



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 24ης Οκτωβρίου 2013\*

«Φορολογία — ΦΠΑ — Τυχερά παίγνια — Ρύθμιση κράτους μέλους υπάγουσα σωρευτικώς σε ΦΠΑ και ειδικό τέλος την εκμετάλλευση παιγνιομηχανημάτων για μικρά κέρδη — Επιτρέπεται — Βάση επιβολής φόρου — Δυνατότητα του υποκειμένου στον φόρο να μετακυλίσει τον ΦΠΑ»

Στην υπόθεση C-440/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesgerichtshof Hamburg (Γερμανία) με απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Οκτωβρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

**Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)**

κατά

**Finanzamt Hamburg-Bergedorf,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger (εισηγήτρια) και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), εκπροσωπούμενη από τον B. Hansen, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους B.-R. Killmann και A. Cordewener,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 1, παράγραφος 2, 73, 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', και 401 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο της ένδικης διαφοράς μεταξύ της Metropol Spielstätten Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (στο εξής: Metropol) και του Finanzamt Hamburg-Bergedorf (γερμανικής φορολογικής αρχής του Hamburg-Bergedorf, στο εξής: Finanzamt) με αντικείμενο την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) των εσόδων από τη διοργάνωση τυχερών παιγνίων μέσω μηχανημάτων για μικρά κέρδη (στο εξής: παιγνιομηχανήματα).

### Το νομικό πλαίσιο

*Το δίκαιο της Ένωσης*

Η οδηγία ΦΠΑ

- 3 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

[...]

- 4 Κατά το άρθρο 73 της οδηγίας αυτής:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

- 5 Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

θ) τα στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχερά παίγνια, με την επιφύλαξη της τήρησης των προϋποθέσεων και ορίων που καθορίζονται από κάθε κράτος μέλος».

6 Το άρθρο 401 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων στις συμβάσεις ασφάλισης και στα τυχερά παιχνίδια και στοιχήματα, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρισης και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους που δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, με την προϋπόθεση ότι η είσπραξη των εν λόγω φόρων, δικαιωμάτων και τελών δεν οδηγεί, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

*Το γερμανικό δίκαιο*

7 Το άρθρο 4 του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz), ως είχε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), προβλέπει, υπό τον τίτλο «Φοροαπαλλαγές για παραδόσεις και λοιπές παροχές», στην παράγραφο του 9, στοιχείο β', ότι απαλλάσσονται του φόρου «οι πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του νόμου περί λαχείων και στοιχημάτων».

8 Το άρθρο 12, παράγραφος 2, της κανονιστικής απόφασης περί παιγνιομηχανημάτων και άλλων παιγνίων με δυνατότητα κέρδους (Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit – Spielverordnung), ως είχε κατά τον χρόνο της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: SpielV), ορίζει, κατ' ουσίαν, ότι τα παιγνιομηχανήματα πρέπει να καταβάλλουν κέρδη στους παίκτες κατά τρόπο ώστε το περιεχόμενο του ταμείου του μηχανήματος να αυξάνεται μακροπρόθεσμα μόνον κατά 33 ευρώ ανά ώρα.

9 Κατά το άρθρο 13 της SpielV:

«(1) Το Physikalisch-Technische Bundesanstalt [Ομοσπονδιακό Ίδρυμα Φυσικής Τεχνολογίας] δεν μπορεί να εγκρίνει τον κατασκευαστικό τύπο παιγνιομηχανήματος [...] παρά μόνον εφόσον πληρούνται οι εξής απαιτήσεις:

1. Η ελάχιστη διάρκεια του παιγνίου είναι πέντε δευτερόλεπτα, ενώ το στοιχείο δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 λεπτά και το κέρδος μπορεί να ανέλθει κατ' ανώτατο όριο σε 2 ευρώ κατά το διάστημα αυτό.

[...]

3. Το σύνολο των απωλειών (τα στοιχήματα πλην των καταβαλλόμενων κερδών) δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 80 ευρώ ανά ώρα.

[...]»

10 Ο νόμος του Land του Αμβούργου περί εγκρίσεως δημόσιων καζίνο (Hamburgisches Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank), όπως τροποποιήθηκε, προβλέπει, στο άρθρο του 3:

«1. Η επιχείρηση που εκμεταλλεύεται το καζίνο πρέπει να καταβάλλει στην ελεύθερη και χανσεατική πόλη του Αμβούργου φόρο επί των καζίνο, ο οποίος ανέρχεται στο 70 % των ακαθάριστων εσόδων από τα παίγνια. Επιπλέον, πρέπει να καταβάλλει ειδικό φόρο, ο οποίος ανέρχεται στο 20 % των ακαθάριστων εσόδων από τα παίγνια. [...]

2. Από τον κανονιστικώς προβλεπόμενο φόρο επί των καζίνο, μνεία του οποίου γίνεται στην παράγραφο 1, εκπίπτει ο [ΦΠΑ] που οφείλεται και καταβάλλεται κατ' εφαρμογή του [UStG] [ΦΠΑ] για τις πράξεις που συνεπάγεται η εκμετάλλευση του καζίνο [...].»

- 11 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του νόμου περί των καζίνο του Land του Schleswig-Holstein (Spielbankgesetz des Landes Schleswig-Holstein), όπως τροποποιήθηκε, ορίζει:

«Ο φόρος επί των καζίνο ανέρχεται στο 50 % του ακαθάριστου εισοδήματος από τα παίγνια. Ο [ΦΠΑ] που οφείλεται και καταβάλλεται κατ' εφαρμογή του [UStG] για τις πράξεις που συνεπάγεται η εκμετάλλευση του καζίνο εκπίπτει από τον φόρο επί των καζίνο.»

- 12 Το άρθρο 7 του νόμου περί των καζίνο του Land Mecklenburg-Vorpommern (Spielbankgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern) ορίζει τα εξής:

«(1) Η εκμετάλλευση των καζίνο υπόκειται στον φόρο επί των καζίνο.

(2) Ο φόρος επί των καζίνο ανέρχεται:

1. σε 25 %, αν τα ακαθάριστα έσοδα από τα παίγνια ισούνται ή δεν υπερβαίνουν τα 500 000 ευρώ κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους,

[...]

5. σε 80 %, αν τα ακαθάριστα έσοδα από τα παίγνια υπερβαίνουν τα δέκα εκατομμύρια ευρώ κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους.

[...]

(7) [...] Ο [ΦΠΑ] που οφείλεται και καταβάλλεται κατ' εφαρμογή του [UStG] λόγω των πράξεων που συνεπάγεται η εκμετάλλευση καζίνο εκπίπτει από τον φόρο επί των καζίνο.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 13 Κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους 2010, η προσφεύγουσα στην υπόθεση της κύριας δίκης εκμεταλλευόταν παιγνιομηχανήματα σε επτά λέσχες παιγνίων στα γερμανικά ομόσπονδα κράτη Hamburg, Schleswig-Holstein και Mecklenburg-Vorpommern. Η εκμετάλλευση των εν λόγω μηχανημάτων υπόκειται, κατ' εφαρμογή, αφενός, κανονιστικών πράξεων των οικείων δήμων των δύο προαναφερθέντων ομόσπονδων κρατών και, αφετέρου, νόμου του ομόσπονδου κράτους του Hambourg, σε φόρο επί των θεαμάτων, ο οποίος υπολογίζεται βάσει συντελεστών και βάσεων υπολογισμού του φόρου που διαφέρουν ανάλογα με τον δήμο.
- 14 Η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη υπολόγιζε κάθε μήνα, ανά παιγνιομηχάνημα, το υπόλοιπο του ταμείου, ήτοι τα εισαγόμενα από τους παίκτες ποσά μείον τα διανεμόμενα στους παίκτες ποσά συν τις αναλήψεις και μείον την τροφοδοσία των μηχανημάτων (στο εξής: έσοδα του ταμείου), βάσει ηλεκτρονικού συστήματος ελέγχου. Πέραν του ταμείου, τα παιγνιομηχανήματα διαθέτουν «χοάνη», ήτοι μονάδα αποθηκεύσεως κερμάτων και πληρωμών. Η χοάνη διαθέτει θήκη για κέρματα των 20 λεπτών και θήκη για τα κέρματα των 2 ευρώ, τις οποίες ο επιχειρηματίας γεμίζει πριν την έναρξη λειτουργίας κάθε μηχανήματος. Όταν οι παίκτες εισάγουν κέρματα 20 λεπτών και 2 ευρώ, αυτά καταλήγουν στη χοάνη, εφόσον δεν είναι γεμάτη, ειδάλλως το πλεόνασμα καταλήγει αυτομάτως στο ταμείο. Τα κέρματα διαφορετικής αξίας που εισάγονται στο μηχανήμα καθώς και τα χαρτονομίσματα καταλήγουν πάντοτε κατευθείαν στο ταμείο, το περιεχόμενο του οποίου υπολογίζεται ηλεκτρονικά. Οι μεταβολές του περιεχομένου της χοάνης καταγράφονται από το σύστημα ελέγχου και συνεκτιμώνται κατά τον υπολογισμό των εσόδων του ταμείου.
- 15 Τα παιγνιομηχανήματα διαθέτουν μετρητή ποσών και «πόντων». Τα εισερχόμενα ποσά δημιουργούν, σε πρώτη φάση, πίστωση στον μετρητή ποσών. Η μετατροπή των ποσών σε πόντους καταγράφεται από το μηχανήμα ως «στοίχημα», ενώ η μετατροπή των πόντων σε χρήματα καταγράφεται ως

«κέρδος», ενώ στο πλαίσιο της μετατροπής ένας πόντος αντιστοιχεί σε ένα λεπτό. Οι πόντοι παρέχουν στον παίκτη τη δυνατότητα να ξεκινήσει την παρτίδα. Ο παίκτης μπορεί ανά πάσα στιγμή να μετατρέψει τον καταγεγραμμένο από τον μετρητή αριθμό πόντων που έχει πετύχει σε χρηματικό ποσό βάσει του μετρητή ποσών, καθόσον το ποσό που έχει καταγράψει ο μετρητής ποσών μπορεί να καταβληθεί στον παίκτη ανά πάσα στιγμή.

- 16 Η μετατροπή των ποσών σε πόντους, ήτοι «στοιχήματα», υπό την έννοια της SpielV, περιορίζεται διττώς, ήτοι σε 20 λεπτά ανά 5 δευτερόλεπτα και σε 80 ευρώ ανά ώρα, μετά την αφαίρεση των κερδών. Όταν συμπληρώνεται το όριο των 80 ευρώ ανά ώρα, δεν είναι πλέον δυνατή καμιά άλλη μετατροπή ποσού σε πόντους για το υπόλοιπο της ώρας («παύση μετατροπής»). Οι μεταβολές των πόντων (οι παρτίδες, τα στοιχήματα, οι απώλειες ή τα κέρδη στην καθομιλουμένη), όπως καταγράφονται από τον μετρητή πόντων, δεν αποτελούν αντικείμενο κανονιστικής ρυθμίσεως.
- 17 Το ετήσιο άθροισμα του συνόλου των μηνιαίων ταμειακών εσόδων όλων των μηχανημάτων της προσφεύγουσας ανήλθε σε 1 018 041,78 ευρώ («μικτά ταμειακά έσοδα») κατά το οικονομικό έτος 2010. Βάσει του ποσού αυτού και σύμφωνα με τον κατά κανόνα εφαρμοζόμενο στη Γερμανία συντελεστή ΦΠΑ 19%, η Metropol υπολόγισε τη βάση επιβολής του φόρου για τον ΦΠΑ σε 855 497,29 ευρώ («καθαρά ταμειακά έσοδα», ήτοι τα 100/119 των 1 018 041,78 ευρώ) και το ποσό του ΦΠΑ σε 162 544,49 ευρώ, τουτέστιν το σύνολο σχεδόν του οφειλόμενου ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις λοιπές φορολογητέες πράξεις της ανερχόταν σε 1 790,20 ευρώ. Δεδομένου ότι η Metropol κατέβαλε επί των εισροών ποσό ύψους 69 355,76 ευρώ ως ΦΠΑ, το Finanzamt προσδιόρισε, με την από 29 Μαρτίου 2012 πράξη επιβολής φόρου, το υπόλοιπο ποσό που οφειλόταν εξ αυτού του λόγου σε 94 978,93 ευρώ.
- 18 Η Metropol προσέφυγε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου κατά της ως άνω πράξεως επιβολής φόρου. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη υποστηρίζει ότι ο τρόπος φορολογήσεως του κύκλου εργασιών των παιγνιομηχανημάτων είναι αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης, και πιο συγκεκριμένα προς τις αρχές της αναλογικότητας, της μετακυλίσεως και της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η Metropol ζητεί από το αιτούν δικαστήριο να τροποποιήσει την πράξη επιβολής του ΦΠΑ για το οικονομικό έτος 2010 μειώνοντας το ποσό του εν λόγω φόρου από 94 978,93 ευρώ σε 1 790,20 ευρώ. Το Finanzamt απέρριψε τελικώς την εν λόγω προσφυγή.
- 19 Επιληφθέν της προσφυγής αυτής, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί, πρώτον, ότι σε άλλους τομείς, είναι πάντοτε δυνατή η σωρευτική είσπραξη φόρου σαφώς διακρινόμενου από τον ΦΠΑ.
- 20 Δεύτερον, το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά ότι ο ΦΠΑ, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να είναι ακριβώς ανάλογος της τιμής των παρεχόμενων υπηρεσιών. Ασφαλώς, το Δικαστήριο έκρινε, στην απόφασή του της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93, Glawe (Συλλογή 1994, σ. I-1679), ότι στην περίπτωση παιγνιομηχανημάτων που λειτουργούσαν με κέρματα και τα οποία, δυνάμει υποχρεώσεων επιτακτικώς επιβαλλομένων από τον νόμο, σχεδιάζονταν κατά τρόπον ώστε ένα ορισμένο ποσοστό των στοιχημάτων των παικτών να διανέμεται σ' αυτούς υπό μορφή κερδών, η βάση επιβολής του φόρου δεν περιλάμβανε το υποχρεωτικώς καθοριζόμενο από τον νόμο ποσοστό του συνόλου των στοιχημάτων το οποίο αντιστοιχούσε στα καταβαλλόμενα στους παίκτες κέρδη. Βάσει αυτής της νομολογίας, διαμορφώθηκε στη Γερμανία μια πρακτική η οποία συνίσταται στο να λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού του φόρου όχι το άθροισμα όλων των στοιχημάτων, αλλά μόνο το ποσό που συγκεντρώνεται στο ταμείο του μηχανήματος σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα ανά ημερολογιακό μήνα. Εντούτοις, τα μηνιαία έσοδα του ταμείου εξαρτώνται από τα κέρδη και τις απώλειες των διαφόρων παικτών και δεν υπάρχει πλέον καμία σχέση μεταξύ του οφειλόμενου ΦΠΑ και του στοιχήματος του εκάστοτε παίκτη.
- 21 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι ο ελάχιστος συντελεστής κέρδους 60% επί των στοιχημάτων, σε ισχύ στη Γερμανία από τα τέλη του 2005, καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε το 2006 από τον περιορισμό του ποσού του στοιχήματος και της χρηματικής απώλειας ανά μονάδα χρόνου. Από τεχνικής απόψεως, οι «χοάνες» που ανανέωσαν τα παιγνιομηχανήματα, εκπληρώνουν

ασφαλώς την ίδια λειτουργία με τους πρώην «κυλίνδρους αποθηκείσεως κερμάτων», οι οποίοι αποτέλεσαν αντικείμενο της προπαρατεθείσας αποφάσεως Glawe, αλλά ο επιχειρηματίας μπορούσε να έχει ανά πάσα στιγμή πρόσβαση στο περιεχόμενό τους.

- 22 Τρίτον, το εθνικό δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία της σκέψεως 24 της αποφάσεως της 8ης Ιουνίου 1999, C-338/97, C-344/97 και C-390/97, Pelzl κ.λπ. (Συλλογή 1999, σ. I-3319), καθώς και των σκέψεων 28, 31, 34 και 37 της αποφάσεως της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca Popolare popolare di Cremona (Συλλογή 2006, σ. I-9373), κατά τις οποίες η δυνατότητα μετακυλίσεως του φόρου στον τελικό καταναλωτή συνιστά ουσιώδες χαρακτηριστικό του ΦΠΑ. Ειδικότερα, από τις αποφάσεις αυτές δεν προκύπτει αν η δυνατότητα μετακυλίσεως του ΦΠΑ συνιστά απλώς ουσιώδες χαρακτηριστικό του ΦΠΑ ή αν από αυτήν εξαρτάται η είσπραξή του. Πάντως, σε περίπτωση που επιβάλλονται περιορισμοί στις τιμές, όπως συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, η επιχείρηση δεν μπορεί να αυξήσει το αντίτιμο της παροχής και να μετακυλίσει τον ΦΠΑ στον καταναλωτή, αν βάσει των υπολογισμών της βρίσκεται ήδη στο ανώτατο επιτρεπτό όριο της κλίμακας τιμών.
- 23 Τέταρτον, το εν λόγω δικαστήριο διευκρινίζει ότι στη Γερμανία υπάρχουν δύο νομικά καθεστώτα για τα τυχερά παίγνια. Οι επιχειρηματίες που εκμεταλλεύονται καζίνο πρέπει να διαθέτουν άδεια λειτουργίας και τα στοιχήματα και τα κέρδη είναι καταρχήν απεριόριστα. Τα καζίνο πρέπει να καταβάλλουν, κατά τη νομοθεσία περί καζίνο των ομόσπονδων κρατών Schleswig-Holstein, Hamburg και Mecklenburg-Vorpommern, ειδικό φόρο επί των καζίνο, ο οποίος καθορίζεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αποσπάται το μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους. Αντιθέτως, η έναρξη λειτουργίας των λεσχών παιγνίων δεν υπόκειται ουσιαστικώς σε περιορισμούς, αν και η λειτουργία τους υπόκειται στην εποπτεία των αρχών και ρυθμίζεται κανονιστικώς. Οι επιχειρηματίες των λεσχών υπόκεινται, κατά κανόνα, σε ειδικό περιφερειακό φόρο επί των θεαμάτων.
- 24 Δεδομένου ότι η απαλλαγή των καζίνο από τον ΦΠΑ καταργήθηκε το 2006, αυτά υπόκεινται πλέον στον συγκεκριμένο φόρο, ο οποίος εκπίπτει από τον φόρο περί καζίνο, καθόσον ο δεύτερος είναι υψηλότερος του ΦΠΑ. Το προαναφερθέν σύστημα φορολογήσεως καθιστά δυνατή, κατά το αιτούν δικαστήριο, την καταστρατήγηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας. Ειδικότερα, ένα κράτος μέλος θα μπορούσε να εισαγάγει, για δύο συγκρίσιμες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, έναν ειδικό εθνικό φόρο μη έχοντα τον χαρακτήρα φόρου προστιθέμενης αξίας και να προβλέψει για μία μόνο εκ των δύο κατηγοριών έκπτωση του ΦΠΑ από τον ειδικό φόρο. Εντούτοις, αυτό δεν συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση.
- 25 Τέλος, κατά το αιτούν δικαστήριο, η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση δεν παρέχει στους υποκειμένους στον ΦΠΑ κίνητρα να εκδίδουν νομότυπα τιμολόγια για τις συναλλαγές των οποίων είναι δικαιούχοι, καθότι, ελλείψει τιμολογίου ή σε περίπτωση παράτυπου τιμολογίου, δεν έχουν ασφαλώς δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών, αλλά δεδομένου ότι το οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ είναι υψηλότερο και εκπίπτει από τον φόρο περί καζίνο, τούτο δεν έχει καμία οικονομική επίπτωση επί αυτών.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Hamburg αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 401 της οδηγίας [ΦΠΑ], σε συνδυασμό με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', αυτής την έννοια ότι στα τυχερά παίγνια ο (ΦΠΑ) και ο ειδικός εθνικός φόρος επί τυχερών παιγνίων επιτρέπεται να επιβάλλονται διαζευκτικώς μόνο και όχι σωρευτικώς;
- 2) Μόνο σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα:

Αν, δυνάμει των εθνικών διατάξεων, στην περίπτωση των τυχερών παιγνίων επιβάλλεται τόσο ΦΠΑ όσο και ειδικός φόρος, συνεπάγεται τούτο τη μη είσπραξη του ΦΠΑ ή τη μη είσπραξη του ειδικού φόρου ή το ζήτημα ποιος από τους δύο φόρους δεν επιτρέπεται να εισπραχθεί επιλύεται βάσει του εθνικού δικαίου;

3) Έχουν τα άρθρα 1, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και 73 της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτά η εθνική διάταξη ή πρακτική, κατά τις οποίες ως βάση υπολογισμού του φόρου όσον αφορά την εκμετάλλευση μηχανημάτων τυχερών παιγνίων [...] λαμβάνεται το ποσό που συγκεντρώνεται στο ταμείο του μηχανήματος (το περιεχόμενο του «ηλεκτρονικού ταμείου») μετά την παρέλευση συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος;

4) Μόνο σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα:

Πώς πρέπει τότε να καθορίζεται η βάση υπολογισμού του φόρου;

5) Έχουν τα άρθρα 1, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και 73 της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι η είσπραξη του ΦΠΑ προϋποθέτει ότι ο επιχειρηματίας μπορεί να μετακυλίει τον ΦΠΑ στον λήπτη της υπηρεσίας; Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως: Τι νοείται ως δυνατότητα μετακύλισης; Ειδικότερα, εμπίπτει στην έννοια της δυνατότητας μετακύλισης η νομικώς επιτρεπόμενη αύξηση του αντιτίμου των προϊόντων ή υπηρεσιών κατ' αντίστοιχο ποσό;

6) Μόνο σε περίπτωση που στο πέμπτο ερώτημα δοθεί η απάντηση ότι η νομικώς προβλεπόμενη δυνατότητα αυξήσεως του αντιτίμου συνιστά προαπαιτούμενο:

Έχουν τα άρθρα 1, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και 73 της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι οι διατάξεις που περιορίζουν το αντίτιμο για τα υποκείμενα σε ΦΠΑ προϊόντα ή τις υποκείμενες στον φόρο αυτό υπηρεσίες πρέπει να εφαρμόζονται κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης, ήτοι κατά τρόπο ώστε να θεωρείται ότι ο ΦΠΑ δεν περιλαμβάνεται στο καθορισθέν αντίτιμο, αλλά πρέπει να προστίθεται σε αυτό, ακόμη και όταν πρόκειται για εθνικές διατάξεις που ρυθμίζουν τις τιμές, αλλά δεν προβλέπουν ρητώς κάτι τέτοιο;

7) Μόνο σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πέμπτο ερώτημα και αρνητικής στο έκτο και στο τρίτο:

Μήπως στην περίπτωση αυτή δεν πρέπει να επιβάλλεται ΦΠΑ στο σύνολο του σχετικού με παιγνιομηχανήματα κύκλου εργασιών, αλλά μόνον στο μη δυνάμενο να μετακυλισθεί τμήμα του, και πώς καθορίζεται τότε το εν λόγω τμήμα –για παράδειγμα, ανάλογα με το τμήμα του κύκλου εργασιών για το οποίο δεν είναι δυνατή η αύξηση του στοιχήματος ανά παίγνιο ή ανάλογα με το τμήμα του κύκλου εργασιών για το οποίο δεν είναι δυνατή η αύξηση του ποσού που συγκεντρώνεται στο ταμείο του μηχανήματος ανά ώρα;

8) Έχει το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας [ΦΠΑ] την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνική ρύθμιση περί μη εναρμονισμένου φόρου, δυνάμει της οποίας ολόκληρο το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ εκπίπτει από τον προαναφερθέντα φόρο;

9) Μόνο σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο όγδοο ερώτημα:

Συνεπάγεται η έκπτωση του ΦΠΑ από εθνικό μη εναρμονισμένο φόρο για τις επιχειρήσεις που υπόκεινται στον φόρο αυτό την αδυναμία εισπράξεως του ΦΠΑ από τους ανταγωνιστές τους, οι οποίοι, μολονότι δεν υπόκεινται στον ως άνω μη εναρμονισμένο φόρο, υπόκεινται σε άλλον ειδικό φόρο, και ως προς τους οποίους δεν προβλέπεται τέτοιου είδους έκπτωση;

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

### *Επί του πρώτου ερωτήματος*

- 27 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', αυτής, έχει την έννοια ότι ο ΦΠΑ και ο ειδικός εθνικός φόρος επί τυχερών παιγνίων μπορούν να επιβάλλονται μόνο διαζευκτικώς και όχι σωρευτικώς.
- 28 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, δυνάμει του άρθρου 401 της οδηγίας ΦΠΑ, «οι διατάξεις της οδηγίας [αυτής] δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων [...] στα τυχερά παιχνίδια και στοιχήματα, [...] και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους που δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών [...]». Επομένως, δεν προσκρούει στο γράμμα της εν λόγω διατάξεως η επιβολή ΦΠΑ σε μια πράξη καθώς και, σωρευτικώς, ειδικού φόρου μη έχοντος τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrutt, Συλλογή 1986, σ. 2219, σκέψη 22).
- 29 Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τα τυχερά παίγνια και τα στοιχήματα, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει, αφενός, ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει απαλλαγή από τον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, των εν λόγω παιγνίων «με την επιφύλαξη της τήρησης των προϋποθέσεων και ορίων που καθορίζονται από κάθε κράτος μέλος», έχει την έννοια ότι η ευχέρεια των κρατών μελών να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, τους παρέχει τη δυνατότητα να απαλλάσσουν από τον εν λόγω φόρο μόνον ορισμένα τυχερά παίγνια ή στοιχήματα (απόφαση της 10ης Ιουνίου 2010, C-58/09, Leo-Libera, Συλλογή 2010, σ. I-5189, σκέψη 39).
- 30 Αφετέρου, στη σκέψη 38 της ως άνω αποφάσεως το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι στερείται σημασίας, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, το γεγονός ότι το ύψος μη εναρμονισμένου φόρου επί παιγνίων, το οποίο ορισμένοι οργανωτές και ιδιοκτήτες τυχερών παιγνίων, υποκείμενοι στον ΦΠΑ, επίσης υποχρεούνται να καταβάλλουν, διαμορφώνεται ανάλογα με τον οφειλόμενο λόγω αυτής της δραστηριότητας ΦΠΑ. Το Δικαστήριο έχει ήδη επιβεβαιώσει ότι δεν αντιβαίνει καταρχήν στο δίκαιο της Ένωσης η σωρευτική είσπραξη ΦΠΑ και άλλου γενικού φόρου τυχερών παιγνίων μη έχοντος τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών.
- 31 Πάντως, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής και από τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου, δεν αμφισβητείται ότι οι επίμαχοι φόροι επί θεαμάτων δεν έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών.
- 32 Βάσει των ανωτέρω στοιχείων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 401 της οδηγίας ΦΠΑ, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', αυτής, έχει την έννοια ότι ο ΦΠΑ και ο ειδικός εθνικός φόρος επί των τυχερών παιγνίων μπορούν να εισπράττονται σωρευτικώς, υπό τον όρο ότι ο ειδικός εθνικός φόρος δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών.

### *Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα*

- 33 Δεδομένου ότι το δεύτερο ερώτημα υποβλήθηκε μόνο για την περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο συγκεκριμένο ερώτημα.

*Όσον αφορά το τρίτο ερώτημα*

- 34 Με το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν, τα άρθρα 1, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, και 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτά εθνική διάταξη ή πρακτική κατά την οποία ως βάση υπολογισμού του φόρου όσον αφορά την εκμετάλλευση παιγνιομηχανημάτων λαμβάνεται το ποσό που συγκεντρώνεται στο ταμείο των μηχανημάτων μετά την παρέλευση συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος.
- 35 Επιβάλλεται η υπόμνηση, καταρχάς, ότι η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, κατά το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ περιλαμβάνει «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές [...] ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον [...] λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών».
- 36 Εξάλλου, το Δικαστήριο έκρινε ήδη ότι η αναλογικότητα του ΦΠΑ προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών είναι, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, ένα από τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του εν λόγω εναρμονισμένου φόρου (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 31ης Μαρτίου 1992, C-200/90, Dansk Denkanvit και Roulsen Trading, Συλλογή 1992, σ. I-2217, σκέψη 11, προπαρατεθείσα απόφαση Pelzl κ.λπ., σκέψη 25, καθώς και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-283/06 και C-312/06, KÖGÄZ κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-8463, σκέψη 40).
- 37 Σε καθεμία από τις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις που παρατέθηκαν στην προηγούμενη σκέψη, το Δικαστήριο αναφέρθηκε στην αναλογικότητα του ΦΠΑ αποκλειστικώς προκειμένου να κρίνει αν ένας φόρος ή μια εθνική φορολογική εισφορά που εισπράττεται από το οικείο κράτος μέλος είχε τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών και δεν μπορούσε, κατά συνέπεια, να εισπραχθεί σωρευτικώς με τον εναρμονισμένο σε επίπεδο Ένωσης ΦΠΑ. Αντιθέτως, το επίμαχο ζήτημα στις αποφάσεις αυτές δεν ήταν κατά πόσον ο ΦΠΑ πρέπει να είναι ανάλογος προς τα ποσά που καταβάλλουν οι περισσότεροι αποδέκτες μιας υπηρεσίας στο πλαίσιο σύνθετης δραστηριότητας η οποία υπόκειται αυτή καθεαυτή σε ΦΠΑ, ακόμη δε λιγότερο το αν ο εν λόγω φόρος πρέπει να είναι κατ' ανάγκη ανάλογος, εν πάση περιπτώσει, προς τις πληρωμές κάθε συγκεκριμένου αποδέκτη.
- 38 Πάντως, επιβάλλεται, συναφώς, η διαπίστωση ότι η αρχή της αναλογικότητας του ΦΠΑ δεν μπορεί παρά να συναρτάται προς τη βάση επιβολής του φόρου. Μολονότι η βάση επιβολής του φόρου αντιστοιχεί, στις περισσότερες περιπτώσεις, στην τιμή που ο τελικός καταναλωτής πρέπει να καταβάλλει ως αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσίας ή την παράδοση αγαθού, από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι τούτο δεν ισχύει πάντοτε κατ' ανάγκη. Ειδικότερα, κατά το εν λόγω άρθρο, η βάση επιβολής φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία «έλαβε» ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον λήπτη ή «τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών». Επομένως, η βάση επιβολής φόρου για παροχή υπηρεσιών αποτελείται από οτιδήποτε λαμβάνει πράγματι ο υποκείμενος στον φόρο ως αντιπαροχή και όχι από το ποσό που καταβάλλει ένας παραλήπτης σε συγκεκριμένη περίπτωση (βλ. υπ' αυτή την έννοια, μεταξύ άλλων, απόφαση της 19ης Ιουνίου 2003, C-149/01, First Choice Holidays, Συλλογή 2003, σ. I-6289, σκέψεις 28 έως 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι μια φορολογική πρακτική, όπως η επίμαχη, η οποία συνίσταται στον καθορισμό ως βάσεως επιβολής φόρου για τις πράξεις που πραγματοποιούνται μέσω παιγνιομηχανημάτων, ενώ τα μηνιαία έσοδα του ταμείου εξαρτώνται από τα κέρδη και τις απώλειες των διαφόρων παικτών, παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης εκ μόνου του λόγου ότι δεν υπάρχει καμία σχέση αναλογικότητας μεταξύ του οφειλόμενου ΦΠΑ και των στοιχημάτων, μεμονωμένως εξεταζόμενων, του εκάστοτε παίκτη.

- 40 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι, στην περίπτωση αυτομάτων παιγνιομηχανημάτων με κέρματα τα οποία, δυνάμει υποχρεώσεων επιτακτικώς επιβαλλομένων από τον νόμο, κατασκευάζονται κατά τρόπον ώστε, κατά μέσον όρο, το 60 % τουλάχιστον των κερμάτων που ρίπτουν οι παίκτες να διανέμεται σ' αυτούς υπό μορφή κερδών, η αντιπαροχή που πράγματι εισπράττει ο επιχειρηματίας για τη διάθεση των παιγνιομηχανημάτων αποτελείται μόνο από το ποσοστό των κερμάτων τα οποία μπορεί πραγματικά να κρατήσει για λογαριασμό του (προπαρατεθείσα απόφαση Glawe, σκέψη 9). Μολονότι, στην ως άνω απόφαση, το Δικαστήριο δεν κλήθηκε να απαντήσει στο ζήτημα αν η αρχή της «ατομικής φορολογίας» επιβάλλει η βάση επιβολής φόρου να υπολογίζεται λαμβανομένων υπόψη των στοιχημάτων ενός παιγνίου ή μιας παρτίδας, τουτέστιν των στοιχημάτων ενός συγκεκριμένου παίκτη, προκύπτει σαφώς από τις σκέψεις 5 και 14 της προαναφερθείσας αποφάσεως Glawe, καθώς και από τα σημεία 27 έως 30 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs επί της υποθέσεως αυτής, ότι αυτό δεν ισχύει.
- 41 Δεδομένου ότι τα επίμαχα ζητήματα στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Glawe εμφανίζουν αναλογίες με τα επίδικα στη διαφορά της κύριας δίκης, η απάντηση που έδωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση Glawe μπορεί να τύχει εφαρμογής και στην παρούσα υπόθεση. Ειδικότερα, όσον αφορά την επίμαχη ρύθμιση, το άρθρο 12, παράγραφος 2, της SpielV προβλέπει, κατ' ουσίαν, ότι τα παιγνιομηχανήματα πρέπει να καταβάλλουν κέρδη στους παίκτες κατά τρόπον ώστε το περιεχόμενο του ταμείου του μηχανήματος να αυξάνεται μακροπρόθεσμα μόνον κατά 33 ευρώ ανά ώρα. Κατά το άρθρο 13 της SpielV, το οποίο προβλέπει, μεταξύ άλλων, επιπρόσθετους περιορισμούς σχετικά με τα στοιχήματα, τα κέρδη και τις απώλειες των παικτών, τα μηχανήματα πρέπει να είναι σχεδιασμένα κατά τρόπον που να διασφαλίζεται ότι πληρούνται οι απαιτήσεις που απορρέουν από την SpielV και συνεπάγονται περιορισμό των εσόδων που μπορούν να προκύψουν από τα μηχανήματα.
- 42 Υπό αυτές τις συνθήκες, η αντιπαροχή που εισπράττει πράγματι ο επιχειρηματίας για τη θέση των παιγνιομηχανημάτων στη διάθεση των πελατών εξαρτάται από «υποχρεώσεις επιτακτικώς επιβαλλόμενες από τον νόμο» και αποτελείται μόνο «από το ποσοστό των κερμάτων τα οποία μπορεί πραγματικά να κρατήσει για λογαριασμό του» (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Glawe, σκέψη 9, και της 19ης Ιουλίου 2012, C-377/11, International Bingo Technology, σκέψη 26), ήτοι από τα έσοδα του ταμείου μετά την παρέλευση συγκεκριμένου διαστήματος.
- 43 Δεν μπορεί να ανατρέψει τη διαπίστωση αυτή το γεγονός ότι τα μηχανήματα με κέρματα στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Glawe διέθεταν «κύλινδρο αποθηκεύσεως κερμάτων», ο οποίος χρησίμευε για την απόδοση των νομοθετικώς προβλεπόμενων κερδών στους παίκτες, ενώ τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης μηχανήματα ήταν εξοπλισμένα, προς τον σκοπό αυτό, με «χοάνη». Ειδικότερα, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η χοάνη, μολονότι αναβαθμίζει τεχνικώς τα παιγνιομηχανήματα, εκπληρώνει καταρχήν την ίδια λειτουργία με τους παλαιούς κυλίνδρους αποθηκεύσεως. Ομοίως, στερείται σημασίας, συναφώς, το γεγονός που υπογράμμισε το αιτούν δικαστήριο ότι ο επιχειρηματίας μπορεί ανά πάσα στιγμή να έχει πρόσβαση στο περιεχόμενο της χοάνης, δεδομένου ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, οποιαδήποτε τροποποίηση του περιεχομένου της χοάνης καταγράφεται από σύστημα ελέγχου και λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό των εσόδων του ταμείου. Επίσης, τα προαναφερθέντα έσοδα του ταμείου, τα οποία ο επιχειρηματίας μπορεί να διαθέτει για λογαριασμό του, μπορούν επίσης να προσδιορισθούν με ακρίβεια.
- 44 Υπό αυτές τις συνθήκες, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 1, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, και 73 της οδηγίας ΦΠΑ δεν αντιτίθενται σε εθνική διάταξη ή πρακτική κατά την οποία ως βάση υπολογισμού του φόρου όσον αφορά την εκμετάλλευση παιγνιομηχανημάτων με δυνατότητα κέρδους λαμβάνεται το ποσό που συγκεντρώνεται στο ταμείο του μηχανήματος μετά την παρέλευση συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος.

*Όσον αφορά το τέταρτο ερώτημα*

- 45 Δεδομένου ότι το τέταρτο ερώτημα τέθηκε μόνο για την περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο τρίτο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο συγκεκριμένο ερώτημα.

*Όσον αφορά το πέμπτο, το έκτο και το έβδομο ερώτημα*

- 46 Με το πέμπτο, το έκτο και το έβδομο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί κατ' ουσία αν τα άρθρα 1, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, και 73 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η είσπραξη του ΦΠΑ προϋποθέτει ότι ο επιχειρηματίας μπορεί να μετακυλίει τον ΦΠΑ στον λήπτη της υπηρεσίας και αν, ανά περίπτωση, στη δυνατότητα αυτή εμπίπτει και η νομικώς επιτρεπόμενη αύξηση του αντιτίμου. Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η εφαρμογή εθνικής ρυθμίσεως που περιορίζει το αντίτιμο για τα υποκείμενα σε ΦΠΑ προϊόντα ή τις υποκείμενες στον φόρο αυτό υπηρεσίες πρέπει να γίνεται κατά τρόπο ώστε το καθορισθέν αντίτιμο να μη συμπεριλαμβάνει τον ΦΠΑ. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει κατά πόσον τυχόν μη είσπραξη του ΦΠΑ λόγω του υποτιθέμενου μη μετακυλίσιμου χαρακτήρα του αφορά το σύνολο του σχετικού με παιγνιομηχανήματα κύκλου εργασιών ή μόνο το μη δυνάμενο να μετακυλισθεί τμήμα του.
- 47 Προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, πρέπει να διευκρινισθεί καταρχάς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, σκοποί όπως η προστασία των καταναλωτών, η πρόληψη της απάτης και της ενθαρρύνσεως της εκ μέρους των πολιτών σπατάλης χρημάτων που συνδέεται με τα παίγνια, καθώς και, γενικώς, η αποτροπή της διαταράξεως της κοινωνικής τάξεως συνιστούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος δυνάμενους να δικαιολογήσουν περιορισμούς της ελεύθερης παροχής των υπηρεσιών και, ελλείψει συναφούς εναρμονίσεως σε επίπεδο Ένωσης της νομοθεσίας για τα τυχερά παίγνια, σε κάθε κράτος μέλος εναπόκειται να εκτιμήσει, στους τομείς αυτούς, σύμφωνα με τη δική του κλίμακα αξιών, τις απαιτήσεις που συνεπάγεται η προστασία των εμπλεκόμενων συμφερόντων, εφόσον οι περιορισμοί τους οποίους επιβάλλουν πρέπει να πληρούν τις απορρέουσες από τη νομολογία του Δικαστηρίου προϋποθέσεις όσον αφορά την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2009, C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional και Bwin International, Συλλογή 2009, σ. I-7633, σκέψη 56, 57 και 59 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 48 Ειδικότερα, στην προπαρατεθείσα απόφαση Glawe, το Δικαστήριο καταρχήν έκανε εμμέσως δεκτή τη «ρύθμιση των τιμών» και/ή τυχόν νομικούς περιορισμούς των απωλειών των χρηστών παιγνιομηχανημάτων, εξετάζοντας τα ζητήματα αυτά με γνώμονα, ιδίως, την είσπραξη του ΦΠΑ. Πράγματι, στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο βάσισε την απόφασή του στο νόμιμο ποσοστό κερδών 60 % και διευκρίνισε ότι τα κέρδη αυτά, την καταβολή των οποίων επέβαλε το γερμανικό δίκαιο, δεν έπρεπε να συμπεριληφθούν στη βάση επιβολής φόρου (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Glawe, σκέψη 9). Επιπλέον, έχει ήδη αναγνωρισθεί σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης η εισαγωγή, κατ' ουσία, περιορισμού ως προς το ποσό των απωλειών των παικτών στα τυχερά παίγνια και, ως εκ τούτου, περιορισμού των εσόδων των επιχειρηματιών που εκμεταλλεύονται τέτοιου είδους παίγνια.
- 49 Από τα προαναφερθέντα συνάγεται το συμπέρασμα ότι, στον τομέα των τυχερών παιγνίων και στοιχημάτων, τα κράτη μέλη δικαιούνται καταρχήν να περιορίζουν, προσωρινώς ή γενικώς, μεταξύ άλλων, τα στοιχήματα, τα κέρδη και τις απώλειες των παικτών. Αν ένα κράτος μέλος κάνει πράγματι χρήση της εν λόγω ευχέρειας, όπως συνέβη προφανώς στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν τίθεται το ζήτημα αυξήσεως των εσόδων των επιχειρηματιών που εκμεταλλεύονται παιγνιομηχανήματα πέραν των ορίων που προβλέπει η εφαρμοστέα νομοθεσία, προκειμένου αυτοί να μπορούν να μετακυλίουν σε μεγαλύτερο βαθμό τον ΦΠΑ στους παίκτες. Ειδικότερα, υπό αυτές τις περιστάσεις, απλώς απαγορεύεται τέτοιους είδους αύξηση και η απαγόρευση αυτή είναι νόμιμη.

- 50 Περαιτέρω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το πέμπτο και το έβδομο ερώτημα βασίζονται στην παραδοχή ότι εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη δεν επιτρέπει στους επιχειρηματίες που εκμεταλλεύονται παιγνιομηχανήματα να μετακυλίσουν το σύνολο του ΦΠΑ στους τελικούς καταναλωτές, ήτοι στους παίκτες. Επιπλέον, δεν είναι αναγκαίο να δοθεί απάντηση στα ερωτήματα αυτά, προκειμένου να επιλυθεί η διαφορά της κύριας δίκης, παρά μόνον σε περίπτωση που η συγκεκριμένη παραδοχή είναι αληθής.
- 51 Εντούτοις, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι ρύθμιση όπως η επίδικη στην υπόθεση της κύριας δίκης απαγορεύει τη μετακύλιση του ΦΠΑ στους τελικούς καταναλωτές.
- 52 Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, μόνο τα «καθαρά» έσοδα ταμείου, εν προκειμένω, τα ταμειακά έσοδα αφαιρουμένου του οφειλόμενου ΦΠΑ, αποτελούν τη βάση επιβολής του φόρου. Επιβάλλεται η επισημάνση ότι, κατ' εφαρμογή της επίμαχης ρυθμίσεως, η βάση επιβολής του φόρου για τους σκοπούς του ΦΠΑ περιλαμβάνει μόνον τα πραγματικά έσοδα του επιχειρηματία που εκμεταλλεύεται παιγνιομηχανήματα και ότι οι τελικοί καταναλωτές καταβάλλουν πράγματι τον οφειλόμενο ΦΠΑ, ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή του νόμιμου συντελεστή ΦΠΑ επί των καθαρών ταμειακών εσόδων, τα οποία αποτελούν τη βάση επιβολής του φόρου.
- 53 Υπό αυτές τις συνθήκες, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη, που επιβάλλει περιορισμούς στην εκμετάλλευση παιγνιομηχανημάτων όσον αφορά, μεταξύ άλλων, τα στοιχήματα, τα κέρδη και τις απώλειες των παικτών ανά μονάδα χρόνου, παρέχει τη δυνατότητα στον επιχειρηματία να μετακυλίσει τον ΦΠΑ που οφείλεται για τη δραστηριότητα αυτή στους τελικούς καταναλωτές.
- 54 Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι το πέμπτο, το έκτο και το έβδομο ερώτημα είναι υποθετικής φύσεως, παρέλκει η απάντηση στα ερωτήματα αυτά.

*Όσον αφορά το όγδοο ερώτημα*

- 55 Με το όγδοο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσία, αν το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνικό σύστημα μη εναρμονισμένου φόρου, κατά το οποίο ο οφειλόμενος ΦΠΑ εκπίπτει από τον μη εναρμονισμένο φόρο.
- 56 Όσον αφορά, πρώτον, την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, την οποία μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι η αρχή αυτή, η οποία είναι θεμελιώδης αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, αποτελεί έκφραση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως στον τομέα του ΦΠΑ. Η αρχή αυτή συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι υποκείμενοι στον φόρο δεν πρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως για παρόμοιες παροχές που τελούν σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2012, C-310/11, Grattan, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 57 Εντούτοις, όπως υπογράμμισε ορθώς η Επιτροπή, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στον τομέα του ΦΠΑ επιτάσσει τη διασφάλιση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως και της ουδετερότητας αποκλειστικώς στο πλαίσιο του εν λόγω εναρμονισμένου συστήματος. Επομένως, δεδομένου ότι ο οφειλόμενος ΦΠΑ εκπίπτει, κατά την επίμαχη ρύθμιση, από μη εναρμονισμένο φόρο, και όχι το αντίστροφο, είναι αμφίβολο κατά πόσον η συγκεκριμένη ρύθμιση είναι σύμφωνη με την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως όσον αφορά τον εν λόγω μη εναρμονισμένο φόρο και όχι τον ΦΠΑ. Εν πάση περιπτώσει, τούτο δεν ισχύει στην υπόθεση της κύριας δίκης, στον βαθμό που το αιτούν δικαστήριο διευκρίνισε ότι η προσφεύγουσα στην κύρια δίκη δεν υπέκειτο στον φόρο επί των καζίνο.
- 58 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει ήδη διαπιστώσει, απαντώντας σε επιχειρηματολογία κατ' ουσία πανομοιότυπη με την επιχειρηματολογία που αναπτύχθηκε στη σκέψη 56 της παρούσας αποφάσεως ότι στερείται σημασίας, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, το γεγονός ότι το ύψος μη εναρμονισμένου φόρου επί παιγνίων, το οποίο ορισμένοι οργανωτές και ιδιοκτήτες τυχερών

παιγνίων, υποκείμενοι στον ΦΠΑ, επίσης υποχρεούνται να καταβάλλουν, διαμορφώνεται ανάλογα με τον οφειλόμενο λόγω της δραστηριότητας αυτής ΦΠΑ (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Leo-Libera, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 59 Όσον αφορά, δεύτερον, τα ενδεχόμενα προβλήματα πρακτικής φύσεως, όπως την έλλειψη κινήτρου του αντλούντος όφελος από μια πράξη να ζητήσει από τον αντισυμβαλλόμενο του την έκδοση νομότυπου τιμολογίου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ούτε η απόφαση περί παραπομπής ούτε οι παρατηρήσεις των ενδιαφερομένων περιέχουν λεπτομερείς πληροφορίες από τις οποίες να μπορεί να συναχθεί ότι προβλήματα τέτοιας φύσεως είχαν ήδη εμφανισθεί στη Γερμανία ή να μπορεί να αξιολογηθεί η επίπτωσή τους στην ορθή λειτουργία του εναρμονισμένου συστήματος ΦΠΑ. Ελλείψει συγκεκριμένων στοιχείων ως προς αυτό το ζήτημα, παρέλκει η εξέταση των συνεπειών του ενδεχομένου στο οποίο αναφέρθηκε το αιτούν δικαστήριο.
- 60 Υπό αυτές τις συνθήκες, στο όγδοο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνικό σύστημα μη εναρμονισμένου φόρου, στο πλαίσιο του οποίου ο οφειλόμενος ΦΠΑ εκπίπτει από τον εν λόγω μη εναρμονισμένο φόρο.

*Όσον αφορά το ένατο ερώτημα*

- 61 Δεδομένου ότι το ένατο ερώτημα υποβλήθηκε μόνο για την περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο εν λόγω ερώτημα, παρέλκει η απάντηση σε αυτό.

#### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 62 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπιτος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 401 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', αυτής, έχει την έννοια ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας και ο ειδικός εθνικός φόρος επί των τυχερών παιγνίων μπορούν να εισπράττονται σωρευτικώς, υπό τον όρο ότι ο ειδικός εθνικός φόρος δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών.
- 2) Τα άρθρα 1, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, και 73 της οδηγίας 2006/112 δεν αντιτίθενται σε εθνική διάταξη ή πρακτική κατά την οποία ως βάση υπολογισμού του φόρου, όσον αφορά την εκμετάλλευση παιγνιομηχανημάτων με δυνατότητα κέρδους, λαμβάνεται το ποσό που συγκεντρώνεται στο ταμείο του μηχανήματος μετά την παρέλευση συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος.
- 3) Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 δεν αντιτίθεται σε εθνικό σύστημα μη εναρμονισμένου φόρου, στο πλαίσιο του οποίου ο οφειλόμενος φόρος προστιθέμενης αξίας εκπίπτει από τον εν λόγω μη εναρμονισμένο φόρο.

(υπογραφές)