JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

CHRISTINE STIX-HACKL

8 päivänä heinäkuuta 2004 [1]

I Johdanto

1. Bundesfinanzhof on pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua yhdistetyssä asioissa, jotka koskevat kuudennen direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan f alakohdan tulkintaa.

2. Tässä menettelyssä on kyse siitä, missä määrin jäsenvaltio saa tämän arvonlisäverotusta koskevan säännöksen nojalla kohdella eri tavalla yhtäältä muualla kuin toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa joko laillisesti tai laittomasti järjestettäviä uhkapelejä ja toisaalta toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa järjestettäviä uhkapelejä.

3. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään siten täsmentämään asiassa Fischer [3] antamassaan tuomiossa luomaansa oikeuskäytäntöä sen osalta, miten verotuksen neutraalisuuden periaatetta sovelletaan uhkapelien arvonlisäverotukseen.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön lainsäädäntö*

4. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa "Muut vapautukset" säädetään muun muassa seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten,

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1).

3 — Asia C-283/95, Fischer v. Finanzamt Donaueschingen, tuomio 11.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3369).

veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

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

— —"

B *Kansalliset oikeussäännöt*

5. Saksan vuoden 1993 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 4 §:n 9 momentin b kohdan mukaan liikevaihtoverosta vapautetaan:

"veikkaus- ja arpajaislain soveltamisalaan kuuluva toiminta samoin kuin asianmukaisen toimiluvan saaneiden yleisten kasinoiden toiminnanharjoittamiseen liittyvä toiminta — —"

III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

A *Asia C-453/02*

6. Linneweber on vuonna 1999 kuolleen puolisonsa (alkuperäisen) verovelvollisen yleisseuraaja. Verovelvollinen asensi saamansa hallinnollisen luvan nojalla ravintoloihin ja omistamiinsa pelihalleihin rahapeliautomaatteja yleisön käyttöön korvausta vastaan.

7. Linneweber ja verovelvollinen ilmoittivat rahapeliautomaattien käytöstä saadut tulot verovapaiksi, kun taas Finanzamt katsoi, että kyseiset tulot eivät kuulu UstG:n 4 §:n 9 momentin b kohdan mukaisen verovapautuksen piiriin.

8. Finanzgericht Münster, jonka käsiteltäväksi asia saatettiin, päätti, että kiistanalaiset liiketoimet ovat verovapaita vedoten yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Fischer [4] antamaan tuomioon ja siinä esitettyyn verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaan.

4 — Alaviitteessä 3 mainittu asia C-283/95.

9. Tuomiosta esitettyä valitusta käsitellyt ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin Bundesfinanzhof katsoi sen sijaan, että Finanzgerichtin hyväksymä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukainen liiketoiminnan verovapautus oli kiistanalainen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa siihen, että yhteisöjen tuomioistuin on vedonnut asiassa Fischer antamassaan tuomiossa siihen, että uhkapeli oli järjestetty laittomasti; nyt tarkasteltavassa tapauksessa kyse on kuitenkin hallinnollisen luvan saaneista rahapeliautomaateista. Yleisissä kasinoissa pidetyt rahapeliautomaatit ovat kuitenkin yleensä hyvin erilaisia kuin ravintoloihin ja kaupallisiin pelihalleihin asennetut rahapeliautomaatit, etenkin pelipanosten ja voittojen suuruuden sekä voittona maksettavien panosten prosenttiosuuden osalta.

10. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee, onko laillisten ja laittomien uhkapelien välisellä erottelulla merkitystä yhteisön oikeudessa. Se katsoo myös olevan mahdollista, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohtaa olisi tulkittava siten, että jäsenvaltio ei voi kantaa arvonlisäveroa (laillisesta tai laittomasta) uhkapelin järjestämisestä, kun *tällaisen* uhkapelin järjestäminen toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa on vapautettu verosta.

11. Verovapauden soveltamisalan selkeyttämiseksi Bundesfinanzhof on pyytänyt 6.11.2002 tekemällään päätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin.

1. "Onko direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan f alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio ei voi kantaa arvonlisäveroa uhkatai rahapelin järjestämisestä, kun tällaisen pelin järjestäminen asianmukaisen toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa on vapautettu verosta?

2. Kielletäänkö direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan f alakohdassa jäsenvaltiota kantamasta arvonlisäveroa rahapeliautomaatin käytöstä ainoastaan sillä perusteella, että asianmukaisen toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa tällainen käyttö on vapautettu verosta, vai onko lisäksi osoitettava, että muualla kuin kasinoissa käytettävät uhkapeliautomaatit ovat olennaisilta osiltaan, kuten suurimman panoksen ja voiton osalta, samanlaisia kuin kasinoissa käytettävät peliautomaatit?

3. Voiko peliautomaattien asentaja vedota 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan f alakohdassa säädettyyn vapautukseen verosta?"

B *Asia C-462/02*

12. Akritidis piti vuosina 1987–1991 Herne-Eickelissa "Monte-Carlo" -nimistä kasinoa,

jossa hän järjesti elinkeinon luvan saaneita ruletti- ja korttipelejä. Hänellä oli lupa järjestää muun muassa muistikorttipelejä, joissa käytetään pelipöydän lisäksi myös niin kutsuttua korttipöytää. Hän ei kuitenkaan noudattanut viranomaisten määräyksiä sen enempää ruletissa kuin korttipelissäkään. Hän esimerkiksi ei käyttänyt korttipöytää ja ylitti sallitut panokset.

13. Finanzamt katsoi ensin 1.4.1996 päivätyssä liikevaihtoveropäätöksessään, että myös luvattomista ruletti- ja korttipeleistä saaduista tuloista peritään veroa. Akritidisin oikaisuvaatimuksen jälkeen Finanzamt tosin vapautti rulettipelin verosta yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Fischer antaman tuomion perusteella mutta kohteli luvattomasti järjestettyjä korttipelejä edelleen siten, että niistä on maksettava veroa.

14. Finanzgericht, jonka käsiteltäväksi asia saatettiin, katsoi sen sijaan, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan nojalla korttipeleistä saadut tulot on vapautettava liikevaihtoverosta ja että yrittäjä voi siten vedota suoraan tähän säännökseen.

15. Finanzamt on valittanut tästä ratkaisusta Bundesfinanzhofille, joka pyytää asiasta ennakkoratkaisua. Finanzamtin mukaan kantelijan järjestämä korttipeli on verrattavissa yleisissä kasinoissa järjestettäviin korttipeleihin vain tietyillä edellytyksillä, joten pelien välillä ei ole tuomioistuimen asiassa Fischer tarkoittamaa kilpailusuhdetta. Akritidis esittää sen sijaan, että hänen järjestämänsä korttipelit vastaavat kasinoissa järjestettäviä korttipelejä, ja siksi ne olisi näiden tavoin vapautettava verosta.

16. Asiassa Fischer annetun tuomion — jossa tuomioistuin katsoi, että Karlheinz Fischerin järjestämä (luvaton) peli on rinnastettava asianmukaisen toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa järjestettävään rulettipeliin — valossa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisen verovapautuksen kannalta riittävää todeta, että korttipelejä järjestetään sekä yleisissä kasinoissa että niiden ulkopuolella, vai onko lisäksi osoitettava, että nämä korttipelit ovat olennaisista osiltaan samanlaisia. Lisäksi se epäilee, voidaanko mainittuun direktiivin säännökseen vedota.

17. Tätä taustaa vasten Bundesfinanzhof pyysi yhteisöjen tuomioistuimelta 6.11.2002 tehdyllä päätöksellä ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1. Kielletäänkö direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan f alakohdassa jäsenvaltiota kantamasta arvonlisäveroa korttipelin järjestämisestä ainoastaan sillä perusteella, että korttipelin järjestä-

minen asianmukaisen toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa on vapautettu verosta, vai onko lisäksi osoitettava, että muualla kuin kasinoissa järjestettävät korttipelit ovat olennaisilta osiltaan, kuten pelisääntöjen tai suurimman panoksen ja voiton osalta, verrattavissa kasinoissa järjestettäviin korttipeleihin?

2. Voiko korttipelien järjestäjä vedota 13 artiklan B kohdan f alakohdassa säädettyyn vapautukseen verosta?"

IV Ennakkoratkaisukysymyksiin vastaaminen

A *Verotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltaminen uhkapelien verottamiseen (asiassa C-453/02 esitetty ensimmäinen ja toinen kysymys ja asiassa C-462/02 esitetty ensimmäinen kysymys)*

18. Asiassa C-453/02 esitetyt kaksi ensimmäistä kysymystä ja asiassa C-462/02 esitetty ensimmäinen kysymys, joita tarkastellaan jäljempänä yhdessä, koskevat olennaisilta osiltaan sitä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohta esteenä arvonlisäveron perimiselle uhka- tai rahapelien järjestämisestä ainoastaan sillä perusteella, että samankaltaisten uhkapelien järjestäminen — kuten rahapeliautomaatin käyttö tai korttipelin järjestäminen — toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa on vapautettu arvonlisäverosta, vai onko osoitettava, että toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa järjestettävät uhkapelit ovat olennaisilta peliominaisuuksiltaan verrattavissa muualla kuin tällaisissa kasinoissa järjestettäviin uhkapeleihin.

1) Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden osapuolten huomautukset pääpiirteissään

19. *Akritidis* ei ole esittänyt huomautuksia tarkasteltavana olevista yhdistetyistä asioista.

20. *Linneweber* on omaksunut yhteisöjen tuomioistuimessa — toisin kuin pääasian oikeudenkäynnissä — sen näkemyksen, että hänen puolisonsa ylläpitämistä rahapeliautomaateista saatujen tulojen verottaminen ei ole ristiriidassa 13 artiklan B kohdan f alakohdan kanssa, sillä ne eroavat olennaisesti yleisiin kasinoihin asennetuista rahapeliautomaateista. Hän toteaa tältä osin, että jäsenvaltioilla on harkintavalta 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaista uhkapelien verovapautusta koskevien ehtojen ja rajoitusten määrittämisessä, mikäli verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Fischer antamassaan tuomiossa. Tätä periaatetta loukataan kuitenkin vain, jos toisiinsa verrattaviin toimiin sovelletaan erilaista liikevaihtoverotusta. Palvelut ovat verrattavissa toisiinsa, jos niiden välillä käydään — kuluttajan näkökulmasta — riittävästi kilpailua. Tämän kysymyksen arvioinnissa on otettava huomioon kaikki tekijät, joiden

mukaan kuluttajan palvelusta saama hyöty ja arvo määräytyy; tällöin tärkeää ei ole ainoastaan palvelun ulkoinen ja pelkistetty ilmenemismuoto, vaan myös se, millä ehdoin palvelua voidaan käyttää, mikä on sen tarkka sisältö ja mitä etuja ja haittoja siitä on kuluttajalle.

21. Pääasian oikeudenkäynnissä tarkasteltujen rahapeliautomaattien ja toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa pidettyjen rahapeliautomaattien välillä on niin suuria eroja tilaan ja aikaan liittyvien käytettävyysnäkökohtien, palvelun vastaanottajien, pelin rakenteen (vähimmäispeliaika, suurin panos, pienin voittokerroin) ja peliympäristön osalta, että nämä pelimuodot eivät kuluttajan näkökulmasta kilpaile keskenään, ja siksi niitä voidaan kohdella eri tavalla verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa. Vaikka nämä pelimuodot olisivatkin toisiinsa verrattavissa, toimiluvan saaneisiin yleisiin kasinoihin asennetuista kolikkopeleistä perittävän kasinomaksun poistamisella on varmistettu, että niitä rasitetaan yhdenmukaisesti.

22. Myös *Saksan hallitus* korostaa, että molemmissa pääasioissa kyseessä olevat rahapeliautomaatit ja korttipelit ovat hyvin erilaisia kuin toimiluvan saaneisiin yleisiin kasinoihin asennetut automaatit tai niissä järjestetyt korttipelit (esim. pelin kulun, voittomahdollisuuksien, pelin keston ja panosten suuruuden osalta). Toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa ja niiden ulkopuolella järjestettyjen uhkapelien erilainen verokohtelu on paitsi objektiivisesti välttämätöntä myös yhteisön oikeuden, etenkin verotuksen neutraalisuuden periaatteen, mukaista, ja se kuuluu jäsenvaltioille annetun harkintavallan piiriin.

23. Kuten asiassa Fischer annetusta tuomiosta ilmenee, verotuksen neutraalisuuden periaate estää tosin sen, että laittomia ja laillisia palveluja kohdellaan verotuksessa yleisesti eri tavalla; se ei kuitenkaan estä yhdenmukaisten verojen ja maksujen perimistä kaikista laillisista uhkapeleistä, vaikka nämä pelit olisivatkin tosiasiassa erilaisia luonteeltaan. Saksan lainsäädännössä erilaisiin laillisiin pelilajeihin ja pelipaikkoihin sovelletaan siten erilaisia oikeusseuraamuksia. Toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa ja niiden ulkopuolella järjestettyjen uhkapelien luonteen ja laajuuden olennaisten erojen vuoksi nämä uhkapelit eivät kilpaile keskenään. Sen toteamiseksi, kilpailevatko kaksi peliä keskenään, voidaan lisäksi soveltaa yhteisön elinten luomia periaatteita merkityksellisten tuotemarkkinoiden ja merkityksellisten maantieteellisten markkinoiden määrittämiseksi EY 82 artiklan mukaisesti.

24. Myös Saksan hallitus katsoo, että se on oikeutettu perimään arvonlisäveroa muualla kuin yleisissä kasinoissa järjestettävistä uhkapeleistä, sillä yleisissä kasinoissa järjestettä-

vistä uhkapeleistä peritään arvonlisäveroa kasinomaksun muodossa.

25. *Komission* mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohta koskee ainoastaan "uhka- ja rahapeli(e)n" järjestämistä aineellisessa merkityksessä, eikä tässä yhteydessä tarvitse ottaa huomioon kriteerejä, joihin verotus on sidottu Saksassa, nimittäin pelin järjestäjää ja pitopaikkaa. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei etenkään salli sitä, että samankaltaisia liiketoimia harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan eri tavalla arvonlisäverotuksessa. Asiassa Fischer annetusta tuomiosta ilmenee joka tapauksessa, etteivät jäsenvaltiot voi rajoittaa verovapautusta ainoastaan laillisiin uhkapeleihin. Kuudennen direktiivin mukaan ratkaisevaa on ainoastaan se, onko kyse olennaisilta osin yhdestä ja samasta uhkapelistä, riippumatta mahdollisista eroista pelisäännöissä. Tämän tapauskohtainen toteaminen on kansallisen tuomioistuimen tai kansallisten viranomaisten asia.

1) Asian arviointi

26. Kuten molempien menettelyjen kaikki asianomaiset ovat perustellusti todenneet, asiassa Fischer [5] annetusta tuomiosta ilmenee, että vaikka jäsenvaltiot ovat oikeutettuja 13 artiklan B kohdan f alakohdan nojalla määrittämään uhka- tai rahapelien verovapautukselle ehtoja ja rajoituksia, niiden on kuitenkin samalla noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana.

27. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate estää etenkin sen, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan eri tavalla arvonlisäverotuksessa, joten tällaisiin tavaroihin tai palveluihin on sovellettava yhtenäistä verokantaa. [6]

28. Tältä osin on ensin todettava, että verotuksen neutraalisuuden periaate liittyy liiketoimien samankaltaisuuteen eikä liiketoimintaa harjoittavan taloudellisen toimijan henkilöllisyyteen tai oikeudelliseen muotoon. [7]

29. Siksi tällainen Saksan liikevaihtoverolain säännöksen kaltainen säännös, jonka mukaan uhkapelitoiminnan vapauttaminen

5 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-283/95, tuomion 27 kohta.

6 — Mm. asia C-384/01, komissio v. Ranska, tuomio 8.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4395, 25 kohta); asia C-267/99, Christiane Adam, tuomio 11.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7467, 36 kohta) ja asia C-481/98, komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001 (Kok. 2001, s. I-3369, 22 kohta).

7 — Vertaa tältä osin etenkin asia C-144/00, Hoffmann, tuomio 3.4.2003 (Kok. 2003, s. I-2921, 27 kohta); asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2001, s. I-6833, 30 kohta) ja asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 20 kohta).

verosta riippuu siitä, järjestetäänkö se toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa, kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, luo automaattisesti tiettyjä jännitteitä tämän periaatteen soveltamisesta.

30. Vaikka Saksan hallitus onkin myöntänyt, että Saksan liikevaihtoverolaissa kohdellaan eri tavalla yleisissä kasinoissa ja muualla kuin yleisissä kasinoissa harjoitettavia liiketoimia, se on kuitenkin ennen kaikkea suullisessa käsittelyssä korostanut sitä, että erilainen kohtelu perustuu viime kädessä uhkapelien välisiin tosiasiallisiin huomattaviin eroihin — peliympäristö ja alueelliset käyttömahdollisuudet mukaan luettuina — ja että se siksi on verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaista.

31. Epäilen tämän perustelun pitävyyttä useista eri syistä.

32. Ensinnäkin, kuten komissio on todennut, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että yleisiä kasinoja ei ole periaatteessa kielletty järjestämästä elinkeinoluvan mukaisia, toisin sanoen myös muualla kuin yleisissä kasinoissa sallittuja uhkapelejä.

33. Lisäksi on todettava, että myös asiassa Fischer annetusta tuomiosta ilmenee, että yleisenä lähtökohtana ei saa pitää sitä, että yleisissä kasinoissa ja muualla kuin yleisissä kasinoissa järjestettävien uhkapelien erilainen kohtelu olisi rinnastettavissa verotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla sallittuun erilaiseen verokohteluun. Tätä tuomiota selvennetään jäljempänä.

34. Asiassa Fischer kyse oli muualla kuin toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa järjestetyn, asianmukaisen toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa pelattavaa rulettipeliä muistuttavan uhkapelin yhdenvertaisesta verokohtelusta.

35. Tältä osin on todettava, että kyseisessä tapauksessa rulettipelin järjestäminen muualla kuin toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa oli samalla laitonta ja että yhteisöjen tuomioistuin vastasi kysymykseen siitä, onko tämän uhkapelin verottaminen sopusoinnussa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, ennen kaikkea uhkapelin laillisuuden/laittomuuden kannalta. Se on näin ollen todennut asiassa C-111/92 [8] antamansa tuomion perusteella, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että "laittomia ja laillisia liiketoimia kohdellaan arvonlisäverotuksessa yleisesti eri tavalla". [9]

8 — Asia C-111/92, Lange, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4677, 16 ja 17 kohta).

9 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-283/95, tuomion 28 kohta.

36. Edellä esitetyn johdosta on todettava toisaalta, ettei uhkapelejä saa kohdella eri tavalla ainoastaan sen perusteella, ovatko ne laillisia vai laittomia. Tämä on merkityksellistä nyt tarkasteltavassa asiassa C-462/02, jossa on kyse muualla kuin toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa laittomasti järjestetystä korttipelistä.

37. Toisaalta asiassa Fischer annetun tuomion perusteella voidaan kumota myös väite, jonka mukaan uhkapelit ovat erilaisia verotuksen neutraalisuuden periaatteen näkökulmasta yksistään siitä syystä, että ne järjestetään yleisissä kasinoissa. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa, että jäsenvaltio ei saa kantaa arvonlisäveroa — tosin muualla kuin toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa järjestetystä — uhkapelistä, jos tällaisen uhkapelin järjestäminen toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa on vapautettu verosta. [10]

38. Yhteisöjen tuomioistuin ei olisi voinut päätyä tällaiseen ratkaisuun, jos yleisten kasinojen järjestämät uhkapelit todellakin eroaisivat ratkaisevasti kaupallisten toimijoiden tarjoamista uhkapeleistä pelkästään erilaisten käyttömahdollisuuksien, peliympäristön, pelikulttuurin tai eri käyttäjäryhmän osalta.

39. On vielä vastattava keskeiseen kysymykseen siitä, onko pääasioissa kyseessä olevat kiistanalaiset uhkapelit — rahapeliautomaatit ja korttipelit — katsottava, kuten asiassa Fischer annetussa tuomiossa todetaan, *"sellaisiksi"* uhkapeleiksi, joita pelataan asianmukaisen toimiluvan saaneissa yleisissä kasinoissa ja jotka on vapautettu verosta, ja millä ehdoin.

40. Kuten esitin asiassa Town & County antamassani ratkaisuehdotuksessa, [11] kaikille uhka- ja rahapeleille on kuitenkin verooikeuden kannalta yhteistä se, että ne suuntautuvat sellaisen voiton jakamiseen, joka liittyy pelaajan "vastikkeeseen" eli pelipanokseen sattumaan perustuvan tekijän eli voittomahdollisuuden kautta. Missä määrin uhkapelit voidaan kuitenkaan erottaa toisistaan tarkasteltavana olevassa tapauksessa muotoon ja järjestämiseen liittyvien erojen perusteella?

41. Ensiksi on todettava, ettei suinkaan kaikkia uhka- tai rahapelejä voida katsoa samankaltaisiksi palveluiksi verotuksen neutraalisuuden näkökulmasta, sillä tällöin niitä kaikkia verotettaisiin yhtenäisesti.

10 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-283/95, tuomion 31 kohta.

11 — Julkisasiamies Stix-Hacklin 27.9.2001 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-498/99, Town & County, tuomio 17.9.2002 (Kok. 2002, s. I-7173, ratkaisuehdotuksen 70 kohta).

42. Tällöin jäsenvaltioilta vietäisiin kaikki harkintavalta 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisten verovapautuksen "ehtojen ja rajoitusten" asettamisessa. Tämän harkintavallan nimenomaisena tarkoituksena on se, että jäsenvaltiot voivat kantaa arvonlisäveroa tietyiltä uhkapelimuodoilta. [12]

43. Toisin sanoen jäsenvaltio voi hyvinkin rajoittaa uhkapelien verotusta — tai päinvastoin verosta vapauttamista — kattamaan vain tietyt uhkapelimuodot. Jäsenvaltiota ei siten voida pakottaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla "kaikki tai ei mitään" -ratkaisuun niin, että vapautettuaan verosta yhden uhkapelin tai tietyn uhkapelimuodon sen olisi vapautettava verosta myös kaikki muut uhkapelit tai uhkapelimuodot.

44. Eri uhkapelien tai uhkapelimuotojen välille on kuitenkin luonnollisestikin vaikeaa vetää raja — toisin sanoen määrittää, ovatko uhkapelit samankaltaisia vai eivät. Vaikka olenkin taipuvainen katsomaan, että esimerkiksi korttipelit, rulettipelit ja uhkapeliautomaatit on joka tapauksessa luokiteltava eri uhkapelimuodoiksi, tällä kysymyksellä ei kuitenkaan ole yleistä merkitystä nyt tarkasteltavana olevassa tapauksessa, sillä asiassa Linneweber kyse on rahapeliautomaateista ja asiassa Akritidis korttipeleistä.

45. Toisaalta olisi varmaan kohtuutonta olettaa, että esimerkiksi kaikki korttipelit ovat samanlaisia; korttipeleistä on liian useita muunnoksia, jotta voitaisiin ilman muuta olettaa, että kaikissa korttiuhkapeleissä on kyse samanlaisista palveluista verotuksen neutraalisuuden periaatetta sovellettaessa.

46. Kulloinkin vertailtavien uhkapelien järjestämiseen tai rakenteeseen liittyviä vähäisiä eroja ei kuitenkaan mielestäni voida ottaa huomioon.

47. Koska uhkapeleistä on lukemattomia muunnoksia, verotuksen neutraalisuuden periaate vesittyisi merkittävästi, jos jäsenvaltioiden sallittaisiin kohdella pelejä eri tavalla arvonlisäverotuksessa pelien rakenteessa, ehdoissa ja säännöissä ilmenevien vähäisten erojen takia. Kuten Linneweber on todennut, yhteisöjen tuomioistuin on nojautunut voimakkaasti asioissa Glawe ja Towns & County antamissaan tuomioissa siihen, miten pelin rakenne on konkreettisesti järjestetty ja millainen on yksittäisen pelin kulku, [13] vaikka toisin kuin nyt tarkasteltavassa tapauksessa, edellä mainituissa asioissa kyse ei ollut uhkapelien samankaltaisuudesta verotuksen neutraalisuuden kannalta eikä verotuksesta sinällään vaan *veron perusteen* määrittämi-

12 — Vrt. alaviitteessä 11 mainittu julkisasiamies Stix-Hacklin esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-498/99, 69 kohta. Vastaavasti myös julkisasiamies Jacobsin 3.3.1994 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-38/93, Glawe, tuomio 5.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1679, ratkaisuehdotuksen 10 kohta).

13 — Vrt. tältä osin myös alaviitteessä 11 mainitun asiassa C-498/99 esittämäni ratkaisuehdotuksen 68–74 kohdan näkemykset ja alaviitteessä 12 mainittu tuomio asiassa C-38/93.

sestä ja tältä osin etenkin sen toteamisesta, mikä oli uhkapelin järjestämisestä tosiasiallisesti saatu vastike.

48. Arvioitaessa uhkapelien samankaltaisuutta verotuksen neutraalisuuden näkökulmasta on pikemminkin pidettävä mielessä, että tämä periaate sisältää "keskenään samankaltaisten ja näin ollen kilpailevien" tavaroiden ja palvelujen yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ja siten myös, kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, kilpailun vääristymien poistamisen periaatteen. [14]

49. Yhteisöjen tuomioistuin on siten arvioinut liiketoimien samankaltaisuutta esimerkiksi asioissa C-481/98 [15] ja C-384/01 [16] annetuissa tuomioissa sen perusteella, ovatko kyseessä olevat liiketoimet keskenään kilpailevia ja aiheuttaako erilainen verokohtelu siten kilpailun vääristymisen vaaraa.

50. Se, että edellä olevassa kohdassa mainitut asiat liittyvät alennettuun verokantaan, puhuu komission näkemystä vastaan, eikä sitä vastaan, että tätä oikeuskäytäntöä voitaisiin soveltaa tarkasteltavana oleviin tapauksiin, sillä kyse on joka tapauksessa siitä, onko tiettyjä tavarantoimituksia tai palveluja kohdeltava verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudattaen vai ei.

51. Jos näin ollen tavaroiden ja palvelujen samankaltaisuuden arvioinnissa ratkaisevaa on se, kilpailevatko ne keskenään, voidaan hyvinkin puhua analogiasta EY:n perustamissopimuksen 90 artiklan 2 kohtaa koskevan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan tavaroiden samankaltaisuuden arvioinnissa on varmistettava, onko niillä "toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja vastaavatko ne kuluttajien samoihin tarpeisiin; arvioinnissa ei käytetä perusteena suppeasti arvioitua identtisyyttä vaan riittää, kun tuotteet ovat toisiaan vastaavia ja käyttötavoiltaan toisiinsa rinnastettavia". [17]

52. Yhteisöjen tuomioistuin on omaksunut tämän näkemyksen esimerkiksi asiassa komissio vastaan Ranska antamassaan tuomiossa nojautuessaan kuluttajan ostopäätökseen sen arvioimiseksi, onko korvattavat lääkkeet ja toisaalta lääkkeet, joita ei korvata, katsottava toistensa kanssa kilpaileviksi samankaltaisiksi tuotteiksi verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta. [18]

14 — Näin nimenomaisesti alaviitteessä 6 mainitussa asiassa C-481/98, tuomion 22 kohta; ks. myös edellä 27 kohta.

15 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia C-481/98, tuomion 27 ja 28 kohta.

16 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia C-384/01, tuomion 30 kohta.

17 — Mm. asia C-302/00, komissio v. Ranska, tuomio 27.2.2002 (Kok. 2002, s. I-2055, 23 kohta) ja yhdistetyt asiat C-367/93–C-377/93, Roders ym., tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2229, 27 kohta).

18 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia C-481/98, tuomion 27 kohta.

53. Kun tätä pohditaan uhka- tai rahapelien näkökulmasta, nämä on siten katsottava samankaltaisiksi, mikäli ne vastaavat kuluttajien eli pelaajien "samoihin tarpeisiin" eli ne ovat käyttötavoiltaan toisiinsa rinnastettavia; toisin sanoen jos esimerkiksi kahden samantyyppisen uhkapelin, esimerkiksi kahden korttipelimuunnoksen, väliset erot eivät ole ratkaisevia sen kannalta, kumpaan uhkapeliin kuluttaja päättää osallistua. Tällaisessa tapauksessa kyseessä olevat uhkapelit ovat nimittäin kuluttajan näkökulmasta käyttötavoiltaan toisiinsa rinnastettavia, joten näiden uhkapelien erilainen verokohtelu voisi johtaa kilpailun vääristymiseen.

54. Lisäksi on todettava, että arvioitaessa erojen painoarvoa tässä merkityksessä — samoin kuin arvioitaessa liiketoimia yleisesti yhteisön arvonlisäverojärjestelmän puitteissa — on tehtävä kattava arviointi, jossa vältetään keinotekoiset erot ja otetaan huomioon ennen kaikkea keskivertokuluttajan näkemys. [19]

55. On kansallisen tuomioistuimen asia päättää yksittäistapauksessa siitä, ovatko muualla kuin yleisissä kasinoissa käytettävät rahapeliautomaatit ja järjestettävät korttipelit ja toisaalta yleisissä kasinoissa käytettävät rahapeliautomaatit ja järjestetyt korttipelit keskivertokuluttajan näkökulmasta käyttötavoiltaan toisiinsa rinnastettavia tai vastaavatko ne samoihin tarpeisiin vai eroavatko ne toisistaan olennaisilta osin.

56. Muutoin perustyypiltään samanlaisissa uhkapeleissä — eli korttipeleissä tai rahapeliautomaateissa — etenkin mahdollisella voiton suuruudella ja yleisesti pelin riskeillä lienee olennainen vaikutus keskivertokuluttajan pelipäätökseen — kun pidetään mielessä, että uhka- ja rahapelien viehätys liittyy ennen kaikkea voittomahdollisuuden tarjoamiseen.

57. Tarkasteltaessa lopuksi Linneweberin ja Saksan hallituksen esittämää toteamusta, jonka mukaan ainoastaan yleisissä kasinoissa järjestettävien uhkapelien vapauttaminen verosta on verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaista, sillä niistä peritään kasinomaksua, joka sisältää myös liikevaihtoveron, riittää kun todetaan, että yhteisöjen tuomioistuin on jo torjunut tämän näkemyksen asiassa Fischer antamassaan tuomiossa. [20]

58. Edellä olevan johdosta asiassa C-462/02 esitettyihin kahteen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava siten, että kuudennen

19 — Vrt.asia C-349/96, Card Protection Plan, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 29 kohta).

20 — Ks. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia C-283/95, tuomion 29 ja 30 kohta.

direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohta ei salli rahapeliautomaattien käytön verotusta, jos samankaltaisen rahapeliautomaatin käyttö toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa on vapautettu arvonlisäverosta. Arvioidessaan rahapeliautomaattien samankaltaisuutta kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon, ovatko yleisissä kasinoissa ja muualla kuin yleisissä kasinoissa käytetyt rahapeliautomaatit kuluttajan näkökulmasta käyttötavoiltaan toisiinsa rinnastettavia ja kilpailevatko ne siten keskenään; tällöin on otettava huomioon etenkin mahdollisen voiton suuruuden ja peliin sisältyvän riskin kaltaiset tekijät.

59. Vastaavasti asiassa C-462/02 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen on vastattava siten, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohta ei salli korttipelin järjestämisen verotusta, jos samankaltaisen korttipelin järjestäminen toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa on vapautettu arvonlisäverosta. Korttipelien samankaltaisuutta arvioidessaan kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon, ovatko yleisissä kasinoissa ja muualla kuin yleisissä kasinoissa järjestetyt korttipelit kuluttajan näkökulmasta käyttötavoiltaan toisiinsa rinnastettavia ja kilpailevatko ne siten keskenään; tällöin on otettava huomioon etenkin mahdollisen voiton suuruuden ja peliin sisältyvän riskin kaltaiset tekijät.

60. Saksan hallituksen suullisessa käsittelyssä esittämän näkemyksen osalta, jonka mukaan tämän tuomion ajallista vaikutusta olisi mahdollisesti rajoitettava, etenkin koska se voinee luottaa siihen, että Saksan liikevaihtoverosäännöt ovat yhdenmukaisia yhteisön sääntöjen kanssa, katson, ettei tällaiselle ajalliselle rajoittamiselle ole riittäviä perusteita. Kuten komissio on perustellusti pannut merkille, yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Glawe [21] antaman tuomion nojalla ei ole perusteltua luottaa siihen, että Saksan arvonlisäverosäännöt ovat yleisesti yhdenmukaisia yhteisön sääntöjen kanssa uhkapelien verotuksen osalta, sillä kyseisessä tuomiossa kyse oli yksinomaan veron perusteesta. Tällaista luottamusta ei voida myöskään perustella — kun otetaan huomioon komissiolle tällä alalla annettu harkintavalta — sillä, ettei komissio ole toistaiseksi aloittanut Saksan liittotasavaltaa vastaan jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevaa menettelyä uhkapeliverotuksen takia.

B *Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisen verovapautuksen välitön vaikutus (asiassa C-453/02 esitetty kolmas kysymys ja asiassa C-462/02 esitetty toinen kysymys)*

1) Ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneiden osapuolten huomautukset pääpiirteissään

61. *Saksan hallituksen* mukaan 13 artiklan B kohdan f alakohdassa tarkoitettu vedonlyöntiä, arvontaa ja uhkapelejä koskeva verova-

21 — Ks. tältä osin edellä 47 kohta.

pautus ei toisaalta ole ehdoton, mutta toisaalta se on liian epämääräinen, jotta sen nojalla voitaisiin perustella yksiselitteisten ja siten välittömien velvoitteiden soveltamista. Myöskään verotuksen neutraalisuuden periaate ei muuta millään tavalla kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan monitulkintaisuutta.

62. Vaikka *komissio* myöntää, että jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta uhka- tai rahapelien verotuksessa, sen mukaan jäsenvaltio ei voi kuitenkaan evätä verovelvolliselta, joka voi todistaa, että hän kuuluu direktiivissä säädetyn verovapaudenpiiriin, direktiivissä säädettyä verovapautusta sillä perusteella, ettei jäsenvaltiossa ole annettu asiaa koskevia säännöksiä. Komissio viittaa tässä yhteydessä etenkin asiassa Kügler [22] annettuun tuomioon ja esittää sen perusteella, että rajoitus verovelvollisuudesta vapauttamisen sääntöön on ainoastaan mahdollisuus, kuten nyt tarkasteltavassa tapauksessa, eikä sillä voida sulkea pois välitöntä oikeusvaikutusta.

63. *Linneweber* on todennut suullisessa käsittelyssä yhtyvänsä olennaisilta osin tähän komission käsitykseen.

2) Asian arviointi

64. Asiassa C-453/02 esitetyllä kolmannella kysymyksellä ja asiassa C-462/02 esitetyllä toisella kysymyksellä Bundesfinanzhof haluaa selvittää, voiko yksityinen oikeushenkilö molemmissa pääasioissa kyseessä olevien tapausten kaltaisessa tapauksessa vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdassa säädettyyn verovapautukseen.

65. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksityiset oikeushenkilöt voivat kaikissa tapauksissa, joissa direktiivin säännökset ovat ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, vedota näihin säännöksiin kansallisessa tuomioistuimessa suhteessa valtioon, ja niissä vahvistettuja oikeuksia on suojeltava, jollei direktiiviä ole saatettu asianmukaisesti osaksi kansallista lainsäädäntöä säädetyssä määräajassa. [23]

66. Tältä osin on ensinnäkin todettava, että se, että yhteisön oikeuden säännöstä on tarpeen tulkita — esimerkiksi verotuksen neutraalisuuden periaatteen kaltaisen periaatteen valossa —, ei sinällään sulje pois sitä, että tämä säännös olisi riittävän tarkka ja ehdoton, jotta yksityiset oikeushenkilöt voisivat vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa. [24] Yhteisön oikeuden tulkintaa koskevassa ennakkoratkaisumenettelyssä on sen sijaan kyse nimenomaan yksityisille yhteisön oikeudessa taattujen välittömästi vaikuttavien oikeuksien yhdenmukaisesta täytän-

22 — Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia C-141/00, tuomion 57 kohta.

23 — Ks. mm. asia 103/88, Fratelli Costanzo, tuomio 22.6.1989 (Kok. 1989, s. 1839, Kok. Ep. X, s. 95, 29 kohta); alaviitteessä 7 mainittu asia C-141/00, tuomion 51 kohta ja yhdistetyt asiat C-465/00, C-138/01, Österreichischer Rundfunk ym., tuomio 20.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4989, 98 kohta).

24 — Ks. esim. asia C-102/02, Beuttenmüller, tuomio 29.4.2004, (Kok. 2004, s. I-5405, etenkin tuomion 37 kohta).

töönpanosta — etenkin sen vastaisessa kansallisessa lainsäädännössä. [25]

67. Näin ollen on totta, että jäsenvaltioilla on harkintavaltaa 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisen verovapautuksen soveltamisalan rajoittamisessa. [26]

68. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että vaikka direktiivissä jätetään jäsenvaltioille jonkin verran harkintavaltaa, yksityisiltä ei kuitenkaan voida evätä oikeutta vedota niihin direktiivin säännöksiin, jotka tavoitteensa vuoksi voidaan irrottaa kokonaisuudesta ja joita voidaan siksi soveltaa sellaisenaan. [27]

69. Mikäli jäsenvaltio käyttää 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaisen verovapautuksen ehtojen ja rajoitusten asettamisessa sille kyseisen säännöksen nojalla annettua harkintavaltaa, yksityinen oikeushenkilö, joka ei kuulu tällä tavoin määritetyn verovapautuksen piiriin, ei varmastikaan voi vedota tähän säännökseen vastustaakseen verotustaan. [28]

70. Toisaalta myöskään ei ole poissuljettua, että yksityinen oikeushenkilö vetoaa tähän säännökseen estääkseen kansallisen säännön soveltamisen, mikäli tämä kansallinen sääntö menee jäsenvaltioille annettua harkintavaltaa pidemmälle tai on sen vastainen.

71. Kuten olen jo edellä todennut, 13 artiklan B kohdan f alakohta on ymmärrettävä siten, että jäsenvaltioiden on otettava huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate määrittäessään ehtoja ja rajoituksia uhka- ja rahapelien verovapautukselle. [29]

72. Jos jäsenvaltio on jättänyt soveltamatta verotuksen neutraalisuuden periaatetta määrittäessään ehtoja uhka- ja rahapelien verovapautukselle, se ei voi, kuten komissio on perustellusti todennut, vedota omaan toimimatta jättämiseensä evätäkseen verovelvolliselta vapautuksen, johon tällä kuudennen direktiivin mukaan on oikeus. [30]

25 — Vrt. tältä osin asia 26/62, Van Gend und Loos, tuomio 5.2.1963 (Kok. 1963, s. 3, Kok. Ep. I, s. 161, 26 kohta).

26 — Vrt. edellä 26 ja 42 kohta ja sitä seuraava kohta.

27 — Vrt. vastaavasti asia C-346/97, Braathens, tuomio 10.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3419, 30 kohta) ja asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, (Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 30 kohta).

28 — Vrt. tältä osin alaviitteessä 7 mainittu asia C-141/00, tuomion 55 kohta.

29 — Ks. edellä 26 kohta.

30 — Vrt. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia C-141/00, tuomion 60 kohta.

73. Kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista, onko asian laita näin kussakin kansallisessa pääasian oikeudenkäynnissä asiassa C-453/02 esitettyihin kahteen ensimmäiseen kysymykseen ja asiassa C-462/02 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen annettuun vastaukseen sisältyvien huomautusten perusteella.

74. Näin ollen asiassa C-453/02 esitettyyn kolmanteen kysymykseen ja asiassa C-462/02 esitettyyn toiseen kysymykseen on vastattava siten, että yksityinen oikeushenkilö voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaiseen verovapautukseen riitauttaakseen tämän säännöksen kanssa ristiriidassa olevan kansallisen säännöksen.

V Ratkaisuehdotus

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

A *Asia C-453/02*

1. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohta on ristiriidassa rahapeliautomaattien verotuksen kanssa, jos samankaltaisen rahapeliautomaatin käyttö toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa on vapautettu arvonlisäverosta. Rahapeliautomaattien samankaltaisuuden arvioinnissa kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon, ovatko yleisissä kasinoissa ja muualla kuin yleisissä

kasinoissa käytetyt rahapeliautomaatit keskivertokuluttajan näkökulmasta käyttötavoiltaan toisiinsa rinnastettavia ja kilpailevatko ne siten keskenään; tällöin on otettava huomioon etenkin mahdollisen voiton suuruuden ja peliin sisältyvän riskin kaltaiset tekijät.

2. Yksityinen oikeushenkilö voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaiseen verovapautukseen riitauttaakseen tämän säännöksen kanssa ristiriidassa olevan kansallisen säännöksen.

B *Asia C-462/02*

1. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohta on ristiriidassa korttipelien verotuksen kanssa, jos samankaltaisen korttipelin järjestäminen toimiluvan saaneessa yleisessä kasinossa on vapautettu arvonlisäverosta. Korttipelien samankaltaisuuden arvioinnissa kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon, ovatko yleisissä kasinoissa ja muualla kuin yleisissä kasinoissa järjestetyt korttipelit keskivertokuluttajan näkökulmasta käyttötavoiltaan toisiinsa rinnastettavia ja kilpailevatko ne siten keskenään; tällöin on otettava huomioon etenkin mahdollisen voiton suuruuden ja peliin sisältyvän riskin kaltaiset tekijät.

2. Yksityinen oikeushenkilö voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan f alakohdan mukaiseen verovapautukseen riitauttaakseen tämän säännöksen kanssa ristiriidassa olevan kansallisen säännöksen.