DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 3 april 2008 *

I mål C-124/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 9 februari 2007, som inkom till domstolen den 2 mars 2007, i målet

meddelar

J.C.M. Beheer BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič och E. Levits (referent),

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 januari 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. de Mol, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom Z. Bryanston-Cross och P. Harris, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, A. Weimar och W. Roels, 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 artikel 13 B a 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 J.C.M Beheer BV, ett bolag bildat enligt nederländsk rätt, och Staatssecretaris van Financiën angående efterbeskattning av omsättningsskatt med ett belopp av 55 561 NLG (25 244 euro), som bolaget varit föremål för under perioden den 1 januari 1997–31 december 1998.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

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

4 I artikel 13 i sjätte direktivet, som har rubriken ”Undantag inom landets territorium”, föreskrivs följande:

” …

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 och missbruk:

a) Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, däribland närstående tjänster som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter.

… ”

Den nationella lagstiftningen

5 Artikel 1 i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) (nedan kallad Wet OB 1968), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, har följande lydelse:

”En skatt benämnd omsättningsskatt skall betalas för:

a. leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster, som utförs i Nederländerna av näringsidkare i deras näringsverksamhet.

… ”

6 I artikel 11.1 k i Wet OB 1968, genom vilken artikel 13 B a i sjätte direktivet införlivas i den nederländska rättsordningen, föreskrivs följande:

”1. Med förbehåll för de villkor som fastställs genom förordning, gäller följande undantag från skatteplikt:

…

k. försäkringar och tjänster som tillhandahålls av försäkringsagenter.

… ”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Klaganden vid den nationella domstolen (nedan kallad J.C.M. Beheer eller bolaget) är underagent till VDL Polisassuradeuren BV (nedan kallat VDL). VDL är ett bolag bildat enligt nederländsk rätt, som bedriver verksamhet som försäkringsmäklare och försäkringsagent.

8 VDL handlar dels som försäkringsagent vid slutande av försäkringsavtal, dels som ombud för vissa försäkringsbolag. I egenskap av ombud ingår VDL, självständigt, försäkringsavtal i försäkringsbolagens namn.

9 De tjänster som J.C.M. Beheer utför i VDL:s namn och för VDL:s räkning, avser ingående av försäkringsavtal, ombesörjandet av överföringar av försäkringar, utfärdande av försäkringar, utbetalning av provision, tillhandahållande av information till försäkringsbolaget och försäkringstagarna. Dessutom erbjuder J.C.M. Beheer, självständigt och på eget initiativ, nya försäkringar och ingår nya försäkringsavtal.

10 Enligt avtalet mellan VDL och J.C.M. Beheer uppbär J.C.M. Beheer en ersättning från VDL för de tjänster som bolaget tillhandahåller. Denna ersättning motsvarar 80 procent av den provision som utbetalas till VDL för ingåendet av försäkringsavtal. I händelse av att VDL säger upp avtalet, är J.C.M. Beheer skyldigt att återbetala en del av den ersättning som har utbetalats till bolaget, vilken står i proportion till den tid som återstår till dess att avtalet upphör.

11 Under perioden den 1 januari 1997–31 december 1998 blev J.C.M. Beheer efterbeskattat för omsättningsskatt, uppgående till ett belopp av 55 561 NLG (25 244 euro).

12 J.C.M. Beheer ansökte om omprövning av beslutet om efterbeskattning, men ansökan lämnades utan bifall. J.C.M. Beheer överklagade till Gerechtshof te s'-Hertogenbosch. Den domstolen ogillade överklagandet och anförde som skäl härför att J.C.M. Beheer inte kunde åberopa det i artikel 11.1.k i Wet OB 1968 föreskrivna undantaget från skatteplikt för mervärdesskatt. J.C.M. Beheer överklagade då till Hoge Raad der Nederlanden.

13 Hoge Raad der Nederlanden ansåg att en tolkning av gemenskapsrätten var nödvändig för att den skulle kunna döma i tvisten. Hoge Raad der Nederlanden beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Omfattar bestämmelserna i artikel 13 B och 13 B a i sjätte direktivet verksamhet som en (juridisk) person bedriver och som är kännetecknande för en försäkringsmäklares eller en försäkringsagents huvudsakliga verksamhet, varigenom mäklaren eller agenten handlar i en annan försäkringsmäklares eller försäkringsagents namn i syfte att ingå försäkringsavtal?”

Prövning av tolkningsfrågan

14 Det ska inledningsvis erinras om att de uttryck som används i bestämmelserna om undantag från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag (se, bland annat, dom av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen, REG 2003, s. I-13711, punkt 36, av den 3 mars 2005 i mål C-472/03, Arthur Andersen, REG 2005, s. I-1719, punkt 24, och av den 21 juni 2007 i mål C-453/05, Ludwig, REG 2007, s. I-5083, punkt 21).

15 Av fast rättspraxis följer även att nämnda undantag från skatteplikt utgör självständiga begrepp i gemenskapsrätten, som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt och som ska sättas in i det generella sammanhang som utgörs av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (dom av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia, REG 2001, s. I-1951, punkt 23, och domarna i de ovannämnda målen Arthur Andersen, punkt 25, och Ludwig, punkt 22).

16 För att ge ett användbart svar på tolkningsfrågan ska det avgöras huruvida de tjänster som J.C.M. Beheer tillhandahåller är att anse som tjänster närstående försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, vilka utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter, i den mening som avses i artikel 13 B a i sjätte direktivet, trots att bolaget endast står i ett indirekt förhållande till en av parterna i det försäkringsavtal vars ingående det har bidragit till, genom en annan skattskyldig persons förmedling till vilken bolaget är bundet genom avtal och denna skattskyldiga person står i ett direkt förhållande till parten i det ovannämnda försäkringsavtalet.

17 Domstolen erinrar för det första om att det redan har slagits fast att det avgörande kriteriet för att en person ska anses vara en försäkringsmäklare eller en försäkringsagent är vad den ifrågavarande verksamheten består i (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Arthur Andersen, punkt 32).

18 Det är i detta avseende tillräckligt att konstatera, vilket framgår av beslutet att begära förhandsavgörande, att den verksamhet som J.C.M. Beheer bedriver, såsom den beskrivs i punkt 9 i förevarande dom, är av sådant slag att den obestridligen är kännetecknande för den verksamhet som bedrivs av en försäkringsmäklare eller en försäkringsagent.

19 För det andra, vad gäller förhållandet mellan försäkringsmäklaren eller försäkringsagenten och parterna i ett försäkringsavtal till vars ingående denne har bidragit, konstaterar domstolen att det varken i sjätte direktivet eller i rådets direktiv 77/92/EEG av den 13 december 1976 om åtgärder för att underlätta det effektiva utövandet av etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster i verksamheten som försäkringsagent eller försäkringsmäklare (ur grupp 630 ISIC) och särskilt om övergångsbestämmelser för sådan verksamhet (EGT L 26, 1977, s.14; svensk specialutgåva, område 6, volym 1, s. 191) finns något angivet om detta.

20 Domstolen har trots detta, i punkt 44 i domen i det ovannämnda målet Taksatorringen, slagit fast att uttrycket ”närstående tjänster som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter”, i artikel 13 B a i sjätte direktivet, endast avser de tjänster som utförs av yrkesutövare som står i förhållande till såväl försäkringsgivaren som försäkringstagaren. Den nationella domstolen har hänvisat till den domen i beslutet om hänskjutande.

21 Den nederländska regeringen har påpekat att J.C.M. Beheer inte står i något förhållande till försäkringsgivarna samt att bolaget handlar för VDL:s räkning och i VDL:s namn, som är den egentliga försäkringsmäklaren och försäkringsagenten. Av detta har den nederländska regeringen dragit slutsatsen att J.C.M. Beheer, med avseende på de tjänster som bolaget tillhandahåller i egenskap av försäkringsmäklare och försäkringsagent, inte omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B a i sjätte direktivet. Enligt den nederländska regeringen framgår detta särskilt av punkt 44 i domen i det ovannämnda målet Taksatorringen och av punkt 33 i domen i det ovannämnda målet Arthur Andersen.

22 Den nederländska regeringens ståndpunkt i fråga om det förhållande som underagenten, försäkringsagenten och försäkringsmäklaren ska ha till parterna i försäkringsavtalet, kan emellertid inte godtas.

23 Det framgår av beslutet om hänskjutande att J.C.M. Beheer inte är formellt bundet till försäkringsgivarna, för vilkas räkning VDL handlar, men att bolaget står i ett indirekt förhållande till dessa. J.C.M. Beheer, som handlar i VDL:s namn och för VDL:s räkning, är indirekt bundet till försäkringsgivarna genom det avtal som binder bolaget till VDL, vilket i sin tur står i ett avtalsförhållande med försäkringsgivarna.

24 Det ska betonas att domstolen i den rättspraxis, på vilken den nederländska regeringen grundar sin tolkning, inte har angett vilket slags förhållande som binder

försäkringsmäklaren eller försäkringsagenten med parterna i försäkringsavtalet. Domstolen har följaktligen inte begränsat förhållandet till att avse en specifik form.

25 Domstolen ansåg att den verksamhet som de skattskyldiga personerna bedrev i de ovannämnda målen Taksatorringen och Arthur Andersen inte var av sådant slag att den utgjorde tjänster närstående försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, vilka utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter, i den mening som avses i artikel 13 B a i sjätte direktivet. Domstolen gjorde emellertid inte någon bedömning av förhållandet mellan dessa skattskyldiga personer och försäkringsgivarna och försäkringstagarna (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Taksatorringen, punkterna 44–46, och Arthur Andersen, punkt 36).

26 J.C.M. Beheer kan följaktligen inte nekas att omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 13 B a i sjätte direktivet, enbart på den grunden att bolaget inte står i direkt förhållande till försäkringsgivarna, för vilkas räkning det handlar indirekt gentemot försäkringstagarna i egenskap av underagent till VDL.

27 Lydelsen av artikel 13 B a i sjätte direktivet utesluter i princip inte att verksamheten som försäkringsmäklare och försäkringsagent delas upp i skilda typer av tjänster, vilka i sig kan omfattas av begreppet ”… tjänster [närstående försäkrings- och återförsäkringstransaktioner] som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter” (se, för ett liknande resonemang, vad gäller artikel 13 B d punkt 3 i sjätte direktivet, dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, REG 1997, s. I-3017 punkt 64, vad gäller artikel 13 B d punkt 6 i samma direktiv, dom av den 4 maj 2006 i mål C-169/04, Abbey National, REG 2006, s. I-4027, punkt 67, och, vad gäller artikel 13 B d punkt 1 i samma direktiv, domen i det ovannämnda målet Ludwig, punkt 34).

28 Mot denna bakgrund följer det av principen om skatteneutralitet att aktörerna måste kunna välja den organisation som ur rent ekonomisk synvinkel passar dem bäst, utan att riskera att deras transaktioner utestängs från det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B a i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, när det gäller artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet, domen i det ovannämnda målet Abbey National, punkt 68, och, när det gäller artikel 13 B d punkt 1 i samma direktiv, domen i det ovannämnda målet Ludwig, punkt 35).

29 Mot bakgrund av ovan angivna överväganden ska tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artikel 13 B a i sjätte direktivet ska tolkas så, att den omständigheten att en försäkringsmäklare eller en försäkringsagent inte står i ett direkt förhållande till parterna i ett försäkrings- eller återförsäkringsavtal, vars ingående denne har bidragit till, utan endast står i ett indirekt förhållande till parterna genom en annan skattskyldig persons förmedling, som själv står i ett direkt förhållande till någon av parterna och med vilken försäkringsmäklaren eller försäkringsagenten är bunden genom avtal, inte utgör hinder för att den tjänst som tillhandahålls av försäkringsmäklaren eller försäkringsagenten undantas från skatteplikt för mervärdesskatt i enlighet med den bestämmelsen.

Rättegångskostnader

30 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 yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 13 B a 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 den omständigheten att en försäkringsmäklare eller en försäkringsagent inte står i ett direkt förhållande till parterna i ett försäkrings- eller återförsäkringsavtal, vars ingående denne har bidragit till, utan endast står i ett indirekt förhållande till parterna genom en annan skattskyldig persons förmedling, som själv står i ett direkt förhållande till någon av parterna och med vilken försäkringsmäklaren eller försäkringsagenten är bunden genom avtal, inte utgör hinder för att den tjänst som tillhandahålls av försäkringsmäklaren eller försäkringsagenten undantas från skatteplikt för mervärdesskatt i enlighet med den bestämmelsen.

Underskrifter