DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

12. maj 2005 *

I sag C-452/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 17. oktober 2003, indgået til Domstolen den 27. oktober 2003, i sagen:

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Lenaerts (refererende dommer), N. Colneric, K. Schiemann og E. Juhász,

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: ekspeditionssekretær K. Sztranc,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. november 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

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

— Det Forenede Kongeriges regering ved K. Manji, som befuldmægtiget, bistået af C. Vajda, QC, og barrister M. Angiolini

— den irske regering ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af G. Clohessy, BL, og af D. McDonald, SC

— den portugisiske regering ved L. Fernandes og Â. Seiça Neves, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. januar 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, 4 og 9 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«) samt artikel 1 og 2 i Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT L 326, s. 40, herefter »trettende direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag anlagt af RAL (Channel Islands) Ltd (herefter »CI«), RAL Ltd (herefter »RAL«), RAL Services Ltd (herefter »Services«) og RAL Machines Ltd (herefter »Machines«) mod Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), de kompetente myndigheder i Det Forenede Kongerige med hensyn til merværdiafgift (herefter »moms«), angående spørgsmålet om, hvad der forstås ved leveringsstedet for spilleautomatydelser.

Retsforskrifter

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

4 Sjette direktivs artikel 3, stk. 1, bestemmer:

»Ved »indland« forstås i dette direktiv anvendelsesområdet for [EF-traktaten], således som dette for hver medlemsstats vedkommende er fastlagt i artikel [299].«

5 I henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1, anses »[s]om afgiftspligtig person [...] enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«.

6 Med hensyn til fastlæggelsen af, hvad der forstås ved leveringsstedet for en tjenesteydelse, bestemmer sjette direktivs artikel 9:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende:

[...]

c) leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med

— virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, herunder ydelser som organisator af sådan virksomhed samt i givet fald tjenesteydelser knyttet til disse former for virksomhed,

— [...]

er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres

[...]«

7 Trettende direktivs artikel 1 har følgende ordlyd:

»I dette direktiv forstås ved:

1) »afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område«, enhver i artikel 4, stk. 1, i [sjette] direktiv [...] omhandlet afgiftspligtig, som i den i artikel 3, stk. 1, i nærværende direktiv omhandlede periode på det pågældende område hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, i mangel af et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, og som i samme tidsrum ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i den i artikel 2 omhandlede medlemsstat [...]«

8 Trettende direktivs artikel 2, stk. 1, bestemmer:

»[...] hver enkelt medlemsstat [tilbagebetaler] på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, den [moms], som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af andre afgiftspligtige personer, eller som han er blevet pålagt ved indførsel af goder til landet, i det omfang disse goder og disse tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de i artikel 17, stk. 3, litra a) og b), i [sjette] direktiv [...] omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, nr. 1, litra b), i nærværende direktiv omhandlede tjenesteydelser.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 CI er et selskab med hjemsted i Guernsey (Kanaløerne). RAL, Services og Machines er selskaber med hjemsted i Det Forenede Kongerige. Disse fire selskaber er datterselskaber af RAL Holdings Limited (herefter »Holdings«), som også er et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige. CI, RAL, Services, Machines og Holdings udgør tilsammen RAL-koncernen.

10 Indtil udgangen af 2000 drev RAL spilleautomater i Det Forenede Kongerige i lokaler, selskabet enten ejede eller leasede. Selskabet ejede de maskiner, der var opstillet i lokalerne, og anvendte sit eget personale. Selskabet var i besiddelse af de nødvendige tilladelser for drift af såvel spillehallerne som maskinerne.

11 Holdings svarede, som det ledende selskab i den momspligtige koncern, merværdiafgift af indtægten ved driften af spilleautomaterne.

12 Efterfølgende blev der gennemført en omstrukturering af RAL-koncernen. Omstruktureringen havde ifølge det af den forelæggende ret anførte til formål ved etablering af et offshore datterselskab for driften af spilleautomaterne og ved at udskille denne funktion fra ejendomsretten til maskinerne og fra driften af lokalerne, at RAL-koncernen ikke længere ville være momspligtig af spilleautomatydelserne og kunne søge den indgående afgift tilbagebetalt.

13 Derfor blev CI etableret på Guernsey, der er en del af Kanaløerne, der ligger uden for Fællesskabets område. Machines og Services blev i forbindelse med omstruktureringen stiftet i Det Forenede Kongerige.

14 RAL er indehaver af leasingkontrakterne vedrørende de lokaler, hvor spilleautomaterne er opstillet, og tilladelserne til at drive spillehaller. RAL giver CI tilladelse til at opstille og drive maskiner i disse lokaler.

15 Machines ejer samtlige de spilleautomater, der anvendes af RAL-koncernen, og er indehaver af tilladelserne vedrørende spilleautomaterne. I henhold til en lejekontrakt indgået med CI er Machines forpligtet til at levere spilleautomater til CI og sikre deres vedligeholdelse.

16 CI's virksomhed består i at give offentligheden mulighed for at anvende spilleautomater, leveret af Machines, i lokaler, der stilles til rådighed af RAL. CI udøver imidlertid denne virksomhed ved at overdrage den daglige drift af maskinerne til Services. Sidstnævnte selskab har næsten samtlige RAL-koncernens ansatte, dvs. ca. 600 personer. CI har ikke sit eget personale i Det Forenede Kongerige.

17 Som følge af omstruktureringen af RAL-koncernen fandt CI med henvisning til sjette direktivs artikel 2, 4 og 9, at spilleautomatydelserne måtte anses for leveret på Guernsey. Da tjenesteydelserne derfor efter selskabets opfattelse blev leveret uden for Fællesskabets område, har selskabet gjort gældende, at det ikke er forpligtet til at svare moms af de tjenesteydelser, det leverer til sine kunder, til Det Forenede Kongerige. Selskabet har ligeledes i overensstemmelse med trettende direktivs artikel 1 og 2 anmodet om tilbagebetaling af indgående moms.

18 Ved afgørelse af 28. august 2001 afviste Commissioners CI's anmodning. Commissioners fandt, at CI var momspligtig i Det Forenede Kongerige. Den fandt subsidiært, at der ikke skulle tages hensyn til omstruktureringen af RAL-koncernen, hvorfor de pågældende tjenesteydelser ligesom i det foregående år vedblev at blive leveret af Holdings i Det Forenede Kongerige. Commissioners er af den opfattelse, at CI's anmodninger under alle omstændigheder må afvises, da de udgør misbrug af rettigheder.

19 CI, RAL, Machines og Services har anfægtet denne afvisning for VAT and Duties Tribunal, London. VAT and Duties Tribunal fandt ved dom af 3. december 2002, at de pågældende tjenesteydelser var leveret af CI fra et fast forretningssted i Det Forenede Kongerige i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 1. VAT and Duties Tribunal fastslog således, at CI leverede spilleautomatydelser i Det Forenede Kongerige, og at denne virksomhed var momspligtig i denne medlemsstat. Den gav imidlertid selskaberne medhold, for så vidt som sagen vedrørte Commissioners subsidiære påstande, med den begrundelse, at tjenesteydelserne faktisk blev leveret af CI, og ikke af Holdings, og at princippet om misbrug af rettigheder ikke fandt anvendelse i den foreliggende sag.

20 CI har iværksat appel af denne dom for den forelæggende ret. Commissioners har iværksat en kontraappel af samme dom, for så vidt som den forkastede deres subsidiære påstande.

21 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har på denne baggrund udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Under henvisning til de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, og navnlig til artikel 2, 4 og 9 i [...] sjette direktiv [...] og artikel 1 og 2 i [...] trettende direktiv [...], samt de generelle fællesskabsretlige principper:

1) Hvorledes skal begrebet »fast forretningssted« i sjette direktivs artikel 9 fortolkes?

2) Hvilke faktorer skal tages i betragtning med henblik på afgørelsen af, om levering af spilleautomatydelserne sker fra et selskabs etableringssted (som CI's etableringssted) eller fra ethvert andet fast forretningssted, som et selskab (som CI) eventuelt råder over?

3) Nærmere bestemt:

a) I tilfælde, hvor et selskabs virksomhed (selskab »A«) er struktureret på en sådan måde, som det er tilfældet i den foreliggende sag, således at et tilknyttet selskab (selskab »B«), hvis etableringssted findes uden for Fællesskabets område, leverer spilleautomatydelserne, og det eneste formål med denne struktur er at undgå A's pligt til at svare moms i etableringsstaten:

i) kan spilleautomatydelserne da anses for leveret fra et fast forretningssted i denne medlemsstat, og hvis dette besvares bekræftende:

ii) skal spilleautomatydelserne anses for leveret fra det faste forretningssted, eller skal de anses for leveret fra det sted, hvor B har sit etableringssted?

b) I tilfælde, hvor et selskabs virksomhed (selskab »A«) af hensyn til reglerne om leveringssted er struktureret på en sådan måde, at et tilknyttet selskab (selskab »B«), under omstændigheder som dem, der foreligger i denne sag,

hævder at levere spilleautomatydelser fra et etableringssted uden for Fællesskabets område og ikke har noget fast forretningssted, hvorfra disse tjenesteydelser leveres i den medlemsstat, hvor A har hjemsted, og det eneste formål med denne struktur er at undgå A's pligt til at svare moms i denne stat af disse tjenesteydelser:

i) skal transaktionerne mellem B og de tilknyttede selskaber i medlemsstaten (selskaberne »A«, »C« og »D«) i henseende til merværdiafgift anses for leverancer foretaget af eller til disse selskaber i forbindelse med deres økonomiske virksomhed, eller hvis dette besvares benægtende:

ii) hvilke faktorer skal tages i betragtning i forbindelse med afgørelsen af, hvem der er den egentlige leverandør af spilleautomatydelserne?

4) a) Eksisterer der et princip om misbrug af rettigheder, som (uafhængigt af fortolkningen af momsdirektiverne) bevirker, at den fordel, der søges opnået i en sag som den foreliggende, ikke opstår?

b) Hvis dette er tilfældet, finder dette princip anvendelse i denne sag?

5) a) Hvilken betydning, om nogen, har det forhold, at A, C og D ikke er datterselskaber af B, og at B hverken retligt eller økonomisk kontrollerer A, C og D?

b) Ville det gøre nogen forskel for besvarelserne af ovenstående spørgsmål, hvis den form for ledelse, som B udøver fra sit etableringssted uden for Fællesskabets område, er nødvendig for levering af spilleautomatydelserne til kunderne, og hverken A, C eller D varetager denne funktion?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

22 Den virksomhed, der er omhandlet i forelæggelsesafgørelsen, dvs. tilrådighedsstillelse for offentligheden mod vederlag af spilleautomater, der er opstillet i spillehaller, udgør en levering af tjenesteydelser i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 6, stk. 1. Den forelæggende ret ønsker med sine spørgsmål nærmere bestemt fastslået, hvad der forstås ved leveringsstedet for denne levering af tjenesteydelser.

23 Sjette direktivs artikel 9 indeholder herved regler, der bestemmer det fiskale tilknytningsmoment. Mens bestemmelsens stk. 1 indeholder hovedreglen på

området, opregner bestemmelsens stk. 2 en række særlige tilknytningsmomenter. Formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, og af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. I, s. 1195, præmis 10).

24 Hvad angår forholdet mellem de to første stykker i sjette direktivs artikel 9 har Domstolen allerede fastslået, at man ikke kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse (jf. Dudda-dommen, præmis 21, og Linthorst, Pouwels en Scheres-dommen, præmis 11).

25 Det skal derfor først undersøges, om en virksomhed som den, der er omhandlet i forelæggelsesafgørelsen, således som den irske og den portugisiske regering har gjort gældende, henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), der bestemmer det fiskale tilknytningsmoment for »virksomhed inden for underholdning eller lignende«. Det bemærkes i denne forbindelse, at det tilkommer Domstolen at oplyse den nationale ret om alle de momenter, der angår fortolkning af fællesskabsretten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for denne, uanset om den henviser til dem i sine spørgsmål (jf. dom af 12.12.1990, sag C-241/89, SARPP, Sml. I, s. 4695, præmis 8, af 2.2.1994, sag C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, »Clinique-dommen«, Sml. I, s. 317, præmis 7, af 4.3.1999, sag C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Sml. I, s. 1301, præmis 16, og af 7.9.2004, sag C-456/02, Trojani, Sml. I, s. 7573, præmis 38).

Om fortolkningen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c)

26 Den irske og den portugisiske regering har gjort gældende, at CI's virksomhed henhører under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), da den består i at tilbyde tjenester, der er direkte forbundet med underholdning. Der må derfor ved leveringsstedet for denne virksomhed forstås det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres, det vil i hovedsagen sige på Det Forenede Kongeriges område.

27 Det Forenede Kongeriges regering og selskaberne i RAL-koncernen har derimod gjort gældende, at de i forelæggelsesafgørelsen omhandlede tjenesteydelser ikke henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c). De har herved anført, at hovedformålet for modtageren af tjenesteydelsen er at opnå en finansiel gevinst og ikke underholdning som sådan. Selskaberne har tilføjet, at anvendelsen af den nævnte bestemmelse under alle omstændigheder forudsætter, at tjenesteyderen udfører en kunstnerisk virksomhed. Den omstændighed, at anvendelse af en spilleautomat kan have underholdende karakter i lighed med anvendelse af en mobiltelefon, forvandler ikke den pågældende tjenesteydelse til en virksomhed inden for underholdning som omhandlet i artiklens stk. 2, litra c), første led.

28 Kommissionen er af den opfattelse, at formålet med sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), er at indføre en særordning for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, og hvis omkostninger indgår i de udgående goders eller tjenesteydelsers pris. (jf. Dubba-dommen, præmis 23 og 24). Hovedsagen vedrører imidlertid levering til den endelige forbruger af spilleautomatydelser, hvorfor det kun er artiklens stk. 1, der finder anvendelse.

29 Det bemærkes herved, at i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), er leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med virksomhed inden for underholdning eller lignende det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres.

30 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede udgør virksomhed inden for underholdning eller lignende, bemærkes, at CI stiller spilleautomater til rådighed for offentligheden mod vederlag i spillehaller, der er specielt indrettet til dette formål.

31 I den foreliggende sag er hovedformålet med den virksomhed, der er omhandlet i forelæggelsesafgørelsen, underholdningen af brugerne af spilleautomaterne og ikke at udbetale en finansiel gevinst til dem. Som generaladvokaten desuden har anført i punkt 29 i forslaget til afgørelse, er usikkerheden med hensyn til den finansielle gevinst netop et afgørende element i den underholdning, som brugerne af spilleautomaterne søger.

32 Virksomhed inden for underholdning eller lignende i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, forudsætter ikke, at tjenesteyderen leverer en kunstnerisk ydelse. En virksomhed — herunder tilrådighedsstillelse af maskiner — med hvilken hovedformålet for tjenesteyderen er at underholde sine kunder, udgør virksomhed inden for underholdning eller lignende i denne bestemmelses forstand.

33 Som generaladvokaten også har anført i punkt 33 i forslaget til afgørelse, kan anvendelse af reglen om tilknytningsmomenter, der er fastsat i ovennævnte

bestemmelse, i en situation som den i hovedsagen foreliggende ikke udelukkes med henvisning til, at modtagerne af de pågældende tjenesteydelser er endelige forbrugere. Anvendelsesområdet for denne bestemmelse er ikke begrænset til tjenesteydelser mellem afgiftspligtige personer. Det bemærkes desuden, at der ikke er nogen praktiske vanskeligheder ved anvendelsen af denne tilknytningsregel i en sådan situation. Det sted, hvor de pågældende tjenesteydelser udføres, kan let identificeres. Anvendelsen af en sådan regel medfører endelig en i afgiftsmæssig henseende rationel løsning, da de pågældende tjenesteydelser er omfattet af momsordningen i den medlemsstat, på hvis område modtagerne af tjenesteydelserne er etableret.

34 Det følger heraf, at den forelæggende ret skal gives det svar, at levering af tjenesteydelser, der består i at lade offentligheden mod vederlag anvende spilleautomater, der er opstillet i spillehaller, der er etableret på en medlemsstats område, skal anses for virksomhed inden for underholdning eller lignende i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), første led, hvorfor leveringsstedet for disse tjenesteydelser er det sted, hvor tjenesteydelserne faktisk udføres.

Sagens omkostninger

35 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 (Første Afdeling) for ret:

Levering af tjenesteydelser, der består i at lade offentligheden mod vederlag anvende spilleautomater, der er opstillet i spillehaller, der er etableret på en medlemsstats område, skal anses for virksomhed inden for underholdning eller lignende i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9, stk. 2, litra c), første led, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, hvorfor leveringsstedet for disse tjenesteydelser er det sted, hvor tjenesteydelserne faktisk udføres.

Underskrifter