Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

24 päivänä lokakuuta 2013 *

Verotus — Arvonlisävero — Uhka- tai rahapelit — Jäsenvaltion säännöstö, jonka perusteella rahapeliautomaattien käyttämisestä kannetaan kumulatiivisesti sekä arvonlisäveroa että erityistä veroa — Hyväksyttävyys — Veron peruste — Verovelvollisen mahdollisuus vyöryttää arvonlisävero

Asiassa C-440/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Hamburg (Saksa) on esittänyt 21.9.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.10.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

vastaan

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), edustajanaan Rechtsanwalt B. Hansen,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Euroopan komissio, asiamiehinään B.-R. Killmann ja A. Cordewener,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 1 artiklan 2 kohdan, 73 artiklan, 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan ja 401 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (jäljempänä Metropol) ja vastaajana Finanzamt Hamburg-Bergedorf (Hamburg-Bergedorfin verovirasto, jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee arvonlisäveron kantamista tuloista, jotka on saatu järjestämällä onnenpelejä rajoitettuja voittomahdollisuuksia tarjoavien rahapeliautomaattien (jäljempänä peliautomaatit) avulla.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”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.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

– –”

4 Kyseisen direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

5 Direktiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

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

6 Arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutussopimusveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja tai yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, edellyttäen, että näiden verojen, tullien ja maksujen kantaminen ei aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

Saksan oikeus

7 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin se oli pääasiassa sovellettavassa versiossaan, 4 §:n, jonka otsikkona on ”Tavaroiden luovutuksia ja muita suorituksia koskevat vapautukset”, 9 momentin b kohdassa säädetään, että arvonlisäverosta vapautetaan ”liiketoimet, jotka kuuluvat hevoskilpailuvedonlyöntiä ja arpajaisia koskevan lain soveltamisalaan”.

8 Raha-automaatteja ja muita voittomahdollisuuden tarjoavia pelejä koskevan asetuksen (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung, jäljempänä SpielV), sellaisena kuin se oli pääasiassa sovellettavassa versiossaan, 12 §:n 2 momentissa säädetään lähtökohtaisesti, että rahapeliautomaattien on tuotettava voittoja pelaajille sellaisessa määrin, että varmistetaan, että automaatin kassan sisältö ei pitkällä aikavälillä ylitä 33:a euroa tunnissa.

9 SpielV:n 13 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Physikalisch-Technische Bundesanstalt (liittovaltion fysikaalis-tekninen laitos) voi antaa luvan valmistaa vain sellaisia rahapeliautomaatteja – –, jotka ovat seuraavien vaatimusten mukaisia:

1. Pelin vähimmäispituus on viisi sekuntia, panos ei voi ylittää 20:tä senttiä, ja voitto voi olla suuruudeltaan enintään 2 euroa pelin keston aikana.

– –

3. Tappioiden kokonaismäärä (panokset vähennettyinä voitoilla) ei voi ylittää 80:tä euroa tunnin aikana.

– –”

10 Julkista pelikasinoa koskevan luvan myöntämisestä annetun Hampurin osavaltion lain (Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank), sellaisena kuin se on muutettuna, 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Pelikasinotoimintaa harjoittavan yrityksen on maksettava vapaa- ja hansakaupunki Hampurille pelikasinovero, joka on 70 prosenttia pelien bruttotuotosta. Sen on lisäksi maksettava erityisvero, joka on 20 prosenttia pelien bruttotuotosta. – –

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitetusta pelikasinoverosta vähennetään [UStG:n] mukaisesti maksettavan sellaisen [arvonlisä]veron määrä, joka johtuu pelikasinotoiminnan harjoittamiseen liittyvistä liiketoimista – –”

11 Pelikasinoista annetun Schleswig-Holsteinin osavaltion lain (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein), sellaisena kuin se on muutettuna, 4 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Pelikasinovero on 50 prosenttia pelien bruttotuotosta. Pelikasinoverosta vähennetään [UStG:n] mukainen sellainen [arvonlisä]vero, joka johtuu pelikasinotoiminnan harjoittamiseen liittyvistä liiketoimista.

– –”

12 Pelikasinoista annetun Mecklenburg-Vorpommernin osavaltion lain (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Pelikasinotoiminnasta kannetaan pelikasinovero.

(2) Pelikasinovero on

1. 25 prosenttia, jos pelien bruttotuotto tilivuoden aikana on enintään 500 000 euroa,

– –

5. 80 prosenttia, jos pelien bruttotuotto tilivuoden aikana on yli 10 miljoonaa euroa.

– –

(7) – – Pelikasinotoiminnan harjoittamisesta johtuva [UStG:n] perusteella maksettava [arvonlisäveron] määrä on vähennettävä pelikasinoverosta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Pääasian kantaja ylläpiti tilivuoden 2010 aikana peliautomaatteja seitsemässä Hampurin, Schleswig-Holsteinin ja Mecklenburg-Vorpommernin osavaltiossa sijaitsevassa pelisalissa. Tällaisen toiminnan harjoittamisesta kannetaan kahden viimeksi mainitun osavaltion kuntien vastaavien paikallisten säännösten ja Hampurin osavaltion lain mukaan huviveroa, joka lasketaan paikkakuntakohtaisesti määräytyvän verokannan ja määräytymisperusteen mukaan.

14 Pääasian kantaja laski kunkin peliautomaatin kassan saldon, joka saadaan vähentämällä pelaajien syöttämistä rahoista heille voittoina jaetut rahat korotettuina otoilla ja vähennettyinä automaatin täytöillä (jäljempänä kassatulot) joka kuukausi sähköisen valvontalaitteen avulla. Peliautomaatit on kassan lisäksi varustettu hopperilla eli kolikoiden varastointiin ja voittojen maksuun käytetyllä yksiköllä. Hopperissa on lokero 20 sentin kolikoita ja lokero 2 euron kolikoita varten, ja automaatin ylläpitäjä täyttää sen ennen jokaista automaatin käyttöönottoa. Kun pelaajat syöttävät 20 sentin ja 2 euron kolikoita, ne päätyvät hopperiin niin kauan kuin se ei ole täynnä, ja yli menevä osa ohjataan automaattisesti kassaan. Muut kolikot ja syötetyt setelit päätyvät aina suoraan kassaan, jonka sisältö lasketaan sähköisesti. Hopperin sisällön muutokset rekisteröidään valvontalaitteella ja ne otetaan myös huomioon kassatulojen laskemisen yhteydessä.

15 Peliautomaatit on varustettu rahasäiliöllä ja pistesäiliöllä. Automaattiin syötetty raha aiheuttaa aluksi rahasäiliöön vastaavan hyvityksen. Rahan muuntaminen pisteiksi rekisteröidään automaatissa panokseksi ja pisteiden muuntaminen rahaksi puolestaan voitoksi, ja yksi piste vastaa yhtä senttiä. Pisteiden avulla pelaaja voi käynnistää pelin. Pelaaja voi millä hetkellä hyvänsä muuntaa hänelle jaetut pisteet, jotka on rekisteröity pistesäiliöön, rahasummaksi rahasäiliöön, jolloin rahasäiliöön rekisteröity määrä voidaan maksaa voittona millä hetkellä hyvänsä.

16 Rahasäiliön muuntaminen pistesäiliöksi eli SpielV:ssä tarkoitettu panos on kaksinkertaisesti rajoitettu, toisin sanoen 20 senttiin viittä sekuntia kohti ja 80 euroon tuntia kohti voittojen vähentämisen jälkeen. Jos 80 euron raja tunnissa saavutetaan, rahasäiliötä ei voida muuntaa pistesäiliöksi tunnista jäljelle jäävän osuuden aikana (muuntotauko). Pistesäiliössä olevien pisteiden lukumäärän muutoksia (yleiskielessä tarkoitetut pelierät, panokset, voitot tai tappiot) ei mitenkään säännellä.

17 Pääasian kantajan kaikkien automaattien kuukausittaisten kassatulojen vuotuinen summa oli 1 018 041,78 euroa tilivuonna 2010 (ns. bruttokassa). Metropol laski Saksan tavanomaisen 19 prosentin arvonlisäverokannan perusteella arvonlisäveron perusteeksi 855 497,29 euroa (ns. nettokassa eli 1 018 041,78 eurosta 100/119) ja arvonlisäveron määräksi 162 544,49 euroa, joka muodosti maksettavan arvonlisäveron lähes koko määrän. Sen kaikista muista verollisista liiketoimista maksettavan arvonlisäveron määrä oli 1 790,20 euroa. Koska Metropol oli maksanut ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona 69 355,76 euron määrän, Finanzamt vahvisti 29.3.2012 tekemässään verotuspäätöksessä jäljelle jääväksi maksettavaksi määräksi 94 978,93 euroa.

18 Metropol nosti tästä päätöksestä kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa. Pääasian kantaja katsoo, että peliautomaattien liikevaihdon verottamisen yksityiskohtaiset säännöt ovat ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, erityisesti arvonlisäveron hintoihin suhteuttamista, vyöryttämistä ja neutraalisuutta koskevien periaatteiden kanssa. Metropol vaatii näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta muuttamaan tilivuotta 2010 koskevaa verotuspäätöstä siten, että tämän veron määrä on 94 978,93 euron sijasta 1 790,20 euroa. Finanzamt vaatii kanteen hylkäämistä.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa ensinnäkin, että muilla aloilla vero, joka erottuu riittävästi arvonlisäverosta, voidaan aina kantaa sen lisäksi.

20 Toiseksi kyseinen tuomioistuin katsoo, että arvonlisäveron on arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla oltava täsmälleen suhteutettu suoritettujen palvelujen hintaan. Tosin asiassa C-38/93, Glawe, 5.5.1994 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-1679) on katsottu, että tässä asiassa kyseessä olleiden rahapeliautomaattien tapauksessa, jossa ne on suunniteltu siten, että tietty osuus pelaajien käyttämistä panoksista jaetaan näille voittoina, veron peruste ei sisältänyt pelaajien voittoja vastaavaa lakisääteisesti vahvistettua osuutta käytettyjen panosten kokonaismäärästä. Tämän oikeuskäytännön johdosta Saksassa on kehitelty käytäntö, jonka mukaan veron perusteena ei käytetä panosten kokonaismäärää vaan ainoastaan kassavaroja yleensä kalenterikuukausittain. Kuukauden kassatulot riippuvat kuitenkin eri pelaajien voitoista ja tappioista, eivätkä maksettavaksi tuleva arvonlisävero ja yksittäisen pelaajan panos näin ollen ole täsmällisessä suhteessa.

21 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että Saksassa vuoden 2005 loppuun asti voimassa ollut voittojen 60 prosentin vähimmäisosuus panoksista poistettiin ja korvattiin vuonna 2006 rajoittamalla panoksia ja tappioita ajanjaksoa kohden. Tekniseltä kannalta hoppereilla, jotka ovat peliautomaattien alalla innovaatio, on tosin periaatteessa sama tehtävä kuin entisillä kolikkoputkilla, jotka olivat kyseessä edellä mainitussa asiassa Glawe annetussa tuomiossa, mutta peliautomaattien ylläpitäjällä on milloin tahansa pääsy hopperien sisältöön.

22 Kolmanneksi kansallisella tuomioistuimella on epäilyksiä yhdistetyissä asioissa C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, Pelzl ym., 8.6.1999 annetun tuomion (Kok., s. I-3319) 24 kohdan ja asiassa C-475/03, Banca popolare di Cremona, 3.10.2006 annetun tuomion (Kok., s. I-9373) tulkinnasta; näiden mukaan arvonlisäverolle on ominaista, että se vyörytetään kuluttajalle. Näistä tuomioista ei ilmene, onko mahdollisuus arvonlisäveron vyöryttämiseen pelkästään arvonlisäveron tyypillinen ominaispiirre vai onko se edellytyksenä sen kantamiselle. Jos hinnat olisivat rajoitusten kohteena, kuten pääasiassa, yritys ei voisi korottaa suorituksen hintaa ja vyöryttää arvonlisäveroa kuluttajalle, kun se on jo saavuttanut laskelmissaan sallitun hintahaarukan suurimman mahdollisen hinnan.

23 Neljänneksi kansallinen tuomioistuin täsmentää, että Saksassa on kaksi oikeudellista järjestelmää onnenpeleille. Ensinnäkin pelikasinotoiminnan harjoittajat tarvitsevat toimiluvan, ja panokset sekä voitot ovat lähtökohtaisesti rajoittamattomia. Pelikasinoiden on maksettava pelikasinoista annettujen Hampurin, Schleswig-Holsteinin ja Mecklemburg-Vorpommernin osavaltioiden lakien mukaan erityistä pelikasinoveroa, joka muodostuu niin, että suuri osa niiden voitoista menee veroihin. Sitä vastoin pelisalien perustaminen on periaatteessa vapaata, vaikka viranomaiset valvovatkin sitä hallinnollisesti ja sitä säännellään oikeudellisesti. Pelisalitoiminnan harjoittajilta kannetaan yleensä erityistä paikallista huviveroa.

24 Koska aikaisemmin pelikasinoille myönnetty vapautus arvonlisäverosta poistettiin vuonna 2006, niillä on siitä lähtien velvollisuus tämän veron maksamiseen; arvonlisä vähennetään pelikasinoverosta, joka on suurempi kuin se. Säädetty verotusjärjestelmä voi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sallia verotuksen neutraalisuuden periaatteen kiertämisen. Jäsenvaltio voi ottaa käyttöönsä kahden toisiinsa verrattavissa olevan verovelvollisten ryhmän osalta erityisen kansallisen veron, joka ei ole luonteeltaan liikevaihtovero, ja säätää toisen ryhmän osalta arvonlisäveron vähentämisestä erityisestä verosta. Näin ei kuitenkaan nyt käsiteltävässä asiassa ole.

25 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasiassa kyseessä oleva säännöstö ei kannusta arvonlisäverovelvollisia valvomaan erityisesti lainmukaisen laskun laatimista niille suoritetuista liiketoimista, koska laskun puuttuessa tai sen ollessa virheellinen niiltä tosin puuttuu ostoihin sisältyneen veron vähennysoikeus, mutta koska näin suurempi arvonlisäverovelka vähennetään niiden pelikasinoverosta, sillä ei ole mitään taloudellista merkitystä niille.

26 Finanzgericht Hamburg on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 401 artiklaa luettuna yhdessä 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan kanssa tulkittava siten, että uhka- tai rahapeleistä voidaan kantaa joko arvonlisäveroa tai erityistä kansallista veroa mutta ei kumpaakin?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, kysytään seuraavaa:

Jos uhka- tai rahapeleistä on kansallisten oikeussääntöjen mukaan kannettava sekä arvonlisäveroa että erityistä veroa, johtaako tämä arvonlisäveron kantamatta jättämiseen vai erityisen veron kantamatta jättämiseen vai onko päätös siitä, kumpi vero on jätettävä kantamatta, tehtävä kansallisen lainsäädännön perusteella?

3) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 1 artiklan 2 kohdan ensimmäistä virkettä ja 73 artiklaa tulkittava siten, että niiden vastaisina on pidettävä sellaista kansallista oikeussääntöä tai käytäntöä, jonka mukaan peliautomaattitoiminnan harjoittamisessa veron perusteena on käytettävä automaatin kassan sisältöä (’sähköisesti laskettua kassaa’) tietyn ajanjakson päätyttyä?

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, kysytään seuraavaa:

Jos veron perustetta ei voida määrittää näin, miten se on määritettävä?

5) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 1 artiklan 2 kohdan ensimmäistä virkettä ja 73 artiklaa tulkittava siten, että arvonlisäveron kantaminen edellyttää, että elinkeinonharjoittaja voi vyöryttää arvonlisäveron suorituksen vastaanottajan maksettavaksi? Tarvittaessa kysytään, mitä vyöryttämismahdollisuudella tarkoitetaan? Kuuluuko vyöryttämismahdollisuuteen esimerkiksi se, että on oikeudellisesti hyväksyttävää periä tavarasta tai palvelusta vastaavasti kalliimpi hinta?

6) Jos viidennessä kysymyksessä edellytyksenä on kalliimman hinnan oikeudellinen hyväksyttävyys, kysytään seuraavaa:

Onko [arvonlisäverodirektiivin] 1 artiklan 2 kohdan ensimmäistä virkettä ja 73 artiklaa tulkittava siten, että oikeussääntöjä, joilla rajoitetaan arvonlisäverollisista tavaroista tai palveluista perittävää vastiketta, on tulkittava unionin oikeuden mukaisella tavalla siten, että arvonlisävero ei sisälly määrättyyn vastikkeeseen vaan arvonlisävero on lisättävä siihen, vaikka kyseessä olisivatkin kansalliset vastikkeita koskevat oikeussäännöt, joiden sanamuodossa ei nimenomaisesti säädetä tästä?

7) Jos viidenteen kysymykseen vastataan myöntävästi ja kuudenteen ja kolmanteen kysymykseen kieltävästi, kysytään seuraavaa:

Jätetäänkö tässä tapauksessa arvonlisävero kantamatta kokonaisliikevaihdosta vai vain liikevaihdon siitä osasta, jota vyöryttämismahdollisuus ei koske, ja onko tämä osa tällöin määritettävä esimerkiksi sen perusteella, minkä liiketoimen osalta pelikohtaista panosta ei voitu korottaa, tai sen perusteella, minkä liiketoimen osalta tuntikohtaista kassan sisältöä ei voitu suurentaa?

8) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 1 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että sen vastaisena on pidettävä yhdenmukaistamatonta veroa koskevaa kansallista säännöstä, jonka mukaan maksettu arvonlisäveron täsmällinen määrä vähennetään tästä verosta?

9) Jos kahdeksanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, kysytään seuraavaa:

Johtaako arvonlisäveron vähentäminen kansallisesta verosta, jota ei ole yhdenmukaistettu, niiden elinkeinonharjoittajien, joiden on maksettava jälkimmäistä veroa, tapauksessa siihen, että arvonlisäveroa ei voida kantaa niiden sellaisilta kilpailijoilta, joiden ei ole maksettava mainittua veroa vaan jotain muuta erityistä veroa ja joiden osalta ei ole säädetty tällaisesta arvonlisäveron vähentämisestä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

27 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa luettuna yhdessä sen 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan kanssa tulkittava siten, että arvonlisäveroa ja onnenpeleistä kannettavaa erityistä kansallista veroa voidaan kantaa vain vaihtoehtoisesti mutta ei kumulatiivisesti.

28 Tästä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan mukaan ”tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön – – peli- ja uhkapeliveroja – – tai yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja”. Tämän artiklan sanamuoto ei siis estä jäsenvaltioita säätämästä siitä, että liiketoimesta kannetaan arvonlisävero sekä kumulatiivisesti sen kanssa erityinen vero, joka ei ole liikevaihtoveron luonteinen (ks. vastaavasti asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986, Kok., s. 2219, 22 kohta).

29 Erityisesti uhka- ja rahapeleistä oikeuskäytännössä on jo yhtäältä katsottu, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan i alakohtaa, jossa säädetään uhka- tai rahapelien arvonlisäverosta vapauttamisesta erityisesti, ”jollei kunkin jäsenvaltion säätämistä edellytyksistä ja rajoituksista muuta johdu”, on tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat käyttää niillä tämän säännöksen perusteella olevaa

mahdollisuutta vahvistaa arvonlisäverovapautusten edellytykset ja rajoitukset siten, että ne vapauttavat tästä verosta ainoastaan tietyt uhka- tai rahapelit (asia C-58/09, Leo-Libera, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5189, 39 kohta).

30 Toisaalta kyseisen tuomion 38 kohdassa on myös katsottu, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen suhteen merkitystä ei ole myöskään sillä, että näistä peleistä kannettavan sellaisen veron määrää, jota ei ole yhdenmukaistettu ja jota peritään myös tietyiltä arvonlisäverovelvollisilta uhka- ja rahapelien järjestäjiltä, muutetaan tästä toiminnasta maksettavan arvonlisäveron mukaan. Oikeuskäytännössä on siten jo vahvistettu, että unionin oikeus ei lähtökohtaisesti estä sitä, että uhka- ja rahapeleistä kannetaan arvonlisäveron kanssa kumulatiivisesti toista yleistä veroa, joka ei ole liikevaihtoveron luonteinen.

31 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ja unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ilmenee, ei ole kiistetty sitä, että pääasiassa kyseessä olevat huviverot eivät ole liikevaihtoveron luonteisia.

32 Näiden seikkojen perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa luettuna yhdessä sen 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan kanssa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa ja onnenpeleistä kannettavaa erityistä kansallista veroa voidaan kantaa kumulatiivisesti sillä edellytyksellä, että viimeksi mainittu ei ole liikevaihtoveron luonteinen.

Toinen kysymys

33 Koska toinen kysymys on esitetty sitä tapausta varten, että unionin tuomioistuin antaa ensimmäiseen kysymykseen myöntävän vastauksen, tähän kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Kolmas kysymys

34 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan ensimmäistä virkettä ja 73 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle tai käytännölle, jonka mukaan peliautomaattitoimintaa harjoitettaessa veron perusteena on automaatin kassatulojen määrä tietyn ajanjakson päätyttyä.

35 Aluksi on muistutettava, että palvelun suorituksen tai tavaran luovutuksen veron peruste käsittää arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan ”kaiken sen, mikä muodostaa – – suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet”.

36 Oikeuskäytännössä on jo katsottu, että arvonlisäveron suhteuttaminen kyseessä olevien palvelujen tai tavaroiden hintoihin on tämän yhdenmukaistetun veron yksi olennaisista omaisuuksista, kuten arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan ensimmäisestä alakohdasta ilmenee (ks. vastaavasti asia C-200/90, Dansk Denkavit ja Poulsen Trading, tuomio 31.3.1992, Kok., s. I-2217, Kok. Ep. XII, s. I-43, 11 kohta; em. yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 25 kohta ja yhdistetyt asiat C-283/06 ja C-312/06, KÖGÁZ ym., tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8463, 40 kohta).

37 Kussakin edeltävässä kohdassa mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa arvonlisäveron hintoihin suhteuttamiseen on viitattu vain sen määrittämiseksi, oliko kyseisen jäsenvaltion kantama kansallinen vero tai veronluonteinen maksu luonteeltaan liikevaihtovero ja eikö sitä sen vuoksi voitu kantaa kumulatiivisesti unionissa yhdenmukaistetun arvonlisäveron kanssa. Näissä tuomioissa ei sitä vastoin ollut tarkoitus vastata siihen kysymykseen, onko arvonlisäveron oltava suhteutettu palvelun useamman vastaanottajan sellaisenaan arvonlisäverollisen monimutkaisen toiminnan yhteydessä suorittamiin maksuihin, ja vielä vähemmän kysymykseen siitä, onko tämän veron kaikissa tapauksissa välttämättä oltava suhteutettu kunkin yksittäisen vastaanottajan suorittamiin maksuihin.

38 Tästä on kuitenkin todettava, että arvonlisäveron suhteuttamisperiaate voi liittyä vain veron perusteeseen. Tosin veron peruste vastaa yleensä sitä hintaa, joka kuluttajan on maksettava vastikkeena palvelun suorituksesta tai tavaran luovutuksesta, mutta itse arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan sanamuodosta johtuu, ettei näin aina välttämättä ole asian laita. Kyseisen artiklan mukaan veron peruste muodostuu kaikesta siitä, mikä muodostaa suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai ”kolmannelta” ”saaman” vastikkeen, ”mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet”. Siten veron peruste määräytyy sen mukaan, mitä verovelvollinen tosiasiassa saa vastikkeena, eikä sen mukaan, mitä tietty vastaanottaja maksaa tietyssä tapauksessa (ks. vastaavasti mm. asia C-149/01, First Choice Holidays, tuomio 19.6.2003, Kok., s. I-6289, 28–31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verotuskäytäntö, joka muodostuu siitä, että veron perusteena käytetään peliautomaattien avulla suoritettujen liiketoimien osalta kuukausittaisia kassatuloja, jotka vuorostaan riippuvat eri pelaajien voittojen ja tappioiden määrästä, ei ole ristiriidassa unionin oikeuden kanssa ainoastaan siitä syystä, että maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa ei ole mitenkään suhteutettu yksittäisten pelaajien yksittäin tarkasteltuihin panoksiin.

40 Sellaisten raha-automaattien tapauksessa, jotka on laissa säädettyjen pakottavien velvoitteiden mukaisesti asennettu toimimaan siten, että vähintään keskimäärin 60 prosenttia pelaajien käyttämistä pelipanoksista jaetaan heille voittoina, oikeuskäytännössä on lisäksi jo todettu, että toiminnan harjoittajan automaattien käyttöön asettamisesta tosiasiallisesti saama vastike muodostuu ainoastaan siitä pelipanosten osasta, jonka toiminnan harjoittaja voi tosiasiallisesti pitää itsellään (em. asia Glawe, tuomion 9 kohta). Vaikka mainitussa tuomiossa ei olekaan voitu vastata kysymykseen siitä, edellyttääkö ”verotuksen yksilöllistä luonnetta” koskeva periaate sitä, että veron peruste lasketaan ottamalla huomioon tiettyyn peliin tai pelierään käytetyt panokset, toisin sanoen tietyn pelaajan käyttämät panokset, kyseisen tuomion 5 ja 14 kohdasta, luettuina yhdessä julkisasiamies Jacobsin kyseisessä asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 27–30 kohdan kanssa, ilmenee selvästi, että on katsottu, ettei näin ole.

41 Koska edellä mainitussa asiassa Glawe annettuun tuomioon johtaneessa asiassa kyseessä olleet seikat olivat samanlaisia kuin pääasiassa, kyseisessä tuomiossa annettua vastausta voidaan soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa. Pääasiassa kyseessä olevan säännöstön osalta SpielV:n 12 §:n 2 momentissa säädetään lähtökohtaisesti, että peliautomaattien on maksettava pelaajille voitot niin, että varmistetaan, ettei peliautomaatin kassan sisältö ole pitkällä aikavälillä yli 33 euroa tuntia kohden. SpielV:n 13 §:ssä, jossa säädetään erityisesti muista pelaajien panoksia, voittoja ja tappioita koskevista rajoituksista, säädetään, että peliautomaattien on toimittava tavalla, jolla varmistetaan, että SpielV:n mukaiset vaatimukset, jotka johtavat automaateista saatavien tulojen rajoittamiseen, täyttyvät.

42 Näissä olosuhteissa toiminnan harjoittajan automaattien käyttöön asettamisesta tosiasiallisesti saamaa vastiketta säännellään ”laissa säädettyjen pakottavien velvoitteiden” perusteella, ja se muodostuu näin ollen ainoastaan ”siitä pelipanosten osasta, jonka toiminnan harjoittaja voi tosiasiallisesti pitää itsellään” (ks. em. asia Glawe, tuomion 9 kohta ja asia C-377/11, International Bingo Technology, tuomio 19.7.2012, 26 kohta), toisin sanoen kassatuloista tietyn ajan kuluttua.

43 Tätä päätelmää ei horjuta se, että edellä mainitussa asiassa Glawe kyseessä olleet rahapeliautomaatit oli varustettu kolikkoputkella laissa säädettyjen voittojen maksamiseksi pelaajille, kun taas pääasiassa kyseessä olevat laitteet on varustettu tätä varten hopperilla. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että hopperilla, joka edustaa peliautomaattien alalla innovatiivista tekniikkaa, on lähtökohtaisesti sama tehtävä kuin vanhoilla kolikkoputkilla. Tältä osin merkitystä ei ole myöskään sillä ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen korostamalla seikalla, että peliautomaattitoiminnan harjoittaja voi milloin tahansa päästä käsiksi hopperin sisältöön, koska kyseisen tuomioistuimen mukaan kaikki hopperin sisällön muuttuminen rekisteröityy valvontalaitteeseen ja otetaan myös huomioon kassatulojen laskennassa. Tällä tavoin nämä kassatulot, jotka toiminnan harjoittaja voi tosiasiallisesti pitää itsellään, voidaan määrittää täsmällisesti.

44 Näissä olosuhteissa kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan ensimmäistä virkettä ja 73 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle tai käytännölle, jonka mukaan peliautomaattien ylläpitämisen yhteydessä veron perusteena on automaattien kassatulojen määrä tietyn ajanjakson päätyttyä.

Neljäs kysymys

45 Koska neljäs kysymys on esitetty sitä tapausta varten, että unionin tuomioistuin vastaa kolmanteen kysymykseen myöntävästi, tähän kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Viides, kuudes ja seitsemäs kysymys

46 Viidennellä, kuudennella ja seitsemännellä kysymyksellään, joita on käsiteltävä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähtökohtaisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan ensimmäistä virkettä ja 73 artiklaa tulkittava siten, että arvonlisäveron kantamisen edellytyksenä on, että toiminnanharjoittaja voi vyöryttää sen pelaajalle, ja sisältääkö tämä mahdollisuus oikeudellisesti sen vaihtoehdon, että voidaan soveltaa korkeampaa hintaa. Jos näin on, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko kansallista säännöstöä, jolla rajoitetaan toiminnanharjoittajan arvonlisäverollisista tavaroista ja palveluista saamaa vastiketta, sovellettava siten, että vahvistettu vastike ei sisällä arvonlisäveroa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy unionin tuomioistuimelta lopuksi, jätetäänkö siinä tapauksessa, ettei arvonlisäveroa kanneta sillä perusteella, ettei sitä voida vyöryttää, arvonlisävero kantamatta peliautomaattien avulla toteutetun koko liikevaihdon suhteen vai ainoastaan sen osan suhteen, jonka osalta arvonlisäveroa ei voida vyöryttää.

47 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, on aluksi täsmennettävä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan muun muassa kuluttajansuojan, sen ehkäisyn, että kansalaisia houkutellaan tuhlaamaan liiallisesti pelitoimintaan, sekä yleisesti yhteiskuntajärjestykselle aiheutuvien häiriöiden estämisen tavoite ovat sellaisia yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla voidaan oikeuttaa palvelujen vapaan tarjoamisen rajoitukset, ja koska onnenpelien alaa ei ole yhdenmukaistettu unionissa, jokaisen jäsenvaltion on arvioitava tällä alalla omien arvoarvostelmiensa mukaisesti, mitä vaatimuksia on asetettava kyseisten intressien suojaamiseksi, kunhan rajoitukset täyttävät oikeuskäytännössä asetetut edellytykset niiden oikeasuhteisuuden osalta (ks. vastaavasti asia C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International, tuomio 8.9.2009, Kok., s. I-7633, 56, 57 ja 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Konkreettisemmin ”hintasääntelyn” ja/tai peliautomaattien käyttäjien tappioiden lakisääteisen rajoituksen olemassaolon periaate on epäsuorasti hyväksytty edellä mainitussa asiassa Glawe annetussa tuomiossa erityisesti arvonlisäverotusta varten. Yhteisöjen tuomioistuin perusti kyseisessä tuomiossa ratkaisunsa 60 prosentin lakisääteiseen voitto-osuuteen ja täsmensi, että näitä voittoja, joiden maksamisesta Saksan oikeudessa säädetään, ei saada sisällyttää veron perusteeseen (ks. em. asia Glawe, tuomion 9 kohta). Unionin oikeudessa on jo myös tunnustettu lähtökohtaisesti se, että pelaajille onnenpeleissä aiheutuvien tappioiden määrää ja näin ollen tällaisen pelitoiminnan harjoittajien saamia tuloja voidaan rajoittaa.

49 Tästä johtuu, että jäsenvaltioilla on uhka- ja rahapelialoilla lähtökohtaisesti oikeus rajoittaa muun muassa pelaajien panoksia, voittoja ja tappioita ajallisesti tai absoluuttisina määrinä. Jos jäsenvaltio on tosiasiallisesti käyttänyt tätä oikeutta, kuten näyttää olleen pääasiassa, kysymys siitä, saavatko peliautomaattitoiminnan harjoittajat korottaa saamiaan tuloja yli asiaa koskevassa sääntelyssä vahvistettujen rajojen, jotta ne voisivat vyöryttää arvonlisäveron suuremmassa määrin pelaajille, ei tule esiin. Näissä olosuhteissa tällainen korottaminen on yksinkertaisesti ja legitiimisti kielletty.

50 Tämän jälkeen on todettava, että viides, kuudes ja seitsemäs kysymys perustuvat siihen olettamaan, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa säännöstössä ei sallita peliautomaattitoiminnan harjoittajien vyöryttää koko arvonlisäveroa loppukuluttajille eli pelaajille. Näihin kysymyksiin vastaaminen on kuitenkin välttämätöntä pääasian ratkaisemiseksi vain, jos tämä olettama pitää paikkansa.

51 Ei kuitenkaan vaikuta siltä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen säännöstö estää arvonlisäveron vyöryttämisen loppukuluttajille.

52 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, veron perusteen muodostavat nyt käsiteltävässä asiassa vain nettokassatulot eli kassatulot, joista on vähennetty maksettava arvonlisävero. On todettava, että pääasiassa kyseessä olevan säännöstön perusteella veron peruste arvonlisäveroa varten sisältää vain ne tulot, jotka peliautomaattitoiminnan harjoittaja on tosiasiallisesti saanut, ja loppukuluttajat ovat myös ja tosiasiallisesti maksaneet maksettavaksi tulevan arvonlisäveron, joka johtuu lakisääteisen arvonlisäverokannan soveltamisesta veron perusteena olevaan nettokassaan.

53 Näissä olosuhteissa on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen säännöstö, jossa säädetään peliautomaattitoiminnan harjoittamista koskevista rajoista erityisesti pelaajien panoksien, voittojen ja tappioiden osalta aikayksiköittäin, mahdollistaa sen, että toiminnanharjoittaja voi vyöryttää tästä liiketoiminnasta maksettavan arvonlisäveron loppukuluttajille.

54 Koska viides, kuudes ja seitsemäs kysymys ovat luonteeltaan hypoteettisia, niihin ei näin ollen ole tarpeen vastata.

Kahdeksas kysymys

55 Kahdeksannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaista veroa, jota ei ole yhdenmukaistettu, sääntelevälle kansalliselle järjestelmälle, jonka mukaan maksettava arvonlisävero vähennetään täysimääräisesti ensiksi mainitusta verosta.

56 Ensinnäkin verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tässä yhteydessä, on muistutettava, että tämä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate ilmentää arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta. Tästä periaatteesta seuraa muun muassa, ettei verovelvollisia voida kohdella eri tavoin, kun on kyse keskenään samankaltaisista suorituksista, jotka kilpailevat keskenään (ks. mm. asia C-310/11, Grattan, tuomio 19.12.2012, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Kuten komissio on perustellusti korostanut, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate kuitenkin velvoittaa takaamaan yhdenvertaisen kohtelun ja neutraalisuuden vain tämän yhdenmukaistetun järjestelmän puitteissa. Koska maksettava arvonlisävero vähennetään myös pääasiassa kyseessä olevan säännöstön mukaan verosta, jota ei ole yhdenmukaistettu, eikä päinvastoin, tämä säännöstö voi enintään herättää epäilyksiä yhdenvertaisen kohtelun periaatteen noudattamisesta tähän yhdenmukaistamattomaan veroon nähden eikä suhteessa arvonlisäveroon. Näin ei kuitenkaan ole pääasiassa, sillä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on täsmentänyt, ettei pääasian kantaja ollut velvollinen maksamaan pelikasinoveroa.

58 Lisäksi unionin tuomioistuin on jo todennut vastauksessa, jonka se on antanut lähtökohtaisesti samanlaiseen väitteeseen kuin tämän tuomion 56 kohdassa esiin tullut, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen suhteen merkitystä ei ole sillä, että näistä peleistä kannettavan sellaisen veron määrää, jota ei ole yhdenmukaistettu ja jota peritään myös tietyiltä arvonlisäverovelvollisilta uhka- ja rahapelien järjestäjiltä, muutetaan tästä toiminnasta maksettavan arvonlisäveron mukaan (em. asia Leo-Libera, tuomion 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Toiseksi niistä mahdollisista käytännön ongelmista, kuten siitä, että liiketoimen vastaanottajaa ei kannusteta vaatimaan sopimuskumppaniltaan lainmukaista laskua, on todettava, ettei ennakkoratkaisupyyntö eivätkä asianosaisten huomautukset sisällä yksityiskohtaisia tietoja, joiden perusteella voitaisiin päätellä, että tällaisia ongelmia on jo esiintynyt Saksassa, tai arvioida niiden vaikutusta yhdenmukaistetun arvonlisäverojärjestelmän hyvään toimintaan. Tällaisten konkreettisten tekijöiden puuttuessa ei siis ole tarpeen lausua tästä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämästä olettamasta.

60 Näissä olosuhteissa kahdeksanteen kysymyksen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansalliselle järjestelmälle, jolla säännellään sellaista veroa, jota ei ole yhdenmukaistettu, ja jonka mukaan maksettava arvonlisävero vähennetään täysimääräisesti ensiksi mainitusta verosta.

Yhdeksäs kysymys

61 Koska yhdeksäs kysymys on esitetty sitä tapausta varten, että unionin tuomioistuin antaisi kahdeksanteen kysymykseen myöntävän vastauksen, tähän kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

62 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 401 artiklaa luettuna yhdessä sen 135 artiklan 1 kohdan i alakohdan kanssa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa ja onnenpeleistä kannettavaa kansallista erityistä veroa voidaan kantaa kumulatiivisesti sillä edellytyksellä, että viimeksi mainittu ei ole liikevaihtoveron luonteinen.

2) Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan ensimmäistä virkettä ja 73 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle tai käytännölle, jonka mukaan voittomahdollisuuksia tarjoavien peliautomaattien ylläpitämisen yhteydessä veron perusteena on automaattien kassatulojen määrä tietyn ajanjakson päätyttyä.

3) Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansalliselle järjestelmälle, jolla säännellään sellaista veroa, jota ei ole yhdenmukaistettu, ja jonka mukaan maksettava arvonlisävero vähennetään täysimääräisesti ensiksi mainitusta verosta.

Allekirjoitukset