

61999C0498

Förslag till avgörande av generaladvokat Stix-Hackl föredraget den 27september2001. - Town & County Factors Ltd mot Commissioners of Customs & Excise. - Begäran om förhandsavgörande: VAT and Duties Tribunal, Manchester - Förenade kungariket. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Tillämpningsområde - Tävling i vilken arrangörens skyldigheter endast är moraliskt bindande - Beskattningsunderlag. - Mål C-498/99.

Rättsfallssamling 2002 s. I-07173

Generaladvokatens förslag till avgörande

I - Inledande anmärkningar

1. VAT and Duties Tribunal, Manchester, har frågat domstolen om en tävling är en skattepliktig transaktion i mervärdesskattehänseende, särskilt i den mening som avses i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet) även när den rättsakt på vilken den grundar sig inte kan verkställas på rättslig väg och, i så fall, hur beskattningsunderlaget skall beräknas.

II - Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågor

2. Town and County Factors Ltd (nedan kallat Town & County) är registrerat för mervärdesskatt i Förenade kungariket i egenskap av företrädare för en företagskoncern. En annan medlem i denna koncern är Vernons Games Ltd (nedan kallat Vernons Games).

3. Vernons Games medverkar i anordnandet av den veckovisa tävlingen "Gissa bollens läge". Under perioden juni 1994 till november 1995 (nedan kallad den aktuella perioden) anordnade Vernons Games tävlingar på det sätt som beskrivs i punkterna 4-8 nedan.

4. På varje tävlingsformulär fanns tryckt (a) en kopia av ett foto taget under en fotbollsmatch, där bollen hade retuscherats bort, (b) tävlingsreglerna och (c) en uppräkningslista av priserna. En tävlingsdeltagare kunde göra upp till 900 kryss på fotot för att ange var han ansåg att fotbollens mittpunkt med största sannolikhet befann sig. Tävlingsavgiften varierade i förhållande till antalet kryss. Tävlingsdeltagaren fyllde i tävlingsformuläret och sände detta till Vernons Games tillsammans med den avgift som skulle betalas. En panel bestående av tre före detta professionella fotbollsspelare avgjorde på grundval av det retuscherade fotot var bollen med största sannolikhet befann sig. Den tävlingsdeltagare som hade placerat mittpunkten på ett av sina kryss närmast bollens mittpunkt, som denna på detta sätt hade bestämts, vann första pris. Den som hade placerat mittpunkten på ett av sina kryss näst närmast vann andra pris, och så vidare.

5. I tävlingsreglerna föreskrevs bland annat följande:

"1. Du som deltar i tävlingen samtycker till att följa samtliga regler och villkor. Du godkänner att denna transaktion endast är moraliskt bindande och att varje person som tar emot och vidarebefordrar ditt tävlingsformulär är ditt ombud. Du skall vidare komma överens med varje sådan person om att varje transaktion mellan dig och honom endast är moraliskt bindande.

...

4. Priserna, eller vid oavgjort resultat lika andelar av deras kontantvärde, såsom de i båda fallen fastställts enligt ovan, delas ut till dem som har vunnit i ordning efter tävlingsbidragens riktighet enligt panelens uppfattning, tills samtliga priser har delats ut.

5. Om panelen finner att något eller flera tävlingsbidrag är helt och hållet riktiga, kommer jackpoten med kontantpriser och andra priser till ett värde av 200 000 pund att (i stället för det angivna förstapriset) delas ut till tävlingsdeltagaren eller fördelas lika mellan berörda tävlingsdeltagare.

..."

6. Enligt lagstiftningen i England och Wales medförde formuleringen "denna transaktion endast är moraliskt bindande" (nedan kallad klausulen om att transaktionen endast är moraliskt bindande) i den första tävlingsregeln att det inte uppkom något rättsförhållande mellan tävlingsdeltagarna och Vernons Games med påföljden att en tävlingsdeltagare som väckt talan mot Vernons Games för att få sitt tävlingsbidrag behandlat i enlighet med reglerna eller för att få ett pris som han vunnit utbetalat eller överlämnat till sig skulle ha fått denna talan ogillad.

7. Intäkterna från varje tävling kan uppskattas med mycket hög precision och värdet av de priser som delas ut i varje tävling bestäms på grundval av dessa intäkter. Priserna består av kontanter, varor och tjänster. Värdet av den jackpot som nämns i den femte tävlingsregeln kan överstiga, och har ibland överstigit, värdet av de avgifter som erhållits för deltagande i tävlingen i fråga. Dessa avgifter har inte någon gång under tävlingarnas historia varit otillräckliga för att täcka de priser som vunnits, och inte heller har tävlingsarrangören någon gång vägrat att betala ut eller överlämna ett pris till den person som vunnit det.

8. Även om det varken enligt tävlingsreglerna eller på annan grund förelåg någon skyldighet för Vernons Games att betala ut kontantpris eller att betala för andra priser med avgifterna eller några andra specifikt angivna pengar användes i praktiken i varje tävling de avgifter som flutit in till detta. Vernons Games hade varken enligt avtalsvillkoren eller på grund av de faktiska ekonomiska omständigheterna kring transaktionen någon skyldighet att behandla avgifterna på något särskilt sätt eller på annat sätt än företaget behandlade sina egna pengar.

9. I en skrivelse av den 28 mars 1995 fastställde Commissioners of Customs and Excise att Town & County för de redovisningsperioder som ingick i den aktuella perioden var skyldigt att betala mervärdesskatt för tävlingsavgifternas hela belopp och inte, som företaget gjorde gällande, för avgifternas belopp minskat med prisernas belopp eller värde.

10. Town & County överklagade detta beslut. I beslut av den 27 augusti 1996 uttalade VAT and Duties Tribunal följande:

"a) Mot bakgrund av punkt 14 i EG-domstolens dom i målet Tolsma (REG 1994, s. I-743) föranleder klausulen om att transaktionen endast är moraliskt bindande, till följd av att den utesluter uppkomsten av ett rättsförhållande mellan tävlingsdeltagaren och Vernons Games, tvivel om huruvida Vernons Games har tillhandahållit tävlingsdeltagarna en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG (Tolsma-frågan).

b) Om ett sådant tillhandahållande har skett är, mot bakgrund av punkterna 8-13 i EG-domstolens dom i målet Glawe (REG 1994, s. I-1679), beskattningsunderlaget, i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i ifrågavarande direktiv, tävlingsavgifternas hela belopp och inte det belopp som återstod efter utbetalning av eller betalning för priserna (Glawe-frågan).

c) Frågan om behovet av EG-domstolens förhandsavgörande beträffande Tolsma-frågan uppskjuts till ett senare sammanträde."

11. De beslut avseende förhandsavgörande som meddelades efter det att det senare sammanträdet hållits överklagades till High Court of Justice som fann att både Tolsma- och Glawe-frågorna skulle hänskjutas till EG-domstolen och återförvisade målet till VAT and Duties Tribunal för formulering av en begäran om förhandsavgörande.

12. VAT and Duties Tribunal, Manchester, har därefter ställt följande frågor till domstolen:

"1. Kan, 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 sistnämnda direktiv, och mot bakgrund av domstolens rättspraxis, i synnerhet domen i målet C-16/93, Tolsma (REG 1994, s. I-743), en transaktion som enligt överenskommelse mellan parterna endast är moraliskt bindande (och enligt nationell rätt därför inte kan göras gällande vid domstol) utgöra en mervärdesskattepliktig transaktion?

2. Om den första frågan besvaras jakande, är då, enligt en korrekt tolkning av ovannämnda två direktiv, särskilt artikel 11 A.1 i direktiv 77/388/EEG, och mot bakgrund av domstolens rättspraxis, särskilt domen i målet C-38/93, Glawe (REG 1994, s. I-1679), beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när det gäller 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 tävlingsarrangören enligt en korrekt bedömning skall anses tillhandahålla var och en av tävlingsdeltagarna denna tjänst som motprestation för den tävlingsavgift som denne erlägger, är beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när det gäller varje sådant tillhandahållande då

a) denna tävlingsavgifts belopp eller

b) denna tävlingsavgifts 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?"

III - Tillämpliga bestämmelser

13. Artikel 2 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. införsel av varor."

14. 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."

15. Enligt artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet gäller följande:

"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."

16. I artikel 13 B föreskrivs bland annat följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

f) Vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat ..."

IV - Den första frågan

A - Parternas yttranden

17. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, Town & County, har inledningsvis påpekat att begreppet vederlag i artiklarna 2 och 11 i sjätte direktivet är gemenskapsrättsligt och därför skall tillämpas enhetligt inom gemenskapens hela territorium. Town & County har också gjort gällande att man enligt generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Glawe måste göra en samlad bedömning av alla rättsliga och faktiska omständigheter, vilket i förevarande fall betyder att

man måste ta hänsyn till att tävlingen är konstruerad på ett sätt som är typiskt för hasardspel.

18. Town & County anser att nu ifrågavarande överenskommelser, vars egenart bestod i att de gav upphov till transaktioner som endast var moraliskt bindande, inte är mervärdesskattepliktiga. Som framgår av domen i målet Tolsma krävs det nämligen för att det skall anses att en tjänst tillhandahålls att det mellan den som tillhandahåller en tjänst och mottagaren av denna föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer.

19. I detta mål har det enligt Town & County till skillnad från vad som var fallet i målet Tolsma inte uppkommit något rättsförhållande vare sig mellan tävlingsdeltagaren och den som tar emot tävlingsformuläret eller mellan tävlingsdeltagaren och Town & County. Detta motsvarar nationell rättspraxis avseende avtal som endast är moraliskt bindande, enligt vilken sådana avtal inte kan medföra några rättsverkningar och inte kan göras gällande vid domstol, det vill säga inte kan grunda några rättigheter och skyldigheter.

20. Den omtvistade transaktionen tillhör enligt Town & County alltså en särskild kategori fall som, trots den ekonomiska aspekten, saknar de nödvändiga kännetecknen i form av vederlag och verkställbarhet genom domstolsavgörande, det vill säga fall i vilka det står klart för de tävlande att avtalen inte kan tillmätas någon rättslig betydelse.

21. Town & County har dragit slutsatsen att det under dessa förhållanden inte föreligger någon mervärdesskattepliktig transaktion och att anordnandet av "Gissa bollens läge"-tävlingen därför faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

22. Den brittiska regeringen har gjort gällande att, om ett avtal mellan två personer innehåller en klausul om att transaktioner endast är moraliskt bindande, detta enbart betyder att parterna har bestämt att förhållandet mellan dem inte skall kunna göras gällande vid domstol. Det betyder, enligt den brittiska regeringen, emellertid inte att det inte alls finns något rättsförhållande.

23. Förevarande fall skiljer sig enligt den brittiska regeringen från målet Tolsma därigenom att tävlingsarrangören och den tävlande kom överens om ifrågavarande klausul i samband med att de slöt avtalet om en prestation mot vederlag. I målet Tolsma förelåg till skillnad härifrån inte något som kunde uppfattas som ett rättsligt förhållande och inte heller någon transaktion av det slag som det här är fråga om.

24. Den brittiska regeringen anser att det för syftet med mervärdesskatten är tillräckligt att det föreligger någon form av rättsligt förhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren av denna som innebär att den förre tillhandahåller en (beskattningsbar) tjänst mot vederlag. Om förhållandet kan göras gällande på exekutiv väg saknar däremot betydelse. Varje annan tolkning av sjätte direktivet skulle strida mot såväl domstolens rättspraxis som principen om skatteneutralitet och öppet uppmuntra till undandragande av skatt.

25. Den brittiska regeringen har också påpekat att när enligt domstolens praxis till och med olagliga transaktioner, som i många rättssystem inte kan göras gällande på exekutiv väg, kan vara mervärdesskattepliktiga på grund av principen om skatteneutralitet detta också måste gälla beträffande en sådan transaktion som den här aktuella.

26. Slutligen kan det enligt den brittiska regeringen för tillämpning av sjätte direktivet inte heller krävas att avtal skall kunna fullgöras genom exekutiv tvång, eftersom möjligheten att indriva fordringar kan variera från medlemsstat till medlemsstat och ett sådant krav därför utan skäl skulle rubba den enhetliga behandlingen av skatter inom gemenskapen.

27. Enligt den brittiska regeringen skall den första tolkningsfrågan därför besvaras jakande.

28. Inte heller kommissionen anser att en sådan transaktion som den omtvistade kan undantas från mervärdesskatt med motiveringen att den inte kan göras gällande vid domstol. Det föreligger enligt kommissionen en klart definierad transaktion som består av en prestation och en motprestation (quid pro quo), och för att artikel 2 i sjätte direktivet skall bli tillämplig krävs endast att ett vederlag har avtalats, inte att det föreligger en motprestation som kan göras gällande på exekutiv väg.

29. Kommissionen betvivlar för övrigt riktigheten av påståendet att klausulen om att transaktionen endast är moraliskt bindande enligt engelsk lagstiftning verkligen utesluter varje form av rättsförhållande mellan parterna.

30. I målet Tolsma förelåg det enligt kommissionen till skillnad från vad som här är fallet inte ens ett endast moraliskt bindande avtal, och inte heller erlades något vederlag för tillhandahållande av en viss tjänst.

31. Kommissionen har också påpekat att ett godtagande av Town & Countys uppfattning skulle få till följd att transaktioner avseende olika former av hasardspel i många medlemsstater skulle falla utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, utan att det behövdes något sådant undantag som avses i artikel 13 B f i sjätte direktivet. I flera medlemsstater kan sådana transaktioner nämligen inte göras gällande på exekutiv väg.

B - Bedömning

32. Med sin första fråga vill den nationella domstolen huvudsakligen få veta om en transaktion kan vara skattepliktig i den mening som avses i sjätte direktivet även när den på grund av en klausul om att den endast är moraliskt bindande enligt nationell rätt inte grundar någon fordran som kan göras gällande på exekutiv väg.

33. Det kan först konstateras att det inte finns anledning att i detta mål behandla rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967, som nämns i den nationella domstolens första fråga, eftersom detta direktiv inte längre gällde när de omtvistade transaktionerna genomfördes. Som framgår av det följande är det inte heller nödvändigt att tolka artikel 6.1 i sjätte direktivet, som den nationella domstolen har hänvisat till, för att besvara den första frågan, eftersom denna bestämmelse endast definierar vad som enligt direktivet avses med "tillhandahållande av tjänster".

34. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap". Utmärkande för en skattepliktig transaktion är alltså att en motprestation kan kopplas till en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster på sådant sätt, att leveransen eller tillhandahållandet skall anses ha skett "mot vederlag".

35. Av domstolens domar i bland annat målen Aardappelenbewaarsplaats, Apple and Pear, och Naturally Yours Cosmetics följer att begreppet tillhandahållande av tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 förutsätter att det finns en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och den motprestation som erhålls. Endast om denna koppling mellan tjänst och motprestation föreligger kan det vara fråga om ett tillhandahållande av en tjänst mot vederlag och således om en skattepliktig transaktion.

36. I målet Tolsma utvecklade domstolen denna slutsats vidare genom att fastslå att tillhandahållande av en tjänst sker mot vederlag och därmed är skattepliktig endast "när det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som mottar denna föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer och den ersättning som den som tillhandahåller tjänsten erhåller utgör det faktiska vederlaget för den tjänst som har tillhandahållits mottagaren".

37. Mot bakgrund av artikel 2 i direktivet och domstolens ovan redovisade praxis skall kriteriet rättsförhållande inte ses isolerat i den meningen att transaktionen måste kännetecknas av någon speciell rättslig egenskap. Rättsförhållandet är i stället beroende av kopplingen mellan prestation och motprestation.

38. För att det skall vara fråga om ett rättsförhållande i den mening som avses i domen i målet Tolsma kan för övrigt inte krävas att det föreligger några speciella rättsliga, särskilt avtalsenliga eller processuella, kännetecken, som att transaktionen kan göras gällande på exekutiv väg. Eftersom både villkoren för att det skall föreligga ett rättsförhållande och innebörden av detta begrepp varierar i de nationella rättssystemen, skulle ett sådant krav också vara oförenligt med principen om skatteneutralitet och ändamålet att harmonisera omsättningsskatterna. I annat fall skulle införandet av en klausul om att transaktionen endast är moraliskt bindande ge möjlighet att undandra skatt.

39. Vad som skall prövas är endast frågan om utbytet av prestationerna sker på grund av avtal - även om dessa endast är moraliskt bindande - av vilka det framgår att de ömsesidiga prestationerna har en direkt koppling till varandra.

40. I målet Tolsma fanns det inget avtal av något slag som kunde ha skapat en tillräcklig koppling mellan prestation och motprestation för att man skulle kunna tala om en tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet. "Den som tillhandahöll tjänsten" (en gatumusikant) erhöll visserligen viss ersättning för sin tjänst, men "de som tog emot tjänsten" gav frivilligt ett bidrag och tog i princip emot tjänsten helt oberoende av sin motprestation.

41. Till skillnad från vad som var fallet i målet Tolsma föreligger det i sådana fall som det omtvistade onekligen en form av avtal som innebär att tävlingsavgiften betalas för tävlingsarrangörens prestation. Den som vill delta i tävlingen måste nämligen underkasta sig de tävlingsregler som arrangören har föreskrivit och förplikta sig att iaktta alla bestämmelser i avtalet inklusive tävlingsreglerna. Endast om den tävlande - å ena sidan - lämnar in tävlingsformuläret på dessa villkor och erlägger motsvarande avgift får han - å andra sidan - delta i gissningstävlingen och bereds en vinstchans.

42. Eftersom prestationerna utförs på grund av avtal som tydligt visar att det föreligger en direkt koppling mellan prestation och motprestation och därmed uppfyller det i artikel 2 i sjätte direktivet angivna villkoret "mot vederlag" föreligger det i varje fall ett "rättsförhållande" i den mening som avses i målet Tolsma. Det har följaktligen ingen betydelse att transaktionerna på grund av klausulen om att de endast är moraliskt bindande inte kan göras gällande på exekutiv väg.

43. Slutligen är det som den brittiska regeringen har anfört också nödvändigt att erinra om att man av domstolens rättspraxis, enligt vilken till och med olagliga transaktioner, som i många rättssystem inte kan göras gällande på exekutiv väg, kan vara mervärdesskattepliktiga, kan dra slutsatsen att sådan skattskyldighet än mer måste föreligga för lagliga transaktioner, såsom den transaktion som är föremål för tvist vid den nationella domstolen.

44. Ett "rättsförhållande" föreligger alltså även när det är fråga om en transaktion som inte kan göras gällande på exekutiv väg.

45. Den första tolkningsfrågan skall därför besvaras så, att ett avtal som enligt parternas överenskommelse endast är moraliskt bindande (och därför enligt nationell lagstiftning inte kan göras gällande vid domstol) i princip kan utgöra en mervärdesskattepliktig transaktion enligt sjätte direktivet, särskilt artikel 2.1 i detta.

V - Den andra frågan

46. I den andra frågan talas visserligen uttryckligen endast om anordnandet av en tävling men eftersom det är fråga om ett hasardspel omfattar frågan dock också beredandet av en vinstchans.

A - Parternas yttranden

47. Town & County har gjort gällande att den tjänst som företaget tillhandahåller tävlingsdeltagarna är begränsad till att anordna en tävling och ge ramen för denna. Transaktionen med tävlingsdeltagaren skall enligt företaget anses innebära "vadslagning" eller "hasardspel" i den mening som avses i artikel 13 B f i sjätte direktivet och är därför enligt denna bestämmelse principiellt undantagen från mervärdesskatt. Den brittiska tullmyndigheten har enligt Town & County uppenbarligen inte avsett att beskatta transaktionerna på den grunden att dessa inte kan betraktas som vadslagning eller hasardspel, utan har utnyttjat medlemsstaternas utrymme för att skönmässigt belägga vissa transaktioner som enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet normalt skulle vara befriade från mervärdesskatt med sådan skatt.

48. Town & County har också gjort gällande att motprestationen, oavsett om det är fråga om hasardspel eller i varje fall om transaktioner som liknar sådana, skall bedömas med beaktande av hur transaktionerna är konstruerade.

49. I detta sammanhang har Town & County åberopat den faktiska likheten med de transaktioner som behandlas i målen Glawe och Fischer.

Town & County har påpekat att både domstolen och generaladvokaten i målet Glawe fann att automatinnehavaren inte skulle beskattas för de totala belopp som satsats i spelautomaterna utan endast för den del av dessa belopp som han fick behålla för egen räkning och inte utbetalade som vinst till spelarna.

50. Slutligen har Town & County också gjort gällande att domarna i målen Glawe och Fischer grundades på mervärdesskattelagstiftningens allmänna principer, särskilt principen att motprestationen inte får vara högre än det vederlag som den skattskyldige faktiskt har erhållit. Detta stöds enligt Town & County av domstolens avgöranden i målen Argos, Elida Gibbs och First National Bank of Chicago.

51. Town & County har därför avslutningsvis föreslagit att den andra tolkningsfrågan skall besvaras på så sätt, att det beskattningsbara vederlag som företaget har erhållit för tillhandahållandet av sin tjänst - det vill säga organisationen av "Gissa bollens läge"-tävlingen för tävlingsdeltagarna - utgörs av tävlingsavgifternas belopp minskat med beloppet eller värdet av de priser som har delats ut till vinnarna.

52. Den brittiska regeringen har gjort gällande att beskattningsunderlaget när det gäller anordnandet av en sådan tävling som den nu ifrågavarande, mot bakgrund av ordalydelsen i artikel 11 A.1 i sjätte direktivet, utgörs av det vederlag som tävlingsdeltagarna betalar till den som anordnar tävlingen. Sjätte direktivet medger enligt den brittiska regeringen inte att beskattningsunderlaget minskas med beloppet eller värdet (eller en proportionell andel av detta) av de priser som har delats ut till vinnarna.

53. Enligt den brittiska regeringens mening är domen i målet Glawe inte tillämplig i detta fall, eftersom ingen del av tävlingsdeltagarnas avgifter enligt lag undandras tävlingsarrangörens

förfogande och denne inte heller har någon laglig skyldighet att använda avgifterna eller andra specificerade belopp till att betala ut eller betala för priserna.

54. Den brittiska regeringen anser vidare att inte heller domen i målet Fischer är tillämplig på det aktuella hasardspelet, eftersom vinstutdelningen - till skillnad från vad som var fallet i målet Fischer - inte består i återbetalning av insatsen (eventuellt ökad med ett belopp som svarade mot vinstchanserna) och inte har något samband med storleken av den avgift som vinnarna har erlagt. Tävlingsarrangören är enligt den brittiska regeringen därför i detta fall jämförbar med varje tjänsteleverantör som använder det vederlag han erhåller för tjänsterna till att finansiera sina löpande affärer. Inte heller den omständigheten att värdet av de utbetalade priserna bestäms på grundval av de förväntade intäkterna skiljer tävlingsarrangören från näringsidkare inom andra näringsgrenar.

55. Enligt den brittiska regeringens uppfattning skall den andra tolkningsfrågan därför besvaras så, att beskattningsunderlaget när någon anordnar en tävling, det vill säga ett hasardspel, på det sätt som i detta fall har skett är summan av samtliga tävlingsavgifter.

56. Kommissionen anser att svaret på den andra frågan står att finna i domen i målet Glawe och i generaladvokatens förslag till avgörande i målet Fischer. Man kan enligt kommissionen inte göra någon meningsfull åtskillnad mellan den tävling som det här gäller och hasardspel (spelautomater, roulette).

57. Kommissionen har vidare hänvisat till domstolens domar i målen Naturally Yours Cosmetics och Boots, enligt vilka underlaget för mervärdesskatt är det vederlag som leverantören faktiskt har erhållit. I ett fall som det förevarande är det därför nödvändigt att fastställa vari den tillhandahållna tjänsten består och vilken del av deltagaravgiften som utgör vederlag för denna tjänst.

58. Den tjänst som tävlingsarrangören tillhandahåller består i anordnandet av tävlingen och den ersätts med det belopp som han faktiskt har kvar när priserna har utdelats. Det är detta belopp som arrangören använder för kostnaderna för anordnande av tävlingen, skatter och vinstmarginal.

59. En del av avgifterna betalas därför in till en vinstfond medan den andra delen utgör ersättning för arrangörens anordnande av tävlingen. Det är enligt kommissionen endast denna senare del, alltså tävlingsavgifternas totalbelopp minskat med värdet av de utdelade priserna, som är mervärdesskattepliktig, trots att vinstandelen till skillnad från vad som var fallet i målet Glawe inte är fastställd i lag, utan bestäms av arrangören själv. Det avgörande är att en del av den avgift som varje deltagare har erlagt alltså inte är ersättning till arrangören utan ett bidrag till vinstfonden.

60. Detta mål skiljer sig enligt kommissionen emellertid från målen Glawe och Fischer också därigenom att priserna inte endast utgörs av kontanter utan även av varor och tjänster. Denna omständighet kan beaktas på två sätt. Antingen behandlas arrangören som slutlig konsument av varorna och tjänsterna som han i praktiken bidrar med som sin "insats" och för vilka han därför inte kan göra avdrag för ingående skatt, eller också anses varorna och tjänsterna omfattas av arrangörens kostnader för att anordna tävlingen, kostnader vilka utgör en del av hans vederlag och berättigar honom att göra avdrag för ingående skatt.

61. Kommissionen anser slutligen att det inte spelar någon roll om beskattningsunderlaget skall anses utgöra en proportionell andel av samtliga tävlingsavgifter eller en proportionell del av varje enskild tjänst som tillhandahålls varje enskild tävlande. Omständigheten att det exakta beloppet av den del av tävlingsavgiften som utgör vederlag inte kan fastställas vid den tidpunkt då avgiften betalas utgör enligt kommissionen inte något hinder mot att behandla transaktionen som mervärdesskattepliktig i enlighet med vad som redovisats ovan. Det är tillräckligt, och det utgör i praktiken inte heller något problem, att värdet av motprestationen bestäms i efterhand. Av domen i målet *First National Bank of Chicago* framgår dessutom att den som tar emot tjänsten inte heller behöver känna till det faktiskt skattepliktiga beloppet.

62. Kommissionen anser alltså att beskattningsunderlaget vid en sådan transaktion som den här aktuella utgörs av summan av samtliga tävlingsavgifter minskad med beloppet eller värdet av de priser som har delats ut till vinnarna.

B - Bedömning

63. Med sin andra fråga vill den nationella domstolen huvudsakligen veta om beskattningsunderlaget enligt sjätte direktivet när det gäller en sådan transaktion som den omtvistade skall beräknas på grundval av summan av tävlingsavgifterna eller av denna summa minskad med värdet av de priser som har delats ut eller på något annat sätt.

64. Den första tolkningsfrågan innebar att det mot bakgrund av artikel 2 i sjätte direktivet skulle prövas om den omtvistade transaktionen överhuvudtaget faller inom direktivets tillämpningsområde, det vill säga om det i princip är fråga om en prestation som utförts mot vederlag.

65. I samband med besvarandet av den första frågan var det nödvändigt att, mot bakgrund av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet pröva hur beskattningsunderlaget exakt skall bestämmas och vad som i detalj skall ingå i detta. Enligt bestämmelsen i fråga skall beskattningsunderlaget när det gäller leverans av varor och tillhandahållande av tjänster vara "[a]llt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp".

66. Enligt domstolens fasta praxis utgörs beskattningsunderlaget när det gäller tillhandahållande av varor och tjänster av det vederlag som leverantören eller den som har tillhandahållit en tjänst faktiskt har erhållit, vilket utgör ett subjektivt värde som kan mätas i pengar och som står i direkt samband med leveransen eller tjänstens tillhandahållande.

67. I enlighet därmed skall vid fastställande av beskattningsunderlaget först undersökas vilka ömsesidiga prestationer en transaktion som den omtvistade omfattar, det vill säga vilket belopp som skall anses vara vederlag för den tjänst som har tillhandahållits.

1. Hasardspel inom mervärdesskattelagstiftningen

68. Som redan generaladvokat Jacobs i sitt förslag till avgörande i målet *Glawe* och nyligen även domstolen, har fastslagit lämpar sig hasardspel föga för en tillämpning av bestämmelserna om mervärdesskatt. Detta var otvivelaktigt också skälet till att kommissionen i sitt förslag till sjätte direktivet ansåg att hasardspel och lotterier hellre borde beläggas med en särskild skatt.

69. I sjätte direktivet har de praktiska svårigheterna att tillämpa bestämmelserna om mervärdesskatt på detta slags transaktioner i varje fall såtillvida beaktats att hasardspel med kontanta insatser enligt artikel 13 B f principiellt är undantagna från skatt. Enligt ordalydelsen i denna bestämmelse ligger det emellertid inom utrymmet för medlemsstaternas skönsmässiga bedömning att, med beaktande av principen om skatteneutralitet, fastställa de "villkor och begränsningar" som skall gälla för ett sådant undantag, vilket medför att medlemsstaterna har

möjlighet att trots allt belägga vissa former av hasardspel som på grund av sin beskaffenhet är lämpade för mervärdeskatt med sådan skatt.

70. De särskilda svårigheterna att tillämpa bestämmelserna om mervärdesskatt på hasardspel jämfört med att tillämpa bestämmelserna på andra transaktioner följer av att hasardspelen till sin natur inte primärt är inriktade på sådan (slutlig) förbrukning av varor eller tjänster mot vederlag som mervärdesskatten är avsedd för utan på utbetalning av en vinst som är kopplad till spelarens motprestation, spelinsatsen, via ett turmoment, nämligen vinstchansen.

71. Mervärdesskatten anknyter principiellt till den faktiska förmögenhetsförskjutningen mellan den skattskyldige och mottagaren av varan eller tjänsten. Detta har kommit till uttryck i den skattemässiga principen att mervärdesskatten skall tas ut i proportion till den inkomst som den skattskyldige faktiskt har erhållit för sina varor eller tjänster och att skatteförvaltningen inte får ta ut högre belopp än det som har betalats till den skattskyldige.

72. Förutom de tänkbara former av utbytet av prestationer som varierar beroende på hur hasardspelet är utformat - det vill säga tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor mot vederlag - är det typiska för hasardspel dessutom att det finns ytterligare ett slags (lyckträffbetingat) "utbyte av prestationer" som endast med svårighet kan inordnas under begreppen inom skatterätten.

73. Vid hasardspel sker den faktiska förmögenhetsförskjutningen i slutänden genom förverkligandet av en chans. Ekonomiskt sett sker förskjutningen via ett mellanled i form av en "förmögenhetspool" som innehåller ett utjämningsmoment (en spelares förluster tillför en annan spelare vinst). Skatterättens begrepp (motprestation, leverans och så vidare) kan därför endast tillämpas på hasardspel i begränsad omfattning och efter en noggrann analys av spelets beskaffenhet.

74. Eftersom - på grund av skillnaden mellan, å ena sidan, hasardspel som kännetecknas av att det är förenat med en vinstchans och, å andra sidan, de begrepp som utmärker den på klassiskt utbyte av prestationer uppbyggda mervärdesskatten - den konkreta utformningen av spelet och förloppet av varje enskilt spel är av avgörande betydelse, är det inte bara "knappast ... lämpligt att tillämpa de allmänna slutsatser som kan dras av hur [transaktioner som rör hasardspel] har beskattats för att avgöra hur vanliga leveranser av varor skall beskattas", utan inte heller möjligt att utan vidare tillämpa det beskattningsunderlag som har fastställts för ett visst hasardspel på ett annat hasardspel.

2. Målet Glawe

75. Både Town & County och kommissionen har åberopat domstolens dom och generaladvokatens förslag till avgörande i målet Glawe och gjort gällande att den tjänst som arrangören tillhandahåller endast består i att anordna tävlingen och att endast en del av tävlingsavgifterna, nämligen summan av dessa minskad med den del som motsvarar värdet av de priser som har delats ut till vinnarna, utgör vederlag för denna tjänst. De anser att de utdelade vinsterna därför i detta fall i likhet med vinsterna från spelautomaterna i målet Glawe inte skall ingå i beskattningsunderlaget.

76. När det gäller att avgöra om domen i målet Glawe är tillämplig på ett sådant hasardspel som det omtvistade synes emellertid viss försiktighet vara påkallad.

3. Tillämpning av hittills gällande rättspraxis på ett sådant hasardspel som det omtvistade

77. Till en början kan konstateras att ett sådant hasardspel som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen till sin beskaffenhet på väsentliga punkter skiljer sig från det spel med spelautomater som behandlades i målet Glawe.

78. När domstolen i målet Glawe konstaterade att det vederlag som automatinnehavaren hade erhållit endast bestod i de insatser som fanns kvar efter det att vinsterna hade delats ut, hänvisade domstolen nämligen uttryckligen till att spelautomaterna i fråga på grund av tvingande lagbestämmelser var inställda så att i genomsnitt åtminstone 60 procent av spelinsatserna måste betalas ut till spelarna som vinster. I målet Glawe iaktogs skyldigheten att betala ut en viss del av insatserna genom att automaterna i fråga tekniskt hade utformats så att den del av insatserna som var avsedd för vinsterna samlades i ett särskilt fack och utbetalades från detta.

79. Man kan urskilja åtminstone två principer för att beräkna mervärdesskatten som domstolen (indirekt) beaktade i målet Glawe.

a. Den första principen

80. Enligt den första principen skall mervärdesskattesystemet enbart belasta den slutlige konsumenten. Detta utesluter emellertid att även värdet av utbetalade vinster beskattas när vinsten enligt tvingande lag skall utgöras av en viss andel av insatserna. Om en sådan vinstandel är föreskriven saknar den skattskyldige nämligen möjlighet att ekonomiskt övervältra den mervärdesskatt som har uttagits på det totala beloppet av insatserna på konsumenterna (spelarna) genom en motsvarande anpassning av det vinstbelopp som skall betalas ut. En avsaknad av denna möjlighet skulle emellertid till och med kunna medföra att den ingående skatt som den skattskyldige skall betala skulle kunna överstiga den del av avgifterna som återstår när vinsterna har delats ut. Utgör beskattningsunderlaget däremot endast den del av insatserna som den skattskyldige har kvar efter det att vinsterna har delats ut kan något sådant inte inträffa.

81. Såvitt avser det omtvistade hasardspelet uppkommer inte något problem avseende övervältrandet av den ekonomiska skattebördan, eftersom det enligt de omständigheter som den nationella domstolen har redogjort för inte finns någon i lag föreskriven vinstandel, utan arrangören fastställer själv denna på grundval av de faktiska ekonomiska förhållandena.

b. Den andra principen

82. Den andra principen innebär att beskattningsunderlaget endast kan vara det vederlag som faktiskt har erhållits för den tillhandahållna tjänsten.

83. Eftersom i målet Glawe minst 60 procent av insatserna enligt lag måste återbetalas i form av vinst och eftersom de satsade pengarna tekniskt sett hade placerats i separata fack fann domstolen att automatinnehavaren faktiskt inte hade erhållit de mynt som hade satsats men återbetalats och att denna del av insatserna därför inte kunde utgöra vederlag.

84. Till skillnad från vad som var fallet i målet Glawe förekommer det vid ett sådant hasardspel som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen inte någon sådan uppdelning av insatserna. Ingen del av tävlingsavgifterna är undandragen tävlingsarrangören, utan denne erhåller faktiskt, och kan förfoga över, samtliga avgifter. Vinstutbetalningen kan ske med användande av avgifterna eller andra pengar eller också på annat sätt, nämligen i form av priser in natura (varor eller tjänster).

85. Tvärtemot vad Town & County och kommissionen har anfört skall alltså det nu ifrågavarande hasardspelet såvitt avser frågan vari prestation och motprestation består bedömas annorlunda än ett sådant hasardspel med spelautomater som målet Glawe gällde.

86. Omständigheten att de tävlingsavgifter som är avsedda för priserna eventuellt sätts in på ett särskilt konto och att pengar till vinsterna tas från detta konto föranleder inte någon annan bedömning.

4. Tävlingsarrangörens prestationer i en sådan tävling som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen

87. Avgörande för beskattningsunderlaget är också vilka tjänster tävlingsarrangören tillhandahåller de tävlande.

88. Frågan vilka prestationer en skattskyldigs transaktion omfattar, det vill säga om det är fråga om ett tillhandahållande av tjänster eller om en leverans av varor, och om det föreligger en enda prestation, skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som ur den genomsnittlige konsumentens synvinkel kännetecknar transaktionen i fråga.

89. Arrangörens prestation omfattar i detta fall både anordnandet av tävlingen och beredandet av en vinstchans. När det gäller ett sådant hasardspel som det omtvistade skulle det te sig konstlat att dela upp arrangörens prestation i olika delar och hänföra motprestationen (tävlingsavgiften) endast till anordnandet av tävlingen och inte också till beredandet av vinstchansen. Den genomsnittlige tävlingsdeltagaren betalar nämligen sin avgift just för att få en vinstchans och endast därför betalar han också för anordnandet av tävlingen. Å andra sidan skulle arrangören inte anordna tävlingen och bereda vinstchansen om han inte till gengäld fick avgifterna.

90. Vinstchansen står dessutom i proportion till storleken på avgiften. Ju mer den tävlande betalar desto fler kryss får han göra och desto större är följaktligen hans vinstchans.

91. Därmed föreligger alltså den erfordrade omedelbara kopplingen mellan den av arrangören tillhandahållna tjänsten, som består i anordnande av tävlingen och beredandet av en vinstchans, och de avgifter som utgör motprestation.

92. Till arrangörens prestation med avseende på mervärdesskatt hör just beredandet av vinstchansen, men inte utdelningen av vinsterna. Utdelningen av vinsterna saknar nämligen den direkta kopplingen till motprestationen, eftersom tävlingsdeltagaren erlägger sin avgift inte på villkor att han skall vinna utan därför att han får en vinstchans, det vill säga hoppas få en vinst. Att en spelare inte säkert kan räkna med vinst ligger i hasardspels natur.

93. Betraktad på detta sätt är vinstutdelningen alltså varken leverans av varor eller tillhandahållande av tjänst mot vederlag i den mening som avses i artikel 2 eller 11 i sjätte direktivet. För arrangören är den i stället endast en "del av kostnaden" för att tillhandahålla tjänsten, närmare bestämt för att bereda vinstchansen.

94. Av mina hittills gjorda överväganden följer att arrangören av en sådan tävling som är aktuell i målet vid den nationella domstolen tillhandahåller en tjänst genom att anordna tävlingen och bereda en vinstchans för vilken tjänst han faktiskt erhåller tävlingsavgifterna som vederlag. Beskattningsunderlaget omfattar därför tävlingsavgifternas hela belopp.

5. Avdrag för ingående skatt

95. Med hänsyn till att den skattskyldige enligt mervärdesskattesystemets princip om skatteneutralitet måste befrias från mervärdesskatt på allt som utgör kostnader för hans prestation måste det undersökas i vilken mån tävlingsarrangören enligt artikel 17 i sjätte direktivet är

berättigad att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för de priser som har delats ut.

96. Omständigheten att vinsterna inte har en direkt koppling till vederlaget för tävlingsavgifterna påverkar inte den principiella rätten till avdrag för ingående skatt, eftersom denna enligt artikel 17.2 endast förutsätter att varor och tjänster används i samband med den skattskyldige personens skattepliktiga transaktioner. Detta gäller tvivelsutan också för de priser in natura - varor och tjänster, till exempel resor - som arrangören delar ut som vinst.

97. Såvitt avser kontantpriser ställs däremot redan från början inga krav på att den skattskyldige tävlingsarrangören skall erlägga skatt, varför det inte heller finns några kostnader som skattemässigt kan neutraliseras på grund av rätten att göra avdrag för ingående skatt.

98. En tävlingsarrangör har emellertid rätt att göra avdrag för ingående skatt för sådana varor eller tjänster som han själv förvärvar för att sedan dela ut som priser till vinnarna.

6. Den alternativa frågan

99. Inom ramen för den andra tolkningsfrågan har den nationella domstolen slutligen också ställt en alternativ fråga för det fall att tävlingen skall anses vara en tjänst som tävlingsarrangören har tillhandahållit var och en av tävlingsdeltagarna i utbyte mot dennes deltagaravgift. Den nationella domstolen vill veta om beskattningsunderlaget i så fall är det belopp som den enskilde tävlingsdeltagaren erlägger eller detta belopp minskat med en proportionell del av det belopp som utbetalas som vinst, eller något annat belopp.

100. Anledning till denna fråga torde vara det problem med att avräkna vissa spelares förluster mot andra spelares vinster som då uppkommer - generellt - när det gäller att bestämma den exakta beskattningen av varje spelares vederlag, om man antar att det exakta beloppet av delarna i vederlaget skall beräknas med avdrag för återbetalningen i form av priserna. Vederlagets storlek skulle då variera individuellt beroende på om det finns någon vinnare eller ej.

101. Detta avräkningsproblem uppkommer emellertid inte om vinstutdelningen, som jag har föreslagit, inte skall anses vara en av tävlingsarrangören tillhandahållen tjänst. Priserna ingår ju endast som beståndsdelar i kostnaderna för den tjänst som består i beredandet av en vinstchans. För beredandet av denna vinstchans erhåller arrangören emellertid lika stort belopp från varje tävlingsdeltagare, oavsett om denne senare vinner eller förlorar.

102. Det spelar följaktligen ingen roll om beskattningsunderlaget hänförs till varje enskild tävlingsdeltagare eller till hela tävlingen. Den nationella domstolens alternativa fråga behöver därför inte diskuteras vidare.

103. Den andra tolkningsfrågan skall därför besvaras så att beskattningsunderlaget, enligt artikel 11 A.1 i sjätte direktivet, när det gäller en tjänst som en tävlingsarrangör tillhandahåller genom att anordna en tävling för tävlingsdeltagarna i utbyte mot de avgifter som dessa erlägger är tävlingsavgifternas (hela) belopp.

VI - Förslag till avgörande

104. På grund av vad jag har anfört i det föregående föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna på följande sätt:

1) Enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, särskilt dess artikel 2.1, kan en transaktion som enligt parternas avtal "endast är moraliskt bindande" (och därför enligt nationell lagstiftning inte kan göras gällande vid domstol) i fråga om mervärdesskatt i princip utgöra en mervärdesskattepliktig transaktion.

2) Enligt artikel 11 A.1 i sjätte direktivet är beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när det gäller den tjänst som en tävlingsarrangör tillhandahåller genom att anordna en tävling för tävlingsdeltagarna i utbyte mot de avgifter som dessa erlägger är tävlingsavgifternas (hela) belopp.