bilo sprejemljivo, da taka enota ne bi več veljala za stalno poslovno enoto *izvajalca* storitev, zato ker se je odločilo, da bo izvajanje varnosti v enoti prenesel na neodvisno varnostno družbo.

54. Glede na navedbe predložitvenega sodišča osebje v salonih tam v glavnem izvaja praktične naloge, kot so skrb za glasbo, prigrizke in drobiž za stranke, praznjenje avtomatov, prisotnost pri velikih izplačilih, zagotavljanje varnosti, izvajanje vzdrževanja in tako dalje. Te dejavnosti, ki jih za družbo CI izvajajo Services, Machines in drugi izvajalci, so po mojem mnenju pomožne v odnosu do storitev igralnih avtomatov, ki jih tukaj obravnavamo.

55. Zdi se, da osebje v salonih dejansko ni neposredno vključeno v sklepanje igralnih pogodb med družbo CI in strankami.(41) Resnično opravljanje storitev na tem posebnem področju igralnih avtomatov temelji na tihih dogovorih med vsako stranko in CI, ki se izvajajo neposredno prek igralnih avtomatov. Takšne pogodbe se v celoti sklepajo in izvršujejo na ozemlju Združenega kraljestva vsakič, ko stranka vstavi kovanec v igralni avtomat, s katerim upravlja CI.(42) Če je tako izvajanje pravilno, avtomati, ki jih ima v najemu in z njimi upravlja CI, kot avtomatične naprave omogočajo, da CI opravlja storitve igralnih avtomatov neposredno vsaki stranki v Združenem kraljestvu.(43) V tej posebni dejavnosti so igralni avtomati ključni in izključni elementi v „salonih“, ki morajo biti neposredno odvisni od CI, da bi bil mogoč sklep, da je vsak od teh „salonov“, v katerih so postavljeni igralni avtomati, stalna poslovna enota CI.

56. Poleg tega ob upoštevanju prej omenjenega in v nasprotju s stališčem CI se za dejavnosti, ki jih v Guernseyu dejansko izvaja CI, ne more šteti, da so odločilne pri opravljanju zadevnih storitev igralnih avtomatov, ki prek vsakega avtomata, ki ga ima CI tam najetega in z njim upravlja, avtomatično potekajo v Združenem kraljestvu. Tožena stranke v postopku v glavni stvari so v pisnih stališčih poudarile, da člen 9(1) temelji na kraju izvajalca storitev. Vendar niso upoštevale dejstva, da v tej dejavnosti izvajalec storitev igralnih avtomatov družbe CI dejansko obstaja na ozemlju Združenega kraljestva, kjer prek avtomatov, s katerimi tam upravlja, sklepa in izvršuje igralniške pogodbe neposredno z vsako stranko, pomožna dela pa je pogodbeno uredil z drugimi družbami. V tem smislu ima CI v Združenem kraljestvu strukturo, ki „omogoča neodvisno izvajanje zadevnih storitev“.(44)

57. Naj sklenem; za družbo, kot je CI, ki v okoliščinah, kakršne so v obravnavani zadevi, za svoje stranke izvaja storitve igralnih avtomatov neposredno prek najetih igralnih avtomatov, s katerimi upravlja v prostorih v Združenem kraljestvu, s pomočjo pomožnega osebja drugih družb, ki izvaja postranske dejavnosti, potrebne za zagotavljanje stalne narave storitev, se šteje, da ima v Združenem kraljestvu poslovno strukturo z minimalnimi potrebnimi viri, da se jo opredeli „stalno poslovno enoto“ v smislu člena 9(1) Šeste direktive.

D – *Izbira med „krajem, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti“ in krajem, kjer ima izvajalec „stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev“ v smislu člena 9(1) Šeste direktive*

58. Po ugotovitvi, da ima CI v Združenem kraljestvu stalno poslovno enoto, je treba odločiti, ali ta navezna okoliščina prevlada nad krajem, v katerem ima sedež dejavnosti. V zvezi s tem je Sodišče odločilo, da „je glede na člen 9(1) kraj, v katerem ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež dejavnosti, primarna navezna okoliščina in da je drugo poslovno enoto, iz katere opravlja storitve, treba upoštevati le, če navezovanje na kraj, v katere ima izvajalec sedež svoje dejavnosti, za davčne potrebe ne privede do razumne rešitve ali povzroči spor z drugo državo članico“.(45) V obravnavani zadevi takega spora z drugo državo članico ni. Ostane torej vprašanje, ali privede uporaba navezne okoliščine kraja sedeža dejavnosti do „razumne rešitve za davčne potrebe“.

59. Vsekakor je treba upoštevati, da „so pristojni davčni organi posamezne države članice tisti, ki med možnostmi, ki jih predvideva Šesta direktiva, izberejo navezno okoliščino, ki je glede posamezne storitve najprimernejša za določitev davčne pristojnosti“.(46) Poleg tega je v skladu z zgoraj navedenim generalni pravobranilec La Pergola navedel, da je naloga „Sodišča razlagati

pogoje, na podlagi katerih temelji izbira enega ali drugega kriterija, in nadzirati njihovo izpolnjevanje“. (47) Nacionalnim organom torej ni? ne prepre?uje uporabe navezne okoliš?ine stalne poslovne enote, ?e bi izbira sedeža dejavnosti pripeljala do nerazumne rešitve. ?e bi v obravnavani zadevi lahko prišlo do take nerazumne rešitve, so organi upravi?eni, da uporabijo navezno okoliš?ino kraja stalne poslovne enote namesto kraja, v katerem ima izvajalec sedež dejavnosti.

60. Ko je Sodiš?e dolo?alo merila za odlo?anje, ali navezovanje na kraj sedeža dejavnosti za dav?ne namene pripelje do nerazumne rešitve, je zahtevalo vnaprejšnjo analizo posledic, skupaj s prou?itvijo teh posledic glede na DDV. V zadevi Berkholz teh meril ni bilo treba uporabiti, ker igralni avtomati na krovu potniških trajektov niso bili stalna poslovna enota v smislu ?lena 9(1).

61. Nasprotno je bil v zadevi DFDS opravljen tak pregled razumnosti rešitve. Sodiš?e je takrat menilo, da za dav?ne namene ne bi bilo razumno, ?e bi se storitve, ki jih opravlja družba prek podjetij, ki delujejo v njenem imenu v eni državi, štelo, da se opravljajo v drugi državi, kjer ima organizator potovanja sedež dejavnosti. V bistvu bi „sistemati?no navezovanje na kraj, kjer ima izvajalec sedež dejavnosti, dejansko pripeljala do izkrivljanja konkurence in tako spodbujalo podjetja, ki poslujejo v eni državi ?lanici, da imajo v izogib obdav?enju sedež dejavnosti v drugi državi ?lanici, ki je za zadevne storitve izkoristila možnost ohranitve dav?nih izjem“. (48)

62. Poudaril bi, da je v vsakem primeru Sodiš?e v zadevi Berkholz že odlo?ilo, da avtomati na krovu niso stalna poslovna enota, „še posebej, ?e se davki primerno obra?unajo v kraju, kjer ima upravljavec avtomatov svoj stalni sedež dejavnosti“. (49) Temu na?elu je sledilo tudi v zadevi Faaborg-Gelting, ki je vklju?evala dolo?itev kraja opravljanja restavracijskih storitev na potniškem trajektu, ki pluje med Nem?ijo in Dansko. ?eprav so ?loveški in tehni?ni viri, zahtevani v zadevi Brekholz, na krovu obstajali, je Sodiš?e odlo?ilo, da je sedež dejavnosti izvajalca na Danskem bistvena navezna okoliš?ina, „še posebej kadar, kot je v tej zadevi, stalna enota upravljavca ladje ponuja primerno navezno okoliš?ino za obdav?enje“ (50) Jasno je, da je Sodiš?e upoštevalo odlo?ilen vidik, da podvrženost storitev igralnih avtomatov in restavracijskih storitev sistemu DDV v posebnih okoliš?inah teh dveh primerov ni bila ogrožena. ?e bi bil v teh primerih kraj, v katerem bi se izvajalci odlo?ili ustanoviti sedež dejavnosti, zunaj ozemlja Skupnosti, bi uporaba te navezne okoliš?ine prav gotovo vzbudila dvome.

63. V obravnavani zadevi v pisnih stališ?ih vlada Združenega kraljestva in tudi Komisija menili, da bi uporaba navezne okoliš?ine kraja dejavnosti povzro?ila, da storitve igralnih avtomatov, ki se v Združenem kraljestvu nudijo prebivalcem, v Združenem kraljestvu ali v kateri koli drugi državi ?lanici sploh ne bi bile obdav?ene. Razlogovanju iz zadeve DFDS bi v obravnavani zadevi morali slediti *a fortiori*, ker DDV enostavno ne more biti obra?unan v kraju, kjer ima upravljavka avtomatov (CI) sedež dejavnosti (Guernsey).

64. Z navedenim se strinjam. V obravnavani zadevi, v nasprotju s položajem v zadevi DFDS, ne obstaja samo nevarnost spodbujanja družb, da ustanovijo sedež dejavnosti v državi ?lanici, ki je uspela zadržati ugodnejši režim DDV za zadevne storitve. Nevarnost v obravnavani zadevi je spodbujanje družb, da sedež dejavnosti prestavijo zunaj DDV ozemlja Skupnosti, storitve pa za prebivalce še vedno opravljajo na tem ozemlju v stalnih poslovnih enotah v smislu ?lena 9(1).

65. V nasprotju s stališ?em pritožnikov ne vidim, kako bi v obravnavani zadevi predlagana razveljavitev kraja dejavnosti kršila na?elo fiskalne nevtralnosti in povzro?ila izkrivljanje konkurence. Zgodilo bi se nasprotno. Dobaviteljica, kot je CI, ne bi bila zavezana pla?ilu DDV – ?eprav bi ji bilo z ostalimi skupno zagotavljanje enakovrednih storitev strankam v državi ?lanici s tamkajšnje stalne poslovne enote –, ker bi bila njena dejavnost za DDV predstavljena v kraj zunaj ozemlja Skupnosti. Sporno pri obrazložitvi pritožnikov je, da nepravilno spregledajo okoliš?ino, da ima CI – kot je bilo predhodno omenjeno – v Združenem kraljestvu stalno poslovno enoto, iz

katere tamkajšnjim prebivalcem nudi storitve igralnih avtomatov.

66. Predlagam torej, da Sodišče, če se člena 9(2)(c) ne da uporabiti, v odgovoru na postavljeno vprašanje odgovori tako, da se pri družbi, ki je ustanovljena zunaj ozemlja Skupnosti in opravlja storitve igralnih avtomatov neposredno za svoje stranke v državi članici, prek tam najetih igralnih avtomatov, s katerimi upravlja v tamkajšnjih prostorih, s pomočjo pomožnega osebja drugih gospodarskih družb, ki izvaja postranske dejavnosti, potrebne za zagotavljanje stalne narave storitev, za tako družbo šteje, da ima v tej državi članici poslovno strukturo z minimalnimi potrebnimi viri, da se šteje za „stalno poslovno enoto“ v smislu člena 9(1) Šeste direktive. Poleg tega je v takih okoliščinah taka družba zavezana za plačilo DDV v državi članici, kjer ima svojo stalno poslovno enoto.

67. Ob upoštevanju predhodnih premislekov Sodišča ni treba odgovoriti na dodatna vprašanja glede pojmov storitve, gospodarske dejavnosti, istovetnosti izvajalca in morebitne uporabe doktrine zlorabe pravic v obravnavani zadevi.

III – Predlog

68. Sodišču torej predlagam, naj na zastavljena vprašanja odgovori :

Če družba, ustanovljena zunaj ozemlja države članice, za stranke v tej državi članici prek igralnih avtomatov, ki jih ima tam najete in s katerimi upravlja, opravlja storitve igralnih avtomatov, se šteje, da storitve igralnih avtomatov fizično izvaja v tej državi članici v smislu člena 9(2)(c) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero – in je za opravljanje teh storitev zavezana za plačilo DDV v tej državi članici.

1 – Jezik izvirnika: portugalsčina.

2 – UL L 145, str. 1.

3 – UL L 326, str. 40.

4– Kanalski otoki niso del Združenega kraljestva, zato se določila pogodb, ki niso posebej omenjena v Protokolu št. 3 k Aktu o pristopu Združenega kraljestva k Evropskim skupnostim, za Kanalske otoke ne uporabljajo. Glej člene 299(6)(c) ES in Dokumente o pristopu Kraljevine Danske, Irske, Kraljevine Norveške in Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska k Evropskim skupnostim, Protokol št. 3 o Kanalskih otokih in otoku Man (UL L 73, str. 164). Zadeva je podrobno proučena v sklepnih predlogih generalnega pravobranilca La Pergola, predstavljenih v zadevi Pereira Roque (sodba z dne 16. julija 1998, C-171/96, Recueil, str. 4607, točke od 2 do 9).

5– Ta vprašanja so bistvena v treh zadevah, ki jih trenutno obravnava Sodišče Evropskih skupnosti (Halifax in drugi, C-255/02; BUPA Hospitals in drugi, C-419/02; ter University of Huddersfield, C-233/03).

6– Glej sodbi z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251, točka 14) in z dne 11. septembra 2003 v zadevi Cookies World (C-155/01, Recueil, str. I-8785, točka 46). Glej tudi sodbe z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Franciji (C-68/92, Recueil, str. I-5881, točka 14); v zadevi Komisija proti Luksemburgu (C-69/92, Recueil, str. I-5907, točka 15) in v zadevi Komisija proti Španiji (C-79/92, Recueil, str. I-5997, točka 12).

7– Sodba z dne 18. marca 1993 v zadevi Viessmann (C-280/91, Recueil, str. I-971, točka 17).

8– Zgoraj navedena sodba Berkholz, točka 14, sodbi z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda

(C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20) in z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst (C-167/95, Recueil, str. I-1195, točka 10).

9– P. Farmer in R. Lyal, *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, str. 154.

10– Glej sodbo z dne 15. marca 1989 v zadevi Hamann (51/88, Recueil, str. 767, točki 17 in 18) in zgoraj navedeno sodbo *Cookies World*, točka 47.

11– Glej Ben Terra, *The Place of Supply*, str. 54, kjer navaja obrazložitveni memorandum k predlogu Šeste direktive. Kljub razlikam s členom 9(1), kot je bil v končni obliki sprejet, je ta v osnovi za kriterij za splošne navezne okoliščine iz pragmatičnih razlogov izhajal iz kraja, v katerem ima dobavitelj sedež dejavnosti.

12– Sodba Dudda, točka 21.

13– Točka 9 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Fennellyja v navedeni zadevi.

14– Točka 21 navedene sodbe.

15– V tem smislu je dodaten kriterij za določitev dejavnosti kot zabave, ki temelji na potujoči naravi dejavnosti, veliko manj prepričljiv in praktičen. Člen 9(2)(c) ne vsebuje napotil, ki bi napeljevala njegovo uporabo samo na potujoče izvajalce, poleg tega pa tudi, če bi bil pomen „zabavnih dejavnosti“ odvisen od njihovega potujočega značaja, bi to zaradi težavne opredelitve „potujoče“ dejavnosti vpeljalo dodaten element negotovosti.

16– Seveda lahko nekaterim prenosni telefon nudi zabavo, vendar kot sredstvo za sporazumevanje očitno služi tudi drugemu namenu. Po mojem mnenju je to brez dvoma bistven namen storitev, ki jih omogoča prenosni telefon.

17– Člen 70(1)(3)(c) španskega zakona št. 37/1992 z dne 28. decembra 1992 za igre na srečo („juegos de azar“) kot navezno okoliščino uporablja kraj, v katerem se fizično izvajajo storitve, v skladu s členom 9(2)(c) Šeste direktive. Glej tudi Pérez Herrero, Luis, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Barcelona, 1997, str. 137.

18– Vlada Združenega kraljestva in Komisija nista zavzeli jasnega stališča za tako možnost ali proti njej. Na drugi strani je irska vlada podprla stališče portugalske vlade.

19– Glej Hayat, Mirko, „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. od 33 do 38, še posebej str. 33.

20– Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Mancinija v zgoraj navedeni zadevi Berkholz, točka 2, in sklepne predloge generalnega pravobranilca La Pergola v zgoraj navedeni zadevi DFDS, (sodba z dne 20. februarja 1997, C-260/95, Recueil, str. I-1005, točka 32).

21– Ob upoštevanju tega je popolnoma razumljivo, da sodišče v zadevi Berkholz ni obravnavalo člena 9(2)(c). Čeprav sodišče ni razpravljalo o morebitni uporabi člena 9(2)(c), glede katerega tudi v zadevnem primeru predložitveno sodišče ni zastavilo vprašanja, je generalni pravobranilec Mancini v mnenju omenil (točka 2), da storitve igralnih avtomatov, ki so dobavljene na krovu morskih plovil, „zaradi njihovega „potujočega“ značaja niso vključene v prvo alineo člena 9(2)(c)“. V tem pogledu bo zadostovalo, da spomnim, da so zadevni potniški trajekti potovali med Nemčijo in Dansko ter pri tem prečkali odprto morje. V nasprotju z zadevo Berkholz, v kateri bi uporaba navezne okoliščine člena 9(2)(c) nakazovala na spreminjanje in morda naključen kraj, v katerem so potekale zabavne aktivnosti, so igralni avtomati v zadevnem primeru postavljeni v zabaviščnih

salonih na ozemlju Združenega kraljestva.

22– Glej zgoraj navedena avtorja Ben Terra, str. 74, in Mirko Hayat, str. 33.

23– Komisija je v pisnih stališčih namigovala na morebitno nasprotje, vendar na obravnavi ni vztrajala pri tem stališču.

24– Moji poudarki.

25– V nasprotju s pomožnim kriterijem za določitev kraja na koncu odstavka 1 ("stalno prebivališče" ali kraj, v katerem dobavitelj „običajno prebiva“), ki pride v poštev, kadar se glavnih dveh kriterijev ne more uporabiti.

26 – Kot je navedeno v sedmi uvodni izjavi v preambuli Šeste direktive, „je pri določenju kraja opravljenih obdavčljivih transakcij med državami članicami prihajalo do sporov glede pristojnosti, zlasti pri [...] opravljanju storitev“.

27– Točka 17 sodbe.

28– C-231/94, Recueil, str. I-2395, točka 16.

29– C-190/95, Recueil, str. I-4383, točka 15.

30– Navedena zgoraj v točki 19.

31– Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Mancinija v zgoraj navedeni zadevi Berkholz, točka 2.

32– Točka 18 sodbe.

33– *Ibidem*.

34– Točka 27 sodbe.

35– Točka 19 sodbe (moji poudarki). Temu pristopu je sodišče ponovno sledilo v sodbi z dne 7. maja 1998 v zadevi *Lease Plan* (C-390/96, Recueil, str. I-2553, točke od 21 do 29, še posebej točki 26 in 27).

36– Točka 26 sodbe.

37– Točka 27 sodbe.

38– Glej točko 23 sodbe, ki povzema sklepne predloge generalnega pravobranilca La Pergola, točka 32.

39– Čeprav CI nima izključne pravice posesti ali zasedbe prostorov, katerih lastnica je RAL, ima v obravnavani zadevi dovoljenje, da v prostorih, katerih lastnica ali najemnica je RAL, namesti avtomate. Čeprav je to dovoljenje posledica neodplačnega dejanja dobre volje, vsekakor potrjuje poslovanje CI v prostorih, ki nikakor ne pripadajo kakšni drugi osebi.

40– Točka 26 sodbe.

41– V zadevi DFDS je bila angleška družba aktivno vključena v pogajanja, sklepanje in izvrševanje potovalnih pogodb, kar je predstavljalo storitev v tej zadevi. Kljub temu je Sodišče, predvsem zaradi sestrsko matičnega odnosa med obema družbama, sklenilo, da angleška družba

kot zastopnik danske družbe pri sklepanju pogodbe s tretjimi osebami v njenem imenu, ni neodvisna. V obravnavani zadevi se v imenu CI niti ne izvajajo take dejavnosti.

42– Tako je ne glede na stališče glede vprašanja, ali strankino ravnanje pomeni tihi sprejem ponudbe, ki jo avtomatično da igralni avtomat *ad incertas personas* v imenu CI ali, nasprotno, avtomat izda vabilo k dajanju ponudb in nato avtomatično sprejme ponudbo, ki jo v z vsakim vstavljenim kovancem da stranka. V obeh primerih sledi, da je zaradi slabega delovanja določen avtomat ne izvrši operacije, za katero je programiran, in ne vrne vstavljenega kovanca ali žetona, pride do neizpolnitve, za kar je kot upravljavec avtomatov in pogodbeni stranka na celoma odgovorna CI.

43– Opozoriti je treba, da je bila v zadevi DFDS okoliščina, da so se pogodbe sklepale v Združenem kraljestvu in da je bila storitev opravljena tam, odločilni element za sklep, da ima danska družba v Združenem kraljestvu stalno poslovno enoto.

44– Glej zgoraj navedeno sodbo ARO Lease, točka 19.

45– Zgoraj navedeni sodbi Berkholz, točka 17, in DFDS, točka 19.

46– *Ibidem*.

47– Točka 29 sklepnih predlogov.

48

– Kot sta nedavno zapisala komentatorja: „Kar se je sprva zdelo kot nasprotovanje Sodišča Evropskih skupnosti [v zadevi Berkholz] navezovanju na sekundarne poslovne enote [...], je bilo le sredstvo, da se prepreči, da se podjetja izognejo davčni pristojnosti Skupnosti z ustanavljanjem sedeža dejavnosti zunaj ozemlja Skupnosti; v končni analizi [...] bolj kot izjeme štejejo razumne rešitve za davčne namene, je rešitev pozitivno obdavčenje.“ (Ben Terra in Julie Kajus, *A guide to the European VAT Directives*, Volume 1, 2004, str. 555).

49– Točka 18 sodbe.

50– Točka 18 sodbe.