ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

12. května 2005 *

Ve věci C-452/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království) ze dne 17. října 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 27. října 2003, v řízení

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

* Jednací jazyk: angličtina.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Lenaerts (zpravodaj), N. Colneric, K. Schiemann a E. Juhász, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. listopadu 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd a RAL Machines Ltd K. Lasokem, QC, a V. Sloane, barrister,

— za vládu Spojeného království K. Manjim, jako zmocněncem, ve spolupráci s C. Vajdou, QC, a M. Angiolinim, barrister,

— za irskou vládu D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Clohessy, BL, a D. McDonaldem, SC,

— za portugalskou vládu L. Fernandesem a Â. Seiça Nevesem, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí generálního advokáta na jednání konaném dne 27. ledna 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2, 4 a 9 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice"), jakož i článků 1 a 2 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 Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129, dále jen „třináctá směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi RAL (Channel Islands) Ltd (dále jen „CI"), RAL Ltd (dále jen „RAL"), RAL Services Ltd (dále jen „Services") a RAL Machines Ltd (dále jen „Machines") a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners"), příslušným orgánem Spojeného království v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), ohledně určení místa, které se považuje za místo poskytování služeb spojených s provozem herních automatů.

Právní rámec

3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková".

4 Článek 3 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se „tuzemskem" rozumí území v působnosti Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, jak je vymezeno pro jednotlivé členské státy v článku 299."

5 Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se „„osobou povinnou k dani' rozumí jakákoliv 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".

6 Pokud jde o určení místa, které se považuje za místo poskytování služeb, článek 9 šesté směrnice stanoví:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské 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.

2. Nicméně:

[...]

c) za místo poskytování služeb souvisejících s:

— kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými činnostmi, včetně činnosti organizátorů takových činností, a případně též poskytování vedlejších souvisejících služeb,

— [...]

se považuje místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány,

[...]"

7 Článek 1 třinácté směrnice zní takto:

„Pro účely této směrnice se:

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 hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž provádí obchodní operace, ani, neexistuje-i 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..."

8 Článek 2 odst. 1 třinácté směrnice stanoví:

„[...] 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 bodu 1 písm. b) této směrnice."

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 CI je společností založenou na Guernesey (Normanské ostrovy). RAL, Services a Machines jsou společnostmi založenými ve Spojeném království. Tyto čtyři společnosti jsou dceřinými společnostmi RAL Holdings Ltd (dále jen „Holdings"), která je společností rovněž založenou ve Spojeném království. CI, RAL, Services, Machines a Holdings dohromady tvoří skupinu RAL.

10 Do konce roku 2000 RAL provozovala herní automaty ve Spojeném království v prostorách, které vlastnila nebo měla v pronájmu. Byla majitelem herních automatů umístěných v těchto prostorách a zaměstnávala vlastní zaměstnance. Byla držitelem licencí nezbytných k provozování jak daných prostor, tak herních automatů.

11 Společnost Holdings jako typický zástupce skupiny osob povinných k DPH byla zodpovědná za placení této daně z příjmů získaných z provozování herních automatů.

12 Následně vzniknul plán restrukturalizace skupiny RAL. Jeho cílem bylo, podle informací předkládajícího soudu, zřídit dceřinou společnost offshore za účelem provozování herních automatů a oddělit tento provoz od vlastnictví herních automatů a provozování prostor tak, aby skupina RAL již nebyla osobou povinnou k DPH z provozování herních automatů a mohla získat zpět daň uhrazenou na vstupu.

13 Za tím účelem byla společnost CI založena na Guernesey, který je jedním z Normanských ostrovů, které se nacházejí mimo území Společenství. V rámci téhož plánu byly společnosti Machines a Services založeny ve Spojeném království.

14 RAL je nájemcem prostor, ve kterých jsou umístěny herní automaty, a držitelem licencí na provozování herních prostor. Udělila CI licenci na umístění a provozování herních automatů v uvedených prostorách.

15 Společnost Machines vlastní veškeré herní automaty používané skupinou RAL a je držitelem licencí k těmto herním automatům. Na základě smlouvy o pronájmu uzavřené s CI se Machines zavázala poskytovat CI herní automaty a zajistit jejich řádný provoz.

16 Činnost CI sestává z umožnění veřejnosti používat herní automaty dodané Machines v prostorách poskytnutých RAL. Avšak CI tuto činnost provozuje prostřednictvím subdodavatele Services, která zajišťuje každodenní provoz herních automatů. Posledně jmenovaná společnost zaměstnává téměř všechny zaměstnance skupiny RAL, tedy přibližně 600 osob. CI nemá ve Spojeném království vlastní zaměstnance.

17 Po uvedené restrukturalizaci skupiny RAL byla CI toho názoru, opírajíc se o články 2, 4 a 9 šesté směrnice, že služby provozování herních automatů byly poskytovány na Guernesey. Protože dané služby byly podle ní proto poskytovány mimo území Společenství, domnívala se, že není povinná k DPH ze služeb poskytovaných jejím zákazníkům ve Spojeném království. V souladu s články 1 a 2 třinácté směrnice rovněž požádala o vrácení DPH uhrazené na vstupu.

18 Rozhodnutím ze dne 28. srpna 2001 zamítli Commissioners žádosti CI. Zaujali stanovisko, že CI je osobou povinnou k DPH ve Spojeném království. Podpůrně konstatovali, že není třeba zohlednit restrukturalizaci skupiny RAL, protože stejně jako v období před restrukturalizací byly dané služby nadále poskytovány Holdings ve Spojeném království. V každém případě, podle Commissioners, žádosti CI byly zamítnuty, neboť byly zneužitím práva.

19 Společnosti CI, RAL, Machines a Services napadly uvedené rozhodnutí o zamítnutí před VAT and Duties Tribunal, Londýn. V rozsudku ze dne 3. prosince 2002 VAT and Duties Tribunal rozhodl, že dané služby byly poskytovány společností CI ve stálé provozovně ve Spojeném království, ve smyslu čl. 9 odst. 1 šesté směrnice. VAT and Duties Tribunal tak konstatoval, že CI poskytovala služby spojené s herními automaty ve Spojeném království a že její činnost podléhá DPH v tomto členském státě. Nicméně připustil žalobu uvedených společností v rozsahu, v němž směřovala proti podpůrným návrhům Commissioners, na základě toho, že služby byly ve skutečnosti poskytovány společností CI, a nikoli Holdings, a že zásada zneužití práva se na tento případ nevztahovala.

20 CI podala opravný prostředek proti uvedenému rozsudku před předkládající soud. Commissioners podali vzájemný opravný prostředek proti témuž rozsudku v rozsahu, v němž zamítl podpůrné závěry.

21 Za těchto okolností se High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„Za okolností projednávaného případu a s ohledem na šestou směrnici [...], konkrétně články 2, 4 a 9 uvedené směrnice, a s ohledem na třináctou směrnici [...], 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 provozovnách společnosti jako je CI, nebo ve všech stálých provozovnách, 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 směrnic o DPH) je způsobilá zabránit vyhledávanému zvýhodnění v případě, jako je projednávaný 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?"

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

22 Činnost, jíž se týká předkládací rozhodnutí, a sice úplatné poskytování herních automatů umístěných v herních prostorách veřejnosti, je poskytováním služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice. Předkládající soud se svými otázkami snaží v podstatě určit místo, které se považuje za místo tohoto poskytování služeb.

23 V tomto ohledu článek 9 šesté směrnice obsahuje pravidla pro určení místa poskytování služeb pro daňové účely. Zatímco odstavec 1 uvedeného ustanovení

stanoví obecné pravidlo, odstavec 2 uvádí řadu konkrétních příkladů míst poskytování určitých služeb. Cílem těchto ustanovení je jednak předejít střetu pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně (viz rozsudek ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, bod 14; rozsudek ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20, a rozsudek ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10).

24 Pokud jde o vztah mezi prvními dvěma odstavci článku 9, Soudní dvůr již rozhodl, že odstavec 1 nemá žádnou 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 ne, spadá do rozsahu působnosti odstavce 1 (výše uvedené rozsudky Dudda, bod 21, a Linthorst, Pouwels en Scheres, bod 11) .

25 Je tedy třeba předem přezkoumat, zda činnost, jako je ta, které se týká předkládací rozhodnutí, jak uplatnily irská a portugalská vláda, spadá do rozsahu působnosti čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice, který určuje místo poskytování „zábavních nebo podobných činností" pro daňové účely. Je totiž třeba v tomto ohledu připomenout, že Soudnímu dvoru přísluší poskytnout vnitrostátnímu soudu veškeré prvky pro výklad práva Společenství, které mohou být užitečné při rozhodování věci, která je mu předložena, bez ohledu na to, zda na ně vnitrostátní soud výslovně odkázal ve svých otázkách či nikoli (viz rozsudek ze dne 12. prosince 1990, SARPP, C-241/89, Recueil, s. I-4695, bod 8; rozsudek ze dne 2. února 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, zvaný „Clinique", C-315/92, Recueil, s. I-317, bod 7; rozsudek ze dne 4. března 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, s. I-1301, bod 16, a rozsudek ze dne 7. září 2004, Trojani, C-456/02, Sb. rozh. s. I-7573, bod 38).

K výkladu čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice

26 Irská a portugalská vláda tvrdí, že činnost společnosti CI spadá do rozsahu působnosti čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice, neboť sestává z poskytování služeb přímo spojených se zábavou. Místo, které se považuje za místo této činnosti, je tedy místem skutečného vykonávání těchto služeb, což je ve věci v původním řízení území Spojeného království.

27 Vláda Spojeného království a společnosti skupiny RAL naproti tomu uplatňují, že poskytování služeb, jehož se týká předkládací rozhodnutí, nespadá do rozsahu působnosti čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice. Za tím účelem poznamenávají, že zásadním cílem, který sleduje příjemce dané služby, je získání finanční výhry, a nikoli zábava jako taková. Uvedené společnosti dodávají, že použití výše uvedeného ustanovení zahrnuje v každém případě uměleckou činnost ze strany poskytovatele služeb. Skutečnost, že použití herního automatu může mít zábavní aspekt, po vzoru použití mobilního telefonu, nemění dané poskytování služeb na zábavní činnost ve smyslu první odrážky odst. 2 písm. c) téhož článku.

28 Komise je toho názoru, že cílem čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice je stanovit zvláštní režim pro určité druhy poskytování služeb, které jsou vykonávány mezi osobami povinnými k dani a jejichž náklady jsou zahrnuty v ceně zboží nebo služeb na výstupu (viz výše uvedený rozsudek Dudda, body 23 a 24). Věc v původním řízení se nicméně týká poskytování služeb spojených s herními automaty konečnému spotřebiteli, takže lze použít pouze odstavec 1 uvedeného článku.

29 V tomto ohledu je důležité připomenout, že v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice je místem poskytování služeb, jejichž předmětem je zábavní nebo podobná činnost, místo, kde jsou skutečně vykonávány.

30 Pokud jde o otázku, zda poskytování služeb, jako ve věci v původním řízení, je zábavní nebo podobnou činností, je třeba připomenout, že společnost CI poskytuje za úplatu herní automaty veřejnosti v herních prostorách zvlášť upravených k tomu účelu.

31 V projednávaném případě je hlavním cílem činnosti, jíž se týká předkládací rozhodnutí, zábava uživatelů herních automatů, a nikoli poskytování finančních výher posledně uvedeným. Jak krom toho uvedl generální advokát v bodě 29 svého stanoviska, nejistota, pokud jde o finanční výhru, je právě zásadním zábavním prvkem, který uživatelé herních automatů vyhledávají.

32 Zábavní nebo podobné činnosti ve smyslu první odrážky čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice nevyžadují umělecké výkony poskytovatele služeb. Ve skutečnosti činnost – včetně poskytování herních automatů veřejnosti –, jejímž hlavním cílem sledovaným poskytovatelem služeb je zábava klientů, je zábavní nebo podobnou činností ve smyslu uvedeného ustanovení.

33 Jak rovněž uvedl generální advokát v bodě 33 svého stanoviska, použití pravidla místa poskytování služeb stanoveného výše uvedeným ustanovením na situaci, jako

je situace ve věci v původním řízení, nelze zabránit na základě skutečnosti, že příjemci daných služeb jsou koneční spotřebitelé. Rozsah působnosti tohoto ustanovení totiž není omezen na poskytování služeb mezi osobami povinnými k dani. Dále je třeba konstatovat, že použití uvedeného pravidla určení místa poskytování služeb na takovou situaci nevyvolává žádné praktické obtíže. Místo výkonu daných činností lze totiž snadno identifikovat. Konečně, použití takového pravidla vede z daňového hlediska k účelnému řešení, neboť uvedené služby podléhají režimu DPH členského státu, na jehož území jsou usazeni příjemci těchto služeb.

34 Z toho vyplývá, že odpověď předkládajícímu soudu musí být, že poskytování služeb sestávající z umožnění veřejnosti za úplatu používat herní automaty umístěné v herních prostorách na území členského státu musí být považováno za zábavní nebo podobné činnosti ve smyslu první odrážky čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice, takže místem poskytování služeb je místo, kde jsou služby skutečně vykonávány.

K nákladům řízení

35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Poskytování služeb sestávající z umožnění veřejnosti za úplatu používat herní automaty umístěné v herních prostorách na území členského státu musí být považováno za zábavní nebo podobné činnosti ve smyslu první odrážky 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, takže místem poskytování služeb je místo, kde jsou služby skutečně vykonávány.

Podpisy.