DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

17. september 2002 *

I sag C-498/99,

angående en anmodning, som VAT and Duties Tribunal, Manchester (Det Forenede Kongerige) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Town & County Factors Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 2, nr. 1, artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

* Processprog: engelsk.

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, N. Colneric, som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (refererende dommer) og V. Skouris,

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Town & County Factors Ltd ved R. Cordara, QC, og barrister P. Cargill-Thompson for Tax advisers Ernst & Young

— Det Forenede Kongeriges regering ved J.E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af K.P.E. Lasok, QC

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 27. juni 2001 er afgivet mundtlige indlæg af Town & County Factors Ltd ved R. Cordara og P. Cargill-Thompson, af Det Forenede

Kongeriges regering ved J.E. Collins, bistået af K.P.E. Lasok, af den tyske regering ved B. Muttelsee-Schön, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved R. Lyal,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. september 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 16. december 1999, indgået til Domstolen den 22. december 1999, har VAT and Duties Tribunal, Manchester, i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 2, nr. 1, artikel 6, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag anlagt af Town & County Factors Ltd (herefter »Town & County«) mod Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), der i Det Forenede Kongerige har kompetence med hensyn til opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«), vedrørende betaling af moms af en ydelse bestående i at arrangere konkurrencer.

De fællesskabsretlige regler

3 Artikel 2 i sjette direktiv, der udgør afsnit II med overskriften »Anvendelsesområde«, indeholder følgende bestemmelse:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. [...]«

4 Artikel 6, stk. 1, i sjette direktiv lyder således:

»1. Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

En sådan transaktion kan blandt andet gå ud på:

— overdragelsen af et immaterielt formuegode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke

— en forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand

— udførelsen af en tjenesteydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov.«

5 I sjette direktivs afsnit VIII med overskriften »Beskatningsgrundlag« bestemmes der følgende i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a):

»A. *I indlandet*

1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

6 Town & County er momsregistreret som moderselskabet i en koncern, hvori et af selskaberne bl.a. mellem juni 1994 og november 1995 arrangerede en ugentlig konkurrence kaldet »spot the ball« (»find bolden«).

7 På de kuponer, der skal udfyldes for at deltage i konkurrencerne, er der trykt et fotografi taget under en fodboldkamp, hvorpå bolden er blevet bortretoucheret. Konkurrencen går ud på med et kryds at markere, hvor deltageren mener midten af den bortretoucherede bold er. Deltagerne kan sætte kryds på fotografiet op til 900 gange, og det spillegebyr, de skal betale, afhænger af, hvor mange krydser der sættes. Den deltager i konkurrencen, hvis kryds viser sig at være tættest på det sted, hvor midten af bolden efter et panels opfattelse befinder sig, vinder førstepræmien. Andenpræmien går til den deltager, hvis kryds var sat tættest på boldens midte næst efter krydset sat af vinderen af førstepræmien, og så videre.

8 I konkurrencereglerne, der er trykt på kuponerne, bestemmes det bl.a., at deltagerne accepterer, at arrangørens forpligtelser i forbindelse med konkurrencen kun er moralsk bindende (»binding in honour only«).

9 Det er ubestridt, at arrangøren i den for hovedsagen relevante periode, dvs. fra juni 1994 til november 1995, aldrig har nægtet at betale eller overdrage de på kuponerne anførte præmier til vinderne. Præmierne, der bestod i penge, varer og tjenesteydelser, er altid blevet givet til vinderne og finansieret af deltagergeby-

rerne. Det er tillige ubestridt, at arrangøren af konkurrencen hverken i henhold til konkurrencereglerne eller i henhold til national ret var forpligtet til at betale kontantpræmierne af deltagergebyrerne eller at købe præmierne i form af varer og tjenesteydelser for gebyrerne.

10 Efter Domstolens dom af 5. maj 1994 i Glawe-sagen (sag C-38/93, Sml. I, s. 1679) mente Town & County, der indtil da altid havde beregnet den moms, selskabet skulle svare, af de samlede deltagergebyrer, at det kun var afgiftspligtigt af dette beløb med fradrag af værdien af vindernes præmier.

11 Den 28. marts 1995 traf Commissioners afgørelse om, at Town & County skulle svare moms af den samlede gebyrsum.

12 Town & County har anlagt sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse.

13 Den forelæggende ret har fastslået, at afgørelsen af den for den verserende sag afhænger af fortolkningen af fællesskabsretten og navnlig af besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt den omstændighed, at arrangøren af konkurrencen kun havde påtaget sig en moralsk forpligtelse, hvilket giver anledning til tvivl om, hvorvidt der består et retsforhold mellem arrangøren og konkurrencedeltagerne, medførte, at den ydelse, der bestod i at arrangere konkurrencen, ikke kunne anses for en tjenesteydelse i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Den forelæggende ret har derfor den 3. juni 1997 besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål herom.

14 High Court of Justice (England & Wales) (Det Forenede Kongerige) har under en appel af denne afgørelse udtalt, at den forelæggende ret også skulle forelægge Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt beskatningsgrundlaget i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), var den samlede gebyrsum og ikke nettogebyrsummen efter fradrag af et beløb svarende til de uddelte præmier.

15 VAT and Duties Tribunal, Manchester, har herefter forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal Rådets direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 og 77/388/EØF af 17. maj 1977, navnlig artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 1, i det sidstnævnte direktiv, under hensyn til Domstolens praksis, navnlig dom af 3. marts 1994 i sag C-16/93, Tolsma mod Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden (Sml. I, s. 743), fortolkes således, at en transaktion, med hensyn til hvilken parterne har indgået aftale om, at den kun er moralsk bindende (og som derfor i henhold til national ret ikke kan påberåbes under et søgsmål), kan være en afgiftspligtig transaktion for så vidt angår merværdiafgift?

2) Hvis det første spørgsmål besvares bekræftende, skal de deri nævnte direktiver, navnlig artikel 11, punkt A, stk. 1, i det sidstnævnte direktiv, under hensyn til Domstolens praksis, navnlig dom af 5. maj 1994 [i Glawe-sagen...], da fortolkes således, at beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften for tjenesteydelser, der består i, at der arrangeres en konkurrence mod, at deltagerne i konkurrencen betaler arrangøren et deltagergebyr, udgøres af

a) gebyrsummen eller

b) gebyrsummen med fradag af summen eller værdien af de præmier, der udloddes til de vindende deltagere, eller

c) et andet beløb, og i givet fald hvilket?

Hvis disse ydelser derimod skal anses for at være blevet leveret af arrangøren til hver enkelt deltager mod det gebyr, deltageren har betalt, udgøres beskatningsgrundlaget for hver enkelt af disse ydelser da af

a) gebyrsummen eller

b) gebyrsummen med fradrag af en forholdsmæssig andel af summen eller værdien af de præmier, der udloddes til de vindende deltagere, eller

c) et andet beløb, og i givet fald hvilket?«

Det første spørgsmål

16 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv skal fortolkes således, at en tjenesteydelse, der præsteres mod vederlag, men som — da det er aftalt, at tjenesteyderen kun er

moralsk forpligtet til at præstere den pågældende ydelse — ikke præsteres i henhold til en forpligtelse, der kan påberåbes ved domstolene, er en momspligtig transaktion.

17 For at besvare dette spørgsmål må det indledningsvis bemærkes, at i henhold til artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv er levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, momspligtig.

18 Endvidere bemærkes det, at Domstolen i præmis 14 i Tolsma-dommen fastslog, at en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren.

19 Ifølge Town & County består der ikke et sådant retsforhold mellem tjenesteyderen og modtageren af tjenesteydelsen i forbindelse med den ydelse, der består i at arrangere en konkurrence som den i hovedsagen omhandlede, idet arrangørens forpligtelse ikke kan påberåbes ved domstolene på grund af en klausul om, at arrangøren kun er moralsk forpligtet.

20 Det må for det første fastslås, at det er ubestridt, at der, når der arrangeres en konkurrence som den i hovedsagen omhandlede, sker en gensidig udveksling af ydelser i Tolsma-dommens forstand mellem arrangøren af konkurrencen og deltagerne heri, hvor det vederlag, arrangøren modtager i form af gebyrer, udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til deltagerne.

21 Det må dernæst fastslås, at det ville være til skade for den effektive virkning af sjette direktiv, hvis man lod spørgsmålet, om der foreligger et retsforhold i Tolsma-dommens forstand, afhænge af, om tjenesteyderens forpligtelser kan påberåbes ved domstolene, idet dette ville medføre, at det kunne være forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat, hvilke transaktioner der var omfattet af direktivet, på grund af eventuelle forskelle i så henseende mellem de forskellige retssystemer.

22 Endvidere ville det gøre det muligt for afgiftspligtige personer at unddrage sig betaling af moms ved at indføje en klausul som den i hovedsagen omhandlede i sine salgs- eller tjenesteydelseskontrakter.

23 Endelig kan det ikke antages, at der, fordi tjenesteyderens forpligtelse ikke kan påberåbes ved domstolene, ikke foreligger et retsforhold i Tolsma-dommens forstand, når det netop skyldes en aftale, der er indgået mellem tjenesteyderen og modtageren af tjenesteydelsen, at forpligtelsen ikke kan påberåbes ved domstolene. En sådan aftale er i sig selv udtryk for et retsforhold i denne forstand.

24 Herefter skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv skal fortolkes således, at en tjenesteydelse, der præsteres mod vederlag, men — da det er aftalt, at tjenesteyderen kun er moralsk forpligtet til at præstere den pågældende ydelse — ikke præsteres i henhold til en forpligtelse, der kan påberåbes ved domstolene, er en momspligtig transaktion.

Det andet spørgsmål

25 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget for en ydelse, der består i at arrangere en konkurrence som den i hovedsagen omhandlede, er den samlede gebyrsum, arrangøren af konkurrencen har modtaget, gebyrsummen med fradrag af værdien af præmierne, der er uddelt til deltagerne, eller et andet beløb.

26 Med henblik på besvarelsen af det således omformulerede spørgsmål skal der først henvises til, at artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv bestemmer, at »[b]eskatningsgrundlaget er [...] ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand«.

27 Det bemærkes dernæst, at det fremgår af fast retspraksis, at denne regel skal fortolkes således, at beskatningsgrundlaget ved levering af tjenesteydelser er den modværdi, der faktisk er modtaget for tjenesteydelsen (jf. bl.a. dom af 27.3.1990, sag C-126/88, Boots Company, Sml. I, s. 1235, præmis 19, og af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 13).

28 Når der er tale om en ydelse, der består i at arrangere en konkurrence som den i hovedsagen omhandlede, er den modværdi, der faktisk er modtaget af arrangøren

for den tjenesteydelse, han leverer til deltagerne, de deltagergebyrer, deltagerne har betalt. Disse gebyrer tilfalder ham fuldt ud, og med dem kan han dække udgifterne til sin erhvervsvirksomhed. Det følger heraf, at det er det beløb, som de pågældende deltagergebyrer udgør, der er beskatningsgrundlaget i den forstand hvori udtrykket er anvendt i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, for den pågældende transaktion.

29 Endelig bemærkes det, at denne fortolkning af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv ikke drager Domstolens fortolkning i Glawe-dommen i tvivl, for den drift af spilleautomater, den pågældende dom angik, og den ydelse, der består i at arrangere den i hovedsagen omhandlede konkurrence, adskiller sig fra hinanden på væsentlige punkter.

30 De pågældende spilleautomater var kendetegnet ved, at de i henhold til bindende regler i lovgivningen var konstrueret således, at mindst en vis procentdel, nemlig 60%, af spillernes indsatser blev udbetalt til spillerne som gevinster, og at disse indsatser var teknisk og fysisk adskilt fra de indsatser, som ejeren reelt selv kunne disponere over. Den i hovedsagen omhandlede konkurrence har ingen af disse kendetegn, og arrangøren af konkurrencen kan frit disponere over den samlede sum af de modtagne gebyrer.

31 Herefter skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at den samlede gebyrsum, arrangøren af en konkurrence har modtaget, udgør beskatningsgrundlaget for konkurrencen, når arrangøren frit kan disponere over dette beløb.

Sagens omkostninger

32 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, Manchester, ved kendelse af 16. december 1999, for ret:

1) **Artikel 2, nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at en tjenesteydelse, der præsteres mod vederlag, men som — da det er aftalt, at tjenesteyderen kun er moralsk forpligtet til at præstere den pågældende ydelse — ikke præsteres i henhold til en forpligtelse, der kan påberåbes ved domstolene, er en merværdiafgiftspligtig transaktion.**

2) Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at den samlede gebyrsum, arrangøren af en konkurrence har modtaget, udgør beskatningsgrundlaget for konkurrencen, når arrangøren frit kan disponere over dette beløb.

Colneric Gulmann Puissochet

Schintgen Skouris

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. september 2002.

R. Grass

Justitssekretær

F. Macken

Formand for Sjette Afdeling