

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 27. ledna 2005¹

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království) (dále jen „High Court“) položil Soudnímu dvoru Evropských společenství několik předběžných otázek ohledně výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně² (dále jen „šestá směrnice“) v platném znění, jakož i třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství³ (dále jen „třináctá směrnice“).

2. Tyto otázky se v zásadě týkají určení místa, kde dochází k poskytování služeb, přičemž spor v původním řízení, který High Court rozhoduje, se týká společnosti, která

zajišťuje poskytování služeb spojených s herními automaty spotřebitelům v členském státě, ale která má sídlo své hospodářské činnosti mimo Společenství jediné nebo především kvůli tomu, aby se vyhnula povinnosti k DPH.

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

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

1 — Původní jazyk: portugalsština.

2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 — Úř. věst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129.

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

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

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

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

8. Po výše uvedené restrukturalizaci byla CI toho názoru, opírajíc se o články 2, 4 a 9 šesté směrnice, že místo poskytování služeb spojených s herními automaty bylo na Guernsey, a že tudíž není osobou povinnou k DPH ve Spojeném království. Zároveň požádala o vrácení DPH uhrazené na vstupu za služby, které jí byly poskytnuty ostatními společnostmi skupiny RAL v souladu s články 1 a 2 třinácté směrnice.

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

10. CI, RAL, Machines a Services (dále jen „žalobkyně v původním řízení“) napadly uvedené rozhodnutí před VAT and Duties Tribunal, Londýn. Ten rozhodl, že služby z provozování herních automatů byly poskytovány společností CI ze stálé provozovny ve Spojeném království ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice. Nicméně připustil žalobu v rozsahu, v němž směřovala proti podpůrným návrhům Commissioners, z toho důvodu, že služby byly poskytovány společností CI a že zásada zneužití práva se na

tento případ nevztahovala. CI podala opravný prostředek proti rozsudku VAT Tribunal před High Court a Commissioners podali vzájemný opravný prostředek proti části výroku, kterým VAT and Duties Tribunal zamítá jejich podpůrné závěry.

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

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

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

14. Článek 4 odst. 2 mimo jiné stanoví, že „mezi hospodářské činnosti uvedené

v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb [...]“.

nostmi včetně činnosti organizátorů takových činností a případně též poskytování vedlejších souvisejících služeb,

15. Pokud jde o určení místa výkonu zdani-
telného plnění, článek 9 šesté směrnice
stanoví:

[...]

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

se považuje místo, kde jsou tyto služby
skutečně poskytovány.“

2. Nicméně:

16. Dále je třeba zohlednit i některá ustano-
vení třinácté směrnice, která jsou
v projednávaném případě relevantní, tedy
článek 1, který stanoví:

[...]

„Pro účely této směrnice se:

c) za místo poskytování služeb souvisejí-
cích s:

— kulturními, uměleckými, sportov-
ními, vědeckými, vzdělávacími,
zábavními nebo podobnými čin-

1. „osobou povinnou k dani neusazenou ve
Společenství“ rozumí osoba povinná
k dani podle čl. 4 odst. 1 směrnice
77/388/EHS, která v období uvedeném
v čl. 3 odst. 1 uvedené směrnice nemá
na daném území ani sídlo své hospo-
dářské činnosti ani stálou provozovnu,
z níž provádí obchodní operace, ani,

neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a která ve stejném období v členském státě uvedeném v článku 2 nedodala zboží ani neposkytla služby [...].

sion, rozhodl položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Za okolností projednávaného případu a

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

17. Článek 2 odst. 1 třinácté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodě 1 písm. b) této směrnice.“

18. Za těchto okolností se High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divi-

2. s ohledem na šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, konkrétně články 2, 4 a 9 uvedené směrnice, a s ohledem na třináctou směrnici Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství, konkrétně články 1 a 2 uvedené směrnice, a s ohledem na obecné zásady práva Společenství:

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

2) Jaké faktory je třeba zohlednit při určení, zda jsou služby spojené s herními automaty poskytovány

v obchodních provozovných společností, jako je CI, nebo ve všech stálých provozovných, které by společnost jako CI mohla mít?

3) Konkrétně:

- a) Pokud je činnost společnosti (,A') strukturována jako v projednávaném případě tak, že propojená společnost (,B'), jejíž obchodní sídlo se nachází mimo území Společenství, poskytuje služby spojené s herními automaty, a pokud je jediným cílem takové struktury vyhnout se povinnosti A k DPH ve státě, kde je usazena:
 - i) lze považovat služby spojené s herními automaty za poskytované ve stálé provozovně v tomto členském státě; a v případě kladné odpovědi,
 - ii) musejí se služby spojené s herními automaty považovat za poskytované ve stálé provozovně nebo z místa, kde má B obchodní sídlo?
- b) Pokud je činnost společnosti (,A') strukturována tak, že pro účely předpisů týkajících se místa poskytování služeb propojená společnost (,B') zamýšlí za okolností, jako jsou okolnosti projednávaného případu, poskytovat služby spojené s herními automaty ze sídla zřízeného mimo území Společenství a nemá stálou provozovnu, v níž by poskytovala dané služby, v členském státě, v němž je usazena A, a pokud je jediným cílem takové struktury vyhnout se povinnosti A k DPH z těchto služeb v daném státě:
 - i) splňují transakce mezi B a propojenými společnostmi uvnitř členského státu (,A', ,B', ,C' a ,D') podmínky ve vztahu k DPH, aby mohly být kvalifikovány jako poskytnutí služeb učiněné těmito společnostmi nebo pro tyto společnosti v rámci jejich hospodářské činnosti; v případě záporné odpovědi,
 - ii) jaké faktory je třeba zohlednit za účelem určení totožnosti poskytovatele služeb spojených s herními automaty?

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

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

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

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

problému určit, zda společnost jako CI, jejíž sídlo hospodářské činnosti se nachází mimo území DPH Společenství⁴, ale která poskytuje služby z provozování herních automatů v členském státě, může být považována za společnost poskytující tyto služby z jedné nebo více „stálých provozoven“, které se nacházejí v tomto členském státě ve smyslu čl. 9 odst. 2 šesté směrnice. V případě kladné odpovědi vyvstává druhá otázka, zda relevantním prvkem pro určení „místa poskytování služeb“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 má být místo, kde má poskytovatel „stálou provozovnu, z níž službu poskytuje“, nebo naopak zda relevantním prvkem má být „místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti“.

20. Poslední otázka je pouze podpůrná, v případě, že určující prvek místa, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, by byl v projednávaném případě použitelný. Tato podpůrná otázka, ke které bude přistoupeno, jen pokud bude třeba důkladnější analýzy předěšlých otázek, se týká dvou různých právních bodů: jednak problému určit, zda transakce, jako jsou ty, které byly uskutečňovány mezi CI a RAL, Services a Machines, mohou být považovány za

19. Stručně řečeno, High Court pokládá Soudnímu dvoru tři otázky. První se týká

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

„poskytování“ v rámci „hospodářských činností“ ve smyslu šesté směrnice – v tomto případě by se objevil jiný poskytovatel než CI; a jednak problému použití zásady zneužití práva v oblasti DPH, což by údajně zabránilo CI tvrdit, že není osobou povinnou k DPH ve Spojeném království⁵.

kteřý má výlučnou pravomoc zdanit poskytování služeb, a musí být vykládáno jednotným způsobem, aby se předešlo dvojímu zdanění nebo nezdanění, které by odlišné výklady mohly vyvolat⁶.

II – Posouzení

21. Odpověď na předběžné otázky podané Soudnímu dvoru vyžaduje předběžné popsání právní úpravy článku 9 šesté směrnice ohledně určení místa poskytování služeb. Tento článek obsahuje několik kolizních norem, které účelně rozdělují pravomoci mezi členskými státy v oblasti daňové povinnosti k DPH z poskytování služeb. Každé z těchto pravidel určuje členský stát,

22. Ačkoliv vnitrostátní soud nevznese otázku případného použití čl. 9 odst. 2 šesté směrnice, přezkoumání vztahu mezi odstavci 1 a 2 článku 9 může být zajímavé v rozsahu, v jakém „[...]“ posláním Soudního dvora je vykládat všechna ustanovení práva Společenství, která vnitrostátní soudy potřebují k tomu, aby rozhodly ve sporech, které jim byly předloženy, i když tato ustanovení nejsou výslovně uvedena v otázkách, které jim tyto soudy položily^{7a}.

23. Pokud jde o vztah mezi odstavci 1 a 2 článku 9, Soudní dvůr rozhodl, že „[...]“ čl. 9 odst. 2 uvádí celou řadu konkrétních příkladů míst poskytování určitých služeb, zatímco odstavec 1 stanoví obecné pravidlo. Cílem těchto ustanovení je jednak předejít

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

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

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

střetu pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně, jak je stanoveno v čl. 9 odst. 3, ačkoli pouze pro zvláštní případy.“⁸

24. Nakonec čl. 9 odst. 1 tvoří – ve vztahu ke zvláštním pravidlům stanoveným čl. 9 odst. 2 – „sběrnou kategorii“⁹, která *in fine* používá určující prvky, které z pragmatických důvodů zjednodušení¹⁰ a aby se zabránilo vlastním těžkostem při určování místa, kde je služba poskytována nebo provozována, odkazují na místo poskytovatele¹¹. Podotýkám, že v oblasti DPH převažuje obecná zásada, že DPH musí být vybírána tam, kde došlo ke spotřebě. Je tudíž pochopitelné, že v rozsudku ze dne 26. září 1996, Dudda (výše uvedeném), Soudní dvůr rozhodl, že „[...] co se týče výkladu článku 9, odstavec 1 nemá přednost před odstavcem 2 uvedeného ustanovení. V každém případě tak vyvstává otázka, zda se jedná o jeden z příkladů uvedených v čl. 9 odst. 2; pokud nikoliv, spadá do rozsahu působnosti odstavce 1.“¹² Navíc, jak tvrdil generální advokát Fennelly

ve svém stanovisku ve věci Linthorst, Pouwels en Scheres, nic nenasvědčuje tomu „[...] že je třeba vykládat působnost odstavce 2 restriktivně jako výjimku z obecného pravidla“¹³.

25. Vzhledem k předešlému musí logicky Soudní dvůr nejprve ověřit, zda jsou v projednávaném případě služby z provozování herních automatů zahrnuty v čl. 9 odst. 2 písm. c). Pouze v případě záporného zjištění se použije sběrný režim čl. 9 odst. 1.

A – Pojem „zábavní nebo podobné činnosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c)

26. Článek 9 odst. 2 písm. c) stanoví, že „za místo poskytování služeb souvisejících se [...] zábavními [...] nebo podobnými činnostmi, včetně činnosti organizátorů takových činností [...], se považuje místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány.“ Portugalská vláda ve svých písemných vyjádřeních tvrdí, že poskytování služeb spojených s herními automaty by mělo být podrobeno tomuto režimu, a tedy daňové povinnosti k DPH ve Spojeném království bez ohledu na sběrné pravidlo čl. 9 odst. 1.

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

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

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

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

12 — Bod 21 rozsudku.

13 — Bod 9 stanoviska k výše uvedené věci.

27. Když byli během jednání vedlejší účastníci dotázáni, co si myslí o návrhu portugalské vlády v jejích písemných vyjádřeních, tak se soustředili zejména na charakterizování služeb z provozování herních automatů jako zábavy ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c). Podle žalobkyň v původním řízení musí být herní automaty vyloučeny z pojmu zábavy ve smyslu tohoto článku, a to ze dvou hlavních důvodů. Zprvce proto, že poskytnutí automatů není zprostředkováním žádné zábavy prostřednictvím umělce. V tomto smyslu se tak podle žalobkyň v původním řízení zákazník baví sám, když používá automat podobným způsobem jako při používání mobilního telefonu. Dále proto, že naděje hráče na výhru není obvykle pro zábavu charakteristická. Myslím si, že tyto argumenty nemůžou vyloučit služby z provozování herních automatů, tedy služby poskytované společností CI v herních prostorách s automaty ve Spojeném království, z pojmu „zábavní nebo podobné činnosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c).

28. Připomínám, jak zdůraznila Komise Evropských společenství jak ve svých písemných vyjádřeních, tak během jednání, že ve věci Berkholz, která se týkala služeb z provozování herních automatů umístěných na palubě trajektů, Soudní dvůr rozhodl, že účelem těchto herních automatů „je bavit zákazníky“¹⁴. V projednávané věci mají herní

automaty, rovněž zvané „zábavní výherní automaty“, umístěné v „herních prostorách s automaty“, přesně stejný účel, tedy bavit své uživatele.

29. Hlavní účel činnosti by podle mého názoru měl být rozhodujícím faktorem při charakterizování dané činnosti jako „zábavy“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c)¹⁵. Co se týče herního automatu, jaký tedy může být jeho účel, než bavit hráče tím, že mu umožní náhodně vyhrát nebo prohrát? Žalobkyně v původním řízení v tomto ohledu nedaly žádnou odpověď¹⁶. Jistě není hlavním účelem herních automatů, aby si hráči vydělali na živobytí. Navíc případné zklamání hráče, který prohrává, místo aby vyhrával, je právě hlavní charakteristikou tohoto typu zábavy. Vyhrát nebo prohrát peníze je v tomto případě aspektem formy zábavy, který je součástí hry¹⁷. Vzhledem k těmto důvodům je argument žalobkyň v původním řízení, že

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

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

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

14 — Bod 21 výše uvedeného rozsudku.

zábava vyžaduje jakoukoli formu osobního poskytování služby umělcem, zbaven významu. Každý herní automat je mechanickým přístrojem provozovatele naprogramovaným tak, aby nahradil skutečnou činnost fyzické osoby, která je naproti zákazníkovi a náhodně mu rozdává karty. Ačkoli je možná politováníhodné, že tím technologie přispívá k omezení smyslu hry – kterým je, jak poznamenal Joseph De Maistre, „že nutí lidi se na sebe dívat“ – takové nahrazení nemá z hlediska zábavného charakteru činnosti automatu na zákazníka vliv. Navíc nevidím důvod, proč by skutečnost, že ceny z herního automatu nejsou medaile nebo zápis jména výherce na výherní listinu, ale naopak peníze, mohla změnit hlavní charakter zábavy herního automatu.

být snadno fyzicky zjištěno a shoduje se s místem, kde jsou tyto služby spotřebovány¹⁹. Použití určujícího prvku místa, kde jsou činnosti poskytovány, je mimo jiné daleko více v souladu s obecnou zásadou, podle které musí být DPH vybrána na místě spotřeby²⁰. V případě, že určení místa, kde jsou činnosti poskytovány (a spotřebovány), nečiní žádný problém, jako je tomu i v projednávaném případě, není použití sběrné kategorie čl. 9 odst. 1 opodstatněné²¹.

30. Nehledě na argumenty žalobkyn v původním řízení, které jsem právě zkoumal, nebyl během jednání vznesen žádný další argument pro vyloučení poskytování služeb spojených s herními automaty z čl. 9 odst. 2 písm. c)¹⁸. Stejně jako Komise nevidím žádný obecný politický důvod pro vyloučení činností, o které se v projednávaném případě jedná, ze čl. 9 odst. 2 písm. c). Dále, a to především, vidím v projednávané věci mnohé výhody svědčící pro použití čl. 9 odst. 2 písm. c). Služby, které jsou obsaženy v tomto článku, podléhají určujícímu prvku, kterým je místo, kde jsou poskytovány, protože právě toto místo může

31. Použití čl. 9 odst. 2 písm. c) nabízí jasnější a jednodušší určující prvek na

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

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

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

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

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

32. Dále by v projednávaném případě způsobilo použití pravidla místa provozovny poskytovatele nežádoucí následky v podobě narušení hospodářské soutěže a nového určení místa sídla hospodářské činnosti těchto poskytovatelů²². Ve skutečnosti by bez ohledu na to, že takové služby jsou poskytovány konečným spotřebitelům v členském státě a že jsou zde spotřebovávány, podléhaly dani v režimu DPH státu poskytovatele. To by byl podnět pro poskytovatele takových služeb přemístit sídlo své hospodářské činnosti na území s nízkým daňovým

zatížením. Ve skutečnosti by došlo k tomu, že poskytovatelé usazení mimo území DPH Společenství by nebyli zdaněni nebo by byli zdaněny služby poskytované ve Společenství a spotřebované mimo toto území.

33. Konečně poznamenávám, že použití čl. 9 odst. 2 písm. c) v projednávané věci není v rozporu s rozsudkem vydaným ve věci Dudda (výše uvedeným). Ani já, ani žádný z vedlejších účastníků neprokázal během jednání takovýto rozpor²³. V bodě 23 uvedeného rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že „[...] čl. 9 odst. 2 šesté směrnice stanoví souhrnně zvláštní režim pro určité druhy služeb, které jsou poskytovány mezi osobami povinnými k dani a jejichž náklady jsou zahrnuty v ceně zboží^{24a}“. Toto tvrzení Soudního dvora je přesto třeba chápat s ohledem na okolnosti vlastní věci Dudda, která se týkala pouze osob povinných k dani. Dané poskytování služeb v této věci se týkala jen osob povinných k dani, ale ani z doslovného, ani z účelového výkladu šesté směrnice nelze vyvodit závěr, podle kterého by se čl. 9 odst. 2 písm. c) na poskytování zábavních služeb mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem nevztahoval.

23 — Komise ve svých písemných vyjádřeních diskretně naznačila možný rozpor, ale nezabývala se tímto bodem během jednání.

24 — Podtvrzení provedeno autorem tohoto stanoviska.

22 — Viz B. Terra, op. cit., s. 74, a M. Hayat, op. cit., s. 33.

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

sobě nezávislá kritéria²⁵. V každém případě čl. 9 odst. 1 nedává žádné vodítko k tomu, jak sladit uplatnění těchto dvou určujících prvků v případech, kdy nestanoví stejné místo, nebo ve složitých případech, kdy jen jeden z těchto určujících prvků vede ke stanovení místa, které se nachází mimo území DPH Společenství jako v projednávané věci.

B – Použitelnost čl. 9 odst. 1.

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

36. Znění čl. 9 odst. 1 svědčí o tom, že „stálá provozovna“ a „místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti“, jsou dvě na

37. Vzájemný vztah mezi těmito dvěma určujícími prvky, které se podle doslovného znění čl. 9 odst. 1 vzájemně vylučují, byl jasně stanoven v judikatuře Soudního dvora. Poté co Soudní dvůr konstatoval, že obecným účelem čl. 9 je „[...] jednak předejít střetu pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně, jak je stanoveno v čl. 9 odst. 3, ačkoli pouze pro zvláštní případy“^{26a}, Soudní dvůr rozhodl, že „podle čl. 9 odst. 1 místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, se jeví v tomto ohledu jako prioritní určující prvek v tom smyslu, že zohlednění jiné provozovny, z níž službu poskytuje, má význam jen v případě, kdy návaznost na sídlo nevede z daňového hledí-

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

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

ska k účelnému řešení nebo vede ke střetu s jiným členským státem²⁷“.

38. Tento přístup, podle kterého je ve výše uvedených podmínkách „stálá provozovna“ považována za podpůrný určující prvek ve vztahu k určujícímu prvku „sídla hospodářské činnosti“, byl potom znovu potvrzen Soudním dvorem v rozsudcích ze dne 2. května 1996, *Faaborg-Gelting Linien*²⁸, ze dne 17. července 1997, *ARO Lease*²⁹, a ze dne 20. února 1997, *DFDS*³⁰.

39. Co se týče definice pojmu „místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti“, ta nepůsobí významnější těžkosti³¹. To vyplývá i z jejího použití v projednávané věci, kde nevyvolává pochybnosti o tom, že se sídlo hospodářské činnosti CI nachází na Guernsey, a tedy mimo území DPH Společenství.

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

40. Problémy se týkají výkladu pojmu „stálá provozovna“. Ve věci *Berkholz* Soudní dvůr

stanovil určující kritérium pro výklad tohoto pojmu, když rozhodl, že poskytování služeb nemůže být považováno za poskytování ze stálé provozovny ve smyslu čl. 9 odst. 1, pokud takové poskytování nevykazuje „[...] minimální stálost a trvalé spojení lidských a technických prostředků nezbytných k poskytování určitých služeb“³². Z toho Soudní dvůr vyvodil, že „[...] umístění herních automatů na palubě námořní lodi, které jsou předmětem nepravidelné údržby, by nemohlo být takovou [stálou] provozovnou“. Naprostá nepřítomnost stálých zaměstnanců při poskytování služeb spojených s herními automaty na palubě lodí byla rozhodující pro zamítnutí názoru, že by zde mohl mít „stálou provozovnu“ ve smyslu čl. 9 odst. 1.

41. V každém případě Soudní dvůr požadoval jen „minimální stálost“ provozovny, ani více, ani méně, než prostředky „nutné“ k poskytování stálých služeb. Soudní dvůr nestanovil jako předběžnou podmínku pro existenci stálé provozovny, aby poskytovatel služeb trvale shromažďoval na určitém místě všechny nezbytné lidské a technické prostředky, které sám vlastní. Podle mého názoru to je stejné jako přijmout minimální kritéria k určení, zda se za daných okolností

27 — Bod 17 rozsudku.

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

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

30 — Výše uvedený rozsudek, bod 19.

31 — Viz výše uvedené stanovisko generálního advokáta Manciniho ve věci *Berkholz*, bod 2.

32 — Bod 18 rozsudku.

jedná o „stálou provozovnu“ ve smyslu čl. 9 odst. 1, což Soudní dvůr upřesnil a potvrdil v pozdějších rozsudcích, zejména (výše uvedených) rozsudcích ARO Lease a DFDS.

42. Věc ARO Lease se týkala činnosti nizozemské společnosti ohledně leasingu na konkrétní automobily poskytnuté spotřebitelům usazeným v Belgii. Jediným lidským zastoupením nizozemské společnosti v Belgii byli nezávislí zprostředkovatelé, kteří pouze uváděli zákazníky do vztahu s ARO Lease. Tito nezávislí zprostředkovatelé nezasahovali ani do uzavírání, ani do provádění leasingových smluv, které byly připraveny a uzavřeny v Nizozemí, kde má ARO Lease sídlo své hospodářské činnosti. Mimoto, jak zdůraznil Soudní dvůr, nizozemská leasingová společnost v Belgii „[...] nemá ani kanceláře, ani parkovací místa“³³. V této souvislosti Soudní dvůr rozhodl, že „[...] pokud leasingová společnost nemá v členském státě ani zaměstnance, ani strukturu s dostatečným stupněm stálosti, v rámci níž by mohly být zhotoveny smlouvy nebo přijata administrativně-správní rozhodnutí, [...] nemůže být považována za společnost, která má stálou provozovnu v tomto státě“³⁴.

43. Věc DFDS sleduje stejnou linii, i když v určitých bodech zachází ještě dál, což budu zkoumat později. V této věci jednala britská pobočka dánské společnosti jako obchodní zástupce své mateřské společnosti, a prodávala její organizované zájezdy. Soudní dvůr rozhodl, že britská pobočka je stálou provozovnou dánské mateřské společnosti. Tento závěr Soudní dvůr založil na skutečnosti, že „[...] prostory anglické pobočky, která má vlastní právní subjektivitu, náleží jí, a nikoli DFDS, nestačí samo o sobě stanovit, že prvně uvedená je ve skutečnosti nezávislá na druhé uvedené. Naproti tomu z údajů obsažených v předkládacím usnesení a zejména z toho, že DFDS vlastní veškerý základní kapitál své pobočky a má různé smluvní povinnosti, které jí mateřská společnost uložila, vyplývá, že společnost usazená ve Spojeném království jedná jako pouhá pobočka DFS“³⁵. Britská pobočka tak měla charakteristiky „stálé provozovny“, které vyplývají z kritérií rozsudku Berkholz, tudíž, že „[...] vykazuje minimální stálost požadovanou z hlediska nutných lidských a technických prostředků“³⁶.

44. Jak Soudní dvůr výslovně potvrdil v rozsudku DFDS, „[...] je na místě připomenout [...], že zohlednění hospodářské

33 — Bod 27 rozsudku.

34 — Bod 19 rozsudku (podtržení provedeno autorem tohoto stanoviska). Tento přístup opět vyplýval z rozsudku ze dne 7. května 1998, Lease Plan (C-390/96, Recueil, s. I-2553, body 21 až 29, konkrétněji body 26 a 27).

35 — Bod 26 rozsudku.

36 — Bod 27 rozsudku.

skutečnosti je základním kritériem pro použití společného systému DPH³⁷. Myslím si, že je zde třeba provést analýzu, která konkrétně zohlední hospodářskou a obchodní skutečnost projednávaného případu.

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

46. Přítomnost těchto zaměstnanců je zejména důležitá pro rozlišení projednávané věci od situace ve věci Berkholz. Taková

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

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

48. Vláda Spojeného království a irská vláda, jakož i Komise se domnívají, že CI má stálou provozovnu ve Spojeném království. Naopak CI tvrdí, že její samotná přítomnost ve Spojeném království se omezuje jen na pronajímání a provozování herních automatů v prostorách, kde je k tomu oprávněná, aby poskytovala služby spojené s herními automaty. Aby CI měla stálou provozovnu ve Spojeném království, je podle tohoto hlavního argumentu třeba, aby zde ona sama

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

měla všechny nezbytné lidské a technické prostředky. Nesdílím tento názor. K této důležité otázce ohledně určení prostředků, které CI musí ve Spojeném království mít, aby existující stálé provozovny mohly být považovány za její, jsou rozsudky ARO Lease a DFDS dostatečně jasné.

Sama dánská společnost neměla ve Spojeném království zaměstnance a neměla tam ani prostory³⁸. Přesto dánská společnost prostřednictvím řady smluvních dohod s britskou pobočkou, která jednala jako její zástupce, získala lidské a technické prostředky nezbytné k poskytování svých služeb při organizaci turistických okruhů ve Spojeném království. Z toho Soudní dvůr vyvodil, že „[...] společnost usazená ve Spojeném království jedná jako pouhá pobočka [své mateřské společnosti]”³⁹.

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

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

50. Ve věci DFDS měla společnost činná ve Spojeném království, ačkoliv byla pobočkou, vlastní právní subjektivitu odlišnou od své dánské mateřské společnosti. V projednávané věci jsou sesterské společnosti CI také právními subjekty odlišnými od CI. Bez ohledu na tuto skutečnost Soudní dvůr ve věci DFDS rozhodl, že britská pobočka je rovnocenná stálé provozovně dánské společnosti ve Spojeném království.

52. Projednávaná věc vyžaduje základní rozlišení mezi dvěma kategoriemi prostředků: jednak těmi, které budou nezbytné přímo podřízeny poskytovateli v určitém místě, aby

38 — V projednávané věci, ačkoliv CI nemá výlučné vlastnické nebo uživatelské právo k prostorům, které drží RAL, má licenci na umístění automatů v prostorách, které RAL patří nebo je pronajímá. Ačkoli je tato licence bezplatná, svědčí to o přítomnosti samotné CI v prostorách, které nejsou přiznané žádné jiné osobě.

39 — Bod 26 rozsudku.

se z toho vyvodilo, že stálá provozovna, která se zde nachází, je její; jednak prostředky, které, ačkoliv dávají provozovně stálý charakter, nejsou přímo podřízeny poskytovateli, nemění nic na závěru, podle kterého stálá provozovna je provozovnou poskytovatele. První kategorie zahrnuje prostředky přímo související s poskytováním daných služeb, tedy uzavírání a provádění smluv se zákazníky, které jsou při poskytování nutné. Pouze tyto prostředky musejí být přímo podřízeny poskytovateli k učinění závěru, že stálá provozovna, ze které jsou služby poskytovány, je právě její ve smyslu čl. 9 odst. 1.

nepostradatelná, a tím jí dávají charakter stálosti. V každém případě by ale určitě nebylo přijatelné, aby taková provozovna přestala být považována za stálou provozovnu poskytovatele služeb z jediného důvodu, že se rozhodl přesunout bezpečnost provozovny na nezávislou společnost.

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

53. Ve skutečnosti požadovat, jak to činí v projednávaném případě CI, aby všechny osoby, jejichž přítomnost je důležitým faktorem pro udělení stálého charakteru provozovně ve smyslu čl. 9 odst. 1, byly zaměstnány poskytovatelem nebo mu byly přímo podřízeny, by vedlo k absurdním řešením. Stačí si představit provozovnu, kde by bezpečnostní zaměstnanci byli jediní, kdo by měli klíče, a byli by zodpovědní za otevírání a zavírání prostor v pravidelnou dobu. Tyto osoby jsou jistě nepostradatelné pro zajištění toho, aby provozovna nebyla otevírána jen nepravdělně. Zaslouhují si být považovány za lidský prostředek, jehož stálá přítomnost je pro uvedené provozovny

55. Zaměstnanci herních prostor s automaty totiž nezasahují přímo do uzavírání herních smluv mezi CI a zákazníky⁴⁰. Fakticky jsou služby poskytované v konkrétní oblasti služeb spojených s herními automaty založeny na smlouvách, které jsou mlčky uzavřeny

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

přímo mezi každým zákazníkem a CI prostřednictvím samotných automatů. Takové smlouvy jsou uzavřeny a prováděny na celém území Spojeného království pokaždé, když zákazník vhodí minci do herního automatu provozovaného CI⁴¹. Je-li tato analýza správná, tak automaty pronajaté a provozované CI sami umožňují jako automatizované zařízení společnosti CI zajistit přímo každému zákazníkovi ve Spojeném království poskytování služeb spojených s herními automaty⁴². V této zvláštní oblasti činnosti jsou herní automaty jediné nezbytné struktury umístěné „v herních prostorách s automaty“, které musejí být přímo podřízeny CI, aby bylo možné dojít k závěru, že každá z těchto „herních prostor s automaty“, ve které jsou automaty umístěny, je stálou provozovnou CI.

řízení ve svých písemných vyjádřeních zdůrazňují, že čl. 9 odst. 1 se zakládá na určení místa poskytovatele služeb. Nicméně ignorují skutečnost, že v této oblasti činnosti je CI poskytovatelem služeb z herních automatů, který se skutečně nachází na území Spojeného království, kde uzavírá a provádí herní smlouvy přímo s každým zákazníkem prostřednictvím automatů, které zde provozuje, a prostřednictvím služeb spojených s tímto poskytováním služeb, které je předmětem smluvní úpravy s ostatními společnostmi. V tomto smyslu má CI ve Spojeném království strukturu, která „[...] umožňuje nezávislé poskytování daných služeb“⁴³.

56. Mimoto, s ohledem na výše uvedené a v rozporu s tím, co se domnívá CI, skutečné činnosti CI na Guernsey také nejsou rozhodujícím prvkem při poskytování daných služeb spojených s herními automaty každému zákazníkovi, tedy službou, která nastává automaticky na území Spojeného království prostřednictvím každého automatu pronajatého nebo provozovaného CI na tomto území. Žalobkyně v původním

57. Konečně taková společnost, jako je CI, která za podmínek jako v projednávané věci v původním řízení přímo zajišťuje svým zákazníkům poskytování služeb spojených s herními automaty prostřednictvím pronajatých herních automatů, které provozuje v prostorách ve Spojeném království s pomocnými zaměstnanci, které poskytla třetí společnost za účelem vykonávání vedlejších činností nezbytných k tomu, aby tato společnost měla stálý charakter poskytování, musí být považována za mající obchodní strukturu ve Spojeném království

41 — To platí pro jakékoli stanovisko přijaté bez ohledu na otázku, zda jednání zákazníka je mlčky přijatou nabídkou, která je neurčitě osobě učiněná automaticky prostřednictvím herního automatu ve prospěch CI, nebo zda naopak automat vyzve k jednání a potom automaticky přijme nabídku učiněnou zákazníkem v průběhu vzhazování mince. V obou případech dojde k tomu, že pokud kvůli špatnému fungování automatu zákazník v průběhu vzhazování mince. V obou případech dojde k tomu, že pokud kvůli špatnému fungování automatu zákazník v průběhu vzhazování mince, jedná se o nedodržení smlouvy, kdy v zásadě vzniká odpovědnost CI jako provozovatele automatů.

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

43 — Výše uvedený rozsudek ARO Lease, bod 19.

s minimálními prostředky, které jsou požadovány k tomu, aby byla považována za mající „stálou provozovnu“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice.

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

58. Vzhledem k tomu, že byl učiněn závěr, že CI má stále provozovny ve Spojeném království, je třeba stanovit, zda tento určující prvek převládá nad prvkem sídla hospodářské činnosti. V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že „podle čl. 9 odst. 1 místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, je v tomto ohledu převládajícím určujícím prvkem v tom smyslu, že zohlednění jiné provozovny, z níž se služba poskytuje, je významné pouze v případě, kdy spojitost se sídlem nevede z daňového hlediska k účelnému řešení nebo vede ke střetu s jiným členským státem“⁴⁴. V projednávané věci neexistuje takový střet s jiným členským státem. Zůstává otázka, zda tedy sídlo jako určující prvek vede nebo nevede „z daňového hlediska k účelnému řešení“.

59. Je jistě třeba připustit, že „náleží [...] daňovým orgánům každého členského státu určit v rámci možností nabízených [šestou] směrnici, jaký je z daňového hlediska pro určité poskytování služeb nejvhodnější určující prvek“⁴⁵. Navíc v souladu s tím, co bylo řečeno výše, generální advokát La Pergola prohlásil, že „co se týče Soudního dvora, ten je příslušný vysvětlit a kontrolovat podmínky, za kterých má docházet k upřednostnění jednoho kritéria nad druhým.“ Nic tedy nebrání vnitrostátním orgánům použít jako určující prvek stálou provozovnu, pokud by prvek sídla vedl k neúčelným řešením. V případě, že by došlo k takovému neúčelnému řešení v projednávané věci, orgány by měly být oprávněny použít jako určujícího prvku místa stále provozovny, a nikoli prvku sídla hospodářské činnosti poskytovatele.

60. Když Soudní dvůr definoval kritérium pro určení, zda by z daňového hlediska spojitost s místem hospodářské činnosti vedla k neúčelnému řešení, vyžadoval, aby se přistoupilo k předběžné analýze důsledků, jakož i k jejich zkoumání vzhledem k cílům DPH. Ve věci Berkholz nemělo být toto kritérium použito, protože herní automaty umístěné na palubě lodí nejsou stálými provozovnami ve smyslu čl. 9 odst. 1.

⁴⁴ – Výše uvedené rozsudky Berkholz, bod 17, a DFDS, bod 19.

⁴⁵ – Tamtéž.

61. Naopak ve věci DFDS bylo takové zkoumání účelnosti z daňového hlediska učiněno. Soudní dvůr tedy rozhodl, že provádět služby poskytované jednou společností v jedné zemi prostřednictvím společností jednajících v její prospěch, jako by byly poskytovány z jiné země, kde provozovatel zájezdů umístil sídlo své hospodářské činnosti, není z daňového hlediska účelné. Ve skutečnosti „systematické používání řešení místa hospodářské činnosti by ostatně mohlo vést k narušení hospodářské soutěže, v případě, kdy by mohlo podnítit společnosti vykonávající činnost v jednom členském státě, aby přemístily své sídlo na území jiného členského státu za účelem úniku zdanění na území jiného členského státu, při využití možnosti osvobození od DPH na dané služby⁴⁶“.

zdanění vhodný určující prvek⁴⁷.” Tento přístup byl následován ve věci Faaborg-Gelting Linien, kde se jednalo o určení místa, kde se poskytují stravovací služby na palubě lodí, které se plaví mezi Německem a Dánskem. Bez ohledu na skutečnost, že nutné lidské a technické prostředky vyplývající z věci Berkholz byly stále na palubě, Soudní dvůr rozhodl, že místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, bylo relevantním určujícím prvkem, „[...] zvláště pokud jako v projednávané věci je z hlediska zdanění určujícím prvkem stále sídlo provozovatele lodí“. Soudní dvůr zjevně zohlednil rozhodující aspekt, že daňová povinnost v systému DPH herních automatů a stravovacích služeb nebyla zpochybněna za zvláštních podmínek těchto dvou projednávaných případů. Pokud by se v těchto případech poskytovatelé rozhodli určit sídlo svých hospodářských činností mimo území Společenství, použití tohoto určujícího prvku by jistě vzbudilo mnohé otázky.

62. Chtěl bych zdůraznit, že v každém případě Soudní dvůr již rozhodl ve věci Berkholz, že automaty umístěné na palubě lodí nemohou být stálou provozovnou „[...] zvláště v případě, kdy stálé sídlo provozovatele těchto automatů poskytuje z hlediska

63. Co se týče projednávané věci, jak britská vláda, tak i Komise ve svých písemných vyjádřeních uvedly, že výsledkem použití určujícího prvku, jako je sídlo hospodářské činnosti, by bylo to, že poskytování služeb z provozování herních automatů ve Spojen-

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

47 — Bod 18 rozsudku.

ném království pro zákazníky, kteří zde bydlí, by nebylo vůbec zdaněno ani ve Spojeném království, ani v jiném členském státě. Postup sledovaný ve věci DFDS by tedy měl být *a fortiori* sledován i v projednávané věci, protože DPH nemůže být zkrátka a dobře vybírána na místě, kde má sídlo své hospodářské činnosti provozovatel automatů (CI) (Guernsey).

společné to, že poskytuje stejné služby pro zákazníky v členském státě ze stálých provozoven, které se zde nacházejí, nebyl by dlužníkem DPH v případě, kdyby sídlo jeho činnosti bylo přemístěno na místo, které se vzhledem k DPH nachází mimo území Společenství. Problém, který z úvahy žalobkyň v původním řízení vyplývá, je, že nesprávně nezohledňuje skutečnost, jak bylo uvedeno výše, že CI má stále provozovny ve Spojeném království, z nichž jsou služby z provozování herních automatů poskytovány obyvatelům.

64. Souhlasím s tímto názorem. V projednávané věci na rozdíl od situace, která převažovala ve věci DFDS, není nebezpečí jen v podněcování společností umístit sídlo své hospodářské činnosti v členských státech, které mohou pro dané služby zachovávat výhodnější režimy DPH. Nebezpečím v projednávaném případě je podněcovat společnosti k přemístění a umístění sídla svých hospodářských činností mimo území DPH Společenství a přitom stále poskytovat zákazníkům, kteří zde bydlí, své služby ze stálých provozoven ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice.

65. Na rozdíl od postoje přijatého žalobkyněmi v původním řízení nevím, jak by přístup navržený v projednávané věci, tedy nezohlednění použití kritéria místa sídla hospodářské činnosti, vedl k porušení zásady daňové nediskriminace a narušení hospodářské soutěže. Došlo by k opaku. Poskytovatel služeb jako CI, i když by měl s ostatními

66. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby v případě, že čl. 9 odst. 2 písm. c) není použitelný, odpověděl na položené otázky v tom smyslu, že pokud společnost umístěná mimo území členského státu poskytuje přímo svým zákazníkům služby z provozování herních automatů v uvedeném členském státě prostřednictvím automatů pronajatých a provozovaných v prostorách, které se zde nacházejí, a prostřednictvím pomocných zaměstnanců, které poskytla třetí společnost na plnění vedlejších úkolů, jež jsou nutné k tomu, aby poskytování služeb mělo stálý charakter, musí být považována za mající v tomto členském státě obchodní strukturu s minimálními prostředky požadovanými

k tomu, aby byla považována za společnost, která má „stálou provozovnu“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice. Kromě toho je za těchto okolností tato společnost osobou povinnou k DPH v členském státě, kde se tato stálá provozovna nachází.

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

III – Závěry

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

„Pokud společnost umístěná mimo území členského státu poskytuje služby z provozování herních automatů zákazníkům v tomto členském státě prostřednictvím herních automatů, které tato společnost pronajímá nebo provozuje, musí být považována za skutečného poskytovatele zábavních služeb v tomto členském státě ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, a je tedy osobou povinnou k DPH v tomto členském státě na základě poskytování těchto služeb.“