SODBA SODIŠČA (prvi senat)
z dne 12. maja 2005*

V zadevi C-452/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 17. oktobra 2003, ki je na Sodišče prispela 27. oktobra 2003, v postopku

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

* Jezik postopka: angleščina.

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Lenaerts (poročevalec), sodnik, N. Colneric, sodnica, K. Schiemann in E. Juhász, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,
sodna tajnica: K. Sztranc, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in javne obravnave z dne 24. novembra 2004,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

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

— za vlado Združenega kraljestva K. Manji, zastopnik, skupaj s C. Vajdo, QC, in M. Angiolinijem, barrister,

— za irsko vlado D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z G. Clohessy, BL, in D. McDonaldom, SC,

— za portugalsko vlado L. Fernandes in Â. Seiça Neves, zastopnika,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 27. januarja 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2, 4 in 9 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva) in členov 1 in 2 Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL L 326, str. 40, v nadaljevanju: Trinajsta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med RAL (Channel Islands) Ltd (v nadaljevanju: CI), RAL Ltd (v nadaljevanju: RAL), RAL Services Ltd (v nadaljevanju: Services) in RAL Machines Ltd (v nadaljevanju: Machines) in Commissioners of Custom & Excise (v nadaljevanju: Commissioners), organom, ki je v Združenem kraljestvu pristojen za področje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), glede določitve kraja, za katerega se šteje, da je kraj dobave storitev igralnih avtomatov.

Pravni okvir

3 V skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo."

4 Člen 3(1) Šeste direktive določa:

„Za namene te direktive je ‚ozemlje države' območje uporabe Pogodbe [ES], kakor je za vsako državo članico določeno v členu [299]."

5 V skladu s členom 4(1) Šeste direktive „[je] ‚davčni zavezanec' vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti."

6 Glede določitve kraja, za katerega se šteje, da je kraj opravljanja storitev, člen 9 Šeste direktive določa:

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

2. Vendar pa:

[...]

(c) je kraj opravljanja storitev v zvezi:

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

— [...]

kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene;

[...]“

7 Člen 1 Trinajste direktive določa:

„V tej direktivi:

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

8 Člen 2(1) Trinajste direktive določa:

„[...] vsaka država članica vrne vsakemu davčnemu zavezancu, ki nima stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti, pod spodaj določenimi pogoji vsak [DDV], ki mu je bil obračunan za opravljene storitve ali dobavljene premičnine na ozemlju države s strani drugih davčnih zavezancev ali mu je bil obračunan ob uvozu blaga v državo, kolikor je tako blago ali storitve uporabljeno za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) [Šeste] direktive [...] ali za opravljanje storitev iz točke 1(b) člena 1 te direktive."

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 CI je družba s sedežem na Guerneseyju (Anglo-Normandijsko otočje). RAL, Services in Machines so družbe s sedežem v Združenem kraljestvu. Te štiri družbe so hčerinske družbe RAL Holdings Ltd (v nadaljevanju: Holdings), ki je ravno tako družba s sedežem v Združenem kraljestvu. CI, RAL, Services, Machines in Holdings sestavljajo skupino RAL.

10 Do konca leta 2000 je RAL izkoriščal igralne avtomate v Združenem kraljestvu v lastnih ali najetih prostorih. Bil je lastnik avtomatov, nameščenih v teh prostorih, in je zaposloval svoje osebje. Imel je potrebne koncesije za uporabo salonov in izkoriščanje avtomatov.

11 Holdings je bil kot glavni član skupine davčnih zavezancev za DDV dolžan plačati ta davek od prihodkov, pridobljenih z izkoriščanjem igralnih avtomatov.

12 Pozneje je vmes posegel načrt prestrukturiranja skupine RAL. Ta je v skladu z navedbami predložitvenega sodišča predvideval, da z ustanovitvijo „offshore" hčerinske družbe za izkoriščanje igralnih avtomatov in z ločitvijo te funkcije od lastništva avtomatov in uporabe prostorov skupina RAL ne bi bila več davčni zavezanec za DDV na storitve igralnih avtomatov in bi lahko dobila povrnjen davek, plačan na vložke.

13 V ta namen je bila CI ustanovljena na Guerneseyju, ki je del Anglo-Normandijskega otočja, ki je zunaj ozemlja Skupnosti. V okviru istega načrta sta bila Machines in Services ustanovljena v Združenem kraljestvu.

14 RAL je najemnik prostorov v katerih so nameščeni igralni avtomati in imetnik koncesij, ki dovoljujejo izkoriščanje igralnih salonov. S tem ima CI dovoljenje za namestitev in izkoriščanje avtomatov v omenjenih igralnih salonih.

15 Machines pripadajo vsi igralni avtomati, ki jih uporablja skupina RAL, in je imetnik koncesij zanje. Na podlagi najemne pogodbe, sklenjene s CI, mora Machines CI dobaviti igralne avtomate in zagotoviti njihovo dobro delovanje.

16 Dejavnost CI je omogočanje javnosti, da uporablja igralne avtomate, ki jih dobavi Machines, v prostorih, ki mu jih da na voljo RAL. Vendar pa CI to dejavnost izvaja tako, da vsakodnevno upravljanje z avtomati pogodbeno odda Services. Slednja družba zaposluje skoraj vse osebje skupine RAL oziroma okoli šeststo oseb. CI v Združenem kraljestvu nima lastnega osebja.

17 Zaradi omenjenega prestrukturiranja skupine RAL je CI, opirajoč se na člene 2, 4 in 9 Šeste direktive, menil, da se je za storitve igralnih avtomatov štelo, da so dobavljene na Guerneseyju. Ker so po njegovem mnenju te storitve zato opravljene zunaj ozemlja Skupnosti, je trdil, da ni bil dolžan plačati DDV za storitve, dobavljene njegovim strankam v Združenem kraljestvu. V skladu s členi 1 in 2 Trinajste direktive je tudi zahteval povračilo DDV, plačanega na vložke.

18 Z odločbo z dne 28. avgusta 2001 so Commissioners zavrnili zahteve CI. Menili so, da je CI davčni zavezanec za DDV v Združenem kraljestvu. Podredno so ugotovili, da ni treba upoštevati prestrukturiranja skupine RAL, tako da je zadevne storitve, tako kot v obdobju pred prestrukturiranjem, v Združenem kraljestvu še dalje opravljal Holdings. V vsakem primeru pa je bilo po mnenju Commissioners treba zahteve CI zavrniti, ker pomenijo zlorabo pravic.

19 CI, RAL, Machines in Services so to zavrnitveno odločbo izpodbijali pred VAT and Duties Tribunal, London. V sodbi z dne 3. decembra 2002 je to menilo, da je zadevne storitve iz stalnih poslovni enot v Združenem kraljestvu v smislu člena 9(1) Šeste direktive dobavil CI. Tribunal je tako ugotovilo, da CI dobavlja storitve igralnih avtomatov v Združenem kraljestvu in da so te dejavnosti obdavčene z DDV v tej državi članici. Vendar pa je dopustilo tožbo omenjenih družb, kolikor je bila vložena zoper postranske ugotovitve Commissioners, ker je storitve dejansko dobavil CI in ne Holdings in ker načela prepovedi zlorabe pravic v obravnavanem primeru ni bilo mogoče uporabiti.

20 CI je zoper omenjeno sodbo vložil pritožbo na predložitvenem sodišču. Commissioners so nato vložili pritožbo zoper to isto sodbo, kolikor so bile z njo zavrnjene njihove stranske ugotovitve.

21 V teh okoliščinah je High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„V okoliščinah predmetne zadeve in ob upoštevanju Šeste direktive [...], zlasti njenih členov 2, 4 in 9, in Trinajste direktive [...], zlasti njenih členov 1 in 2, in splošnih načel prava Skupnosti:

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

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

3. Zlasti:

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

i) ali je mogoče šteti, da so storitve igralnih avtomatov dobavljene iz stalne poslovne enote v tej državi članici; če je tako,

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

b) Ko je dejavnost družbe (‚A') strukturirana tako, da povezana družba (‚B'), za potrebe pravil glede kraja opravljanja storitev, v okoliščinah, kot so te v obravnavani zadevi, trdi, da dobavlja storitve igralnih avtomatov iz sedeža

zunaj ozemlja Skupnosti, in ta povezana družba v državi članici, v kateri ima sedež A, nima stalne poslovne enote, iz katere se dobavijo te storitve, in je edini namen strukture izogibanje zavezanosti A za DDV na te storitve v tej državi:

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

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

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

b) Če je tako, kako to načelo učinkuje v okoliščinah, kot so te v obravnavanem primeru?

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

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

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

22 Dejavnost, na katero se nanaša predložitvena odločba, in sicer dajanje igralnih avtomatov, nameščenih v igralnih salonih na voljo javnosti za plačilo, je opravljanje storitev v smislu člena 6(1) Šeste direktive. Z vprašanji predložitveno sodišče v bistvu skuša določiti kraj, za katerega se šteje, da je kraj tega opravljanja storitev.

23 V tem pogledu člen 9 Šeste direktive vsebuje pravila, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina. Medtem ko odstavek 1 te določbe glede tega

predmeta podaja splošno pravilo, pa njen odstavek 2 navaja vrsto posebnih naveznih okoliščin. Cilj teh določb je izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in, drugič, neobdavčenju prihodkov (glej sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz, 168/84, Recueil, str. 2251, točka 14; z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda, C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20, in z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Recueil, str. I-1195, točka 10).

24 Glede razmerja med prvima odstavkoma člena 9 je Sodišče že odločilo, da odstavek 1 nikakor ne prevlada nad odstavkom 2 te določbe. Vprašanje, ki se zastavlja v vsakem položaju, je, ali jo ureja eden izmed primerov, navedenih v členu 9(2); v nasprotnem primeru pa je zajeta z odstavkom 1 (zgoraj navedeni sodbi Dudda, točka 21, in Linthorst, Pouwels en Scheres, točka 11).

25 Predhodno je torej treba preučiti, ali dejavnost na katero, se nanaša predložitvena odločba, tako kot to zatrjujeta irska in portugalska vlada, spada v člen 9(2)(c) Šeste direktive, ki določa kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za „dejavnosti s področja zabavnih prireditev ali podobne dejavnosti". V tem pogledu je treba opozoriti, da mora Sodišče nacionalnemu sodišču dati vse elemente razlage prava Skupnosti, ki jih to lahko uporabi pri razsojanju predložene zadeve, ne glede na to, ali se je to nanje posebej sklicevalo v vprašanjih (glej sodbe z dne 12. decembra 1990 v zadevi SARPP, C-241/89, Recueil, str. I-4695, točka 8; z dne 2. februarja 1994 v zadevi Verband Sozialer Wettbewerb, imenovani „Clinique", C-315/92, Recueil, str. I-317, točka 7; z dne 4. marca 1999 v zadevi Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, str. I-1301, točka 16, in z dne 7. septembra 2004 v zadevi Trojani, C-456/02, ZOdl., str. I-7573, točka 38).

Razlaga člena 9(2)(c) Šeste direktive

26 Irska in portugalska vlada menita, da dejavnost CI spada na področje uporabe člena 9(2)(c) Šeste direktive, ker gre za ponudbo storitev, neposredno povezanih z zabavnimi prireditvami. Kraj, za katerega naj bi se štelo, da je kraj opravljanja te dejavnosti, je torej kraj dejanskega opravljanja storitev, tj. v zadevi v postopku v glavni stvari, ozemlje Združenega kraljestva.

27 Vlada Združenega kraljestva in družbe, ki pripadajo skupini RAL, pa nasprotno zatrjujejo, da opravljanje storitev, na katero se nanaša predložitvena odločba, ni zajeto s členom 9(2)(c) Šeste direktive. V tem pogledu menijo, da je glavni cilj prejemnika zadevnih storitev finančna korist in ne zabava. Omenjene družbe dodajajo, da uporaba zgoraj navedene določbe v vsakem primeru vključuje umetniško dejavnost izvajalca storitev. Dejstvo, da lahko uporaba igralnega avtomata pomeni zabavo, tako kot uporaba prenosnega telefona, naj opravljanja zadevne storitve ne bi spremenila v dejavnost na področju zabavnih prireditev v smislu odstavka 2(c), prva alinea, istega člena.

28 Komisija ugotavlja, da je namen člena 9(2)(c) Šeste direktive vzpostavitev posebne ureditve za določena opravljanja storitev med davčnimi zavezanci, katere strošek je v ceni blaga ali storitev, namenjenih končnim uporabnikom (glej zgoraj navedeno sodbo Dudda, točki 23 in 24). Zadeva v postopku v glavni stvari pa se je vendarle nanašala na dobavo igralnih avtomatov končnemu potrošniku, tako da naj bi se uporabil samo odstavek 1.

29 V tem pogledu je treba opozoriti, da je v skladu s členom 9(2)(c) Šeste direktive kraj opravljanja storitev v zvezi z dejavnostmi s področja zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti, kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene.

30 Glede vprašanja, ali gre pri opravljanju storitev, kot so storitve, ki so obravnavane v postopku v glavni stvari, za dejavnosti s področja zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti, je treba opozoriti, da daje CI javnosti za plačilo na voljo igralne avtomate v za to urejenih igralnih salonih.

31 V konkretni zadevi je glavni cilj, ki ga zasleduje dejavnost, na katero se nanaša predložitvena odločba, ta, da se uporabniki igralnih avtomatov zabavajo, in ne ta, da dobijo finančno korist. Tako kot je v točki 29 sklepnih predlogov poudaril generalni pravobranilec, je ravno negotovost glede finančne dkoristi, bistveni del zabave, ki jo iščejo uporabniki igralnih avtomatov.

32 Dejavnosti s področja zabavnih prireditev ali podobne dejavnosti v smislu člena 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive od izvajalca storitev ne zahtevajo umetniškega vložka. Dejavnost – vključno z dajanjem avtomatov na voljo – katere glavni cilj, ki ga zasleduje izvajalec storitev, je zabavanje njegovih strank, je ena izmed dejavnosti s področja zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti v smislu te določbe.

33 Tako kot je v točki 33 sklepnih predlogov poudaril generalni pravobranilec, od uporabe pravila glede davčno upoštevne navezne okoliščine, ki je določeno z zgoraj

navedeno določbo, v položaju, kot je ta v zadevi v postopku v glavni stvari, ni mogoče odstopiti zaradi dejstva, da so zadevni prejemniki storitev končni potrošniki. Področje uporabe te določbe ni omejeno na opravljanje storitev med davčnimi zavezanci. Poleg tega je pomembna ugotovitev, da uporaba omenjenega pravila glede davčno upoštevne navezne okoliščine za tak položaj ne povzroča nobenih praktičnih težav. Kraj, kjer so bile opravljene zadevne dejavnosti, se da lahko ugotoviti. Končno uporaba takega pravila privede do racionalne rešitve z davčnega vidika, ker za zadevne storitve velja ureditev DDV države članice, na katere ozemlju imajo sedež prejemniki omenjenih storitev.

34 Iz tega sledi, da je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti tako, da je treba opravljanje storitev, ki obsega omogočanje javnosti, da za plačilo uporablja igralne avtomate, nameščene v igralnih salonih s sedežem na ozemlju države članice, šteti za eno izmed dejavnosti s področja zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti v smislu člena 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive, tako da je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer so te dejansko opravljene.

Stroški

35 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Opravljanje storitev, ki obsega omogočanje javnosti, da za plačilo uporablja igralne avtomate, nameščene v igralnih salonih s sedežem na ozemlju države članice, je treba šteti za eno izmed dejavnosti s področja zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti v smislu člena 9(2)(c), prva alinea, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, tako da je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer so te dejansko opravljene.

Podpisi