

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. POIARES MADURO

fremsat den 27. januar 2005 (1)

Sag C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd

RAL Ltd

RAL Services Ltd

RAL Machines Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige))

»Moms – sjette og trettende direktiv – leveringsstedet for tjenesteydelsen – arrangement med henblik på at undgå at svare moms – selskab, der er etableret uden for Fællesskabet, og andre selskaber i samme koncern, der er etableret i en medlemsstat – spilleautomater – betydningen af »underholdning eller lignende« i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c) – betydningen af »fast forretningssted« i sjette direktivs artikel 9, stk. 1 – tilbagebetaling af indgående moms«

1. High Court of Justice (England and Wales), (Chancery Division) (herefter »High Court«) har forelagt Domstolen flere præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«), med senere ændringer (2), og sekundært ligeledes af 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 (herefter »trettede direktiv«) (3).

2. Disse spørgsmål vedrører hovedsageligt bestemmelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser, når et selskab, som det er tilfældet i den sag, der verserer for High Court, leverer tjenesteydelser vedrørende spilleautomater til forbrugere i en medlemsstat, men har etableret hjemsted uden for Fællesskabet udelukkende eller hovedsagelig med henblik på at undgå pligten til at svare moms.

I – De faktiske omstændigheder i hovedsagen, de relevante retsfor skrifter og de præjudicielle spørgsmål

3. RAL (Kanalørerne) Ltd (herefter »CI«) er et selskab, der er etableret på Guernsey. RAL Ltd (herefter »RAL«), RAL Services Ltd (herefter »Services«) og RAL Machines Ltd (herefter »Machines«) er selskaber etableret i Det Forenede Kongerige. Alle fire selskaber er datterselskaber af RAL Holdings Ltd (herefter »Holdings«), som ligeledes er etableret i Det Forenede Kongerige. CI, RAL, Services, Machines og Holdings benævnes herefter samlet »RAL-koncernen«. RAL-koncernen driver virksomhed inden for spillebranchen. Dens hovedaktivitet består i drift af spilleautomater.

4. Indtil oktober 2000 leverede RAL tjenesteydelserne vedrørende spilleautomater fra lokaler, som selskabet ejede eller leasede i Det Forenede Kongerige. RAL ejede de maskiner, der blev brugt i selskabets »spillehaller«, og var i besiddelse af de nødvendige tilladelser til drift af maskinerne og lokalerne. Selskabet anvendte sit eget personale, idet nogle af ydelserne dog blev udført af selvstændige tredjeparter, og der blev svaret moms af nettoindtægten fra driften af spilleautomaterne.

5. Tvisten i hovedsagen er opstået i forbindelse med et arrangement, som blev udarbejdet af RAL-koncernens eksterne skatterådgivere vedrørende spilleautomater, der drives af RAL i Det Forenede Kongerige. Hensigten med arrangementet er at undgå at svare moms. Udgangspunktet for arrangementet er, at leveringsstedet for spilleautomatydelserne til kunder skal være uden for Fællesskabets område i momsmæssig henseende. RAL-koncernen vil derfor ikke være momspligtig af spilleautomatydelserne og kan søge den indgående afgift tilbagebetalt for leverancer, som selskabet har modtaget. Til dette formål blev der tilvejebragt en leverandør, CI, i form af et offshore datterselskab til Holdings. CI blev registreret som et anpartsselskab i Alderney. Det har sit etableringssted i Guernsey med et kontor, der har tre deltidsdirektører og to fuldtidsansatte. Som et led i den samme interne omstrukturering blev der stiftet yderligere to datterselskaber af Holdings, ligeledes med hjemsted i Det Forenede Kongerige, nemlig Machines og Services. Samtidig indgik CI, Services, Machines, RAL og Holdings en række aftaler.

6. I henhold til disse aftaler er RAL indehaver af leasingkontrakterne vedrørende de lokaler, hvor spilleautomaterne er opstillet, og tilladelserne til at drive spillehaller. RAL har givet CI ret til at opstille og drive spilleautomater i disse lokaler. Endvidere sørger CI for, at offentligheden har adgang til lokalerne i åbningstiden, og sørger for rengøring, opvarmning, udluftning og belysning af lokalerne. Machines ejer alle spilleautomaterne, vekselautomater, tilbehør og reservedele, der anvendes af RAL-koncernen, og er indehaver af de nødvendige tilladelser til driften af disse maskiner. Ifølge en leasingkontrakt med CI er Machines ansvarlig for levering af maskinerne og for at holde dem i god stand.

7. CI's virksomhed består i at give offentligheden mulighed for at anvende de spilleautomater, leveret af Machines, der er givet tilladelse til, i de lokaler, der stilles til rådighed af RAL. CI udøvede denne virksomhed ved at overdrage næsten hele det daglige arbejde til Services, et af Holdings' andre datterselskaber, som sin eneentreprenør. Som resultat af den interne omstrukturering af RAL-koncernen er hele RAL-koncernens personale, som er beskæftiget med den daglige drift af spillehallerne, omkring 600 arbejdstagere, ansat i dette selskab. De resterende opgaver, som udføres direkte af CI med dets personale på fem personer, som udelukkende er beskæftiget i CI's kontor i Guernsey, er stort set begrænset til bogføring og overvågning af likviditeten fra maskinerne.

8. Som følge af ovennævnte omstrukturering hævdede CI med henvisning til sjette direktivs artikel 2, 4 og 9, at leveringsstedet for spilleautomatydelserne var på Guernsey, hvorfor selskabet ikke var momspligtigt i Det Forenede Kongerige. Desuden anmodede CI om tilbagebetaling af

indgående moms af de ydelser, det havde fået leveret af andre medlemmer af RAL-koncernen, i henhold til trettende direktivs artikel 1 og 2.

9. Ved afgørelse af 28. august 2001 afviste Commissioners of Customs & Excise (herefter »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, da den udgør misbrug af rettigheder. Leveringen af spilleautomatydelser blev således fortsat udført af Holdings i Det Forenede Kongerige.

10. CI, RAL, Machines og Services (herefter »sagsøgerne«) har anfægtet denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal, London. VAT and Duties Tribunal fandt, at spilleautomatydelserne var leveret af CI fra faste forretningssteder i Det Forenede Kongerige i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 9, stk. 1. For så vidt angår Commissioners' subsidiære afgørelse gav VAT and Duties Tribunal medhold i appellen med den begrundelse, at tjenesteydelserne faktisk blev leveret af CI, og at princippet om misbrug af rettigheder ikke fandt anvendelse. CI har iværksat appel af VAT and Duties Tribunals dom for High Court, og Commissioners har iværksat en kontraappel af samme dom, for så vidt som VAT and Duties Tribunal forkastede deres subsidiære påstande.

11. For helt at forstå de aftaler, der er gjort rede for, og de spørgsmål, der er forelagt Domstolen, må visse bestemmelser i sjette og trettende direktiv trækkes frem.

12. I henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, pålægges merværdiafgift »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

13. I sjette direktivs artikel 4 defineres en »afgiftspligtig person« som »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«.

14. I artikel 4, stk. 2, bestemmes desuden, at »[d]e former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder [...]«.

15. Hvad angår bestemmelse af leveringsstedet for en tjenesteydelse, bestemmes følgende i 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 [...]».

16. Endvidere bør der tages hensyn til visse bestemmelser i trettende direktiv, som er relevante for nærværende sag, nemlig artikel 1, som bestemmer følgende:

»I dette direktiv forstås ved:

1. »afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område«, enhver i artikel 4, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF 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 [...]

2. »Fællesskabets område«, medlemsstaternes områder, hvor direktiv 77/388/EØF finder anvendelse.«

17. Trettende direktivs artikel 2, stk. 1, bestemmer følgende:

»Med forbehold af artikel 3 og 4, tilbagebetaler hver enkelt medlemsstat på de i det følgende fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret på Fællesskabets område, den merværdiafgift, 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 direktiv 77/388/EØF omhandlede transaktioner eller de i artikel 1, nr. 1, litra b), i nærværende direktiv omhandlede tjenesteydelser.«

18. På denne baggrund har High Court besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Under henvisning til de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag,

2) og navnlig til 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, 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, 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 besvarelsenerne 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?»

19. High Court har i det væsentlige forelagt Domstolen tre spørgsmål. Det første spørgsmål vedrører problemet i forbindelse med afgørelsen af, om et selskab som CI, der har sit etableringssted uden for Fællesskabets momsområde (4), men leverer spilleautomatydelser i en medlemsstat, kan anses for at levere disse ydelser fra et eller flere »fast[e] forretningssted[er]« i denne medlemsstat i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, opstår et andet spørgsmål, nemlig om den relevante tilknytningsfaktor for bestemmelsen af »leveringsstedet for en tjenesteydelse« i henhold til artikel 9, stk. 2, er det sted, hvor den, der yder tjenesten, »har et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres«, eller om den relevante tilknytningsfaktor derimod er »det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed«.

20. Det sidste spørgsmål opstår kun subsidiært, såfremt det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, anses for at være gældende tilknytningsfaktor i nærværende sag. Dette subsidiære spørgsmål, som jeg kun vil behandle i mit forslag til afgørelse, hvis analysen af de foregående spørgsmål kræver yderligere behandling,

omfatter to forskellige retlige spørgsmål: dels problemet med at afgøre, om transaktioner som dem, der er foregået mellem CI og henholdsvis RAL, Services og Machines, kan karakteriseres som »leverancer« foretaget i forbindelse med »økonomisk virksomhed« i henhold til sjette direktiv med det resultat, at en leverandør med en anden identitet end CI ville optræde, dels problemet med gyldigheden af princippet om misbrug af rettigheder med hensyn til moms, hvilket angiveligt ville være til hinder for, at CI kan hævde, at selskabet ikke har pligt til at svare moms i Det Forenede Kongerige (5).

II – Retlig vurdering

21. For at kunne besvare de spørgsmål, der er forelagt Domstolen, kræves en indledende redegørelse for reglerne i sjette direktivs artikel 9 om bestemmelse af leveringsstedet for en tjenesteydelse. Denne artikel indeholder flere lovvalgsregler, der skal sikre en rationel fordeling af medlemsstaternes beføjelser med hensyn til påligning af moms på tjenesteydelser. Hver af disse regler bestemmer, hvilken medlemsstat der har enekompetence til at påligne en tjenesteydelse afgift, og bør derfor fortolkes ensartet for at undgå tilfælde med dobbelt afgiftspåligning eller tilfælde, hvor ikke alle afgiftspligtige transaktioner beskattes, som kan fremkomme ved modstridende fortolkninger (6).

22. Selv om den nationale ret ikke har rejst spørgsmålet om en eventuel anvendelse af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, kan det være af betydning at behandle forholdet mellem stk. 1 og 2 i artikel 9, for så vidt som »det påhviler Domstolen at fortolke alle de bestemmelser i fællesskabsretten, som de nationale retter skal anvende for at træffe afgørelse i de for dem verserende tvister, også selv om disse bestemmelser ikke udtrykkeligt er omtalt i de præjudicielle spørgsmål, der forelægges Domstolen«. (7)

23. Domstolen har for så vidt angår forholdet mellem artikel 9, stk. 1, og artikel 9, stk. 2, faktisk fastslået, at »artikel 9, stk. 2, opregner en række særlige tilknytningsmomenter, mens artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen på området. Formålet med disse bestemmelser er, som det fremgår af artikel 9, stk. 3 – om end kun for en række specifikke situationer – dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes«. (8)

24. Artikel 9, stk. 1, udgør trods alt en »restkategori« (9) – set i forhold til de særlige regler i artikel 9, stk. 2 – der af forenklingshensyn anvender tilknytningsfaktorer, som henviser til det sted, hvor den, der leverer tjenesteydelsen, befinder sig (10), for at undgå de vanskeligheder, der er forbundet med bestemmelsen af det sted, hvor tjenesteydelserne leveres eller udnyttes. (11) Det skal bemærkes, at det overordnede princip med hensyn til moms er, at den opkræves på forbrugsstedet. På denne baggrund er det forståeligt, at Domstolen i Dudda-dommen fastslog, at »man ikke ved fortolkningen af artikel 9 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« (12). Som generaladvokat Fennelly desuden anførte i Linthorst-sagen, er der intet, der taler for, at »anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, skal fortolkes snævert som en undtagelse til en hovedregel« (13).

25. På baggrund af ovenstående er det logisk, at Domstolen først efterprøver, om spilleautomatydelserne i denne sag er omfattet af artikel 9, stk. 2, litra c). Kun hvis dette ikke er tilfældet, finder restbestemmelserne i artikel 9, stk. 1, anvendelse.

A – Begrebet »underholdning eller lignende« i henhold til artikel 9, stk. 2, litra c).

26. Artikel 9, stk. 2, litra c), fastsætter, at »leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med virksomhed inden for [...] underholdning eller lignende, herunder ydelser som organisator af sådan

virksomhed [...] er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres«. Den portugisiske regering har i sit skriftlige indlæg hævdet, at levering af spilleautomatydelser bør være omfattet af disse regler og således er momspligtig i Det Forenede Kongerige uanset restreglen i artikel 9, stk. 1.

27. Da intervenienterne under retsmødet blev anmodet om at forelægge deres synspunkter om den portugisiske regerings holdninger i dens skriftlige indlæg, fokuserede de hovedsagelig på karakteriseringen af spilleautomatydelserne som underholdning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9, stk. 2, litra c). Ifølge appellanterne bør spilleautomater ikke være omfattet af begrebet underholdning i henhold til denne artikel, hvilket der er to hovedårsager til. For det første indebærer levering af spilleautomatydelser ikke underholdning leveret af en person, der underholder. I denne sammenhæng underholder kunden, ifølge appellanterne, sig selv ved at bruge spilleautomaten, på stort set samme måde som en person bruger en mobiltelefon. For det andet er den forventning, som spilleren har til at vinde penge, ikke et almindeligt kendetegn ved underholdning. Det er min opfattelse, at disse argumenter ikke kan udelukke, at spilleautomatydelser som dem, der leveres af CI i spillehallerne i Det Forenede Kongerige, er omfattet af begrebet »underholdning eller lignende« i henhold til artikel 9, stk. 2, litra c).

28. Det skal bemærkes, hvilket Kommissionen har påpeget både i sit skriftlige indlæg og under retsmødet, at Domstolen i sin dom i Berkholz-sagen, der vedrørte spilleautomatydelser leveret om bord på færger, fastslog, at spilleautomaterne »tjener til adspredelse af passagererne« (14). I den foreliggende sag har spillemaskinerne, der også omtales som »amusement with prizes machines« placeret i »amusement arcades«, det samme formål, nemlig at levere underholdning til brugerne.

29. Hovedformålet med den pågældende aktivitet bør efter min opfattelse være den afgørende faktor, som skal tages i betragtning, når en given virksomhed skal karakteriseres som »underholdning« i artikel 9, stk. 2, litra c)'s forstand. (15) Kan formålet med en spilleautomat være andet end at underholde spilleren ved at give denne en chance for at vinde eller tabe, afhængigt af tilfældet? Appellanterne har ikke givet noget fingerpeg i denne henseende. (16) Hovedformålet med spilleautomater er i hvert fald ikke at give spillerne mulighed for at tjene til livets ophold. Endvidere er spillerens eventuelle ubehag ved at tabe i stedet for at vinde netop en vigtig del af denne form for underholdning. At vinde eller tabe penge er i dette tilfælde et aspekt af den form for underholdning, som er forbundet med spil. (17) Ud fra disse betragtninger er appellanternes argument om, at underholdning kræver en form for individuel fysisk optræden af en person, uden relevans. Hver enkelt spilleautomat er en automatisk anordning, der ejes af operatøren, og som er programmeret til at erstatte en fysisk optræden af en rigtig person, som står ansigt til ansigt med kunden og giver ham tilfældige kort. En sådan erstatning berører ikke underholdningskarakteren af den virksomhed, som maskinen udfører for kunden. Jeg kan heller ikke se, hvordan den omstændighed, at de gevinster, man får i en spilleautomat, ikke er medaljer, eller at spilleren får sit navn med i maskinens »hall of fame«, men derimod er penge, skulle kunne ændre ved en spilleautomats grundlæggende underholdningskarakter.

30. Ud over de af appellanternes argumenter, som jeg netop har behandlet, blev der ikke fremført andre argumenter under retsmødet for, at levering af spilleautomatydelser ikke er omfattet af artikel 9, stk. 2, litra c). (18) I lighed med Kommissionen kan jeg ikke se nogen tvingende politiske grunde til at undtage de former for virksomhed, som denne sag vedrører, fra artikel 9, stk. 2, litra c). Desuden, og frem for alt, ser jeg klare fordele, der taler for anvendelsen af artikel 9, stk. 2, litra c), på denne sag. I forbindelse med de tjenesteydelser, der er angivet i denne artikel, anvendes det sted, hvor de leveres, som tilknytningsfaktor, netop fordi dette sted er let at identificere fysisk og er det samme som forbrugsstedet. (19) Anvendelsen af det sted, hvor virksomheden udføres, som tilknytningsfaktor er endvidere i langt større overensstemmelse med det almene princip om, at moms skal opkræves på forbrugsstedet. (20) I det omfang bestemmelsen af det sted, hvor virksomheden udføres (og forbruges), ikke giver anledning til vanskeligheder, som det er tilfældet i

denne sag, er det ikke berettiget at ty til restkategorien i artikel 9, stk. 1. (21)

31. Med anvendelsen af artikel 9, stk. 2, litra c), fås i den foreliggende sag et tilknytningspunkt til bestemmelse af stedet, hvor tjenesteydelsen leveres, som er langt tydeligere og lettere at anvende end det, der fås ved anvendelsen af artikel 9, stk. 1. Som det vil fremgå, kræver denne restkategori en kompliceret diskussion (med et uvist udfald) af, om et bestemt selskab har et fast forretningssted på det sted, hvor det leverer tjenesteydelserne, og, hvis dette er tilfældet, om dette faste forretningssted bør have forrang for hjemstedet for dets økonomiske virksomhed. Retssikkerhedshensyn taler ikke for den mest besværlige måde til at bestemme stedet, hvor spilleautomatydelserne leveres, når der findes et mere ubesværet og logisk alternativ, og alternativet oven i købet er mere i overensstemmelse med det almindelige princip om, at VAT opkræves på forbrugsstedet.

32. Endvidere ville en anvendelse i denne sag af reglen om det sted, hvor den, der leverer tjenesteydelsen, har sit hjemsted, have uønskede konsekvenser i form af konkurrencefordrejning og flytning af leverandørernes hjemsted. (22) Selv om tjenesteydelserne blev leveret til endelige forbrugere i en medlemsstat og blev anvendt dér, ville de faktisk være omfattet af momsreglerne i den stat, hvor den, der leverer tjenesten, har hjemsted. Dette ville være et incitament for leverandører af disse tjenester til at flytte deres hjemsted til steder med lave afgifter. Det ville enten medføre situationer, hvor leverandører med hjemsted uden for Fællesskabets momsområde ikke blev beskattet, eller hvor tjenesteydelser udført og forbrugt uden for dette område blev beskattet i Fællesskabet.

33. Jeg skal til sidst nævne, at anvendelsen af artikel 9, stk. 2, litra c), i denne sag ikke er i strid med Dudda-dommen. Ingen af intervenienterne i retsmødet bemærkede en sådan uoverensstemmelse (23), og det gør jeg heller ikke. Domstolen fastslog følgende i Dudda-dommens præmis 23: »Formålet med artikel 9, stk. 2, i sjette direktiv er altså som helhed at indføre en særordning for tjenesteydelser, der leveres *mellem afgiftspligtige personer*, og hvis omkostninger indgår i godernes pris«. (24) Denne udtalelse fra Domstolens side bør dog ses i lyset af de særlige omstændigheder i Dudda-sagen, der udelukkende involverede afgiftspligtige personer. Den levering af tjenesteydelser, der var omhandlet i denne sag, blev kun foretaget mellem afgiftspligtige personer, men hverken en bogstavelig eller teleologisk fortolkning af sjette direktiv støtter den konklusion, at artikel 9, stk. 2, litra c), *ikke finder anvendelse* på levering af tjenesteydelser vedrørende underholdningsvirksomhed mellem en afgiftspligtig person og en endelig forbruger.

34. Det kan heraf konkluderes, at, når et selskab som CI leverer spilleautomatydelser til kunder i en medlemsstat via spilleautomater, som det leaser og driver dér, skal det anses for faktisk at udføre leveringen af underholdningsydelser i denne medlemsstat i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c). Restkategorien i artikel 9, stk. 1, skal derfor anses for ikke at finde anvendelse i denne sag.

B – *Anvendelsen af artikel 9, stk. 1,*

35. Hvis Domstolen fastslår, at artikel 9, stk. 2, litra c), ikke finder anvendelse på sagen ved den nationale domstol, er man nødt til at anvende bestemmelserne i artikel 9, stk. 1, i henhold til hvilken leveringsstedet anses for at være det sted, hvor den, der leverer tjenesteydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres.

36. Det fremgår af ordlyden af artikel 9, stk. 1, at de to referencepunkter »fast forretningssted« og »det sted, hvor den, der leverer tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed« er uafhængige af hinanden. (25) Under alle omstændigheder findes der ikke nogen vejledning i

artikel 9, stk. 1, til, hvordan disse to tilknytningsfaktorer kan anvendes samordnet i de sager, hvor de ikke peger mod det samme sted, og i vanskelige sager, hvor kun den ene af disse tilknytningsfaktorer peger mod en beliggenhed uden for Fællesskabets momsområde, som det er tilfældet i denne sag.

37. Det indbyrdes forhold mellem disse to tilknytningsfaktorer, som ifølge ordlyden af artikel 9, stk. 1, tilsyneladende udelukkende fungerer som alternativer, er klart fastslået i Domstolens praksis. Efter at have udtalt, at det generelle formål med artikel 9 er »[...] om end kun for en række specifikke situationer – dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre en dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes«, (26) fastslog Domstolen følgende i Berkholz-dommen: »Ifølge artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat«. (27)

38. Denne synsvinkel, hvor det »fast[e] forretningssted« under de beskrevne omstændigheder betragtes som et subsidiært referencepunkt i forhold til tjenesteyderens »hjemsted [...] for sin økonomiske virksomhed«, er senere blevet bekræftet af Domstolen i dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, (28) i ARO Lease-sagen (29) og i DFDS-sagen. (30)

39. Hvad angår definitionen af »det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed«, giver den ikke anledning til større vanskeligheder. (31) Dette gælder også, når den skal anvendes på denne sag, hvor der ikke opstår tvivl om, at CI's hjemsted for dets økonomiske virksomhed rent faktisk er placeret på Guernsey, dvs. uden for Fællesskabets momsområde.

C – Begrebet »fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres« i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1

40. Der opstår dog problemer ved fortolkningen af begrebet »fast forretningssted«. I Berkholz-dommen fastlagde Domstolen det relevante kriterium for fortolkningen af dette begreb ved at fastslå, at det kun kan komme i betragtning at henhøre en tjenesteydelse til et fast forretningssted i henhold til artikel 9, stk. 1, såfremt forretningsstedet »i kraft af en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere bestemte tjenesteydelser, opfylder visse mindstekrav med hensyn til stabilitet«. (32) Domstolen fastslog derfor i Berkholz-dommen, at »[i]nstalleringen af spilleautomater om bord på et søgående fartøj, som underkastes periodisk eftersyn, kan ikke udgøre et sådant [fast] etableringssted«. (33) Den omstændighed, at der slet ikke var personale om bord på fartøjerne, hvis faste opgave var at levere spilleautomatydelser, var et afgørende element, som fik Domstolen til at konstatere, at der ikke var tale om et »fast forretningssted« i artikel 9, stk. 1's forstand.

41. Under alle omstændigheder krævede Domstolen kun, at etableringsstedet opfylder »visse mindstekrav med hensyn til stabilitet« og *hverken mere eller mindre* end ressourcer, som er »nødvendige« for at præstere bestemte tjenesteydelser på varig basis. Domstolen opstillede ikke som en betingelse, at *alle* mulige menneskelige og tekniske ressourcer, *ejet af tjenesteyderen*, var permanent til stede, på et bestemt sted, for at det kunne konkluderes, at tjenesteyderen havde et fast forretningssted der. Det betyder efter min opfattelse, at man kan indføre en *mindstekravstest* for at se, om en given række forudsætninger kan betegnes som et »fast forretningssted« i henhold til artikel 9, stk. 1. Denne synsvinkel er senere blevet anvendt og udviklet af Domstolen, navnlig i ARO Lease-dommen og DFDS-dommen.

42. ARO Lease-sagen drejede sig om leasing af biler foretaget af et nederlandsk selskab til

forbrugere i Belgien. Det nederlandske selskabs eneste personale i Belgien var selvstændige mellemmand, som blot satte kunder i kontakt med ARO Lease. Disse selvstændige mellemmand deltog ikke yderligere i indgåelsen eller udførelsen af leasingaftalerne, som blev udarbejdet og underskrevet i Nederlandene, hvor ARO Lease havde etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Endvidere rådede selskabet, som Domstolen bemærkede, »hverken [...] over et kontor eller et oplagringsareal til bilerne« i Belgien. (34) I denne forbindelse bekræftede Domstolen, at »et leasingselskab ikke kan antages at råde over et fast forretningssted i en medlemsstat, når selskabet i denne stat hverken har sit eget personale *eller* en struktur, der har en tilstrækkelig permanent karakter, og inden for hvilken der kan indgås kontrakter *eller* træffes administrative beslutninger [...]«. (35)

43. DFDS-dommen følger den samme linje med hensyn til retspraksis, selv om den går mere i detaljer på visse punkter, hvilket jeg skal vende tilbage til. I denne sag drev et britisk datterselskab af et dansk selskab virksomhed i Det Forenede Kongerige som agent for moderselskabet, idet det solgte pakkerejser, der var organiseret af sidstnævnte. Domstolen fastslog, at det britiske datterselskab udgjorde et fast forretningssted for det danske moderselskab. Domstolen begrundede denne konklusion med, at »den omstændighed, [...] at de lokaler, hvorfra det engelske datterselskab, som er en selvstændig juridisk person, driver virksomhed, tilhører datterselskabet og ikke DFDS, ikke i sig selv [er] tilstrækkelig til at godtgøre, at datterselskabet reelt er uafhængigt af DFDS. Det fremgår tværtimod af oplysningerne i forelæggelseskendelsen, navnlig af den omstændighed, at DFDS er indehaver af datterselskabets samlede aktiekapital, og af forskellige kontraktlige forpligtelser, som det er pålagt af moderselskabet, at det selskab, der er oprettet i Det Forenede Kongerige, alene handler som DFDS' hjælpeorgan.«(36) Det engelske datterselskab havde de egenskaber, som kendetegner et »fast forretningssted« ifølge Berkholz-testen, for så vidt som det udviste »den krævede minimumsstabilitet med hensyn til de nødvendige menneskelige og tekniske ressourcer«. (37)

44. Som Domstolen udtrykkeligt konstaterede i DFDS-dommen, »er det et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed«. (38) Det er min opfattelse, at det her er nødvendigt at foretage en analyse, der tager særligt hensyn til den faktiske økonomiske og forretningsmæssige virkelighed i sagen.

45. På denne baggrund og på baggrund af den linje, der er lagt i de ovennævnte sager, er det tilsyneladende klart, som Kommissionen også har påpeget i sit skriftlige indlæg, at spilleautomatydelserne fra de spilleautomater, der er opstillet i de ovenfor beskrevne »spillehaller« i den foreliggende sag, leveres fra faste forretningssteder i Det Forenede Kongerige. Jeg er i denne henseende enig i den irske regerings skriftlige indlæg, hvoraf det fremgår, at kundernes ydre indtryk må spille en afgørende rolle. I denne sag er spilleautomaterne opstillet permanent i lokaler, som, i og med at man anvender det kommercielle udtryk »spillehaller«, udelukkende er beregnet til at skabe et særegent miljø for spillerne, der passer til formålet. Disse lokaler har faste åbningstider som enhver anden forretning, og der er personale, som hele tiden tager sig af kunderne og ser efter lokalerne og spilleautomaterne.

46. Tilstedeværelsen af denne menneskelige faktor er navnlig vigtig for sondringen mellem denne sag og omstændighederne i Berkholz-sagen. Den permanente tilstedeværelse af personale i lokalerne gør CI's levering af spilleautomatydelser i spillehallerne mere stabilt og underbygger den konklusion, at disse leverancer udføres fra »faste forretningssteder« i Det Forenede Kongerige. Hvad der er vigtigere, befinder disse faste forretningssteder sig desuden ikke om bord på fartøjer, der sejler fra et land til et andet, hvilket kunne begrunde, at man valgte at placere tjenesteyderens hjemsted inden for Fællesskabets momsområde.

47. Problemet i denne sag er derfor ikke, hvorvidt leveringen af spilleautomatydelser finder sted

på faste forretningssteder i Det Forenede Kongerige, men derimod om disse faste forretningssteder bør anses for at være *CI's faste forretningssteder* i Det Forenede Kongerige.

48. Det Forenede Kongeriges regering og den irske regering mener, at CI rent faktisk *har* faste forretningssteder i Det Forenede Kongerige. CI har derimod gjort gældende, at selskabets eneste tilstedeværelse i Det Forenede Kongerige er i form af de leasede spilleautomater, som drives i de lokaler, hvor det har tilladelse til at opstille dem for at levere spilleautomatydelserne. For at CI kan anses for at have et fast forretningssted i Det Forenede Kongerige, skal det, ifølge dette hovedargument, *selv* eje alle de nødvendige menneskelige og tekniske ressourcer dér. Det er jeg ikke enig i. For at besvare dette centrale spørgsmål, hvor det skal bestemmes, hvilke ressourcer CI skal have i Det Forenede Kongerige, for at de eksisterende faste forretningssteder kan karakteriseres som CI's *egne* forretningssteder, kan der især hentes hjælp i dommene i ARO Lease-sagen og DFDS-sagen.

49. Som tidligere nævnt fastslog Domstolen i dommen i ARO Lease-sagen, at det, for at det kan fastslås, at en tjenesteyder har et »fast forretningssted« i henhold til artikel 9, stk. 1, er tilstrækkeligt, at denne »i en medlemsstat [enten] har sit eget personale eller en struktur, der har en tilstrækkelig permanent karakter, og inden for hvilken der kan indgås kontrakter [...]«. Det er ikke absolut nødvendigt, at de personer, der arbejder i spillehallerne, er CI's eget personale, for at det kan fastslås, at de eksisterende faste forretningssteder tilhører CI. Endvidere vil den nødvendige »struktur« uundgåeligt variere alt efter, hvilken sektor der er tale om, som Kommissionen helt korrekt har påpeget i sit skriftlige indlæg og under retsmødet.

50. I DFDS-sagen var det selskab, der drev virksomhed i Det Forenede Kongerige, selv om det var et datterselskab, en selvstændig juridisk person, der var adskilt fra det danske moderselskab. I nærværende sag er CI's søsterselskaber også selvstændige juridiske selskaber, der er adskilt fra CI. Til trods herfor fastslog Domstolen i DFDS-dommen, at det engelske datterselskab udgjorde et fast forretningssted for det danske selskab i Det Forenede Kongerige. Det danske selskab havde ikke *selv* ansatte i Det Forenede Kongerige og ejede ingen lokaler der. (39) Det danske selskab havde imidlertid via aftaler med det engelske datterselskab, der handlede som agent, erhvervet de menneskelige og tekniske ressourcer, som det skulle bruge til at levere *dets egne* rejsearrangementer i Det Forenede Kongerige. Domstolen konkluderede, at »det selskab, der er oprettet i Det Forenede Kongerige, alene handler som DFDS' hjælpeorgan«. (40)

51. Det er min opfattelse, at nærværende sag er endnu mere ligetil, og det derfor ikke er nødvendigt at se på, om der eksisterer et afhængighedsforhold mellem CI og dets søsterselskaber. Både Services og dets ansatte og Machines og andre uafhængige leverandører udfører udelukkende opgaver for CI, som er supplerende i forhold til leveringen af spilleautomatydelser, hvilket adskiller forholdet fra forholdet mellem DFDS's engelske datterselskab og det danske moderselskab.

52. I nærværende sag er det nødvendigt at foretage en vigtig sondring mellem to former for ressourcer: på den ene side de ressourcer, som er nødt til at være direkte under tjenesteyderens kontrol på et bestemt sted, for at man kan konkludere, at et fast forretningssted på dette sted er *denne tjenesteyders*, og på den anden side de ressourcer, med hensyn til hvilke det gælder, at selv om de giver et forretningssted karakter af fast forretningssted, vil den omstændighed, at de ikke er direkte under tjenesteyderens kontrol, ikke være til hinder for den konklusion, at det eksisterende faste forretningssted rent faktisk tilhører tjenesteyderen. De førstnævnte ressourcer er ressourcer, der er direkte medvirkende i leveringen af den pågældende tjenesteydelse, nemlig indgåelsen og udførelsen af de kontrakter med kunder, som er nødvendige for leveringen af tjenesteydelsen. Kun disse ressourcer skal være under tjenesteyderens direkte kontrol, for at det kan konkluderes, at et fast forretningssted, hvorfra en tjenesteydelse leveres, faktisk er *tjenesteyderens*

i henhold til artikel 9, stk. 1.

53. Hvis man krævede – sådan som CI har fastholdt i denne sag – at de personer, hvis tilstedeværelse er en vigtig faktor for, at et forretningssted kan betegnes som et fast forretningssted i henhold til artikel 9, stk. 1, *alle* skal være ansatte hos eller under tjenesteyderens direkte kontrol, ville det i virkeligheden få absurde konsekvenser. Man kan blot tænke sig et eksempel med et forretningssted, hvor sikkerhedspersonalet er de eneste, der har nøgle til forretningsstedet, og er ansvarlige for at åbne og lukke lokalerne på faste tidspunkter. Disse personer er i hvert fald nødvendige for at sikre, at forretningsstedet har regelmæssigt åbent. Der er grund til at betragte dem som menneskelige ressourcer, hvis permanente tilstedeværelse er nødvendig for, at tjenesteydelserne kan udføres på forretningsstedet, og således for at forretningsstedet kan få karakter af fast forretningssted. Under alle omstændigheder ville det helt sikkert være uacceptabelt, at et sådant forretningssted ikke længere blev karakteriseret som *tjenesteyderens* faste forretningssted, hvis han havde besluttet at outsource sikkerhedsopgaverne på forretningsstedet til et selvstændigt sikkerhedsfirma.

54. Ifølge de oplysninger, der er fremlagt af den nationale ret, udfører personalet i spillehallerne hovedsageligt praktiske opgaver som f.eks. at sørge for musik, forfriskninger og vekselpenge til kunderne, tømme automaternes møntbokse, være vidner ved større udbetalinger, varetage sikkerhed og foretage vedligeholdelse m.m. Aktiviteter som disse, der udføres af Services, Machines og andre tjenesteydere for CI, er efter min opfattelse af supplerende art i forhold til leveringen af de spilleautomatydelser, som behandles i denne sag.

55. Tilsyneladende forholder det sig sådan, at personalet i spillehallerne ikke er direkte involveret i indgåelsen af spilleaftaler mellem CI og kunderne. (41) De tjenesteydelser, der leveres på dette særlige område med spilleautomatydelser, er nemlig baseret på enkeltaftaler, der indgås mellem hver enkelt kunde og CI direkte via selve spilleautomaterne. Disse aftaler indgås og udføres i fuld udstrækning på Det Forenede Kongeriges område, hver gang en kunde kaster en mønt i en spilleautomat, som drives af CI. (42) Hvis denne analyse er korrekt, gør de maskiner, som leases og drives af CI, i sig selv, i egenskab af automatiske anordninger, CI i stand til at levere spilleautomatydelserne direkte til hver enkelt kunde i Det Forenede Kongerige. (43) I denne konkrete sektor er spilleautomaterne den afgørende og eneste struktur i »spillehallerne«, som skal være under CI's direkte kontrol, for at det kan konkluderes, at hver enkelt af disse »spillehaller«, hvor selskabets spilleautomater er opstillet, er CI's faste forretningssted.

56. Ligeledes på baggrund af ovenstående og i modsætning til CI's standpunkt er den virksomhed, som CI reelt udfører på Guernsey, tilsyneladende ikke et afgørende kendetegn ved leveringen af de relevante spilleautomatydelser til hver enkelt kunde, som automatisk finder sted i Det Forenede Kongerige via hver enkelt maskine, som leases og drives af CI dér. Appellanterne har i deres skriftlige indlæg gjort opmærksom på, at artikel 9, stk. 1, er baseret på tjenesteyderens hjemsted. De forbigår imidlertid den omstændighed, at CI på dette forretningsområde faktisk er leverandør af spilleautomatydelser og er til stede på Det Forenede Kongeriges område, hvor selskabet indgår og udfører spilleaftalerne direkte med hver enkelt kunde via de maskiner, det driver dér, idet de tjenesteydelser, som er supplerende i forhold til spilleautomatydelserne, udføres i henhold til aftaler indgået med andre selskaber. I denne forstand har CI en struktur i Det Forenede Kongerige, »der kan gøre det muligt selvstændigt at levere de omtalte tjenesteydelser«. (44)

57. Sammenfattende bør et selskab som CI, der under omstændigheder som i den foreliggende sag leverer spilleautomatydelser direkte til dets kunder via de leasede spilleautomater, som det driver i lokaler i Det Forenede Kongerige ved hjælp af hjælpepersonale, der er ansat i selvstændige firmaer og har til opgave at varetage supplerende aktiviteter, som er nødvendige for,

at leveringen af tjenesteydelserne kan betegnes som permanent, anses for at have en kommerciel struktur i Det Forenede Kongerige med de mindsteressourcer, som er påkrævede for, at det i sig selv kan anses for et »fast forretningssted« dér i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1.

D – Valget mellem »det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed«, og det sted, hvor den, der yder tjenesten, »har et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres« i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1.

58. Efter at det er konstateret, at CI har faste forretningssteder i Det Forenede Kongerige, skal det afgøres, om denne tilknytningsfaktor har forrang for hjemstedet for selskabets økonomiske virksomhed. Domstolen har i denne henseende fastslået, at »[i]følge artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat«. (45) I nærværende sag er der ingen konflikt med en anden medlemsstat. Det spørgsmål, der står tilbage, er således, hvorvidt anvendelsen af hjemstedet for den økonomiske virksomhed som tilknytningsfaktor vil være en »rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt«.

59. Det bør ganske givet tages i betragtning, at det »tilkommer [...] hver enkelt medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder inden for rammerne af de ved sjette direktiv indrømmede valgmuligheder at bestemme det tilknytningsmoment, der ud fra et fiskalt synspunkt er det mest hensigtsmæssige for en bestemt tjenesteydelse«. (46) Endvidere har generaladvokat La Pergola i overensstemmelse hermed udtalt, at »Domstolens opgave er at tydeliggøre og udøve en kontrol med hensyn til de betingelser, som skal danne grundlag for valget af det ene kriterium frem for det andet«. (47) Der er derfor intet til hinder for, at de nationale myndigheder kan anvende det faste forretningssted som tilknytningsfaktor, når anvendelsen af tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning. I det omfang der kan være tale om en sådan irrationel løsning i nærværende sag, bør myndighederne have ret til at anvende tilknytningen til det faste forretningssted i stedet for det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

60. Da Domstolen opstillede kriterierne for bestemmelsen af, om tilknytningen til hjemstedet ikke er en rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, krævede den, at der først blev foretaget en analyse af konsekvenserne samt en undersøgelse af disse konsekvenser ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt. I Berkholz-sagen var det ikke nødvendigt at anvende dette kriterium, fordi spilleautomaterne om bord på færgerne slet ikke var et fast forretningssted i henhold til artikel 9, stk. 1.

61. I DFDS-sagen blev der derimod foretaget en undersøgelse af, om der var tale om en rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt. Domstolen var af den opfattelse, at det ikke ville være en rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt at anse de tjenesteydelser, som et selskab leverede i et land via virksomheder, der handlede på dettes vegne, for at være leveret i et andet land, hvor rejsearrangøren havde etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Den fastslog således følgende: »En systematisk anvendelse af løsningen med hovedsædet for den økonomiske virksomhed ville i øvrigt kunne føre til konkurrenceforvridning, da den indebærer en risiko for, at virksomheder, der udøver deres aktiviteter i én medlemsstat, tilskyndes til at etablere deres hovedsæde i en anden medlemsstat, der har valgt at opretholde momsfrigtagelsen for de pågældende tjenesteydelser, for dermed at undgå beskatning«. (48)

62. Jeg vil gøre opmærksom på, at Domstolen under alle omstændigheder allerede havde

fastslået i Berkholz-dommen, at maskinerne om bord ikke kunne udgøre et fast etableringssted, »navnlig ikke når det faste hjemsted for ejeren af disse spilleautomater udgør et passende tilknytningssted for afgiftsopkrævningen«. (49) Denne linje blev også fulgt i Faaborg-Gelting-dommen, der drejede sig om bestemmelse af leveringsstedet for restaurandydelser på en færge, der sejlede mellem Tyskland og Danmark. Selv om de menneskelige og tekniske ressourcer, som der var stillet krav om i Berkholz-dommen, befandt sig permanent om bord, fastslog Domstolen, at tjenesteyderens hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Danmark var den relevante tilknytningsfaktor, »navnlig [...] når det faste hjemsted for den, der driver fartøjet, som i den foreliggende sag, udgør et passende tilknytningssted for afgiftsopkrævningen«. (50) Domstolen tog tydeligvis den omstændighed i betragtning som et afgørende aspekt, at der ikke var tvivl om momssystemets anvendelse på spilleautomaterne og restaurandydelserne under de særlige omstændigheder i de to sager. Hvis det sted, hvor tjenesteyderne havde besluttet at etablere deres hjemsted i disse sager, havde ligget uden for Fællesskabets område, ville anvendelsen af denne tilknytningsfaktor ganske givet have været meget tvivlsom.

63. Hvad nærværende sag angår, har både Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen i deres skriftlige indlæg fremført, at, hvis hjemstedet for den økonomiske virksomhed anvendes som tilknytningsfaktor, vil det medføre, at de spilleautomatydelser, som leveres i Det Forenede Kongerige til kunder, der er bosiddende dér, slet ikke vil blive beskattet, hverken i Det Forenede Kongerige eller i en anden medlemsstat. Dette er endnu en grund til, at argumentationen i DFDS-dommen bør følges i nærværende sag, fordi momsen her ganske enkelt ikke kan opkræves på det sted, hvor den virksomhed, der driver maskinerne (CI), har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed (Guernsey).

64. Det er jeg enig i. I denne sag er der, i modsætning til situationen i DFDS-sagen, ikke kun en risiko for, at selskaber tilskyndes til at etablere deres hjemsted i medlemsstater, som har mere gunstige momssystemer for de pågældende tjenesteydelser. Risikoen i denne sag består i, at selskaber tilskyndes til at flytte og etablere deres økonomiske virksomhed uden for Fællesskabets momsområde, mens de fortsætter med at levere deres tjenesteydelser i dette område på faste forretningssteder i henhold til artikel 9, stk. 1, til forbrugere, der er bosiddende i området.

65. I modsætning til det standpunkt, som appellanterne har indtaget, kan jeg ikke se, hvordan den indfaldsvinkel, som foreslås anvendt i denne sag, hvor man undlader at anvende hjemstedet for den økonomiske virksomhed som tilknytningsfaktor, ville udgøre en overtrædelse af princippet om afgiftsneutralitet og medføre konkurrencefordrejninger. Det modsatte ville ske. Selv om CI har det til fælles med andre tjenesteydere, at selskabet leverer samme slags tjenesteydelser til kunder i en medlemsstat fra faste forretningssteder i denne medlemsstat, ville en tjenesteyder som CI ikke være afgiftspligtig, for så vidt som hjemstedet for den økonomiske virksomhed af skatte- og afgiftshensyn var flyttet til et sted uden for Fællesskabets område. Problemet med appellanternes argumentation er, at der fejlagtigt ses bort fra den omstændighed, at CI, som tidligere nævnt, faktisk har faste forretningssteder i Det Forenede Kongerige, hvorfra spilleautomatydelserne leveres til forbrugere, der er bosiddende dér.

66. Jeg foreslår derfor, at Domstolen subsidiært, såfremt artikel 9, stk. 2, litra c), ikke anses for at finde anvendelse, besvarer de præjudicielle spørgsmål således, at i tilfælde, hvor et selskab med hjemsted uden for en medlemsstats område, leverer spilleautomatydelser direkte til dets kunder i denne medlemsstat via maskiner, der leases og drives i lokaler dér, bistået af eksternt hjælpepersonale fra selvstændige virksomheder, der udfører supplerende opgaver, som er nødvendige for, at leveringen kan anses for at være permanent, bør dette selskab anses for at have en kommerciel struktur i den pågældende medlemsstat med de mindsteressourcer, som er nødvendige for, at det i sig selv kan anses for at have et »fast forretningssted« dér i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1. Under disse omstændigheder bør sjette direktivs artikel 9, stk. 1,

desuden fortolkes således, at et sådant selskab er momspligtigt i den medlemsstat, hvor det faste forretningssted er beliggende.

67. På baggrund af ovenstående betragtninger er det ikke nødvendigt, at Domstolen besvarer de alternative spørgsmål vedrørende begreberne leverancer, økonomisk virksomhed, leverandørernes identitet og en eventuel anvendelse af princippet om misbrug af rettigheder i nærværende sag.

III – Forslag til afgørelse

68. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer de spørgsmål, der er forelagt, således:

»Såfremt et selskab med hjemsted uden for en medlemsstats område leverer spilleautomatydelser til kunder i denne medlemsstat via spilleautomater, som den leaser og driver dér, bør den anses for faktisk at udføre leveringen af underholdningsydelser i denne medlemsstat i henhold til artikel 9, stk. 2, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og derfor for at være momspligtig i denne medlemsstat med hensyn til leveringen af disse tjenesteydelser.«

1 – Originalsprog: portugisisk.

2 – EFT L 145, s. 1.

3 – EFT L 326, s. 40.

4 – Kanaløerne er ikke en del af Det Forenede Kongerige, og derfor finder de bestemmelser i traktaterne, som ikke er specifikt angivet i protokol nr. 3 til akten vedrørende Det Forenede Kongeriges tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber, ikke anvendelse på Kanaløerne. Jf. artikel 299, stk. 6, litra c), EF og »Dokumenter vedrørende Kongeriget Danmarks, Irlands, Kongeriget Norges og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands tiltrædelse af De Europæiske Fællesskaber, protokol nr. 3 om Kanaløerne og Øen Man« (EFT Særudgave, 27.3.1972, s. 164). Emnet er behandlet indgående i generaladvokat La Pergolas forslag til afgørelse i sagen Pereira Roque (dom af 16.7.1998, sag C-171/96, Sml. I, s. 4607, punkt 2-9).

5 – Disse problemer udgør kernen i tre sager, som verserer ved Domstolen (sag C-255/02, Halifax, sag C-419/02, BUPA Hospitals, og sag C-223/03, University of Huddersfield).

6 – Jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, og af 11.9.2003, sag C-155/01, Cookies World, Sml. I, s. 8785, præmis 46. Jf. desuden dom af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, præmis 14, af 17.11.1993, sag C-69/92, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 5907, præmis 15, og af 17.11.1993, sag C-73/92, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5997, præmis 12.

7 – Dom af 18.3.1993, sag C-280/91, Viessmann, Sml. I, s. 971, præmis 17.

8 – Berkholz-dommen, præmis 14, dom 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, Sml. I, s. 1195, præmis 10.

9 – P. Farmer og R. Lyal, *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, s. 154.

10 – Jf. dom af 15.3.1989, sag 51/88, Hamann, Sml. s. 767, præmis 17 og 18, og dommen i sagen Cookies World, præmis 47.

11 – Jf. B. Terra, *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998, s. 54, hvor begrundelsen til forslaget til sjette direktiv er citeret. Trods forskellene til artikel 9, stk. 1, som den endeligt blev vedtaget, angav artikel 9, stk. 1, i princippet, af praktiske årsager, som generel tilknytningsfaktor kriteriet om det sted, hvor den, der leverer tjenesteydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

12 – Dudda-dommen, præmis 21.

13 – Forslag til afgørelse i Linthorst-sagen, punkt 9.

14 – Berkholz-dommen, præmis 21.

15 – I denne henseende er et alternativt kriterium for bestemmelsen af, hvilke aktiviteter der hører under begrebet underholdning, der er baseret på virksomhedens mobile karakter, langt mindre overbevisende og praktisk. Ikke alene giver artikel 9, stk. 2, litra c), ikke nogen vejledning på den måde, at bestemmelsen kun omtaler omrejsende kunstnere, det ville også tilføje endnu et usikkerhedsmoment på grund af vanskelighederne ved at definere en »rejsende« virksomhed, hvis begrebet »underholdning« blev gjort afhængigt af underholdningens mobile karakter.

16 – Der er måske også nogle, der anser en mobiltelefon for at levere underholdning, men den tjener tydeligvis også et andet formål som kommunikationsmiddel. Jeg mener slet ikke, der er tvivl om, at dette er hovedformålet med den ydelse, man får med en mobiltelefon.

17 – I Spanien anvendes i henhold til artikel 70, stk.1, nr. 3, litra c), i Ley N° 37/1992 af 28.12.1992 om hasardspil (»juegos de azar«) som tilknytningsfaktor det sted, hvor ydelserne faktisk udføres i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c). Jf. desuden L. Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, s. 137.

18 – Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har ikke taget klart stilling for eller imod denne mulighed. Den irske regering støttede imidlertid den portugisiske regerings standpunkt.

19 – Jf. M. Hayat, »Discordances sur le lieu de fourniture des services en matière de TVA: le rôle de la CJCE et les conséquences de ses décisions pour l'évolution de la sixième directive« *Gazette du Palais*, 2003, s. 33-38, navnlig s. 33.

20 – Jf. Generaladvokat Mancinis forslag til afgørelse i Berkholz-sagen, punkt 2, og generaladvokat La Pergolas forslag til afgørelse i DFDS-sagen (dom af 20.2.1997, sag C-260/95, Sml. I, s. 1005), punkt 32.

21 – Det er på denne baggrund helt forståeligt, at Domstolen ikke tog artikel 9, stk. 2, litra c), i betragtning i Berkholz-dommen. Selv om Domstolen ikke tog stilling til spørgsmålet om en eventuel anvendelse af artikel 9, stk. 2, litra c), som under alle omstændigheder ikke var noget, der indgik i de præjudicielle spørgsmål, der var forelagt af den nationale ret i denne sag, anførte generaladvokat Mancini i sit forslag til afgørelse, punkt 2, s. 2254, at de spilleautomatydelser, der blev leveret om bord på fartøjer, »[p]å grund af ydelsernes så at sige »omvandrende« karakter [...] ikke [kan] henføres til de former for virksomhed, der er nævnt i litra c), 1. led.« Det er i denne forbindelse tilstrækkeligt at erindre om, at de omhandlede færger sejlede på åbent hav mellem Tyskland og Danmark. I modsætning til Berkholz-sagen, hvor en anvendelse af tilknytningsfaktoren i artikel 9, stk. 2, litra c), ville betyde forskellige og muligvis tilfældige steder, hvor underholdningsvirksomheden blev udført, er spilleautomaterne i nærværende sag opstillet i spillehaller på Det Forenede Kongeriges område.

22 – Jf. B. Terra, s. 74, og M. Hayat, s. 33.

23 – I sit skriftlige indlæg kom Kommissionen med en overfladisk hentydning til en mulig uoverensstemmelse, men den fulgte ikke spørgsmålet op under retsmødet.

24 – Min fremhævelse.

25 – I modsætning til det subsidiære kriterium for lokalisering af stedet i slutningen af stk. 1 (»bopæl« eller »sædvanlige opholdssted«), som kun bliver aktuelt, når de to andre hovedkriterier ikke finder anvendelse.

26 – Berkholz-dommen, præmis 14, hvilket er delvist i overensstemmelse med syvende betragtning til sjette direktiv, som fastslår, at »fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til levering af et gode med montering og levering af tjenesteydelser«.

27 – Berkholz-dommen, præmis 17.

28 – Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Sml. I, s. 2395, præmis 16.

29 – Dom af 17.7.1997, sag C-190/95, Sml. I, s. 4383, præmis 15.

30 – Sag C-260/95, nævnt ovenfor, præmis 19.

31 – Jf. generaladvokat Mancinis forslag til afgørelse i Berkholz-sagen, punkt 2.

32 – Berkholz-dommen, præmis 18.

33 – Berkholz-dommen, præmis 18.

34 – Jf. præmis 27.

35 – Jf. dommens præmis 19 (min fremhævelse). Denne synsvinkel blev anvendt igen i dom af 7.5.1998, sag C-390/96, Lease Plan Luxembourg, Sml. I, s. 2553, præmis 21-29, især 26 og 27.

36 – DFDS-dommen, præmis 26.

37 – DFDS-dommen, præmis 27.

38 – Jf. præmis 23, der afspejler generaladvokat La Pergolas forslag til afgørelse, punkt 32.

39 – Selv om CI i den foreliggende sag ikke har eneret til at eje eller anvende de af RAL ejede lokaler, har selskabet tilladelse til at opstille maskinerne i de lokaler, der ejes eller leases af RAL. Selv om denne tilladelse er gratis og baseret på velvilje, er den et klart udtryk for CI's egen tilstedeværelse i lokalerne, hvilket ikke er tilfældet for andre personer.

40 – DFDS-dommen, præmis 26.

41 – I DFDS-sagen deltog det britiske selskab aktivt i forhandlingen, indgåelsen og udførelsen af de rejseaftaler, som udgjorde tjenesteydelserne i den sag. Ikke desto mindre fastslog Domstolen – hovedsagelig på grund af søster-/moderforholdet mellem de to selskaber – at det britiske selskab ikke havde nogen selvstændighed, når det optrådte som agent for det danske selskab og indgik kontrakter med tredjemand på vegne af dette. I nærværende sag udføres sådanne handlinger slet ikke på CI's vegne.

42 – Dette er tilfældet, uanset hvordan man ser på spørgsmålet, om kundens handling udgør en stiltiende accept af det tilbud om en aftale, som spilleautomaten automatisk afgiver ad incertas personas på vegne af CI, eller maskinen tværtimod kommer med en opfordring og derefter automatisk accepterer det tilbud om en aftale, som kunden afgiver, når der indkastes en mønt. I begge tilfælde følger det, at hvis en automat på grund af en funktionsfejl ikke er i stand til at udføre den opgave, den er programmeret til, og ikke giver den mønt eller spillemønt tilbage, som var indkastet, udgør dette en manglende opfyldelse af aftalen, som CI i princippet er ansvarlig for som operatør af automaterne og aftalepart.

43 – Det skal bemærkes, at den omstændighed i DFDS-sagen, at aftalerne blev indgået i Det Forenede Kongerige, og tjenesteydelserne udført dér, var et afgørende element, som understøttede konklusionen, at det danske selskab havde et fast forretningssted i Det Forenede Kongerige.

44 – Jf. dommen i ARO Lease-sagen, præmis 19.

45 – Jf. Berkholz-dommen, præmis 17, og DFDS-dommen, præmis 19.

46 – Jf. Berkholz-dommen, præmis 17, og DFDS-dommen, præmis 19.

47 – Forslag til afgørelse i DFDS-sagen, punkt 29.

48 – DFDS-dommen, præmis 23. Som to kommentatorer udtrykte sig for nylig, »var det, som i første omgang så ud, som om Domstolen [i Berkholz-dommen] tøvede med at henvise til sekundære forretningssteder [...] blot en måde at hindre, at virksomheder undgår Fællesskabets skattejurisdiktion ved at oprette nationale forretningssteder uden for Fællesskabets område; i den sidste ende [...] er der tale om en rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, hvis løsningen medfører positiv beskatning og ikke fritagelse« (B. Terra og J. Kajus, A guide to the European VAT Directives, bind 1, 2004, s. 555).

49 – Berkholz-dommen, præmis 18.

50 – Dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, præmis 18.