

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 19 juli 2012 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 11 A.1 a, 17.5 och 19.1 – Anordnande av bingospel – Lagstadgad skyldighet att överföra en andel av biljetters försäljningspris i form av vinster till spelarna – Beräkning av beskattningsunderlaget”

I mål C-377/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, som framställts av Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Spanien) genom beslut av den 18 maj 2011, som inkom till domstolen den 18 juli 2011, i målet

International Bingo Technology SA

mot

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Safjan, A. Borg Barthet, E. Levits och J.-J. Kasel (referent),

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Spaniens regering, genom S. Centeno Huerta, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 11 A 1 a, 17.5 och 19.1 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 (EGT L 281, s. 31,) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan International Bingo Technology SA (nedan kallat International Bingo) och Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), angående beräkningen av den avdragsgilla andelen av den mervärdesskatt som detta bolag ska betala för beskattningsåret 1999.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I artikel 11 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”A. *Inom landets territorium*

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.

...”

4 I den version som följer av artikel 28f i sjätte direktivet har artikel 17.2 a och 17.5 i direktivet följande lydelse:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

- a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,
- d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,
- e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.”

5 I artikel 19.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,
- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11 [A].1 a.

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.”

Spansk rätt

6 I artikel 104.1 i lag 37/1992 om mervärdesskatt (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) av den 28 december 1992 (BOE nr 312, av den 29 december 1992, s. 44247) (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av den allmänna bestämmelsen om andel är den skatt som erlagts endast avdragsgill med det procenttal som följer av punkt 2 för varje faktureringsperiod.

Vid tillämpningen av föregående stycke ska de belopp som inte är avdragsgilla enligt artiklarna 95 och 96 i denna lag inte tas med i beräkningen av skatten.”

7 I artikel 104.2 första stycket i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Det avdragsgilla procenttalet enligt den första punkten ska bestämmas genom att talet 100 multipliceras med resultatet av ett allmänt bråk där

1° täljaren är det sammanlagda beloppet för tillhandahållandet, per år, av de varor och tjänster som avdragsrätten avser och som den skattskyldiga personen genomfört vid bedrivandet av dennes företags- eller yrkesverksamhet eller, i förekommande fall, i en annan motsvarande verksamhet,

2° nämnaren är det sammanlagda beloppet, som beräknats för samma tidsperiod, för

tillhandahållandet av de varor och tjänster som avdragsrätten avser och som den skattskyldiga personen genomfört vid bedrivandet av dennes företags- eller yrkesverksamhet eller, i förekommande fall, i en annan motsvarande verksamhet, inklusive sådana transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill.”

8 Artikel 104.4 första stycket i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Vid beräkningen av andelen ska ’det sammanlagda beloppet för transaktionerna’ anses vara summan av motsvarande vederlag, vilka bestäms enligt artiklarna 78 och 79 i denna lag, inklusive de transaktioner som är befriade från mervärdesskatt eller som inte är skattepliktiga.”

9 I artikel 78.1 i mervärdesskattelagen anges följande:

”Beskattningsunderlaget utgörs av det sammanlagda beloppet av det vederlag som erhålls från konsumenten eller tredje man för de skattepliktiga transaktionerna.”

10 I beslutet av den 9 januari 1979 från departementet vid Gobernació de la Generalitat de Catalunya, i dess lydelse enligt beslutet av den 18 januari 1995, föreskrivs att ”de belopp som ska betalas ut som vinster i varje spel eller dragning ska utgöras av 69 procent av det nominella värdet av samtliga sålda brickor, varav 10 procent motsvarar en rad och 59 procent en bingo”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 International Bingo är ett bolag som anordnar bingospel. Bolaget är skattskyldigt för mervärdesskatt, men är befriat från denna skatt såvitt avser den omsättning som är hänförlig till anordnandet av nämnda spel.

12 International Bingo driver likväl andra verksamheter för vilka det inte omfattas av någon befrielse från mervärdesskatten. Bland dessa verksamheter förekommer bland annat uppbörd och inbetalning av så kallad ”bingoskatt”, en skatt som motsvarar en andel av brickornas försäljningspris och som anordnarna tar ut av spelarna och betalar in till den behöriga skattemyndigheten. Som vederlag för denna uppbörd erhåller anordnarna en uppbördsbonus som motsvarar 10 procent av nämnda skatt. Bonusens belopp, som är mervärdeskattepliktigt, utgör beskattningsunderlag vid beräkningen av den mervärdesskatt som nämnda anordnare ska betala för deras tillhandahållande av tjänster.

13 Om anordnarna i bingohallarna genomför andra transaktioner som inte är befriade från mervärdesskatt, såsom driften av en bar eller en restaurang, omfattas de av bestämmelsen om avdragsgill andel vid beräkningen av den mervärdesskatt som får dras av, enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet.

14 Vad beträffar beräkningen av denna andel, har International Bingo från sin omsättning dragit av det vinstbelopp som bolaget skulle betala ut till vinnarna enligt mervärdesskattelagen, varvid beloppet motsvarar en fastställd procentandel av bingobrickornas försäljningspris. Den lokala skattemyndigheten (Agencia Estatal de la Administración Tributaria), som motsätter sig ett sådant tillvägagångssätt, har beslutat att det vinstbelopp som betalats ut till vinnarna skulle räknas in i den omsättning som ligger till grund för beräkningen av den avdragsgilla andelen.

15 Efter det att den talan som International Bingo hade väckt mot skattemyndighetens beslut ogillats av Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), överklagade bolaget detta avgörande till Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, vid vilken det gjorde gällande att avgörandet i första instans strider mot sjätte direktivet, såsom det har tolkats av EU-domstolen.

16 Enligt den nationella domstolen ska det, för att avgöra det mål som är anhängigt vid den, fastställas vad det "vederlag som faktiskt erhållits" av International Bingo vid anordnandet av spelet består i. Nämnade domstol har i detta hänseende påpekat att vissa omständigheter i EU-domstolens dom av den 5 maj 1994 i mål C-38/93, Glawe (REG 1994, s. I-1679), och av den 17 september 2002 i mål C-498/99, Town & County Factors (REG 2002, s. I-7173), ger stöd för bedömningen att det inte kan anses att en anordnare av bingospel, såsom det aktuella bolaget i målet vid den nationella domstolen, faktiskt förfogar över den del av brickornas försäljningspris som är avsedd för betalningen av de vinster som ska ges ut till vinnarna.

17 För det första har nämligen de belopp som motsvarar vinsterna på förhand fastställts i lag, i vilken det föreskrivs att de belopp som ska betalas ut som vinster i varje spel eller dragning ska utgöras av 69 procent av det nominella värdet av samtliga sålda brickor.

18 Eftersom den procentandel av brickans försäljningspris som motsvarar vinsterna på förhand har fastställts i lag, finns det vidare inget tvivel i detta hänseende. Det belopp som betalas ut som vinst i varje spel beror uteslutande på antalet sålda brickor, vilket kan fastställas genom en enkel aritmetisk beräkning.

19 Slutligen är den del av brickornas försäljningspris som motsvarar de vinster som ska betalas ut till vinnarna endast i bingospelanordnarens besittning under den tid som förflyter från spelets början till dess avslutande, vilket innebär att det endast kan anses att anordnaren tillfälligt har dessa vinster i sitt förvar.

20 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña har angett att de spanska domstolarna och domstolarna i de andra medlemsstaterna har tillämpat diametralt motsatta lösningar såvitt avser beräkningen av beskattningsunderlaget för ett sådant tillhandahållande som är aktuellt i målet vid nämnda domstol. Det ska följaktligen fastställas huruvida det genom bestämmelserna i sjätte direktivet om beräkning av den avdragsgilla andelen sker en harmonisering av formerna för denna beräkning.

21 Den nationella domstolen har dessutom pekat på några omständigheter som den anser bör beaktas vid bedömningen av förevarande begäran om förhandsavgörande. Den har således angett följande:

– Det är i förevarande fall rättsligt och ekonomiskt möjligt att, i det pris som varje spelare betalar vid köpet av bingobrickor, göra åtskillnad mellan den del som är avsedd för vinsterna och den del som är avsedd för andra ändamål. En sådan skillnad föreligger beträffande den del som används för att betala bingoskatten och den del som utgör vederlag för den tjänst som spelanordnaren tillhandahåller genom uppbörden av denna skatt. Med hänsyn till denna åtskillnad förefaller det inte råda någon tvekan om att den del av priset som är avsedd för vinsterna inte kan anses utgöra ersättning för de tjänster som spelanordnaren tillhandahåller.

– Spelanordnaren har inte möjlighet att ekonomiskt övervältra den mervärdesskatt som belastar de belopp som är avsedda för vinsten på vinnarna. Det kan således inte ske någon överföring av den ekonomiska börda som denna skatt utgör. Den förvrängning som detta kan ge upphov till med avseende på neutraliteten i mervärdesskattesystemet skulle kunna lindras om de

vinster som betalas ut inte ingick i beskattningsunderlaget.

22 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Superior de Justicia de Cataluña att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Utgör den omständigheten att bingospelarna betalar den del av priset på bingobrickorna som motsvarar vinsterna en verklig konsumtion av varor och tjänster på så sätt att denna omständighet ska omfattas av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt?

2) Ska artikel 11 A.1 a jämförd med artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet tolkas på så sätt att den, vad avser nämnamnaren vid beräkningen av avdragsgill andel, innebär ett sådant krav på harmonisering att den utgör hinder för olika lösningar i medlemsstaternas lagstiftning och praxis avseende huruvida den del av priset för bingobrickorna som avser vinsten ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt?

3) Ska artikel 11 A.1 a jämförd med artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet tolkas på så sätt att den, vad avser fastställandet av nämnamnaren vid beräkningen av avdragsgill andel, utgör hinder för att tillämpa en nationell praxis angående bingospel enligt vilken de belopp som motsvarar vinsterna vilka betalas av spelarna genom köp av bingobrickor ska omfattas av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

23 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att, vid försäljning av sådana bingobrickor som dem som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, beskattningsunderlaget för mervärdesskatt innefattar den del av priset för dessa brickor som på förhand har fastställts i lag och som är avsedd för betalningen av vinsterna till spelarna.

24 För att besvara denna fråga erinrar domstolen först om att det i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet föreskrivs att "[b]eskattningsunderlaget skall vara ... [n]är 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."

25 Det ska vidare erinras om att denna bestämmelse enligt fast rättspraxis ska tolkas så, att beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av tjänster utgörs av det vederlag som faktiskt erhållits för dessa tjänster (se, bland annat, dom av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, Boots Company, REG 1990, s. I-1235, punkt 19, och domen i det ovannämnda målet Town & County Factors, punkt 27).

26 Domstolen har tidigare – i fråga om spelautomater från vilka det i enlighet med tvingande lagbestämmelser betalas ut vinster, såsom i målet vid den nationella domstolen, motsvarande en procentandel, som fastställts på förhand, av spelarnas insatser – slagit fast att det vederlag som spelordnaren faktiskt erhållit för att tillhandahålla automaterna enbart utgörs av den del av insatserna som vederbörande faktiskt kan förfoga över för egen räkning (domen i det ovannämnda målet Glawe, punkt 9).

27 Såvitt avser ett sådant spel som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, kan det konstateras att villkoren för dess utövande är fastställda i lag och att den procentandel av brickornas försäljningspris som ska betalas ut som vinster till spelarna framgår av tvingande

lagbestämmelser.

28 Eftersom den del av brickornas försäljningspris som betalas ut som vinster till spelarna har fastställts på förhand och är tvingande, kan den inte anses ingå i det vederlag som spelanordnaren erhållit för den tjänst som vederbörande har tillhandahållit (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Glawe, punkt 12).

29 Av detta följer, vad beträffar ett sådant spel som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, att det vederlag som spelanordnaren faktiskt erhåller för den tjänst som tillhandahållits utgörs av brickornas försäljningspris minskat med den del, fastställd i lag, av detta pris som ska betalas ut som vinster till spelarna. Det är nämligen enbart den resterande delen av försäljningspriset som anordnaren faktiskt kan förfoga över för egen räkning.

30 Det ska slutligen påpekas att denna tolkning av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet är förenlig med den tolkning av bestämmelsen som domstolen gjorde i domen i det ovannämnda målet Town & County Factors.

31 I detta hänseende slog domstolen fast, såsom framgår av punkterna 29 och 30 i domen i det ovannämnda målet Town & County Factors, att dess tolkning av sjätte direktivet i domen i det ovannämnda målet Glawe inte var tillämplig på ett sådant tillhandahållande som det som var aktuellt i målet Town & County Factors. Medan spelautomaterna i målet Glawe kännetecknades av att de, i enlighet med tvingande lagbestämmelser, var utformade på så sätt att en viss procentandel av spelarnas insatser betalades ut till spelarna som vinster, och dessa insatser tekniskt och fysiskt var separerade från de spelinsatser som spelanordnaren faktiskt kunde förfoga över för egen räkning, hade den tävling som var aktuell i målet Town & County Factors inget av dessa två väsentliga kännetecken. En anordnare av denna typ av tävlingar kunde nämligen fritt förfoga över den totala summan av de tävlingsavgifter som erhållits.

32 När det gäller ett sådant spel som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen förhåller det sig just så, att anordnaren inte fritt kan förfoga över den totala summan som försäljningen av bingobrickorna inbringar, eftersom vederbörande är skyldig att överföra en procentandel, som på förhand har fastställts i lag, av nämnda försäljningspris såsom vinster till spelarna.

33 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att, vid försäljning av sådana bingobrickor som dem som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, beskattningsunderlaget för mervärdesskatt inte innefattar den del av priset för dessa brickor som på förhand har fastställts i lag och som är avsedd för betalningen av vinsterna till spelarna.

Den andra och den tredje frågan

34 Den nationella domstolen har ställt den andra och en tredje frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att medlemsstaterna, vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för mervärdesskatt, får föreskriva att den andel, som på förhand har fastställts i lag, av bingobrickornas försäljningspris vilken ska överföras till spelarna som vinster ingår i den omsättning som ska tas med i nämnaren i det allmänna bråk som avses i nämnda artikel 19.1.

35 För att besvara denna fråga erinrar domstolen, för det första, om tolfte skälet i sjätte direktivet, som har följande lydelse: "Avdragsreglerna bör harmoniseras till den del de påverkar de faktiska belopp som uppbärs. Den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater."

36 Det ska tilläggas att artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet har en klar lydelse och att bestämmelsen inte ger medlemsstaterna något utrymme för skönsmässig bedömning för att avgöra vad som ska anses utgöra det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden.

37 I detta hänseende har domstolen för övrigt tidigare slagit fast att sjätte direktivet ska tolkas så, att det utgör hinder för att en medlemsstat på vissa transaktioner tillämpar en annan bestämmelse för beräkning av beskattningsunderlaget än den allmänna bestämmelsen i artikel 11 A.1 a i detta direktiv, utan att först ha tillämpat det förfarande som föreskrivs i artikel 27 i direktivet för tillstånd att genomföra en åtgärd som avviker från denna allmänna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juni 2011 i mål C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, REU 2011, s. I-5059, punkt 40).

38 Såsom framgår av svaret på den första frågan ska det, för det andra, konstateras att, i en sådan situation som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, den andel, som på förhand har fastställts i lag, av bingobrickornas försäljningspris vilken ska överföras till spelarna som vinster inte ska ingå i beskattningsunderlaget, och den kan därför inte anses ingå i spelanordnarens omsättning. Följaktligen ska motsvarande belopp inte tas med i nämnaren i det allmänna bråk som, i enlighet med artikel 19.1 i sjätte direktivet, används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för ingående mervärdesskatt.

39 Den andra och den tredje frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att medlemsstaterna, vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för mervärdesskatt, inte får föreskriva att den andel, som på förhand har fastställts i lag, av bingobrickornas försäljningspris vilken ska överföras till spelarna som vinster ingår i den omsättning som ska tas med i nämnaren i det allmänna bråk som avses i nämnda artikel 19.1.

Rättegångskostnader

40 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 11 A.1 a 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998, ska tolkas på så sätt att, vid försäljning av sådana bingobrickor som dem som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, beskattningsunderlaget för mervärdesskatt inte innefattar den del av priset för dessa brickor som på förhand har fastställts i lag och som är avsedd för betalningen av vinsterna till spelarna.**

2) **Artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 98/80, ska tolkas på så sätt att medlemsstaterna, vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för mervärdesskatt, inte får föreskriva att den andel, som på förhand har fastställts i lag, av**

bingobrickornas försäljningspris vilken ska överföras till spelarna som vinster ingår i den omsättning som ska tas med i nämnaren i det allmänna bråk som avses i nämnda artikel 19.1.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: spanska.