

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARES A MADURA

przedstawiona w dniu 27 stycznia 2005 r.¹

1. High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division (zwany dalej „High Court”) zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w licznych kwestiach dotyczących wykładni przepisów szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku VAT: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) ze zmianami² oraz trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (zwanej dalej „trzynastą dyrektywą”)³.

2. Powstałe wątpliwości dotyczą określenia miejsca świadczenia usług, co ma znaczenie w sprawie zawisłej przed High Court, w której przedsiębiorstwo świadczące usługi

udostępniania automatów do gier klientom w państwach członkowskich skoncentrowało swą działalność poza Wspólnotą w jedynym lub zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania podatkiem VAT.

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

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

1 — Język oryginału: portugalski.

2 — Dz.U. L 145, str. 1.

3 — Dz.U. L 326, str. 40.

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

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

terytorium Zjednoczonego Królestwa. W konsekwencji CI, Services, Machines, RAL i Holdings zawarły cały szereg stosunków umownych.

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

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

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

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

10. CI, RAL, Machines i Services (zwane dalej „skarżącymi w postępowaniu przed sądem krajowym”) odwołały się od tej decyzji do VAT and Duties Tribunal London. Orzekł on, iż usługi udostępniania automatów do gier były świadczone przez CI ze stałego zakładu w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy znajdującego się w Zjednoczonym Królestwie. Uznał jednak skargę za zasadną w zakresie, w jakim kwestionowała ona

wnioski dodatkowe Commissioners, uzasadniając, że usługi były świadczone przez CI, a doktryna obejścia prawa nie miała tu zastosowania. CI wniosła skargę do High Court przeciwko orzeczeniu VAT and Duties Tribunal, natomiast Commissioners w odpowiedzi na skargę zaskarżył te części orzeczenia, w których sąd ten uchylił ich wnioski dodatkowe.

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

12. Stosownie do art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

13. Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy definiuje pojęcie „podatnika” jako „każd[ą] osob[ę] wykonując[ą] samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

14. Artykuł 4 ust. 2 ponadto stanowi, iż „działalność gospodarcza, określona w ust. 1

obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi [...]”.

włączając w to działalność organizatorów takiej działalności, oraz, gdzie to właściwe, usług pomocniczych [ewentualnie usługi pomocnicze],

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

[...]

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca [...], miejsce jego stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

jest [uważa się] miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane [...]”.

16. Ponadto niezbędne jest odwołanie się do niektórych przepisów trzynastej dyrektywy, istotnych w analizowanej sprawie, w szczególności art. 1, który stanowi:

2. Jednakże:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

[...]

c) za miejsce świadczenia usług odnoszących się do:

- działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej,

1) »podatnik niemający siedziby na terytorium Wspólnoty« oznacza podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG, który w czasie określonym w art. 3 ust. 1 niniejszej dyrektywy nie miał na terytorium Wspólnoty ani własnego przedsiębiorstwa, ani przedsiębiorstwa w celu realizacji transakcji handlowych, ani, o ile takie przedsiębiorstwo nie istniało, nie posiadał tam

stałego adresu lub miejsca zamieszkania i który w tym samym czasie nie dostarczał towarów ani usług uważanych za dostarczane w państwie członkowskim określonych w art. 2.

liwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

- 2) »terytorium Wspólnoty« oznacza terytoria państw członkowskich, w których dyrektywa 77/388/EWG jest stosowana”.

17. Artykuł 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla art. 3 i 4 każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach określonych poniżej, [podatek VAT] pobrany od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytułu przywozu towarów do kraju, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) dyrektywy 77/388/EWG lub świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy”.

18. W tych to okolicznościach High Court postanowił zwrócić się Trybunału Sprawied-

„1) W okolicznościach przedmiotowej sprawy i

- 2) mając na uwadze szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku VAT: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, a w szczególności art. 2, 4 i 9, oraz trzynastą dyrektywę Rady 86/560/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty, w szczególności art. 1 i 2 oraz ogólne zasady prawa wspólnotowego:

- 1) Jak należy interpretować wyrażenie »stały zakład« zawarte w art. 9 szóstej dyrektywy?

- 2) Jakie czynniki należy uwzględnić w celu ustalenia, czy świadczenie usług eksploatacji automatów do

gier jest wykonywane z zakładu handlowego spółki takiej jak CI lub z jakiegokolwiek stałego zakładu, który mogłaby posiadać spółka CI?

3) W szczególności:

- a) Jeżeli spółka (»A«) wykonuje działalność, jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, w ten sposób, że spółka powiązana (»B«) mająca siedzibę poza terytorium Wspólnoty świadczy usługi eksploatacji automatów do gier i jedynym celem takiej struktury jest uniknięcie opodatkowania spółki A podatkiem VAT w państwie, w którym ma ona swoją siedzibę:
- i) czy można uznać, że usługi eksploatacji automatów do gier są świadczone ze stałego zakładu w tym państwie członkowskim, a w razie odpowiedzi twierdzącej,
- ii) czy należy uznać, że usługi eksploatacji automatów do gier są świadczone ze stałego zakładu, czy z miejsca, w którym B ma siedzibę?
- b) Jeżeli spółka (»A«) wykonuje działalność w ten sposób, że dla celów przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług spółka powiązana (»B«) zamierza, jak w niniejszej sprawie, świadczyć usługi eksploatacji automatów do gry z siedziby położonej poza terytorium Wspólnoty oraz nie ma ona stałego przedsiębiorstwa, z którego byłyby świadczone te usługi, w państwie członkowskim, w którym swoją siedzibę ma spółka A, a jedynym celem takiej struktury jest unikanie opodatkowania spółki A podatkiem VAT za jej usługi w tym państwie:
- i) czy czynności dokonane pomiędzy B a spółkami powiązаныmi z siedzibami na terytorium państwa członkowskiego (A, C i D) kwalifikują się do celów podatku VAT, jako świadczenia spełnione przez te spółki bądź też spełnione na ich rzecz w ramach ich działalności gospodarczej, a w razie odpowiedzi przeczącej,
- ii) jakie czynniki należy wziąć pod uwagę w celu ustalenia, kto jest usługodawcą w zakresie usług eksploatacji automatów do gier?

4) a) Czy istnieje doktryna obejścia prawa (niezależnie od wykładni dyrektyw w zakresie podatku VAT), która byłaby w stanie uniemożliwić odniesienie zamierzonych korzyści w przypadku takim jak niniejszy?

b) W razie odpowiedzi twierdzącej — w jaki sposób doktryna ta znajduje zastosowanie w okolicznościach niniejszej sprawy?

5) a) Jakie znaczenie ma w danym przypadku okoliczność, że A, C i D nie są spółkami zależnymi od B i że B nie ma prawnej ani ekonomicznej kontroli nad A, C lub D?

b) Czy odpowiedzi na powyższe pytania byłyby odmienne, gdyby sposób wykonywania działalności przez B, mającą siedzibę poza terytorium Wspólnoty, był konieczny dla świadczenia usług eksploatacji automatów do gry na rzecz klientów, a spółki A, C i D nie wykonywałyby takiej działalności?*

niami. Pierwsze pytanie dotyczy trudności w określeniu, czy przedsiębiorstwo takie jak CI, mające swoją siedzibę poza wspólnotowym obszarem objętym podatkiem VAT⁴, a świadczące usługi udostępniania automatów do gier w jednym z państw członkowskich, może być uznane za świadczące usługi z jednego lub większej liczby „stałych zakładów” w tym państwie członkowskim, w rozumieniu art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy. W razie udzielenia twierdzącej odpowiedzi na to pytanie pojawia się pytanie następne, a mianowicie, czy właściwym kryterium pozwalającym na określenie „miejsca, gdzie usługa jest świadczona” w rozumieniu art. 9 ust. 2 jest miejsce, gdzie usługodawca „ma stały zakład, z którego świadczy usługi”, czy też przeciwnie, kryterium tym powinno być „miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę”.

20. Ostatnie pytanie pojawia się jedynie tytułem ewentualnym, w razie przyjęcia, że właściwym kryterium jest miejsce, gdzie świadczący usługi ma siedzibę. To pytanie dodatkowe, które zostanie rozważone w niniejszej opinii jedynie, w przypadku gdy analiza poprzedzających pytań będzie wymagała dalszych rozważań, zawiera w sobie dwie

* 4 — Wyspy Normandzkie nie są częścią Zjednoczonego Królestwa i stąd też postanowienia traktatów niewskazane wyraźnie w protokole nr 3 do aktu przystąpienia Zjednoczonego Królestwa do Wspólnot Europejskich nie mają zastosowania do Wyp. Normandzkich. Zobacz art. 299 ust. 6 lit. c) WE i „Akty dotyczące warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii, Królestwa Norwegii i Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Protokół nr 3 dotyczący Wyp. Normandzkich i wyspy Man” (Dz.U. 1972, L 73, str. 164). Kwestia ta została szczegółowo omówiona w opinii rzecznika generalnego A.M. La Pergoli w sprawie C-171/96 Pereira Roque (wyrok z dnia 16 lipca 1998 r.), Rec. str. I-4607, pkt 2-9.

19. W istocie High Court zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości z trzema pyta-

różne kwestie natury prawnej: z jednej strony kwestię określenia, czy czynności, takie jak te, które dokonywane były pomiędzy CI i RAL, Services i Machines, mogą być uznane za „świadczenia” spełniane w ramach wykonywania „działalności gospodarczej” w rozumieniu szóstej dyrektywy, z tym skutkiem, iż usługodawcą okazałby się inny podmiot niż CI, z drugiej zaś strony problem zastosowania doktryny obejścia prawa na gruncie podatku VAT, która — gdyby ją zaakceptować — wykluczałaby możliwość uniknięcia przez CI podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie⁵.

II — Ocena

21. Odpowiedź na pytania przedłożone Trybunałowi wymaga uprzedniego streszczenia reguł sformułowanych w art. 9 szóstej dyrektywy odnoszących się do miejsca świadczenia usług. Przepis ten formułuje szereg reguł kolizyjnych zmierzających do racjonalnego rozdziału kompetencji państw członkowskich w zakresie pobierania podatku VAT od usług. Każda z tych reguł przyznaje

państwu członkowskiemu wyłączną kompetencję w zakresie opodatkowania określonej usługi podatkiem VAT i stąd też winna być przedmiotem ujednoczonej wykładni celem uniknięcia podwójnego opodatkowania lub jego braku, które mogłoby być skutkiem sprzecznych wykładni⁶.

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

23. Jeśli chodzi o relację między art. 9 ust. 1 a art. 9 ust. 2 Trybunał orzekł, iż „art. 9 ust. 2 stanowi zbiór szczególnych przypadków miejsc, które są uważane za miejsca świadczenia określonych usług, podczas gdy art. 9 ust. 1 stanowi w tym zakresie regułę ogólną. Celem tych postanowień jest uniknięcie, po

5 — Kwestie te stanowią sedno trzech spraw zawisłych obecnie przed Trybunałem Sprawiedliwości (sprawa C-255/02 Halifax i in., sprawa C-419/02 BUPA Hospitals i in., i sprawa C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation).

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

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

pierwsze, podwójnego opodatkowania, a po drugie, jego braku, jak to wskazuje art. 9 ust. 3, choć jedynie w stosunku do sytuacji „szczególnych”⁸.

24. Artykuł 9 ust. 1 stanowi poza tym „kategorię zbiorczą”⁹, w której mieszczą się wszystkie pozostałe przypadki, niesklasyfikowane według reguł szczególnych sformułowanych w art. 9 ust. 2 in fine, która wskazuje na miejsce usługodawcy, ze względów pragmatycznych i celem uproszczenia¹⁰ oraz celem uniknięcia trudności związanych z określeniem miejsca świadczenia lub korzystania z usług¹¹. Należy zwrócić uwagę, że zasada ogólna w podatku VAT stanowi, iż winien być on pobrany w miejscu konsumpcji. Stąd łatwo zrozumieć, dlaczego Trybunał orzekł w ww. wyroku w sprawie Dudda, iż „[...] w zakresie wykładni art. 9 ust. 1 nigdy nie ma pierwszeństwa przed ust. 2. W każdej sytuacji należy rozstrzygnąć, czy dany przypadek odpowiada jednej z sytuacji określonych w art. 9 ust. 2, a jeśli nie, zastosowanie ma art. 9 ust. 1”¹². Ponadto, jak to podkreślił

rzecznik generalny N. Fennelly w opinii w sprawie Linthorst, Pouwels en Scheres, twierdzenie, jakoby „zakres zastosowania art. 9 ust. 2 jako wyjątku winien podlegać ścisłej wykładni”, nie ma żadnego uzasadnienia¹³.

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

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

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

8 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Berkholz, pkt 14, wyroki: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. str. I-4595, pkt 20, i z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres, Rec. str. I-1195, pkt 10.

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

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

11 — Zobacz B. Terra, „The Place of Supply”, cit., str. 54, który powołuje się na uzasadnienie projektu szóstej dyrektywy. Pomimo różnic w stosunku do art. 9 ust. 1 w ostatecznie przyjętej wersji, art. 9 ust. 1 w pierwotnym brzmieniu przyjmował, z powodów czysto pragmatycznych, za podstawowy łącznik miejsce, w którym dostawca ma siedzibę.

12 — Punkt 21 wyroku.

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

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

28. Należy przypomnieć, jak na to wskazała Komisja w uwagach na piśmie i w trakcie rozprawy, iż w sprawie Berkholz dotyczącej usług udostępniania automatów do gier na pokładach promów morskich Trybunał orzekł, że „celem instalacji automatów do gry było dostarczenie rozrywki pasażerom”¹⁴. W niniejszej sprawie automaty do

gry, zwane również „automatami rozrywkowymi z nagrodami”, umiejscowione w „salonach gier”, służą temu samemu celowi — dostarczania rozrywki ich użytkownikom.

29. Zasadniczy cel tej działalności winien moim zdaniem być decydującym czynnikiem wziętym pod uwagę przy określaniu tej działalności jako „działalności rozrywkowej” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c)¹⁵. Jeśli chodzi o automaty do gry, to czemuż innemu mogą one służyć, jak nie dostarczaniu rozrywki graczowi, dając mu losową możliwość wygranej albo przegranej? Skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym nie dostarczyli żadnych wskazówek w tym zakresie¹⁶. Podstawowym celem automatów do gry zdecydowanie nie jest umożliwienie graczom uczynienia z gry podstawowego źródła dochodu. Co więcej, potencjalne niezadowolenie gracza z powodu przegranej, a nie wygranej, jest właśnie zasadniczym elementem tego rodzaju rozrywki. Wygrywanie lub przegrywanie pieniędzy jest w danym przypadku częścią tej formy rozrywki ucieleśnionej w postaci hazardu¹⁷. W świetle tych uwag argument skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym, jakoby działalność rozrywkowa wy magała

15 — W tym zakresie alternatywne kryterium dla określenia działalności mieszczącej się w ramach pojęcia działalności rozrywkowej, oparte na ruchomym charakterze tej działalności jest mało przekonujące i mniej praktyczne. Nie dość, że art. 9 ust. 2 lit. c) nie daje żadnych wskazówek, jakoby odnosił się on jedynie do wędrownych artystów estradowych, ale co więcej, uzależnić pojęcie „działalności rozrywkowej” od charakteru wędrownego wprowadzałoby dodatkowy element niepewności wynikający z trudności w zdefiniowaniu „wędrownego” działalności.

16 — Zapewne telefon komórkowy może być postrzegany jako źródło rozrywki, bezsprzecznie jednak służy on jeszcze innemu celowi, a mianowicie jako urządzenie telekomunikacyjne. Wydaje mi się, iż jest to bez wątpienia podstawowy cel, jakim służy telefon komórkowy.

17 — W Hiszpanii w art. 70 ust. 1 pkt 3 lit. c) Ley (ustawy) nr 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. do gier hazardowych („juegos de azar”) stosuje się łącznik miejsca, w którym usługi te są faktycznie wykonywane, w związku z art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy. Zobacz również L. Pérez Herrero, „La Sexta Directiva Comunitaria del IVA”, Cedecs, Barcelona 1997, str. 137.

jakiejsz formy fizycznego, indywidualnego przedstawienia, jest bezzasadny. Każdy automat do gry jest urządzeniem zaprogramowanym, aby zastąpić działanie osoby fizycznej obcującej twarzą w twarz z klientem, rozdając mu losowo karty. Tego rodzaju zamiana nie rzutuje na rozrywkową funkcję, jaką automat spełnia w stosunku do konsumenta. Nie rozumiem również, w jaki sposób okoliczność, iż nagrodami do wygrania na automatach do gry nie są medale lub umieszczenie nazwiska wygranego na poczesnym miejscu, lecz pieniądze, może zmienić zasadniczo rozrywkowy charakter automatów do gry.

działalność jest faktycznie wykonywana, jest ponadto zdecydowanie bardziej spójne z ogólną zasadą podatku VAT, zgodnie z którą powinien być on pobrany w miejscu konsumpcji²⁰. Jeżeli określenie miejsca wykonywania działalności (i konsumpcji) nie rodzi żadnych trudności, jak w niniejszym przypadku, powrót do kategorii zbiorczej z art. 9 ust. 1 jest nieuzasadniony²¹.

30. Poza dopiero co omówionym argumentem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym żadne inne twierdzenia nie zostały wysunięte na rozprawie na poparcie wykluczenia działalności świadczenia usług udostępniania automatów do gier z zakresu art. 9 ust. 2 lit. c)¹⁸. Podobnie jak Komisja nie jestem w stanie dostrzec żadnych istotniejszych powodów politycznych przemawiających za wyłączeniem działalności, której dotyczy niniejsza sprawa, z zakresu art. 9 ust. 2 lit. c). Co więcej, widzę przede wszystkim oczywiste korzyści przemawiające za zastosowaniem art. 9 ust. 2 lit. c) do niniejszego przypadku. Usługi będące przedmiotem tego przepisu podlegają opodatkowaniu w miejscu ich świadczenia właśnie dlatego, że miejsce to może być bez jakichkolwiek trudności fizycznie zidentyfikowane i zbiega się z miejscem konsumpcji¹⁹. Zastosowanie łącznika miejsca, gdzie

31. Zastosowanie art. 9 ust. 2 lit. c) przewiduje kryterium określania miejsca opodat-

18 — Rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja nie zajęły jasnego stanowiska za taką możliwością lub przeciw niej. Rząd irlandzki, z drugiej strony, poparł stanowisko rządu portugalskiego.

19 — Zobacz M. Hayat, „Discordances sur le lieu de fourniture des services en matière de TVA: le rôle de la CJCE et les conséquences de ses décisions pour l'évolution de la sixième directive”, *Gazette du Palais*, 2003, str. 33–38, w szczególności str. 33.

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

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

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

32. Ponadto zastosowanie do niniejszego przypadku zasady miejsca siedziby usługodawcy spowodowałoby powstanie niepożądaných konsekwencji w postaci zakłócenia konkurencji i przenoszenia siedzib przedsiębiorstw usługodawców²². W rzeczywistości usługi przeznaczone dla ostatecznych konsumentów w państwie członkowskim i tam konsumowane byłyby przedmiotem opodatkowania podatkiem VAT w państwie usługodawcy. Mogłoby się to stać bodźcem dla świadczących tego rodzaju usługi do przeniesienia siedziby przedsiębiorstwa do miejsca o niższych stawkach podatkowych.

W rezultacie pojawiłyby się sytuacje braku opodatkowania usługodawców umiejscowionych poza obszarem Wspólnoty podlegającym ujednocionej regulacji podatku VAT, jak i opodatkowania we Wspólnocie świadczeń wykonanych i skonsumowanych poza jej obszarem.

33. Wskazałbym wreszcie, iż zastosowanie w niniejszej sprawie art. 9 ust. 2 lit. c) nie pozostaje w sprzeczności z wyżej przywołanym wyrokiem w sprawie Dudda. Żaden z uczestników postępowania nie wskazał w trakcie rozprawy na tego rodzaju sprzeczność²³, nie czynię tego również ja. W pkt 23 tego wyroku Trybunał stwierdził, iż „cel całego art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy polega na ustanowieniu specjalnego systemu dla usług świadczonych *między podatnikami*, gdzie koszt usługi jest zawarty w cenie towarów”²⁴. To stwierdzenie Trybunału winno być jednak rozumiane w świetle konkretnych okoliczności sprawy Dudda, która dotyczy wyłącznie podatników. Analizowany stan faktyczny obejmował świadczenia wyłącznie między podatnikami, ale ani dosłowna, ani teleologiczna wykładnia szóstej dyrektywy nie przemawia za wnioskiem, iż art. 9 ust. 2 lit. c) *nie ma zastosowania* do świadczenia usług odnoszących się do działalności rozrywkowej przez podatnika dla końcowych konsumentów.

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

24 — Wyróżnienie moje.

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

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

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

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

36. Treść art. 9 ust. 1 wskazuje na niezależność pomiędzy tymi dwoma punktami odniesienia, „stałym zakładem” a „miejscem,

gdzie usługodawca ma siedzibę”²⁵. W każdym razie art. 9 ust. 1 nie formułuje żadnej wskazówki co do tego, jak pogodzić działanie tych dwóch łączników w tych przypadkach, w których nie wskazują one tego samego miejsca, lub w przypadkach szczególnie trudnych, w których jeden z łączników wskazuje na miejsce poza wspólnotowym obszarem podatku VAT, jak w niniejszej sprawie.

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

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

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

powoduje konflikt z innym państwem członkowskim”²⁷.

38. Tego rodzaju podejście, zgodnie z którym „stały zakład” jest uwzględniany pod opisanymi warunkami jako pomocniczy łącznik w stosunku do „miejsca siedziby przedsiębiorstwa”, zostało następnie potwierdzone przez Trybunał w wyrokach: z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie Faaborg-Gelting Linien²⁸, z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie ARO Lease²⁹ i z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie DFDS³⁰.

39. Definicja pojęcia „miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę” nie budzi większych wątpliwości³¹. To samo dotyczy jej zastosowania do niniejszej sprawy, w której nie wyrażono żadnych wątpliwości co do faktycznego umiejscowienia siedziby CI w Guernsey, a zatem poza wspólnotowym obszarem podatku VAT.

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

40. Trudności naturę natomiast wykładni pojęcia „stały zakład”. W sprawie Berk-

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

41. W każdym razie Trybunał wymaga jedynie „minimalnego rozmiaru” zakładu oraz *nie mniej i nie więcej* jak „niezbędnych” do świadczenia usług zasobów o stałym charakterze. Trybunał nie uczynił tym samym stałej obecności w określonym miejscu *wszystkich* możliwych zasobów ludzkich i technicznych, *będących w posiadaniu samego usługodawcy*, warunkiem wstępnym uznania, iż usługodawca ma tam stały zakład. Oznacza to w moim przekonaniu przyjęcie *minimalnych* wymogów dla scharakteryzowania określonego zespołu okoliczności stanowiących o istnieniu „stałego zakładu”

27 — Punkt 17 wyroku.

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

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

30 — Punkt 19 ww. wyroku.

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

32 — Punkt 18 wyroku.

33 — Ibidem.

w rozumieniu art. 9 ust. 1, które Trybunał uściślił i potwierdził w późniejszych wyrokach, w szczególności w sprawach ARO Lease i DFDS.

42. Sprawa ARO Lease dotyczyła leasingu samochodów konsumentom przez niderlandzkie przedsiębiorstwo z siedzibą w Belgii. Jedynymi osobami związanymi z owym niderlandzkim przedsiębiorstwem obecnymi w Belgii byli niezależni pośrednicy, którzy jedynie kontaktowali klientów z ARO Lease. Owi niezależni pośrednicy nie byli następnie zaangażowani w żaden sposób w zawarcie czy wykonanie umów leasingu, które były przygotowywane i podpisywane w Niderlandach, gdzie ARO Lease miało siedzibę. Ponadto, jak na to zwrócił uwagę Trybunał, niderlandzkie przedsiębiorstwo leasingowe „nie posiada w Belgii ani biurowo, ani lokali, w których mogłoby przechowywać samochody”³⁴. W związku z tym Trybunał orzekł, iż „jeśli przedsiębiorstwo leasingowe nie posiada w państwie członkowskim ani własnego personelu, ani struktury organizacyjnej, która cechuje się wystarczającym stopniem trwałości, aby zapewnić ramy, w których mogłyby być zawierane umowy i podejmowane decyzje w zakresie zarządzania, nie można uznać, że posiada ono stały zakład w tym państwie”³⁵.

43. W sprawie duńskiego przedsiębiorstwa DFDS przyjęta została ta sama linia orzecznictwa, mimo że w wyroku pewne kwestie, które tu zwięźle omówię, zostały ujęte znacznie bardziej szczegółowo. W sprawie tej oddział duńskiego przedsiębiorstwa działający na terenie Zjednoczonego Królestwa jako przedstawiciel handlowy swego macierzystego przedsiębiorstwa sprzedawał oferty turystyczne w imieniu tego ostatniego. Trybunał uznał, iż oddział na Zjednoczone Królestwo stanowił stały zakład duńskiego przedsiębiorstwa macierzystego. Dochodząc do takiego wniosku, Trybunał przyjął stanowisko, iż fakt, że „lokale angielskiego oddziału, który miał osobowość prawną, należą do niego, a nie do DFDS, nie stanowi wystarczającej podstawy, by uznać, iż jest on de facto niezależny od DFDS. Przeciwnie, informacje podane w postanowieniu odsyłającym, w szczególności fakt, iż jednostka zależna DFDS jest całkowicie jej własnością i że szereg zobowiązań umownych zostało nałożonych na ową jednostkę przez przedsiębiorstwo macierzyste, wskazuje, iż przedsiębiorstwo umiejscowione w Zjednoczonym Królestwie działa zaledwie jako oddział przedsiębiorstwa rodzimego”³⁶. W następstwie badania kryteriów ustalonych w wyroku w sprawie Berkholtz okazało się, że angielska jednostka zależna wykazywała cechy „stałego zakładu”, jako że posiadała ona „wymagany minimalny rozmiar tak co do zasobów ludzkich, jak i technicznych”³⁷.

44. Zgodnie z tym, co Trybunał potwierdził wyraźnie w sprawie DFDS, „uwzględnienie faktycznej sytuacji ekonomicznej jest pod-

34 — Punkt 27 wyroku.

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

36 — Punkt 26 wyroku.

37 — Punkt 27 wyroku.

stawowym kryterium przy stosowaniu wspólnego systemu podatku VAT”³⁸. Jestem przekonany, że i w niniejszym przypadku niezbędne jest przeprowadzenie analizy, która brałaby szczególnie pod uwagę opartą na okolicznościach faktycznych sytuację ekonomiczną i handlową sprawy.

45. W tym świetle i z perspektywy przywołanego wyżej orzecznictwa wydaje się jasne, jak na to wskazała Komisja w uwagach na piśmie, iż w niniejszej sprawie świadczenie opisanych powyżej usług udostępniania automatów do gier umieszczonych w „salonach gier” odbywa się ze stałego zakładu na terytorium Zjednoczonego Królestwa. W tym zakresie zgadzam się z obserwacjami rządu irlandzkiego przedstawionymi w jego uwagach na piśmie, zgodnie z którymi decydujące znaczenie winien mieć tu zewnętrzny odbiór przez konsumenta. Automaty do gry w niniejszej sprawie są zainstalowane na stałe w lokalach, których głównym przeznaczeniem jest stworzenie graczom, poprzez wykorzystanie koncepcji „salonu gier”, wyjątkowego, przyjemnego otoczenia. Lokale te mają regularne godziny otwarcia, tak jak każde inne przedsiębiorstwo, a stale obecny personel obsługuje klientów i dba o należyty stan lokali i automatów.

46. Obecność owego personelu jest w szczególności istotna dla odróżnienia okoliczności niniejszej sprawy od stanu

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

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

48. Rząd Zjednoczonego Królestwa, rząd irlandzki i Komisja doszły do wniosku, iż CI *posiada* stały zakład w Zjednoczonym Królestwie. CI argumentuje jednak, iż jej obecność w tym państwie sprowadza się wyłącznie do umieszczenia dzierżawionych automatów do gry, faktycznie działających w lokalach, w których ma ona pozwolenie na ich zainstalowanie celem świadczenia usług udostępniania automatów do gier. Zgodnie z tym głównym argumentem celem posiadania stałego miejsca wykonywania działalności w Zjednoczonym Królestwie *sama* CI musiałaby posiadać tam wszystkie niezbędne

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

zasoby ludzkie i techniczne; nie mogą się zgodzić z tym stanowiskiem. W odniesieniu do tej najistotniejszej kwestii — określenia, jakiego rodzaju zasoby winna posiadać CI w Zjednoczonym Królestwie w celu zakwalifikowania istniejącego stałego zakładu jako *należącego do niej* — szczególnie użytecznych wyjaśnień mogą dostarczyć sprawy ARO Lease i DFDS.

w Zjednoczonym Królestwie ani pracowników, ani własnych lokali³⁹. Jednakże przedsiębiorstwo duńskie uzyskało w drodze umów z angielską spółką zależną, działającą jako jej agent, zasoby ludzkie i techniczne niezbędne, aby świadczyć swe usługi turystyczne na terytorium Zjednoczonego Królestwa. Trybunał orzekł, iż „przedsiębiorstwo umiejscowione w Zjednoczonym Królestwie funkcjonuje zaledwie jako oddział swojej jednostki macierzystej”⁴⁰.

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

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

50. W przypadku DFDS przedsiębiorstwo działające na terytorium Zjednoczonego Królestwa, pomimo że pozostawało jednostką zależną, posiadało odrębną od przedsiębiorstwa macierzystego osobowość prawną. „Siostrzane” przedsiębiorstwa CI w niniejszej sprawie również są prawnie odrębnymi jednostkami. Niezależnie od tej okoliczności Trybunał uznał w sprawie DFDS, iż angielska spółka zależna stanowiła stały zakład duńskiego przedsiębiorstwa w Zjednoczonym Królestwie. Duńskie przedsiębiorstwo *jako takie* nie miało

52. Niniejsza sprawa wymaga przeprowadzenia podstawowego rozróżnienia pomiędzy dwoma rodzajami zasobów: z jednej strony tymi, które muszą pozostawać

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

40 — Punkt 26 wyroku.

w określonym miejscu w bezpośredniej zależności od usługodawcy, w celu uprawnienia wniosku, że jest to *jego* stały zakład; a z drugiej tymi, w stosunku do których, mimo że nadają zakładowi cechę stałości, okoliczność, iż nie są one w bezpośredniej zależności od usługodawcy, nie umniejsza temu, iż istniejący stały zakład w zasadzie należy do usługodawcy. Pierwsze — to zasoby bezpośrednio zaangażowane w świadczenie określonej usługi, głównie zawieranie i wykonanie umów z klientami, niezbędnych do świadczenia usług. Jedynie w stosunku do tych zasobów istnieje wymóg bezpośredniej zależności od usługodawcy celem uprawnienia wniosku, że stały zakład, z którego usługi są świadczone, *rzeczywiście należy do niego* w rozumieniu art. 9 ust. 1.

53. Domaganie się, jak robi to w niniejszej sprawie CI, by osoby, których obecność jest czynnikiem istotnym dla nadania zakładowi stałego charakteru w rozumieniu art. 9 ust. 1, były pracownikami bądź bezpośrednio podlegały usługodawcy, prowadziłoby do absurdalnych rezultatów. Wystarczy tu rozważyć przykład przedsiębiorstwa, w którym pracownicy ochrony są jedynymi osobami wyposażonymi w klucze i są odpowiedzialni za otwieranie i zamykanie lokali o określonych godzinach. Osoby takie są bezsprzecznie niezbędne, by zapewnić, iż przedsiębiorstwo działa prawidłowo. Z całą pewnością zasługują oni na to, by uznać ich za osoby, których stała obecność jest konieczna dla świadczenia usług przez przedsiębiorstwo i w związku z tym dla nadania mu cechy stałości. Byłoby zaś

zdecydowanie nie do zaakceptowania, gdyby tego rodzaju przedsiębiorstwo przestało być kwalifikowane jako stały zakład *usługodawcy* jedynie z tego względu, iż zdecydowało się ono na powierzenie ochrony przedsiębiorstwa zewnętrznemu, niezależnemu podmiotowi.

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

55. Wydaje się bowiem, iż personel w salonach gier nie miał żadnego bezpośredniego związku z zawieraniem umów o gry losowe pomiędzy CI a klientami⁴¹. W rzeczywistości świadczenia mające miejsce w specyficznej branży usług udostępniania automatów do gier wynikają z dorozumianych umów zawieranych bezpo-

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

średnio pomiędzy każdym z klientów a CI za pośrednictwem samych automatów do gry. Tego rodzaju umowy są zawierane i wykonywane w całości na terytorium Zjednoczonego Królestwa, każdorazowo gdy klient wrzuca monetę do obsługiwanego przez CI automatu do gry⁴². Jeśli analiza ta jest właściwa, automaty dzierżawione i obsługiwane przez CI są urządzeniami automatycznymi, umożliwiającymi CI świadczenie usług udostępniania automatów do gier bezpośrednio każdemu klientowi w Zjednoczonym Królestwie⁴³. W tym specyficznym sektorze działalności automaty do gry są decydującym i podstawowym elementem „salonu gier”, który musi pozostawać w bezpośredniej zależności od CI, aby można było wysnuć wniosek, iż każdy z owych „salonów gier”, gdzie zostały zainstalowane automaty, stanowi stały zakład CI.

Królestwa poprzez działanie każdego z automatów dzierżawionych i obsługiwanych tam przez CI. Skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wskazują w uwagach na piśmie, iż art. 9 ust. 1 opiera się na miejscu, z którego usługodawca świadczy swe usługi. Pomijają jednak fakt, iż w tym sektorze działalności CI jest usługodawcą usług udostępniania automatów do gier faktycznie obecnym na terytorium Zjednoczonego Królestwa, gdzie zawiera i wykonuje umowy z klientami indywidualnymi o grę losową z użyciem automatów, które obsługuje bezpośrednio, a świadczenia pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego zostały uzgodnione umownie z innymi przedsiębiorstwami. W tym sensie CI posiada w Zjednoczonym Królestwie strukturę organizacyjną, która „umożliwia jej świadczenie tych usług w sposób samodzielny”⁴⁴.

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

57. Podsumowując, należy stwierdzić, że przedsiębiorstwo takie jak CI — które w okolicznościach niniejszej sprawy świadczy usługi udostępniania automatów do gier bezpośrednio swoim klientom, posługując się dzierżawionymi automatami do gry, które eksploatuje w lokalach w Zjednoczonym Królestwie z udziałem personelu zaangażowanego za pośrednictwem niezależnego przedsiębiorstwa trzeciego do wykonywania czynności pomocniczych niezbędnych do nadania świadczeniu stałego charakteru — dysponuje w Zjednoczonym Królestwie strukturą organizacyjną wraz z minimum niezbędnymi zasobów, wymaganych, by

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

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

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

uznać tę strukturę za należący do niego „stały zakład na terytorium Zjednoczonego Królestwa” w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy.

D — Wybór pomiędzy „miejscem, gdzie usługodawca ma siedzibę”, a „miejscem, gdzie usługodawca „ma stały zakład, z którego świadczone są usługi” w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy

58. Stwierdziwszy, że CI posiada stały zakład w Zjednoczonym Królestwie, pozostaje ustalić, czy ten łącznik przeważa nad łącznikiem siedziby. W tym zakresie Trybunał orzekł, iż „[z]godnie z art. 9 ust. 1 miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę, jest podstawowym łącznikiem w tym znaczeniu, że uwzględnia się inne miejsce, z którego usługi są świadczone, jedynie wtedy, gdy odniesienie do miejsca, gdzie usługodawca ma siedzibę, jest nieracjonalne ze względów podatkowych lub powoduje konflikt z innym państwem członkowskim”⁴⁵. W niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z tego rodzaju konfliktem z innym państwem członkowskim. Pozostaje kwestia, czy skutki zastosowania łącznika miejsca siedziby będą „racjonalne ze względów podatkowych”.

59. Trzeba niewątpliwie przyjąć, że „[w] kompetencji [...] organów skarbowych każdego państwa członkowskiego pozostaje ustalenie, w ramach możliwości wynikających z [szóstej] dyrektywy, który łącznik jest w przypadku świadczenia określonych usług najbardziej użyteczny z podatkowego punktu widzenia”⁴⁶. Co więcej, zgodnie z powyższym stwierdzeniem rzecznik generalny A.M. La Pergola uznał, że „Trybunał natomiast ma za zadanie wyjaśnianie oraz kontrolę przesłanek przyznania jednemu z kryteriów pierwszeństwa przed drugim”. Nic nie stoi zatem na przeszkodzie, by władze krajowe przyjęły za łącznik stały zakład, jeżeli łącznik siedziby przedsiębiorstwa prowadzi do irracjonalnych rezultatów. Ponieważ taki irracjonalny rezultat mógłby wystąpić w niniejszej sprawie, władze krajowe powinny mieć możliwość wyboru łącznika miejsca stałej działalności zamiast łącznika miejsca siedziby usługodawcy.

60. Trybunał, ustalając kryteria umożliwiające stwierdzenie, że odniesienie do miejsca siedziby prowadzi do rezultatów irracjonalnych ze względów podatkowych, postawił wymóg przeprowadzenia uprzedniej analizy konsekwencji, wraz z przesłaniem ich skutków w kontekście celów podatku VAT. Kryterium to nie musiało być stosowane w sprawie Berkholz przede wszystkim z tego względu, iż automaty do gry umieszczone na pokładzie statków morskich nie były stałym zakładem w rozumieniu art. 9 ust. 1.

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

46 — Ibidem.

61. Natomiast tego rodzaju analiza racjonalności skutków podatkowych została przeprowadzona w sprawie DFDS. Trybunał orzekł wówczas, że traktowanie usług świadczonych przez spółkę za pośrednictwem przedsiębiorstw działających w jej imieniu w jednym kraju tak, jakby usługi te były świadczone w innym kraju, w którym znajdowała się siedziba przedsiębiorstwa turystycznego, nie byłoby racjonalne z podatkowego punktu widzenia. W konsekwencji „systematyczne opieranie się na miejscu, gdzie usługodawca ma siedzibę, mogłoby w praktyce doprowadzić do zakłócenia konkurencji i w ten sposób zachęcić przedsiębiorców działających w jednym państwie członkowskim do przeniesienia siedziby, aby uniknąć opodatkowania, do innego państwa członkowskiego, które skorzystało z możliwości utrzymania zwolnień z podatku VAT w odniesieniu do tych usług”⁴⁷.

62. Chciałbym podkreślić, iż Trybunał orzekł już w każdym razie w sprawie Berkholz, że automaty na pokładzie statku nie mogły stanowić stałego zakładu „zwłaszcza gdy stały zakład eksploatującego automaty przedsiębiorstwa stanowi łącznik użyteczny

z podatkowego punktu widzenia”⁴⁸. Tego rodzaju podejście zostało zastosowane również w sprawie Faaborg-Gelting dotyczącej określania miejsca świadczenia usług restauracyjnych na promie morskim pływającym pomiędzy Niemcami a Danią. Mimo iż wymagane w sprawie Berkholz personel i środki techniczne były stale obecne na pokładzie, Trybunał orzekł, iż siedziba usługodawcy w Danii była istotnym w tym zakresie łącznikiem, „zwłaszcza że, jak w tym przypadku, stała siedziba armatora statku stanowi łącznik użyteczny z podatkowego punktu widzenia”. Trybunał wziął ewidentnie pod uwagę ten decydujący aspekt, że podporządkowanie systemowi podatku VAT automatów do gry i usług restauracyjnych nie było zagrożone w żadnym z rozważanych przypadków. Gdyby natomiast w rzeczonych przypadkach usługodawcy zdecydowali się założyć przedsiębiorstwa poza obszarem Wspólnoty, zastosowanie tego łącznika spowodowałoby wiele wątpliwości.

63. W niniejszej sprawie zarówno rząd Zjednoczonego Królestwa, jak i Komisja uznały w uwagach na piśmie, iż skutkiem zastosowania łącznika siedziby byłby całkowity brak opodatkowania usług udostępniania automatów do gier świadczonych w Zjednoczonym Królestwie klientom tam zamieszkałym, tak w Zjednoczonym Królestwie, jak i w którymkolwiek innym państwie członkowskim. W niniejszej sprawie należy

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

48 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Berkholz, pkt 18.

przyjąć a fortiori rozumowanie przeprowadzone w wyroku Trybunału w sprawie DFDS, ponieważ podatek VAT nie może być tu pobrany w sposób przejrzysty i prosty w miejscu, gdzie obsługujący automaty (CI) ma siedzibę (Guernsey).

pomimo że tak jak inni świadczyłyby takie same usługi klientom w państwie członkowskim ze stałego zakładu w tym państwie, nie podlegałyby opodatkowaniu podatkiem VAT, ponieważ jego siedziba została przeniesiona poza obszar Wspólnoty z powodów podatkowych. Błąd, jakim jest obarczona argumentacja skarżących, polega na pominięciu wspomnianej uprzednio okoliczności, iż CI posiada stały zakład na terytorium Zjednoczonego Królestwa, z którego świadczy usługi udostępniania automatów do gier klientom tam zamieszkałym.

64. Zgadzam się z tym punktem widzenia. W niniejszej sprawie, przeciwnie niż w sytuacji, jaka miała miejsce w sprawie DFDS, występuje nie tylko ryzyko skłonienia przedsiębiorców do zakładania przedsiębiorstw w państwach członkowskich, które są w stanie utrzymać w odniesieniu do omawianych usług korzystniejsze systemy podatku VAT, ale też ryzyko zachęcania przedsiębiorstw do przenoszenia i podejmowania działalności poza wspólnotowym obszarem podatku VAT przy jednoczesnej kontynuacji świadczenia usług w ich stałych zakładach w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy w ramach tego obszaru na rzecz klientów tam zamieszkałych.

65. Wbrew opinii przedstawionej przez skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym nie widzę, w jaki sposób proponowane tutaj podejście, a mianowicie nieprzyjęcie kryterium siedziby, miałyby prowadzić do naruszenia zasady neutralności podatkowej i zakłócenia konkurencji. Stałoby się wręcz przeciwnie. Usługodawca taki jak CI,

66. Sugeruję zatem, by w razie stwierdzenia, że art. 9 ust. 2 lit. c) nie ma zastosowania, Trybunał odpowiedział na przedstawione pytania, iż, w przypadku gdy przedsiębiorstwo z siedzibą poza terytorium państwa członkowskiego świadczy usługi udostępniania automatów do gier bezpośrednio swoim klientom, posługując się dzierżawionymi automatami do gry, które eksploatuje w lokalach w państwie członkowskim z udziałem personelu zaangażowanego za pośrednictwem niezależnego przedsiębiorstwa trzeciego do wykonywania czynności pomocniczych niezbędnych do nadania świadczeniu stałego charakteru, należy uznać to przedsiębiorstwo za dysponujące w tym państwie członkowskim strukturą organizacyjną wraz z minimum niezbędnych zasobów wymaganych do stwierdzenia, że struktura ta

stanowi należący do niego „stały zakład” na terytorium tego państwa członkowskiego w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Ponadto w tych okolicznościach przedsiębiorstwo takie podlega podatkowi VAT w państwie członkowskim, w którym ma ono stały zakład.

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

III — Wnioski

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

Działalność przedsiębiorstwa z siedzibą poza terytorium państwa członkowskiego, które świadczy usługi udostępniania automatów do gier bezpośrednio swoim klientom w tym państwie członkowskim, posługując się automatami, które dzierżawi i udostępnia w lokalach na terytorium tego państwa, winna być uznana za rzeczywiste świadczenie usług rozrywkowych w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku VAT: ujednolicona podstawa wymiaru podatku w tym państwie członkowskim i stąd też podlega podatkowi VAT z tytułu świadczenia tych usług w tym państwie członkowskim.