DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 14 juli 2011 *

I mål C-464/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour d'appel de Mons (Belgien) genom beslut av den 17 september 2010, som inkom till domstolen den 24 september 2010, i målet

État belge

mot

Pierre Henfling, Raphaël Davin och Koenraad Tanghe, i egenskap av konkursförvaltare för Tiercé Franco-Belge SA,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D. Šváby samt domarna R. Silva de Lapuerta och T. von Danwitz (referent),

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: Y. Bot,
justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 18 maj 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Pierre Henfling, Raphaël Davin och Koenraad Tanghe, i egenskap av konkursförvaltare för Tiercé Franco-Belge SA, genom O. Bertin, avocat,

— Belgiens regering, genom M. Jacobs, L. Van den Broeck och J.-C. Halleux, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Recchia, B. Stromsky och C. Soulay, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 6.4 och 13 B f i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt:

enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan État belge (belgiska staten) och Pierre Henfling, Raphaël Davin och Koenraad Tanghe, i egenskap av konkursförvaltare för Tiercé Franco-Belge SA (nedan kallat TFB), rörande belgiska statens vägran att medge undantag från mervärdesskatteplikt för tjänster som tillhandahållits av vadslagningsbyråer för TFB:s räkning.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 Enligt artikel 5.1 och 5.4 c i direktivet avses med leverans av varor ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom” och ”överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning”.

5 I artikel 6 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

...

4. Då en skattskyldig person i sitt eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, skall det anses att han själv har tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster.

...”

6 Artikel 13 i sjätte direktivet, som har rubriken ”Undantag inom landets territorium”, har följande lydelse:

”...

B. Övriga undantag från skatteplikt

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

f) Vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat.

...”

Den nationella lagstiftningen

7 I artikel 10.1 i lagen om mervärdesskatt (code de la taxe sur la valeur ajoutée) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs följande:

”Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

Därmed avses särskilt att ställa en vara till förvärvarens eller mottagarens förfogande i enlighet med avtal om överlåtelse eller om fastställelse av ett rättsförhållande.”

8 I artikel 13.1 och 13.2 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1. En inköpskommissionär är att betrakta som köpare och, i förhållande till kommittenten, säljare av den vara som har inköpts genom kommissionärens förmedling. En försäljningskommissionär är att betrakta som säljare och, i förhållande till kommittenten, köpare av den vara som har sålts genom kommissionärens förmedling.

2. Med kommissionär avses inte bara den som handlar i sitt eget namn eller i en firmas namn för en kommittents räkning, utan även den som uppträder som mellanman vid köpet och av säljaren mottar – eller den som uppträder som mellanman vid försäljningen och som till köparen utfärdar – en faktura, en debetnota eller en motsvarande handling som utställts i vederbörandes eget namn."

9 Artikel 18.1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

"Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den mening som avses i denna lag.

Med tillhandahållande av en tjänst avses särskilt fullgörande av:

...

3. uppdrag enligt fullmakt,

..."

10 I artikel 20.1 första stycket i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

"... när en kommissionär eller en annan mellanman enligt bestämmelserna i artikel 13.2 deltar i tillhandahållande av tjänster, ska vederbörande själv anses ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna."

11 Enligt led 13 i artikel 44.3 i mervärdesskattelagen gäller undantag från mervärdesskatteplikt för ”vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av Konungen”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 TFB är ett bolag som bedriver vadslagningsverksamhet, bland annat vad avser hästkapplöpningar i Belgien och i andra länder. Bolaget är registrerat för mervärdesskatt i Belgien och förklarades i konkurs den 27 oktober 2008.

13 Inom ramen för sin verksamhet anlitar bolaget ett nätverk av lokala vadslagningsbyråer, så kallade spelombud, som är utspridda över hela Konungariket Belgien. Dessa spelombud tar emot spelarnas insatser, vilka kan avse hästkapplöpningar eller andra sportevenemang, registrerar vaden, utställer kvitton eller bongar till spelarna samt utbetalar vinsterna.

14 Varje spelombud har ingått ett avtal med TFB som är rubricerat ”kommissionsavtal”.

15 Enligt kommissionsavtalet äger TFB den affärsrörelse som bolaget upplåter åt spelombudet att driva. TFB ställer lokaler till förfogande för spelombudet, betalar nödvändig elförsörjning samt försäkring för dessa lokaler och står för installation av och erforderligt underhåll av skylt.

16 Enligt kommissionsavtalet ska TFB även förse spelombudet med den datorutrustning som ska användas för att registrera de vad som mottas och betalningen av vinsterna. Den utrustning och de handlingar som spelombudet mottar från TFB upplåts utan kostnad och förblir i TFB:s ägo. Spelombudet åtar sig att använda den utrustning som mottagits från TFB på ett aktsamt och ansvarsfullt sätt och att underrätta TFB om eventuell bristande funktionsduglighet vad avser denna utrustning. TFB står för reparation och underhåll av utrustningen och betalar kostnaderna härför.

17 Spelombudet är dessutom, enligt det kommissionsavtal som ingåtts med TFB, skyldigt att iaktta de regler som gäller för vadslagning, bland annat vad avser registrering, redovisning och vinstutbetalning. Spelombudet åtar sig vidare att se till att verksamheten bedrivs på ett regelbundet sätt och att öppettiderna överensstämmer med de evenemang som är knutna till TFB:s verksamhet och produkter. Spelombudet har emellertid rätt att fritt organisera verksamheten och kan fritt anställa den personal som behövs för att ombudet på bästa sätt ska kunna uppfylla sina åligganden.

18 TFB bemyndigar spelombudet att motta alla typer av vad för vilka bolaget har tillstånd, antingen enligt lag eller enligt fullmakt, och tillåter spelombudet att utöva annan verksamhet, förutsatt att denna verksamhet inte strider mot lagen om vadslagningsverksamhet vid hästkapplöpningar och att den inte utövas för en direkt konkurrent till TFB.

19 Enligt de allmänna bestämmelserna i TFB:s föreskrifter är det spelombudet som ensamt har befogenhet att registrera ett vad. Spelombudet kan alltid, helt eller delvis och utan motivering, vägra att ta emot ett vad. Dessutom kan en spelare endast hämta ut sin vinst hos det spelombud där han placerade sitt vad.

20 Spelombudets vederlag utgörs av en provision, vilken fastställs till en procentandel av de insatser som betalats för de registrerade vaden, efter avdrag för gjorda återbetalningar. Provisionen beräknas och utbetalas månatligen, och den ingår inte i de officiella vadslagningstransaktionerna. Spelombudet fakturerar inte TFB för provisionen.

21 På de spelkvitton som spelombudet ställer ut och lämnar ut till spelarna som bevis för vaden anges, längst upp på framsidan, spelombudets namn, nummer i handelsregistret och mervärdesskattenummer. På framsidan av kupongerna finns även beteckningarna ”Belgische Tiercé” och ”Tiercé belge” angivna intill varandra och ovanför dessa beteckningen ”Tiercé Franco Belge”. På baksidan av kvittona anges följande: ”Genom att delta bekräftar spelarna att de har tagit del av och ska följa de villkor som bestämts av S.C. P.M.U. belge, S.A. Tiercé Franco-belge och Bingoal”.

22 Vid en kontroll som företogs i juli 2000 konstaterade den belgiska skattemyndigheten att det inte hade utgått någon mervärdesskatt på den provision som spelombuden hade uppburit under perioden 1 januari 1997–31 december 2000. Skattemyndigheten ansåg att spelombuden drev sin verksamhet i TFB:s namn och att deras verksamhet därmed var mervärdesskattepliktig. Den ålade därför, i november 2001, TFB att betala in ytterligare mervärdesskatt, jämte straffavgifter och dröjsmålsränta, med anledning av utestående mervärdesskatt på nämnda provisioner.

23 TFB väckte talan vid Tribunal de première instance de Liège med yrkande om att den domstolen skulle fastställa att de omtvistade provisionerna inte var mervärdesskattepliktiga. Bolaget gjorde gällande att spelombuden, vid tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen, skulle betraktas som kommissionärer som deltar i tillhandahållandet av en tjänst som är undantagen från mervärdesskatteplikt.

24 Genom dom av den 20 september 2004 biföll Tribunal de première instance de Liège TFB:s talan. Belgiska staten överklagade domen till Cour d'appel de Liège, vilken fastställde den överklagade domen i dess helhet genom dom av den 5 oktober 2005. Cour de cassation upphävde sistnämnda dom och återförvisade målet till Cour d'appel de Mons.

25 Cour d'appel de Mons prövade först avtalet mellan TFB och spelombuden och fann att det framgår av en kombination av de inre och yttre faktorerna i detta avtal att TFB genom avtalet har uppdragit åt spelombuden att ta emot och registrera vad enligt ett kommissionsavtal och inte ett enligt en fullmakt. Nämnda domstol fann även att det vid tillämpningen av artikel 13.2 i mervärdesskattelagen helt saknar betydelse huruvida mellanmannen har handlat enligt fullmakt eller som kommissionär. Den slog fast att spelombuden deltog direkt i eget namn, med stöd av ett kommissionsavtal, i tillhandahållandet av en tjänst avseende registrering av vad och utbetalning av vinster för TFB:s räkning.

26 Därefter prövade Cour d'appel de Mons huruvida de provisioner som TFB har betalat till spelombuden är undantagna från mervärdesskatteplikt. Eftersom avgörandet av det nationella målet i detta hänseende beror på tolkningen av unionsrätten beslutade Cour d'appel de Mons att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Ska artiklarna 6.4 och 13 B f i [sjätte direktivet] tolkas så, att de utgör hinder för att från skatteplikt undanta tjänster som tillhandahålls av en kommissionär, som uppträder som mellanman i sitt eget namn, men för en kommittents räkning, som organiserar sådana tillhandahållanden av tjänster som avses i … artikel 13 B f?"

Prövning av tolkningsfrågan

27 Cour d'appel de Mons har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 6.4 och 13 B f i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att från mervärdesskatteplikt undanta tjänster som tillhandahålls av en kommissionär som förmedlar dem i sitt eget namn men för en kommittents räkning, då kommittenten organiserar sådan verksamhet som avses i artikel 13 B f. Denna fråga avser närmare bestämt behandlingen i mervärdesskattehänseende av förhållandet mellan ett företag som bedriver vadhållningsverksamhet och en näringsidkare som – i eget namn men för nämnda företags räkning – uppträder som mellanman vid mottagande av vaden.

28 Enligt artikel 13 Bf i sjätte direktivet undantas vadslagning, lotterier och andra hasardspel från mervärdesskatteplikt, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat.

29 Undantaget från skatteplikt för vadslagning, lotteri och andra hasardspel är motiverat av praktiska skäl, eftersom det lämpar sig dåligt att ta ut mervärdesskatt på transaktioner som rör hasardspel, och inte av en önskan att tillförsäkra denna verksamhet en mer fördelaktig behandling i mervärdesskattehänseende, vilket är fallet beträffande tillhandahållande av vissa tjänster inom den sociala sektorn, som är av allmänintresse (se dom av den 13 juli 2006 i mål C-89/05, United Utilities, REG 2006, s. I-6813, punkt 23, och av den 10 juni 2010 i mål C-58/09, Leo-Libera, REU 2010, s. I-5189, punkt 24).

30 Sådan vadslagning som avses i artikel 13 B f i sjätte direktivet kännetecknas av att det skapas en vinstchans för spelaren och en motsvarande risk för att behöva finansiera denna vinst (domen i det ovannämnda målet United Utilities, punkt 26).

31 Domstolen har mot bakgrund härav slagit fast att tillhandahållande av så kallade callcentertjänster, vilka utförs åt en anordnare av vadslagning per telefon och bland annat innebär att tjänsteleverantörens personal godtar vad i anordnarens namn, inte ska anses utgöra vadslagning i den mening som avses i artikel 13 B f i sjätte direktivet och således inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse (domen i det ovannämnda målet United Utilities, punkt 29).

32 Det nationella målet skiljer sig dock i flera avseenden från det ovannämnda målet United Utilities. Spelombudens verksamhet är nämligen en annan än den verksamhet som bedrivs av ett callcenter, särskilt eftersom spelarna känner till spelombuden, eftersom spelombuden utan motivering kan vägra att ta emot ett vad och eftersom de även är skyldiga att betala ut vinster till spelarna. Dessutom var det i målet United Utilities fråga om godtagande av vad i vadslagningsanordnarens namn, medan det i det nationella målet uttryckligen är fråga om en situation där en näringsidkare uppträder som mellanman för vadslagningsanordnarens räkning vid mottagandet av vaden, men gör detta i sitt eget namn.

33 Att på detta sätt uppträda som mellanman i eget namn innebär inte – i motsats till vad som var fallet i målet United Utilities, i enlighet med vad som anges i punkt 27 i den domen – att det skapas ett direkt rättsförhållande mellan spelaren och det företag för vars räkning näringsidkaren uppträder som mellanman, utan det medför i stället att det uppstår ett rättsförhållande mellan näringsidkaren och spelaren och ett annat rättsförhållande mellan näringsidkaren och företaget.

34 När det gäller behandlingen av en sådan förmedling i mervärdesskattehänseende föreskrivs i artikel 6.4 i sjätte direktivet att en skattskyldig person, som i sitt eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållandet av tjänster, själv ska anses ha tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster.

35 Denna bestämmelse skapar alltså den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Enligt denna fiktion anses den näringsidkare som uppträder som mellanman vid tillhandahållandet av tjänsterna och som är kommissionär, först ha mottagit de aktuella tjänsterna från den för vars räkning näringsidkaren handlar, det vill säga kommittenten, och därefter själv ha tillhandahållit tjänsterna till kunden. När det gäller rättsförhållandet mellan kommittenten och kommissionären innebär detta att deras respektive roller som tillhandahållare och mottagare av tjänster fiktivt har kastats om i mervärdesskattehänseende.

36 Eftersom artikel 6.4 i sjätte direktivet återfinns i avdelning V i direktivet, vilken har rubriken ”Skattepliktiga transaktioner”, och eftersom den har formulerats i allmänna ordalag, utan att dess räckvidd eller tillämpningsområde har begränsats, avser den fiktion som skapas genom bestämmelsen även tillämpningen av de undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet. Om de tjänster beträffande vilka kommissionären uppträder som mellanman är undantagna från mervärdesskatteplikt gäller detta undantag följaktligen även i rättsförhållandet mellan kommittenten och kommissionären.

37 Detsamma gäller för undantaget i artikel 13 B f i sjätte direktivet avseende vadhållningsverksamhet. Detta undantag uppvisar nämligen inte, i förhållande till andra undantag, några särdrag som skulle kunna motivera att tillämpningsområdet för artikel 6.4 i direktivet begränsas på ett sådant sätt att det inte omfattar vadslagning. Dessutom saknar det vid tillämpningen av artikel 6.4 betydelse att det i artikel 13 B f inte föreskrivs undantag för förmedling och förhandling, eftersom undantag härför uttryckligen förskrivs i artikel 13 B a och d i sjätte direktivet.

38 I motsats till vad den belgiska regeringen har hävdat utgör principen om skatteneutralitet inte heller hinder för att undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B f i sjätte direktivet tillämpas på förhållandet mellan kommittenten och kommissionären, trots att en provision som betalas till en fullmäktig som handlar i huvudmannens

namn och för dennes räkning är mervärdesskattepliktig. Såsom framgår av artikel 6.4 i sjätte direktivet innehåller direktivet i sig särskilda regler för de situationer då tjänster tillhandahålls av en kommissionär som handlar i sitt eget namn men för någon annans räkning, vilka skiljer sig från de regler som gäller för de situationer då tjänsterna tillhandahålls av en fullmäktig som handlar i någon annans namn och för dennes räkning.

39 När det gäller frågan huruvida de spelombud som det nationella målet avser verkligen handlar i sitt eget namn i den mening som avses i artikel 6.4 i sjätte direktivet när de tar emot vad, vilket har ifrågasatts av den belgiska regeringen, konstaterar domstolen att tolkningsfrågan, vilken återger lydelsen i artikel 6.4, grundar sig på antagandet att nämnda spelombud omfattas av tillämpningsområdet för denna artikel.

40 I det förfarande som avses i artikel 267 FEUF ankommer det på den nationella domstol vid vilken ett mål om tillämpningen av artikel 6.4 i sjätte direktivet har anhängiggjorts att med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet, i synnerhet arten av de avtalsförpliktelser som åligger den berörda näringsidkaren gentemot dennes kunder, avgöra huruvida nämnda tillämpningsvillkor är uppfyllt eller inte (se, för ett liknande resonemang avseende artikel 26 i sjätte direktivet, dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel, REG 1992, s. I-5723, punkt 21, och av den 13 oktober 2005 i mål C-200/04, ISt, REG 2005, s. I-8691, punkterna 19 och 20).

41 EU-domstolen, som ska ge den nationella domstolen ett användbart svar, är emellertid behörig att, mot bakgrund av handlingarna i målet vid den nationella domstolen och de skriftliga och muntliga yttranden som avgetts, lämna upplysningar av sådant slag att den nationella domstolen kan avgöra det konkreta målet (se dom av den 11 december 2007 i mål C-438/05, International Transport Workers' Federation och Finnish Seamen's Union, REG 2007, s. I-10779, punkt 85, och den 13 april 2010 i mål C-73/08, Bressol m.fl., REU 2010, s. I-2735, punkt 65).

42 När det gäller den verksamhet som bedrivs av de spelombud som avses i det nationella målet framhåller domstolen att även om villkoret i artikel 6.4 i sjätte direktivet att den skattskyldiga personen ska handla i sitt eget namn men för någon annans räkning ska tolkas utifrån det aktuella avtalsförhållandet, såsom framgår av punkt 40 i denna dom, krävs det icke desto mindre – med hänsyn till det genom sjätte direktivet införda gemensamma mervärdesskattesystemets funktion – att den nationella domstolen gör en konkret prövning av huruvida nämnda spelombud, med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet, verkligen handlar i eget namn vid mottagande av vad.

43 I detta hänseende ska den nationella domstolen bland annat beakta huruvida det för utövande av spelombudens verksamhet krävs myndighetsillstånd. Vidare ska den beakta att namnet TFB förekommer på de spelkvitton som ställs ut av spelombuden, att kunderna – enligt vad som anges på dessa kvitton – godtar att följa detta företags villkor och att de affärsrörelser som spelombuden driver tillhör detta företag och är försedda med detta företags skyltar. Härutöver ska den nationella domstolen beakta huruvida spelombuden, före tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, handlade i egenskap av fullmäktige. Däremot ska en eventuell nationell mervärdesskattebestämmelse enligt vilken den rättsliga fiktionen i artikel 6.4 i sjätte direktivet utsträcks bortom de kriterier som anges i denna artikel däremot inte beaktas vid prövningen av huruvida spelombuden handlar i eget namn. Om de villkor som anges i artikel 6.4 i sjätte direktivet inte är uppfyllda är nämligen undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B f i direktivet avseende vadslagning inte tillämpligt i det nationella målet.

44 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artiklarna 6.4 och 13 B f i sjätte direktivet ska tolkas så, att när en näringsidkare – i sitt eget namn men för ett vadslagningsföretags räkning – deltar i mottagandet av vad, vilka omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B f, ska vadslagningsföretaget, enligt artikel 6.4, anses tillhandahålla näringsidkaren en vadslagningstjänst som omfattas av nämnda undantag från mervärdesskatteplikt.

Rättegångskostnader

45 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artiklarna 6.4 och 13 B f i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att när en näringsidkare – i sitt eget namn men för ett vadslagningsföretags räkning – deltar i mottagandet av vad, vilka omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B f, ska vadslagningsföretaget, enligt artikel 6.4, anses tillhandahålla näringsidkaren en vadslagningstjänst som omfattas av nämnda undantag från mervärdesskatteplikt.

Underskrifter