JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
CHRISTINE STIX-HACKL
27 päivänä syyskuuta 2001 [1]

I Alustavat huomautukset

1. Nyt esillä olevassa asiassa Manchester Tribunal Centre, VAT and Duties Tribunals kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, onko uhkapeli arvonlisävero-oikeudessa ja erityisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) tarkoitettu verollinen liiketoimi silloinkin, kun se ei perustu oikeustoimeen, jonka täytäntöönpanoa voitaisiin vaatia oikeusteitse, ja miten veron peruste on siinä tapauksessa määritettävä.

II Tosiseikasto, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

2. Town & County Factors Ltd (jäljempänä Town & County) on Yhdistyneessä kuningaskunnassa rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi erään konsernin edustajana. Konserniin kuuluu myös Vernons Games Ltd (jäljempänä Vernons Games).

3. Vernons Games osallistuu viikoittaisten spot-the-ball-kilpailujen järjestämiseen. Vuoden 1994 kesäkuusta vuoden 1995 marraskuuhun (jäljempänä kyseessä oleva aika) Vernons Games järjesti näitä kilpailuja jäljempänä 4—8 kohdassa kuvaillulla tavalla.

4. Kunkin kilpailun osallistumiskuponki sisälsi a) jäljennöksen jalkapallo-ottelusta otetusta valokuvasta, josta pallo oli poistettu, b) kilpailun säännöt ja c) palkintoluettelon. Osallistuja saattoi merkitä kuvaan enintään 900 rastia osoittaakseen paikan, jossa hän arvioi jalkapallon keskipisteen olevan. Osallistumismaksu määräytyi rastien lukumäärän perusteella. Täytettyään kilpailukupongin osallistuja lähetti sen ja asianmukaisen osallistumismaksun Vernons Gamesille. Kolmen entisen ammattijalkapalloilijan raati määritti retusoidun valokuvan perusteella, missä pallo sen mielestä todennäköisimmin oli. Osallistuja, jonka merkitsemän rastin kes-

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.
2 — EYVL L 145, s. 1.

kikohta oli lähimpänä näin määritettyä pallon keskipistettä, voitti ensimmäisen palkinnon, ja osallistuja, jonka merkitsemän rastin keskikohta oli toiseksi lähimpänä, sai toisen palkinnon ja niin edelleen.

5. Kunkin kilpailun säännöissä todettiin muun muassa seuraavaa:

"1. Osallistuessaan kilpailuun pelaaja sitoutuu noudattamaan kaikkia sääntöjä ja ehtoja. Osallistuja hyväksyy, että toimi sitoo vain vajanaisvelvoitteena ja että kilpailukupongin vastaanottanut välittäjä toimii osallistujan asiamiehenä. Lisäksi osallistuja sopii kaikkien tällaisten välittäjien kanssa, että kaikki osallistujan ja välittäjän väliset toimet sitovat vain vajanaisvelvoitteina.

— —

4. — — Edellä määritellyt palkinnot tai tasapelitilanteessa vastaava osuus niiden edellä määritellystä rahallisesta arvosta jaetaan oikein veikanneiden kesken siinä järjestyksessä, kuinka tarkkaan heidän vastauksensa vastaavat raadin käsitystä, kunnes kaikki palkinnot on jaettu.

5.[3] Jos raati toteaa, että jokin vastaus on täsmälleen oikea, voittaja saa 200 000 Englannin punnan suuruisen raha- ja tavarapalkinnoista muodostuvan päävoiton (edellä mainitun ensimmäisen palkinnon sijasta), ja jos täsmälleen oikeita vastauksia on useita, päävoitto jaetaan tasan näiden oikein vastanneiden kesken.

— — "

6. Englannin ja Walesin oikeuden mukaan se, että sääntöjen 1 kohdassa oli käytetty ilmaisua "sitoo vain vajanaisvelvoitteena" (jäljempänä vajanaisvelvoitelauseke), merkitsi, ettei osallistujien ja Vernons Gamesin välillä voinut olla mitään oikeussuhdetta, joten jos osallistuja olisi haastanut Vernons Gamesin oikeuteen saadakseen kilpailuvastauksensa käsiteltyä sääntöjen mukaisesti tai saadakseen voittamansa palkinnon, kanne olisi hylätty.

7. Kustakin kilpailusta saatavat tulot voidaan ennakoida hyvin tarkasti, ja kunkin kilpailun palkintojen määrä vahvistetaan tämän arvion perusteella. Palkintoina jaetaan rahaa, tavaroita ja palveluja. Sääntöjen 5 kohdassa mainitun päävoiton arvo voi ylittää ja on toisinaan ylittänytkin kyseessä olleen kilpailun osallistumismaksujen määrän. Kilpailun osallistumismaksut ovat aina riittäneet kattamaan voitetut palkinnot, eikä kilpailun järjestäjä ole koskaan kieltäytynyt maksamasta tai luovuttamasta palkintoa sen voittajalle.

3 — Tämä ehto oli voimassa vain lyhyen ajan.

8. Vaikka mikään sääntö eikä mikään muukaan velvoittanut Vernons Gamesia käyttämään palkintojen maksamiseen tai hankkimiseen osallistumismaksuja tai jotain muita erityisiä varoja, käytännössä kaikkien kilpailujen palkinnot maksettiin osallistumismaksuista. Vernons Gamesin ei tarvinnut sen enempää kyseisen liiketoimen ehtojen kuin siihen liittyvien liiketaloudellisten realiteettienkaan vuoksi käsitellä osallistumismaksuja jollain erityisellä tavalla tai muuten kuin omina varoinaan.

9. Commissioners of Customs and Excise totesi 28.3.1995 päivätyssä kirjeessään, että Town & County oli kyseessä olevaan aikaan sisältyviltä tilikausilta arvonlisäverovelvollinen osallistumismaksujen koko määrästä eikä — kuten Town & County oli väittänyt — osallistumismaksujen määrästä, josta oli vähennetty palkintojen määrä tai arvo.

10. Town & County valitti tästä päätöksestä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on 27.8.1996 antamassaan päätöksessä todennut seuraavaa:

"a) kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Tolsma 3.3.1994 antaman tuomion (Kok. 1994, s. I-743) 14 kohta, vajanaisvelvoitelauseke, joka merkitsee, ettei osallistujan ja Vernons Gamesin välillä voinut olla oikeussuhdetta, aiheuttaa epätietoisuutta siitä, tekikö Vernons Games kullekin osallistujalle kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun vastikkeellisen suorituksen. Kysymykseen viitataan jäljempänä 'asiaa Tolsma koskevana kysymyksenä';

b) jos kyse oli tällaisesta suorituksesta, on yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Glawe 5.5.1994 antaman tuomion (Kok. 1994, s. I-1679) 8—13 kohta huomioon ottaen katsottava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukainen veron peruste oli saatujen osallistumismaksujen kokonaismäärä eikä palkintojen hankkimisen tai maksamisen jälkeen jäljelle jäänyt määrä. Kysymykseen viitataan jäljempänä 'asiaa Glawe koskevana kysymyksenä';

c) myöhemmässä käsittelyssä ratkaistaan, onko asiaa Tolsma koskevasta kysymyksestä tarpeen esittää ennakkoratkaisupyyntö yhteisöjen tuomioistuimelle."

11. Tämän myöhemmän käsittelyn jälkeen tehtyihin, ennakkoratkaisupyynnön tarpeellisuutta koskeviin ratkaisuihin haettiin muutosta High Court of Justicessa, joka päätti, että asiaa Tolsma ja asiaa Glawe koskevat kysymykset on esitettävä yhteisöjen tuomioistuimelle, ja palautti asian alempaan oikeusasteeseen ennakkoratkaisupyynnön esittämistä varten.

12. Tämän vuoksi Manchester Tribunal Centre, VAT and Duties Tribunals pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Kun 11.4.1967 annettua neuvoston direktiiviä 67/227/ETY ja 17.5.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/388/ETY ja erityisesti jälkimmäisen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa ja 6 artiklan 1 kohtaa tulkitaan asianmukaisesti ja otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, erityisesti asiassa C-16/93, Tolsma, 3.3.1994 annettu tuomio (Kok. 1994, s. I-743), voiko liiketoimi, jonka osapuolet ovat sopineet, että se 'sitoo vain vajanaisvelvoitteena' (ja jonka täytäntöönpanoa ei kansallisen oikeuden mukaan siten voida vaatia oikeusteitse), olla arvonlisäverollinen liiketoimi?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi: kun mainittuja direktiivejä ja erityisesti jälkimmäisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohtaa tulkitaan asianmukaisesti ja otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, erityisesti asiassa C-38/93, Glawe, 5.5.1994 annettu tuomio (Kok. 1994, s. I-1679), onko sellaisten kilpailun järjestämisestä muodostuvien palvelujen, joita kilpailun järjestäjä suorittaa osallistujille vastikkeeksi näiden maksamista osallistumismaksuista, arvonlisäveron peruste

a) osallistumismaksujen määrä vai

b) osallistumismaksujen määrä vähennettynä voittajille jaettujen palkintojen määrällä tai arvolla vai

c) jokin muu määrä, ja jos on, niin mikä?

Vaihtoehtoisesti kysytään, että jos on katsottava, että kilpailun järjestäjä suorittaa kyseiset palvelut kullekin osallistujalle vastikkeeksi tämän maksamasta osallistumismaksusta, onko kunkin tällaisen suorituksen veron peruste

a) kyseisen osallistumismaksun määrä vai

b) kyseisen osallistumismaksun määrä vähennettynä suhteellisella osuudella voittajille jaettavien palkintojen määrästä tai arvosta vai

c) jokin muu määrä, ja jos on, niin mikä?"

III Asiaa koskevat oikeussäännöt

13. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

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

2. tavaroiden maahantuonnista."

14. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

Tällainen liiketoimi voi käsittää muun muassa:

— aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei,

— velvoitteen pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa,

— palvelun täytäntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla."

15. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saa-

man tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet; — — ."

16. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään muun muassa seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

f) vedonlyönti, arvonta ja muut uhka- tai rahapelit, jollei kunkin jäsenvaltion säätämistä ehdoista ja rajoituksista muuta johdu;

— — ."

IV Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

A *Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut*

17. Pääasian valittaja Town & County toteaa aluksi, että kuudennen direktiivin 2 ja 11 artiklassa käytetty vastikkeen tai vastikkeellisuuden käsite on yhteisön oikeuden käsite, jota on näin ollen sovellettava yhdenmukaisesti kaikkialla yhteisössä. Kuten julkisasiamies Jacobs on todennut asiassa Glawe esittämässään ratkaisuehdotuksessa, huomioon on lisäksi otettava kaikki asiassa merkitykselliset oikeussäännöt ja tosiseikat, mikä tarkoittaa nyt esillä olevassa asiassa, että huomioon on otettava uhkapeleille luonteenomainen kilpailun rakenne.

18. Town & Countyn käsityksen mukaan nyt kyseessä olevat sopimukset, joiden erityispiirre on se, että ne sitovat vain vajanaisvelvoitteina, eivät ole arvonlisäverollisia. Kuten asiassa Tolsma annetusta tuomiosta ilmenee, palvelun suorituksesta voi olla kysymys vain silloin, kun palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, jonka perusteella vastavuoroiset suoritukset tehdään.

19. Toisin kuin asiassa Tolsma, pelaajan ja välittäjän tai pelaajan ja Town & Countyn välille ei tässä tapauksessa synny mitään oikeussuhdetta. Town & Countyn mukaan tämä vastaa vain vajanaisvelvoitteina sitovia sopimuksia koskevaa kansallista oikeuskäytäntöä, jonka mukaan tällaisilla sopimuksilla ei ole mitään oikeusvaikutuksia eivätkä ne ole täytäntöönpantavissa oikeusteitse, mikä tarkoittaa, ettei niiden perusteella synny mitään oikeuksia eikä velvollisuuksia.

20. Town & Countyn mukaan nyt kyseessä oleva liiketoimi kuuluu siis erityisryhmään, jonka muodostavat tapaukset, joissa vastiketta ja oikeusteitse tapahtuvan täytäntöönpanon mahdollisuutta koskevat välttämättömät edellytykset eivät liiketoimen taloudellisesta luonteesta huolimatta täyty eli joissa osapuolet tietävät, ettei sopimuksilla ole mitään oikeudellista arvoa.

21. Town & County katsoo tämän perusteella, että kysymys ei näissä olosuhteissa voi olla liiketoimesta arvonlisäverooikeudellisessa mielessä ja että spot-the-ball-kilpailun järjestäminen jää siten arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle.

22. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, että silloin, kun kahden henkilön välinen sopimus sisältää vajanaisvelvoitelausekkeen, lauseke tarkoittaa vain, että sopimuspuolet ovat päättäneet, ettei niiden välinen sopimussuhde ole täytäntöönpantavissa oikeusteitse. Lauseke ei kuitenkaan tarkoita, ettei kysymys yleisesti ottaen olisi oikeussuhteesta.

23. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan nyt esillä oleva asia poikkeaa asiasta Tolsma siten, että järjestäjä ja osallistuja sopivat tästä lausekkeesta tehdessään liiketoimen, jonka perusteella on suoritettu palvelu vastiketta vastaan. Asiassa Tolsma ei sitä vastoin syntynyt mitään oikeudellisesti tunnistettavaa sidettä, eikä mitään liiketointa tapahtunut, toisin kuin nyt esillä olevassa asiassa.

24. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että arvonlisäverotuksessa riittää, että palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeudellisesti tunnistettava suhde, jonka perusteella palvelun suorittaja tekee (verollisen) suorituksen vastiketta vastaan. Sillä, onko se täytäntöönpantavissa oikeusteitse, ei sitä vastoin ole mitään merkitystä. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan mikä tahansa muu kuudennen direktiivin tulkinta olisi ristiriidassa sekä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön että verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa ja houkuttelisi avoimesti veronkiertoon.

25. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää vielä, että koska lainvastaisetkin liiketoimet, joita ei useissa oikeusjärjestyksissä voida panna täytäntöön oikeusteitse, ovat yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverollisia verotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla, tämän täytyy koskea myös senkaltaista liiketointa, josta on kysymys nyt esillä olevassa asiassa.

26. Lopuksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, ettei kuudennen direktiivin soveltaminen voi riippua siitä, ovatko sopimukset täytäntöönpantavissa oikeusteitse, myöskään siitä syystä, että sitou-

musten täytäntöönpanokelpoisuus voi vaihdella jäsenvaltioittain, mikä voi perusteettomasti haitata verotuskohtelun yhdenmukaisuutta yhteisössä.

27. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava myöntävästi.

28. Myöskään komission käsityksen mukaan nyt esillä olevan kaltainen liiketoimi ei voi jäädä arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle sen perusteella, ettei se ole oikeusteitse täytäntöönpantavissa. On olemassa selvästi määritelty vastikkeellinen liiketoimi, ja kuudennen direktiivin 2 artiklan sovellettavuuden kannalta merkitystä on vain sillä, onko vastikkeesta sovittu, eikä suinkaan sillä, onko olemassa oikeusteitse täytäntöönpantavissa oleva vastike.

29. Lisäksi komissio epäilee, onko vajanaisvelvoitelauseke Englannin oikeuden mukaan todellakin esteenä sille, että osapuolten välillä voisi olla mitään oikeussuhdetta.

30. Komissio huomauttaa, että — toisin kuin nyt esillä olevassa asiassa — asiassa Tolsma ei ollut edes vajanaisvelvoitteena sitovaa sopimusta, eikä siinä maksettu vastiketta määrätystä palvelusta.

31. Komissio toteaa myös, että Town & Countyn puoltama käsitys johtaisi siihen, että erinäisiin uhkapeleihin liittyvät liiketoimet jäisivät useissa jäsenvaltioissa arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle ilman, että tarvitsisi turvautua johonkin kuudennessa direktiivissä säädettyyn poikkeukseen, kuten 13 artiklan B kohdan f alakohdassa säädettyyn poikkeukseen. On nimittäin useita jäsenvaltioita, joissa tällaiset toimet eivät ole oikeusteitse täytäntöönpantavissa.

B *Asian arviointi*

32. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti selvittää, voiko liiketoimi olla kuudennessa direktiivissä tarkoitettu verollinen liiketoimi silloinkin, kun se ei vajanaisvelvoitelausekkeen vuoksi voi kansallisen oikeuden mukaan olla perusteena millekään oikeusteitse täytäntöönpantavissa olevalle velvoitteelle.

33. Tältä osin on todettava aluksi, että nyt esillä olevassa asiassa ei ole tarpeen tarkastella ensimmäisessä ennakkoratkaisu-

kysymyksessä mainittua 11.4.1967 annettua toista neuvoston direktiiviä 67/227/ETY, koska tämä ei ollut enää voimassa riidanalaisten liiketoimien toteuttamisaikana. Kuten jäljempänä todetusta ilmenee, ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamiseksi ei myöskään ole tarpeen tulkita ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mainitsemaa kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohtaa, koska tässä säännöksessä pelkästään määritellään, mitä on pidettävä direktiivissä tarkoitettuna palvelujen suorituksena.

34. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". Verolliselle liiketoimelle on näin ollen tunnusomaista, että palvelujen suoritukseen tai tavaroiden luovutukseen voidaan liittää vastike siten, että suorituksen tai luovutuksen voidaan katsoa tapahtuneen vastikkeellisesti.

35. Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin katsonut muun muassa asiassa Aardappelenbewaarsplaats antamassaan tuomiossa,[4] asiassa Apple and Pear antamassaan tuomiossa[5] ja asiassa Naturally Yours Cosmetics antamassaan tuomiossa,[6] että 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun vastikkeellisen suorituksen käsite edellyttää, että suoritetun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on "välitön yhteys". Kysymys voi olla vastikkeellisesta suorituksesta ja siten verollisesta liiketoimesta vain, jos suorituksen ja vastikkeen välillä on tällainen yhteys.

36. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Tolsma antamassaan tuomiossa täsmentänyt tätä kantaa toteamalla, että suoritus on tehty vastikkeellisesti ja että se on näin ollen verollinen vain sillä edellytyksellä, että "palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike vastaa todellisuudessa arvoltaan vastaanottajalle suoritettua palvelua".[7]

37. Direktiivin 2 artikla ja edellä esiin tuotu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö huomioon ottaen on todettava, ettei tätä oikeussuhdetta koskevaa arviointiperustetta ole ymmärrettävä sillä tavalla erillisenä, että kysymys olisi tältä osin jostakin määrätystä erityisestä oikeudellisesta ominaisuudesta, joka liiketoimella pitäisi olla. Oikeussuhteessa on kysymys pikemminkin suorituksen ja vastikkeen välisestä yhteydestä.

4 — Asia 154/80, tuomio 5.2.1981 (Kok. 1981, s. 445, Kok. Ep. VI, s. 23, 12 kohta).

5 — Asia 102/86, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1443, 12 kohta).

6 — Asia 230/87, tuomio 23.11.1988 (Kok. 1988, s. 6365, 11 kohta).

7 — Asia C-16/93, tuomio 3.3.1994 (Kok. 1994, s. I-743, 14 kohta).

38. Asiassa Tolsma annetussa tuomiossa tarkoitetun oikeussuhteen syntyminen ei voi myöskään riippua oikeudellisten, erityisesti sopimus- tai prosessioikeudellisten, ominaispiirteiden olemassaolosta, kuten mahdollisuudesta vaatia täytäntöönpanoa oikeusteitse. Oikeussuhteiden olemassaoloa ja sisältöä koskevat edellytykset ovat nimittäin erilaisia eri kansallisissa oikeusjärjestyksissä, joten tämä ei olisi sopusoinnussa myöskään verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja arvonlisäveron yhdenmukaistamista koskevan tavoitteen kanssa. Muussa tapauksessa vajanaisvelvoitelausekkeen käyttäminen tarjoaisi veropetosmahdollisuuden.

39. Tarvitsee siis ainoastaan tutkia, onko suoritukset vaihdettu sellaisten — vaikka vain vajanaisvelvoitteina sitovien — sopimusten yhteydessä, joista ilmenee, että vastavuoroiset suoritukset ovat välittömässä yhteydessä toisiinsa.

40. Asiassa Tolsma ei ollut olemassa minkäänlaista sopimusta, joka olisi luonut suorituksen ja vastikkeen sellaisen riittävän yhteyden, että kysymys olisi voinut olla direktiivin 2 artiklassa tarkoitetusta vastikkeellisesta liiketoimesta. Palvelun suorittaja (kyseisessä tapauksessa katumuusikko) kylläkin oli tosiasiallisesti saanut tiettyjä rahamääriä vastikkeena suorittamastaan palvelusta, mutta palvelujen vastaanottajat maksoivat maksut täysin vapaaehtoisesti ja saivat suorituksen pääsääntöisesti vastikkeestaan riippumatta. [8]

41. Toisin kuin asiassa Tolsma, senkaltaisessa asiassa, josta on kysymys pääasian oikeudenkäynnissä, sitä vastoin on hyvin todennäköisesti olemassa jonkinlainen sopimus, jonka mukaisesti osallistumismaksu maksetaan vastikkeeksi pelin järjestäjän suorittamasta palvelusta. Jotta pelaaja voisi osallistua peliin, hänen on hyväksyttävä järjestäjän laatimat säännöt ja sitouduttava noudattamaan kaikkia sopimuksen ehtoja, säännöt mukaan lukien. Vasta kun pelaaja on — yhtäältä — palauttanut kilpailukupongin ja maksanut asianmukaisen maksun näiden ehtojen mukaisesti, hän voi — toisaalta — osallistua kilpailuun ja saada voittomahdollisuuden.

42. Koska suoritukset on vaihdettu sellaisten sopimusten yhteydessä, joista ilmenee, että kyseiset suoritukset ovat välittömässä yhteydessä toisiinsa ja että ne siten täyttävät kuudennen direktiivin 2 artiklassa asetetun vastikkeellisuutta koskevan edellytyksen, on joka tapauksessa olemassa asiassa Tolsma annetussa tuomiossa tarkoitettu oikeussuhde. Sillä, että vajanaisvelvoitelauseke estää sopimusten täytäntöönpanon oikeusteitse, ei näin ollen ole mitään merkitystä.

43. Lopuksi on Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen tavoin katsottava myös,

8 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Tolsma, tuomion 17 kohta.

että koska yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jopa lainvastaiset liiketoimet, joita ei useissa oikeusjärjestyksissä voida panna täytäntöön oikeusteitse, voivat olla arvonlisäverollisia,[9] arvonlisäverollisuuden on sitäkin suuremmalla syyllä koskettava lainmukaisia liiketoimia, jotka eivät ole oikeusteitse täytäntöönpantavissa, kuten pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevia liiketoimia.

44. On siis katsottava, että oikeussuhde on olemassa silloinkin, kun on kysymys sopimuksesta, joka ei ole oikeusteitse täytäntöönpantavissa.

45. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 2 artiklan 1 kohdan mukaan liiketoimi, jonka osapuolet ovat sopineet, että se "sitoo vain vajanaisvelvoitteena" (ja jonka täytäntöönpanoa ei kansallisen oikeuden mukaan siten voida vaatia oikeusteitse), voi lähtökohtaisesti olla arvonlisäverollinen liiketoimi.

V Toinen ennakkoratkaisukysymys

46. Vaikka toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä viitataan nimenomaisesti vain kilpailun järjestämiseen, se kattaa kuitenkin myös voittomahdollisuuden tarjoamisen, koska kysymys on uhkapelistä.

A *Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut*

47. *Town & County* väittää, että palvelu, jonka se suorittaa osallistujille, muodostuu pelkästään kilpailun järjestämisestä, ja että se ainoastaan tarjoaa puitteet, joissa kilpailu voi tapahtua. *Town & Countyn* mukaan pelaajien kanssa tehtyä liiketointa on pidettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdassa tarkoitettuna "vedonlyöntinä" tai "uhka- tai rahapelinä", joka on tämän säännöksen perusteella pääsääntöisesti vapautettava arvonlisäverosta. Yhdistyneen kuningaskunnan tulliviranomaisilla ei ilmeisestikään ole tarkoitus verottaa näitä liiketoimia sen vuoksi, ettei niitä voida pitää "vedonlyöntinä" tai "uhka- tai rahapelinä", vaan sen vuoksi, että viranomaiset tukeutuvat jäsenvaltioille annettuun harkintavaltaan, jonka nojalla nämä voivat verottaa tiettyjä liiketoimia siitä huolimatta, että ne muutoin olisivat verosta vapaita kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan perusteella.

48. Seuraavaksi Town & County väittää, että vastiketta arvioitaessa huomioon on otettava liiketoimen rakenne, oli kyse sitten uhkapelistä muodostuvista liiketoimista tai

9 — Asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3369).

joka tapauksessa niitä läheisesti muistuttavista liiketoimista.

49. Town & County viittaa tässä yhteydessä siihen, että kyseessä oleva liiketoimi on tosiasiallisesti samankaltainen kuin asiassa Glawe [10] ja asiassa Fischer tarkastelun kohteena olleet liiketoimet.

Town & County toteaa tältä osin, että asiassa Glawe sekä yhteisöjen tuomioistuin että julkisasiamies katsoivat, ettei toiminnan harjoittajaa ollut verotettava kaikkien peliautomaatteihin syötettyjen kolikoiden yhteismäärästä vaan pelkästään siitä määrästä, jonka se saattoi pitää itsellään ja jota se ei jakanut pelaajille voittoina.

50. Lopuksi Town & County väittää myös, että asiassa Glawe annetussa tuomiossa ja asiassa Fischer annetussa tuomiossa on tukeuduttu arvonlisäverotusta koskeviin yleisiin periaatteisiin, erityisesti periaatteeseen, jonka mukaan vastikkeena on pidettävä verovelvollisen tosiasiallisesti saamaa määrää eikä mitään suurempaa määrää. Town & Countyn mukaan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Argos antamassaan tuomiossa, [11] asiassa Elida Gibbs antamassaan tuomiossa [12] ja asiassa First National Bank of Chicago antamassaan tuomiossa [13] omaksuma kanta osoittaa tämän käsityksen paikkansapitävyyden.

10 — Asia C-38/93, tuomio 5.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1679).
11 — Asia C-288/94, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5311).
12 — Asia C-317/94, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339).
13 — Asia C-172/96, tuomio 14.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4387).

51. Town & County ehdottaa näin ollen, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin siten, että verotettava vastike, jonka Town & County saa suorittamastaan palvelusta eli spot-the-ball-kilpailun järjestämisestä siihen osallistuville, muodostuu osallistujien maksamien osallistumismaksujen määrästä vähennettynä voittajille pelin yhteydessä jaettujen palkintojen määrällä tai arvolla.

52. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* toteaa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan sanamuoto huomioon ottaen veron peruste senkaltaisen kilpailun järjestämisestä, josta on kysymys nyt esillä olevassa asiassa, on se vastike, jonka kukin osallistujista maksaa järjestäjälle. Kuudennen direktiivin mukaan veron perusteesta ei voida vähentää voittajille jaettujen palkintojen määrää tai arvoa (tai suhteellista osaa tästä määrästä tai arvosta).

53. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan asiassa Glawe annettua tuomiota ei voida soveltaa nyt esillä olevaan asiaan, koska kilpailun järjestäjä ei lainsäädännön perusteella menetä hallintaoikeutta mihinkään osaan pelaajien maksamista maksuista ja koska sillä ei ole mitään oikeudellista velvollisuutta jakaa palkintoja osallistumismaksuista tai jostain muista erityisistä varoista.

54. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan myöskään asiassa Fischer annettua tuomiota ei voida soveltaa nyt kyseessä olevaan uhkapeliin, koska nyt esillä olevassa asiassa voitonjako ei — toisin kuin asiassa Fischer kyseessä olleessa pelissä — merkitse panoksen palauttamista (mahdollisesti voittokerrointa vastaavalla määrällä korotettuna) eikä se ole missään yhteydessä voittajien maksamien osallistumismaksujen suuruuteen. Kilpailun järjestäjä on näin ollen verrattavissa kehen tahansa palvelujen tarjoajaan, joka käyttää suorituksistaan saamansa vastikkeet jokapäiväisen toimintansa rahoittamiseen. Kilpailun järjestäjä ei eroa kenestä tahansa jonkin muun alan toimijasta myöskään sen johdosta, että jaettavien voittojen määrä lasketaan tuotto-odotuksen perusteella.

55. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kysymykseen on siis vastattava siten, että nyt kyseessä olevan kaltaisen kilpailun eli uhkapelin järjestämisen osalta veron peruste on osallistujien maksamien osallistumismaksujen yhteismäärä.

56. Komissio katsoo, että vastaus toiseen kysymykseen löytyy asiassa Glawe annetusta tuomiosta ja julkisasiamiehen asiassa Fischer esittämästä ratkaisuehdotuksesta. Komission mukaan nyt kyseessä olevaa kilpailua ja uhka- tai rahapelejä (peliautomaatteja, rulettia) ei voida mielekkäästi erottaa toisistaan.

57. Komissio viittaa seuraavaksi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Naturally Yours Cosmetics antamaan tuomioon ja asiassa Boots antamaan tuomioon, joiden mukaan veron peruste on tavaran luovuttajan tosiasiallisesti saama vastike. Nyt esillä olevan asian kaltaisessa tapauksessa on siis välttämätöntä selvittää, mistä suoritettu palvelu muodostuu ja mikä osa osallistumismaksusta on korvaus tästä suorituksesta.

58. Komission mukaan kilpailun järjestäjän suoritus muodostuu kilpailun järjestämisestä, josta saatu korvaus muodostuu rahamäärästä, joka järjestäjälle tosiasiallisesti jää palkintojen vähentämisen jälkeen. Tällä rahamäärällä järjestäjä kattaa toimintakulunsa ja veronsa ja turvaa voittomarginaalinsa.

59. Osa pelipanoksesta menee näin ollen voittokassaan, ja osa menee järjestäjälle korvaukseksi kilpailun järjestämisestä muodostuvasta suorituksesta. Komission mukaan arvonlisävero kohdistuu vain viimeksi mainittuun osaan eli osallistumismaksujen määrään vähennettynä jaetuilla voitolla, ja näin on siitä huolimatta, että voittosummaa ei — toisin kuin asiassa

Glawe — ole vahvistettu lainsäädännöllä, vaan järjestäjä määrää sen itse. Komission mukaan merkitystä on ainoastaan sillä, että osa kunkin osallistujan maksamasta pelipanoksesta ei ole järjestäjän saamaa vastiketta vaan maksu voittokassaan.

60. Komission mukaan nyt esillä oleva asiaa eroaa asiasta Glawe ja asiasta Fischer kuitenkin myös siinä suhteessa, että voittoina jaetaan rahan lisäksi tavaroita ja palveluja. Tämä seikka voidaan ottaa huomioon kahdella tavalla eli joko siten, että järjestäjää pidetään niiden tavaroiden ja palvelujen kuluttajana, jotka se käytännössä laittaa peliin omana panoksenaan, jolloin se ei voi vähentää niihin sisältyvää arvonlisäveroa, tai siten, että järjestäjän katsotaan käyttäneen tavarat ja palvelut pelin järjestämiseen, jolloin niiden kustannukset muodostavat osan järjestäjän vastikkeesta ja se saa vähentää niihin sisältyvän arvonlisäveron.

61. Komissio toteaa lopuksi, ettei sillä ole merkitystä, määritetäänkö veron peruste suhteellisena osuutena kilpailun osallistumismaksujen kokonaismäärästä vai suhteellisena osuutena kullekin osallistujalle tehdystä yksittäisestä suorituksesta. Se, ettei osallistumismaksun maksamishetkellä pystytä tarkkaan määrittämään niitä osallistumismaksun osatekijöitä, joista vastike muodostuu, ei millään tavalla estä käsittelemästä liiketointa arvonlisäverotuksessa edellä kuvaillulla tavalla. Komission mukaan on riittävää ja käytännössä myös ongelmatonta, että vastikkeen arvo määritetään jälkeenpäin. Komissio huomauttaa lisäksi, että asiassa First National Bank of Chicago annetun tuomion mukaan palvelun vastaanottajan ei myöskään tarvitse tietää tarkkaa verollista määrää.

62. Komissio katsoo näin ollen, että nyt esillä olevan kaltaisen liiketoimen veron peruste on osallistumismaksujen kokonaismäärä vähennettynä voittajille jaettujen palkintojen määrällä tai arvolla.

B *Asian arviointi*

63. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa pääasiallisesti selvittää, onko senkaltaisen liiketoimen, josta on kysymys pääasian oikeudenkäynnissä, veron peruste kuudennen direktiivin mukaan laskettava osallistumismaksujen määrästä vai osallistumismaksujen määrästä vähennettynä jaetuilla voitoilla vai jollain muulla tavalla.

64. Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä oli tutkittava kuudennen direktiivin 2 artiklan perusteella, kuuluuko kyseessä oleva liiketoimi yli-

päänsä kuudennen direktiivin soveltamisalaan ja onko siis lähtökohtaisesti olemassa jollain tavalla vastikkeellinen suoritus.

65. Nyt on määritettävä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan perusteella, miten veron peruste on tarkkaan ottaen laskettava ja mitä yksittäisiä tekijöitä siihen on sisällytettävä. Tämän säännöksen mukaan veron perusteen on oltava tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta "kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen".

66. Yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään vakiintuneesti katsonut tältä osin, että veron peruste määräytyy näin ollen sen perusteella, mikä on tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan luovutuksesta tai suorituksesta tosiasiallisesti saama vastike, jolla on subjektiivinen arvo ja joka voidaan ilmaista rahamääräisenä ja joka on välittömässä yhteydessä tavaran luovutukseen tai palvelun suoritukseen. [14]

67. Veron perusteen määrittämiseksi on tämän vuoksi aluksi tutkittava, mistä toiminta liittyvistä suorituksista senkaltainen liiketoimi, josta on kysymys pääasian oikeudessa, koostuu ja siis minkä määrän on katsottava muodostavan suoritetun palvelun vastikkeen.

1. Uhkapelit arvonlisävero-oikeudessa

68. Kuten julkisasiamies Jacobs on jo todennut asiassa Glawe esittämässään ratkaisuehdotuksessa [15] ja kuten myös yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin todennut, [16] arvonlisävero soveltuu yleensä huonosti uhkapelistä muodostuviin liiketoimiin. Komissio on ilmeisesti juuri tästä syystä ollut kuudetta direktiiviä koskeneessa ehdotuksessaan sitä mieltä, että uhkapeleihin ja arpajaisiin olisi parempi soveltaa erityisveroa. [17]

69. Käytännön vaikeudet, jotka liittyvät arvonlisäveron soveltamiseen tämäntyyppisiin liiketoimiin, on kuitenkin otettu kuudennessa direktiivissä huomioon sillä tavalla, että 13 artiklan B kohdan f alakohdassa uhka- tai rahapelit on pääsääntöisesti vapautettu verosta. Tämän säännöksen sanamuodon mukaan on kui-

14 — Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Argos, tuomion 16 ja 17 kohta ja niissä mainittu oikeuskäytäntö.

15 — Julkisasiamies Jacobsin edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Glawe esittämä ratkaisuehdotus, 9 ja 16 kohta.

16 — Asia C-86/99, Freemans, tuomio 29.5.2001 (Kok. 2001, I-4167, 30 kohta).

17 — Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 16.

tenkin kunkin jäsenvaltion harkintavallassa asettaa — verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudattaen — tällaista vapautusta koskevat "ehdot ja rajoitukset", joten jäsenvaltio voi kaikesta huolimatta kantaa arvonlisäveroa tietyiltä uhkapelimuodoilta, jotka rakenteensa puolesta soveltuvat verotettaviksi. [18]

70. Ne erityiset vaikeudet, joita arvonlisäveron soveltaminen uhkapeleihin aiheuttaa verrattuna sen soveltamiseen muihin liiketoimiin, johtuvat näiden pelien luonteesta, joka ei suuntaudu ensisijaisesti arvonlisäverollisten tavaroiden ja palvelujen vastikkeelliseen kulutukseen vaan sellaisen voiton jakamiseen, joka liittyy pelaajan "vastikkeeseen" eli pelipanokseen sattumaan perustuvan tekijän eli voittomahdollisuuden kautta.

71. Arvonlisävero pääsääntöisesti liittyy verovelvollisen ja palvelun tai tavaran vastaanottajan väliseen tosiasialliseen varallisuudensiirtoon. Tämä on saanut ilmauksensa verotuksellisessa periaatteessa, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava suhteellisena niistä liiketoimista, joita verovelvollinen on tosiasiallisesti toteuttanut tekemillään tavaroiden luovutuksilla ja palvelujen suorituksilla, ja jonka mukaan veroviranomainen ei saa kantaa veroa suurempaa määrää kuin mitä verovelvolliselle on maksettu.

18 — Ks. tämä artiklan tulkinnasta edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Fischer, tuomion 27 kohta ja julkisasiamies Jacobsin edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Glawe esittämät toteamukset, ratkaisuehdotuksen 9 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

72. Niiden mahdollisten suoritusten vaihdon muotojen, jotka riippuvat uhkapelin rakenteesta, eli vastikkeellisen palvelujen suorituksen tai tavaroiden luovutuksen ohella uhkapeleissä on luonteenomaisesti olemassa toinenkin (sattumaan perustuva) "suoritusten vaihdon" tyyppi, joka on vain vaivoin ymmärrettävissä vero-oikeudellisin käsittein.

73. Uhkapelissä tosiasiallinen varallisuudensiirto riippuu loppujen lopuksi sattumasta. Taloudelliselta kannalta katsottuna varallisuudensiirto tapahtuu sellaisen "varallisuusmassan" välityksellä, johon sisältyy kompensaatiotekijä (yhden pelaajan häviöt kasvattavat toisen voittoa). Vero-oikeudellisia käsitteitä (vastike, suoritus jne.) voidaan näin ollen soveltaa uhkapeliliiketoimiin vain tietyillä edellytyksillä tai vasta pelin rakenteen tarkan analyysin jälkeen.

74. Uhkapelien luonteen, jonka tunnusomainen piirre on voittomahdollisuus, ja "klassiseen" suoritusten vaihtoon perustuvan arvonlisäveron käsitteiden yhteensoveltumattomuuden vuoksi joudutaan ottamaan huomioon, miten pelin rakenne on konkreettisesti järjestetty ja millainen on yksittäisen pelin kulku, joten "on tuskin soveliasta tehdä näiden [peli]liiketoimien verottamisesta mitään sellaisia yleisiä joh-

topäätöksiä, joita voitaisiin soveltaa tavaroiden tavanomaisten luovutusten verottamiseen", [19] eikä myöskään ole mahdollista soveltaa tiettyä uhkapeliä varten vahvistettua veron perustetta suoralta kädeltä johonkin toiseen uhkapeliin.

2. Asiassa Glawe annettu tuomio

75. Pääasian valittaja ja komissio tukeutuvat yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Glawe antamaan tuomioon ja julkisasiamiehen samassa asiassa esittämään ratkaisuehdotukseen. [20] Ne puoltavat käsitystä, että järjestäjän suorittama palvelu muodostuu pelkästään pelin järjestämisestä ja että osallistumismaksut ovat vain osittain vastiketta tästä suorituksesta, eli vastikkeen muodostavat osallistumismaksut, joista on vähennetty pelaajille jaettuja voittoja vastaava osa. Jaettuja voittoja ei tästä syystä pidä sisällyttää veron perusteeseen nyt esillä olevassa asiassa, kuten ei asiassa Glawe kyseessä olleiden peliautomaattienkaan kohdalla.

76. Sen osalta, voidaanko asiassa Glawe annettua tuomiota soveltaa senkaltaiseen uhkapeliin, josta on kysymys pääasian oikeudenkäynnissä, on kuitenkin noudatettava varovaisuutta.

19 — Edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Freemans, tuomion 30 kohta.

20 — Mainittu edellä alaviitteessä 10; julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus, Kok. 1994, s. I-1681 ja sitä seuraavat sivut.

3. Aikaisemman oikeuskäytännön soveltaminen senkaltaiseen tapaukseen, josta on kysymys pääasian oikeudenkäynnissä

77. Aluksi on todettava, että senkaltaisen uhkapelin, josta on kysymys pääasian oikeudenkäynnissä, rakenne eroaa olennaisilta osin senkaltaisen, peliautomaateilla harjoitettavan uhkapelin rakenteesta, josta oli kysymys asiassa Glawe.

78. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Glawe esittämissään toteamuksissa, joiden mukaan pelin järjestäjän saama suoritus muodostuu pelkästään voitonjaon jälkeen jäljelle jäävistä pelipanoksista, viitannut nimenomaisesti siihen, että peliautomaatit oli pakottavien laintasoisten säännösten perusteella asennettu toimimaan niin, että keskimäärin vähintään 60 prosenttia panoksista jaettiin voittoina pelaajille. [21] Velvollisuus palauttaa tietty osuus panoksista voittoina oli asiassa Glawe täytetty sillä tavalla, että käytössä olevat peliautomaatit oli teknisesti rakennettu niin, että voitonjakoon osoitettu osa kerättiin erikseen omaan lokeroonsa ja jaettiin sieltä.

21 — Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Glawe, tuomion 9 kohta.

79. Voidaan tunnistaa ainakin kaksi arvonlisäveron laskentaa koskevaa periaatetta, jotka yhteisöjen tuomioistuin on (implisiittisesti) ottanut huomioon asiassa Glawe.

a) Ensimmäinen periaate

80. Ensimmäisen periaatteen mukaan arvonlisäverojärjestelmässä verorasitus saa kohdistua pelkästään kuluttajaan. [22] Tämä estää veron kohdistamisen myös jaetun voiton arvoon silloin, kun jako-osuus on sitovasti vahvistettu lainsäädännöllä. Jos jako-osuus on vahvistettu tällä tavalla, verovelvollinen ei voi vyöryttää pelipanosten kokonaissummasta kannettua arvonlisäveroa taloudellisesti kuluttajalle (pelaajalle) mukauttamalla jaettavan voiton määrää vastaavasti. Jollei tällaista mahdollisuutta ole, vero, joka verovelvollisen on maksettava, voi olla jopa suurempi kuin se osuus pelipanoksista, joka sille jää voitonjaon vähentämisen jälkeen. Jos veron perusteena sitä vastoin käytetään pelkästään verovelvolliselle voitonjaon vähentämisen jälkeen jäävää osuutta panoksista, tällaista ei voi tapahtua.

81. Taloudellisen verorasituksen siirtoon liittyvä ongelma ei kuitenkaan voi aktualisoitua nyt kyseessä olevan uhkapelin kohdalla, koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tosiseikoista esittämän selvityksen mukaan jako-osuudesta ei ole säädetty laissa, vaan pelin järjestäjä vahvistaa sen itse taloudellisten seikkojen perusteella.

b) Toinen periaate

82. Toisen periaatteen mukaan veron perusteena voi olla vain suoritetusta palvelusta tosiasiallisesti saatu vastike. [23]

83. Koska vähintään 60 prosenttia pelipanoksista oli palautettava voittoina ja koska panokset oli teknisesti eroteltu, yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa Glawe antamassaan tuomiossa, ettei toiminnan harjoittaja missään vaiheessa ollut tosiasiallisesti saanut palautettuja kolikoita ja ettei tämä osa panoksista voinut näin ollen olla vastiketta. [24]

84. Senkaltaisessa uhkapelissä, josta on kysymys pääasian oikeudenkäynnissä, panoksia ei — toisin kuin asiassa Glawe — erotella tällä tavalla. Pelin järjestä-

22 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Elida Gibbs, tuomion 19 kohta.

23 — Ks. edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Glawe, tuomion 8 kohta, jossa on viitattu myös edellä alaviitteessä 6 mainittuun asiaan Naturally Yours Cosmetics, tuomion 16 kohta.

24 — Ks. tuomion 9—12 kohta.

jältä ei pidätetä mitään osaa panoksista, vaan se todellakin saa koko summan ja voi määrätä siitä. Voitot voidaan lopulta jakaa näistä rahavaroista tai muista rahavaroista tai myös jollain muulla tavalla, nimittäin luontoissuorituksina (tavaroina tai palveluina).

85. Nyt kyseessä olevaa uhkapeliä on vastoin Town & Countyn ja komission väitteitä arvioitava sen osalta, mistä suoritus ja vastike muodostuvat, eri tavalla kuin sellaista peliautomaateilla harjoitettua uhkapeliä, josta oli kysymys asiassa Glawe.

86. Asia ei muuttuisi, vaikka palkintoihin varattuja osallistumismaksuja varten olisi olemassa erillinen tili, josta voitot maksettaisiin.

4. Pelin järjestäjän suoritukset senkaltaisessa tilanteessa, josta on kysymys pääasian oikeudenkäynnissä

87. Myös palveluilla, joita pelin järjestäjä suorittaa pelaajille, on ratkaiseva merkitys veron perustetta määritettäessä.

88. Sen ratkaisemiseksi, mistä suorituksista verovelvollisen liiketoimi koostuu eli onko kyseessä palvelun suoritus vai tavaran luovutus ja onko se yksittäinen suoritus, on otettava huomioon kaikki kyseisen liiketoimen suorittamiseen liittyvät olosuhteet keskivertotarkkailijan näkökulmasta. [25]

89. Pelin järjestäjän nyt esillä olevassa asiassa tekemä suoritus koostuu palvelusta, joka sisältää sekä pelin järjestämisen että voittomahdollisuuden tarjoamisen. Senkaltaisen uhkapelin osalta, josta on kysymys pääasian oikeudenkäynnissä, olisi keinotekoista jakaa pelin järjestäjän suoritus osiin ja kohdistaa vastike (osallistumismaksu) pelkästään pelin järjestämiseen mutta ei voittomahdollisuuden tarjoamiseen. Keskivertopelaaja nimittäin maksaa pelipanoksen juuri voittomahdollisuuden saadakseen, ja vain tästä syystä hän maksaa myös pelin järjestämisestä. Toisaalta järjestäjä ei järjestäisi peliä ja tarjoaisi voittomahdollisuutta, jollei se saisi pelipanoksia.

90. Voittomahdollisuus on lisäksi suorassa suhteessa panoksen määrään, sillä mitä enemmän pelaaja maksaa, sitä enemmän rasteja hän saa tehdä ja sitä suurempi voittomahdollisuus hänellä on.

25 — Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395, 12 kohta) ja asia C-349/96, Card Protection Plan, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 28 ja 29 kohta).

91. Vaadittu välitön yhteys on näin ollen olemassa myös pelin järjestäjän tekemän, voittomahdollisuuden järjestämisestä ja tarjoamisesta muodostuvan suorituksen ja vastikkeena maksettujen pelipanosten välillä.

92. Arvonlisäverotuksellisesti järjestäjän suoritukseen kuuluu nimenomaan voittomahdollisuuden tarjoaminen eikä voiton jakaminen. Voiton jakamisella ei nimittäin ole välitöntä yhteyttä vastikkeeseen. Pelaaja ei aseta panostaan sillä ehdolla, että hän voittaa, vaan saadakseen voittomahdollisuuden eli voiton toivossa. Uhkapelin luonteeseen kuuluu, ettei pelaaja voi olla varma voitosta.

93. Voitonjako ei näin nähtynä ole kuudennen direktiivin 2 tai 11 artiklassa tarkoitettu vastikkeellinen tavaran luovutus tai palvelun suoritus. Pelin järjestäjän kannalta kyse on pikemminkin pelkästä palvelun suorittamiseen eli tässä tapauksessa voittomahdollisuuden tarjoamiseen liittyvästä "kustannustekijästä".

94. Edellä todetusta seuraa, että senkaltaisessa pelissä, josta on kysymys pääasian oikeudenkäynnissä, pelin järjestäjä suorittaa palvelun järjestämällä pelin ja tarjoamalla voittomahdollisuuden, mistä se saa tosiasiallisesti vastikkeeksi pelipanokset. Tämän vuoksi pelipanokset sisältyvät kokonaisuudessaan veron perusteeseen.

5. Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen

95. Koska arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen mukaan verovelvollinen on vapautettava kaikesta arvonlisäverosta, joka sisältyy sen suorituksen eri kustannustekijöihin, on tutkittava, missä laajuudessa pelin järjestäjällä on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero voittojen osalta kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti.

96. Se, etteivät pelivoitot ja -panokset ole vastikkeellisuuden kannalta katsottuna välittömässä yhteydessä toisiinsa, ei millään tavalla muuta sitä seikkaa, että verovelvollisella on periaatteellinen oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, koska 17 artiklan 2 kohdan mukaan vähennyksen ainoa edellytys on, että tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin toimiin. Tämä koskee kiistattomasti myös pelin järjestäjän voittoina jakamia luontoissuorituksia eli vastaavia tavaroita ja palveluja, kuten matkoja.

97. Verovelvolliseen pelin järjestäjään ei sitä vastoin rahapalkintojen osalta alun

alkaen kohdistu mitään verorasitusta, joten ei myöskään ole mitään sellaisia kuluja, jotka olisi verotuksellisesti neutralisoitava vähentämällä ostoihin sisältyvä vero.

98. Pelin järjestäjällä on kuitenkin oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero niiden tavaroiden tai palvelujen osalta, jotka se hankkii luovuttaakseen ne edelleen voittajille palkintoina.

6. Toissijainen kysymys

99. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää toisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä vielä toissijaisen kysymyksen siltä varalta, että on katsottava, että pelin järjestäjä tarjoaa kilpailun kullekin yksittäiselle pelaajalle vastikkeena yksittäisestä osallistumismaksusta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tältä osin selvittää, muodostuuko veron peruste tästä näkökulmasta katsottuna osallistumismaksun määrästä vai tästä määrästä vähennettynä suhteellisella osuudella pelivoittona jaetusta määrästä vai jostain muusta määrästä.

100. Kysymyksen taustalla on epäilemättä ongelma, joka muodostuu siitä, että joidenkin pelaajien tappiot kompensoidaan toisten pelaajien voitoilla, ja joka yleensä nousee esiin kunkin pelaajan vastikkeen tarkan verotuksen osalta, jos oletetaan, että on laskettava vastikkeen eri osatekijöiden tarkka määrä vähennettynä palkintoina takaisin jaetulla määrällä. Vastikkeen määrä vaihtelisi tällöin tapauskohtaisesti sen mukaan, onko joku voittanut vai ei.

101. Tätä kompensaatio-ongelmaa ei kuitenkaan synny, jos noudatetaan puoltamaani ratkaisua, jolloin voitonjakoa ei ole pidettävä pelin järjestäjän suorituksena. Palkinnot ovat voittomahdollisuuden tarjoamisesta muodostuvassa palvelun suorituksessa pelkkiä kustannustekijöitä. Pelin järjestäjä kuitenkin saa tästä voittomahdollisuuden tarjoamisesta kultakin pelaajalta saman summan siitä riippumatta, kuuluuko pelaaja myöhemmin häviäjiin vai voittajiin.

102. Sillä, liittyykö veron peruste yksittäiseen pelaajaan vai peliin kokonaisuutena, ei näin ollen ole mitään merkitystä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toissijaista kysymystä ei tämän vuoksi ole tarpeen tarkastella sen enempää.

103. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaan sellaisten kilpailun järjestämisestä muodostuvien palvelujen,

joita kilpailun järjestäjä suorittaa osallistujille vastikkeeksi näiden maksamista osallistumismaksuista, arvonlisäveron peruste on osallistumismaksujen määrä.

Ratkaisuehdotus

104. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY ja erityisesti sen 2 artiklan 1 kohdan mukaan liiketoimi, jonka osapuolet ovat sopineet, että se "sitoo vain vajanaisvelvoitteena" (ja jonka täytäntöönpanoa ei kansallisen oikeuden mukaan siten voida vaatia oikeusteitse), voi lähtökohtaisesti olla arvonlisäverollinen liiketoimi.

2) Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaan sellaisten kilpailun järjestämisestä muodostuvien palvelujen, joita kilpailun järjestäjä suorittaa osallistujille vastikkeeksi näiden maksamista osallistumismaksuista, arvonlisäveron peruste on osallistumismaksujen määrä.