

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

L.M. POIARES P. MADURO

föredraget den 27 januari 2005(1)

Mål C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd

RAL Ltd

RAL Services Ltd

RAL Machines Ltd

mot

Commissioners of Customs & Excise

(begäran om förhandsavgörande från High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division))

Mervärdesskatt – Sjätte och trettonde mervärdesskattedirektiven – Platsen för tillhandahållande av tjänster – Skatteplaneringssystem – Bolag som är etablerat utanför gemenskapen och andra bolag i samma koncern som är etablerade i en medlemsstat – Spelhallar – Innebörden av 'underhållningsmässiga och liknande aktiviteter' i artikel 9.2 c i sjätte mervärdesskattedirektivet – Innebörden av 'fast driftsställe' i artikel 9.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet – Återbetalning av ingående skatt

1. High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (nedan kallad High Court) har begärt ett förhandsavgörande från domstolen avseende flera frågor om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet), i dess ändrade lydelse (2) och, i andra hand, också av 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 (nedan kallat trettonde mervärdesskattedirektivet). (3)

2. Frågorna gäller i huvudsak fastställandet av platsen för tillhandahållandet när ett bolag, vilket är fallet i det mål som är anhängigt vid High Court, tillhandahåller spelautomattjänster till konsumenter i en medlemsstat men uteslutande, eller i huvudsak, för att undvika mervärdesskatteplikt har etablerat sin rörelse utanför gemenskapen.

I – Bakgrunden till målet vid den nationella domstolen, tillämplig lagstiftning och tolkningsfrågorna till domstolen

3. RAL (Channel Islands) Ltd (nedan kallat CI) är ett bolag bildat på Guernsey. Bolagen RAL Ltd (nedan kallat RAL), RAL Services Ltd (nedan kallat Services) och RAL Machines Ltd (nedan kallat Machines) har bildats 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 kallas nedan gemensamt för RAL-koncernen. RAL-koncernen bedriver verksamhet inom spelbranschen och kärnverksamheten består av spelautomattjänster.

4. Fram till oktober år 2000 tillhandahöll RAL spelautomattjänster från lokaler som bolaget ägde eller hyrde i Förenade kungariket. RAL ägde maskinerna som användes i dess "spelhallar" och hade de tillstånd som krävdes för att använda maskinerna och lokalerna. Bolaget hade egen personal, även om vissa tjänster utfördes av självständiga utomstående parter och mervärdesskatt redovisades på nettobehållningen från spelautomatverksamheten.

5. Tvisten mellan parterna har sin grund i ett skatteplaneringssystem som utarbetats av RAL-koncernens externa skatterådgivare avseende de spelautomater som RAL innehade i Förenade kungariket. Systemet byggde på att platsen för tillhandahållandet av spelautomattjänsterna av mervärdesskatteskäl skulle ligga utanför gemenskapen. RAL-koncernen skulle härigenom undgå skyldigheten att betala mervärdesskatt avseende spelautomattjänsterna och ha rätt till återbetalning av ingående skatt på leveranser till bolaget. För det ändamålet inrättades en leverantör, CI, i form av ett utlandsbaserat dotterbolag till Holdings. CI registrerades som ett privat aktiebolag i Alderney, och dess kontor med tre deltidschefer och två heltidsanställda finns på Guernsey. Som ett led i samma interna omorganisation bildades ytterligare två dotterbolag till Holdings i Förenade kungariket: Machines och Services. CI, Services, Machines, RAL och Holdings ingick samtidigt ett antal avtal.

6. Enligt dessa avtal är det RAL som hyr lokalerna där spelautomaterna återfinns och som har tillstånden att driva spelhallar. RAL beviljade CI rätt att installera och sköta driften av spelautomater i lokalerna. RAL ger vidare allmänheten tillträde till anläggningarna under öppettiderna och ombesörjer att lokalerna hålls rena, varma, ventilerade och upplysta. Machines äger alla spelautomater, växlingsautomater, tillbehör och reservdelar som RAL-koncernen använder 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.

7. CI:s verksamhet består i att låta allmänheten använda de spelautomater som Machines ställt till förfogande och för vilka tillstånd innehås, i de lokaler som de fått tillgång till via RAL. CI lade ut nästan allt dagligt arbete med att bedriva verksamheten på Service, ett av de andra dotterbolagen till Holdings, såsom exklusiv avtalspart. Till följd av den interna omorganisationen av RAL-koncernen är det bolaget arbetsgivare till hela RAL-koncernens personal på omkring 600 personer som sköter det dagliga arbetet i spelhallarna. De uppgifter som återstår att utföras direkt av CI och dess personal på fem personer, som enbart arbetar på CI:s kontor på Guernsey, inskränker sig i princip till redovisning och övervakning av kassaflödet från maskinerna.

8. Efter den ovan beskrivna omstruktureringen vidhöll CI, med stöd av artiklarna 2, 4 och 9 i sjätte mervärdesskattedirektivet, att Guernsey var platsen för tillhandahållandet av tjänsterna och att någon skyldighet att betala mervärdesskatt i Förenade kungariket därmed inte förelåg. CI krävde dessutom, med stöd av artiklarna 1 och 2 i trettonde mervärdesskattedirektivet, återbetalning av ingående skatt på de tjänster som övriga bolag i RAL-koncernen utfört för bolaget.

9. Genom ett beslut av den 28 augusti 2001 avslog Commissioners of Customs & Excise (nedan kallade Commissioners) CI:s krav och konstaterade att CI var mervärdesskatteskylldigt i Förenade kungariket. I andra hand fann Commissioners att den organisation som inrättats av RAL-koncernen skall lämnas utan avseende eftersom den utgör rättsmissbruk. Således tillhandahölls spelautomattjänsterna även fortsättningsvis av Holdings i Förenade kungariket.

10. CI, RAL, Machines och Services (nedan kallade klagandena) överklagade beslutet till VAT and Duties Tribunal, London. Denna domstol slog fast att spelautomattjänsterna tillhandahölls av CI från fasta driftsställen i Förenade kungariket i den mening som avses i artikel 9.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. I fråga om det som Commissioners i andra hand fastställde, bifölls överklagandet med motiveringen att CI tillhandahöll tjänsterna och att principen om rättsmissbruk inte var tillämplig. CI överklagade VAT Tribunals avgörande till High Court, och Commissioners anslutningsöverklagade avgörandet till den del VAT Tribunal däri underkände Commissioners

andrahandsargument.

11. För att helt förstå de beskrivna avtalen och de frågor som har hänskjutits till domstolen, är det nödvändigt att gå närmare in på vissa bestämmelser i sjätte och trettonde mervärdesskattedirektiven.

12. Enligt artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

13. I artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet definieras en "skattskyldig person" som "varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat".

14. I artikel 4.2 anges vidare att "[d]e former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster ...".

15. I fråga om att fastställa den plats på vilken en skattepliktig transaktion genomförs föreskrivs i artikel 9 i sjätte mervärdesskattedirektivet 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:

...

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 aktivitetens organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av dithörande tjänster,

...

16. Vidare måste hänsyn tas till vissa bestämmelser i trettonde mervärdesskattedirektivet, som är av betydelse i förevarande fall, nämligen artikel 1, som har följande lydelse:

"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 direktiv 77/388/EEG 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 driftsställe 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,

...

2. 'gemenskapens territorium': de medlemsstaters territorier där direktiv 77/388/EEG är tillämpligt."

17. I artikel 2.1 i trettonde mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Utan hinder av artiklarna 3 och 4 skall varje medlemsstat 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 direktiv 77/388/EEG eller för tillhandahållande av de tjänster som avses i artikel 1.1 b i det här direktivet."

18. High Court beslutade mot denna bakgrund att ställa följande frågor till domstolen för ett förhandsavgörande:

"1) Under de i förevarande mål rådande omständigheterna och

2) mot bakgrund av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, särskilt artiklarna 2, 4 och 9 och 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, särskilt artiklarna 1 och 2, och

gemenskapsrättens allmänna rättsprinciper:

1. Hur skall uttrycket 'fast driftsställe' i artikel 9 i sjätte mervärdesskattedirektivet 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 driftsställe 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 driftsställe i den medlemsstaten, och, om svaret är jakande,

ii) skall spelautomattjänsterna anses tillhandahållas från det fasta driftsstället 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, under sådana omständigheter som dem som är för handen i förevarande mål, gör gällande att det tillhandahåller spelautomattjänster från ett etableringsställe utanför gemenskapens territorium och det inte har något fast driftsställe, 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 tjänsterna:

i) betecknas transaktionerna mellan B och anknutna företag inom 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 förmån 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 vore nödvändig för tillhandahållandet av spelautomattjänster till kunder och varken A, C eller D kunde bedriva den verksamheten?"

19. High Court har i huvudsak ställt tre frågor till domstolen. Den första gäller fastställelsen av om ett bolag som CI, som har etablerat sin rörelse utanför gemenskapens geografiska mervärdesskatteområde (4) men som tillhandahåller spelautomattjänster i en medlemsstat kan anses tillhandahålla dessa tjänster från ett eller flera "fasta driftsställe[n]" i den medlemsstaten, i den mening som avses i artikel 9.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet. För det fall att den frågan besvaras jakande uppstår en följdfråga, nämligen om den relevanta anknytningspunkten för att fastställa "[p]latsen för tillhandahållande av en tjänst" i den mening som avses i artikel 9.2 skall vara den plats där leverantören "har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls" eller om den relevanta anknytningspunkten tvärtom skall vara den plats "där leverantören har etablerat sin rörelse".

20. Den sista frågan aktualiseras bara i andra hand, för det fall att den i förevarande mål tillämpliga anknytningspunkten anses vara den plats där leverantören har etablerat sin rörelse. Denna fråga, som har ställts i andra hand och som endast kommer att behandlas i förevarande

förslag till avgörande om bedömningen av de föregående frågorna ger anledning till ytterligare utredning, gäller två skilda rättsfrågor. Den ena frågan avser problemet att fastställa om transaktioner som dem mellan CI och RAL respektive Services och Machines kan betecknas som "tillhandahållanden" som sker inom ramen för en "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket skulle innebära att en leverantör med en annan identitet än CI skulle framträda. Den andra frågan gäller tillämpningen av principen om rättsmissbruk inom mervärdesskatteområdet, som enligt vad som har gjorts gällande skulle hindra CI från att hävda att man inte är skyldig att betala mervärdesskatt i Förenade kungariket. (5)

II – Bedömning

21. För att besvara de frågor som har hänskjutits till domstolen krävs en inledande redogörelse för reglerna i artikel 9 i sjätte mervärdesskattedirektivet om fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänster. Artikel 9 innehåller flera regler om kompetenskonflikter som syftar till att åstadkomma en rationell fördelning av medlemsstaternas befogenheter i fråga om uttag av mervärdesskatt på tillhandahållande av tjänster. Genom var och en av dessa regler fastställs vilken medlemsstat som skall vara exklusivt behörig att beskatta tillhandahållandet av en tjänst och de skall således tolkas på ett enhetligt sätt så att dubbelbeskattning eller utebliven beskattning som kan bli en följd av motstridiga tolkningar undviks. (6)

22. Trots att den nationella domstolen inte har tagit upp frågan om en eventuell tillämpning av artikel 9.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet kan det vara värdefullt att granska förhållandet mellan artikel 9.1 och artikel 9.2 eftersom "[d]omstolen skall tolka alla bestämmelser i gemenskapsrätten som de nationella domstolarna behöver för att slita tvister som har hänskjutits till dem, även om dessa bestämmelser inte anges uttryckligen i de frågor som dessa domstolar har ställt". (7)

23. Beträffande förhållandet mellan artikel 9.1 och artikel 9.2 har domstolen slagit fast att "[a]rtikel 9.1 anger huvudregeln för [att fastställa den fiskala anknytningen] ... medan artikel 9.2 innehåller en rad särskilda anknytningspunkter. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom det framgår av artikel 9.3, även om det bara berör särskilda situationer." (8)

24. Artikel 9.1 utgör trots allt en "restkategori" (9) – i förhållande till specialreglerna i artikel 9.2 – som för enkelhetens skull utgår från den plats där leverantören befinner sig, (10) för att undvika de svårigheter som hänger samman med att fastställa på vilken plats tjänsten tillhandahålls eller utnyttjas. (11) Noteras skall att mervärdesskatt enligt den allmänna principen på mervärdesskatteområdet skall tas ut på konsumtionsplatsen. Mot den bakgrunden kan man förstå att domstolen i domen i målet Dudda slog fast att "vid tolkningen av artikel 9 äger artikel 9.1 inte på något sätt företräde framför artikel 9.2. I samtliga situationer skall man fråga sig om den omfattas av ett av de fall som anges i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av tillämpningsområdet för artikel 9.1." (12) Dessutom konstaterade generaladvokaten Fennelly i förslaget till avgörande i målet Linthorst att det inte är motiverat att påstå "att 9.2 skall tolkas restriktivt, som ett undantag från en huvudregel". (13)

25. Mot bakgrund av ovan sagda måste domstolen logiskt sett börja med att kontrollera om spelautomattjänsterna i förevarande mål omfattas av artikel 9.2 c. Endast om detta inte är fallet kommer *restbestämmelserna* i artikel 9.1 att vara tillämpliga.

A – Begreppet "underhållningsmässiga och liknande aktiviteter" i den mening som avses i artikel 9.2 c.

26. I artikel 9.2 c föreskrivs att "[p]latsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser ... underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, däribland verksamhet av sådana aktivitetens organisatörer ...". Den portugisiska regeringen har i sitt skriftliga yttrande framhållit att tillhandahållandet av spelautomattjänster skall omfattas av de bestämmelserna och därmed vara mervärdesskattepliktigt i Förenade kungariket, oberoende av restregeln i artikel 9.1.

27. När intervenienterna vid förhandlingen ombads att yttra sig över den portugisiska regeringens synpunkter i det skriftliga yttrandet fokuserade de i huvudsak på beteckningen av spelautomattjänsterna som underhållning i den mening som avses i artikel 9.2 c. Enligt

klagandena skall spelautomater främst av två skäl undantas från begreppet underhållning i artikelns mening. Det ena är att tillhandahållandet av spelautomater inte inbegriper någon underhållning som tillhandahålls av en underhållare. I den bemärkelsen anser klagandena att kunden underhåller sig själv genom att använda spelautomaterna, i princip på samma sätt som en person använder en mobiltelefon. Det andra är att spelarens förväntning att vinna pengar inte utgör ett sedvanligt inslag i underhållning. Jag anser att dessa argument inte kan motivera att spelautomattjänster som dem som tillhandahålls av CI i spelhallar i Förenade kungariket kan undantas från begreppet "underhållningsmässiga och liknande aktiviteter" i den mening som avses i artikel 9.2 c.

28. Som kommissionen har påpekat både i sitt skriftliga yttrande och vid förhandlingen skall det erinras om att domstolen i målet Berkholz, som gällde spelautomattjänster som tillhandahölls ombord på färjor, slog fast att deras "syfte är att ge passagerarna underhållning". (14) Spelautomaterna, som även kallats "amusement with prizes machines", som i förevarande mål installerats i "spelhallar" tjänar samma syfte, nämligen att underhålla användarna.

29. Verksamhetens huvudsyfte skall enligt min uppfattning vara den avgörande faktorn för om en viss verksamhet skall betecknas som "underhållningsmässig[...]" i den mening som avses i artikel 9.2 c. (15) Vilket kan syfta, i fråga om en spelautomat, vara om inte att underhålla spelaren genom att ge personen i fråga en slumpmässig chans att vinna eller förlora? Klagandena lämnade inte några ledtrådar i den frågan. (16) Huvudsyftet med spelautomater är givetvis inte att spelarna skall ges möjlighet att förtjäna sitt uppehälle. Dessutom är spelarens eventuella missnöje med att förlora i stället för att vinna just en huvudkomponent i denna typ av underhållning. Att vinna eller förlora pengar är, i detta fall, en del av den typ av underhållning som spel utgör. (17) Klagandens argument att underhållning kräver någon form av individuell fysisk prestation från underhållarens sida saknar mot bakgrund av dessa överväganden fog. Varje spelautomat är en automatisk anordning som ägs av operatören och som är programmerad att ersätta den fysiska prestationen från en fysisk person som står framför kunden och slumpmässigt ger honom kort. Detta utbyte förringar inte underhållningskaraktären hos den verksamhet som maskinen utför för kunden. Jag ser inte heller hur det faktum att vinsten från en spelautomat inte är en medalj eller ett angivande av vinnarens namn i automatens *Hall of Fame*, utan pengar, skulle kunna påverka spelautomatens grundläggande underhållningskaraktär.

30. Bortsett från de argument från klagandena som just behandlats framfördes inga andra argument vid förhandlingen för att undanta den verksamhet som består i att tillhandahålla spelautomattjänster från tillämpningsområdet för artikel 9.2 c. (18) Jag kan lika litet som kommissionen se några tvingande politiska skäl för att undanta de verksamheter som behandlas i förevarande mål från tillämpningsområdet för artikel 9.2 c. Dessutom, och framför allt, ser jag klara fördelar som talar för en tillämpning av artikel 9.2 c i förevarande mål. I fråga om de tjänster som beskrivs i den artikeln används den plats där de tillhandahålls som anknytningspunkt, just därför att den platsen utan svårighet fysiskt kan definieras och kommer att sammanfalla med konsumtionsplatsen. (19) Att använda den plats där verksamheten utförs som anknytningspunkt överensstämmer dessutom mycket bättre med den allmänna principen att mervärdesskatt skall tas ut på konsumtionsplatsen. (20) När det, som i förevarande mål, inte är förenat med några svårigheter att fastställa var aktiviteterna utförs (och konsumeras) är det inte motiverat att tillämpa restkategorin i artikel 9.1. (21)

31. I förevarande mål erhålls med tillämpning av artikel 9.2 c en anknytningspunkt för platsen för tillhandahållandet som är mycket tydligare och lättare att använda än den som följer av artikel 9.1. Denna restkategori kräver, som vi kommer att se, en komplicerad diskussion (med osäker utgång) om huruvida ett visst bolag har ett fast driftsställe på den plats där det tillhandahåller tjänster och, om detta är fallet, huruvida detta fasta driftsställe skall ges företräde framför den plats där dess rörelse är etablerad. Av rättssäkerhetsskäl är det givetvis inte lämpligt att välja det mer indirekta sättet att fastställa platsen för tillhandahållandet av spelautomattjänster, när ett mer direkt och logiskt alternativ står till buds och det alternativet dessutom överensstämmer bättre med den allmänna principen att mervärdesskatt skall tas ut på konsumtionsplatsen.

32. I förevarande mål skulle det dessutom medföra icke önskvärda konsekvenser i form av snedvridning av konkurrensen och omplacering av dessa leverantörers etableringsställen att tillämpa regeln om den plats där leverantörens rörelse är etablerad. (22) Trots att tjänsterna tillhandahålls till slutkonsumenter i en medlemsstat och mottas där skulle de nämligen omfattas av mervärdesskattesystemet i leverantörens stat. Detta skulle vara ett skäl för leverantörer av sådana tjänster att flytta sina etableringsställen till lågskatteländer. I själva verket skulle antingen den situationen att leverantörer som är etablerade utanför gemenskapens geografiska mervärdesskatteområde inte beskattas eller att tillhandahållanden som sker och tillgodogörs utanför det territoriet beskattas i gemenskapen uppstå.

33. Till sist vill jag påpeka att det inte strider mot domen i målet Dudda att tillämpa artikel 9.2 c i förevarande mål. Ingen av intervenienterna vid förhandlingen uppfattade någon sådan konflikt (23) och det gör inte heller jag. Domstolen konstaterade i punkt 23 i domen i målet Dudda att "det övergripande syftet med artikel 9.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet ... följaktligen [är] att inrätta ett särskilt system för tjänster som tillhandahålls *mellan skattskyldiga personer* där kostnaden för tjänsten inkluderas i priset för varan". (24) Detta uttalande från domstolen skall emellertid ses mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet Dudda, som enbart gällde skattskyldiga personer. Det tillhandahållande som prövades där ägde rum uteslutande mellan skattskyldiga personer, men varken en bokstavstolkning eller teleologisk tolkning av sjätte mervärdesskattedirektivet ger stöd för slutsatsen att artikel 9.2 c *inte är tillämplig* på tillhandahållanden av tjänster avseende underhållningsverksamhet mellan en skattskyldig person och en slutkonsument.

34. Sammanfattningsvis skall ett bolag som CI, när det tillhandahåller spelautomattjänster till konsumenter i en medlemsstat via spelautomater som det hyr och sköter driften av i denna stat, fysiskt anses utföra tillhandahållandet av underhållningstjänster i den medlemsstaten i den mening som avses i artikel 9.2 c i sjätte mervärdesskattedirektivet. Restkategorin i artikel 9.1 skall således inte anses vara tillämplig i förevarande mål.

B – Tillämpligheten av artikel 9.1

35. Om domstolen finner att artikel 9.2 c inte är tillämplig i målet vid den nationella domstolen blir det nödvändigt att övergå till bestämmelserna i artikel 9.1. Enligt detta anses platsen för tillhandahållandet vara den plats där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

36. Lydelsen av artikel 9.1 visar att dessa två referenspunkter, det "fast[a] driftsställe[t]" och platsen "där leverantören har etablerat sin rörelse", är självständiga i förhållande till varandra. (25) I alla händelser ger artikel 9.1 ingen ledning angående hur tillämpningen av dessa två anknytningspunkter skall samordnas i de fall där de inte pekar mot samma plats, eller i komplicerade fall som det förevarande där en av dessa anknytningspunkter ensam anger en plats utanför gemenskapens geografiska mervärdesskatteområde.

37. Det inbördes förhållandet mellan dessa två anknytningspunkter som enligt ordalydelsen av artikel 9.1 enbart förefaller vara att de är alternativt tillämpliga, har klart definierats i domstolens rättspraxis. Efter att ha konstaterat att det allmänna syftet med artikel 9 är "att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom det framgår av artikel 9.3, även om det bara berör särskilda situationer", (26) slog domstolen i domen i målet Berkholz fast att "[e]nligt artikel 9.1 i direktivet är den plats där leverantören har etablerat sin rörelse den primära anknytningen, så att en annan plats från vilken tjänsterna tillhandahålls endast kan komma i fråga om anknytningen till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse inte leder till någon rationell lösning ur fiskal synpunkt eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat". (27)

38. Detta synsätt, som innebär att det "fast[a] driftsställe[t]" under de beskrivna omständigheterna betraktas som en sekundär anknytningspunkt i förhållande till den plats där leverantören har "etablerat sin rörelse", har senare bekräftats av domstolen i domarna i målen Faaborg-Gelting Linien, (28) ARO Lease, (29) och DFDS. (30)

39. Definitionen av uttrycket "där leverantören har etablerat sin rörelse" vållar inga större

svårigheter. (31) Detsamma gäller tillämpningen av uttrycket i förevarande mål, där inga tveksamheter råder i fråga om att CI:s rörelse faktiskt är etablerad på Guernsey, och således utanför gemenskapens geografiska mervärdesskatteområde.

C – Begreppet "fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls" i den mening som avses i artikel 9.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet

40. Problem uppstår emellertid vid tolkningen av begreppet "fast driftsställe". I domen i målet Berkholz angav domstolen det relevanta tolkningskriteriet för detta uttryck genom att konstatera att tillhandahållandet av tjänster inte kan anses ske från ett fast driftsställe i den mening som avses i artikel 9.1 om inte denna plats "genom ständig samverkan mellan de mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla bestämda tjänster uppfyller vissa minimikrav i fråga om stabilitet". (32) Domstolen konstaterade därför i domen i målet Berkholz att "[s]pelautomater som är installerade ombord på ett havsgående fartyg och på vilka det utförs periodiskt underhåll kan inte utgöra e[tt sådant fast driftsställe]". (33) Den totala frånvaron av personal som stadigvarande avdelats för att tillhandahålla spelautomattjänster på fartyget var avgörande för konstaterandet att det inte var fråga om ett "fast driftsställe" i den mening som avses i artikel 9.1.

41. I alla händelser ställde domstolen bara "minimikrav" på driftsstället och *varken mer eller mindre* krav på de resurser som är "nödvändiga" för ett stabilt tillhandahållande av tjänsterna. Domstolen angav inte en permanent närvaro av *alla* tänkbara mänskliga och tekniska resurser *i leverantörens ägo* på en viss plats som ett villkor för slutsatsen att leverantören har ett fast driftsställe där. Det innebär enligt min uppfattning att man infört ett *test baserat på minimikrav* för att vissa givna sakförhållanden skall betecknas som ett "fast driftsställe" i den mening som avses i artikel 9.1. Detta synsätt har senare tillämpats och utvecklats av domstolen, särskilt i domarna i målen ARO Lease och DFDS.

42. ARO Lease-målet gällde ett nederländskt bolags leasing av bilar till konsumenter i Belgien. Det nederländska bolagets enda personal i Belgien utgjordes av självständiga mellanhänder som helt enkelt förmedlade kontakten mellan kunderna och ARO Lease. Dessa självständiga förmedlare hade ingen ytterligare del i ingåendet eller fullgörandet av leasingavtalen, som utarbetades och undertecknades i Nederländerna där ARO Lease hade etablerat sin rörelse. Domstolen konstaterade vidare att det nederländska leasingföretaget inte heller förfogade "över vare sig kontor eller uppställningsplats för bilarna i [Belgien]". (34) I det sammanhanget bekräftade domstolen att "[n]är ett leasingföretag i en medlemsstat följaktligen varken förfogar över egen personal *eller* en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas *och* administrativa beslut fattas ... kan detta företag inte anses ha ett fast driftsställe i denna medlemsstat". (35)

43. Domen i målet DFDS följer samma linje i rättspraxis, men är i vissa avseenden mer detaljerad, vilket jag snart återkommer till. I det målet bedrev ett brittiskt dotterbolag till ett danskt bolag verksamhet som ombud för moderbolaget i Förenade kungariket och sålde paketresor som organiserades av moderbolaget. Domstolen fann att dotterbolaget i Förenade kungariket var ett fast driftsställe för det danska moderbolaget. Domstolen motiverade denna slutsats med att den omständigheten att "det engelska dotterbolaget, som är en egen juridisk person, äger sina egna lokaler, vilka alltså inte tillhör DFDS, inte i sig [är] tillräcklig för att det skall kunna fastställas att dotterbolaget verkligen är oberoende i förhållande till DFDS. Tvärtom framgår det av uppgifter i beslutet om att begära förhandsavgörande, och framför allt av den omständigheten att DFDS innehar hela aktiekapitalet i dotterbolaget samt av olika avtalsenliga skyldigheter som moderbolaget har ålagt dotterbolaget, att det bolag som är etablerat i Förenade kungariket endast biträder DFDS." (36) Det brittiska dotterbolaget hade de kännetecken som utmärker ett "fast driftsställe" enligt Berkholz-testet, så till vida att det "är tillräckligt stadigvarande i fråga om nödvändiga personella och tekniska resurser". (37)

44. Domstolen konstaterade i domen i målet DFDS uttryckligen att "beaktandet av den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet". (38) Här anser jag att det är nödvändigt att göra en analys med

särskild hänsyn tagen till de faktiska ekonomiska och affärsmässiga realiteterna i fallet.

45. Mot den bakgrunden, och med tanke på den linje som följts i de ovannämnda målen, förefaller det, som kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande, vara uppenbart att tillhandahållandet av tjänster i förevarande mål, via spelautomater som installerats i de ovan beskrivna "spelhallarna", sker från fasta driftsställen i Förenade kungariket. I detta avseende delar jag den uppfattning som framförts av den irländska regeringen i dess skriftliga yttrande, att det yttre intryck kunderna får måste spela en avgörande roll. Spelautomaterna i förevarande mål är nämligen fast installerade i lokaler som i och med att man använder det kommersiella "spelhallskonceptet" uteslutande utnyttjas för att skapa en unik och för spelare väl lämpad miljö. Lokalerna i fråga har fasta öppettider som vilken annan affärslokal som helst och det finns alltid personal som tar hand om kunderna och sköter om lokalerna och maskinerna.

46. Detta personella inslag är en särskilt viktig faktor för att skilja förevarande mål från den situation som förelåg i målet Berkholz. Denna stadigvarande närvaro av personal i lokalerna ger CI:s tillhandahållande av spelautomattjänster i spelhallarna stabilitet och talar för slutsatsen att tillhandahållandet sker från ett fast driftsställe i Förenade kungariket. Dessutom, och framför allt, finns dessa fasta driftsställen inte på fartyg i havstrafik från ett land till ett annat, vilket skulle motivera att man valde leverantörens etableringsställe på gemenskapens geografiska mervärdesskatteområde.

47. Frågan i förevarande mål är således inte huruvida tillhandahållandet av spelautomattjänster sker på fasta driftsställen i Förenade kungariket. Den är i stället om dessa fasta driftsställen skall anses vara *CI:s fasta driftsställen* i Förenade kungariket.

48. Förenade kungarikets och Irlands regering och kommissionen anser att CI *har* fasta driftsställen i Förenade kungariket. CI har däremot gjort gällande att dess enda närvaro i Förenade kungariket består i de hyrda spelautomater som faktiskt används i de lokaler där det har tillstånd att installera dem för att tillhandahålla spelautomattjänster. För att CI skulle anses ha ett fast driftsställe i Förenade kungariket skulle det enligt detta huvudargument vara nödvändigt att *själva* bolaget hade alla nödvändiga personella *och* tekniska resurser där. Jag delar inte den uppfattningen. Domarna i målen ARO Lease och DFDS är särskilt belysande med avseende på det centrala problemet att fastställa vilka resurser CI måste ha i Förenade kungariket för att de befintliga fasta driftsställena skall betecknas som *CI:s driftsställen*.

49. Det skall erinras om att domstolen i domen i målet ARO Lease slog fast att för att en tjänsteleverantör skall anses ha ett "fast driftsställe" i den mening som avses i artikel 9.1 är det tillräckligt att det "i en medlemsstat ... [antingen] förfogar över egen personal eller en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet där avtal kan upprättas ...". För att man skall kunna dra den slutsatsen att de befintliga fasta driftsställena är CI:s är det inte absolut nödvändigt att de personer som arbetar i spelhallarna är CI:s egen personal. Som kommissionen helt riktigt har påpekat i sitt skriftliga yttrande och vid förhandlingen kommer den nödvändiga "organisationen" oundvikligen att se olika ut beroende på vilken bransch som berörs.

50. I målet DFDS var det bolag som var verksamt i Förenade kungariket, trots att det var ett dotterbolag, en egen juridisk person skild från det danska moderbolaget. CI:s systerbolag i förevarande mål utgör, även de, separata juridiska enheter i förhållande till CI. Trots detta fann domstolen i domen i målet DFDS att det brittiska dotterbolaget utgjorde ett fast driftsställe för det danska bolaget i Förenade kungariket. Det danska bolaget hade inte *egna* anställda i Förenade kungariket och ägde inte lokaler där. (39) Det danska bolaget hade emellertid genom avtal med det brittiska dotterbolaget, som agerade som dess ombud, fått tillgång till de personella och tekniska resurser som krävdes för att tillhandahålla *sina egna* researrangemang i Förenade kungariket. Domstolen konstaterade att "det bolag som är etablerat i Förenade kungariket endast biträder DFDS". (40)

51. Enligt min uppfattning är förevarande fall ännu mer entydigt, och det är således inte nödvändigt att pröva eventuella beroendeförhållanden mellan CI och dess systerbolag. Till skillnad från vad som var fallet mellan DFDS brittiska dotterbolag och dess danska moderbolag, utför Services och dess anställda, liksom Machines och andra självständiga leverantörer, för CI:s

räkning bara uppgifter som är underordnade i förhållande till tillhandahållandet av spelautomattjänsterna.

52. Det är i förevarande mål nödvändigt att göra en avgörande distinktion mellan två slags resurser: å ena sidan sådana som absolut måste stå direkt under leverantörens kontroll på en viss plats för att det skall vara möjligt att dra slutsatsen att ett fast driftsställe där är *hans*; och, å andra sidan, sådana som, trots att de ger ett driftsställe fast karaktär, är av sådan art att den omständigheten att de inte står under leverantörens direkta kontroll inte utgör hinder för slutsatsen att det fasta driftsstället faktiskt tillhör leverantören. Det första fallet avser resurser som tas i anspråk direkt för att tillhandahålla den berörda tjänsten, det vill säga för att ingå och fullgöra de avtal med kunderna som är nödvändiga för tillhandahållandet. Det är bara dessa resurser som måste stå direkt under leverantörens kontroll för att det skall vara möjligt att dra slutsatsen att ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls faktiskt är *hans* i den mening som avses i artikel 9.1.

53. Att som CI har förespråkats i förevarande mål kräva att *samtliga* personer som är viktiga för att ett driftsställe skall betraktas som fast i den mening som avses i artikel 9.1 måste vara anställda eller direkt under leverantörens kontroll skulle i själva verket få absurda konsekvenser. Som exempel räcker det att nämna ett driftsställe dit endast säkerhetspersonal har nycklar och där dessa ansvarar för att öppna och stänga lokalerna på fasta tider. De är givetvis oumbärliga för att garantera att driftsstället inte bara har öppet ibland. De bör betraktas som en personalresurs vars ständiga närvaro är nödvändig för att tillhandahållandet av tjänsten på driftsstället skall äga rum och detta därmed skall få fast karaktär. Trots detta skulle det givetvis vara oacceptabelt att ett sådant driftsställe inte längre skulle betraktas som *leverantörens* fasta driftsställe därför att han beslutar att lägga ut säkerhetsfunktionen på ett fristående säkerhetsbolag.

54. Enligt uppgift från den nationella domstolen utför personalen i spelhallarna främst praktiskt arbete där, som att erbjuda kunderna musik, förfriskningar och växel, tömma maskinernas myntboxar, bevittna större utbetalningar, ombesörja säkerheten, utföra underhåll och så vidare. Dessa uppgifter, som utförs för CI:s räkning av Services, Machines och andra leverantörer, är enligt min uppfattning underordnade i förhållande till det tillhandahållande av spelautomattjänster som bedöms här.

55. Det tycks i själva verket förhålla sig så att personalen i spelhallarna inte är direkt engagerade i ingåendet av spelavtal mellan CI och kunderna. (41) Tillhandahållandet inom den specifika spelautomattjänstesektorn sker nämligen på grundval av avtal mellan varje kund och CI, som ingås direkt genom själva spelautomaterna. Dessa avtal ingås och fullgörs i sin helhet inom Förenade kungarikets territorium varje gång en kund stoppar in ett mynt i en spelautomat som CI sköter driften av. (42) Om denna analys är riktig gör de automater som hyrs och vars drift sköts av CI i sig, i egenskap av automatiska anordningar, det möjligt för CI att tillhandahålla spelautomattjänster direkt till varje kund i Förenade kungariket. (43) Inom denna speciella verksamhetssektor är spelautomaterna den centrala och enda organisation i "spelhallarna" som måste stå under CI:s direkta kontroll för att det skall vara möjligt att slå fast att dessa "spelhallar" där spelautomaterna är installerade utgör CI:s fasta driftsställen.

56. Vidare förhåller det sig så, mot bakgrund av ovan sagda och tvärtemot den ståndpunkt som har intagits av CI, att den verksamhet som faktiskt bedrivs av CI på Guernsey inte förefaller vara avgörande för det tillhandahållande av de berörda spelautomattjänsterna till var och en av kunderna som sker automatiskt inom Förenade kungariket genom var och en av de automater som CI hyr och sköter driften av där. Klagandena har i sina skriftliga yttranden förklarat att artikel 9.1 baseras på tjänsteleverantörens etableringsställe. De bortser dock från det faktum att CI inom denna verksamhetssektor är en leverantör av spelautomattjänster som faktiskt är närvarande inom Förenade kungarikets territorium, där bolaget ingår och fullgör spelavtal direkt med var och en av kunderna via de automater som bolaget sköter driften av där, medan man ingått avtal med andra bolag avseende de tjänster som är underordnade detta tillhandahållande. I den bemärkelsen har CI en struktur som är "lämplig för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna". (44)

57. Sammanfattningsvis skall ett bolag som CI, som under förhållanden som dem som

föreligger i förevarande mål tillhandahåller spelautomattjänster direkt till sina kunder genom hyrda spelautomater som det sköter driften av i lokaler i Förenade kungariket med hjälp av extrapersonal som hyrs ut från självständiga bolag för att utföra underordnade uppgifter som är nödvändiga för att tillhandahållandet skall betecknas som stadigvarande, anses ha en affärsorganisation i Förenade kungariket med det minimum av resurser som krävs för att det i sig skall betraktas som ett "fast driftsställe" där i den mening som avses i artikel 9.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

D – Valet mellan den plats "där leverantören har etablerat sin rörelse" och den plats där leverantören "har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls" i den mening som avses i artikel 9.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet

58. Sedan det konstaterats att CI har fasta driftsställen i Förenade kungariket måste det avgöras om denna anknytningspunkt har företräde framför platsen där rörelsen är etablerad. I det avseendet har domstolen konstaterat att "[e]nligt artikel 9.1 i direktivet är den plats där leverantören har etablerat sin rörelse den primära anknytningen, så att en annan plats från vilken tjänsterna tillhandahålls endast kan komma i fråga om anknytningen till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse inte leder till någon rationell lösning ur fiskal synpunkt eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat". (45) Någon sådan konflikt med en annan medlemsstat föreligger inte i förevarande mål. Den återstående frågan är således om det skulle leda till en lösning som är "rationell ur fiskal synpunkt" att använda platsen där rörelsen är etablerad som anknytningspunkt.

59. Det måste givetvis anses "ankomm[a] ... på varje enskild medlemsstats skattemyndigheter att inom ramen för de valmöjligheter som anges i direktiv 77/388 fastställa vilken anknytningspunkt som förefaller mest ändamålsenlig för en bestämd tjänst ur fiskal synpunkt". (46) Vidare konstaterade generaladvokaten La Pergola i linje med ovan sagda att "[d]omstolen skall förklara och kontrollera att villkoren för att det ena kriteriet skall väljas framför det andra är uppfyllda". (47) Inget hindrar således att de nationella myndigheterna använder det fasta driftsstället som anknytningspunkt när följderna av att välja den plats där rörelsen är etablerad skulle bli orimliga. I den mån sådana orimliga följder skulle kunna uppstå i förevarande fall, skall myndigheterna ha rätt att använda platsen för det fasta driftsstället som anknytningspunkt i stället för den plats där leverantören har etablerat sin rörelse.

60. När domstolen angav kriterierna för att fastställa huruvida hänvisningen till den plats där leverantörens rörelse är etablerad skulle leda till en irrationell lösning från fiskal synpunkt, krävde den att en i förväg definierad analys av konsekvenserna skulle genomföras, tillsammans med en prövning av dessa konsekvenser i förhållande till mervärdesskattens syften. I domen i målet Berkholz var det inte nödvändigt att använda det kriteriet eftersom spelautomaterna ombord på färjor inte utgjorde ett fast driftsställe i den mening som avses i artikel 9.1.

61. I domen i målet DFDS genomfördes däremot en sådan bedömning av huruvida lösningen var rationell från fiskal synpunkt. Domstolen fann då att det inte skulle vara rationellt från fiskal synpunkt att behandla tjänster som tillhandahölls av ett bolag genom bolag som bedrev verksamhet för dess räkning i ett land, som om de tillhandahölls från ett annat land där researrangören hade etablerat sin rörelse. I själva verket skulle "[e]n systematisk tillämpning av lösningen med rörelsens säte ... dessutom kunna leda till snedvridningar i konkurrensen, eftersom en sådan tillämpning skulle innebära en risk för att företag som utövar verksamhet i en medlemsstat uppmuntras att förlägga sätet för sin verksamhet till en annan medlemsstats territorium för att undvika beskattning, det vill säga till en annan medlemsstat som har utnyttjat möjligheten att fortsätta att undanta tjänsterna i fråga från mervärdesskatt". (48)

62. Jag vill i alla händelser nämna att domstolen redan i domen i målet Berkholz slog fast att spelautomater som är installerade ombord på ett havsgående fartyg inte kan utgöra ett fast driftsställe, "särskilt inte om [etableringsstället] för ägaren till spelautomaterna utgör en rationell anknytning ur beskattningssynpunkt". (49) Det synsättet tillämpades i domen i målet Faaborg-Gelting, som gällde fastställandet av platsen för tillhandahållandet av restaurangtjänster ombord på en färja i trafik mellan Tyskland och Danmark. Trots att de personella och tekniska resurser som krävdes enligt domen i målet Berkholz stadigvarande fanns på fartyget, slog domstolen fast

att den plats där leverantörens rörelse var etablerad i Danmark var den relevanta anknytningspunkten "särskilt när, såsom i det föreliggande fallet, skeppsredarens fasta etableringsställe utgör en ändamålsenlig anknytningspunkt i beskattningshänseende". (50) Domstolen tog uppenbarligen hänsyn till den avgörande omständigheten att mervärdesskattesystemets tillämpning på spelautomat- och restaurangtjänster inte äventyrades under de särskilda förhållanden som rådde i de två fallen. Om den plats där leverantörerna hade beslutat att etablera sin rörelse i de fallen hade legat utanför gemenskapen så hade tillämpningen av den anknytningspunkten naturligtvis varit mycket tveksam.

63. I förevarande mål har både Förenade kungarikets regering och kommissionen i sina skriftliga yttranden förklarat att följden av att använda den plats där rörelsen är etablerad som anknytningspunkt skulle bli att spelautomattjänster som tillhandahålls i Förenade kungariket till konsumenter som är bosatta där inte skulle beskattas alls, vare sig i Förenade kungariket eller i någon annan medlemsstat. Resonemanget i domen i målet DFDS skall därför *a fortiori* tillämpas i förevarande mål därför att mervärdesskatt i detta fall helt enkelt inte kan tas ut på den plats där det bolag som sköter driften av maskinerna (CI) har etablerat sin rörelse (Guernsey).

64. Jag delar den uppfattningen. Till skillnad från situationen i målet DFDS föreligger i förevarande fall inte bara en risk för att bolag lockas att etablera sin rörelse i medlemsstater som har mer förmånliga mervärdesskattebestämmelser avseende de berörda tjänsterna. Risken i förevarande fall är att bolag lockas att flytta och etablera sina rörelser utanför gemenskapens geografiska mervärdesskatteområde, samtidigt som de fortsätter att inom detta område tillhandahålla sina tjänster från fasta driftsställen i den mening som avses i artikel 9.1.

65. Tvärtemot vad klagandena har gjort gällande kan jag inte förstå hur det tillvägagångssätt som föreslås i förevarande mål, nämligen att avstå från att använda den plats där rörelsen är etablerad som anknytningspunkt, skulle innebära ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet och förorsaka snedvridning av konkurrensen. Det omvända skulle inträffa. Trots att CI har det gemensamt med andra leverantörer att det tillhandahåller likvärdiga tjänster till konsumenter i en medlemsstat från ett fast driftsställe där, kommer en sådan leverantör som CI inte att omfattas av mervärdesskattskyldighet eftersom dess rörelse från mervärdesskattsynpunkt var etablerad utanför gemenskapen. Problemet med klagandenas resonemang är att det felaktigt bygger på ett bortseende från att CI, som nämnts tidigare, faktiskt har fasta driftsställen i Förenade kungariket från vilka spelautomattjänsterna tillhandahålls till detta lands medborgare.

66. För det fall att artikel 9.2 c inte anses vara tillämplig föreslår jag därför att domstolen i andra hand skall besvara de hänskjutna tolkningsfrågorna så, att när ett bolag som har etablerat sin rörelse utanför en medlemsstats territorium tillhandahåller spelautomattjänster direkt till sina kunder i denna medlemsstat genom spelautomater som det hyr och sköter driften av i lokaler där med hjälp av extrapersonal som hyrs ut från självständiga bolag för att utföra underordnade uppgifter som är nödvändiga för att tillhandahållandet skall betecknas som stadigvarande, skall detta bolag anses ha en affärsorganisation i den medlemsstaten med det minimum av resurser som krävs för att det i sig skall betraktas som ett "fast driftsställe" där, i den mening som avses i artikel 9.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Vidare skall artikel 9.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet under dessa omständigheter tolkas så att ett bolag skall redovisa mervärdesskatt i den medlemsstat där det fasta driftsstället är beläget.

67. Mot bakgrund av ovanstående överväganden är det inte nödvändigt att domstolen besvarar den fråga som har ställts i andra hand angående begreppen tillhandahållande, ekonomisk verksamhet, leverantörens identitet och den eventuella tillämpningen av principen om rättsmissbruk i förevarande mål.

III – Förslag till avgörande

68. Jag föreslår därför att domstolen skall besvara de hänskjutna frågorna på följande sätt: När ett bolag som är etablerat utanför en medlemsstats territorium tillhandahåller spelautomattjänster till kunder i den medlemsstaten, genom spelautomater som det hyr och sköter driften av där, skall det anses att bolaget fysiskt utför tillhandahållandet av underhållningstjänster i

den medlemsstaten, i den mening som avses i artikel 9.2 c 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, och därmed skall redovisa mervärdesskatt i den medlemsstaten för tillhandahållandet av dessa tjänster.

1 – Originalspråk: portugisiska.

2 – EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 – EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 130.

4 – Kanalöarna hör inte till Förenade kungariket och således är fördragsbestämmelser som inte särskilt nämns i protokoll 3 till akten om villkoren för Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands anslutning till Europeiska gemenskaperna inte tillämpliga på Kanalöarna. Se artikel 299.6 c EG och "Handlingar om Konungariket Danmarks, Irlands, Konungariket Norges och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands anslutning till Europeiska gemenskaperna – Protokoll 3 om Kanalöarna och Isle of Man" (EGT L 73, 1972, s. 164). Frågan behandlades ingående i generaladvokaten La Pergolas förslag till avgörande inför domen i mål C-171/96, Pereira Roque (REG 1998, s. I-4607), punkterna 2–9.

5 – Dessa frågor är centrala i tre mål som för närvarande är anhängiga vid domstolen (mål C-255/02, Halifax, mål C-419/02, BUPA Hospitals och mål C-223/03, University of Huddersfield).

6 – Se dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253), punkt 14, och av den 11 september 2003 i mål C-155/01, Cookies World (REG 2003, s. I-8785), punkt 46. Se även dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881), punkt 14, av den 17 november 1993 i mål C-69/92, kommissionen mot Luxemburg (REG 1993, s. I-5907), punkt 15, och av den 17 november 1993 i mål C-73/92, kommissionen mot Spanien (REG 1993, s. I-5997), punkt 12.

7 – Dom av den 18 mars 1993 i mål C-280/91, Viessmann (REG 1993, s. I-971), punkt 17.

8 – Domen i det ovannämnda målet Berkholz, punkt 14, och dom 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 (REG 1997, s. I-1195), punkt 10.

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

10 – Se dom av den 15 mars 1989 i mål 51/88, Hamann (REG 1989, s. 767), punkterna 17 och 18, och i målet Cookies World, punkt 47.

11 – Se Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998, s. 54, som hänvisar till motiveringen till förslaget till sjätte mervärdesskattedirektivet. Trots olikheterna i förhållande till den slutligen antagna artikel 9.1, angavs i artikel 9.1, av praktiska skäl, i princip en allmän anknytningspunkt, nämligen den plats där leverantören etablerat sin rörelse.

12 – Domen i målet Dudda, punkt 21.

13 – Punkt 9 i förslaget till avgörande i det ovannämnda målet C-167/95.

14 – Domen i målet Berkholz, punkt 21.

15 – I det avseendet är ett alternativt kriterium för att fastställa vilken verksamhet som skall inbegripas i begreppet underhållning, som grundas på verksamhetens mobila karaktär, mycket mindre övertygande och praktiskt. Det är inte bara så att vägledning saknas i artikel 9.2 c, i den bemärkelsen att där endast hänvisas till kringresande underhållare, utan även för att om man gjorde begreppet "underhållningsmässig verksamhet" beroende av dess mobila karaktär så skulle det innebära att man införde ytterligare ett osäkerhetsmoment på grund av svårigheten i att definiera en mobil verksamhet.

16 – Visserligen kan en mobiltelefon av somliga anses erbjuda underhållning, men den tjänar uppenbarligen också ett annat syfte som kommunikationsmedel. Enligt min uppfattning råder ingen tvekan om att detta är huvudsyftet med den tjänst som tillhandahålls genom en mobiltelefon.

17 – I Spanien tillämpas enligt artikel 70.1.3 c i Ley No 37/1992 av den 28 december 1992 i fråga om hasardspel ("juegos de azar") den plats där tjänsterna fysiskt utförs som anknytningspunkt, vilket överensstämmer med artikel 9.2 c i sjätte mervärdesskattedirektivet. Se även Pérez Herrero, L., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, s. 137.

18 – Förenade kungarikets regering och kommissionen har inte entydigt tagit ställning för eller mot

detta. Den irländska regeringen har däremot anslutit sig till den portugisiska regeringens ståndpunkt.

19 – Se Hayat, M., "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, särskilt s. 33.

20 – Se förslag till avgörande av generaladvokaten Mancini i målet Berkholz, punkt 2, s. 2254 och förslag till avgörande av generaladvokaten La Pergola i mål C-260/95, DFDS (REG 1997, s. I-1005), punkt 32.

21 – Det är mot bakgrund härav helt förståeligt att artikel 9.2 c inte beaktades av domstolen i domen i målet Berkholz. Trots att domstolen inte behandlade frågan om en eventuell tillämpning av artikel 9.2 c, som i alla händelser inte togs upp i de tolkningsfrågor som hänsköts av den nationella domstolen i det målet, så nämnde generaladvokaten Mancini i sitt förslag till avgörande, punkt 2, s. 2254, att de spelautomattjänster som tillhandahölls ombord på ett fartyg i havstrafik "på grund av sin icke stationära karaktär inte kunde omfattas av artikel 9.2 c första strecksatsen". Det är i det avseendet tillräckligt att erinra om att de berörda färjorna gick över öppet hav mellan Tyskland och Danmark. Till skillnad från i domen i målet Berkholz, där tillämpningen av anknytningspunkten i artikel 9.2 c skulle peka mot olika och potentiellt slumpmässiga platser för underhållningsverksamhetens utförande, är spelautomaterna i förevarande mål installerade i spelhallar inom Förenade kungarikets territorium.

22 – Se B. Terra, a.a., s. 74 och M. Hayat, a.a., s. 33.

23 – Kommissionen hänvisade i förbigående till en eventuell konflikt i sitt skriftliga yttrande, men följde inte upp den linjen vid förhandlingen.

24 – Min kursivering.

25 – Till skillnad från andrahandskriteriet för att fastställa var platsen skall anses vara i slutet av artikel 9.1 (den plats där leverantören är "bosatt" eller "stadigvarande vistas"), som blir aktuellt när de två andra huvudkriterierna inte är tillämpliga.

26 – Domen i målet Berkholz, punkt 14, delvis i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivets sjunde skäl, där det förklaras att "[f]astställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster".

27 – Domen i målet Berkholz, punkt 17.

28 – Dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395), punkt 16.

29 – Dom av den 17 juli 1997 i mål C-190/95, ARO Lease (REG 1997, s. I-4383), punkt 15.

30 – Dom av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS (REG 1997, s. I-1005), punkt 19.

31 – Se förslag till avgörande av generaladvokaten Mancini inför domen i målet Berkholz, punkt 2.

32 – Domen i målet Berkholz, punkt 18.

33 – Domen i målet Berkholz, punkt 18.

34 – Se punkt 27.

35 – Punkt 19, min kursivering. Detta resonemang tillämpades även i dom av den 7 maj 1998 i mål C-390/96, Lease Plan Luxembourg (REG 1998, s. I-2553), punkterna 21–29, särskilt punkterna 26 och 27.

36 – Se domen i målet DFDS, punkt 26.

37 – Domen i målet DFDS, punkt 27.

38 – Punkt 23, i linje med förslaget till avgörande av generaladvokaten La Pergola, punkt 32.

39 – Även om CI i förevarande mål inte har exklusiv ägande- eller besittningsrätt till de lokaler som ägs av RAL, så har det tillstånd att installera spelautomaterna i de lokaler som ägs eller hyrs av RAL. Även om detta tillstånd är en benefik handling grundad på välvilja så visar det utan tvekan att CI självt är närvarande i lokalerna på ett sätt som inte kan tillskrivas någon annan person.

40 – Se domen i målet DFDS, punkt 26.

41 – I målet DFDS tog det brittiska bolaget aktiv del i förhandlingen, ingåendet och fullgörandet av de reseavtal som det berörda tillhandahållandet bestod av i det fallet. Domstolen fann ändå, i

huvudsak på grund av det systerbolagsförhållande som rådde mellan de två bolagen, att det brittiska bolaget inte var självständigt när det agerade som ombud för det danska bolaget och för det senares räkning ingick avtal med tredje man. I förevarande mål utförs över huvud taget inte någon sådan verksamhet för CI:s räkning.

42 – Detta är fallet oberoende av hur man ser på frågan huruvida kundens handlande utgör en tyst accept av ett automatiskt anbud från spelautomaten *ad incertas personas* för CI:s räkning, eller om automaten tvärtom framställer en inbjudan att förhandla och därefter automatiskt accepterar anbudet från kunden när ett mynt stoppas in. I båda fallen blir följden att om en viss automat, på grund av ett fel, inte fullgör den uppgift som den programmerats att fullgöra och inte returnerar det instoppade myntet eller polletten, så utgör detta en utebliven fullgörelse som CI, i egenskap av den som tillhandahåller automaterna samt i egenskap av avtalspart, i princip bli ansvarig för.

43 – Noteras skall att i domen i målet DFDS var det faktum att avtalen ingicks i Förenade kungariket och att tillhandahållandet fullgjordes där en avgörande omständighet som talade för slutsatsen att det danska bolaget hade ett fast driftsställe i Förenade kungariket.

44 – Se domen i målet ARO Lease, punkt 19.

45 – Domen i målet Berkholz, punkt 17, och domen i målet DFDS, punkt 19.

46 – Domen i målet Berkholz, punkt 17, och domen i målet DFDS, punkt 19.

47 – Föslag till avgörande i målet DFDS, punkt 29.

48 – Domen i målet DFDS, punkt 23. Två kommentatorer uttryckte nyligen saken på följande sätt: "What at first seemed to be a reluctance by the ECJ [in Berkholz] to refer to secondary establishments ... was merely a means to avoid businesses escaping the Community's tax jurisdiction by creating national establishments outside Community territory; in the final analysis ... rational results for tax purposes count, if the result is positive taxation rather than exemption." (Terra, B. och Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives*, Volym 1, 2004, s. 555.)

49 – Domen i målet Berkholz, punkt 18.

50 – Domen i målet Faaborg-Gelting Linien, punkt 18.