

61995C0283

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Jacobs 20 päivänä maaliskuuta 1997. - Karlheinz Fischer vastaan Finanzamt Donaueschingen. - Ennakkoratkaisupyyntö: Finanzgericht Baden-Württemberg - Saksa. - Verotus - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - Direktiivin soveltaminen laittoman uhkapelin järjestämiseen - Veron perusteen määrittäminen. - Asia C-283/95.

Oikeustapauskokoelma 1998 sivu I-03369

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1 Käsiteltävä asia, jonka Finanzgericht Baden-Württemberg on saattanut yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavaksi, koskee seuraavia kysymyksiä: kuuluvatko rulettipelien laitonta järjestämistä koskevat liiketoimet arvonlisäveron piiriin; mikäli näin on, onko jäsenvaltion vapautettava ne arvonlisäverosta, kun se vapauttaa verosta toimiluvan saaneiden yleisten kasinoitten järjestämät pelit; mikäli näin ei ole, mikä on arvonlisäveron perusteena?

Asiaa koskevat yhteisön ja kansalliset säännökset

2 Kuudennen direktiivin(1) 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

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

- - ."

3 Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että maan alueella liiketoimien veron peruste on seuraava:

" - - kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet".

4 Direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdassa vapautetaan verosta

"vedonlyönti, arvonta ja muut uhka- tai rahapelit, jollei kunkin jäsenvaltion säätämistä ehdoista ja rajoituksista muuta johdu".

5 Direktiivin 33 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pysyttämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutus sopimuksia koskevia veroja, pelejä ja vedonlyöntiä koskevia veroja,

valmisteveroja, rekisteröintimaksuja tai yleisesti ottaen veroja ja maksuja, jotka eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja, sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista."

6 Saksan liikevaihtoverolain 1 §:n 1 momentilla pannaan direktiivin 2 artiklan 1 kohta täytäntöön siten, että elinkeinonharjoittajan maan alueella liiketoiminnassaan vastiketta vastaan suorittamat liiketoimet ovat arvonlisäverollisia. Direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisesti lain 4 §:n 9 momentin b kohdassa vapautetaan verosta muun muassa toimiluvan saaneiden yleisten kasinojen tällaisesta kasinotoiminnasta saama liikevaihto.

Tosiseikat ja kansallisen tuomioistuimen esittämät ennakkoratkaisukysymykset

7 Saksan lain mukaan ainoastaan toimiluvan saaneet yleiset kasinot saavat järjestää rulettipelin kaupallisessa tarkoituksessa. Vuodesta 1987 vuoteen 1989 Fischer järjesti rulettipelejä useissa toimitiloissa Saksan liittotasavallassa. Fischerillä ei ollut toimilupaa kasinon pitämiseen ja siten rulettipelien järjestämiseen, mutta hänellä oli lupa järjestää taitopeli "Roulette Opta II" -nimisellä laitteella. Hän kuitenkin poikkesi luvan ehdoista siten, että peli vastasi rulettipeliä.

8 Fischerin käyttämiin varusteisiin kuului pyörä, jossa olivat numerot 1-24 sekä myös "numerot" O ja X. Numerot 1-12 olivat mustia ja numerot 13-24 punaisia. Pelin tarkoituksena oli laittamalla pelimarkkoja sopiviin pelipöydän ruutuihin ennustaa, mihin pelipöydän hoitajan heittävä pallo jäisi. Pelaajat hankkivat kunkin pelimarkan viidellä Saksan markalla (DEM). Kussakin pelissä he saattoivat laittaa yhden tai useamman pelimarkan johonkin numeroiden 1-12 sekä O ja X ruuduista (en plein) taikka kahden numeron väliselle linjalle (cheval) ja/tai punaisten ja/tai mustien numeroiden ruutuun. Pelaaja sai 24 kertaa panoksensa arvon, kun hän laittoi panoksensa siihen ruutuun, johon pallo jäi; 12 kertaa panoksensa, kun pallo jäi toiseen niistä kahdesta numerosta, joiden väliin pelaaja oli laittanut panoksensa; ja kaksi kertaa panoksensa, kun hän ennusti oikein pallon jäävän mustaan tai punaiseen ruutuun. Voitot maksettiin pelimarkkoissa pelin jälkeen, ja pelipöydän hoitajien keräämiä pelimarkkoja voitiin käyttää voittojen maksuun, ja niitä voitiin myydä pelaajille. Ne pelaajat, jotka halusivat lopettaa pelaamisen, saattoivat vaihtaa jäljelle jääneet pelimarkkansa rahaksi.

9 Fischer kirjasi verolliseksi liikevaihdokseen nettotulonsa eli sen jäännösmäärän, jonka hän oli saanut kunkin päivän lopussa. Finanzamt katsoi kuitenkin, että veron perusteena olivat ne rahamäärät (pelimarkkoina), jotka pelaajat olivat sijoittaneet kuhunkin peliin tai pelisarjaan heidän voitoillaan vähennettyinä (samoin pelimarkkoina). Vaikka se ei ole täysin selvää, näyttää siltä, että Finanzamt pyrki ottamaan huomioon ainoastaan sellaiset pelierät, joissa pelipaikka teki nettovoittoa, ja jätti ottamatta sen muissa peleissä tekemät nettotappiot huomioon. Koska Fischer ei ollut kirjannut tätä lukua (mikä olisi edellyttänyt kunkin pelaajan panosten ja voittojen kirjaamista), Finanzamt arvioi sen kertomalla hänen nettotulonsa tekijällä kuusi, mikä perustui kunkin pelaajan todennäköisyyteen voittaa tai hävitä.

10 Finanzgericht ottaa aivan aluksi esille kysymyksen siitä, onko rulettipelien järjestäminen verollista. Fischer ei pitänyt liikevaihtoverolain 4 §:n 9 momentin b kohdassa tarkoitettua toimiluvan saanutta yleistä kasinoa ja oli itse asiassa tuomittu Saksan rikoslain 284 §:n mukaan kielletyn uhkapelin järjestämisestä. Koska Fischerin liikevaihto ei tämän vuoksi johda 4 §:n 9 momentin b kohdan mukaiseen vapautukseen, Finanzgericht katsoo, että tämä liikevaihto on Saksan lain mukaan verollista lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäisen virkkeen yleisen verotussäännöksen nojalla. Viitaten yhteisöjen tuomioistuimen asioissa Happy Family(2) ja Mol(3) antamiin tuomioihin, joissa katsottiin, että huumausaineiden laitton toimittaminen jäi arvonlisäveron ulkopuolelle, Finanzgericht kuitenkin kysyy, estääkö yhteisön oikeuden mukaan Fischerin liiketoimien verottamisen se, että ne olivat Saksan lain mukaan laittomia.

11 Toiseksi olettaen, että Fischerin liiketoimet ovat verollisia, Finanzgericht haluaa saada selvyuden veron perusteesta. Finanzgericht on taipuvainen hyväksymään Finanzamtin kannan,

mutta katsoo, että se ei voi antaa tämän kannan mukaista tuomiota, koska yhteisöjen tuomioistuimien katsoi asiassa Glawe(4) antamassaan tuomiossa, että peliautomaattien pitämistä sisältävien palvelujen veron perusteena oli pikemminkin voittojen maksamisen jälkeen automaateista tyhjennetty nettotulo kuin pelaajien automaatteihin sijoittamat kokonaispanokset. Finanzgericht havaitsee samankaltaisuuksia näiden kahden rahapelin välillä. Se lisää, että vaikka yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomiossaan, että peliautomaatit oli lain mukaan asennettu siten, että pelaajat saivat voittoja vähintään 60 prosenttia sijoitetuista panoksista, tätä seikkaa ei voida pitää yhteisöjen tuomioistuimen antaman tuomion ratkaisevana tekijänä.

12 Tämän vuoksi Finanzgericht on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko kuudennen neuvoston direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että sellaiset palvelujen suoritukset, joita kiellettyjen ja rikosoikeudellisesti rangaistavien uhkapelien järjestäjä tarjoaa pelaajille, eivät ole verollisia?

2) Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on kieltävä, onko kuudennen neuvoston direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa tulkittava siten, että kun kysymyksessä ovat kielletyt pelit, kuten ruletti, järjestäjän pelaajille tarjoamista muista suorituksista kannettavan veron perusteena on se vastike, joka järjestäjälle jää verotusjakson aikana?

3) Jos vastaus toiseen kysymykseen on kieltävä, miten veron peruste on määritettävä ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä esitetyissä tilanteissa?"

Ensimmäinen kysymys

13 Yhteisöjen tuomioistuimen laittomien liiketoimien arvonlisäveroa koskeva oikeuskäytäntö perustuu tulleja koskevaan oikeuskäytäntöön. Asiassa Horvath,(5) Wolf(6) ja Einberger I(7) antamissaan tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että huumeiden maahantuonnista ei syntynyt tullivelkaa muutoin kuin silloin, kun tuonti tapahtui toimivaltaisten viranomaisten tarkkaan valvomien markkinointikanavien kautta lääketieteellistä ja tieteellistä käyttöä varten. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että huumausaineiden maahantuonti ja markkinointi muiden kuin tällaisten kanavien kautta oli jäsenvaltioissa kiellettyä kaikkien jäsenvaltioiden allekirjoittaman kansainvälisen sopimuksen eli huumausaineita koskevan yleissopimuksen nojalla. Tullivelkaa ei voinut syntyä sellaisten huumeiden maahantuonnista, joita ei voinut markkinoida ja saattaa osaksi yhteisön taloutta. Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että huumeiden laitton maahantuonti jäi täysin perustamissopimuksen 2 artiklassa tarkoitettujen yhteisön päämäärien ja 29 artiklassa vahvistettujen tulliliiton toteuttamisen lähtökohtien ulkopuolelle.

14 Asiassa Einberger II(8) yhteisöjen tuomioistuin laajensi tulleja koskevaa oikeuskäytäntöään huumausaineiden laittoman maahantuonnin arvonlisäveroon. Myöhemmin asiassa Happy Family(9) ja Mol(10) yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että myös huumausaineiden laitton toimittaminen maan alueella jäi arvonlisäveron ulkopuolelle. Se katsoi, että huumeita koskevat laittomat liiketoimet olivat vieraita kuudennen direktiivin tarkoituksille eli henkilöiden, tavaroiden, palvelujen ja pääoman liikkuvuuden todellisen vapauttamisen edistämiseksi, kansantalouksien keskinäisen vuorovaikutuksen edistämiseksi ja sellaisten todellisten sisämarkkinoiden kaltaisten yhteismarkkinoiden toteuttamiselle, joilla harjoitetaan vilpitöntä kilpailua.(11)

15 Kahdessa muussa asiassa yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin pohtimaan samaa kysymystä kahden muun tavararyhmän osalta. Asiassa Witzemann(12) se laajensi tulleja ja arvonlisäveroa koskevaa oikeuskäytäntöä väärennetyn rahan tuontiin ja katsoi, että sen oikeuskäytännössään antamat ratkaisut soveltuivat jopa suuremmalla syyllä väärennettyyn rahaan, jota, toisin kuin huumausaineita, koski täydellinen tuonti- ja myyntikielto. Toisaalta asiassa Lange(13) yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tavaroiden vienti Itä-Eurooppaan monenvälisen viennin valvonnan yhteensovittamiskomiteassa (COCOM) päätetyn vientikiellon vastaisesti kuului veron piiriin. Toisin

kuin aikaisemmissa asioissa, tavarat eivät olleet sellaisia, että kaikki liiketoimet olisivat olleet kiellettyjä niiden luonteen tai erityisten ominaisuuksien perusteella; kiellettyä oli ainoastaan niiden vienti tiettyihin kohteisiin, joissa niiden käyttö sotilaallisiin tarkoituksiin oli mahdollista.

16 Käsiteltävänä olevassa asiassa Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa. Kaikki kolme katsovat, että toisin kuin huumausaineita ja väärennettyä rahaa koskevien laittomien liiketoimien osalta, rulettipelin laitton järjestäminen kuuluu direktiivin soveltamisalaan. Olen samaa mieltä.

17 On selvää, että yhteisöjen tuomioistuimen huumausaineita ja väärennettyä rahaa koskeva oikeuskäytäntö on poikkeus yleisestä säännöstä, jonka mukaan laillisia ja laittomia liiketoimia pitäisi kohdella samalla tavalla. Asioissa Mol ja Happy Family yhteisöjen tuomioistuin katsoi seuraavaa:

"On hyväksyttävä, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei tosiasiallisesti estä arvonnäköveron perimisen osalta yleistettyä eron tekemistä laillisten ja laittomien liiketoimien välillä. Tämä ei kuitenkaan pidä paikkaansa huumausaineiden kaltaisten tuotteiden toimittamisen osalta, koska niillä on erityisiä ominaisuuksia, sikäli kuin niitä koskee niiden luonteen vuoksi täydellinen kieltä saattaa tuotteet vaihdantaan kaikissa jäsenvaltioissa, poikkeuksena tarkkaan valvotut markkinointikanavat lääketieteellistä ja tieteellistä käyttöä varten. Tällaisessa erityistilanteessa, jossa laillisen talouden alan ja laittoman alan välillä ei voi olla mitään kilpailua, se, että arvonnäköverovelvollisuutta ei synny, ei voi vaikuttaa verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen."(14)

18 Siten yhteisöjen tuomioistuin, joka vastasi Ranskan, Saksan ja Alankomaiden hallitusten näissä asioissa ilmaisemaan huoleen siitä, että laittoman liiketoiminnan edullisempi verotuskohtelu häiritäisi verotuksen neutraalisuuden periaatetta,(15) teki selväksi, että verotuskohtelun pitäisi olla sama silloin, kun laillisen ja laittoman liiketoiminnan välillä on olemassa kilpailun mahdollisuus.

19 Näin on tässä asiassa. Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat liiketoimet voidaan selvästi erottaa huumausaineita tai väärennettyä rahaa koskevista liiketoimista. Ruletin kaltaisten rahapelien järjestäminen kuuluu huomattavaan lailliseen liiketoimintaan, joka on erottamaton osa yhteisön taloutta. Se ei ole yhteisöjen tuomioistuimen asioissa Happy Family ja Mol käyttämää ilmaisua lainaten "vieras kuudennen direktiivin tarkoituksille". Käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat liiketoimet ovat laittomia ainoastaan sen vuoksi, että sellainen laillinen peli, jota varten oli olemassa lupa, muutettiin peliksi, jota ainoastaan toimiluvan saaneet yleiset kasinot voivat järjestää. Tämä asia muistutti enemmän asiaa Lange,(16) jossa tavarat eivät olleet sinänsä kiellettyjä ja jossa niitä koski vientikielto ainoastaan siksi, että ne oli suunnattu tiettyihin maihin sotilaallisiin tarkoituksiin. Käsiteltävässä asiassa laillisen ja laittoman liiketoiminnan välillä on kilpailun mahdollisuus, ja verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää, ettei arvonnäköverojärjestelmällä suosita laitonta rahapeliä siten, että se asetetaan edullisempaan asemaan kuin laillinen rahapeli.

20 Katson tämän vuoksi, että käsiteltävänä olevan kaltaiset laittomat rulettia koskevat liiketoimet kuuluvat arvonnäköveron piiriin. Ne ovat siten direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan verollisia, jollei niitä ole erikseen vapautettu 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisesti.

21 Tässä yhteydessä on olemassa toinen kysymys, jota kansallinen tuomioistuin ei ole tuonut esille ja jolla on merkitystä riidan ratkaisemisen kannalta, nimittäin se, onko Saksa oikeutettu 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisesti rajoittamaan verovapautuksen toimiluvan saaneiden yleisten kasinojen järjestämiin rulettipeleihin. Direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdassa sallitaan jäsenvaltioiden säätää tässä säännöksessä tarkoitetuille vapautuksille "ehtoja ja rajoituksia". Jäljelle jää kuitenkin kysymys siitä, vähennetäänkö verotuksen neutraalisuuden periaatteella jäsenvaltion harkintavaltaa rajoittaa vapautuksen soveltamisalaa.

22 Kuten Yhdistynyt kuningaskunta on todennut kirjallisissa huomautuksissaan, asiassa Lange annettu ratkaisu osoittaa, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltamista ei ole rajoitettu niihin olosuhteisiin, joissa yksin tämän periaatteen soveltamisen vuoksi laillinen liiketoiminta asetettaisiin epäedullisempaan asemaan kuin laitton liiketoiminta. Kyseisessä asiassa verotuksen neutraalisuuden periaatetta sovellettiin tilanteessa, jossa laitton liiketoiminta olisi muutoin asetettu epäedullisempaan asemaan. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että viejinä olevilla jäsenvaltioilla ei ollut oikeutta kieltäytyä myöntämästä direktiivin 15 artiklassa säädettyä vapautusta sillä perusteella, että kyseessä ollut vienti oli laitonta. Yhteisöjen tuomioistuin huomautti, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti, johon kuudes direktiivi perustuu, 15 artiklassa ei eroteta vapautusten osalta laillista ja laitonta vientiä toisistaan. Todeten lisäksi, että direktiivin 17 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltioiden edellytetään myöntävän 15 artiklan mukaisesti viennin osalta vapautetuista tavaroista vähennyksen tai palautuksen verosta, yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että tällaisten vapautusten tarkoituksena on varmistaa, että yhteisön arvonlisävero ei koske jäsenvaltioiden ulkopuolisia kuluttajia. Näin ollen sillä, että jäsenvaltio kieltäytyy soveltamasta direktiivissä säädettyä viennin vapautusta rangaistakseen lupaa edellyttävän kansallisen säännöksen rikkomisesta, tavoiteltaisiin kuudennelle direktiiville vierasta päämäärää.(17)

23 Yhdistynyt kuningaskunta katsoo kirjallisissa huomautuksissaan, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää tämän ratkaisun valossa Saksaa rajoittamasta 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaista verovapautusta laillisiin liiketoimiin. Istunnossa se kuitenkin perui tämän väitteen, jonka se katsoi perustuneen siihen, että Saksan säännökset oli käsitetty väärin. Yhdistynyt kuningaskunta huomautti, että vaikka jäsenvaltiolla ei ole oikeutta tehdä yleistä eron tekemistä laillisten ja laittomien liiketoimien välillä vapautuksia myöntäessään, sen on mahdollista säätää vapautukselle ehtoja ja rajoituksia, sellainen ehto mukaan lukien, jonka mukaan kyseessä olevaa liiketoimintaa on harjoitettava toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa. Siten Saksalla on oikeus jättää soveltamatta vapautusta liiketoimiin, joita ei ole suoritettu toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa, mutta se ei voi esimerkiksi kieltäytyä myöntämästä vapautusta tällaisessa kasinossa suoritettujen laittomien liiketoimien osalta tai sellaisten liiketoimien osalta, joista on tullut laittomia, koska kasino ei ollut uusiut ajoissa toimilupaansa.

24 Saksan hallitus pyrki istunnossa perustelemaan rajoitusta eri perusteilla. Se katsoi, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei edellytä vapautuksen ulottamista laittomiin liiketoimiin, koska näitä kahta liiketoimien ryhmää koskevat eri kilpailuedellytykset. Saksan lain mukaan laillisten rulettipelien arvonlisäveron vapautusta vastaa niitä koskeva erityinen rahapeli- tai kasinovero; tämä vero ei koske liiketoimia, joita ei ole vapautettu arvonlisäverosta.

25 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevat pelit ovat olennaisesti samanlaisia kuin toimiluvan saaneiden kasinojen järjestämät rulettipelit. Tämän vuoksi on vaikeaa nähdä, miten vapautuksen epääminen edelliseltä sillä perusteella, että pelit on järjestetty laittomasti, olisi direktiivin taustalla olevan verotuksen neutraalisuutta koskevan tavoitteen mukaista.

26 Kuten Yhdistynyt kuningaskunta toteaa aivan oikein kirjallisissa huomautuksissaan, asiassa Lange annettu ratkaisu osoittaa, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää arvonlisäverojärjestelmän käyttämisen siihen, että rangaistaan laittomista liiketoimista. Arvonlisäverorasituksen kohdistumisen ei pitäisi riippua jäsenvaltion rikoslainsäädännön

erityispiirteistä. Jos käsiteltävää asiaa pidettäisiin poikkeuksena, sivuutettaisiin se johdonmukaisuus, jonka pitäisi olla luonteenomaista verolainsäädännön soveltamiselle.

27 En pidä tässä asiassa mahdollisena väittää, kuten Yhdistynyt kuningaskunta pyrki istunnossa väittämään, että Saksa pikemminkin ainoastaan vahvistaisi ehdot, joilla vapautus soveltuu, kuin tekisi yleisen eron laillisen ja laittoman liiketoiminnan välillä - mitä Yhdistynyt kuningaskunta ei pidä sallittuna. Kansallinen tuomioistuin esittää, että Saksan säännöksissä erotetaan laillinen ja laitton ruletti toisistaan; sen ensimmäinen kysymys on laadittu tältä pohjalta. Mikään yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ei aseta tätä tarkastelua kyseenalaiseksi. Sitä vastoin näyttää siltä, että ainoastaan laillinen rulettipeli on vapautettu verosta, koska ainoastaan toimiluvan saaneet kasinot voivat järjestää rulettipelejä kaupallisessa tarkoituksessa. Tässä suhteessa on vähän merkitystä sillä, että laillisen ja laittoman ruletin erottaminen toisistaan johtuu ehdosta, jonka perusteella vapautusta on ilmaistu sovellettavan.

28 Tämän vuoksi käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole tarpeen pohtia yleisempää kysymystä siitä, kuinka laajasti voidaan rajoittaa laillisen ja laittoman liiketoiminnan välisen eron tekemisen lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaatteella jäsenvaltioille 13 artiklan B kohdan johtolauseessa tai yksittäisiä vapautuksia koskevissa säännöksissä uskottua harkintavaltaa säätää ehtoja, rajoituksia tai kieltoja joidenkin vapautusten osalta. Oletettaessa, että direktiivin 13 artiklan B kohdassa tarkoitetut liiketoimet suoritetaan kilpailukykyisillä markkinoilla, verotuksen neutraalisuuden periaatteella, jos se viedään liian pitkälle, poistettaisiin käytännöllisesti katsoen kaikki direktiivissä jäsenvaltioille annettu harkintavalta määritellä kyseessä olevien vapautusten ehdot. Mielestäni näyttää kuitenkin siltä, että määritettäessä vapautusten soveltamisala direktiivissä voidaan rajoittaa jäsenvaltioiden harkintavaltaa tehdä ero sellaisten kilpailevien verovelvollisten välillä, jotka suorittavat olennaisesti samanlaisia liiketoimia.

29 Myös Saksan hallituksen väite, jonka mukaan Saksan säännökset eivät ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisia, koska lailliseen ja laittomaan liiketoimintaan sovelletaan eri ehtoja, on mielestäni kestämaton. Mielestäni näyttää siltä, että sovellettaessa verotuksen neutraalisuuden periaatetta käsiteltävän asian kaltaisiin asioihin arvonlisäveroa on arvioitava itsenäisesti. Olisi mahdotonta antaa jäsenvaltioiden ottaa huomioon laillisista liiketoimista kannettavien sellaisten muiden, välillisten tai välittömien, verojen määräämistä, joita ei ole yhdenmukaistettu, riippumatta siitä, vastaako niiden määrä sitä arvonlisäveroa, jota on yritetty periä laittomista liiketoimista.

30 Direktiivin 33 artiklan perusteella on selvää, että valmisteveroja ja muita erityisveroja voidaan kantaa arvonlisäveron lisäksi silloin, kun arvonlisäveroa peritään; 11 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa säädetään, että tällaiset tullit ja verot on sisällytettävä arvonlisäveron perusteeseen. Jäsenvaltio voi siten vapaasti kantaa erityisveroja rahapeleistä tai rahapeliyrityksiltä ja määritellä näiden verojen soveltamisalan. Se voi halutessaan määritellä minkä tahansa kansallisen veron soveltamisalan siten, että liiketoimi ei ole sekä arvonlisäverollinen että kansallisesti verotettava, mutta sillä ei ole siihen velvollisuutta. Se, mitä jäsenvaltiolla ei ole oikeutta tehdä, on määritellä yhdenmukaistetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisrajoja viittaamalla kansallisiin veroihin, joita ei ole yhdenmukaistettu.

31 Katson tämän vuoksi, että jäsenvaltiolla ei ole oikeutta rajoittaa direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa laillisten rulettipelien järjestämiseen.

Toinen kysymys

32 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien tilanteessa veron perusteena se määrä, jonka pelipaikan pitäjä saa verotusjakson aikana. Tämä kysymys tulee esille ainoastaan, jos katsotaan, että Saksalla on oikeus verottaa näitä liiketoimia, vaikka se vapauttaa vastaavat toimiluvan saaneiden yleisten kasinojen suorittamat liiketoimet verosta.

33 Kansallisen tuomioistuimen kysymyksen tarkoituksena on määritellä, soveltuuko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Glawe(18) antama peliautomaatteja koskeva ratkaisu käsiteltävän asian ruletteja koskeviin liiketoimiin. Tuossa asiassa kyseessä olleet peliautomaatit oli sijoitettu baareihin ja ravintoloihin. Pelaajat käynnistivät automaatin laittamalla siihen kolikoita, jotka menivät joko sen voittovararahastoon, josta maksettiin myöhemmin voitot, tai, jos vararahasto oli täynnä, kolikko meni automaatin rahalippaaseen, jonka omistaja tyhjensi silloin tällöin. Lain mukaan pelaajien oli saatava vähintään 60 prosenttia automaatteihin sijoitetuista panoksista voittoina. Saksan hallitus katsoi, että veron peruste muodostui pelaajien automaatteihin sijoittamista kokonaispanoksista, mukaan lukien ne panokset, jotka maksettiin myöhemmin voittoina.

34 Yhteisöjen tuomioistuin katsoi ratkaisuehdotukseni mukaisesti, että direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettuun veron perusteeseen ei sisälly maksettuja voittoja vastaavaa lakisääteistä kokonaispanosten osuutta. Viitaten asioissa Boots Company(19) ja Naturally Yours Cosmetics(20) antamiinsa tuomioihin yhteisöjen tuomioistuin päätyi siihen, että arvonlisäveron perusteena oli verovelvollisen tosiasiallisesti saama vastike. Peliautomaattien omistajan tosiasiallisesti saama vastike oli rajoitettu siihen panosten osuuteen, jonka hän saattoi tosiasiallisesti ottaa itselleen, toisin sanoen niihin kolikoihin, jotka menivät automaatin rahalippaaseen.

35 Käsiteltävänä olevassa asiassa Saksan hallitus pyytää yhteisöjen tuomioistuinta harkitsemaan uudelleen asiassa Glawe antamaansa ratkaisua. Seuraava lyhyt ote tuossa asiassa antamastani ratkaisuehdotuksesta saattaa olla avuksi Saksan hallituksen tuomioon kohdistuvan arvostelun selittämiseksi:

"Mielestäni omistajan palveluistaan saama 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitettu vastike rajoittuu siihen määrään, jonka hän tyhjentää automaatista. Tämä on selvää käsiteltävänä olevien liiketoimien ja muiden rahapelien tarkastelun perusteella.

Vaikka rahasta pelaaminen edellyttää pelaajilta kustannuksia, se ei yksinkertaisimmassa muodossaan merkitse tavaroiden tai palvelujen kulutusta. Oletetaan esimerkiksi, että A lyö yksityisesti vetoa B:n kanssa ja että molemmat laittavat vastaavat panoksensa pöydälle. A voittaa vedon ja kerää rahat pöydältä. Tällaisessa tilanteessa olisi mieleetöntä katsoa, että A ja B tarjoavat toisilleen palveluja vastaavien panostensa suuruudesta vastikkeesta. Panosten asettaminen ja voittojen kerääminen on yksinkertaisesti osa rahapelin suorittamista. Panosten asettaminen, vaikka se sisältääkin rahan käyttämistä, ei merkitse sellaista tavaroiden tai palvelujen kulutusta, joka on arvonlisäverojärjestelmän mukaan verotettava tapahtuma.

Kaupallinen rahapeli on erilaista, koska rahapelin järjestäjä järjestää asiat siten, että hänen voittonsa riittävät keskimäärin kattamaan hänen kulunsa rahapelin järjestämisestä ja tuottamaan hänelle kohtuullista voittoa. Esimerkiksi vedonlyönnin välittäjä järjestää raveissa vedonlyönnin voittomahdollisuudet sellaiselle tasolle, jonka tarkoituksena on varmistaa, että hän saa kaiken kaikkiaan voittoa sijoitetuista panoksista. Tältä osin saatetaan ehkä katsoa, että rahapelin järjestäjä ei ainoastaan itse osallistu rahapeliin vaan että hän myös tarjoaa muille pelureille rahapelin järjestämisen sisältävän palvelun. Tältä osin hänen tästä palvelustaan saamana palkkiona ei kuitenkaan olisi pelureiden sijoittamien panosten kokonaismäärä. Kuten on jo todettu, panosten asettaminen ja voittojen maksaminen muodostavat rahapelitoiminnan ytimen. Järjestäjän tarjoamana palveluna on tilaisuuden tarjoaminen tälle toiminnalle, jolloin hänen saamansa palkkio tästä palvelusta on hänen itselleen järjestämiensä voittojen ylijäämä sekä hänen mahdollisesti

perimänsä erityinen välityspalkkio."(21)

36 Käsiteltävässä asiassa Saksan hallitus hylkää olettamuksen, jonka mukaan rahapelitoiminnan ydin ei merkitse tavaroiden tai palvelujen kulutusta. Se katsoo, että rahapelitoiminta sinänsä merkitsee palvelujen vaihtamista. Kaupallisen rahapelin järjestäjä ei ainoastaan tarjoa rahapelitoiminnalle tilaisuutta, vaan myös itse osallistuu peliin. Pelaaja ei Saksan hallituksen mukaan suorita järjestäjälle vastiketta voidakseen ainoastaan osallistua peliin; muutoin riittäisi, että järjestäjä perisi sisäänpääsymaksun. Pelaajan kannalta on tärkeää voittomahdollisuuden tarjoaminen.

37 Saksan hallitus toteaa, että 13 artiklan B kohdan f alakohdassa annettu mahdollisuus vapauttaa verosta merkitsee väistämättä sitä, että uhkapelit voivat olla verollisia. Asiassa Glawe annetun tuomion mukaisesti veron perusteena ei ole mitään, jolloin rahapeli ei tosiasiallisesti kuulu veron piiriin, ellei järjestäjä saa nettovoittoa.

38 Saksan hallitus lisää, että sen tarkastelutapa on sen kuudennen direktiivin taustalla olevan periaatteen mukainen, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan yksittäisistä liiketoimista. Asiassa Glawe, jossa veron perusteena pidetään kokonaisnettotuloja vähennettyinä jakson aikana maksetuilla voitoilla, annetun tuomion mukaan viittaus erityisiin liiketoimiin on tarpeeton. Lisäksi asiassa Glawe annetun tuomion mukaan vastikkeena pelitilaisuuden tarjoamisesta on järjestäjän bruttovoitto, mikä on sen periaatteen vastaista, että arvonlisäveroa maksetaan verovelvollisen liikevaihdosta.

39 Vaihtoehtoisesti Saksan hallitus katsoo, että asiassa Glawe kyseessä olevat liiketoimet voidaan erottaa käsiteltävän asian liiketoimista. Se toteaa, että toisin kuin asiassa Glawe olleessa tilanteessa, pelaajien voitot eivät vastaa laissa vahvistettua kiinteää prosenttimäärää. Myöskään järjestäjän saamat panokset eivät mene erilliseen rahalippaaseen. Pöydälle asetettuja pelimarkkoja ei siten voi erottaa kahteen erilliseen ryhmään eli voittoihin ja järjestäjän liikevaihtoon.

40 Vaikka komissio ei pyydä yhteisöjen tuomioistuinta harkitsemaan uudelleen asiassa Glawe antamaansa ratkaisua, se ei katso saman tarkastelun soveltuvan rulettiin. Se katsoo veron perusteen muodostuvan pelaajien hankkimista pelimarkkoista. Ostamalla pelimarkkoja pelaaja saa oikeuden pelata kasinolla ja pääsee osalliseksi sen infrastruktuurista, erityisestä ilmapiiristä ja pelipöydistä. Kasino tarjoaa ehdottomasti enemmän ja vaihtelevampia mahdollisuuksia kuin ravintolan seinään kiinnitetty peliautomaatti.

41 Yhdistynyt kuningaskunta katsoo toisaalta, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Glawe antama tuomio on oikea ja että se pitäisi ulottaa koskemaan rulettia. Se korostaa kuitenkin, että rahapeli on erityistapaus ja että ratkaisu ei sovellu muun tyyppisiin liiketoimiin.

42 Tätä kysymystä käsiteltäessä on ennen kaikkea tärkeää ottaa huomioon yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevat perusperiaatteet, sellaisina kuin ne on vahvistettu erityisesti ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin(22) 2 artiklassa. Tämän säännöksen mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena "on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä" (kursivointi tässä).

43 Arvonlisäverojärjestelmän tämän säännöksen mukaista tavanomaista soveltamista voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä. Oletetaan, että valmistaja myy tietyn jakson aikana tavaroita 3 000 000 DEM:lla, lisättynä 420 000 DEM:lla arvonlisäveroa (laskettuna kyseisenä ajankohtana Saksassa sovellettavan 14 prosentin mukaan). Valmistajan arvonlisäveron sisältävät tulot ovat siten 3 420 000 DEM, josta sen on maksettava veroviranomaisille 420 000 DEM (vähennettynä sen hankinnoista jo maksetulla arvonlisäverolla). Jäljelle jäävä määrä 3 000 000

DEM on käytettävissä sen voittomarginaaliin, sen toimitusten kustannuseriin ja muihin veroihin, joita se saattaa olla velvollinen maksamaan (esimerkiksi myyntivoittovero). Arvonlisäveron edustama osuus sen tavaroiden hinnasta eli kokonaistuloista vastaa Saksassa sovellettavaa 14 prosentin arvonlisäveroastetta ($420\,000\text{ DEM} / 3\,000\,000\text{ DEM}$). Vero on siten "täsmälleen suhteutettu [sen] tavaroiden hintoihin" ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa edellytetyllä tavalla. (23)\$

44 Arvonlisäveron soveltaminen rahapelejä koskeviin liiketoimiin on kiistatta vähemmän yksinkertaista. Direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan perusteena vapautukselle on itseasiassa se, että tällaisia liiketoimia voidaan verottaa paremmin muilla veroilla. Kuitenkin luontaisista vaikeuksista huolimatta asiassa Glawe annetussa tuomiossa vahvistetaan mielestäni peruste, jolla arvonlisäveroa voidaan soveltaa tällaisiin liiketoimiin tavalla, joka on arvonlisäverojärjestelmän edellä esitettyjen ja havainnollistettujen peruseriaatteiden mukainen. Mielestäni näyttää siltä, että ratkaisu soveltuu samalla tavoin rulettia koskeviin liiketoimiin.

45 Jos käsiteltävään asiaan sovelletaan asiassa Glawe annettua ratkaisua, sen seurauksena on, että järjestäjän nettotuloista (kaikkien voittojen maksamisen jälkeen) on maksettava arvonlisäveroa tietyltä jaksolta. Tämän tarkastelun tulokset muistuttavat eniten niitä tuloksia, jotka soveltuvat tyypillisempiin liiketoimiin, kuten edellä esitetystä esimerkistä. Lopulta ainoastaan järjestäjän saama määrä voittojen maksamisen jälkeen on käytettävissä hänen voittomarginaalinsa kattamiseen, pelipaikan ylläpitokustannuksiin, arvonlisäveroon ja muihin hänen toiminnastaan mahdollisesti perittäviin veroihin. Tämä määrä voidaan sen vuoksi rinnastaa valmistajan tavaroiden myynnin (arvonlisäveron sisältävään) liikevaihtoon. Laskettaessa vero tämän määrän mukaisesti vero on täsmälleen suhteutettu järjestäjän liikevaihtoon.

46 Saksan hallituksen väitteessä, jonka mukaan tällainen tarkastelutapa jättää rahapelin veron soveltamisalan ulkopuolelle, ei oteta huomioon sitä tosiseikkaa, että käsiteltävän kaltaisen kaupallisen rahapelin järjestäjät järjestävät voittomahdollisuudet siten, että ne varmistavat saavansa voittoa pitkällä tähtäimellä. En myöskään ole Saksan hallituksen kanssa samaa mieltä siitä, että asiassa Glawe annettu ratkaisu olisi ristiriidassa sen periaatteen kanssa, että arvonlisäveroa kannetaan yksittäisistä liiketoimista. Asiassa Glawe antamassani ratkaisuehdotuksessa totesin seuraavaa:

" - - kunkin panoksen on katsottava muodostuvan kahdesta tekijästä. Toisena tekijänä on järjestäjän tarjoamista palveluista maksettu hinta (tästä määrästä maksettava arvonlisävero mukaan lukien). Panoksen jäännöstä voidaan pitää yhteiseen pottiin annettuna määränä, joka on käytettävissä voittojen maksuun. Tiettyinä aikana nämä tekijät vastaavat niitä määriä, jotka on kerätty vastaavasti rahalippaasta ja automaatin vararahastosta." (24)

47 Sama soveltuu käsiteltävään asiaan. Oikeudellisesti arvioituna kukin pöydälle asetettu pelimarkka käsittää kaksi tekijää: a) vedonlyönnin ja b) järjestäjän palvelusta suoritettavan vastikkeen eli pelaajien maksaman hinnan oikeudesta osallistua peliin ja saamastaan mahdollisuudesta voittaa. Tämä hinta, joka sisältää pelipaikan saamiin voittomahdollisuuksiin perustuvan, pelipaikan itselleen varaaman edun, voidaan laskea tarkkaan, ja se on pelatun rulettiversion mukaisesti vaihteleva vakioprosenttimäärä. Kukin pelaaja maksaa hinnan joka kerta laittaessaan pelimarkan pöydälle. Järjestäjän olisi täysin mahdollista erottaa nämä kaksi tekijää poistamalla pelipaikan saama etu ja korvaamalla se erillisellä maksulla, joka kattaisi pelipaikan kustannukset ja tuottaisi sille voittoa.

48 Samankaltaisista syistä Saksan hallituksen väite, jonka mukaan asiassa Glawe annettu ratkaisu merkitsee kuudennen direktiivin peruseräpäätösten vastaisesti pikemminkin verovelvollisen bruttovoiton kuin tämän liikevaihdon verottamista, ei myöskään ole vakuuttava. Järjestäjän liikevaihto on rajoitettu siihen kunkin pelimarkan osuuteen, joka vastaa järjestäjän palvelun hintaa.

49 Käytännössä kuhunkin pöydälle laitettuun pelimarkkaan perustuvat yksittäiset laskelmat ovat tarpeettomia. Yksittäisistä liiketoimista vastikkeena saatu kokonaismäärä vastaa järjestäjän nettotuloja (voittojen maksamisen jälkeen) tietyssä ajanjaksona. Jakson aikana järjestäjän nettotulot vastaavat väistämättä tämän itselleen varaamaa etua. Se, että käytännössä on olemassa helpompi tapa määrittää veron peruste, ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei veroa kannettaisi yksittäisistä liiketoimista. En sen vuoksi hyväksy komission kantaa, jonka mukaan tällainen tarkastelutapa on teoreettisesti kestävä. Mielestäni näyttää sitä vastoin siltä, että se on osoitus siitä, miten teoreettisesti perusteltavaa ratkaisua on usein helpompi soveltaa käytännössä.

50 Mielestäni muiden tässä asiassa esitettyjen tulkintojen seurauksia on hyödyllistä tutkia vastakkaisasettelun vuoksi. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Finanzamtin tarkastelutapa perustuu Finanzgericht Düsseldorfin 29.1.1986 antamaan tuomioon.(25) Finanzgericht päätyi siihen, että jos pelaaja menetti pelierän aikana 50 DEM, hänen voittomahdollisuudesta maksamansa hinta oli 50 DEM. Toisaalta, jos hän voitti pelierän aikana 100 DEM, hän ei maksanut voittomahdollisuudesta mitään. Koska järjestäjällä ei ollut kirjanpitoa pelaajien nettovoitoista tai -häviöistä kunkin pelin aikana, Finanzgerichtin oli vahvistettava järjestäjän verollisen liikevaihdon arviointimenetelmä. Suoritettuaan todennäköisyyslaskelman Finanzgericht katsoi, että arvioon päästäisiin kertomalla järjestäjän nettotulot kuudella.

51 Saksan hallitus selitti istunnossa, että se ei kannattanut Finanzgerichtin liiketoimaa koskevaa tarkastelutapaa. Asiasta Glawe tekemänsä arvion mukaisesti Saksan hallitus katsoo, että veron peruste muodostuu pelaajan kussakin pelissä pöydälle asettamista kaikista pelimarkoista hänen voitoistaan riippumatta.

52 Toisaalta komissio katsoo, että veron perusteena ovat hankitut pelimarkat, jälleen voitoista riippumatta.

53 Näiden kaikkien tarkastelutapojen peruseräpäätöksenä on se, että niillä aiheutetaan verorasitus, joka ei ole suhteessa järjestäjän todelliseen liikevaihtoon. Sen olennaisena syynä on se, että suuri osa sijoitetusta määrästä maksetaan uudelleen pelaajille voittoina, ja tätä määrää pidetään kuitenkin arvonlisäveron kannalta järjestäjän liikevaihtona. Tuloksena on tämän liikevaihdon keinotekoinen arvon alentaminen. Tällaisissa tarkastelutavoissa ei oteta huomioon sitä tosiseikkaa, että rahapelitoiminnan ydin, vaikka se sisältäisikin rahan käyttämistä, ei käsitä tavaroiden tai palvelujen vastaanottamista.

54 Finanzgerichtin menetelmän seuraus voidaan havaita ennakkoratkaisupyyntössä annetuista luvuista: esimerkiksi Fischerin vuoden 1987 todellisten tulojen 344 880,00 DEM:n perusteella Finanzamt laski 2 069 280,00 DEM:n suuruisen veron perusteen, josta se määräsi 14 prosentin veroasteella 289 699,20 DEM arvonlisäveroa. Tämän menetelmän seurauksena Fischerin todellisia tuloja verotetaan kuitenkin peräti 84 prosentilla (289 699,20 DEM / 344 880,00 DEM).

55 Saksan hallituksen tarkastelutapa johtaisi epäilemättä jopa suurempaan verorasitukseen. Oletetaan, että pelaaja ostaa kymmenen pelimarkkaa, kunkin viidellä DEM:llä. Hän sijoittaa kussakin ensimmäisessä viidessä pelissä kaksi pelimarkkaa. Ensimmäisessä neljässä pelissä hän häviää. Viidennessä pelissä hän voittaa siten, että hänellä on jälleen yhteensä kymmenen pelimarkkaa. Tämän jälkeen hän pelaa vielä toiset viisi peliä, sijoittaen jälleen kaksi pelimarkkaa kuhunkin peliin. Hän häviää pelit kuudesta yhdeksään, mutta voittaa sitten kymmenennen pelin,

palauttaen pelimarkkojensa lukumäärän kahdeksaan. Saksan hallituksen kannan mukaan veroa maksettaisiin kaikista sijoitetuista pelimarkoista eli 100 DEM:sta (20 viiden DEM:n pelimarkkaa). Kuitenkin järjestäjän todelliset tulot pelisarjasta olisivat ainoastaan 10 DEM (kaksi viiden DEM:n pelimarkkaa). Ainoastaan tämä määrä on hänen kuluihinsa, voittomarginaaliinsa, arvonlisäveroon ja muihin mahdollisesti maksettaviin veroihin käytettävissä oleva (arvonlisäveron sisältävä) liikevaihto. Kuitenkin Saksan hallituksen tarkastelutavan mukaan pelkästään hänen arvonlisäverovelvollisuutensa olisi 12,28 DEM (100 DEM x 14/114). Hänen todelliset tulonsa olisivat tämän vuoksi riittämättömät edes hänen arvonlisäverovelvollisuutensa täyttämiseen.

56 Lisäksi sekä Saksan hallituksen että Finanzamtin kannan mukaan veron peruste voidaan ainoastaan arvioida, koska järjestäjien olisi täysin mahdotonta pitää kirjaa kustakin sijoitetusta pelimarkasta tai kunkin pöydässä pelatun pelierän tuloksista. Oikeasta sovellettavasta kertoimesta on ilmeisesti ollut jonkin verran keskustelua Saksassa. Verovelvollisen näkökulmasta Finanzgericht Düsseldorfin omaksuma kerroin kuusi on erittäin edullinen verrattuna veroviranomaisten tässä tuomioistuimessa käydyssä oikeudenkäynnissä esittämään kertoimeen 25. Käsiteltävänä olevan asian istunnossa Saksan hallitus ei kyennyt ilmaisemaan, mitä menettelyä se käyttäisi Fischerin liikevaihdon arvioimiseen.

57 Komission tarkastelutapa johtaisi ilmeisesti jonkin verran alhaisempaan veron perusteeseen kuin Saksan hallituksen tarkastelutapa, koska veron perusteeseen ei sisältyisi pelaajien voittamia pelimarkkoja, jotka on sijoitettu uusiin peleihin. Lisäksi verovelvollisten voitaisiin ehkä kohtuudella edellyttää pitävän kirjaa myydyistä pelimarkoista, jolloin arvioinnin käyttäminen tehtäisiin tarpeettomaksi. Ei ole kuitenkaan mitään syytä olettaa, että komission esittämä menetelmä, jossa ei oteta pelaajille maksettuja voittoja huomioon, johtaisi sellaiseen verorasitukseen, joka olisi suhteessa järjestäjän todellisiin toiminnastaan saamiin tuloihin.

58 Oletettaessa, että kansallisen tuomioistuimen esittämään toiseen kysymykseen on vastattava, katson tämän vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi vahvistaa asiassa Glawe antamansa ratkaisu ja katsoa sen soveltuvan myös pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin rulettia koskeviin liiketoimiin. Mielestäni asiassa Glawe kyseessä olleiden peliautomaattien erityinen toiminta tai se, että maksettavat vähimmäisvoitot olivat laissa vahvistettuja, eivät olleet yhteisöjen tuomioistuimen antamassa tuomiossa ratkaisevia. Yhteisöjen tuomioistuimen pääasiallisena tavoitteena oli antaa sellainen tulkinta, jolla varmistettaisiin se, että verovelvollisen arvonlisäverovelvollisuus on suhteessa hänen todelliseen liikevaihtoonsa.

59 Minun on kuitenkin lopuksi korostettava, että edellä mainituilla perusteilla käsiteltävänä olevan kaltaiset rahapelejä koskevat liiketoimet, jotka käsittävät vedonlyöntiä rahasta, ovat erityistilanteita, eikä pidä katsoa, että edellä olevaa tarkastelutapaa voitaisiin välttämättä ulottaa muihin liiketoimiin.

60 Toiseen kysymykseen ehdottamani vastauksen valossa kansallisen tuomioistuimen esittämään kolmanteen kysymykseen ei tarvitse vastata.

Ratkaisuehdotus

61 Tämä vuoksi katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi vastata Finanzgericht Baden-Württembergin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että rulettipelin laitton järjestäminen kuuluu arvonlisäveron piiriin. Jäsenvaltiolla ei ole oikeutta rajoittaa direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa laillisten pelien järjestämiseen.

(1) - Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977

annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1).

(2) - Asia 289/86, Happy Family, tuomio 5.7.1988 (Kok. 1988, s. 3655).

(3) - Asia 269/86, Mol, tuomio 5.7.1988 (Kok. 1988, s. 3627).

(4) - Asia C-38/93, Glawe, tuomio 5.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1679).

(5) - Asia 50/80, Horvath, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 385).

(6) - Asia 221/81, Wolf, tuomio 26.10.1982 (Kok. 1982, s. 3681).

(7) - Asia 240/81, Einberger, tuomio 26.10.1982 (Kok. 1982, s. 3699).

(8) - Asia 294/82, Einberger II, tuomio 28.2.1984 (Kok. 1984, s. 1177).

(9) - Mainittu edellä alaviitteessä 2.

(10) - Mainittu edellä alaviitteessä 3.

(11) - Em. asia Mol, tuomion 14 ja 16 kohta; em. asia Happy Family, tuomion 16 ja 18 kohta.

(12) - Asia C-343/89, Witzemann, tuomio 6.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4477).

(13) - Asia C-111/92, Lange, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4677).

(14) - Em:t asia Mol, tuomion 18 kohta; asia Happy Family, tuomion 20 kohta.

(15) - Em:t asia Mol, tuomion 17 kohta; asia Happy Family, tuomion 19 kohta.

(16) - Mainittu edellä alaviitteessä 13.

(17) - Em. asia Lange, tuomion 19-22 kohta.

(18) - Mainittu edellä alaviitteessä 4.

(19) - Asia C-126/88, Boots Company, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1235).

(20) - Asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365).

(21) - Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 19-21 kohta.

(22) - Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301).

(23) - Tässä esimerkissä en ota huomioon pieniä piilevän arvonlisäveron määriä, jotka ovat saattaneet siirtyä verovelvolliselle vapautettujen tavaroiden tai palvelujen ostoissa (esim. vakuutukset).

(24) - Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 29 kohta.

(25) - EFG 1986, s. 421.