DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 12 maj 2005 *

I mål C-452/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket), genom beslut av den 17 oktober 2003 som inkom till domstolen den 27 oktober 2003, i målet

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

mot

Commissioners of Customs & Excise,

* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Lenaerts (referent), N. Colneric, K. Schiemann och E. Juhász,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 24 november 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Förenade kungarikets regering, genom K. Manji, i egenskap av ombud, biträdd av C. Vajda, QC, och M. Angiolini, barrister,

— Irlands regering, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av G. Clohessy, BL, och D. McDonald, SC,

— Portugals regering, genom L. Fernandes och Â. Seiça Neves, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 27 januari 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 4, och 9 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 145, s 1; svensk specialutgåva, område 9, volym1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) samt av artiklarna 1 och 2 i rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter — Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130) (nedan kallat trettonde direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan RAL (Channel Islands) Ltd (nedan kallat CI), RAL Ltd (nedan kallat RAL), RAL Services Ltd (nedan kallat Services) och RAL Machines Ltd (nedan kallat Machines) och å andra sidan Commissioners of Customs & Excise (nedan kallad Commissioners), som är den myndighet i Förenade kungariket som är behörig att uppbära mervärdesskatt, angående fastställande av platsen för tillhandahållande av spelautomattjänster.

Tillämpliga bestämmelser

3 Enligt artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet omfattas följande av mervärdesskatt: "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 I artikel 3.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"I detta direktiv avses med 'landets territorium' det område där [EG-fördraget] tillämpas såsom det definieras med avseende på varje medlemsstat i artikel [299]."

5 I artikel 4.1 i sjätte direktivet föreskrivs att "[m]ed 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat".

6 Vad gäller fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster föreskrivs i artikel 9 i sjätte direktivet följande:

"1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

...

c) Platsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser

— kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, däribland verksamhet av sådana aktiviteters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av dithörande tjänster,

..."

7 I artikel 1 i trettonde direktivet föreskrivs följande:

"I detta direktiv används nedanstående beteckningar med de betydelser som här anges:

1) skattskyldig person som inte är etablerad i gemenskapens territorium: en skattskyldig person enligt artikel 4.1 i [sjätte direktivet] som under den tidsrymd som avses i artikel 3.1 i det här direktivet varken har haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast driftställe varifrån verksamheten har bedrivits i gemenskapens territorium, eller i avsaknad härav sin bosättning eller stadigvarande hemvist där och som under perioden inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som skall anses ha tillhandahållits i den medlemsstat som avses i artikel 2..."

8 I artikel 2.1 i trettonde direktivet föreskrivs följande:

"... varje medlemsstat [skall] till skattskyldiga som inte är etablerade i gemenskapens territorium på nedan angivna villkor återbetala all mervärdesskatt som debiterats för tjänster som utförts åt honom eller lös egendom som tillhandahållits honom i landet av andra skattskyldiga personer eller som debiterats på grund av varuimport till landet, i den mån varorna eller tjänsterna används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i [sjätte direktivet] eller för tillhandahållande av de tjänster som avses i artikel 1.1 b i det här direktivet".

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 CI är ett bolag bildat på Guernsey (kanalöarna). RAL, Services och Machines är bolag bildade i Förenade kungariket. Alla fyra bolagen är dotterbolag till RAL Holdings Ltd (nedan kallat Holdings), även det ett bolag bildat i Förenade kungariket. CI, RAL, Services, Machines och Holdings utgör tillsammans RAL-koncernen.

10 Till och med slutet av år 2000 tillhandahöll RAL spelautomater i Förenade kungariket antingen i egna eller hyrda lokaler. Bolaget var ägare till de installerade maskinerna och hade sin egen personal. Man hade också nödvändiga tillstånd för såväl utnyttjandet av lokalerna som automaterna.

11 I egenskap av huvudman i mervärdesskattegruppen var Holdings betalningsskyldigt för mervärdesskatten på inkomsterna från spelautomaterna.

12 Senare inleddes en omstrukturering av RAL-koncernen. Denna syftade, såvitt framkommit i målet vid den nationella domstolen, till att RAL-koncernen skulle undgå skyldighet att betala mervärdesskatt avseende spelautomattjänsterna och ha rätt till återbetalning av ingående skatt, genom att man bildade ett utlandsbaserat dotterbolag för driften av spelautomaterna och separerade denna verksamhet från ägandet av automaterna och utnyttjandet av lokalerna.

13 Av denna anledning bildades CI på Guernsey, som är en av kanalöarna, vilka ligger utanför gemenskapens territorium. I samma avsikt bildades Machines och Holdings i Förenade kungariket.

14 RAL hyr lokalerna där spelautomaterna finns och har tillstånden att driva spelhallar. RAL beviljar CI licens att installera och sköta driften av spelautomater i lokalerna.

15 Machines äger alla RAL-koncernens spelautomater och har de tillstånd som krävs för att använda maskinerna. Enligt ett leasingavtal med CI ansvarar Machines för att tillhandahålla maskinerna och hålla dem i gott skick.

16 CI:s verksamhet består i att göra det möjligt för allmänheten att använda de spelautomater som Machines ställt till förfogande, i de lokaler som det fått tillgång till via RAL. Inom ramen för den verksamheten uppdrar dock CI åt Services att sköta den dagliga driften av maskinerna. Det sistnämnda bolaget är arbetsgivare till nästan hela RAL-koncernens personal på omkring 600 personer. CI har ingen egen personal i Förenade kungariket.

17 Efter nämnda omstrukturering av RAL-koncernen, ansåg CI med stöd av artiklarna 2, 4 och 9 i sjätte direktivet, att spelautomattjänsterna skulle anses tillhandahållna på Guernsey. Dessa tjänster tillhandahölls alltså enligt bolaget utanför gemenskapens territorium och bolaget skulle därför inte vara skyldigt att erlägga mervärdesskatt för tjänster som tillhandahölls kunder i Förenade kungariket. I enlighet med artiklarna 1 och 2 i trettonde direktivet begärde bolaget också återbetalning av ingående mervärdesskatt.

18 Genom beslut den 28 augusti 2001 avslog Commissioners CI:s begäran. Myndigheten ansåg att CI var skattskyldigt för mervärdesskatt i Förenade kungariket. Commissioners fastställde alternativt att omstruktureringen av RAL-koncernen kunde lämnas utan avseende, vilket innebar att tjänsterna i fråga liksom tidigare skulle anses tillhandahållna av Holdings i Förenade kungariket. Under alla omständigheter ansåg Commissioners att CI:s begäran skulle avslås då den utgjorde rättsmissbruk.

19 CI, RAL, Machines och Services överklagade beslutet till VAT and Duties Tribunal, London. I dom av den 3 december 2002 slog denna fast att spelautomattjänsterna tillhandahölls av CI från fasta driftställen i Förenade kungariket i den mening som avses i artikel 9.1 i sjätte direktivet. Denna domstol ansåg således att CI tillhandahöll spelautomattjänster i Förenade kungariket och att dessa skulle beskattas i denna medlemsstat. Överklagandet bifölls däremot i den delen som det avsåg Commissioners alternativa fastställanden, med motiveringen att det faktiskt var CI, inte Holdings, som tillhandhöll tjänsterna och att principen om rättsmissbruk inte var tillämplig i detta fall.

20 CI överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen. Commissioners anslutningsöverklagade till den del VAT Tribunal hade underkänt deras alternativa grund för beslutet.

21 Mot denna bakgrund beslutade High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, att förklara målet vilande och hänskjuta följande frågor till EG-domstolen för förhandsavgörande:

"Under de i förevarande mål rådande omständigheterna och mot bakgrund av sjätte direktivet ..., särskilt artiklarna 2, 4 och 9, trettonde direktivet ..., särskilt artiklarna 1 och 2, och gemenskapsrättens allmänna principer:

1) Hur skall uttrycket fast driftställe i artikel 9 i sjätte direktivet tolkas?

2) Vilka faktorer skall beaktas vid fastställandet av huruvida ett tillhandahållande av spelautomattjänster sker från den plats där ett sådant bolag som CI har etablerat sin rörelse eller från ett fast driftställe som ett sådant bolag som CI kan inneha?

3) I synnerhet:

a) Om ett företags (A) affärsverksamhet under sådana omständigheter som dem i förevarande fall är organiserad så att ett anknutet företag (B), vars rörelse är etablerad utanför gemenskapens territorium, tillhandahåller spelautomattjänster och det enda syftet med denna organisation är att eliminera A:s skyldighet att betala mervärdesskatt i den stat där det är etablerat:

i) kan spelautomattjänsterna anses tillhandahållas från ett fast driftställe i den medlemsstaten, och om svaret är jakande,

ii) skall spelautomattjänsterna anses tillhandahållas från det fasta driftstället eller skall de anses tillhandahållas från den plats där B:s rörelse är etablerad?

b) Om ett företags (A) verksamhet är organiserad så att ett anknutet företag (B), med avseende på reglerna om platsen för tillhandahållande av en tjänst, under sådana omständigheter som dem i förevarande mål, gör gällande att

det tillhandahåller spelautomattjänster från ett etableringsställe utanför gemenskapens territorium och det inte har något fast driftställe, från vilket dessa tjänster tillhandahålls, i den medlemsstat där A är etablerat och det enda syftet med denna organisation är att eliminera A:s skyldighet att betala mervärdesskatt i den staten på de här tjänsterna:

i) betecknas transaktionerna mellan B och anknutna företag i medlemsstaten (A, C och D) i mervärdesskattehänseende som tillhandahållanden från eller till dessa företag inom ramen för deras näringsverksamhet? Om svaret är nekande,

ii) vilka faktorer skall beaktas för att fastställa vem som tillhandahåller spelautomattjänsterna?

4) a) Föreligger det en princip om rättsmissbruk som (oberoende av tolkningen av mervärdesskattedirektivet) kan utgöra hinder för den fördel som eftersträvas i ett fall som det förevarande?

b) Om så är fallet, hur skall den tillämpas under de rådande omständigheterna?

5) a) Vilken betydelse, om någon, skall fästas vid det faktum att A, C och D inte är dotterbolag till B och att B inte kontrollerar A, C och D vare sig juridiskt eller ekonomiskt?

b) Skulle det göra någon skillnad för något av svaren ovan om den typ av ledning som bedrivs av B där dess rörelse är etablerad utanför gemenskapens territorium var nödvändig för tillhandahållandet av spelautomattjänster till kunder och varken A, C eller D bedriver sådan verksamhet?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande anmärkningar

22 Den verksamhet som avses i begäran om förhandsavgörande, nämligen att mot betalning ställa spelautomater till allmänhetens förfogande i spelhallar, utgör ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Den nationella domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i hur platsen för tillhandhållandet av dessa tjänster skall fastställas.

23 Artikel 9 i sjätte direktivet innehåller regler för fastställande av skattemässig anknytning. Medan punkt 1 i denna bestämmelse innehåller en generell regel, anges

i punkt 2 ett antal särskilda skattemässiga anknytningar. Syftet med dessa regler är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (se dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, REG 1985, s. 2251, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 8, s. 253, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20, och av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, REG 1997, s. I-1195, punkt 10).

24 Vad gäller förhållandet mellan de två första punkterna i artikel 9 i sjätte direktivet har domstolen redan fastställt att punkt 1 inte har något företräde framför punkt 2. Den fråga som uppkommer i varje situation är om den omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av artikel 9.1 (domarna i de ovannämnda målen Dudda, punkt 21, och Linthorst, Pouwels en Scheres, punkt 11).

25 Först skall det således utredas om en sådan aktivitet som den som avses i den hänskjutande domstolens beslut, på sätt som den irländska och den portugisiska regeringen anser, omfattas av artikel 9.2 c i sjätte direktivet, i vilken den skattemässiga anknytningsorten för "underhållningsmässiga eller liknande aktiviteter" anges. Det skall i detta hänseende erinras om att det är domstolens uppgift att ge den nationella domstolen alla upplysningar om hur gemenskapsrätten skall tolkas som kan vara användbara vid avgörandet av målet vid den nationella domstolen, även om den nationella domstolen inte har hänvisat till dessa upplysningar i sina frågor (se dom av den 12 december 1990 i mål C-241/89, SARPP, REG 1990, s. I-4695, punkt 8, av den 2 februari 1994 i mål C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, kallat Clinique, REG 1994, s. I-317, punkt 7, svensk specialutgåva, volym 15, s. I-13, av den 4 mars 1999 i mål C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, REG 1999, s. I-1301, punkt 16, och av den 7 september 2004 i mål C-456/02, Trojani, REG 2004, s. I-7573, punkt 38).

Tolkningen av artikel 9.2 c i sjätte direktivet

26 Den irländska och den portugisiska regeringen har hävdat att CI:s verksamhet omfattas av artikel 9.2 c i sjätte direktivet då det handlar om att erbjuda tjänster som är direkt kopplade till underhållning. Platsen för denna verksamhet skall följaktligen anses vara där tjänsterna faktiskt utförs, det vill säga, i målet vid den nationella domstolen, i Förenade kungariket.

27 Förenade kungarikets regering och de bolag som hör till RAL-koncernen har däremot hävdat att det tillhandahållande av tjänster som avses i begäran om förhandsavgörande inte omfattas av artikel 9.2 c i sjätte direktivet. De anser att det främsta syftet för dem som använder tjänsten är att erhålla ekonomisk vinning och inte underhållning som sådan. Bolagen har tillagt att den ovannämnda bestämmelsen, under alla förhållanden, förutsätter en konstnärlig aktivitet från den som tillhandahåller tjänsten. Även om användningen av en spelautomat, i likhet med användningen av en mobiltelefon, kan ha inslag av underhållning, innebär detta inte att tillhandahållandet av tjänsten i fråga blir en underhållningsmässig aktivitet i den mening som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen.

28 Kommissionen anser att syftet med artikel 9.2 c i sjätte direktivet är att upprätta en särskild ordning för vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i priset för varor eller tjänster i senare led (se domen i det ovannämnda målet Dudda, punkterna 23 och 24). Målet vid den nationella domstolen handlar emellertid om tillhandahållande av spelautomattjänster till slutkonsumenten, vilket innebär att endast artikel 9.1 är tillämplig.

29 Domstolen erinrar om att enligt artikel 9.2 c i sjätte direktivet skall platsen för tillhandahållande av tjänster vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser underhållningsmässiga eller liknande aktiviteter.

30 När det gäller frågan huruvida de tjänster som avses i det nationella målet utgör underhållningsmässiga eller liknande aktiviteter, skall det erinras om att CI ställer spelautomater till allmänhetens förfogande, mot betalning, i spelhallar speciellt utrustade för detta ändamål.

31 Huvudsyftet med de aktiviteter som avses i begäran om förhandsavgörande är att ge användarna av spelautomaterna underhållning, inte ekonomisk vinning. Som generaladvokaten har påpekat i punkt 29 i sitt förslag till avgörande är själva osäkerheten kring vinstchanserna en väsentlig del av den underhållning som användare av spelautomater söker.

32 De underhållningsmässiga eller liknande aktiviteter som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet förutsätter inte en konstnärlig insats av den som tillhandahåller tjänsten. En aktivitet, inklusive tillhandahållande av spelautomater, där det huvudsakliga syftet för den som tillhandahåller tjänsten är att ge underhållning till sina kunder utgör en underhållningsmässig eller liknande aktivitet i den mening som avses i denna bestämmelse.

33 Som generaladvokaten också har påpekat i punkt 33 i sitt förslag till avgörande kan tillämpningen av regeln om skattemässig anknytning i ovannämnda bestämmelse på

en sådan situation som den som avses i målet vid den nationella domstolen inte uteslutas enbart på den grunden att mottagarna av tjänsten är slutkonsumenter. Tillämpningsområdet för denna bestämmelse är inte begränsat till tillhandahållande av tjänster skattskyldiga emellan. Det skall dessutom fastställas att tillämpningen av denna bestämmelse om skattemässig anknytning i ett sådant fall inte innebär några praktiska svårigheter alls. Platsen där aktiviteterna i fråga äger rum kan nämligen lätt fastställas. Slutligen leder tillämpningen av en sådan regel till en rationell lösning i beskattningshänseende då tjänsterna i fråga kommer att omfattas av mervärdesskattesystemet i det land där mottagarna av tjänsterna finns.

34 Följaktligen skall frågan från den nationella domstolen besvaras så att den tjänst som består i att göra det möjligt för allmänheten att mot betalning använda spelautomater i spelhallar i en medlemsstat skall anses vara en underhållningsmässig eller liknande aktivitet i den mening som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen i sjätte direktivet, vilket innebär att platsen för tillhandahållandet av tjänsten skall vara den där denna fysiskt utförs.

Rättegångskostnader

35 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.

På dessa skäl beslutar domstolen (första avdelningen) följande dom:

Den tjänst som består i att göra det möjligt för allmänheten att mot betalning använda spelautomater i spelhallar i en medlemsstat skall anses vara en underhållningsmässig eller liknande aktivitet i den mening som avses i artikel 9.2 c första strecksatsen 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, vilket innebär att platsen för tillhandahållandet av tjänsten skall vara den där denna fysiskt utförs.

Underskrifter