DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

14. juli 2011

I sag C-464/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour d'appel de Mons (Belgien) ved afgørelse af 17. september 2010, indgået til Domstolen den 24. september 2010, i sagen:

État belge

mod

Pierre Henfling, Raphaël Davin og Koenraad Tanghe, som kuratorer i konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D. Šváby, og dommerne R. Silva de Lapuerta og T. von Danwitz (refererende dommer),

generaladvokat: Y. Bot
justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 18. maj 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Pierre Henfling, Raphaël Davin og Koenraad Tanghe, som kuratorer i konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA, ved avocat O. Bertin

— den belgiske regering ved M. Jacobs, L. Van den Broeck og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved D. Recchia, B. Stromsky og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 6, stk. 4, og artikel 13, punkt B, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles

merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er fremsat som led i en sag mellem État belge (den belgiske stat) og Pierre Henfling, Raphaël Davin og Koenraad Tanghe i deres egenskab af kuratorer i konkursboet efter Tiercé Franco-Belge SA (herefter »TFB«) angående denne stats afslag på at indrømme fritagelse for merværdiafgift (herefter »moms«) for tjenesteydelser leveret af væddemålsagenturer for TFB.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1), pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, moms.

4 Ifølge direktivets artikel 5, stk. 1 og 4, forstås ved levering af et gode »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode« såvel som »overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg«.

5 Direktivets artikel 6 bestemmer:

»1. Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[...]

4. Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en tjenesteydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende tjenesteydelse.

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 13, der har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«, bestemmer:

»[...]

B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

f) væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat

[...]«

Nationale bestemmelser

7 Artikel 10, stk. 1, i code de la taxe sur la valeur ajoutée (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«) bestemmer:

»Ved levering af et gode forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode.

Dette omfatter navnlig den situation, at et gode stilles til rådighed for erhververen eller den person, som modtager godet, i henhold til en aftale om overdragelse eller en aftale, som fastslår et ejerforhold.«

8 Momslovens artikel 13, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. En indkøbskommissionær betragtes som køber og i forhold til kommittenten som sælger af det gode, som købes ved den pågældendes mellemkomst. En salgskommissionær betragtes som sælger og i forhold til kommittenten som køber af det gode, som sælges ved den pågældendes mellemkomst.

2. Som kommissionær betragtes ikke kun den, som handler i eget navn eller under et firmanavn for kommittentens regning, men ligeledes en mellemmand, som ved køb modtager — fra sælgeren — henholdsvis ved salg udleverer — til køberen — en faktura, en debetnota eller enhver tilsvarende skrivelse, som er udstedt i den pågældendes eget navn.«

9 Momslovens artikel 18, stk. 1, bestemmer:

»Ved tjenesteydelse forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til denne lov.

Som levering af tjenesteydelser betragtes bl.a. udførelse af:

[...]

3. en fuldmagtsaftale

[...]«

10 Momslovens artikel 20, stk. 1, første afsnit, bestemmer:

»[…] enhver kommissionær eller mellemmand anses for selv at have modtaget og selv at have leveret den pågældende ydelse, når den pågældende under de i artikel 13, stk. 2, omhandlede betingelser optræder som formidler i forbindelse med en tjenesteydelse.«

11 I henhold til lovens artikel 44, stk. 3, nr. 13), er »væddemål, lotterier og andre hasardspil eller spil om penge med de af kongen fastlagte betingelser og begrænsninger« fritaget for moms.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 TFB, som blev erklæret konkurs den 27. oktober 2008, er et aktieselskab, der er momsregistreret i Belgien, og hvis virksomhed består i at modtage væddemål på bl.a. hestevæddeløb i Belgien og i andre stater.

13 I forbindelse med denne virksomhed gør selskabet brug af et netværk af lokale agenturer, kaldet »buralistes« (spilforhandlere), som er spredt over hele Kongeriget Belgiens område. Disse spilforhandlere har til opgave at indsamle spillernes indsatser på hestevæddeløb eller andre sportsbegivenheder, registrere væddemålene, udskrive spillekvitteringer eller kuponer til spillerne og udbetale gevinsterne.

14 Hver spilforhandler er knyttet til TFB ved en kontrakt, der benævnes »kommissionskontrakt«.

15 I henhold til denne kontrakt er TFB ejer af den forretning, som drives af spilforhandleren. TFB stiller lokalerne med den nødvendige energiforsyning til rådighed for spilforhandleren, afholder udgifterne til forsikring af lokalerne og sørger for installering og vedligeholdelse af selskabets skilt.

16 Denne kontrakt bestemmer ligeledes, at TFB stiller det dataudstyr til rådighed for spilforhandleren, hvormed alle indgåede væddemål og betalingen af alle gevinsterne skal registreres. TFB udlåner udstyret og dokumenterne til spilforhandleren vederlagsfrit, og TFB bevarer den fulde ejendomsret dertil. Spilforhandleren påtager sig at anvende det af TFB udleverede udstyr som en bonus pater familias og at give TFB meddelelse om enhver fejl i udstyrets funktioner, idet reparation og vedligeholdelse deraf foretages af TFB for dettes regning.

17 Spilforhandleren er derudover i henhold til den »kommissionskontrakt«, denne har indgået med TFB, forpligtet til at overholde de regler, som gælder for indgåelse af væddemål, herunder vedrørende registrering, bogføring og betaling. Spilforhandleren påtager sig at sikre, at dennes agentur fungerer forskriftsmæssigt, og at det er åbent i forbindelse med begivenheder, der er knyttet til TFB's aktiviteter og produkter. Spilforhandleren har dog ret til frit at bestemme, hvorledes agenturet skal organiseres, og det står ham frit for at ansætte personale for at opfylde sine forpligtelser bedst muligt.

18 TFB bemyndiger spilforhandleren til at modtage alle de typer af væddemål, som TFB er behørigt bemyndiget til at indgå, enten ifølge lov eller i henhold til fuldmagt, og tillader spilforhandleren at udøve enhver anden virksomhed, som ikke strider mod loven om hestevæddemålsagenturer, og som ikke udøves for en af TFB's direkte konkurrenter.

19 Ifølge de almindelige bestemmelser i TFB's forskrifter kan den person, der driver agenturet, og som er den eneste, der er bemyndiget til at registrere et væddemål, altid helt eller delvist afvise et væddemål uden at være forpligtet til at begrunde afvisningen. Derudover kan en vindende spiller kun indløse sin gevinst hos den spilforhandler, hvor den pågældende har indgået væddemålet.

20 Spilforhandleren modtager som vederlag en provision, der er fastsat som en procentdel af de indsatser, som er betalt vedrørende de registrerede væddemål, efter fradrag af de tilbagebetalte beløb. Denne provision beregnes og afregnes månedligt, uden forbindelse med de officielle væddemålstransaktioner. Spilforhandleren fremsender ingen faktura til TFB vedrørende provisionen.

21 På de spillekvitteringer, der udstedes af spilforhandlerne og udleveres til spillerne som bevis for væddemålene, er på forsiden øverst anført spilforhandlerens navn, handelsregisternummer og momsnummer. På forsiden er derudover forneden på kvitteringerne anført »Belgische Tiercé« og derefter »Tiercé belge« og foroven »Tiercé Franco Belge«. På bagsiden af disse kvitteringer findes følgende tekst: »Den, der indgår væddemålet, anerkender ved sin deltagelse at have gjort sig bekendt med og accepteret bestemmelserne i forskrifterne fra S.C. P.M.U. belge, S.A. Tiercé Francobelge og Bingoal.«

22 Ved en kontrol, der blev indledt i juli 2000, konstaterede de belgiske skattemyndigheder, at de af spilforhandlerne fra den 1. januar 1997 til den 31. december 2000 modtagne provisioner ikke var blevet pålagt moms. Da myndighederne var af den opfattelse, at spilforhandlerne arbejdede i TFB's navn, og at deres virksomhed skulle pålægges moms, tilsendte de i november 2001 TFB en supplerende momsopkrævning, med tillæg af bøder og morarenter, for den skyldige moms af disse provisioner.

23 TFB anlagde sag ved Tribunal de première instance de Liège og nedlagde påstand om, at de omtvistede provisioner ikke var momspligtige, idet spilforhandlerne i henhold til momslovgivningen skulle betragtes som kommissionærer, der deltager i leveringen af en tjenesteydelse, der er fritaget for moms.

24 Ved dom af 20. september 2004 gav denne ret TFB medhold. Cour d'appel de Liège stadfæstede efter den belgiske stats appel denne dom i sin helhed ved dom af 5. oktober 2005. Cour de cassation ophævede denne dom og hjemviste sagen til den forelæggende ret.

25 Denne ret har for det første undersøgt kontrakten mellem TFB og spilforhandlerne og har fundet, at det fremgår af kombinationen af faktorer i og uden for kontrakten, at spilforhandlerne ifølge kontrakten af TFB havde fået til opgave at modtage og registrere væddemål i henhold til en kommissionsaftale og ikke i henhold til en fuldmagtsaftale. Derudover har retten anført, at det følger af momslovens artikel 13, stk. 2, at spørgsmålet, om mellemmanden har handlet som fuldmægtig eller som kommissionær, er uden betydning. Retten fandt, at spilforhandlerne deltog direkte i eget navn, i henhold til en kommissionsaftale, i levering af tjenesteydelser, der bestod i registrering af væddemål og betaling af gevinster for TFB's regning.

26 Den forelæggende ret har for det andet søgt at fastslå, om de af TFB til spilforhandlerne udbetalte provisioner er fritaget for moms. Da Cour d'appel de Mons finder, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen i denne henseende afhænger af fortolkningen af EU-retten, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [sjette direktivs] artikel 6, stk. 4, og artikel 13, punkt B, litra f), […] fortolkes således, at de er til hinder for tildeling af en fritagelse for afgift på tjenesteydelser, som leveres af en kommissionær, der optræder som formidler i eget navn, men for en kommittents regning, når kommittenten arrangerer levering af de i nævnte artikel 13, punkt B, litra f), omhandlede tjenesteydelser?«

Om det præjudicielle spørgsmål

27 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret oplyst, om sjette direktivs artikel 6, stk. 4, og artikel 13, punkt B, litra f), skal fortolkes således, at de er til hinder for tildeling af en fritagelse for moms på tjenesteydelser, som leveres af en kommissionær, der optræder som formidler i eget navn, men for regning af en kommittent, som arrangerer tjenesteydelser, der er omfattet af nævnte artikel 13, punkt B, litra f). Nærmere bestemt er dette spørgsmål rettet mod den momsmæssige behandling af forholdet mellem en virksomhed, der udøver væddemålsvirksomhed, og en erhvervsdrivende, der ved modtagelsen af væddemålene optræder i eget navn, men for nævnte virksomheds regning.

28 I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), er væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat, fritaget for moms.

29 Denne fritagelse er begrundet i praktiske hensyn, da hasardspilstransaktioner egner sig dårligt til at være momspligtige, og ikke, som det er tilfældet for visse former for tjenesteydelser af almen interesse, der udføres i den sociale sektor, i ønsket om at sikre disse former for virksomhed en mere gunstig momsbehandling (jf. dom af 13.7.2006, sag C-89/05, United Utilities, Sml. I, s. 6813, præmis 23, og af 10.6.2010, sag C-58/09, Leo-Libera, Sml. I, s. 5189, præmis 24).

30 Den væddemålstransaktion, der er omhandlet i denne bestemmelse, er karakteriseret ved tildeling af en chance for gevinst for de personer, der indgår væddemål, og en modsvarende accept af risikoen for at skulle finansiere disse gevinster (United Utilities-dommen, præmis 26).

31 Domstolen har på denne baggrund fastslået, at levering af »call center«-tjenesteydelser, der foretages pr. telefon til fordel for en væddemålsarrangør, og som omfatter tjenesteyderens personales accept af væddemål i arrangørens navn, ikke udgør en væddemålstransaktion som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), og derfor ikke kan være omfattet af den i denne bestemmelse foreskrevne momsfritagelse (United Utilities-dommen, præmis 29).

32 Hovedsagen adskiller sig imidlertid i flere henseender fra den sag, som gav anledning til United Utilities-dommen. For det første er spilforhandlernes virksomhed nemlig forskellig fra det nævnte »call centers« virksomhed, navnlig derved, at spilforhandlerne er kendt af spillerne, at de kan afvise et væddemål uden at være forpligtede til at begrunde denne afvisning, og at de tillige har til opgave at udbetale gevinsterne til spillerne. For det andet vedrørte den sag, som gav anledning til nævnte dom, accept af væddemål i arrangørens navn, mens det i hovedsagen stillede spørgsmål udtrykkeligt er rettet mod en situation, hvor en erhvervsdrivende ved modtagelsen af disse væddemål handler for væddemålsarrangørens regning, men i eget navn.

33 En sådan formidling i eget navn betyder — i modsætning til hvad der var tilfældet i den sag, der gav anledning til United Utilities-dommen, hvilket præciseres i dommens præmis 27 — at det retlige forhold mellem spilleren og den virksomhed, for hvis regning formidleren handler, ikke opstår direkte, men dels mellem formidleren og spilleren, dels mellem formidleren og virksomheden.

34 Hvad angår den momsmæssige behandling af en sådan formidling bestemmer sjette direktivs artikel 6, stk. 4, at en afgiftspligtig person, der optræder som formidler i forbindelse med en tjenesteydelse, og som handler i eget navn, men for tredjemands regning, anses for selv at have modtaget og leveret den pågældende tjenesteydelse.

35 Denne bestemmelse skaber således en retlig fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden. I medfør af denne fiktion anses den erhvervsdrivende, der optræder som formidler ved leveringen af tjenesteydelserne, og som er kommissionær, for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra den erhvervsdrivende, for hvis regning denne handler, og som er kommittent, før den pågældende anses for dernæst selv at levere disse tjenesteydelser til kunden. Det følger heraf, at hvad angår retsforholdet mellem kommittenten og kommissionæren er deres respektive roller som leverandør og modtager af tjenesteydelser i momsmæssig henseende på fiktiv vis byttet om.

36 Da sjette direktivs artikel 6, stk. 4, henhører under direktivets afsnit V med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, og bestemmelsen er affattet i generelle vendinger uden at indeholde begrænsninger vedrørende dens anvendelsesområde eller rækkevidde, vedrører den ved bestemmelsen skabte fiktion ligeledes anvendelsen af de i sjette direktiv foreskrevne momsfritagelser. Det følger heraf, at hvis den levering af tjenesteydelser, som kommissionæren formidler, er fritaget for moms, finder denne fritagelse ligeledes anvendelse på retsforholdet mellem kommittenten og kommissionæren.

37 Denne konklusion gælder ligeledes for den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), foreskrevne fritagelse for væddemålstransaktioner. Denne fritagelse udviser således ikke, sammenlignet med andre fritagelser, noget særkende, som kan begrunde en indskrænkning af anvendelsesområdet for direktivets artikel 6, stk. 4, og at væddemål undtages herfra. Det er ydermere ved anvendelsen af sidstnævnte bestemmelse uden relevans, at nævnte artikel 13, punkt B, litra f), ikke foreskriver fritagelse for formidling eller forhandling, mens en sådan fritagelse udtrykkeligt er foreskrevet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a) og d).

38 I modsætning til det af den belgiske regering anførte er princippet om afgiftsneutralitet ikke til hinder for anvendelse af den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra f), foreskrevne momsfritagelse på forholdet mellem kommittent og kommissionær, selv om den provision, der betales til en fuldmægtig, der handler i fuldmagtsgiverens navn og for dennes regning, pålægges moms. Som det fremgår af sjette direktivs artikel 6,

stk. 4, fastsætter direktivet således særlige regler for tjenesteydelser, der leveres af en kommissionær, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, som er forskellige fra de regler, der regulerer en fuldmægtigs levering af tjenesteydelser i tredjemands navn og for tredjemands regning.

39 Hvad angår det af den belgiske regering rejste spørgsmål om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede spilforhandlere faktisk handler i eget navn ved modtagelsen af væddemål som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 4, bemærkes, at det forelagte spørgsmål, som gentager dette stykkes ordlyd, bygger på den forudsætning, at de omhandlede spilforhandlere er omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde.

40 Inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 267 TEUF tilkommer det den nationale ret, der behandler en tvist vedrørende anvendelsen af sjette direktivs artikel 6, stk. 4, at undersøge, om denne betingelse for anvendelsen af bestemmelsen er opfyldt, hvorved den skal tage alle oplysningerne i sagen i betragtning, navnlig karakteren af den pågældende erhvervsdrivendes kontraktlige forpligtelser over for sine kunder (jf. i denne retning, for så vidt angår sjette direktivs artikel 26, dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, præmis 21, og af 13.10.2005, sag C-200/04, ISt, Sml. I, s. 8691, præmis 19 og 20).

41 Domstolen, hvis opgave det er at give den nationale ret et fyldestgørende svar, har dog kompetence til på grundlag af det i hovedsagen oplyste samt de for Domstolen indgivne skriftlige og mundtlige indlæg at vejlede den nationale ret på en sådan måde, at denne kan træffe afgørelse i den konkrete retstvist (jf. dom af 11.12.2007, sag C-438/05, International Transport Workers' Federation og Finnish Seamen's Union, Sml. I, s. 10779, præmis 85, og af 13.4.2010, sag C-73/08, Bressol m.fl., Sml. I, s. 2735, præmis 65).

42 For så vidt angår den i hovedsagen omtvistede virksomhed, som udøves af spilforhandlerne, må det fremhæves, at selv om den i sjette direktivs artikel 6, stk. 4, indeholdte betingelse om, at den afgiftspligtige person skal handle i eget navn, men for tredjemands regning, således som det fremgår af denne doms præmis 40, skal fortolkes på grundlag af de omhandlede kontraktforhold, fordrer hensynet til, at det fælles momssystem, der er indført ved direktivet, fungerer efter hensigten, at den forelæggende ret foretager en konkret efterprøvelse af, om spilforhandlerne — henset til samtlige foreliggende omstændigheder i sagen — faktisk har handlet i eget navn ved modtagelsen af væddemålene.

43 Det må i den henseende bl.a. tages i betragtning, om udøvelsen af deres virksomhed kræver autorisation fra offentlige myndigheder, at de af tobakshandlerne udstedte spillekvitteringer nævner TFB's navn, at kunderne i henhold til det på kvitteringerne anførte accepterer dette selskabs vilkår, at den forretning, som spilforhandlerne driver, ejes af dette selskab og er forsynet med selskabets skilt, og om spilforhandlerne forud for tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen handlede som fuldmægtige. Derimod kan den eventuelle eksistens af en national momsbestemmelse, der udstrækker den i sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 4, fastsatte retlige fiktion ud over de i denne bestemmelse fastsatte kriterier, ikke tages i betragtning ved efterprøvelsen af, om spilforhandlerne har handlet i eget navn. Hvis de betingelser, som fremgår af sjette direktivs artikel 6, stk. 4, ikke var opfyldt, finder den i direktivets artikel 13, punkt B, litra f), foreskrevne momsfritagelse for væddemål ikke anvendelse i hovedsagen.

44 Af de ovenfor anførte grunde skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 6, stk. 4, og artikel 13, punkt B, litra f), skal fortolkes således, at såfremt en erhvervsdrivende i eget navn, men for regning af en virksomhed, der udøver væddemålsvirksomhed, optræder som formidler ved modtagelse af væddemål, der er omfattet af den i direktivets artikel 13, punkt B, litra f), foreskrevne momsfritagelse, anses nævnte virksomhed i medfør af direktivets artikel 6, stk. 4, for til den erhvervsdrivende at levere en tjenesteydelse vedrørende væddemål, der er omfattet af denne fritagelse.

Sagens omkostninger

45 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 6, stk. 4, og artikel 13, punkt B, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at såfremt en erhvervsdrivende i eget navn, men for regning af en virksomhed, der udøver væddemålsvirksomhed, optræder som formidler ved modtagelse af væddemål, der er omfattet af den i direktivets artikel 13, punkt B, litra f), foreskrevne fritagelse for merværdiafgift, anses nævnte virksomhed i medfør af direktivets artikel 6, stk. 4, for til den erhvervsdrivende at levere en tjenesteydelse vedrørende væddemål, der er omfattet af denne fritagelse.

Underskrifter