DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 17 september 2002 *

I mål C-498/99,

angående en begäran med stöd av artikel 234 EG från VAT and Duties Tribunal, Manchester (Förenade kungariket), om att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i den vid den nationella domstolen anhängiggjorda tvisten mellan

Town & County Factors Ltd

och

Commissioners of Customs & Excise,

angående tolkningen av artikel 2.1, artikel 6.1 och artikel 11 A.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen N. Colneric, tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (referent) och V. Skouris,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Town & County Factors Ltd, genom R. Cordara, QC, och P. Cargill-Thompson, barrister, befullmäktigade av Ernst & Young, Tax advisers,

— Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, i egenskap av ombud, biträdd av K.P.E. Lasok, QC,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 27 juni 2001 av Town & County Factors Ltd, företrätt av R. Cordara och P. Cargill-Thompson,

Förenade kungarikets regering, företrädd av J.E. Collins, biträdd av K.P.E. Lasok, Tysklands regering, företrädd av B. Muttelsee-Schön, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av R. Lyal,

och efter att den 27 september 2001 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 VAT and Duties Tribunal, Manchester, har, genom beslut av den 16 december 1999 som inkom till domstolens kansli den 22 december samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av artikel 2.1, artikel 6.1 och artikel 11 A.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Town and County Factors Ltd (nedan kallat Town & County) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallade Commissioners) angående betalning av mervärdesskatt vid anordnande av en tävling. Commissioners utgör den myndighet i Förenade kungariket som är behörig att uppbära mervärdesskatt.

Gemenskapsrätten

3 Artikel 2, som utgör avdelning II med rubriken "Räckvidd", i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. ..."

4 I artikel 6.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

— Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.

— Åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation.

— Utförande av tjänster i enlighet med anmodan utfärdad av myndighet eller i dennas namn eller enligt lag."

5 Enligt artikel 11 A.1 a, som återfinns i sjätte direktivets åttonde avdelning med rubriken "Beskattningsunderlaget", gäller följande:

"A. *Inom landets territorium*

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Town & County är registrerad för betalning av mervärdesskatt i egenskap av företrädare för en grupp företag av vilka ett bland annat veckovis har anordnat en tävling kallad spot-the-ball (gissa bollens läge) mellan juni 1994 och november 1995.

7 På tävlingsformulären fanns ett foto taget under en fotbollsmatch. Fotbollen hade retuscherats bort. Tävlingsdeltagarens uppgift var att ta ställning till var fotbollens mittpunkt befann sig och ange detta med hjälp av ett kryss. Tävlingsdeltagarna kunde göra upp till 900 kryss på fotot. Tävlingsavgiften varierade i enlighet med antalet angivna kryss. Den tävlingsdeltagare som hade placerat det kryss som var närmast bollens mittpunkt, i enlighet med vad tävlingsjuryn hade kommit fram till, vann första pris. Den tävlingsdeltagare som hade placerat det kryss som var näst närmast mittpunkten vann andra pris, och så vidare.

8 Bland reglerna för tävlingen, som återfanns på tävlingsformulären, angavs bland annat att tävlingsdeltagarna samtyckte till att tävlingen endast gav upphov till moraliskt bindande skyldigheter för tävlingsarrangören (binding in honour only).

9 Det har framkommit att tävlingsarrangören under den aktuella perioden, det vill säga juni 1994 till november 1995, aldrig vägrade att betala ut eller överlämna de priser som angavs på tävlingsformuläret. Nämnda priser, som utgjordes av kontanter, varor eller tjänster, överlämnades alltid till vinnarna och finansierades

med hjälp av erlagda tävlingsavgifter. Det har också framkommit att varken tävlingsreglerna eller den nationella rättsordningen förpliktade tävlingsarrangören att betala priserna i kontanter eller att införskaffa vinster i form av varor med hjälp av tävlingsavgifterna.

10 Domstolens dom av den 5 maj 1994 i mål C-38/93, Glawe (REG 1994, s. I-1679) ledde till att Town & County inte längre ansåg sig vara skyldigt att betala mervärdesskatt på den totala summan av tävlingsavgifterna, såsom man hade gjort fram till detta datum. Town & County gjorde bedömningen att företaget hädanefter endast var skyldigt att betala mervärdesskatt på den summa som kvarstod av tävlingsavgifterna när värdet av de utdelade priserna hade dragits av.

11 Den 28 mars 1995 fattade Commissioners beslut om att Town & County var skyldigt att betala mervärdesskatt på den totala summan av de erhållna tävlingsavgifterna.

12 Town & County väckte talan mot detta beslut vid den nationella domstolen.

13 Den nationella domstolen gjorde bedömningen att utgången av tvisten berodde på tolkningen av gemenskapsrätten och särskilt på svaret på frågan huruvida det faktum att tävlingsarrangören endast har moraliskt bindande skyldigheter gentemot tävlingsdeltagarna, en omständighet som innebar att det kunde ifrågasättas huruvida det förelåg något rättsligt förhållande mellan de senare och tävlingsarrangören, får till följd att anordnandet av tävlingen inte kan anses utgöra tillhandahållande av tjänst i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. Den nationella domstolen beslutade därför den 3 juni 1997 att vilandeförklara målet och ställa en tolkningsfråga till domstolen angående ovanstående.

14 Beslutet om att begära ett förhandsavgörande överklagades till High Court of Justice (England & Wales) (Förenade kungariket), som fann att ytterligare en fråga skulle hänskjutas till domstolen, nämligen frågan huruvida beskattningsunderlaget, i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, utgörs av tävlingsavgifterna utan avdrag för värdet av utlämnade vinster eller av tävlingsavgifterna efter avdrag för detta värde.

15 VAT and Duties Tribunal, Manchester, kom därför att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Enligt en korrekt tolkning av rådets direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 och rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, i synnerhet artiklarna 2.1 och 6.1 i det sistnämnda, och mot bakgrund av domstolens rättspraxis, i synnerhet i dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743), kan en transaktion som enligt överenskommelse mellan parterna 'endast är moraliskt bindande' (och därför inte möjlig att på laglig väg göra gällande enligt nationell rätt) utgöra en skattepliktig transaktion med avseende på mervärdesskatt?

2) Om den första frågan besvaras jakande, är då, enligt en korrekt tolkning av ovannämnda direktiv, i synnerhet artikel 11A.1 i det sistnämnda, och mot bakgrund av domstolens rättspraxis, i synnerhet domen av den 5 maj 1994 i målet Glawe..., mervärdesskatteunderlaget för den tjänst som består i att någon anordnar en tävling som motprestation för de tävlingsavgifter som tävlingsdeltagarna betalar in

(a) tävlingsavgifternas belopp, eller

(b) tävlingsavgifternas belopp minskat med prissumman eller värdet av de priser som delas ut till de vinnande tävlingsdeltagarna, eller

(c) något annat belopp och i så fall vilket?

Alternativt, om det är korrekt att anse att dessa tjänster tillhandahålls av den som anordnar tävlingen till varje tävlingsdeltagare som motprestation för den tävlingsavgift som deltagaren betalar in, är skatteunderlaget för varje sådant tillhandahållande

(a) tävlingsavgiftens belopp, eller

(b) tävlingsavgiftens belopp minskat med en proportionell andel av prissumman eller värdet av de priser som delas ut till de vinnande tävlingsdeltagarna, eller

(c) något annat belopp och i så fall vilket?"

Den första frågan

16 Med sin första fråga önskar den nationella domstolen få klarhet i om artikel 2.1 i sjätte direktivet skall tolkas så att tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag, men som inte kan göras gällande på laglig väg med anledning av att

parterna har kommit överens om att den som tillhandahåller nämnda tjänster endast har en moraliskt bindande skyldighet att göra så, utgör en mervärdesskattepliktig transaktion.

17 Domstolen erinrar inledningsvis om att det i artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

18 Domstolen erinrar också om att den i punkt 14 i den ovannämnda domen i målet Tolsma har anfört att en tjänst tillhandahålls "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, och är följaktligen beskattningsbar, endast om det föreligger ett rättsligt förhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren i enlighet med vilket det utbyts ömsesidiga prestationer, där den ersättning som erhållits av den som tillhandahåller tjänsten utgör det värde som faktiskt utgivits som vederlag för den tjänst som tillhandahållits mottagaren.

19 Enligt Town & County existerar inget sådant rättsligt förhållande mellan mottagaren av tjänsten och den som tillhandahåller densamma vid en tävling som den förevarande eftersom parterna har kommit överens om att tävlingsarrangören endast har moraliskt bindande skyldigheter gentemot tävlingsdeltagarna, vilket innebär att dessa skyldigheter inte kan göras gällande på laglig väg.

20 Till att börja med skall påpekas att det är ostridigt att ömsesidiga prestationer utbyts mellan tävlingsarrangören och tävlingsdeltagarna vid anordnandet av en tävling som den förevarande. Den ersättning som tävlingsarrangören uppbär i form av tävlingsavgifter utgör det faktiska vederlaget för de tjänster som denne tillhandahåller tävlingsdeltagarna.

21 Vidare är det klart att synsättet att förekomsten av ett rättsligt förhållande, i den mening som avses i domen i målet Tolsma, förutsätter att tillhandahållandet av tjänsterna kan göras gällande på laglig väg äventyrar sjätte direktivets ändamålsenliga verkan. Detta eftersom transaktionerna som faller inom direktivets tillämpningsområde kan komma att variera från en medlemsstat till en annan med anledning av eventuellt föreliggande skillnader mellan medlemsstaternas rättsordningar i detta avseende.

22 Vidare gör detta synsätt det möjligt för en skattskyldig att undvika betalning av mervärdesskatt genom att i avtal om varor eller tjänster ta med ett förbehåll som det i det aktuella målet.

23 Avslutningsvis kan domstolen inte godta argumentet att det inte förekommer något rättsligt förhållande, i den mening som avses i domen i målet Tolsma, med anledning av att skyldigheterna för den som tillhandahåller en tjänst inte kan göras gällande på laglig väg, när detta beror på att parterna har avtalat om detta. Detta avtal utgör beviset för att ett rättsligt förhållande i den mening som avses faktiskt existerar.

24 Mot bakgrund av detta blir svaret på den första frågan att artikel 2.1 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, som inte är en följd av skyldigheter som kan göras gällande på rättslig väg på grund av att det har avtalats att den som tillhandahåller tjänsterna endast har en moraliskt bindande skyldighet att göra så, utgör en mervärdesskattepliktig transaktion.

Den andra frågan

25 Med sin andra fråga önskar den nationella domstolen få klarhet i om artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet skall tolkas så att beskattningsunderlaget, vid anordnande av en tävling som den förevarande, utgörs av de tävlingsavgifter som tävlingsarrangören har mottagit, av nämnda tävlingsavgifter med avdrag för utbetalda prissummor och värdet av de priser som har delats ut till de vinnande tävlingsdeltagarna eller av något annat belopp.

26 Domstolen erinrar inledningsvis om att det i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet föreskrivs att "[b]eskattningsunderlaget skall vara följande...: När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp."

27 Domstolen erinrar vidare om att denna regel enligt fast rättspraxis skall tolkas så att beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av tjänster utgörs av det faktiskt erhållna vederlaget för dessa (se särskilt dom av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, Boots Company, REG 1990, s. I-1235, punkt 19, och av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck, REG 1997, s. I-5577, punkt 13).

28 När fråga är om anordnande av en tävling som den förevarande utgörs arrangörens faktiskt erhållna vederlag för den tjänst han tillhandahåller av de

tävlingsavgifter som tävlingsdeltagarna har erlagt. Dessa avgifter tillfaller helt och hållet tävlingsarrangören och gör det möjligt för denne att täcka de utgifter som verksamheten ger upphov till. Av detta följer att beskattningsunderlaget, i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, för transaktionen i fråga utgörs av summan av de nämnda tävlingsavgifterna.

29 Avslutningsvis skall det noteras att denna tolkning av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet inte får några konsekvenser för den av domstolen i den ovannämnda domen i målet Glawe gjorda tolkningen. Orsaken till detta är att anordnandet av tävlingen i förevarande fall och den verksamhet med spelautomater som avses i nämnda dom skiljer sig åt på väsentliga punkter.

30 Spelautomaterna var nämligen i enlighet med tvingande lagbestämmelser inställda så, att en viss procent, i det aktuella fallet 60 procent, av spelinsatserna betalades ut till spelarna som vinster och de spelinsatser som var avsedda för vinsterna var separerade från de spelinsatser som den som drev verksamheten förfogade över. Så är emellertid inte fallet beträffande tävlingen i förevarande mål där arrangören fritt kan förfoga över den totala summan av tävlingsavgifterna.

31 Mot bakgrund av detta blir svaret på den andra frågan att artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att beskattningsunderlaget för en tävling utgörs av den totala summan av de tävlingsavgifter som arrangören erhåller, utan avdrag för utbetalda prissummor eller värdet av de priser som har delats ut till de vinnande tävlingsdeltagarna, när arrangören fritt förfogar över nämnda summa.

Rättegångskostnader

32 De kostnader som har förorsakats Förenade kungarikets regering och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 16 december 1999 har ställts av VAT and Duties Tribunal, Manchester — följande dom:

1) **Artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt att ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, som inte är en följd av skyldigheter som kan göras gällande på rättslig väg på grund av att det har avtalats att den som tillhandahåller tjänsterna endast har en moraliskt bindande skyldighet att göra så, utgör en mervärdesskattepliktig transaktion.**

2) Artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas på så sätt att beskattningsunderlaget för en tävling utgörs av den totala summan av de tävlingsavgifter som arrangören erhåller, utan avdrag för utbetalda prissummor eller värdet av de priser som har delats ut till de vinnande tävlingsdeltagarna, när arrangören fritt förfogar över nämnda summa.

Colneric Gulmann Puissochet

Schintgen Skouris

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 17 september 2002.

R. Grass F. Macken

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen