ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

12 mei 2005 *

In zaak C-452/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 17 oktober 2003, ingekomen bij het Hof op 27 oktober 2003, in de procedure

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

tegen

Commissioners of Customs & Excise,

wijst

* Procestaal: Engels.

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, K. Lenaerts (rapporteur), N. Colneric, K. Schiemann en E. Juhász, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: K. Sztranc, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 24 november 2004,

gelet op de opmerkingen van:

— RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd en RAL Machines Ltd, vertegenwoordigd door K. Lasok, QC, en V. Sloane, barrister,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door K. Manji als gemachtigde, bijgestaan door C. Vajda, QC, en M. Angiolini, barrister,

— de Ierse regering, vertegenwoordigd door D. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door G. Clohessy, BL, en D. McDonald, SC,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Fernandes en Â. Seiça Neves als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 januari 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, 4, en 9, van de Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, hierna: „Zesde richtlijn"), alsmede van de artikelen 1 en 2 van de Dertiende richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (PB L 326, blz. 40, hierna: „Dertiende richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen RAL (Channel Islands) Ltd (hierna: „CI"), RAL Ltd (hierna: „RAL"), RAL Services Ltd (hierna: „Services") en RAL Machines Ltd (hierna: „Machines") en de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners"), de in het Verenigd Koninkrijk ter zake van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") bevoegde autoriteit, over de vraag wat als plaats van een dienst ter zake van de exploitatie van speelautomaten moet worden aangemerkt.

Rechtskader

3 Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de BTW onderworpen: „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Artikel 3, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn komt het ‚binnenland' overeen met de werkingssfeer van het [EG-Verdrag] zoals die in artikel [299] voor elke lidstaat is omschreven."

5 Volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt „[a]ls belastingplichtige [...] beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit".

6 Met betrekking tot de vraag wat als plaats van een dienst moet worden aangemerkt, bepaalt artikel 9 van de Zesde richtlijn het volgende:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is

[...]

c) de plaats van diensten:

— in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten;

— [...]

de plaats waar die diensten materieel worden verricht;

[...]"

7 Artikel 1 van de Dertiende richtlijn luidt als volgt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt beschouwd als:

1) een niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige, de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van [de Zesde] richtlijn [...] die gedurende de periode, bedoeld in artikel 3, lid 1, van de onderhavige richtlijn op het betrokken grondgebied noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad, en die in dezelfde periode geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in de in artikel 2 bedoelde lidstaat te zijn gelegen [...]"

8 Artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn bepaalt:

„[...] elke lidstaat [geeft] aan iedere niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige, onder de hierna volgende voorwaarden, de [BTW] terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voorzover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub a en b, van [de Zesde] richtlijn [...] of de diensten bedoeld in artikel 1, punt 1, sub b, van de onderhavige richtlijn".

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

9 CI is een op Guernsey (Anglo-Normandische eilanden) gevestigde vennootschap, RAL, Services en Machines zijn gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. Deze vier vennootschappen zijn dochterondernemingen van RAL Holdings Ltd (hierna: „Holdings"), een eveneens in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap. CI, RAL, Services, Machines en Holdings vormen tezamen de RAL-groep.

10 Tot eind 2000 exploiteerde RAL speelautomaten in het Verenigd Koninkrijk in ruimtes die zij zelf in eigendom had of die zij huurde. Zij was eigenaresse van de in deze ruimtes geplaatste automaten en had haar eigen personeel in dienst. Zij beschikte over de voor de exploitatie van zowel de ruimtes als de automaten noodzakelijke vergunningen.

11 Holdings was als vertegenwoordigend lid van de groep BTW-plichtigen deze belasting verschuldigd over de inkomsten uit de exploitatie van de speelautomaten.

12 Vervolgens werd een herstructurering van de RAL-groep gepland. Daarmee moest, volgens de informatie van de verwijzende rechter, door het opzetten van een offshore dochteronderneming voor de exploitatie van de speelautomaten en het scheiden van die functie van de eigendom van de machines en de exploitatie van de ruimtes, worden bewerkstelligd dat de RAL-groep niet langer BTW was verschuldigd over de diensten ter zake van speelautomaten en de voorbelasting zou kunnen terugvorderen.

13 Derhalve werd CI opgericht op Guernsey, dat deel uitmaakt van de buiten het grondgebied van de Gemeenschap gelegen Anglo-Normandische eilanden. In het kader van ditzelfde plan werden in het Verenigd Koninkrijk Machines en Services opgericht.

14 De huurovereenkomsten betreffende de ruimtes waarin de speelautomaten zijn opgesteld en de vergunningen voor de exploitatie van de speelzalen staan op naam van RAL. Deze laatste heeft CI toegestaan om in deze ruimtes automaten op te stellen en te exploiteren.

15 Machines is eigenaresse van alle speelautomaten die door de RAL-groep worden gebruikt en de daarbij horende vergunningen staan op haar naam. Krachtens een met CI gesloten huurovereenkomst is Machines gehouden CI speelautomaten te leveren en ervoor te zorgen dat deze goed werken.

16 De activiteit van CI bestaat erin het publiek de gelegenheid te bieden de door Machines geleverde speelautomaten te gebruiken, in de ruimtes die haar door RAL ter beschikking zijn gesteld. CI oefent deze activiteit echter uit door het dagelijkse beheer van de automaten aan Services uit te besteden. Deze laatste vennootschap heeft bijna het gehele personeel van de RAL-groep in dienst, te weten ongeveer 600 personen. CI heeft in het Verenigd Koninkrijk geen eigen personeel.

17 Na genoemde herstructurering van de RAL-groep, was CI op grond van de artikelen 2, 4, en 9 van de Zesde richtlijn van mening, dat de plaats van de diensten ter zake van de exploitatie van speelautomaten moest worden geacht op Guernsey te zijn gelegen. Omdat deze diensten volgens haar daarom buiten het grondgebied van de Gemeenschap werden verricht, heeft zij gesteld dat zij geen BTW verschuldigd was over de voor haar cliënten in het Verenigd Koninkrijk verrichte diensten. Ook heeft zij overeenkomstig de artikelen 1 en 2 van de Dertiende richtlijn om teruggave van de als voorbelasting voldane BTW gevorderd.

18 Bij beslissing van 28 augustus 2001 hebben de Commissioners de vorderingen van CI afgewezen. Zij oordeelden dat CI in het Verenigd Koninkrijk BTW-plichtig is. Subsidiair hebben zij vastgesteld, dat er geen rekening hoefde te worden gehouden met de herstructurering van de RAL-groep, zodat de betrokken diensten evenals in de periode vóór de herstructurering nog steeds door Holdings in het Verenigd Koninkrijk werden verricht. De vorderingen van CI moesten volgens de Commissioners hoe dan ook worden afgewezen omdat zij rechtsmisbruik inhielden.

19 CI, RAL, Machines en Services hebben deze afwijzende beslissing aangevochten bij het VAT and Duties Tribunal te Londen. In zijn vonnis van 3 december 2002 heeft dit laatste geoordeeld dat de betrokken diensten door CI werden verricht vanuit vaste inrichtingen in het Verenigd Koninkrijk in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn. Dit Tribunal heeft dan ook vastgesteld dat CI diensten ter zake van speelautomaten verricht in het Verenigd Koninkrijk en dat deze activiteiten in deze lidstaat aan BTW zijn onderworpen. Het heeft echter het beroep van deze vennootschappen gegrond verklaard voorzover het was gericht tegen het subsidiaire standpunt van de Commissioners, op grond dat de diensten feitelijk werden verricht door CI en niet door Holdings en het begrip misbruik van recht in casu niet van toepassing was.

20 CI heeft tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. De Commissioners hebben incidenteel hoger beroep tegen dit vonnis ingesteld in zoverre daarin hun subsidiaire standpunt was verworpen.

21 In deze omstandigheden heeft de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„In de omstandigheden van de zaak en gelet op de Zesde richtlijn [...], in het bijzonder de artikelen 2, 4 en 9, en op de Dertiende richtlijn [...], in het bijzonder de artikelen 1 en 2, en op de algemene beginselen van gemeenschapsrecht:

1) Hoe dient de uitdrukking ‚vaste inrichting' in artikel 9 van de Zesde richtlijn te worden uitgelegd?

2) Welke factoren moeten in aanmerking worden genomen om te bepalen of diensten ter zake van speelautomaten worden verricht vanuit de bedrijfszetel van een vennootschap als CI of vanuit enige vaste inrichting die een vennootschap als CI kan hebben?

3) In het bijzonder:

a) Indien de activiteit van een vennootschap (‚A') gestructureerd is zoals in het onderhavige geval, waarin een verbonden vennootschap (‚B'), waarvan de bedrijfszetel buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, diensten ter zake van speelautomaten verricht en waarbij het enige doel van de constructie erin bestaat A te laten ontsnappen aan de verplichting om BTW te betalen in de staat waarin zij gevestigd is:

(i) kunnen bedoelde diensten worden geacht te worden verricht vanuit een vaste inrichting in die lidstaat; en, in voorkomend geval,

(ii) moeten de diensten worden geacht te worden verricht vanuit de vaste inrichting, of moeten zij worden geacht te worden verricht vanuit de plaats waar B haar bedrijf gevestigd heeft?

b) Indien de activiteit van een vennootschap (‚A') aldus is gestructureerd dat voor de toepassing van de regels inzake de plaats van de dienst, een verbonden vennootschap (‚B'), in omstandigheden zoals in het onderhavige

geval, beoogt diensten ter zake van speelautomaten te verrichten vanuit een buiten het grondgebied van de Gemeenschap gelegen bedrijfszetel, en geen vaste inrichting heeft van waaruit deze diensten worden verricht in de lidstaat waarin A gevestigd is, en waarbij het enige doel van de constructie erin bestaat A te laten ontsnappen aan de verplichting om BTW te betalen over deze diensten in die staat:

(i) zijn de verrichtingen tussen B en de verbonden vennootschappen binnen de lidstaat (‚A', ‚C' en ‚D'), met het oog op de toepassing van de BTW, leveringen of diensten door of aan die vennootschappen in het kader van hun economische activiteiten; en indien dit niet het geval is,

(ii) welke elementen dienen in overweging te worden genomen om de identiteit te bepalen van de verrichter van de diensten ter zake van de speelautomaten?

4) a) Bestaat er een beginsel van rechtsmisbruik dat (onafhankelijk van de uitlegging van de BTW-richtlijnen) het in een geval als het onderhavige beoogde voordeel kan uitsluiten?

b) In voorkomend geval, welk effect sorteert het in omstandigheden zoals in het onderhavige geval?

5) a) In hoeverre is het feit dat A, C en D geen dochterondernemingen zijn van B, en dat B geen juridische of economische controle heeft over A, C en D, eventueel ter zake dienend?

b) Zou het antwoord op gelijk welke van de bovenstaande vragen anders zijn, indien de vorm van beheer gevoerd door B in zijn exploitatiezetel gelegen buiten het grondgebied van de Gemeenschap noodzakelijk zou zijn voor het verrichten van diensten ter zake van speelautomaten voor consumenten, en A, C, noch D deze activiteiten verrichten?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

22 De activiteit waarop de verwijzingsbeslissing betrekking heeft, te weten het tegen betaling aan het publiek ter beschikking stellen van in speelzalen opgestelde speelautomaten, vormt een dienstverrichting in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn. De verwijzende rechter wenst met zijn vragen in wezen vast te stellen wat als plaats van deze dienstverrichting moet worden aangemerkt.

23 Artikel 9 van de Zesde richtlijn bevat in dit verband regels om te bepalen waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht. Terwijl lid 1 van

deze bepaling dienaangaande een algemene regel bevat, vermeldt lid 2 daarvan een reeks specifieke plaatsen. Doel van deze bepalingen is, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en het niet-belasten van inkomsten te vermijden (zie arresten van 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14; 26 september 1996, Dudda, C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20, en 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punt 10).

24 Met betrekking tot de verhouding tussen de twee eerste leden van artikel 9 van de Zesde richtlijn heeft het Hof reeds geoordeeld dat lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of zij valt onder een van de in artikel 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, dan is lid 1 van toepassing (reeds aangehaalde arresten Dudda, punt 21, en Linthorst, Pouwels en Scheres, punt 11).

25 Vooraf moet dus worden onderzocht of een activiteit als die waarop de verwijzingsbeslissing betrekking heeft, zoals de Ierse en de Portugese regering hebben opgemerkt, valt onder artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn, dat voor de belastingheffing de plaats bepaalt waar „vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten" moeten worden geacht te zijn verricht. Het Hof dient de nationale rechter immers alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslissing in de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of hij daarnaar in zijn vragen heeft verwezen (zie arresten van 12 december 1990, SARPP, C-241/89, Jurispr. blz. I-4695, punt 8; 2 februari 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, Clinique, C-315/92, Jurispr. blz. I-317, punt 7; 4 maart 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Jurispr. blz. I-1301, punt 16, en 7 september 2004, Trojani, C-456/02, Jurispr. blz. I-7573, punt 38).

De uitlegging van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn

26 De Ierse en de Portugese regering zijn van mening dat de activiteit van CI binnen de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn valt, omdat zij bestaat uit het aanbieden van diensten die rechtstreeks verband houden met vermaak. Als plaats van deze activiteit moet bijgevolg worden aangemerkt de plaats waar de diensten materieel worden verricht, te weten, in het hoofdgeding, het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk.

27 De regering van het Verenigd Koninkrijk en de vennootschappen die tot de RAL-groep behoren, brengen daarentegen naar voren dat de in de verwijzingsbeslissing genoemde diensten niet onder artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn vallen. Zij merken dienaangaande op dat de ontvanger van de dienst in hoofdzaak geldelijke winst en geen vermaak als zodanig nastreeft. Genoemde vennootschappen voegen daaraan toe dat de toepassing van voornoemde bepaling hoe dan ook een artistieke activiteit van de dienstverrichter impliceert. Dat het gebruik van een speelautomaat, evenals het gebruik van een mobiele telefoon, een vermakelijkheidsaspect kan hebben, maakt van de verrichting van de betrokken dienst nog geen vermakelijkheidsactiviteit in de zin van lid 2, sub c, eerste streepje, van datzelfde artikel.

28 De Commissie is van mening dat artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn ertoe strekt, een speciale regeling in het leven te roepen voor bepaalde diensten tussen belastingplichtigen, waarvan de kosten in de prijs van de goederen of eerder verrichte diensten worden opgenomen (zie arrest Dudda, reeds aangehaald, punten 23 en 24). Het hoofdgeding heeft evenwel betrekking op het voor de eindgebruiker verrichten van diensten ter zake van speelautomaten, zodat enkel lid 1 van dit artikel van toepassing is.

29 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn, de plaats van diensten in verband met vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, de plaats is waar die diensten materieel worden verricht.

30 Met betrekking tot de vraag of diensten als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten zijn, zij eraan herinnerd dat CI tegen betaling speelautomaten aan het publiek ter beschikking stelt in speciaal daartoe ingerichte speelzalen.

31 In casu is het hoofddoel van de activiteit waarop de verwijzingsbeslissing betrekking heeft, het vermaken van de gebruikers van speelautomaten en niet het hun verschaffen van geldelijke winst. Zoals overigens ook de advocaat-generaal in punt 29 van zijn conclusie heeft opgemerkt, vormt de ongewisheid of er geld zal worden gewonnen juist een wezenlijk element van het vermaak dat de gebruikers van speelautomaten zoeken.

32 Vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn vereisen niet dat de dienstverrichter een artistieke dienst verricht. Een activiteit — daaronder begrepen het ter beschikking stellen van automaten — waarmee de dienstverrichter in hoofdzaak het vermaak van zijn clientèle nastreeft, vormt immers een vermakelijkheidsactiviteit of soortgelijke activiteit in de zin van deze bepaling.

33 Zoals de advocaat-generaal voorts in punt 33 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan de toepassing van de aanknopingsregel van bovengenoemde bepaling op een

situatie als die van het hoofdgeding, niet worden uitgesloten op grond dat de ontvangers van de betrokken diensten eindgebruikers zijn. Deze bepaling geldt immers niet alleen voor diensten tussen belastingplichtigen. Bovendien moet worden vastgesteld dat de toepassing van deze aanknopingsregel op een dergelijke situatie geen enkel praktisch probleem oplevert. De plaats waar de betrokken activiteiten worden verricht, kan immers gemakkelijk worden vastgesteld. Tot slot leidt de toepassing van een dergelijke regel fiscaal gezien tot een rationele oplossing, aangezien de betrokken diensten zijn onderworpen aan de BTW-regeling van de lidstaat op het grondgebied waarvan degenen voor wie de betrokken diensten zijn bestemd, zijn gevestigd.

34 Mitsdien moet op de vragen van de verwijzende rechter worden geantwoord dat de dienst die erin bestaat, het publiek de gelegenheid te geven om tegen betaling speelautomaten te gebruiken die staan opgesteld in speelzalen op het grondgebied van een lidstaat, moet worden beschouwd als een vermakelijkheidsactiviteit of soortgelijke activiteit in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn, zodat de plaats van deze dienst de plaats is waar hij materieel wordt verricht.

Kosten

35 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

De dienst die erin bestaat, het publiek de gelegenheid te geven om tegen betaling speelautomaten te gebruiken die staan opgesteld in speelzalen op het grondgebied van een lidstaat, moet worden beschouwd als een vermakelijkheidsactiviteit of soortgelijke activiteit in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zodat de plaats van deze dienst de plaats is waar hij materieel wordt verricht.

Ondertekeningen