YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

17 päivänä syyskuuta 2002 *

Asiassa C-498/99,

jonka VAT and Duties Tribunal, Manchester (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Town & County Factors Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 2 artiklan 1 kohdan, 6 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja N. Colneric, joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (esittelevä tuomari) ja V. Skouris,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Town & County Factors Ltd, edustajinaan R. Cordara, QC, ja barrister P. Cargill-Thompson Ernst & Youngin, Tax advisers, valtuuttamina,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. E. Collins, jota avustaa K. P. E. Lasok, QC,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Town & County Factors Ltd:n, edustajinaan R. Cordara ja P. Cargill-Thompson, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään

J. E. Collins, jota avustaa K. P. E. Lasok, Saksan hallituksen, asiamiehenään B. Muttelsee-Schön, ja komission, asiamiehenään R. Lyal, 27.6.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.9.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 VAT and Duties Tribunal, Manchester, on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 16.12.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 22.12.1999, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 kohdan, 6 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Town & County Factors Ltd:n (jäljempänä Town & County) ja Commissioners of Customs & Excisen (jäljempänä Commissioners), joka on arvonlisäveron kantamisen osalta toimivaltainen viranomainen Yhdistyneessä kuningaskunnassa, välisessä riita-asiassa, joka koskee arvonlisäveron maksamista kilpailun järjestämisestä.

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa, joka muodostaa direktiivin II osaston, jonka otsikko on "Soveltamisala", säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. — — ."

4 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

Tällainen liiketoimi voi käsittää muun muassa:

— aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei,

— velvoitteen pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa,

— palvelun täytäntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla."

5 Kuudennen direktiivin VIII osastossa, jonka otsikko on "Veron peruste", olevan 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"A. *Maan alueella*

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6 Town & County on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi sellaisen konsernin edustajana, johon kuuluva yritys on järjestänyt vuoden 1994 kesäkuun ja vuoden 1995 marraskuun välisenä aikana viikoittaisia spot-the-ball (etsi pallo) -kilpailuja.

7 Tämän kilpailun osallistumiskuponki sisältää jalkapallo-ottelusta otetun valokuvan, josta pallo on poistettu. Kilpailun tarkoituksena on osoittaa rastilla se paikka, jossa osallistuja arvioi poistetun jalkapallon keskipisteen olevan. Osallistujat voivat merkitä kuvaan enintään 900 rastia, ja heidän osallistumismaksunsa määräytyy merkittyjen rastien lukumäärän perusteella. Osallistuja, jonka merkitsemä rasti on lähimpänä sitä paikkaa, jossa kilpailun raati arvioi pallon keskipisteen olevan, voittaa ensimmäisen palkinnon. Osallistuja, jonka merkitsemä rasti on ensimmäisen palkinnon voittaneen osallistujan merkitsemän rastin jälkeen toiseksi lähimpänä, saa toisen palkinnon ja niin edelleen.

8 Osallistumiskuponkiin painetuissa kilpailun säännöissä todetaan muun muassa, että osallistujat hyväksyvät, että kilpailu sitoo järjestäjää vain vajanaisvelvoitteena (binding in honour only).

9 On selvää, että pääasiassa kyseessä olevana aikana eli vuoden 1994 kesäkuun ja vuoden 1995 marraskuun välisenä aikana kilpailun järjestäjä ei ole koskaan kieltäytynyt maksamasta tai luovuttamasta voittajille osallistumiskupongissa mainittuja palkintoja. Nämä palkinnot, jotka olivat rahasummia, tavaroita tai

palveluja, on aina luovutettu voittajille ja ne on aina maksettu saaduista osallistumismaksuista. On myös selvää, että kilpailun säännöissä tai kansallisessa lainsäädännössä ei velvoitettu kilpailun järjestäjää käyttämään palkintojen maksamiseen tai hankkimiseen osallistumismaksuja.

10 Asiassa C-38/93, Glawe, 5.5.1994 annetun tuomion (Kok. 1994, s. I-1679) johdosta Town & County, joka oli tähän asti laskenut siltä kannettavan arvonlisäveron saatujen osallistumismaksujen koko määrästä, katsoi olevansa arvonlisäverovelvollinen ainoastaan saatujen osallistumismaksujen määrästä, josta oli vähennetty voittajille jaettujen palkintojen arvo.

11 Commissioners päätti 28.3.1995, että Town & County oli arvonlisäverovelvollinen saatujen osallistumismaksujen koko määrästä.

12 Town & County nosti tästä päätöksestä kanteen ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa.

13 Tämä tuomioistuin katsoi, että siinä vireillä olevan riita-asian ratkaisu riippuu yhteisön oikeuden tulkinnasta ja erityisesti siihen kysymykseen annettavasta vastauksesta, aiheutuuko siitä, että kilpailun järjestäjä on sitoutunut ainoastaan vajanaisvelvoitteeseen, minkä vuoksi kilpailun järjestäjän ja osallistujien välillä ei voi olla mitään oikeussuhdetta, se, että kilpailun järjestämistä ei voida pitää kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena. Siten tämä tuomioistuin päätti 3.6.1997 lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle tätä koskevan ennakkoratkaisukysymyksen.

14 High Court of Justice (Englanti ja Wales) (Yhdistynyt kuningaskunta) päätti muutoksenhaun yhteydessä, että kansallisen tuomioistuimen on esitettävä yhteisöjen tuomioistuimelle kysymys myös siitä, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu veron peruste saatujen osallistumismaksujen koko määrä vai osallistumismaksujen määrä vähennettynä jaettuja palkintoja vastaavalla määrällä.

15 Näin ollen VAT and Duties Tribunal, Manchester, esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kun 11.4.1967 annettua neuvoston direktiiviä 67/227/ETY ja 17.5.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/388/ETY ja erityisesti jälkimmäisen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 6 artiklan 1 kohtaa tulkitaan asianmukaisesti ja otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, erityisesti asiassa C-16/93, Tolsma, 3.3.1994 annettu tuomio (Kok. 1994, s. I-743), voiko liiketoimi, jonka osapuolet ovat sopineet, että se 'sitoo vain vajanaisvelvoitteena' (ja jonka täytäntöönpanoa ei kansallisen oikeuden mukaan siten voida vaatia oikeusteitse), olla arvonlisäverollinen liiketoimi?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi ja kun mainittuja direktiivejä ja erityisesti jälkimmäisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohtaa tulkitaan asianmukaisesti ja otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, erityisesti asiassa Glawe, 5.5.1994 annettu tuomio, onko sellaisten kilpailun järjestämisestä muodostuvien palvelujen, joita kilpailun järjestäjä suorittaa osallistujille vastikkeeksi näiden maksamista osallistumismaksuista, arvonlisäveron peruste

a) osallistumismaksujen määrä; vai

b) osallistumismaksujen määrä vähennettynä voittajille jaettujen palkintojen määrällä tai arvolla; vai

c) jokin muu määrä, ja jos on, niin mikä?

Vaihtoehtoisesti, jos kyseisten palvelujen katsotaan todella olevan palveluja, joita järjestäjä luovuttaa kullekin osanottajalle vastineena kyseisen osanottajan maksamasta osallistumismaksusta, onko verotettava määrä kunkin tällaisen luovutuksen osalta

a) kyseisen osallistumismaksun määrä, vai

b) kyseisen osallistumismaksun määrä, vähennettynä suhteellisella osuudella niiden palkintojen määrästä tai arvosta, jotka annetaan kilpailun voittajille, vai

c) joku muu määrä, ja jos on, niin mikä?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

16 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että sellainen vastikkeellinen palvelujen suoritus, josta ei seuraa velvollisuuksia, joiden täytäntöön-

panoa voitaisiin vaatia oikeusteitse, koska on sovittu, että palvelun suorittaja sitoutuu suorittamaan näitä palveluja vain vajanaisvelvoitteena, on arvonlisäverollinen liiketoimi.

17 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi muistettava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

18 On myös muistettava, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Tolsma antamansa tuomion 14 kohdassa, että palvelujen suoritus on tehty kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti ja se on näin ollen verollinen vain siinä tapauksessa, että palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike vastaa todellisuudessa arvoltaan vastaanottajalle suoritettua palvelua.

19 Town & Countyn mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kilpailua järjestettäessä ei palvelun vastaanottajan ja sen suorittajan välillä ole tällaista oikeussuhdetta, sillä lauseke, jonka mukaan järjestäjä sitoutuu vain vajanaisvelvoitteeseen, merkitsee, että järjestäjälle kuuluva velvollisuus ei ole täytäntöönpantavissa oikeusteitse.

20 Tältä osin on ensinnäkin todettava, että on selvää, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kilpailua järjestettäessä kilpailun järjestäjän ja osallistujien välillä on edellä mainitussa asiassa Tolsma annetussa tuomiossa tarkoitettuja vastavuoroisia suorituksia ja että kilpailun järjestäjän osallistumismaksuina saama vastike vastaa todellisuudessa arvoltaan osallistujille suoritettua palvelua.

21 Lisäksi on todettava, että näkökanta, jonka mukaan edellä mainitussa asiassa Tolsma annetussa tuomiossa tarkoitetun oikeussuhteen olemassaolo riippuu palvelun suorittajalle kuuluvien velvollisuuksien täytäntöönpanokelpoisuudesta, vaarantaisi kuudennen direktiivin tehokkaan vaikutuksen, sillä siitä seuraisi, että tämän direktiivin kattamat liiketoimet voisivat vaihdella jäsenvaltioittain eri oikeusjärjestyksissä tältä osin olevien eroavuuksien johdosta.

22 Tämä näkökanta mahdollistaisi myös sen, että verovelvollinen välttyisi maksamasta arvonlisäveroa lisäämällä myynti- tai palvelusopimuksiinsa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen lausekkeen.

23 Ei voida pätevästi väittää, ettei edellä mainitussa asiassa Tolsma annetussa tuomiossa tarkoittua oikeussuhdetta ole olemassa sen vuoksi, että palvelun suorittajalle kuuluva velvollisuus ei ole täytäntöönpantavissa oikeusteitse, mikäli mahdottomuus vaatia tämän velvollisuuden täytäntöönpanoa oikeusteitse johtuu palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä tehdystä sopimuksesta, joka on ilmaus kyseisestä oikeussuhteesta.

24 Näin ollen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että vastikkeellinen palvelujen suoritus, josta ei seuraa velvollisuuksia, joiden täytäntöönpanoa voitaisiin vaatia oikeusteitse, koska on sovittu, että palvelun suorittaja sitoutuu suorittamaan näitä palveluja vain vajanaisvelvoitteena, on arvonlisäverollinen liiketoimi.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

25 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kilpailun järjestämisen osalta veron peruste on kilpailun järjestäjän saamien osallistumismaksujen koko määrä, tämä määrä vähennettynä voittajille jaettujen palkintojen arvolla vai jokin muu määrä.

26 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi huomattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että "veron perusteen on oltava — — muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen".

27 Lisäksi on huomattava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tätä säännöstä on tulkittava siten, että veron peruste on palvelun tarjoamisesta tosiasiassa saatu vastike (ks. mm. asia C-126/88, Boots Company, tuomio 27.3.1990, Kok. 1990, s. I-1235, 19 kohta ja asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997, Kok. 1997, s. I-5577, 13 kohta).

28 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kilpailun järjestämisen osalta järjestäjän osallistujille suorittamasta palvelusta tosiasiassa saama vastike muodostuu osal-

listujien maksamista osallistumismaksuista. Järjestäjä saa nämä maksut kokonaisuudessaan, ja hän voi kattaa niillä toimintakulunsa. Tämän vuoksi kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu veron peruste on kyseessä olevan liiketoimen osalta näiden osallistumismaksujen määrä.

29 Lopuksi on todettava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tällainen tulkinta ei kyseenalaista yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Glawe antamassa tuomiossa vahvistamaa tulkintaa siltä osin kuin pääasiassa kyseessä oleva kilpailun järjestäminen ja edellä mainitussa tuomiossa kyseessä oleva raha-automaattitoiminnan harjoittaminen eroavat toisistaan olennaisilta osin.

30 Näille raha-automaateille oli ominaista se, että ne oli laissa säädettyjen pakottavien velvoitteiden mukaisesti asennettu toimimaan siten, että vähintään tietty osa eli 60 prosenttia pelaajien käyttämistä pelipanoksista jaettiin heille voittoina ja että nämä voitonjakoon tarkoitetut panokset olivat teknisesti ja fyysisesti erillään niistä panoksista, jotka toiminnan harjoittaja saattoi tosiasiassa pitää itsellään, kun taas pääasiassa kyseessä olevalla kilpailulla ei ole lainkaan tällaisia ominaisuuksia vaan kilpailun järjestäjä voi vapaasti määrätä kaikista saamistaan osallistumismaksuista.

31 Näin ollen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kilpailun osalta veron peruste on kilpailun järjestäjän saamien osallistumismaksujen koko määrä, jos järjestäjä voi vapaasti määrätä tästä määrästä.

Oikeudenkäyntikulut

32 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut VAT and Duties Tribunalin, Manchester, 16.12.1999 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että vastikkeellinen palvelujen suoritus, josta ei seuraa velvollisuuksia, joiden täytäntöönpanoa voitaisiin vaatia oikeusteitse, koska on sovittu, että palvelun suorittaja sitoutuu suorittamaan näitä palveluja vain vajanaisvelvoitteena, on arvonlisäverollinen liiketoimi.**

2) **Kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että kilpailun osalta veron peruste on kilpailun järjestäjän saamien osallistumismaksujen koko määrä, jos järjestäjä voi vapaasti määrätä tästä määrästä.**

Colneric Gulmann Puissochet

Schintgen Skouris

Julistettiin Luxemburgissa 17 päivänä syyskuuta 2002.

R. Grass

kirjaaja

F. Macken

kuudennen jaoston puheenjohtaja