

## CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. POIARES MADURO

van 27 januari 2005<sup>1</sup>

1. De High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Verenigd Koninkrijk) verzoekt het Hof om een prejudiciële beslissing over verschillende vragen betreffende de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn”), als gewijzigd<sup>2</sup>, en in de tweede plaats ook van de Dertiende richtlijn (86/560/EEG) van de Raad van 17 november 1986 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen (hierna: „Dertiende richtlijn”).<sup>3</sup>

betrekking tot speelautomaten voor consumenten in een lidstaat verricht, maar de zetel van haar bedrijfsuitoefening buiten de Gemeenschap heeft gevestigd met als enige of voornaamste doel te ontsnappen aan de verplichting BTW te betalen.

### **I — Feiten van het hoofdgeding, relevante regelgeving en aan het Hof gestelde vragen**

3. RAL (Channel Islands) Ltd (hierna: „CI”) is een op Guernsey opgerichte vennootschap. RAL Ltd (hierna: „RAL”), RAL Services Ltd (hierna: „Services”) en RAL Machines Ltd (hierna: „Machines”) zijn in het Verenigd Koninkrijk opgerichte vennootschappen. Deze vier vennootschappen zijn dochterondernemingen van RAL Holdings Ltd (hierna: „Holdings”), eveneens een in het Verenigd Koninkrijk opgerichte vennootschap. CI, RAL, Services, Machines en Holdings worden hierna gezamenlijk de „RAL-groep” genoemd. De RAL-groep is actief in de speelautomatenindustrie. Zijn kernactiviteit is de exploitatie van speelautomaten.

2. Deze vragen hebben in wezen betrekking op de bepaling van de plaats van de dienst, wanneer een vennootschap, zoals in de bij de High Court aanhangige zaak, diensten met

1 — Oorspronkelijke taal: Portugees.

2 — PB I. 145, blz. 1.

3 — PB I. 326, blz. 40-41.

4. Tot oktober 2000 verrichtte RAL de diensten met betrekking tot speelautomaten in ruimtes die haar eigendom waren of die zij huurde in het Verenigd Koninkrijk. RAL was eigenaresse van de in haar „amusementshallen” gebruikte automaten en beschikte over de voor de exploitatie van de automaten en de ruimtes vereiste vergunningen. Zij had haar eigen personeel, hoewel een aantal diensten door niet-verbonden derden werden uitgevoerd, en de BTW was verschuldigd over de netto inkomsten uit de diensten met betrekking tot speelautomaten.

5. Het geschil in het hoofdgeding vindt zijn oorsprong in een door externe belastingadviseurs van de RAL-groep opgezette constructie tot ontwijking van belasting over de door RAL in het Verenigd Koninkrijk geëxploiteerde speelautomaten. Uitgangspunt van de constructie was, dat de plaats van de diensten met betrekking tot speelautomaten die voor klanten werden verricht, met het oog op de BTW buiten het grondgebied van de Gemeenschap moest komen te liggen, zodat de RAL-groep over de diensten met betrekking tot speelautomaten geen BTW meer verschuldigd zou zijn en de als voorbelasting voldane BTW over voor haar verrichte diensten terug zou kunnen vorderen. Hiertoe werd een dienstverrichter, CI, als offshore dochteronderneming van Holdings in het leven geroepen. CI werd op Alderney als een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid opgericht. De bedrijfszetel — een kantoor met drie parttime directeurs en twee fulltime personeelsleden — is op Guernsey gevestigd. In het kader van deze interne reorganisatie werden nog twee andere dochterondernemingen van Holdings in het Verenigd Koninkrijk opgericht: Machines en Services. Tegelijkertijd sloten CI, Services, Machines, RAL en Holdings een reeks contractuele overeenkomsten.

6. Volgens deze overeenkomsten staan de huurcontracten voor de ruimtes waarin de speelautomaten zijn opgesteld en de vergunningen voor de exploitatie van de amusementshallen op naam van RAL. Deze laatste heeft CI het recht gegeven in die ruimtes speelautomaten te installeren en te exploiteren. Bovendien geeft CI het publiek tijdens de openingsuren toegang tot de ruimtes en zorgt zij ervoor dat deze worden schoongemaakt, verwarmd, verlucht en verlicht. Machines is eigenaresse van alle speelautomaten, wisselautomaten, accessoires en reserveonderdelen die door de RAL-groep worden gebruikt en is houdster van de vereiste vergunningen voor de exploitatie van die automaten. Krachtens een huurcontract met CI is Machines gehouden de automaten te leveren en ervoor te zorgen dat zij goed werken.

7. De activiteit van CI bestaat erin het publiek de gelegenheid te bieden de vergunde speelautomaten, die haar door Machines worden geleverd, te gebruiken in de haar door RAL beschikbaar gestelde ruimtes. CI verricht deze activiteit door het dagelijks werk vrijwel geheel uit te besteden aan Services, een van de andere dochterondernemingen van Holdings, als haar enige medecontractant. Door de interne reorganisatie van de RAL-groep is die vennootschap de werkgever van al het personeel van de RAL-groep dat instaat voor het dagelijks werk in de amusementshallen, ongeveer 600 werknemers. De taken die nog rechtstreeks door CI moeten worden uitgevoerd met de vijf personen die uitsluitend in haar kantoor op Guernsey werken, zijn in wezen beperkt tot boekhouding en follow-up van de cashflow van de automaten.

8. Na de genoemde herstructurering heeft CI op basis van de artikelen 2, 4 en 9 van de Zesde richtlijn aangevoerd dat de plaats waar de diensten met betrekking tot speelautomaten worden verricht, Guernsey was en dat zij om die reden niet BTW-plichtig was in het Verenigd Koninkrijk. Overeenkomstig de artikelen 1 en 2 van de Dertiende richtlijn heeft CI bovendien teruggave gevorderd van de als voorbelasting voldane BTW over de diensten die andere leden van de RAL-groep voor haar hadden verricht.

9. Bij beslissing van 28 augustus 2001 hebben de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners”) de vorderingen van CI afgewezen, omdat zij van oordeel waren dat CI in het Verenigd Koninkrijk BTW-plichtig is. Subsidiar hebben zij vastgesteld dat er geen rekening hoefde te worden gehouden met de door de RAL-groep opgezette structuur, omdat die rechtsmisbruik inhield. De diensten met betrekking tot speelautomaten werden bijgevolg nog altijd door Holdings in het Verenigd Koninkrijk verricht.

10. CI, RAL, Machines en Services (hierna: „verzoeksters in het hoofdgeding”) hebben tegen die beslissing beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal, Londen. Het Tribunal heeft geoordeeld dat de diensten met betrekking tot speelautomaten door CI werden verricht vanuit vaste inrichtingen in het Verenigd Koninkrijk in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn. Wat de subsidiaire standpunten van de Commissioners betreft, heeft het Tribunal het beroep echter toegewezen, op grond dat de diensten door CI werden verricht en dat de leer van

het rechtsmisbruik niet van toepassing was. Tegen dit vonnis van het Tribunal heeft CI hoger beroep ingesteld bij de High Court. De Commissioners hebben incidenteel hoger beroep ingesteld tegen het onderdeel van het vonnis waarin het Tribunal hun subsidiaire standpunten had verworpen.

11. Om de bovengenoemde overeenkomsten en de aan het Hof voorgelegde vragen volledig te begrijpen, moet rekening worden gehouden met enkele specifieke bepalingen van de Zesde en de Dertiende richtlijn.

12. Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

13. Artikel 4 van de Zesde richtlijn omschrijft een „belastingplichtige” als „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”.

14. Artikel 4, lid 2, bepaalt bovendien: „De in lid 1 bedoelde economische activiteiten

omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter [...]”.

inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten,

15. Met betrekking tot de vaststelling van de plaats van belastbare handelingen bepaalt artikel 9 van de Zesde richtlijn het volgende:

[...]

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

de plaats waar die diensten materieel worden verricht [...]”.

16. Er moet bovendien rekening worden gehouden met een aantal bepalingen van de Dertiende richtlijn die in casu relevant zijn, met name artikel 1:

2. In afwijking hiervan is

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt beschouwd als:

[...]

c) de plaats van diensten:

- in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en gemakkelijksheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met

- 1) „een niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige” de belastingplichtige als bedoeld in artikel 4, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG, die gedurende de periode, bedoeld in artikel 3, lid 1, van de onderhavige richtlijn op het betrokken grondgebied noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad, en die in dezelfde periode geen leve-

ringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in de in artikel 2 bedoelde lidstaat te zijn gelegen [...]

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

- 2) ‚grondgebied van de Gemeenschap’ de gebieden van de lidstaten waar richtlijn 77/388/EEG van toepassing is.”

17. Artikel 2, lid 1, van de Dertiende richtlijn bepaalt:

„Onverminderd de artikelen 3 en 4, geeft elke lidstaat aan iedere niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige, onder de hierna volgende voorwaarden, de belasting over de toegevoegde waarde terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in het betrokken land, een en ander voorzover deze goederen en diensten worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 17, lid 3, onder a) en b), van richtlijn 77/388/EEG of de diensten bedoeld in artikel 1, punt 1, onder b), van de onderhavige richtlijn.”

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

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

18. In deze context heeft de High Court besloten het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

3) In het bijzonder:

- a) Indien de activiteit van een vennootschap („A”) gestructureerd is zoals in het onderhavige geval, waarin een verbonden vennootschap („B”), waarvan de bedrijfszetel buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, diensten ter zake van speelautomaten verricht en waarbij het enige doel van de constructie erin bestaat A te laten ontsnappen aan de verplichting om BTW te betalen in de staat waarin zij gevestigd is:
- i) kunnen bedoelde diensten worden geacht te worden verricht vanuit een vaste inrichting in die lidstaat; en, in voorkomend geval,
- ii) moeten de diensten worden geacht te worden verricht vanuit de vaste inrichting, of moeten zij worden geacht te worden verricht vanuit de plaats waar B haar bedrijf gevestigd heeft?
- b) Indien de activiteit van een vennootschap („A”) aldus is gestructureerd dat voor de toepassing van de regels inzake de plaats van de dienst, een verbonden vennootschap („B”), in omstandigheden zoals in het onderhavige geval, beoogt diensten ter zake van speelautomaten te verrichten vanuit een buiten het grondgebied van de Gemeenschap gelegen bedrijfszetel, en geen vaste inrichting heeft van waaruit deze diensten worden verricht in de lidstaat waarin A gevestigd is, en waarbij het enige doel van de constructie erin bestaat A te laten ontsnappen aan de verplichting om BTW te betalen over deze diensten in die staat:
- i) zijn de verrichtingen tussen B en de verbonden vennootschappen binnen de lidstaat („A”, „C” en „D”), met het oog op de toepassing van de BTW, leveringen of diensten door of aan die vennootschappen in het kader van hun economische activiteiten; en indien dit niet het geval is,
- ii) welke elementen dienen in overweging te worden genomen om de identiteit te bepalen van de verrichter van de diensten ter zake van de speelautomaten?

- 4) a) Bestaat er een beginsel van rechtsmisbruik dat (onafhankelijk van de uitlegging van de BTW-richtlijnen) het in een geval als het onderhavige beoogde voordeel kan uitsluiten?
- b) In voorkomend geval, welk effect sorteert het in omstandigheden zoals in het onderhavige geval?
- 5) a) In hoeverre is het feit dat A, C en D geen dochterondernemingen zijn van B, en dat B geen juridische of economische controle heeft over A, C en D, eventueel ter zake dienend?

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

probleem om te bepalen of een vennootschap zoals CI, waarvan de zetel zich buiten het BTW-grondgebied van de Gemeenschap<sup>4</sup> bevindt, maar die diensten met betrekking tot speelautomaten in een lidstaat verricht, kan worden geacht die diensten te verrichten vanuit een of meer „vaste inrichtingen” in die lidstaat, in de zin van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn. Bij een bevestigend antwoord op die vraag rijst een tweede vraag, te weten of het doorslaggevende aanknopingspunt bij de bepaling van de „plaats van de dienst” in de zin van artikel 9, lid 2, de plaats moet zijn waar de dienstverrichter een „vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht”, dan wel de plaats „waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening” heeft gevestigd.

20. De laatste vraag rijst slechts subsidiair, wanneer het aanknopingspunt van de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, wordt geacht in dit geval van toepassing te zijn. Deze subsidiaire vraag, die ik in deze conclusie slechts zal behandelen indien voor de beoordeling van de vorige vragen diepgaander onderzoek nodig is, betreft twee verschillende juridische kwesties: enerzijds

4 — De Kanaaleilanden maken geen deel uit van het Verenigd Koninkrijk, zodat de bepalingen van de Verdragen die niet uitdrukkelijk zijn vermeld in protocol nr. 3 bij de akte van toetreding tot de Europese Gemeenschappen van het Verenigd Koninkrijk, er niet van toepassing zijn. Zie artikel 299, lid 6, sub c, EG en de documenten betreffende de toetreding tot de Europese Gemeenschappen van het Koninkrijk Denemarken, Ierland, het Koninkrijk Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, Protocol nr. 3 betreffende de Kanaaleilanden en het eiland Man (PB 1972, I. 73, blz. 164). Advocaat-generaal La Pergola heeft dit probleem uitvoerig behandeld in zijn conclusie in de zaak Pereira Roque (arrest van 16 juli 1998, C-171/96, Jurispr. blz. I-4607, punten 2-9).

19. De High Court legt het Hof in wezen drie vragen voor. De eerste betreft het

de vraag of verrichtingen zoals die tussen CI en RAL, Services en Machines kunnen worden aangemerkt als „leveringen of diensten” in het kader van „economische activiteiten” in de zin van de Zesde richtlijn, zodat er een dienstverrichter met een andere identiteit dan CI opduikt; anderzijds de vraag of de leer van het rechtsmisbruik op het gebied van de BTW kan worden toegepast, waardoor CI, volgens de Commissioners, niet zou kunnen aanvoeren dat zij in het Verenigd Koninkrijk niet BTW-plichtig is.<sup>5</sup>

## II — Beoordeling

21. Voor de beantwoording van de aan het Hof voorgelegde prejudiciële vragen is eerst een beschrijving nodig van de regels van artikel 9 van de Zesde richtlijn voor de bepaling van de plaats van de diensten. Dit artikel bevat verschillende collisieregels om de bevoegdheden van de lidstaten met betrekking tot de heffing van BTW op diensten rationeel af te bakenen. Elk van deze regels bepaalt welke lidstaat de exclusieve bevoegdheid heeft om een dienst-

verrichting te belasten en moet derhalve uniform worden uitgelegd om dubbele belasting of niet-belasting als gevolg van uiteenlopende uitleggingen te vermijden.<sup>6</sup>

22. Hoewel de nationale rechter de kwestie van een eventuele toepassing van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn niet aan de orde heeft gesteld, kan het toch belangrijk zijn de relatie tussen de leden 1 en 2 van artikel 9 te onderzoeken, omdat „het Hof tot taak heeft, alle gemeenschapsrechtelijke bepalingen uit te leggen die noodzakelijk zijn voor de beslechting van bij de nationale rechterlijke instanties aanhangige gedingen, ook wanneer die bepalingen niet uitdrukkelijk worden genoemd in de door die rechterlijke instanties gestelde vragen”.<sup>7</sup>

23. Met betrekking tot de verhouding tussen de leden 1 en 2 van artikel 9 heeft het Hof namelijk het volgende vastgesteld: „Lid 2 van artikel 9 vermeldt een hele reeks specifieke aanknopingspunten, terwijl lid 1 dienaangaande een algemene regel stelt. Doel van deze bepalingen is, gelijk — zij het slechts

5 — Deze vragen staan centraal in drie zaken die momenteel bij het Hof aanhangig zijn (Halifax e.a., C-255/02, BUPA Hospitals e.a., C-419/02, en University of Huddersfield Hogher Education Corporation, C-223/03).

6 — Zie arresten van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14) en 11 september 2003, Cookies World (C-155/01, Jurispr. blz. I-8785, punt 46). Zie ook arresten van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk (C-68/92, Jurispr. blz. I-5881, punt 14); Commissie/Luxemburg (C-69/92, Jurispr. blz. I-5907, punt 15), en Commissie/Spanje (C-73/92, Jurispr. blz. I-5997, punt 12).

7 — Arrest van 18 maart 1993, Viessmann (C-280/91, Jurispr. blz. I-971, punt 17).



voor specifieke situaties — blijkt uit artikel 9, lid 3, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en het niet belasten van inkomsten te vermijden.”<sup>8</sup>

generaal Fennelly in de zaak Linthorst heeft vastgesteld, rechtvaardigt niets het standpunt dat „de strekking van artikel 9, lid 2, eng moet worden uitgelegd, als een uitzondering op een algemene regel”.<sup>13</sup>

24. Ten opzichte van de bijzondere regels van artikel 9, lid 2, vormt artikel 9, lid 1, alles wel beschouwd een „restcategorie”<sup>9</sup> die gebruik maakt van aanknopingspunten die — om pragmatische redenen van vereenvoudiging<sup>10</sup> en ter vermindering van moeilijkheden bij de bepaling van de plaats waar de diensten worden verricht of geëxploiteerd<sup>11</sup> — naar de plaats van de dienstverrichter wijzen. Op het gebied van de BTW geldt als algemeen beginsel echter dat de belasting op de plaats van consumptie wordt geheven. Het is dan ook begrijpelijk dat het Hof in het eerder aangehaalde arrest Dudda heeft geoordeeld dat „[...] wat de uitlegging van artikel 9 betreft, lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of zij valt onder een van de in artikel 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, dan is lid 1 van toepassing.”<sup>12</sup> Bovendien, zoals advocaat-

25. In het licht van het bovenstaande moet het Hof logischerwijze eerst nagaan of de in casu aan de orde zijnde diensten met betrekking tot speelautomaten onder artikel 9, lid 2, sub c, vallen. Alleen als dat niet het geval is, is de „restregeling” van artikel 9, lid 1, van toepassing.

*A — Het begrip „vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten” in de zin van artikel 9, lid 2, sub c*

26. Artikel 9, lid 2, sub c, bepaalt dat „de plaats van diensten [...] in verband met [...] vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, [...] de plaats [is] waar die diensten materieel worden verricht”. De Portugese regering stelt in haar schriftelijke opmerkingen dat het verrichten van diensten met betrekking tot speelautomaten onder die regeling valt en derhalve, ongeacht de restbepaling van artikel 9, lid 1, in het Verenigd Koninkrijk aan BTW is onderworpen.

8 — Arrest Berkholz (reeds aangehaald, punt 14); arresten van 26 september 1996, Dudda (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20), en 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punt 10).

9 — Farmer, P., en Lyal, R., *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, blz. 154.

10 — Zie arrest van 15 maart 1989, Hamann (51/88, Jurispr. blz. 767, punten 17 en 18), en arrest Cookies World (reeds aangehaald, punt 47).

11 — Zie Terra, B., *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, Londen, 1998, blz. 54, waar de toelichting bij het voorstel voor de Zesde richtlijn wordt geciteerd. Ofschoon de daarin opgenomen tekst van artikel 9, lid 1, afwijkt van de uiteindelijk aangenomen tekst, volgde deze bepaling, om pragmatische redenen, het criterium van de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd als algemeen aanknopingspunt.

12 — Punt 21 van het arrest.

13 — Punt 9 van de conclusie in de reeds aangehaalde zaak.

27. Toen de procesdeelnemers ter terechtzitting hun mening gaven over dit voorstel van de Portugese regering in haar schriftelijke opmerkingen, concentreerden zij zich hoofdzakelijk op de karakterisering van diensten met betrekking tot speelautomaten als vermakelijkheidsactiviteiten in de zin van artikel 9, lid 2, sub c. Volgens verzoeksters in het hoofdgeding moeten speelautomaten worden uitgesloten van het begrip vermakelijkheidsactiviteiten in de zin van dit artikel, en wel om twee redenen. In de eerste plaats omdat het beschikbaar stellen van speelautomaten geen activiteiten van een entertainer ten vermake van het publiek inhoudt. Volgens appellanten vermaakt de consument om zo te zeggen zichzelf door de speelautomaat ongeveer te gebruiken zoals hij een mobiele telefoon gebruikt. In de tweede plaats is de verwachting van de speler om geld te winnen geen normaal kenmerk van vermaak. Naar mijn mening kunnen diensten met betrekking tot speelautomaten als die welke door CI in amusementshallen in het Verenigd Koninkrijk worden aangeboden, op grond van deze argumenten niet worden uitgesloten van het begrip „vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten” in de zin van artikel 9, lid 2, sub c.

28. Zoals de Commissie zowel in haar schriftelijke opmerkingen als ter terechtzitting heeft opgemerkt, heeft het Hof, zoals bekend, in de zaak Berkholz, waar het om diensten met betrekking tot speelautomaten op veerboten ging, vastgesteld dat „speelautomaten voor de ontspanning van de passagiers”<sup>14</sup> zijn bestemd. In het onderha-

vige geval zijn de speelautomaten, ook wel „automaten voor amusement met prijzen”, opgesteld in „amusementshallen” genoemd, eveneens bestemd om de gebruikers te vermaken.

29. Het hoofddoel van de activiteit moet mijns inziens doorslaggevend zijn om een gegeven activiteit als „vermakelijkheidsactiviteit” in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, aan te merken.<sup>15</sup> Welk ander doel kan een speelautomaat hebben dan de speler te vermaken door hem de kans te geven om op goed geluk te winnen of te verliezen? Verzoeksters in het hoofdgeding hebben terzake geen enkel element aangebracht.<sup>16</sup> Het hoofddoel van speelautomaten is zeker niet de spelers in staat te stellen de kost te verdienen. Bovendien is de mogelijke ontgoocheling van de speler als hij verliest in plaats van wint, juist een wezenlijk onderdeel van dit soort vermaak. Geld winnen of verliezen is in dit geval een aspect van de vorm van amusement die eigen is aan kansspelen.<sup>17</sup> In het licht van deze overwe-

15 — Een ander criterium om te bepalen welke activiteiten onder het begrip vermaak vallen, dat is gebaseerd op het ambulante karakter van de activiteit, is veel minder overtuigend en minder praktisch. Niet alleen wijst niets in artikel 9, lid 2, sub c, erop dat enkel rondtrekkende entertainers worden bedoeld, maar door het begrip „vermakelijkheidsactiviteit” te baseren op het ambulante karakter van de activiteit, wordt wegens de lastige definitie van wat een „ambulante” activiteit is, nog een bijkomende onzekerheidsfactor toegevoegd.

16 — Een mobiele telefoon wordt door sommigen ongetwijfeld als een bron van amusement gezien, maar dient als communicatiemiddel duidelijk ook een ander doel. Het lijkt mij boven alle twijfel verheven dat het hoofddoel van de diensten van een mobiele telefoon communicatie is.

17 — In Spanje geldt op grond van artikel 70, lid 1, derde zin, sub c, van Wet nr. 37/1992 van 28 december 1992 voor kansspelen („juegos de azar”), overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn, als aanknopingspunt de plaats waar de diensten materieel worden verricht. Zie L. Pérez Herrero, *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Barcelona, 1997, blz. 137.

14 — Punt 21 van het arrest (reeds aangehaald).

gingen is het argument van verzoeksters in het hoofdgeding, dat vermaak een vorm van individuele fysieke prestatie van de entertainer vereist, irrelevant. Elke speelautomaat is een automatisch toestel van de exploitant, dat is geprogrammeerd ter vervanging van de fysieke prestatie van een natuurlijke persoon die tegenover de klant staat en op goed geluk de kaarten voor hem deelt. Deze vervanging is niet van invloed op het amusementskarakter van de activiteit die de automaat voor de klant verricht. Ik zie ook niet, hoe het feit dat speelautomaten als prijs geen medailles of opname van de naam van de winnaar op een erelijst, maar geld geven, iets kan veranderen aan het wezenlijk amusementskarakter van een speelautomaat.

uitgevoerd, is als aanknopingspunt bovendien veel meer in overeenstemming met het algemene beginsel dat BTW op de plaats van consumptie moet worden geheven.<sup>20</sup> Voorzover de bepaling van de plaats van uitvoering (en consumptie) van de activiteiten, zoals in het onderhavige geval, geen problemen stelt, is het teruggrijpen op de restcategorie van artikel 9, lid 1, niet gerechtvaardigd.<sup>21</sup>

30. Behalve de bovengenoemde argumenten van verzoeksters in het hoofdgeding, werden ter terechtzitting geen andere argumenten aangevoerd om de activiteit van het verrichten van diensten met betrekking tot speelautomaten uit te sluiten van de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub c.<sup>18</sup> Zoals de Commissie, zie ik geen dwingende redenen om de in casu aan de orde zijnde activiteiten uit te sluiten van artikel 9, lid 2, sub c. Ik zie daarentegen vooral redenen die duidelijk pleiten voor de toepassing van artikel 9, lid 2, sub c, op het onderhavige geval. De in dat artikel omschreven diensten vallen onder het aanknopingspunt van de plaats waar zij worden verricht, precies omdat die plaats zonder moeite materieel kan worden bepaald en samenvalt met de plaats van consumptie.<sup>19</sup> De plaats waar de activiteiten worden

31. De toepassing van artikel 9, lid 2, sub c, biedt in casu een aanknopingspunt voor de

20 — Zie conclusies van advocaat-generaal Mancini in zaak Berkholz (reeds aangehaald, punt 2) en advocaat-generaal La Pergola in zaak DFDS (arrest van 20 februari 1997, C-260/95, Jurispr. blz. I-1005, punt 32).

21 — Daarom is het heel begrijpelijk dat het Hof in de zaak Berkholz niet heeft verwezen naar artikel 9, lid 2, sub c. Hoewel het Hof zich in die zaak niet heeft gebogen over de vraag betreffende een eventuele toepassing van artikel 9, lid 2, sub c, en die vraag hoe dan ook niet was opgeworpen door de verwijzende rechter, heeft advocaat-generaal Mancini in punt 2 van zijn conclusie opgemerkt dat op zeeschepen verrichte diensten met betrekking tot speelautomaten „[v]olgens hun [...] 'ambulante' karakter" niet onder artikel 9, lid 2, sub c, eerste streepje, kunnen vallen. Het volstaat eraan te herinneren dat de betrokken verboden over volle zee heen en weer voeren tussen Duitsland en Denemarken. Anders dan in de zaak Berkholz, waar de toepassing van het aanknopingspunt van artikel 9, lid 2, sub c, tot wisselende en mogelijk toevallige plaatsen van de vermakelijkheidsactiviteit zou hebben geleid, zijn de speelautomaten in dit geval in amusementshallen op het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk opgesteld.

18 — De regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie hebben geen duidelijk standpunt voor of tegen die mogelijkheid ingenomen, maar de Ierse regering heeft zich bij het standpunt van de Portugese regering aangesloten.

19 — Zie 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, blz. 33-38, in het bijzonder blz. 33.

bepaling van de plaats van de dienst dat veel duidelijker en gemakkelijker toe te passen is dan dat van artikel 9, lid 1. Zoals wij zullen zien, is voor indeling in die restcategorie een complexe discussie (met onzekere uitkomst) nodig over de vraag of een bepaalde vennootschap een vaste inrichting heeft op de plaats waar zij de diensten verricht en, zo ja, of die vaste inrichting voorrang heeft boven de plaats waar zij de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. De vereisten van rechtszekerheid pleiten zeker niet voor de keuze van de moeilijkste weg om de plaats te bepalen waar diensten met betrekking tot speelautomaten worden verricht, wanneer er een eenvoudiger en logischer alternatief bestaat dat bovendien meer in overeenstemming is met het algemene beginsel dat BTW op de plaats van consumptie moet worden geheven.

32. Daarnaast zou de toepassing van de regel van de plaats van de dienstverrichter in dit geval ongewenste gevolgen hebben in de vorm van concurrentievervalsing en verplaatsing van de zetel van de dienstverrichters.<sup>22</sup> Hoewel die diensten voor eindverbruikers in een lidstaat worden verricht en daar worden geconsumeerd, zouden zij in feite onderworpen zijn aan het BTW-stelsel van de staat van de dienstverrichter. Dat zou voor verrichters van dergelijke diensten een aansporing zijn om hun zetel naar belastingparadijzen te verhuizen. In werkelijkheid zouden situaties ontstaan van hetzij niet-belasting van buiten het BTW-grondgebied

van de Gemeenschap gevestigde dienstverrichters, hetzij belasting in de Gemeenschap van buiten dat grondgebied verrichte en geconsumeerde diensten.

33. Tot slot wil ik erop wijzen dat de toepassing van artikel 9, lid 2, sub c, in het onderhavige geval niet onverenigbaar is met het in de zaak Dudda gewezen arrest. Geen van de deelnemers aan de procedure heeft ter terechtzitting zo'n onverenigbaarheid vastgesteld<sup>23</sup> en ook ik zie geen onverenigbaarheid. In punt 23 van het arrest in de zaak Dudda heeft het Hof verklaard: „Bijgevolg strekt artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn in zijn geheel ertoe een speciale regeling in het leven te roepen voor diensten *tussen belastingplichtigen* waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen”.<sup>24</sup> Die vaststelling van het Hof moet evenwel worden gezien in het licht van de bijzondere omstandigheden van de zaak Dudda, waar het uitsluitend om belastingplichtigen ging. De in die zaak te beoordelen dienstverrichting vond alleen tussen belastingplichtigen plaats, maar noch een letterlijke noch een teleologische uitlegging van de Zesde richtlijn laat de conclusie toe dat artikel 9, lid 2, sub c, *niet van toepassing* is op dienstverrichtingen met betrekking tot vermakenheidsactiviteiten tussen een belastingplichtige en een eindverbruiker.

23 — In haar schriftelijke opmerkingen heeft de Commissie terloops gewezen op een mogelijke onverenigbaarheid, maar zij is daar ter terechtzitting niet dieper op ingegaan.

24 — Cursivering van mij.

22 — Zie B. Terra, op. cit., blz. 74, en M. Hayat, op. cit., blz. 33.

34. De conclusie moet dus luiden dat een vennootschap die, zoals CI, voor klanten in een lidstaat diensten met betrekking tot speelautomaten verricht door middel van speelautomaten die zij in die staat huurt en exploiteert, moet worden geacht die amusementsdiensten in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn materieel in die lidstaat te verrichten. Hieruit volgt dat de toepassing van de restcategorie van artikel 9, lid 1, in casu moet worden afgewezen.

#### B — Toepasselijkheid van artikel 9, lid 1

35. Indien het Hof meent dat artikel 9, lid 2, sub c, niet kan worden toegepast op de zaak in het hoofdgeding, moet worden gegrepen naar de regeling van artikel 9, lid 1, volgens welke als plaats van de dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit de dienst wordt verricht.

36. Volgens de formulering van artikel 9, lid 1, staan deze twee aanknopingspunten — de „vaste inrichting” en de „plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuit-

oefening heeft gevestigd” — los van elkaar.<sup>25</sup> Artikel 9, lid 1, zegt in ieder geval niets over de wijze waarop die twee aanknopingspunten zijn te verzoenen in gevallen waarin zij niet naar dezelfde plaats wijzen of in moeilijke gevallen, zoals het onderhavige, waarin slechts een van de aanknopingspunten naar een plaats buiten het BTW-grondgebied van de Gemeenschap wijst.

37. In welke relatie deze twee aanknopingspunten — die volgens de formulering van artikel 9, lid 1, louter als alternatieven fungeren — tot elkaar staan, is door rechtspraak van het Hof verduidelijkt. Na te hebben vastgesteld dat het algemene doel van artikel 9 is, „gelijk – zij het slechts voor specifieke situaties — blijkt uit artikel 9, lid 3, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en het niet belasten van inkomsten te vermijden”<sup>26</sup>, heeft het Hof in de zaak Berkholz het volgende verklaard: „Volgens artikel 9, lid 1, lijkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in dit verband de voorkeur te verdienen, daar het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of

25 – In tegenstelling tot het subsidiaire criterium ter bepaling van de plaats aan het eind van lid 1 (de „woonplaats” of de „gebruikelijke verblijfplaats” van de dienstverrichter), dat pas geldt wanneer de twee hoofdcriteria niet van toepassing zijn.

26 – Het arrest Berkholz, reeds aangehaald, punt 14, volgt gedeeltelijk de zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn, volgens welke „de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentieconflicten tussen de lidstaten, met name met betrekking tot de levering inclusief montage van een goed en met betrekking tot diensten”.

een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan”.<sup>27</sup>

38. Deze benadering, volgens welke de „vaste inrichting” onder de genoemde voorwaarden als een subsidiair aanknopingspunt ten opzichte van de „zetel” moet worden beschouwd, werd hierna in het arrest van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien<sup>28</sup>, het arrest van 17 juli 1997, ARO Lease<sup>29</sup> en het arrest DFDS<sup>30</sup> door het Hof bevestigd.

39. De definitie van het begrip „de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd”, stelt weinig problemen.<sup>31</sup> Hetzelfde geldt voor de toepassing van dit begrip op het onderhavige geval, aangezien de zetel van CI zonder enige twijfel op Guernsey, dus buiten het BTW-gebied van de Gemeenschap, is gelegen.

*C — Het begrip „vaste inrichting van waaruit de dienst wordt verricht” in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn*

40. De uitlegging van het begrip „vaste inrichting” levert wel problemen op. In de

zaak Berkholz heeft het Hof de relevante criteria voor de uitlegging van dit begrip zodanig vastgesteld, dat een dienst slechts kan worden aangemerkt als in een vaste inrichting in de zin van artikel 9, lid 1, verricht, „indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn”.<sup>32</sup> Het Hof is in de zaak Berkholz derhalve tot de conclusie gekomen dat „het aan boord van een zeeschip installeren van speelautomaten die van tijd tot tijd worden onderhouden, [...] niet als een dergelijke [vaste] inrichting [kan] worden beschouwd”. De omstandigheid dat er helemaal geen permanent personeel voor het verrichten van de diensten met betrekking tot speelautomaten aan boord van de schepen was, heeft de doorslag gegeven bij de verwerping van het argument dat het om een „vaste inrichting” in de zin van artikel 9, lid 1, ging.

41. Het Hof heeft hoe dan ook slechts verlangd dat de inrichting een „zekere bestendigheid” vertoont en over *niet meer maar ook niet minder* dan de middelen beschikt die „noodzakelijk” zijn voor het verrichten van diensten van duurzame aard. Het Hof heeft niet als voorwaarde gesteld dat de *dienstverrichter* op een bepaalde plaats *zelf* duurzaam over *alle* mogelijke personele en technische middelen beschikt, om te concluderen dat hij daar een vaste inrichting heeft. Mijns inziens komt dat neer op de vaststelling van *minimumcriteria* waaraan voldaan moet zijn, om te concluderen dat er in de gegeven omstandigheden sprake is van een „vaste inrichting” in de zin van

27 — Punt 17 van het arrest.

28 — C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punt 16.

29 — C-190/95, Jurispr. blz. I-4383, punt 15.

30 — Reeds aangehaald, punt 19.

31 — Zie conclusie van advocaat-generaal Mancini in de zaak Berkholz, punt 2.

32 — Punt 18 van het arrest.

artikel 9, lid 1. Het Hof heeft deze criteria in latere rechtspraak, in het bijzonder de eerder aangehaalde arresten ARO Lease en DFDS, toegepast en verder ontwikkeld.

42. De zaak ARO Lease betrof de activiteiten van een Nederlandse leasemaatschappij die aan consumenten in België personenauto's verhuurde. Het enige personeel waarover de Nederlandse vennootschap in België beschikte, waren zelfstandige tussenpersonen die de klanten alleen maar in contact brachten met ARO Lease. Deze zelfstandige tussenpersonen waren verder niet betrokken bij de sluiting of uitvoering van de lease-overeenkomsten, die werden opgesteld en ondertekend in Nederland, waar ARO Lease de zetel van haar bedrijfsuitoefening had gevestigd. Voorts beschikte de Nederlandse leasemaatschappij in België „niet over een kantoor of een stalling voor de auto's”.<sup>33</sup> In dit verband heeft het Hof geoordeeld „dat wanneer een leasemaatschappij in een lidstaat niet over eigen personeel *en niet* over een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid beschikt in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt *of* beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen [...], niet kan worden aangenomen, dat zij in die lidstaat over een vaste inrichting beschikt”.<sup>34</sup>

43. In de zaak DFDS volgde de rechtspraak van het Hof dezelfde lijn, maar werd nader ingegaan op een aantal punten, waar ik hier even bij zou willen stilstaan. In die zaak trad een Engelse dochtermaatschappij van een Deense vennootschap in het Verenigd Koninkrijk op als handelsagent voor de moedermaatschappij en verkocht zij door laatstgenoemde georganiseerde reizen. Het Hof oordeelde dat de Engelse dochtermaatschappij een vaste inrichting van de Deense moedermaatschappij was. Het Hof kwam tot die conclusie op de grond dat de „omstandigheid, dat de kantoren van de Engelse dochtermaatschappij, die een eigen rechtspersoon is, aan deze dochtermaatschappij en niet aan DFDS toebehoren, op zich niet [volstaat] om aan te tonen, dat eerstgenoemde daadwerkelijk onafhankelijk is van laatstgenoemde. Integendeel, uit de verwijzingsbeschikking, inzonderheid uit de vermelding dat DFDS het gehele kapitaal van haar dochtermaatschappij bezit en dat aan deze dochtermaatschappij door de moedermaatschappij een aantal contractuele verplichtingen zijn opgelegd, blijkt, dat de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap slechts als assistent van laatstgenoemde optreedt”.<sup>35</sup> Overeenkomstig de criteria van het arrest Berkholz bezat de Engelse dochtermaatschappij de kenmerken van een „vaste inrichting”, omdat zij „de minimaal vereiste bestendigheid [vertoonde], wat het nodige personeel en de nodige technische middelen betreft”.<sup>36</sup>

44. Zoals het Hof uitdrukkelijk heeft bevestigd in het arrest DFDS, „vormt de inaanmerkingneming van de economische realiteit

33 — Punt 27 van het arrest.

34 — Punt 19 van het arrest (cursivering van mij). Deze benadering werd opnieuw toegepast in het arrest van 7 mei 1998, Lease Plan (C.390/96, Jurispr. blz. I-2553, punten 21-29, in het bijzonder de punten 26 en 27).

35 — Punt 26 van het arrest.

36 — Punt 27 van het arrest.

een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van BTW".<sup>37</sup> Mijns inziens moet bij de beoordeling van de onderhavige zaak bijzondere aandacht worden besteed aan de economische en zakelijke realiteit van het geval.

45. In het licht hiervan en gelet op de bovengenoemde rechtspraak lijkt het, zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft verklaard, duidelijk dat in dit geval de diensten met betrekking tot de speelautomaten die in de hierboven beschreven „amusementshallen” zijn opgesteld, worden verricht vanuit vaste inrichtingen in het Verenigd Koninkrijk. In dat opzicht ben ik het eens met het door de Ierse regering in haar schriftelijke opmerkingen ingenomen standpunt, dat de externe perceptie van de klanten een doorslaggevende rol moet spelen. De speelautomaten zijn in dit geval inderdaad duurzaam opgesteld in ruimtes die uitsluitend zijn bestemd om, door gebruik te maken van het zakelijke concept van de „amusementshal”, een unieke aantrekkelijke omgeving voor spelers te creëren. Dergelijke ruimtes hebben, zoals elke andere bedrijfszetel, vaste openingsuren en permanent personeel beschikbaar om de klanten te bedienen en voor de ruimtes en de automaten te zorgen.

46. Vooral de aanwezigheid van dit personeel is van belang voor het onderscheid tussen het onderhavige geval en de situatie in

de zaak Berkholz. Deze duurzame beschikbaarheid van personeel in de ruimtes verleent aan de dienstverrichting met betrekking tot speelautomaten van CI in de amusementshallen een bestendig karakter en biedt derhalve steun voor de conclusie dat die diensten vanuit „vaste inrichtingen” in het Verenigd Koninkrijk worden verricht. Bovendien — en dit is zeer belangrijk — bevinden deze vaste inrichtingen zich niet aan boord van zeeschepen die van het ene land naar het andere varen, een omstandigheid die de beslissing zou kunnen rechtvaardigen dat de zetel van de dienstverrichter op het BTW-grondgebied van de Gemeenschap ligt.

47. Het probleem in het onderhavige geval is dus niet of de diensten met betrekking tot speelautomaten worden verricht in vaste inrichtingen in het Verenigd Koninkrijk, maar of dergelijke vaste inrichtingen als *vaste inrichtingen van CI* in het Verenigd Koninkrijk moeten worden aangemerkt.

48. De regering van het Verenigd Koninkrijk, de Ierse regering en de Commissie zijn van mening dat CI vaste inrichtingen in het Verenigd Koninkrijk *heeft*. CI voert echter aan, dat haar aanwezigheid in het Verenigd Koninkrijk zich beperkt tot de gehuurde speelautomaten die worden geëxploiteerd in de ruimtes waar zij ze mag opstellen om de diensten met betrekking tot speelautomaten te verrichten. Volgens dat hoofdargument zou CI, om een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk te hebben, daar *zelf* over alle noodzakelijke personele en technische middelen moeten beschikken. Ik ben

37 — Zie punt 23 van het arrest, dat punt 32 van de conclusie van advocaat-generaal La Pergola overneemt.



een andere mening toegedaan. Met betrekking tot de centrale vraag welke middelen CI in het Verenigd Koninkrijk moet hebben om de bestaande vaste inrichtingen als *haar* inrichtingen aan te merken, zijn de in de zaken ARO Lease en DFDS gewezen arresten bijzonder verhelderend.

49. Zoals eerder gezegd, heeft het Hof in de zaak ARO Lease geoordeeld dat een dienstverrichter reeds een „vaste inrichting” in de zin van artikel 9, lid 1, heeft indien hij „over eigen personeel en [...] over een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid beschikt in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt [...]”. Het is niet absoluut noodzakelijk dat de personen die in de amusementshallen werken, werknemers in dienst van CI zijn, om de bestaande vaste inrichtingen als inrichtingen van CI te beschouwen. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen en ter terechtzitting terecht onder de aandacht heeft gebracht, varieert de noodzakelijke „structuur” ook onvermijdelijk naar gelang van de sector.

50. In de zaak DFDS was de in het Verenigd Koninkrijk actieve vennootschap, hoewel zij slechts een dochtermaatschappij was, een afzonderlijke – van de Deense moedermaatschappij onderscheiden – rechtspersoon. In het onderhavige geval zijn de zustermaatschappijen van CI ook van CI onderscheiden rechtspersonen. Desondanks heeft het Hof in de zaak DFDS geoordeeld dat de Engelse dochtermaatschappij gelijk moest worden

gesteld met een vaste inrichting van de Deense vennootschap in het Verenigd Koninkrijk. De Deense vennootschap *zelf* had in het Verenigd Koninkrijk geen werknemers en geen ruimtes.<sup>38</sup> Maar zij had via contractuele overeenkomsten met de Engelse dochtermaatschappij, die als haar agent optrad, de personele en technische middelen om *haar* reisdiensten in het Verenigd Koninkrijk te verrichten. Het Hof heeft daaruit geconcludeerd dat de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap „slechts als assistent” van de moedermaatschappij optrad.<sup>39</sup>

51. Mijns inziens is het onderhavige geval nog duidelijker en hoeft derhalve niet te worden onderzocht of er een afhankelijkheidsrelatie tussen CI en haar zustermaatschappijen bestaat. Anders dan de Engelse dochtermaatschappij van DFDS ten aanzien van haar Deense moedermaatschappij, vervullen Services en haar werknemers, alsook Machines en andere onafhankelijke dienstverrichters, voor CI immers slechts hulp-taken in het kader van het verrichten van diensten met betrekking tot speelautomaten.

52. In de onderhavige zaak moet een fundamenteel onderscheid worden gemaakt tussen twee soorten middelen: enerzijds de middelen waarover de dienstverrichter op een

38 – Hoewel CI in het onderhavige geval geen exclusief eigendoms- of gebruiksrecht heeft van de ruimtes van RAL, heeft zij een vergunning om de automaten in de aan RAL toebehorende of door RAL gehuurde ruimtes te installeren. Zelfs indien die vergunning neerkomt op een rechtshandeling om niet, wijst zij toch duidelijk op een aanwezigheid van CI zelf in de ruimtes, die aan niemand anders wordt toegestaan.

39 – Punt 26 van het arrest.

bepaalde plaats noodzakelijkerwijs rechtstreeks zeggenschap moet hebben, om een vaste inrichting op die plaats als *zijn* inrichting te kunnen aanmerken; anderzijds de middelen waarbij — hoewel zij aan een inrichting een vast karakter geven — het feit dat de dienstverrichter er niet direct zeggenschap over heeft, niets verandert aan de conclusie dat de bestaande vaste inrichting wel degelijk van de dienstverrichter is. De eerste soort zijn de middelen die rechtstreeks samenhangen met het verrichten van de betrokken dienst, in het bijzonder de sluiting en uitvoering van de voor de dienstverrichting noodzakelijke overeenkomsten met klanten. Alleen over die middelen moet de dienstverrichter direct zeggenschap hebben, om een vaste inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, echt als *zijn* inrichting in de zin van artikel 9, lid 1, te kunnen aanmerken.

53. Indien men, zoals CI in het onderhavige geval, verlangt dat de personen wier aanwezigheid een belangrijk criterium voor de kwalificatie van een inrichting als vaste inrichting in de zin van artikel 9, lid 1, is, *allemaal* werknemers van de dienstverrichter zijn of onder zijn zeggenschap vallen, dan komt men tot absurde resultaten. Denk bijvoorbeeld maar aan een inrichting waar alleen het bewakingspersoneel de sleutels heeft en de ruimtes op vaste tijden moet openen en sluiten. Deze personen zijn zeker onmisbaar om te voorkomen dat de inrichting slechts van tijd tot tijd functioneert. Zij moeten worden beschouwd als personele middelen die duurzaam beschikbaar dienen te zijn om de diensten in de inrichting te kunnen verrichten en de inrichting bijgevolg het karakter van een vaste inrichting te geven. Het zou in ieder geval onaanvaard-

baar zijn een dergelijke inrichting niet langer als een vaste inrichting *van de dienstverrichter* aan te merken, alleen omdat die heeft besloten de beveiliging van de inrichting aan een onafhankelijke veiligheidsfirma uit te besteden.

54. Volgens de door de nationale rechter verstrekte informatie vervult het personeel in de amusementshallen hoofdzakelijk praktische taken, zoals zorgen voor muziek, versnaperingen en wisselgeld, geldcassettes van de speelautomaten leegmaken, getuige zijn bij de uitbetaling van grote bedragen, de veiligheid waarborgen, onderhoud verrichten enzovoort. Dergelijke door Services, Machines en andere dienstverrichters voor CI uitgevoerde taken zijn naar mijn mening hulptaken in verhouding tot de in casu aan de orde zijnde diensten met betrekking tot speelautomaten.

55. Het personeel in de amusementshallen blijkt inderdaad niet rechtstreeks betrokken bij de sluiting van gokovereenkomsten tussen CI en de klanten.<sup>40</sup> De prestaties die in deze specifieke sector van de diensten met betrekking tot speelautomaten worden verricht, zijn immers gebaseerd op stilzwijgende

40 — In de zaak DFDS nam de Engelse vennootschap actief deel aan de onderhandeling, sluiting en uitvoering van de reisovereenkomsten die de in casu aan de orde zijnde dienstverrichting vormden. Niettemin oordeelde het Hof, hoofdzakelijk wegens de moeder-dochterrelatie tussen beide vennootschappen, dat de Engelse vennootschap niet onafhankelijk was wanneer zij als agent van de Deense vennootschap optrad en voor rekening van laatstgenoemde overeenkomsten met derden sloot. In het onderhavige geval worden zelfs geen dergelijke handelingen voor rekening van CI verricht.

overeenkomsten die rechtstreeks via de speelautomaten zelf tussen iedere klant en CI worden gesloten. Deze overeenkomsten worden volledig op het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk gesloten en uitgevoerd telkens als een klant een geldstuk in een door CI geëxploiteerde speelautomaat werpt.<sup>41</sup> Indien deze analyse juist is, stellen de door CI gehuurde en geëxploiteerde machines zelf, als automatische toestellen, CI in staat aan iedere klant in het Verenigd Koninkrijk rechtstreeks diensten met betrekking tot speelautomaten te verlenen.<sup>42</sup> In deze specifieke bedrijfstak zijn de speelautomaten de noodzakelijke en enige structuur in de „amusementshallen” waarover CI direct zeggenschap moet hebben, om ieder van deze „amusementshallen” waar zij zijn opgesteld, als een vaste inrichting van CI te kunnen aanmerken.

automatisch worden verricht via elke door CI gehuurde en daar geëxploiteerde speelautomaat. Verzoeksters in het hoofdgeding wijzen er in hun schriftelijke opmerkingen op, dat artikel 9, lid 1, is gebaseerd op de plaats van de dienstverrichter. Zij gaan echter voorbij aan het feit dat CI in deze bedrijfstak als verrichter van diensten met betrekking tot speelautomaten daadwerkelijk aanwezig is op het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk, waar zij rechtstreeks met iedere klant gokovereenkomsten sluit en uitvoert via de automaten die zij daar exploiteert, terwijl de bijkomende diensten het voorwerp zijn van contractuele overeenkomsten met andere vennootschappen. In die zin beschikt CI in het Verenigd Koninkrijk over „een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken”.<sup>43</sup>

56. In het licht van het voorgaande en in tegenstelling tot wat CI meent, lijken de door CI op Guernsey daadwerkelijk uitgevoerde activiteiten daarenboven geen beslissend onderdeel van de aan iedere klant geleverde diensten met betrekking tot speelautomaten, welke diensten in het Verenigd Koninkrijk

57. Concluderend kan worden gesteld dat een vennootschap zoals CI, die in omstandigheden zoals de onderhavige aan klanten rechtstreeks diensten met betrekking tot speelautomaten levert door middel van gehuurde speelautomaten die zij in ruimtes in het Verenigd Koninkrijk exploiteert met ondersteuning van hulppersoneel dat door derde vennootschappen beschikbaar is gesteld om de bijkomende activiteiten te verrichten die nodig zijn om de diensten een duurzaam karakter te geven, moet worden geacht een bedrijfsstructuur in het Verenigd

41 – Dat is zo, ongeacht het standpunt dat men inneemt tegenover de vraag of het gedrag van de klant neerkomt op stilzwijgende aanvaarding van het contractuele aanbod dat de speelautomaat voor rekening van CI automatisch ad incertas personas doet, dan of de automaat integendeel een invitatio ad offerendum doet en vervolgens automatisch het contractuele aanbod van de klant aanvaardt telkens als die een geldstuk inwerpt. In beide gevallen volgt hieruit dat, indien een bepaalde automaat door een defect de taak niet uitvoert waarvoor hij is geprogrammeerd en het ingeworpen geldstuk of muntje niet teruggeeft, sprake is van niet-nakoming van de overeenkomst waarvoor CI, als exploitant van de automaten en contractpartij, in beginsel aansprakelijk is.

42 – In de zaak DFDS is het feit dat de overeenkomsten in het Verenigd Koninkrijk waren gesloten en de diensten daar werden verricht, doorslaggevend geweest voor de conclusie dat de Deense vennootschap een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk had.

43 – Zie arrest ARO Lease, reeds aangehaald, punt 19.

Koninkrijk te hebben met de minimaal vereiste middelen om als een „vaste inrichting” in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn te worden aangemerkt.

*D — De keuze tussen „de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd” en de plaats waar de dienstverrichter „een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht” in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn*

58. Na tot de conclusie te zijn gekomen dat CI vaste inrichtingen in het Verenigd Koninkrijk heeft, moet ik nu onderzoeken of dat aanknopingspunt voorrang heeft boven dat van de zetel van de bedrijfsuitoefening. In dat verband heeft het Hof geoordeeld dat „[v]olgens artikel 9, lid 1, [...] de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in dit verband de voorkeur [lijkt] te verdienen, daar het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan”.<sup>44</sup> In het onderhavige geval is er geen dergelijk conflict met een andere lidstaat. Dus blijft alleen nog de vraag of de keuze voor de zetel als aanknopingspunt een „fiscaal rationele oplossing” zou opleveren.

59. Hierbij mag niet uit het oog worden verloren dat „de belastingautoriteiten van elke lidstaat in het kader van de door de richtlijn geboden keuzemogelijkheden [dienen] te bepalen, welke plaats fiscaal het nuttigst wordt aangemerkt als plaats waar een bepaalde dienst is verricht”.<sup>45</sup> Bovendien heeft advocaat-generaal La Pergola in de lijn van het bovenstaande verklaard dat het de taak van het Hof is „uit te leggen en te controleren, hoe de subsidiariteit in de aan de nationale wet overgelaten keuze moet worden ingevuld”.<sup>46</sup> Niets belet de nationale autoriteiten derhalve als aanknopingspunt de vaste inrichting te kiezen wanneer de optie van de zetel tot irrationele oplossingen zou leiden. Voorzover dat in casu het geval zou kunnen zijn, zouden de autoriteiten het recht moeten hebben om de plaats van de vaste inrichting en niet de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, als aanknopingspunt te nemen.

60. Bij de formulering van de criteria om vast te stellen of het aanknopingspunt van de zetel tot een fiscaal irrationele oplossing leidt, heeft het Hof een voorafgaande analyse geëist van de gevolgen en een onderzoek hiervan, wat de doelstellingen van de BTW betreft. In de zaak Berkholz hoefde dat criterium niet te worden toegepast, omdat de aan boord van de veerboden geïnstalleerde speelautomaten geen vaste inrichting in de zin van artikel 9, lid 1, waren.

<sup>44</sup> — Reeds aangehaalde arresten Berkholz, punt 17, en DFDS, punt 19.

<sup>45</sup> — Ibidem.

<sup>46</sup> — Zaak DFDS, punt 29 van de conclusie.

61. In de zaak DFDS werd daarentegen wel onderzocht of de oplossing uit fiscaal oogpunt rationeel was. Het Hof heeft geoordeeld dat het fiscaal niet rationeel was diensten die door een vennootschap worden verricht via ondernemingen die voor haar rekening werken in een land, te behandelen als diensten die worden verricht vanuit een ander land waar de reisorganisator de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. „Het systematisch toepassen van de oplossing van de zetel van de bedrijfsuitoefening zou overigens tot verstoringen van de mededinging kunnen leiden, aangezien het ondernemingen die activiteiten in een lidstaat verrichten, ertoe dreigt aan te zetten om, teneinde aan belastingheffing te ontsnappen, hun zetel te vestigen op het grondgebied van een andere lidstaat, die gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om de betrokken diensten te blijven vrijstellen van BTW.”<sup>47</sup>

pingspunt is voor de belastingheffing”.<sup>48</sup> Dezelfde benadering werd gevolgd in de zaak Faaborg-Gelting, waar de plaats moest worden bepaald van de restauratiediensten die op een tussen Duitsland en Denemarken varende veerboot werden verricht. Hoewel de personele en technische middelen, overeenkomstig de in het arrest Berkholz gestelde voorwaarde, duurzaam beschikbaar waren aan boord, heeft het Hof in dat geval geoordeeld dat de zetel van de dienstverrichter in Denemarken het relevante aanknopingspunt was, vooral omdat „de vaste zetel van de exploitant van het schip een bruikbaar aanknopingspunt voor de belastingheffing” vormde.<sup>49</sup> Het Hof heeft duidelijk rekening gehouden met de doorslaggevende factor dat de toepassing van het BTW-stelsel op de diensten met betrekking tot speelautomaten en restauratie in de bijzondere omstandigheden van deze twee gevallen niet ter discussie stond. Indien de dienstverrichters in die gevallen als zetel van hun bedrijfsuitoefening een plaats buiten het grondgebied van de Gemeenschap hadden gekozen, had de toepassing van dit aanknopingspunt zeker veel twijfels opgeroepen.

62. Ik wil erop wijzen dat het Hof reeds in het arrest Berkholz heeft geoordeeld dat de automaten aan boord niet als vaste inrichtingen kunnen worden beschouwd, „vooral niet wanneer de vaste zetel van de exploitant van deze automaten een bruikbaar aankno-

63. Wat het onderhavige geval betreft, waren zowel de regering van het Verenigd Koninkrijk als de Commissie in hun schriftelijke opmerkingen van mening dat de toepassing van het aanknopingspunt van de zetel ertoe zou leiden dat de diensten met betrekking tot speelautomaten die in het Verenigd Koninkrijk voor daar wonende consumenten worden verricht, helemaal niet — noch in het Verenigd Koninkrijk noch in een andere

47 — DFDS, punt 23. Twee commentatoren hebben hierover onlangs het volgende opgemerkt: „Wat aanvankelijk leek op terughoudendheid van het Hof [in de zaak Berkholz] om secundaire vestigingen als aanknopingspunt te nemen [...] was slechts een middel om te voorkomen dat ondernemingen aan de fiscale bevoegdheid van de Gemeenschap ontsnappen door nationale inrichtingen buiten de Gemeenschap op te richten; uiteindelijk [...] geldt als fiscaal rationeel de oplossing die in de effectieve heffing en niet de vrijstelling van belasting bestaat” (B. Terra en J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives*, volume 1, 2004, blz. 555).

48 — Punt 18 van het arrest.

49 — Faaborg-Gelting Linien, punt 18.

lidstaat — zouden worden belast. De redenering in de zaak DFDS moet in casu dus a fortiori worden gevolgd, omdat er gewoon geen BTW kan worden geheven op de plaats waar de exploitant van de automaten (CI) zijn zetel heeft (Guernsey).

64. Ik deel die mening. In het onderhavige geval bestaat, anders dan in de zaak DFDS, niet alleen het gevaar dat vennootschappen worden aangezet om de zetel van hun bedrijfsuitoefening te vestigen in lidstaten die gunstigere BTW-stelsels voor de betrokken diensten kunnen handhaven. Het gevaar in casu is, dat vennootschappen worden aangezet om te verhuizen en de zetel van hun bedrijfsuitoefening buiten het BTW-grondgebied van de Gemeenschap te vestigen, terwijl zij op dat grondgebied in vaste inrichtingen in de zin van artikel 9, lid 1, voor daar wonende consumenten hun diensten blijven verrichten.

65. Anders dan verzoeksters in het hoofdgeding, zie ik niet hoe de voor de onderhavige zaak voorgestelde benadering — niet-toepassing van het aanknopingspunt van de zetel — een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit kan opleveren en tot concurrentievervalsing kan leiden. Het tegendeel is het geval. Een dienstverrichter

zoals CI zou, ondanks dat hij met anderen gemeen heeft dat hij vanuit vaste inrichtingen in een lidstaat voor klanten diensten verricht, niet BTW-plichtig zijn wanneer hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening met het oog op de BTW naar een plaats buiten het grondgebied van de Gemeenschap heeft verhuisd. Het probleem met de redenering van verzoeksters in het hoofdgeding is dat zij, zoals gezegd, ten onrechte geen rekening houden met de omstandigheid dat CI vaste inrichtingen in het Verenigd Koninkrijk heeft, van waaruit de diensten met betrekking tot speelautomaten voor daar wonende consumenten worden verricht.

66. Ik stel het Hof derhalve voor, subsidiair, voor het geval dat het artikel 9, lid 2, sub c, niet van toepassing acht, de voorgelegde vragen aldus te beantwoorden, dat een buiten het grondgebied van een lidstaat gevestigde vennootschap die rechtstreeks voor haar klanten in die lidstaat diensten met betrekking tot speelautomaten verricht met behulp van gehuurde speelautomaten die zij in daar gelegen ruimtes exploiteert met ondersteuning van hulppersoneel dat door derde vennootschappen beschikbaar is gesteld om de bijkomende activiteiten te verrichten die nodig zijn om de diensten een duurzaam karakter te geven, moet worden geacht een bedrijfsstructuur in die lidstaat te hebben met de minimaal vereiste middelen om als een „vaste inrichting” in de zin van

artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn te worden aangemerkt. Bovendien moet in die omstandigheden artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat een dergelijke vennootschap BTW-plichtig is in de lidstaat waar de vaste inrichting zich bevindt.

67. In het licht van de bovenstaande overwegingen hoeft het Hof geen antwoord te geven op de subsidiaire vragen betreffende de begrippen diensten, economische activiteit, identiteit van de dienstverrichters en de mogelijke toepassing van de leer van het rechtsmisbruik in het onderhavige geval.

### III — Conclusie

68. Mijns inziens moet het Hof de voorgelegde vragen derhalve als volgt beantwoorden:

„Een buiten het grondgebied van een lidstaat gevestigde vennootschap die voor klanten in die lidstaat diensten met betrekking tot speelautomaten verricht door middel van speelautomaten die zij daar huurt en exploiteert, moet worden geacht amusementsdiensten in de zin van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, materieel in die lidstaat te verrichten, en derhalve in die lidstaat voor die diensten BTW-plichtig te zijn.”