ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)
z 12. mája 2005 *

Vo veci C-452/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo), zo 17. októbra 2003 a doručený Súdnemu dvoru 27. októbra 2003, ktorý súvisí s konaním:

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

* Jazyk konania: angličtina.

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia K. Lenaerts (spravodajca), N. Colneric, K. Schiemann a E. Juhász,

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: K. Sztranc, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. novembra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd a RAL Machines Ltd, v zastúpení: K. Lasok, QC, a V. Sloane, barrister,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: K. Manji, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci C. Vajda, QC, a M. Angiolini, barrister,

— írska vláda, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. Clohessy, BL, a D. McDonald, SC,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Fernandes a Â. Seiça Neves, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 27. januára 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2, 4 a 9 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica"), ako aj článkov 1 a 2 trinástej smernice Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území Spoločenstva (Ú. v. ES L 326, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129, ďalej len „trinásta smernica").

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi RAL (Channel Islands) Ltd (ďalej len „CI"), RAL Ltd (ďalej len „RAL"), RAL Services Ltd (ďalej len „Services") a RAL Machines Ltd (ďalej len „Machines") a Commissioners of Customs & Excise (ďalej len „Commissioners"), orgánom Spojeného kráľovstva príslušným pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH"), v súvislosti s určením miesta, ktoré sa považuje za miesto poskytovania služieb prevádzkovania hracích automatov.

Právny rámec

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice podlieha DPH „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

4 Článok 3 ods. 1 šiestej smernice uvádza:

„Na účely tejto smernice pojem ‚územie štátu' predstavuje oblasť pôsobnosti Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva, ako ho vzhľadom na každý členský štát vymedzuje článok 229."

5 Podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice „osoba podliehajúca dani [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti".

6 Pokiaľ ide o určenie miesta, ktoré sa považuje za miesto poskytovania služieb, článok 9 šiestej smernice uvádza:

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

2. Ale:

...

c) miestom poskytovania služieb týkajúcich sa:

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

— ...

je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú,

..."

7 Článok 1 trinástej smernice je formulovaný takto:

„Na účely tejto smernice:

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

8 Článok 2 ods. 1 trinástej smernice uvádza:

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

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 CI je spoločnosť založená na Guernesey (Normanské ostrovy). RAL, Services a Machines sú spoločnosťami založenými v Spojenom kráľovstve. Tieto štyri spoločnosti sú dcérskymi spoločnosťami RAL Holdings Ltd (ďalej len „Holdings"), ktorá je spoločnosťou taktiež založenou v Spojenom kráľovstve. Spoločnosti CI, RAL, Services, Machines a Holdings spolu tvoria skupinu RAL.

10 Do konca roka 2000 spoločnosť RAL prevádzkovala hracie automaty v Spojenom kráľovstve v priestoroch, ktoré vlastnila alebo mala prenajaté. Vlastnila automaty umiestnené v týchto priestoroch a zamestnávala vlastný personál. Mala potrebné povolenia na prevádzku herní, ako aj hracích automatov.

11 Spoločnosť Holdings bola ako typický zástupca skupiny platiteľov DPH zodpovedná za platenie tejto dane z príjmov z prevádzkovania hracích automatov.

12 Neskôr vznikol plán na reštrukturalizáciu skupiny RAL. Jeho cieľom bolo podľa informácií vnútroštátneho súdu založiť dcérsku offshore spoločnosť na prevádzku hracích automatov a oddeliť túto funkciu od vlastníctva automatov a prevádzkovania miestností tak, aby skupina RAL nebola platiteľom DPH z prevádzkovania hracích automatov a mohla získať späť daň zaplatenú na vstupe.

13 Z tohto dôvodu bola na Guernesey, ktorý je jedným z Normanských ostrovov nachádzajúcich sa mimo územia Spoločenstva, založená spoločnosť CI. V rámci tohto plánu boli v Spojenom kráľovstve založené spoločnosti Machines a Services.

14 Spoločnosť RAL je nájomcom miestností, v ktorých sú umiestnené hracie automaty, a je držiteľom povolení na prevádzku herní. Spoločnosť RAL poskytla CI povolenie na umiestnenie a prevádzku automatov v uvedených miestnostiach.

15 Spoločnosť Machines vlastní všetky hracie automaty používané skupinou RAL a povolenia na ich používanie. Na základe nájomnej zmluvy uzatvorenej s CI sa Machines zaviazala poskytnúť CI hracie automaty a zabezpečiť ich údržbu.

16 Činnosť spoločnosti CI spočíva v umožnení verejnosti používať hracie automaty poskytnuté spoločnosťou Machines v miestnostiach poskytnutých spoločnosťou RAL. Túto činnosť však CI vykonáva prostredníctvom subdodávateľa, spoločnosti Services, ktorý zabezpečuje každodennú prevádzku automatov. Táto naposledy menovaná spoločnosť zamestnáva skoro všetok personál skupiny RAL, teda približne 600 osôb. Spoločnosť CI nemá vlastný personál v Spojenom kráľovstve.

17 Po uvedenej reštrukturalizácii skupiny RAL zastávala spoločnosť CI na základe článkov 2, 4 a 9 šiestej smernice názor, že miestom poskytovania služieb prevádzkovania hracích automatov je Guernesey. Keďže tieto služby podľa jej názoru poskytovala mimo územia Spoločenstva, domnievala sa, že nie je povinná platiť DPH zo služieb poskytovaných svojim zákazníkom v Spojenom kráľovstve. V súlade s článkami 1 a 2 trinástej smernice požiadala tiež o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe.

18 Commissioners rozhodnutím z 28. augusta 2001 zamietli žiadosti spoločnosti CI. Zaujali stanovisko, že CI je platiteľom DPH v Spojenom kráľovstve. Subsidiárne konštatovali, že nie je potrebné zohľadniť reštrukturalizáciu skupiny RAL, pretože rovnako ako pred reštrukturalizáciou predmetné služby poskytovala spoločnosť Holdings naďalej v Spojenom kráľovstve. Podľa Commissioners bolo treba žiadosti CI v každom prípade zamietnuť, lebo boli zneužitím práva.

19 Spoločnosti CI, RAL, Machines a Services napadli toto rozhodnutie o zamietnutí na VAT and Duties Tribunal, Londýn. Tento vo svojom rozsudku z 3. decembra 2002 rozhodol, že predmetné služby poskytovala CI zo stálej prevádzkarne umiestnenej v Spojenom kráľovstve v zmysle článku 9 ods. 1 šiestej smernice. Tento súd tak konštatoval, že CI poskytovala službu prevádzkovania hracích automatov v Spojenom kráľovstve a že tieto činnosti podliehajú DPH v tomto členskom štáte. Napriek tomu vyhovel žalobe uvedených spoločností v rozsahu, v ktorom smerovala proti subsidiárnym návrhom Commissioners, týkajúcich sa toho, že služby boli v skutočnosti poskytované spoločnosťou CI, a nie Holdings, a že zásada zákazu zneužitia práva sa na tento prípad nevzťahovala.

20 Spoločnosť CI podala odvolanie proti uvedenému rozsudku na vnútroštátny súd podávajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania. Commissioners podal tiež odvolanie proti tomu istému rozsudku v rozsahu, v ktorom tento zamietol jeho subsidiárne návrhy.

21 Za týchto okolností High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Za okolností daného prípadu a vzhľadom na šiestu smernicu..., konkrétne na jej články 2, 4 a 9, a trinástu smernicu..., konkrétne na jej články 1 a 2, a na všeobecné zásady práva Spoločenstva:

1. Ako treba vykladať výraz ‚stála prevádzkareň' uvedený v článku 9 šiestej smernice?

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

3. Konkrétne:

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

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

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

b) Ak je činnosť spoločnosti (‚A') členená tak, že na účely predpisov týkajúcich sa miesta poskytovania služieb prepojená spoločnosť (‚B'), za okolností, aké sú v tomto prípade, poskytuje službu prevádzkovania hracích automatov zo

sídla mimo územia Spoločenstva a nemá stálu prevádzkareň, v ktorej by tieto služby poskytovala, v členskom štáte, v ktorom má A sídlo, a že jediným cieľom takejto štruktúry je vyhnúť sa povinnosti A platiť DPH z týchto služieb v danom štáte:

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

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

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

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

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

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

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné poznámky

22 Činnosť, o ktorú ide v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, teda sprístupňovanie hracích automatov umiestnených v herniach za odplatu verejnosti, je poskytovaním služieb v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice. Svojimi otázkami sa vnútroštátny súd snaží v podstate určiť miesto, ktoré sa považuje za miesto poskytovania týchto služieb.

23 Článok 9 šiestej smernice obsahuje pravidlá pre určenie miesta poskytovania služieb na daňové účely. Zatiaľ čo odsek 1 tohto ustanovenia určuje všeobecné pravidlo, jeho

odsek 2 uvádza rad špecifických príkladov. Cieľom týchto ustanovení je predísť, po prvé, konfliktu právomocí, ktorý by mohol viesť k dvojitému zdaneniu a po druhé, nezdaneniu príjmov (pozri rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 14; z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20, a zo 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Zb. s. I-1195, bod 10).

24 Pokiaľ ide o vzťah medzi prvými dvomi odsekmi článku 9 šiestej smernice, Súdny dvor už rozhodol, že odsek 1 nemá prednosť pred odsekom 2 tohto ustanovenia. V každom jednotlivom prípade vzniká otázka, či ide o jeden z prípadov uvedených v článku 9 ods. 2, ak nie, tak platí odsek 1 (pozri už citované rozsudky Dudda, bod 21, a Linthorst, Pouwels en Scheres, bod 11).

25 Treba teda najprv preskúmať, či činnosť, o ktorú ide v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako uvádza írska a portugalská vláda, patrí do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice, ktorý určuje miesto poskytovania „zábavných alebo podobných aktivít" na daňové účely. V tomto ohľade treba pripomenúť, že do kompetencie Súdneho dvora patrí poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky skutočnosti pre výklad práva Spoločenstva, ktoré môžu byť užitočné pri rozhodovaní veci, ktorá je mu predložená, bez ohľadu na to, či sa na ne vnútroštátny súd výslovne odvolával vo svojich otázkach alebo nie (pozri rozsudky z 12. decembra 1990, SARPP, C-241/89, Zb. s. I-4695, bod 8; z 2. februára 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, nazývaný „Clinique", C-315/92, Zb. s. I-317, bod 7; zo 4. marca 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Zb. s. I-1301, bod 16, a zo 7. septembra 2004, Trojani, C-456/02, Zb. s. I-7573, bod 38).

O výklade článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice

26 Írska a portugalská vláda uvádzajú, že činnosť, ktorú vykonáva spoločnosť CI, patrí do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice, lebo spočíva v poskytovaní služieb priamo spojených so zábavou. Miestom tejto činnosti je teda miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú, v prípade, o ktorý ide v konaní pred vnútroštátnym súdom, je to teda územie Spojeného kráľovstva.

27 Vláda Spojeného kráľovstva a spoločnosti patriace do skupiny RAL naopak tvrdia, že poskytovanie služieb, o ktoré ide v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, nepatrí do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice. K tomu poznamenávajú, že hlavným cieľom, ktorý sleduje príjemca služby, je získanie finančnej výhry a nie zábava. Uvedené spoločnosti dodávajú, že použitie uvedeného ustanovenia zahŕňa v každom prípade umeleckú činnosť poskytovateľa služieb. Skutočnosť, že použitie hracieho automatu môže mať zábavný aspekt, rovnako ako použitie mobilného telefónu, nemení predmetné poskytovanie služieb na zábavnú činnosť v zmysle článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky.

28 Komisia zastáva názor, že cieľom článku 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice je zaviesť osobitnú úpravu pre poskytovanie určitých druhov služieb, ktoré sú uskutočňované medzi platiteľmi dane a ktorých náklady sú súčasťou ceny tovaru alebo služieb (pozri rozsudok Dudda, už citovaný, body 23 a 24). Konanie pred vnútroštátnym súdom sa však týka poskytovania služieb prevádzkovania hracích automatov konečnému spotrebiteľovi, takže možno použiť len odsek 1 uvedeného článku.

29 V tomto ohľade treba pripomenúť, že v súlade s článkom 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice je miestom poskytovania služieb, ktorých predmetom sú zábavné alebo podobné činnosti, miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú.

30 Pokiaľ ide o otázku, či poskytovanie služieb, o ktoré ide v konaní pred vnútroštátnym súdom, je zábavnou alebo podobnou činnosťou, treba pripomenúť že CI sprístupňuje hracie automaty verejnosti za odplatu v herniach zariadených špeciálne pre tento účel.

31 V danom prípade je hlavným cieľom činnosti, ktorá je predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, zábava užívateľov hracích automatov, a nie poskytovanie finančných výhier týmto užívateľom. Ako okrem toho uviedol generálny advokát v bode 29 svojich návrhov, neistota v súvislosti s finančnou výhrou je práve zásadným zábavným prvkom, ktorý užívatelia hracích automatov sledujú.

32 Zábavné alebo podobné činnosti v zmysle článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky šiestej smernice nevyžadujú podávanie umeleckých výkonov poskytovateľom služieb. Činnosť, ktorej hlavným cieľom sledovaným poskytovateľom je zábava zákazníkov — ku ktorej patrí aj poskytnutie automatov —, je zábavnou alebo podobnou činnosťou v zmysle tohto ustanovenia.

33 Ako tiež uviedol generálny advokát v bode 33 svojich návrhov, nemožno vylúčiť použitie pravidla o mieste poskytovania služieb uvedeného v spomenutom

ustanovení na situáciu, o akú ide v konaní pred vnútroštátnym súdom, z dôvodu, že príjemcami predmetných služieb sú koneční spotrebitelia. Pôsobnosť tohto ustanovenia nie je obmedzená na poskytovanie služieb medzi platiteľmi dane. Okrem toho je potrebné konštatovať, že použitie uvedeného pravidla určenia miesta poskytovania služieb na takúto situáciu nevyvoláva žiadne praktické ťažkosti. Miesto, kde sú predmetné činnosti vykonávané, sa dá totiž ľahko určiť. Nakoniec vedie použitie takéhoto pravidla k rozumnému riešeniu z hľadiska daní, lebo predmetné služby podliehajú úprave DPH členského štátu, na území ktorého sú usadení príjemcovia týchto služieb.

34 Na otázku vnútroštátneho súdu treba odpovedať tak, že poskytovanie služieb spočívajúcich v umožnení verejnosti používať za odplatu hracie automaty umiestnené v herniach na území členského štátu sa má považovať za zábavné alebo podobné činnosti v zmysle článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky šiestej smernice, takže miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú.

O trovách

35 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Poskytovanie služieb spočívajúcich v umožnení verejnosti používať za odplatu hracie automaty umiestnené v herniach na území členského štátu sa má považovať za zábavné alebo podobné činnosti v zmysle článku 9 ods. 2 písm. c) prvej zarážky šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, takže miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú.

Podpisy