FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 27. september 2001 [1]

I — Indledende bemærkninger

1. I den foreliggende sag har Manchester Tribunal Centre — VAT and Duties Tribunal (herefter »VAT Tribunal«) anmodet Domstolen om at svare på spørgsmålet, om et hasardspil også udgør en afgiftspligtig transaktion i den forstand, udtrykket er anvendt i momsretten, især Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«) [2], når der ikke ligger nogen retshandel, der kan påberåbes ved domstolene, til grund for hasardspillet, og hvorledes beskatningsgrundlaget i så fald skal fastlægges.

II — Faktiske omstændigheder, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

2. Town & County Factors Ltd (herefter »Town & County«) er momsregistreret i Det Forenede Kongerige som moderselskabet i en koncern. Vernons Games Ltd (herefter »Vernons Games«) er et andet selskab i denne koncern.

3. Vernons Games arrangerer hver uge »find bolden«-konkurrencer. I perioden fra juni 1994 til november 1995 (herefter »den pågældende periode«) arrangerede Vernons Games konkurrencerne som beskrevet nedenfor i punkt 4 til 8.

4. På de kuponer, der skulle udfyldes for at deltage i hver enkelt konkurrence, var der trykt a) en kopi af et fotografi taget under en fodboldkamp, på hvilken bolden var blevet bortretoucheret, b) spillereglerne og c) en liste over gevinsterne. Hver deltager i konkurrencen kunne sætte op til 900 kryds på fotografiet dér, hvor vedkommende mente, at det var mest sandsynligt, at fodboldens midte var; spillegebyret afhang af antallet af krydser. Deltagerne udfyldte kuponen og sendte den, vedlagt det pågældende gebyr, til Vernons Games. Et panel bestående af tre forhenværende professionelle fodboldspillere afgjorde på baggrund af det retoucherede fotografi, hvor det var

1 — Originalsprog: tysk.
2 — EFT L 145, s. 1.

mest sandsynligt, at bolden var. Vinderen af førstepræmien var den deltager, der havde sat det kryds, hvis midte var tættest på boldens midte, som afgjort på den anførte måde. Vinderen af andenpræmien var den deltager, der havde sat det kryds, hvis midte var næsttættest på, og så videre.

5. Reglerne for hver konkurrence indeholdt blandt andet følgende bestemmelser:

»1. Ved deltagelse i denne konkurrence forpligter man sig til at overholde alle reglerne og bestemmelserne. Man accepterer, at transaktionen ikke er juridisk bindende, og at den kollektør, som kuponen indleveres igennem, er deltagerens repræsentant. Det aftales endvidere i forhold til alle disse kollektører, at transaktioner mellem deltageren og dem ikke er juridisk bindende.

[...]

4. [...] Præmierne eller — hvis der er flere vindere — en ligelig andel i præmiernes kontantværdi vil som beskrevet ovenfor blive uddelt til de vindende deltagere i den rækkefølge, deres tips efter panelets opfattelse er kommet nærmest, indtil alle præmier er uddelt.

5. Hvis panelet bestemmer, at et eller flere tips er fuldstændig rigtige, vil (i stedet for den nævnte førstepræmie) en jackpot-gevinst bestående af penge og præmier til en værdi af 200 000 GBP blive uddelt til vinderen eller delt ligeligt mellem de pågældende vindere.[3]

[...]«

6. I henhold til engelsk ret havde formuleringen i regel nr. 1 om, at »transaktionen ikke er juridisk bindende« (herefter »binding in honour only-klausulen« eller »klausulen«), at der ikke bestod noget retsforhold mellem den enkelte deltager og Vernons Games, og at der derfor ville ske frifindelse, hvis en deltager anlagde sag mod Vernons Games med påstand om anerkendelse af, at den pågældendes tips skulle behandles efter reglerne, eller om, at en præmie, deltageren havde vundet, skulle udbetales eller overdrages til ham.

7. De indsamlede midler fra hver konkurrence kan forudsiges med en meget høj grad af nøjagtighed, og størrelsen af de præmier, der udloddes ved hver enkelt konkurrence, fastsættes på grundlag heraf. Præmierne består af penge, varer og tjenesteydelser. Værdien af jackpot-gevinsten nævnt i regel nr. 5 kan overstige det beløb, der er betalt i gebyrer for den pågældende konkurrence, og dette skete også ind imellem. På intet tidspunkt har gebyrerne i en konkurrence været utilstrækkelige til at dække de præmier, der blev vundet, og arrangøren af konkurrencen har aldrig nægtet at betale eller overdrage en præmie til vinderen.

3 — Gjaldt kun i en kortere periode.

8. Selv om der hverken i reglerne eller andre steder stod noget, der indebar en forpligtelse for Vernons Games til at udbetale eller betale for præmierne med gebyrerne eller andre nærmere bestemte midler, blev præmierne i praksis i hver konkurrence udbetalt eller betalt med gebyrerne. Vernons Games skulle ikke — hverken i henhold til vilkårene for transaktionen eller på grund af de handelsmæssige realiteter — forvalte gebyrerne på nogen bestemt måde eller behandle dem, som om de ikke var selskabets egne midler.

9. Ved skrivelse af 28. marts 1995 besluttede Commissioners of Customs and Excise, at Town & County i de regnskabsperioder, den pågældende periode vedrører, var pligtig at svare moms af den samlede gebyrsum og ikke, som Town & County gjorde gældende, af gebyrsummen med fradrag af præmiesummen eller præmieværdien.

10. Town & County anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse. I sin beslutning af 27. august 1996 fastslog VAT Tribunal, at:

a) på baggrund af præmis 14 i EF-Domstolens dom af 3. marts 1994 i sag C-16/93, Tolsma mod Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden (Sml. I, s. 743) gav »binding in honour only-klausulen«, der bestemte, at der ikke bestod et retsforhold mellem deltageren i konkurrencen og Vernons Games, anledning til tvivl om, hvorvidt Vernons Games havde leveret en ydelse mod vederlag i henhold til artikel 2, stk. 1, i Rådets sjette direktiv (77/388/EØF) til den enkelte deltager. Dette spørgsmål vil herefter blive omtalt som »Tolsma-spørgsmålet«

b) hvis der var tale om en sådan ydelse, ville beskatningsgrundlaget i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), på baggrund af præmis 8-13 i EF-Domstolens dom af 5. maj 1994 i sag C-38/93, Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co KG mod Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (Sml. I, s. 1679) være det samlede gebyrsum og ikke det beløb, der resterede efter betaling eller udbetaling af præmierne. Dette spørgsmål vil herefter blive omtalt som »Glawe-spørgsmålet«

c) spørgsmålet, om det var nødvendigt at forelægge Tolsma-spørgsmålet for EF-Domstolen, skulle behandles ved et senere retsmøde.

11. De beslutninger om forelæggelse, der blev truffet efter forhandlinger om nødvendigheden heraf, blev appelleret til High Court of Justice, der fastslog, at både Tolsma- og Glawe-spørgsmålet skulle forelægges for EF-Domstolen, og hjemviste sagen til VAT Tribunal med henblik på forelæggelse.

12. Manchester Tribunal Centre — VAT and Duties Tribunal har derfor anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Skal Rådets direktiv 67/22/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, og 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 ikke er juridisk bindende (og derfor i henhold til national ret ikke kan håndhæves 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 sag C-38/93, H.J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co KG mod Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst (Sml. I, s. 1679), 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 fradrag 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?«

III — De relevante retsregler

13. Artikel 2 i sjette direktiv lyder således:

»Merværdiafgift pålægges:

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

2. Indførsel af goder.«

14. 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.«

15. Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv lyder således:

»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.«

16. I artikel 13, punkt B, bestemmes bl.a. følgende:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug: [...]

f) væddemål, lotterier og andre former for hasardspil eller spil om penge, på de betingelser og med de begrænsninger, som er fastlagt af hver medlemsstat [...]«

VI — Det første præjudicielle spørgsmål

A — *Parternes anbringender*

17. Sagsøgeren i hovedsagen, *Town & County*, har indledningsvis påpeget, at vederlagsbegrebet i artikel 2 og 11 i sjette direktiv er et fællesskabsretligt begreb og derfor skal anvendes ensartet inden for hele Fællesskabet. Desuden skal der ifølge generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i Glawe-sagen inddrages alle retlige og faktiske omstændigheder, hvilket i det foreliggende tilfælde betyder, at der skal tages hensyn til, at konkurrencen er bygget op på en måde, der er typisk for hasardspil.

18. Town & County har gjort gældende, at de pågældende aftaler, hvis særkende er, at de ikke er juridisk bindende, ikke er afgiftspligtige. Det fremgår nemlig af Tolsma-sagen, at der kun kan tales om levering af en tjenesteydelse, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der er grundlaget for en gensidig udveksling af ydelser.

19. I modsætning til i Tolsma-sagen består der ikke noget retsforhold mellem de enkelte deltagere i konkurrencen og kollektøren eller mellem deltagerne og Town & County. Dette er i overensstemmelse med national retspraksis om aftaler, der kun er »æresforpligtende«, hvorefter sådanne aftaler ikke har nogen som helst retsvirkninger og ikke kan håndhæves ved et søgsmål og således ikke skaber nogen rettigheder og forpligtelser.

20. Den transaktion, der her er tale om, henhører altså under en særlig kategori af tilfælde, hvor de nødvendige betingelser for at kunne tale om, at ydelsen erlægges mod vederlag og kan håndhæves retligt, ikke er opfyldt på trods af det økonomiske aspekt, dvs. hvor parterne ved, at aftalerne ikke har nogen juridisk værdi.

21. Town & County har draget den konklusion, at der under disse omstændigheder ikke kan være tale om en transaktion i momsretlig forstand, og at arrangeringen af »find bolden«-konkurrencen derfor falder uden for momsens anvendelsesområde.

22. *Det Forenede Kongeriges regering* har anført, at når en aftale mellem to personer indeholder en »binding in honour only«-klausul, betyder dette blot, at parterne har besluttet, at deres forhold ikke skal kunne håndhæves under et søgsmål. Det betyder derimod ikke, at der slet ikke foreligger noget retsforhold.

23. Den foreliggende sag adskiller sig efter regeringens opfattelse fra Tolsma-sagen ved, at arrangøren og deltageren aftalte at anvende den nævnte klausul, da de indgik den retshandel, som var grundlaget for, at der blev erlagt en ydelse mod vederlag. I Tolsma-sagen blev der derimod, så vidt det kan ses, ikke skabt nogen retlig forpligtelse, og der blev ikke foretaget nogen transaktion som i den foreliggende sag.

24. Ifølge Det Forenede Kongeriges regering er det i henseende til moms tilstrækkeligt, at der foreligger et forhold mellem tjenesteyderen og modtageren af tjenesteydelsen, der kan erkendes som juridisk, og at tjenesteyderen på grundlag heraf erlægger en (afgiftspligtig) ydelse mod vederlag. Det er derimod ikke afgørende, om forholdet kan påberåbes ved domstolene. Enhver anden fortolkning af sjette direktiv ville både stride mod Domstolens praksis og princippet om afgiftsneutralitet og give mulighed for afgiftsunddragelse.

25. Det Forenede Kongeriges regering har desuden gjort gældende, at når selv ulovlige retshandler, der i henhold til mange retssystemer ikke kan påberåbes ved domstolene, efter Domstolens praksis er afgiftspligtige som følge af princippet om afgiftsneutralitet, må dette også gælde for en transaktion som den foreliggende.

26. Endelig kan det ikke kræves, at aftaler skal kunne påberåbes ved domstolene, for at man kan anvende sjette direktiv, eftersom det kan være forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat, om forpligtelser kan

påberåbes ved domstolene, og et sådant krav således ville medføre en ubegrundet begrænsning i princippet om ensartet afgiftsmæssig behandling inden for hele Fællesskabet.

27. Efter Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse skal det første præjudicielle spørgsmål derfor besvares bekræftende.

28. *Kommissionen* har ligeledes anført, at en transaktion som den foreliggende ikke falder uden for momsens anvendelsesområde, blot fordi den ikke kan håndhæves ved et søgsmål. Der foreligger en klart defineret transaktion, der indebærer en ydelse og en modydelse, og det afgørende for, om artikel 2 i sjette direktiv skal anvendes, er kun, om der er aftalt et vederlag for tjenesteydelsen, og ikke, om der foreligger en modydelse, der kan påberåbes ved domstolene.

29. Kommissionen tvivler desuden på, at »binding in honour only«-klausulen i henhold til engelsk ret udelukker, at der er et retsforhold mellem de involverede parter.

30. I modsætning hertil angik Tolsma-sagen ikke en aftale, end ikke en ikke juridisk bindende aftale, og der blev heller ikke ydet noget vederlag for en bestemt tjenesteydelse.

31. Kommissionen har endvidere anført, at den opfattelse, som Town & County gør sig til talsmand for, ville medføre, at transaktioner i forbindelse med forskellige former for hasardspil i mange medlemsstater ville falde uden for anvendelsesområdet for moms, også uden en undtagelse som den i artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv fastsatte. I en række medlemsstater kan sådanne transaktioner nemlig ikke påberåbes ved domstolene.

B — *Stillingtagen*

32. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om en transaktion også kan være en afgiftspligtig transaktion i sjette direktivs forstand, når retshandelen som følge af en »binding in honour only«-klausul i henhold til national ret ikke afføder en forpligtelse, der kan påberåbes ved domstolene.

33. Det skal indledningsvis fastslås, at det i den foreliggende sag ikke er nødvendigt at komme ind på Rådets andet direktiv,

direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967, da andet direktiv ikke længere gjaldt på det tidspunkt, hvor de omtvistede transaktioner foregik. Som det vil fremgå af nedenstående bemærkninger, er det desuden ikke nødvendigt at fortolke artikel 6, stk. 1, i sjette direktiv, som den forelæggende ret har nævnt, for at kunne svare på det første præjudicielle spørgsmål, eftersom denne bestemmelse kun fastlægger, hvornår der foreligger en »tjenesteydelse« i sjette direktivs forstand.

34. I henhold til artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« merværdiafgift. En afgiftspligtig transaktion er således kendetegnet ved, at en modydelse kan henregnes til en tjenesteydelse eller vareleverings på en sådan måde, at tjenesteydelsen eller vareleveringen må anses for at være erlagt »mod vederlag«.

35. Hvad dette angår fastslog Domstolen bl.a. i Coöperatieve Aardappelenbewaarsplaats-dommen [4], Apple and Pear Development Council-dommen [5] og Naturally Yours Cosmetics-dommen [6], at begrebet levering mod vederlag i artikel 2, nr. 1, forudsætter, at der foreligger en »direkte sammenhæng« mellem tjenesteydelsen og det modtagne vederlag. Kun hvis der er denne sammenhæng mellem ydelsen og modydelsen, kan der være tale om en ydelse mod vederlag og en afgiftspligtig transaktion.

36. I Tolsma-sagen foretog Domstolen en præcisering, idet den fastslog, at en ydelse kun udføres »mod vederlag« og således er afgiftspligtig, »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« [7].

37. Set i lyset af direktivets artikel 2 og Domstolens ovennævnte praksis skal betingelsen om et »retsforhold« ikke forstås isoleret således, at der er tale om en speciel retlig egenskab, som transaktionen skal have. Begrebet »retsforhold« vedrører derimod sammenhængen mellem ydelse og vederlag.

4 — Dom af 5.2.1981, sag 154/80, Sml. s. 445, præmis 12.
5 — Dom af 8.3.1988, sag 102/86, Sml. s. 1443, præmis 12.
6 — Dom af 23.11.1988, sag 230/87, Sml. s. 6365, præmis 11.
7 — Ovennævnte dom, præmis 14.

38. Om der foreligger et »retsforhold« i Tolsma-sagens forstand, kan i øvrigt ikke være afhængigt af, om der foreligger særlige retlige, især kontraktlige eller processuelle egenskaber, såsom muligheden for at påberåbe sig retsforholdet ved domstolene. Da betingelserne for, at der foreligger et retsforhold, og spørgsmålet om, hvilket indhold det har, er forskellige i de forskellige nationale retsordener, ville dette også stride mod princippet om afgiftsneutralitet og målet om momsharmonisering. I modsat fald ville det være muligt at foretage afgiftsunddragelse ved at anvende en sådan klausul.

39. Det skal udelukkende undersøges, om ydelserne udveksles inden for rammerne af også ikke-juridisk bindende aftaler, af hvilke det fremgår, at der er en direkte sammenhæng mellem de ydelser, der gensidigt erlægges.

40. I Tolsma-sagen forelå der netop ikke nogen form for aftale, der skabte en tilstrækkelig sammenhæng mellem ydelse og modydelse til, at man kunne tale om en transaktion »mod vederlag« i henhold til direktivets artikel 2. »Tjenesteyderen« (i det konkrete tilfælde en gademusikant) modtog ganske vist visse beløb »for« sin ydelse, men »modtagerne af tjenesteydelsen« betalte dem udelukkende efter eget forgodtbefindende, og de modtog principielt også ydelsen uafhængigt af deres »modydelse« [8].

41. I modsætning til i Tolsma-sagen foreligger der i tilfælde som det, hovedsagen drejer sig om, i høj grad en form for aftale, i henhold til hvilken deltagergebyret betales *for* den ydelse, som arrangøren af spillet udfører. For at kunne deltage i spillet skal deltageren nemlig acceptere de spilleregler, som arrangøren har opstillet, og forpligte sig til at overholde alle reglerne i kontrakten, herunder spillereglerne. Kun såfremt spilleren — på den ene side — indleverer kuponen og betaler det pågældende gebyr i overensstemmelse med disse betingelser, kan han til gengæld deltage i gættekonkurrencen og få mulighed for at vinde.

42. Da ydelserne bliver udvekslet inden for rammerne af aftaler, hvoraf det fremgår, at der er en direkte sammenhæng mellem ydelserne, og som derfor opfylder betingelsen »mod vederlag« i artikel 2 i sjette direktiv, foreligger der i hvert fald et »retsforhold« i Tolsma-sagens forstand. Det er derfor ikke afgørende, at aftalerne som følge af klausulen ikke kan påberåbes ved domstolene.

43. Endelig skal det, sådan som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gæl-

8 — Ovennævnte dom, præmis 17.

dende, også fastslås, at det som følge af Domstolens retspraksis, hvorefter endog ulovlige transaktioner, der i henhold til mange retssystemer ikke kan påberåbes ved domstolene, kan være afgiftspligtige[9], så meget mere må gælde, at lovlige transaktioner som dem, hovedsagen drejer sig om, som ikke kan påberåbes ved domstolene, kan være afgiftspligtige.

44. Det må altså konstateres, at en aftale, der ikke kan påberåbes ved domstolene, også er et »retsforhold«.

45. Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares således, at i henhold til sjette direktiv, navnlig artikel 2, nr. 1, kan en transaktion, med hensyn til hvilken parterne har indgået aftale om, at den ikke er juridisk bindende (og derfor i henhold til national ret ikke kan håndhæves under et søgsmål), som udgangspunkt være en afgiftspligtig transaktion for så vidt angår merværdiafgift.

V — Det andet præjudicielle spørgsmål

46. I det andet præjudicielle spørgsmål nævnes der ganske vist kun udtrykkeligt den ydelse, at der arrangeres en konkurrence, men dette indbefatter, da der er tale om et hasardspil, at der indrømmes en gevinstchance.

A — *Parternes anbringender*

47. *Town & County* har gjort gældende, at den tjenesteydelse, som selskabet udfører over for deltagerne, kun består i at arrangere en konkurrence og blot skaber de rammer, inden for hvilke konkurrencen kan foregå. Den retshandel, der indgås med spillerne, skal anses for »væddemål« eller »hasardspil« i den forstand, udtrykkene er anvendt i artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv og må i henhold til denne bestemmelse som udgangspunkt være fritaget for moms. De britiske toldmyndigheder vil åbenbart opkræve moms af disse transaktioner, ikke fordi de mener, transaktionerne ikke kan anses for »væddemål« eller »hasardspil«, men derimod fordi de støtter sig til det skøn, der er indrømmet medlemsstaterne til at pålægge bestemte transaktioner afgift, selv om disse ellers ville være fritaget for afgift i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), i sjette direktiv.

48. Town & County har desuden anført, at man ved bedømmelsen af modydelsen skal tage hensyn til strukturen i transaktionen — hvad enten den er hasardspil eller

9 — Dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Karlheinz Fischer, Sml. I, s. 3369.

i hvert fald transaktioner, der er nært beslægtet hermed.

49. I denne forbindelse har selskabet henvist til, at den med hensyn til de praktiske omstændigheder ligner de transaktioner, der blev behandlet i Glawe-sagen [10] og i Fischer-sagen.

Town & County har i denne forbindelse anført, at både Domstolen og generaladvokaten i Glawe-sagen nåede frem til den konklusion, at arrangøren ikke skulle betale afgift af den samlede sum af alle de mønter, der var kastet i spilleautomaterne, men kun af den del af indsatserne, som han selv kunne disponere over og ikke udbetalte som gevinst til spillerne.

50. Endelig har Town & County også gjort gældende, at dommene i Glawe-sagen og i Fischer-sagen blev afsagt på grundlag af almindelige momsretlige principper, især princippet om, at modydelsen er det beløb, som den afgiftspligtige rent faktisk har modtaget, og ikke et større beløb. Denne opfattelse bekræftes af afgørelserne i Argos Distributors-sagen [11], Elida Gibbs-sagen [12] og First National Bank of Chicago-sagen [13].

10 — Ovennævnte dom, nævnt i punkt 10.
11 — Dom af 24.10.1996, sag C-288/94, Sml. I, s. 5311.
12 — Dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Sml. I. s. 5339.
13 — Dom af 14.7.1998, sag C-172/96, Sml. I, s. 4387.

51. Town & County har derfor konkluderet, at det andet spørgsmål bør besvares således, at det vederlag, som Town & County har modtaget for tjenesteydelsen — altså for at arrangere »find bolden«-konkurrencen for deltagerne — og som der skal betales afgift af, er summen af de gebyrer, deltagerne har betalt, med fradrag af summen eller værdien af de præmier, der som led i spillet er blevet udbetalt til de vindende deltagere.

52. *Det Forenede Kongeriges regering* har gjort gældende, at beskatningsgrundlaget ved arrangering af en konkurrence som den, der her er tale om, set i lyset af ordlyden af artikel 11, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, er det vederlag, som den enkelte konkurrencedeltager betaler til arrangøren. Sjette direktiv tillader ikke, at beskatningsgrundlaget nedsættes med summen eller værdien af de præmier, der er blevet udbetalt til de vindende deltagere (eller med en forholdsmæssig del af præmierne).

53. Efter Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse kan Glawe-sagen ikke anvendes i det foreliggende tilfælde, fordi konkurrencearrangøren ikke retligt set er udelukket fra at disponere over en del af de gebyrer, som deltagerne i konkurrencen har betalt, og fordi han ikke er retligt forpligtet til at udbetale præmierne af deltagergebyrerne eller andre specifikke midler.

54. Fischer-sagen kan heller ikke anvendes på det pågældende hasardspil, da udbetalingen af præmierne — i modsætning til i spillet i Fischer-sagen — ikke foregår ved, at der sker en tilbagebetaling af indsatsen (eventuelt forhøjet med et beløb svarende til gevinstchancerne), og ikke har nogen sammenhæng med størrelsen af det gebyr, som de vindende deltagere har betalt. Konkurrencearrangøren kan derfor her sammenlignes med alle andre tjenesteydere, der benytter de vederlag, de modtager for deres tjenesteydelser, til at finansiere deres løbende forretninger. Det forhold, at størrelsen af de udbetalte præmier beregnes på grundlag af de forventede indtægter, bevirker heller ikke, at konkurrencearrangøren adskiller sig fra alle andre erhvervsdrivende i andre brancher.

55. Efter Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse skal spørgsmålet derfor besvares således, at beskatningsgrundlaget ved arrangering af en konkurrence, dvs. et hasardspil som i det foreliggende tilfælde, er summen af de deltagergebyrer, som de enkelte deltagere har betalt.

56. *Kommissionen* har gjort gældende, at svaret på det andet præjudicielle spørgsmål skal findes i Glawe-dommen og i forslaget til afgørelse i Fischer-sagen. Det giver ingen mening at sondre mellem den foreliggende konkurrence og hasardspillene i de pågældende sager (spilleautomater, roulette).

57. Kommissionen har desuden henvist til Domstolens praksis i Naturally Yours Cosmetics-sagen og Boots-sagen, hvor den modydelse, som leverandøren rent faktisk modtog, udgjorde beskatningsgrundlaget. I et tilfælde som det foreliggende er det derfor nødvendigt at fastslå, hvori den erlagte tjenesteydelse består, og hvilken del af deltagergebyret der går til at dække denne ydelse.

58. En konkurrencearrangørs tjenesteydelse består i at arrangere konkurrencen, og herfor betales der med det beløb, som arrangøren rent faktisk har tilbage, efter at præmierne er trukket fra. Det er dette beløb, arrangøren bruger til at dække omkostningerne ved arrangementet og afgifter, og som giver ham en fortjeneste.

59. I den forbindelse indbetales en del af spilleindsatsen i præmiefonden, mens den anden del går til at betale for arrangørens ydelse, der består i at arrangere konkurrencen. Det er kun den sidstnævnte del, altså summen af deltagergebyrerne med fradrag af de udbetalte præmier, der er afgiftspligtig, selv om præmiesummen i modsætning til, hvad var der var tilfældet

i Glawe-sagen, ikke er »lovbestemt«, men derimod fastsættes af arrangøren selv. Det afgørende er, at en del af den spilleindsats, som den enkelte deltager betaler, ikke udgør et vederlag til arrangøren, men derimod et bidrag til gevinstfonden.

60. Det foreliggende tilfælde adskiller sig dog også fra Glawe- og Fischer-sagerne ved, at der ikke kun uddeles kontantpræmier, men derimod også præmier i form af varer og tjenesteydelser. Dette forhold kan behandles på to måder: Enten behandler man arrangøren som den endelige aftager af varerne og tjenesteydelserne, som selskabet så at sige bruger som sin »spilleindsats«, hvorved det ikke kan fradrage dem i sine indgående afgifter, eller også anser man varerne og tjenesteydelserne for at være omkostninger, som arrangøren har haft i forbindelse med at arrangere spillet, og som udgør en del af selskabets vederlag og giver det ret til momsfradrag.

61. Endelig spiller det ifølge Kommissionen ikke nogen rolle, om beskatningsgrundlaget skal fastlægges som en forholdsmæssig andel af den samlede sum af deltagergebyrer i en konkurrence eller pro rata i forhold til hver enkelt ydelse, der præsteres over for den enkelte deltager. Det forhold, at det på det tidspunkt, hvor deltagergebyret betales, ikke kan fastslås, nøjagtigt hvilken del af det, der er »vederlag«, er ikke til hinder for at behandle transaktionen som anført i momsretlig henseende. Det er tilstrækkeligt og i praksis heller ikke problematisk at fastlægge værdien af modydelsen efterfølgende. Desuden er det i henhold til First National Bank of Chicago-dommen heller ikke nødvendigt, at modtageren af tjenesteydelsen kender det nøjagtige afgiftspligtige beløb.

62. Kommissionen er således nået til den konklusion, at beskatningsgrundlaget i forbindelse med en transaktion som den foreliggende er den samlede sum af deltagergebyrerne med fradrag af summen eller værdien af de præmier, der udloddes til vinderne.

B — *Stillingtagen*

63. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om beskatningsgrundlaget i forbindelse med en transaktion som den i hovedsagen omhandlede, i henhold til sjette direktiv skal beregnes på grundlag af summen af deltagergebyrerne, på grundlag af deltagergebyrerne med fradrag af de udbetalte præmier eller på anden vis.

64. I forbindelse med det første præjudicielle spørgsmål skulle det på grundlag af artikel 2 i sjette direktiv undersøges, om den foreliggende transaktion i det hele taget

henhører under sjette direktivs anvendelsesområde, og der således som udgangspunkt på en eller anden måde foreligger en ydelse mod vederlag.

65. Det skal nu afgøres på grundlag af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv, hvorledes beskatningsgrundlaget nøjagtigt skal fastlægges, og nøjagtigt hvad der skal inddrages herunder. I henhold til denne bestemmelse er beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser »den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner«.

66. Hvad dette angår har Domstolen i fast praksis fastslået, at beskatningsgrundlaget er den modydelse, som leverandøren eller tjenesteyderen faktisk modtager for sin vare eller tjenesteydelse, og som har den subjektive værdi, der kan opgøres i penge, og som har en direkte sammenhæng med varen eller tjenesteydelsen [14].

67. Følgelig skal det med henblik på fastlæggelse af beskatningsgrundlaget først undersøges, hvilke ydelser med indbyrdes sammenhæng en transaktion som den i hovedsagen omhandlede består af, dvs. hvilket beløb der skal anses for vederlag for den udførte ydelse.

1. Hasardspil i henhold til momsretten

68. Som generaladvokat Jacobs fastslog i sit forslag til afgørelse i Glawe-sagen [15], og som senest også fastslået af Domstolen [16], egner transaktioner i forbindelse med hasardspil sig normalt dårligt til at blive pålagt moms. Det er velsagtens også grunden til, at Kommissionen i sit forslag til sjette direktiv indtog den holdning, at hasardspil og lotterier hellere skulle pålægges en særlig afgift [17].

69. I sjette direktiv blev der for så vidt taget hensyn til de praktiske problemer, der er ved at anvende moms på denne slags transaktioner, idet hasardspil om penge i henhold til artikel 13, punkt B, litra f), principielt er fritaget for afgiften. I henhold til bestemmelsens ordlyd har hver medlems-

14 — Argos Distributors-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 16 og 17, og den retspraksis, der henvises til dér.

15 — Generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i Glawe-sagen, nævnt ovenfor i punkt 10, punkt 9 og 16.

16 — Dom af 29.5.2001, sag C-86/99, Freemans, Sml. I, s. 4167, præmis 30.

17 — *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73, s. 16.

stat dog mulighed for under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet at fastlægge fritagelsens »betingelser og [...] begrænsninger«, og medlemsstaterne har således mulighed for alligevel at pålægge visse former for hasardspil moms, når de har en dertil egnet struktur [18].

70. De særlige problemer med at opkræve moms af hasardspil i forhold til af andre transaktioner skyldes hasardspillenes natur, idet de ikke primært sigter mod det (endelige) forbrug af goder eller tjenesteydelser mod vederlag, som momsen bygger på, men derimod sigter mod udbetaling af en gevinst, som er forbundet med spillerens »modydelse«, spilleindsatsen, afhængig af et element af held, nemlig gevinstchancen.

71. Moms er i princippet knyttet til den faktiske overdragelse af formuegoder, der sker mellem den afgiftspligtige og modtageren af tjenesteydelsen eller leveringen. Dette udtrykkes i det afgiftsretlige princip om, at momsen skal opkræves proportionalt med den omsætning, som den afgiftspligtige rent faktisk har ved sine leveringer eller tjenesteydelser, og at skatteforvaltningen ikke må opkræve et beløb, der overstiger det beløb, som er blevet betalt til den afgiftspligtige.

18 — Jf. om fortolkningen af denne artikel Fischer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 27, samt generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i Glawe-sagen, nævnt i punkt 10, punkt 9 ff.

72. Ud over de mulige former for udveksling af ydelser, der kan være forbundet med hasardspillet alt efter, hvorledes det er udformet, det vil sige erlæggelse af tjenesteydelser eller levering af goder mod vederlag, finder der ved hasardspil typisk også en anden form for »udveksling af ydelser« sted, (der beror på et element af held), og som er svær at forstå ud fra skatteretlige forestillinger.

73. Ved et hasardspil afhænger den formueforskydning, der rent faktisk sker, i sidste ende af, at en chance virkeliggøres. Set ud fra en økonomisk synsvinkel sker formueforskydningen via en »formuepulje«, der indeholder et afregningselement (de tab, som én spiller har, danner grundlaget for de gevinster, som en anden spiller får). Begreberne i momsretten (»modydelse«, »levering« osv.) kan derfor kun i begrænset omfang eller på grundlag af en nøjagtig analyse af spillets struktur overføres til transaktioner i form af hasardspil.

74. Da hasardspillets natur, der er kendetegnet ved en gevinstchance, ikke passer ind i momsbegreberne, der bygger på en »klassisk« udveksling af ydelser, og det derfor er det afgørende, hvorledes spillets struktur konkret er udformet, og hvordan det enkelte spil foregår, er det ikke blot »næppe hensigtsmæssigt at drage generelle konklusioner af beskatningen af sådanne transaktioner, som også skal gælde for

beskatningen af almindelig levering af goder« [19] — det er heller ikke muligt uden videre at overføre det beskatningsgrundlag, der er fastlagt for et bestemt hasardspil, til et andet hasardspil.

3. Anvendelse af den hidtidige retspraksis på et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede

2. Afgørelsen i Glawe-sagen

77. Det skal indledningsvis bemærkes, at strukturen i et hasardspil som det, hovedsagen drejer sig om, på væsentlige punkter adskiller sig fra et hasardspil, der foregår med spilleautomater, som i Glawe-sagen.

75. Sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen har henvist til Domstolens dom og generaladvokatens forslag til afgørelse i Glawe-sagen [20] og gjort gældende, at den tjenesteydelse, som arrangøren udfører, kun består i at arrangere spillet, og at kun en del af deltagergebyrerne udgør et vederlag for denne tjenesteydelse, nemlig deltagergebyrerne med fradrag af den del, der svarer til de præmier, der er blevet udbetalt til spillerne. I det foreliggende tilfælde kan de udbetalte gevinster ligesom i Glawe-sagen om spilleautomater følgelig ikke inkluderes i beskatningsgrundlaget.

78. Da Domstolen i Glawe-sagen fastslog, at den ydelse, som arrangøren af spillene modtog, kun bestod af den del af indsatserne, der blev tilbage efter udbetaling af gevinsterne, tog den nemlig udtrykkeligt hensyn til, at spilleautomaterne i henhold til bindende regler i lovgivningen er konstrueret således, at gennemsnitlig mindst 60% af spillernes indsatser udbetales til spillerne som gevinster [21]. I Glawe-sagen blev forpligtelsen til at udbetale en bestemt andel af indsatserne opfyldt ved, at de anvendte spilleautomater teknisk set var indrettet således, at den del, der var bestemt til udbetaling af gevinster, blev samlet for sig i en separat beholder og blev udbetalt fra denne.

76. Man bør dog nok være forsigtig med at overføre dommen i Glawe-sagen på et hasardspil som det, hovedsagen vedrører.

19 — Freemans-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 30.

20 — Dommen nævnt ovenfor i punkt 10, og generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse, Sml. I, s. 1681 ff.

21 — Jf. Glawe-dommen, nævnt ovenfor i punkt 10, præmis 9.

79. Man kan i hvert fald konstatere to principper om momsberegning, som Domstolen således (implicit) tog hensyn til i Glawe-sagen.

a) Første princip

80. I henhold til det første princip er det alene den endelige forbruger, der kan beskattes i henhold til momssystemet [22]. Dette udelukker imidlertid, at man i forbindelse med en udbetalingskvote, der er fastsat i bindende regler i lovgivningen, også opkræver afgift af værdien af de udbetalte gevinster. I forbindelse med en sådan udbetalingskvote har den afgiftspligtige nemlig ikke mulighed for at vælte den moms, der opkræves af den samlede sum af spilleindsatser, over på forbrugerne (spillerne) ved at tilpasse omfanget af præmieudlodningen. Men hvis der ikke foreligger en sådan mulighed, vil det endda kunne føre til, at de afgifter, som den afgiftspligtige skal betale, overstiger den del af indsatserne, som han har tilbage, efter at de udbetalte præmier er trukket fra. Dette kan derimod ikke ske, hvis beskatningsgrundlaget kun udgøres af den del af indsatserne, der bliver tilbage efter fradrag af de udbetalte præmier.

81. Med hensyn til det hasardspil, som den foreliggende sag drejer sig om, kan problemet med at omlægge den økonomiske afgiftsbelastning ikke opstå, idet der ifølge de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har beskrevet, ikke er fastlagt nogen gevinstkvote ved lov. Det er derimod arrangøren selv, der fastlægger kvoten på grundlag af de konkrete økonomiske forhold.

b) Andet princip

82. Det andet princip er, at beskatningsgrundlaget kun kan udgøres af den *faktisk modtagne* modydelse for den præsterede ydelse [23].

83. Da der var pligt til at udbetale mindst 60% af spilleindsatserne til spillerne, og da der teknisk skete en opdeling af indsatserne, gik Domstolen i Glawe-sagen ud fra, at ejeren af automaterne aldrig faktisk havde modtaget de mønter, der blev udbetalt til spillerne, og at denne del af indsatserne således ikke kunne udgøre nogen modydelse [24].

84. I modsætning hertil sker der ved et hasardspil som det, hovedsagen drejer sig om, ikke en sådan »opdeling« af spilleindsatserne. Arrangøren af spillet er ikke

22 — Jf. Elida Gibbs-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 19.

23 — Jf. Glawe-dommen, nævnt ovenfor i punkt 10, præmis 8, og den dom, der deri citeres, nemlig Naturally Yours Cosmetics-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 16.

24 — Jf. præmis 9-12.

udelukket fra at råde over en del af spilleindsatserne, men modtager rent faktisk hele summen og kan disponere over den. Endelig kan udbetalingen af gevinsterne ske med disse eller andre pengemidler eller på anden vis, nemlig i form af naturalydelser (varer eller tjenesteydelser).

85. I modsætning til, hvad Town og & County samt Kommissionen har anført, skal det foreliggende hasardspil altså bedømmes anderledes end et hasardspil med spilleautomater som i Glawe-sagen med hensyn til spørgsmålet om, hvori henholdsvis ydelsen og modydelsen består.

86. Det skal det også, hvis der foreligger en separat konto, som de deltagergebyrer, der skal gå til præmier, står på, og som gevinsterne udbetales fra.

4. Ydelser fra arrangøren af spillet i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede

87. De ydelser, som arrangøren af spillet leverer til spillerne, er også afgørende for beskatningsgrundlaget.

88. Spørgsmålet om, hvilke ydelser en afgiftspligtig transaktion er sammensat af, dvs. om der er tale om levering af goder eller tjenesteydelser, og om der foreligger en enkelt ydelse, skal afgøres under hensyn til samtlige omstændigheder, idet det skal undersøges, hvorledes situationen ville blive vurderet ud fra en gennemsnitsbetragtning [25].

89. I det foreliggende tilfælde er ydelsen fra arrangøren af spillet en tjenesteydelse, der både omfatter, at spillet arrangeres, og at der indrømmes en gevinstchance. I forbindelse med et hasardspil som det i hovedsagen omhandlede ville det være kunstigt at opdele arrangørens ydelse og kun sætte modydelsen (deltagergebyrerne) i forbindelse med den ydelse, at spillet arrangeres, og ikke også med den ydelse, at der indrømmes en gevinstchance. Den normale spiller betaler netop spilleindsatsen for at få en gevinstchance og kun som konsekvens heraf også for, at spillet arrangeres. På den anden side ville arrangøren ikke arrangere spillet og ikke indrømme gevinstchancen, hvis han ikke modtog spilleindsatserne.

90. Desuden stiger chancen for at få gevinst med spilleindsatsen; jo mere spilleren betaler, jo flere kryds må han sætte, og jo større er chancen for at vinde.

25 — Jf. dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Fåborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12, og af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 28 og 29.

91. Der foreligger således også den påkrævede direkte sammenhæng mellem arrangørens tjenesteydelse, som består i at arrangere spillet og at indrømme en gevinstchance, og den modydelse, som spilleindsatserne udgør.

5. Fradragsretten

92. Til den ydelse, arrangøren leverer i momsretlig forstand, hører indrømmelsen af en gevinst*chance*, men ikke udbetalingen af gevinsterne. Udbetalingen af gevinsterne hænger nemlig ikke direkte sammen med modydelsen: Spilleren betaler ikke sin indsats på betingelse af, at han vinder, men derimod på betingelse af, at han får chance for at vinde en præmie og altså i håb om at vinde. Det ligger i hasardspillenes natur, at en spiller ikke kan regne sikkert med at vinde.

95. Da den afgiftspligtige ifølge momssystemets princip om afgiftsneutralitet ikke må pålægges moms af de forskellige omkostningselementer i forbindelse med hans ydelse, skal det undersøges, om arrangøren i henhold til artikel 17 i sjette direktiv er berettiget til at foretage et fradrag for præmierne.

93. Ud fra denne betragtning udgør udbetalingen af gevinster altså ikke nogen levering af goder eller tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 2's eller artikel 11's forstand. Udbetalingen af gevinsterne udgør derimod alene et »omkostningselement« for arrangøren af spillet i forbindelse med, at selskabet præsterer tjenesteydelsen, det vil konkret sige i forbindelse med indrømmelsen af gevinstchancen.

96. Det forhold, at spillepræmierne ikke hænger direkte sammen med spilleindsatserne som et vederlag, ændrer ikke ved, at det som udgangspunkt er tilladt at foretage fradrag, da fradragsretten i henhold til artikel 17, stk. 2, blot forudsætter, at goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner. Dette gælder uden tvivl også for de præmier, som arrangøren af spillet udbetaler i form af naturalydelser, dvs. for de pågældende varer og tjenesteydelser som f.eks. rejser.

94. Det følger af ovenstående overvejelser, at arrangøren af et spil som det i hovedsagen omhandlede leverer en tjenesteydelse i form af, at selskabet arrangerer spillet og indrømmer en gevinstchance, som det faktisk modtager en modydelse for i form af spilleindsatserne. Beskatningsgrundlaget udgøres således af summen af alle spilleindsatserne.

97. I forbindelse med kontantpræmier opstår der imidlertid ikke umiddelbart

noget afgiftskrav over for den skattepligtige arrangør af spillet, og der foreligger derfor heller ikke nogen omkostninger, der afgiftsmæssigt kan neutraliseres ved hjælp af fradragsretten.

98. Hvad angår varer og tjenesteydelser, som en arrangør af et spil køber med henblik på at give dem videre som præmier til vinderne af spillet, har arrangøren imidlertid ret til at foretage fradrag.

6. Det subsidiære spørgsmål

99. I forbindelse med det andet præjudicielle spørgsmål har den forelæggende ret også stillet et subsidiært spørgsmål for det tilfælde, at konkurrencen skal anses for at være blevet leveret af arrangøren til hver enkelt deltager mod det gebyr, som deltageren har betalt. I denne forbindelse ønsker den forelæggende ret oplyst, om beskatningsgrundlaget ud fra denne synsvinkel udgøres af deltagergebyret, af dette gebyr med fradrag af en forholdsmæssig andel af det beløb, der udbetales som spillegevinst, eller af et andet beløb.

100. Baggrunden for dette spørgsmål er uden tvivl problemet angående modregning af visse spilleres tab med andre spilleres gevinster, der så — generelt — opstår med hensyn til den nøjagtige beskatning af den enkelte spillers modydelse, såfremt man antager, at det nøjagtige beløb, som vederlagselementerne udgør, skal beregnes således, at man trækker det fra, der »strømmer tilbage« i form af præmier. For så vidt ville omfanget af modydelsen variere på individuelt plan afhængigt af, om nogen har vundet eller ej.

101. Dette modregningsproblem opstår imidlertid ikke, hvis man følger den løsning, der her foreslås, og hvorefter udbetalingen af gevinsterne ikke skal anses for en ydelse fra arrangøren af spillet. Præmierne udgør således kun omkostningselementer i forbindelse med den tjenesteydelse, der består i at indrømme en gevinstchance. For at indrømme denne gevinstchance modtager arrangøren af spillet imidlertid lige meget fra hver enkelt spiller, uafhængigt af om denne selv senere er blandt taberne eller vinderne.

102. Det gør således ingen forskel, om man henfører beskatningsgrundlaget til den enkelte spiller eller til hele spillet. Det er derfor ikke nødvendigt at komme nærmere ind på den forelæggende rets subsidiære spørgsmål.

103. Det andet præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares således, at i henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, i sjette

direktiv, udgøres beskatningsgrundlaget for moms af tjenesteydelser, der består i, at der arrangeres en konkurrence mod, at deltagerne i konkurrencen betaler arrangøren et deltagergebyr, af summen af deltagergebyrer.

VI — Forslag til afgørelse

104. På grundlag af disse overvejelser foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål således:

»1) I henhold til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, navnlig artikel 2, nr. 1, kan en transaktion, med hensyn til hvilken parterne har indgået aftale om, at den ikke er juridisk bindende (og derfor i henhold til national ret ikke kan håndhæves under et søgsmål), som udgangspunkt være en afgiftspligtig transaktion for så vidt angår merværdiafgift.

2) I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv udgøres beskatningsgrundlaget for merværdiafgiften af tjenesteydelser, der består i, at der arrangeres en konkurrence mod, at deltagerne i konkurrencen betaler arrangøren et deltagergebyr, af summen af deltagergebyrer.«