YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
11 päivänä kesäkuuta 1998 *

Asiassa C-283/95,

jonka Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Karlheinz Fischer

vastaan

Finanzamt Donaueschingen

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja H. Ragnemalm sekä tuomarit G. F. Mancini (esittelevä tuomari), P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray ja G. Hirsch,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos Ernst Röder ja saman ministeriön ylempi hallitusneuvos Bernd Kloke,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies Stephen Braviner, avustajanaan barrister Peter Mantle,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja Jürgen Grunwald,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Saksan hallituksen, asiamiehenään Ernst Röder, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, avustajanaan Kenneth Parker, QC, ja komission, asiamiehenään Jürgen Grunwald, 30.1.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.3.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg, on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 21.8.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 25.8.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Fischer ja Finanzamt Donaueschingen (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee liikevaihtoveron maksamista laittomista ja rangaistavista uhkapeleistä.

Asiaan sovellettavat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

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

— —."

4 Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan veron perusteena on tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta pääsääntöisesti 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.

5 Direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään 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;

— —."

6 Direktiivin 33 artiklassa, sellaisena kuin se oli voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, täsmennetään, että kuudennen direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota

pysyttämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutussopimuksia koskevia veroja, pelejä ja vedonlyöntiä koskevia veroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja tai yleisesti ottaen veroja ja maksuja, jotka eivät ole luonteeltaan liikevaihtoveroja, sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista.

7 Saksan oikeusjärjestelmässä *Umsatzsteuergesetz*in (liikevaihtoverolaki; BGBl. I, 1979, s. 1953; jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan maan alueella liiketoiminnassaan vastiketta vastaan suorittamat tavaroiden luovutukset ja muut suoritukset ovat liikevaihtoverollisia.

8 UStG:n 4 §:n 9 momentin b kohdassa vapautetaan verosta vedonlyönnistä ja arvonnasta annetussa laissa tarkoitettu liikevaihto sekä toimiluvan saaneiden yleisten kasinoiden peleistä saama liikevaihto.

9 Saksan rikoslain 284 §:ssä säädetään sakkorangaistus tai korkeintaan kahden vuoden vankeusrangaistus henkilöille, jotka järjestävät yleisölle avoimia uhkapelejä ilman toimilupaa. Yleisölle avoimina pidetään myös uhkapelejä, jotka järjestetään sellaisissa suljetuissa piireissä tai yhteisöissä, joissa uhkapelejä järjestetään säännöllisesti.

10 *Abgabenordnung*in (vuoden 1977 verolaki; BGBl. I, s. 613) 40 §:n mukaan verotuksen kannalta on merkityksetöntä, onko verolaissa asetetun edellytyksen kokonaan tai osittain täyttävä menettely laissa säädetyn velvoitteen tai kiellon vastainen tai loukataanko sillä hyviä tapoja.

Kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevan asian tosiseikat

11 Fischer järjesti vuodesta 1987 vuoteen 1989 useissa toimitiloissa Saksassa uhkapelejä. Hänellä oli vaadittu lupa taitopelin järjestämiseen "Roulette Opta II" -nimisellä laitteella. Hän kuitenkin poikkesi tämän luvan ehdoista siten, että peli muistutti asianmukaisen toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa pelattavaa ruletttipeliä.

12 Fischerin käyttämiin varusteisiin kuului pyörä, jossa olivat joko punaisissa tai mustissa ruuduissa numerot 1—24 sekä kaksi ruutua merkeille 0 ja X. Pelaajien tarkoituksena oli laittamalla pelimarkkoja sopiviin pelipöydän ruutuihin ennustaa, mihin pelipöydän hoitajan heittämä pallo jäisi. Pelaajat hankkivat kunkin pelimarkan viidellä Saksan markalla (DEM) ja saattoivat kussakin pelissä pelata yhdellä tai usealla pelimarkalla. Kun pallo jäi sen numeron, viivan tai värin kohdalle, johon pelaaja oli laittanut panoksensa, pelipöydän hoitaja maksoi vastaavasti 24, 12 tai 2 kertaa panoksen arvon.

13 Voitot maksettiin pelimarkoissa välittömästi pelin jälkeen, ja pelipöydän hoitaja keräsi muut panokset. Ne pelaajat, jotka halusivat lopettaa pelaamisen, saattoivat vaihtaa jäljelle jääneet pelimarkkansa rahaksi.

14 Finanzamt katsoi tekemänsä tarkastuksen yhteydessä, että Fischer tarjosi liikevaihtoverollisia palveluja, joissa pelaajille tarjottiin voittomahdollisuuksia. Finanzamtin mukaan veron määräytymisperusteena olisi pitänyt olla pelaajien sijoittamat panokset vähennettyinä jaetuilla voitoilla. Koska Fischer ei ollut kirjannut näitä liiketoimia, verotettava määrä laskettiin kertomalla hänen tulonsa todennäköisyyslaskelmaan perustuvalla tekijällä kuusi.

Ennakkoratkaisukysymykset

15 Finanzamt Baden-Württemberg, jonka käsiteltäväksi Fischer on saattanut asian, kysyy yhteisöjen tuomioistuimen asiassa 269/86, Mol, 5.7.1988 antaman tuomion (Kok. 1988, s. 3627) ja asiassa 289/86, Happy Family, 5.7.1988 antaman tuomion (Kok. 1988, s. 3655) valossa, ovatko pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia vai jäävätkö ne lainvastaisena toimintana kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Mikäli kyseiset liiketoimet ovat kuudennen direktiivin mukaan verotettavia, se tiedustelee, onko sen käsiteltäväksi saatettuun asiaan sovellettava yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-38/93, Glawe, 5.5.1994 antamassa tuomiossa (Kok. 1994, s. I-1679) vahvistamaa veron perusteen laskemistapaa, jossa otetaan huomioon yksinomaan pelaajille maksettujen voittojen jälkeen saatu nettotulo. Mikäli näin ei ole, Finanzgericht katsoo, että veron peruste on laskettava jotain muuta laskutapaa käyttäen.

16 Kansallinen tuomioistuin on siten päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää 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 nyt käsiteltävänä olevassa asiassa 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

17 Jotta kansalliselle tuomioistuimelle voidaan vastata tavalla, josta on sille hyötyä, ensimmäisellä kysymyksellä on katsottava tarkoitettavan sitä, kuuluuko laiton uhkapelitoiminta — nyt esillä olevassa asiassa ruletti — kuudennen direktiivin soveltamisalaan ja voiko jäsenvaltio kantaa tästä toiminnasta arvonlisäveroa, vaikka vastaavaa toimintaa harjoittava toimiluvan saanut yleinen kasino on vapautettu verosta.

18 Aluksi on todettava, että kyseinen direktiivi koskee nimenomaisesti uhka- tai rahapelejä, kun sen 13 artiklan B kohdan f alakohdassa säädetään niiden vapauttamisesta verosta ja kun 33 artiklassa täsmennetään, että nämä säännökset eivät estä jäsenvaltiota pysyttämästä voimassa tai ottamasta käyttöön pelejä ja vedonlyöntiä koskevia veroja. On siis täysin selvää, etteivät tällaiset liiketoimet jää sellaisinaan kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

19 Seuraavaksi on tutkittava kansallisen tuomioistuimen esittämää epäilyä siitä, voidaanko laittomista liiketoimista kantaa arvonlisäveroa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa 294/82, Einberger II, 28.2.1984 antamassaan tuomiossa (Kok. 1984, s. 1177, 19 ja 20 kohta), edellä mainituissa asioissa Mol (tuomion 15 kohta) ja Happy Family (tuomion 17 kohta) antamissaan tuomioissa ja asiassa C-343/89, Witzemann, 6.12.1990 antamassaan tuomiossa (Kok. 1990, s. I-4477, 19 kohta), että huumausaineet tai väärennetty raha, joiden tuonti yhteisön taloudelliseen ja kaupalliseen kiertoon on sinänsä ehdottomasti kiellettyä ja joiden laittomasta maahantuonnista ja myynnistä voidaan määrätä ainoastaan rangaistusseuraamuksia, eivät millään tavalla liity kuudennen direktiivin säännöksiin eivätkä siten arvonlisäverosaatavan syntymiseen.

20 Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa C-111/92, Lange, 2.8.1993 antamassaan tuomiossa (Kok. 1993, s. I-4677, 12 kohta), tämä periaate koskee ainoastaan tavaroita, joita ei niiden erityisten ominaisuuksien vuoksi voida saattaa markkinoille eikä tuoda taloudelliseen kiertoon.

21 Sitä vastoin muissa kuin tällaisissa tilanteissa, joissa laillisen ja laittoman taloudellisen toiminnan välillä ei ole kilpailun mahdollisuutta, verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että laittomia ja laillisia liiketoimia kohdellaan arvonlisäverotuksessa yleisesti eri tavalla. Yhteisöjen tuomioistuin onkin katsonut, että kielto viedä tiettyjä tavaroita määrättyihin kohteisiin sen vuoksi, että niitä saatetaan käyttää sotilaallisiin tarkoituksiin, ei sinänsä riitä tällaisen viennin jättämiseen kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle (em. asia Lange, tuomion 16 ja 17 kohta).

22 Edellä esitetyt perustelut, jotka koskevat tavaroiden tuontia tai luovutusta, soveltuvat myös uhkapelien järjestämisen kaltaisiin palveluihin. Nämä pelit ja erityisesti ruletti järjestetään kuitenkin useimmissa jäsenvaltioissa laillisesti. Koska pääasiassa kyseessä olevat laittomat liiketoimet kilpailevat laillisten liiketoimien kanssa, verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että niitä kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavalla.

23 Näin ollen laiton uhkapelitoiminta kuuluu kuudennen direktiivin soveltamisalaan.

24 On siten tutkittava Yhdistyneen kuningaskunnan kirjallisissa huomautuksissaan esittämällä tavalla, kielletäänkö kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdassa jäsenvaltioita kantamasta arvonlisäveroa laittomista uhkapeleistä, kun asianmukaisen toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa harjoitettu vastaava laillinen toiminta on vapautettu verosta.

25 Tämän säännöksen sanamuodosta ilmenee nimenomaan, että uhka- tai rahapelit on pääsääntöisesti vapautettava arvonlisäverosta. Jäsenvaltiot voivat säätää tälle vapautukselle ehtoja ja rajoituksia.

26 Komissio väittää kuitenkin, että 13 artiklan B kohdan f alakohtaan ei sisälly uhkapelien verotusta koskevaa ehdotonta kieltoa. Yhdistynyt kuningaskunta poikkesi kirjallisissa huomautuksissaan puoltamastaan kannasta istunnossa ja katsoi, että määrittämällä vapautukselle ehtoja ja rajoituksia jäsenvaltioilla on oikeus vaatia, että kyseistä liiketoimintaa harjoitetaan asianmukaisen toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa.

27 Tältä osin on todettava, että 13 artiklan B kohdan mukaisia vapautuksia on sovellettava siten, että yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan (ks. vastaavasti asia C-45/95, komissio v. Italia, tuomio 25.6.1997, Kok. 1997, s. I-3605, 15 kohta). Tämä vaatimus koskee myös tilannetta, jossa jäsenvaltiot käyttävät 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaista mahdollisuuttaan määrittää vapautukselle ehtoja ja rajoituksia. Antaessaan jäsenvaltioille tämän mahdollisuuden yhteisön lainsäätäjä ei ole antanut niille lupaa loukata kuudennen direktiivin perustana olevaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

28 Kuten tämän tuomion 21 kohdassa todetaan, edellä mainitussa asiassa Lange annetusta tuomiosta ilmenee, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että laittomia ja laillisia liiketoimia kohdellaan arvonlisäverotuksessa yleisesti eri tavalla. Näin ollen jäsenvaltiot eivät voi vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan laillisia uhkapelejä.

29 Toisin kuin Saksan hallitus on väittänyt, ei voida katsoa, että laillisia pelejä järjestettäisiin olosuhteissa, jotka eivät vastaa laittomien pelien olosuhteita sillä perusteella, että toimiluvan saaneilta kasinoilta peritään niiden voiton perusteella laskettua veroa.

30 Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä toimisi vääristyneesti, jos jäsenvaltiot voisivat muuttaa sen soveltamistapaa sellaisten muiden verojen perusteella, joita ei ole yhdenmukaistettu. Kuten Saksan hallitus itse totesi istunnossa, mikään ei toisaalta estä sitä, että myös laittomien uhkapelien järjestäjiltä peritään vastaavia veroja kuin toimiluvan saaneilta kasinoilta.

31 Ensimmäiseen kysymykseen on siten vastattava, että laiton uhkapelitoiminta — nyt esillä olevassa asiassa ruletti — kuuluu kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio ei voi kantaa tästä toiminnasta arvonlisäveroa, kun vastaavaa toimintaa harjoittava toimiluvan saanut yleinen kasino on vapautettu verosta.

Toinen ja kolmas kysymys

32 Ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus huomioon ottaen kansallisen tuomioistuimen esittämiin toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

33 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburgin 21.8.1995 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Laiton uhkapelitoiminta — nyt esillä olevassa asiassa ruletti — kuuluu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY soveltamisalaan. Kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio ei voi kantaa tästä toiminnasta arvonlisäveroa, kun vastaavaa toimintaa harjoittava toimiluvan saanut yleinen kasino on vapautettu verosta.

Ragnemalm Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 11 päivänä kesäkuuta 1998.

R. Grass H. Ragnemalm

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja