

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
F. G. JACOBS
της 3ης Μαρτίου 1994 *

*Κύριε Πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,*

2) Εάν κριθεί ότι πρέπει να αφαιρούνται τα καταβαλλόμενα κέρδη:

1. Το Finanzgericht Hamburg ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί της ερμηνείας της έκτης οδηγίας περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)¹. Τα ερωτήματα του Finanzgericht αφορούν τη βάση υπολογισμού για την επιβολή ΦΠΑ επί των εσόδων από αυτόματες μηχανές παιχνιδιών.

Πρέπει κατά την αρχή της ατομικής φορολογίας να αφαιρούνται τα κέρδη μόνο μέχρι του εκάστοτε ύψους του ποσού που αντιπροσωπεύουν τα ριπτόμενα κέρματα για ένα παιχνίδι ή για σειρά παιχνιδιών;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο υπ' αριθ. 1 ερώτημα:

2. Τα υποβληθέντα ερωτήματα είναι τα εξής:

Αποτελούν τα αυτομάτως καταβαλλόμενα κέρδη πλήρως ή μερικώς — μέχρι του ποσού που αντιπροσωπεύουν τα ριπτόμενα κέρματα για ένα παιχνίδι ή σειρά παιχνιδιών — επιστροφές τιμήματος, κατά την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας;»

«1) Στην περίπτωση αυτομάτων μηχανών παιχνιδιών που παρέχουν δυνατότητα κέρδους, αποτελεί βάση επιβολής του φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, το συνολικό ποσό των ριπτομένων κερμάτων (μιζών), χωρίς προηγούμενη αφαίρεση των κερδών που αυτομάτως καταβάλλονται στους παίκτες;

Το ιστορικό της υποθέσεως

3. Η προσφεύγουσα της κυρίας δίκης (στο εξής Glawe) είναι εταιρεία που εγκαθιστά και επιμελείται τη λειτουργία αυτομάτων μηχανών παιχνιδιών σε κυλινδρεία και εστιατόρια.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 — Έκτη οδηγία του Συμβουλίου 77/388/ΕΟΚ της 17ης Μαΐου 1977 περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

Οι μηχανές τίθενται σε λειτουργία δια της ρίψης ενός ή περισσότερων κερμάτων. Με τη ρίψη του καταλλήλου ποσού, οι παίκτες έχουν τη δυνατότητα να παίζουν για ορισμένο χρονικό διάστημα. Κατά το διάστημα αυτό, κάποια κέρματα είναι δυνατό να επιστραφούν ως κέρδη στους νικητές. Το ποσό των κερδών που μπορεί να επιστραφούν κατά τη διάρκεια ενός παιχνιδιού εξαρτάται από την τύχη (και ενδεχομένως από την ικανότητα) του συγκεκριμένου παίκτη.

4. Οι εν λόγω μηχανές περιλαμβάνουν δύο διακριτούς χώρους, για τους οποίους θα χρησιμοποιώ τους όρους «ταμείο» και «κύλινδρος». Ο κύλινδρος περιέχει το απόθεμα κερμάτων για την πληρωμή των κερδών. Το ταμείο περιέχει κέρματα τα οποία ο υπεύθυνος για τη λειτουργία της μηχανής μπορεί να αδειάσει και να κρατήσει προς όφελός του. Οι μηχανές είναι έτσι σχεδιασμένες ώστε, όταν ο κύλινδρος είναι πλήρης, τα κέρματα που ρίπτουν οι παίκτες (στο εξής: μίζες) να εισέρχονται στο ταμείο. Αν αντιθέτως ο κύλινδρος δεν είναι πλήρης, τα κέρματα εισέρχονται στον κύλινδρο.

5. Όπως προκύπτει, η λειτουργία των μηχανών αυτών κατά το γερμανικό δίκαιο ρυθμίζεται από την Spielverordnung της 11ης Δεκεμβρίου 1985². Ο τύπος των τιθεμένων σε λειτουργία μηχανών πρέπει να είναι εγκεκριμένος από το Ομοσπονδιακό Ίδρυμα Φυσικής Τεχνολογίας (Physikalisch-Technische Bundesanstalt). Οι μηχανές επιστρέφουν ως κέρδη τουλάχιστον το 60 % των ριπτομένων κερμάτων (μίζών). ωστόσο, μηχανές για τις οποίες υποβλήθηκε αίτηση

εγκρίσεως μετά τις 25 Οκτωβρίου 1990 απαιτείται να επιστρέφουν μόνο το 60 % του ποσού των ριπτομένων κερμάτων μετά την αφαίρεση του επ' αυτού του ποσού πληρωτέου ΦΠΑ. Όταν η μηχανή τίθεται για πρώτη φορά σε λειτουργία, ο επιχειρηματίας πρέπει να γεμίζει τον κύλινδρο και, όποτε ανοίγει τη μηχανή, οφείλει να τον ξαναγεμίσει, ούτως ώστε να υπάρχουν πάντα κέρματα διαθέσιμα προς πληρωμή κερδών.

6. Κατά τον υπολογισμό του οφειλομένου εκ μέρους της Glawe ΦΠΑ για το έτος 1991, η καθήs φορολογική υπηρεσία έλαβε ως φορολογητέο ποσό, για τους σκοπούς των διατάξεων μεταφοράς του άρθρου 11 της έκτης οδηγίας στο γερμανικό δίκαιο, εκτίμηση των ακαθαρίστων εισπράξεων των μηχανών. αυτό σημαίνει εκτίμηση του συνολικού ποσού των μίζων που ερρίφθησαν στις μηχανές, μείον ΦΠΑ, χωρίς αφαίρεση των ποσών που επιστράφηκαν ως κέρδη. Κατ' αυτής της βάσεως υπολογισμού βάλλει η Glawe, η οποία ισχυρίζεται ότι ο ΦΠΑ πρέπει να επιβάλλεται μόνο επί των καθαρών κερδών των επιχειρηματιών, πράγμα που σημαίνει επί των καθαρών εσόδων των μηχανών αφού αφαιρεθεί τόσο ο ΦΠΑ όσο και τα ποσά που επιστράφηκαν στους κερδισάντες παίκτες.

7. Κατωτέρω, θα εκθέσω πρώτα τις σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας και θα εξετάσω πώς η φορολόγηση μηχανών παιχνιδιών καταλαμβάνεται από αυτές. Θα περάσω κατόπιν στην εξέταση των απαντήσεων που πρέπει να δοθούν στα υποβληθέντα ερωτήματα.

2 — BGBl 1985 I σ. 2245, τελευταία τροποποιήθηκε με την Zweite Verordnung zur Änderung der Spielverordnung, της 25ης Οκτωβρίου 1992 (BGBl 1990 I, σ. 2392).

Οι διατάξεις της έκτης οδηγίας

για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο (...).

8. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας:

(...).

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

3) Στη βάση επιβολής του φόρου δεν περιλαμβάνονται:

1) οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν.

(...)

β) οι εκπώσεις και επιστροφές τιμήματος, οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της πράξεως.

(...».

(...»

Κατά το άρθρο 11, μέρος Α:

9. Ας σημειωθεί ότι το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο στ, ' της έκτης οδηγίας απαλλάσσει από τον ΦΠΑ

«Στο εσωτερικό της χώρας

« τα στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχερά παιχνίδια, με την επιφύλαξη τηρήσεως των καθοριζομένων από κάθε Κράτος μέλος προϋποθέσεων και ορλών ».

1) Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) (...) ο,τιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει

Εκ πρώτης όψεως, το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο στ, δίνει την εντύπωση ότι τα τυχερά παιχνίδια κατ' αρχήν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, η εντύπωση δε αυτή

φαίνεται να επιβεβαιώνεται από το άρθρο 33 της έκτης οδηγίας, το οποίο ορίζει τα εξής:

« Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την διατήρηση ή την επιβολή από Κράτος μέλος φόρων επί των συμβάσεων ασφαλίσεως και επί των παιχνιδιών και στοιχημάτων, ειδικών φόρων καταναλώσεως, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχωρίσεως και γενικότερα κάθε φόρου, δικαιώματος ή τέλους, μη έχοντος τον χαρακτήρα φόρου επί του κύκλου εργασιών» (η υπογράμμιση δική μου).

Το άρθρο 33 φαίνεται ότι επιτρέπει την επιβολή φόρων πέραν του φόρου κύκλου εργασιών επί δραστηριοτήτων όπως τα παιχνίδια και τα στοιχήματα — καθώς και οι ασφαλίσεις — για τις οποίες, όπως θα φανεί κατωτέρω, οι φόροι κύκλου εργασιών είναι ως εκ της φύσεώς τους ακατάλληλοι. Ωστόσο, φαίνεται ότι η φράση «με την επιφύλαξη τηρήσεως των καθοριζομένων από κάθε Κράτος μέλος προϋποθέσεων και ορίων» περιελήφθη στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο στ', προκειμένου να επιτρέψει σε ορισμένα κράτη μέλη να διατηρήσουν φόρους κύκλου εργασιών επί ορισμένων μορφών τυχερών παιχνιδιών. και, όπως προκύπτει, η διάταξη αυτή ερμηνεύθηκε από τα κράτη μέλη και την Επιτροπή υπό την έννοια ότι επιτρέπει, ειδικότερα, την επιβολή ΦΠΑ επί της χρήσεως μηχανών παιχνιδιών. Κατά την Επιτροπή, η λειτουργία μηχανών παιχνιδιών υπόκειται σε ΦΠΑ στη Δανία, τη Γερμανία, την Ολλανδία, την Ισπανία και το Ηνωμένο Βασίλειο, απαλλάσσεται όμως στο Βέλγιο. Η λειτουργία τέτοιων μηχανών απαγορεύεται στη Γαλλία, την Ελλάδα, την Ιταλία και την Πορτογαλία. Η Επιτροπή δεν παρέχει πληροφορίες για την κατάσταση που ισχύει στην Ιρλανδία και το Λουξεμβούργο.

10. Μου φαίνεται βάσιμο να ερμηνευθεί η έκτη οδηγία υπό την έννοια ότι επιτρέπει την επιβολή ΦΠΑ επί της λειτουργίας μηχανών παιχνιδιών. Είναι σαφές ότι η διάταξη αυτή επιτρέπει στα κράτη μέλη να μη συμπεριλάβουν ορισμένα τουλάχιστον τυχερά παιχνίδια στις απαλλασσόμενες δραστηριότητες, εφόσον στα κράτη μέλη ρητά επιτρέπεται να υποβάλουν «περιορισμούς» στην απαλλαγή. Επιπλέον, δεν τίθεται ρητά κανένα όριο στον κύκλο των δραστηριοτήτων που μπορούν να μην συμπεριληφθούν. Είναι αμφίβολο πάντως αν ένα κράτος μέλος δικαιούται να επιβάλλει ΦΠΑ σε κάθε μορφή τυχερού παιχνιδιού.

11. Παρ' όλη τη διακριτική ευχέρεια που παρέχει το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο στ', αν ένα κράτος μέλος επιλέξει τη λύση της επιβολής ΦΠΑ επί της χρήσεως μηχανών παιχνιδιών, ο φόρος που θα επιβληθεί κατ' αυτόν τον τρόπο πρέπει να είναι σύμφωνος, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, προς τους κοινοτικούς κανόνες περί ΦΠΑ. Ιδιαίτερος, ο φόρος πρέπει να είναι σύμφωνος προς τους κανόνες που διέπουν τη βάση υπολογισμού του φόρου οι οποίοι περιλαμβάνονται στο άρθρο 11 της έκτης οδηγίας. Ένας από τους βασικούς σκοπούς της οδηγίας, όπως εξάλλου δηλώνει και ο τίτλος της, είναι ακριβώς να παράσχει μια ομοιόμορφη βάση υπολογισμού. Επομένως, η εξουσία επιβολής «προϋποθέσεων και ορίων» που παρέχει το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο στ', επιτρέπει στα κράτη μέλη να αποφασίζουν ποια τυχερά παιχνίδια απαλλάσσονται σύμφωνα με αυτή τη διάταξη, αλλά δεν τους επιτρέπει να επιλέγουν βάση υπολογισμού διαφορετική από αυτήν που ορίζει το άρθρο 11.

12. Στην περίπτωση αυτομάτων μηχανών παιχνιδιών που παρέχουν δυνατότητα κέρδους, πιστεύω ότι τα κράτη μέλη σαφώς

έχουν διακριτική ευχέρεια και όχι υποχρέωση επιβολής ΦΠΑ. Η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει το επιχείρημα ότι, εφόσον για να παίξει κανείς με τις μηχανές αυτές απαιτείται κάποια τεχνική ικανότητα, η χρήση τους δεν μπορεί να θεωρηθεί τυχερό παιχνίδι και ότι συνεπώς η χρήση μηχανών παιχνιδιών αποτελεί δραστηριότητα μη υπαγόμενη στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο στ'. Κατά τη γνώμη μου, το συμπέρασμα αυτό είναι τελείως εσφαλμένο, εφόσον κακώς λαμβάνει ως δεδομένο ότι η έννοια του τυχερού παιχνιδιού αποκλείει την τεχνική ικανότητα. Το γεγονός ότι οι μηχανές παρέχουν στους παίκτες την ευκαιρία να κερδίζουν ποσό μεγαλύτερο από εκείνο της μίζας τους και ότι, ακόμη και στην περίπτωση ενός ικανού παίκτη, το τελικό αποτέλεσμα εξαρτάται τουλάχιστον εν μέρει από την τύχη, αρκεί προς χαρακτηρισμό της χρήσεως των μηχανών αυτών ως τυχερών παιχνιδιών.

τους σκοπούς του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας συνίσταται στο συνολικό ποσό που εισάγουν οι παίκτες στη μηχανή.

15. Η Γερμανική Κυβέρνηση προτείνει να δοθεί καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό, ενώ η Glawe και το Ηνωμένο Βασίλειο θεωρούν ότι το φορολογητέο ποσό πρέπει να περιοριστεί στο συνολικό ποσό των μίζων μείον τα πληρωθέντα κέρδη, ήτοι το τελικό ποσό που πραγματικά εξάγει ο επιχειρηματίας από τη μηχανή. Η Επιτροπή, μολονότι συμφωνεί με τη Γερμανική Κυβέρνηση ότι στο φορολογητέο ποσό περιλαμβάνεται το συνολικό ποσό των μίζων, διατυπώνει την άποψη ότι τα κέρδη θα έπρεπε να θεωρηθούν ως δαπάνες που εκπέτουν από τον φόρο κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας. Το άρθρο 17, παράγραφος 2, προβλέπει ότι:

13. Καταλήγω, συνεπώς, στο ότι κατά το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας τα κράτη μέλη έχουν την εξουσία, αλλά όχι την υποχρέωση, να επιβάλουν ΦΠΑ επί αυτομάτων μηχανών παιχνιδιών που παρέχουν δυνατότητα κέρδους. Εν συνεχεία, θα αναφέρομαι στις μηχανές παιχνιδιών αυτού του τύπου απλώς με τον όρο «μηχανή». Είναι σαφές ότι, όταν ένας παίκτης χρησιμοποιεί μια τέτοια μηχανή, έχουμε παροχή υπηρεσιών εκ μέρους του επιχειρηματία προς τον παίκτη.

« Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο, για τον οποίο είναι υπόχρεος:

Ερώτημα 1

14. Με το πρώτο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν το φορολογητέο ποσό για

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο (...) ».

Η άποψη της Επιτροπής οδηγεί στο ίδιο αποτέλεσμα με εκείνη της Glawe και του Ηνωμένου Βασιλείου, με διαφορετική απλώς νομική επιχειρηματολογία.

μέσα στον κύλινδρο όσο η μηχανή εξακολουθεί να λειτουργεί.

16. Όπως ήδη ελέχθη, το κυρίως πρόβλημα σε αυτή την υπόθεση είναι ότι οι σχετικές με τα τυχερά παιχνίδια συναλλαγές είναι απρόσφορες για επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας. Αυτό αναγνωρίστηκε και από την Επιτροπή στην πρότασή της για την έκτη οδηγία, η οποία προέβλεπε εξαίρεση για «τα τυχερά παιχνίδια και τα λαχεία» αδιακρίτως (άρθρο 14, μέρος Β, στοιχείο ια', της προτάσεως). το επεξηγηματικό υπόμνημα της προτάσεως ανέφερε: «Η κατά την παράγραφο ια' εξαίρεση των τυχερών παιχνιδιών και των λαχείων οφείλεται σε λόγους καθαρά πρακτικής φύσεως. Συγκεκριμένα, δραστηριότητες αυτού του είδους είναι απρόσφορες για επιβολή φόρου βάσει της προστιθέμενης αξίας και για τη ρύθμισή τους είναι καταλλήλότεροι οι ειδικοί φόροι»³. Δεδομένου ότι στο τελικό κείμενο της οδηγίας η εξαίρεση δεν είναι πλήρης, το Δικαστήριο οφείλει να αναζητήσει μια ερμηνεία που να εναρμονίζεται με τους σκοπούς και τις αρχές του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

17. Η απλότητα της αναλύσεως της Γερμανικής Κυβερνήσεως είναι εκ πρώτης όψεως ελκυστική. Το ποσό το οποίο «αποκτά» ο προμηθευτής από τον παίκτη είναι η μίζα η οποία εισάγεται στη μηχανή. Η εισαγωγή του κέρματος εκ μέρους του παίκτη συνεπάγεται απώλεια της κυριότητας των χρημάτων του, τα οποία ανήκουν πλέον στον επιχειρηματία, έστω και αν αυτός υποχρεούται να αφήσει μέρος των κερμάτων

18. Όστόσο, η άποψη αυτή δεν είναι σύμφωνη με την εμπορική πραγματικότητα της συναλλαγής και με τους σκοπούς και τις βασικές αρχές της οδηγίας. Σύμφωνα με αυτές, ο ΦΠΑ επιβάλλεται αναλογικώς προς τον πραγματικό κύκλο εργασιών που πραγματοποιεί ένας επιχειρηματίας παρέχοντας αγαθά και υπηρεσίες αφού αφαιρεθεί ο φόρος επί των συντελεστών του κόστους τους: βλ. άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας⁴. Όπως παρατηρούν η Glawe και το Ηνωμένο Βασίλειο, ως κύκλος εργασιών του επιχειρηματία πρέπει για πρακτικούς σκοπούς να θεωρηθούν τα τελικά ποσά που αυτός εξάγει από τη μηχανή και όχι τα συνολικά ποσά που εισάγουν οι παίκτες. Διαφορετικά θα καταλήγαμε στο παράδοξο συμπέρασμα ότι ο επιχειρηματίας επιστρέφει το μεγαλύτερο μέρος του κύκλου εργασιών του στους πελάτες του. Η άποψη αυτή θα ήταν δυνατό να υποστηριχθεί -αν και αβασίμως- αν οι επιστροφές μπορούσαν να θεωρηθούν ως «εκπτώσεις» ή «επιστροφές τιμήματος» κατά την έννοια του άρθρου 11, μέρος Α, στοιχείο β', οπότε το φορολογητέο ποσό θα μειωνόταν αντιστοίχως. Όστόσο, για τους ανωτέρω αναφερομένους λόγους (παράγραφος 31 επ.), αυτό δεν είναι δυνατό. Επίσης, η άποψη αυτή θα ήταν δυνατή αν τα καταβαλλόμενα κέρδη μπορούσαν να θεωρηθούν ως δαπάνες για αγαθά και υπηρεσίες που εκπέμπουν από τον ΦΠΑ κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας, όπως προτείνει η Επιτροπή. Τότε ο φόρος θα λειτουργούσε κανονικά και σύμφωνα με το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας, εφόσον θα επιβαλλόταν επί του συνόλου των μισών

3 — *Δελτίο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων*, Συμπλήρωμα 11/73, σ. 16.

4 — Πρώτη οδηγία του Συμβουλίου 67/227/ΕΟΚ, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3).

που εισάγονται, αφού αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος επί των συντελεστών κόστους των υπηρεσιών του επιχειρηματία, ήτοι αφού αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος που εκτιμάται ότι αυτός κατέβαλε επί των επιστραφέντων κερδών. Ωστόσο, το άρθρο 17, παράγραφος 2, σαφώς δεν έχει εφαρμογή σύμφωνα με το γράμμα του, εφόσον, όπως δέχεται η Επιτροπή, τα ποσά που επιστρέφονται στους κερδίζοντες παίκτες δεν αποτελούν την αντιπαροχή για «αγαθά που του παραδόθηκαν [στον επιχειρηματία] ή πρόκειται να του παραδοθούν ή για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής. Ούτε επίσης θεωρώ δυνατό ή αναγκαίο να καταλήξουμε στο αποτέλεσμα αυτό μέσω αναλογικής εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 2, όπως προτείνει η Επιτροπή.

19. Κατά τη γνώμη μου, η αντιπαροχή την οποία λαμβάνει ο επιχειρηματίας για τις υπηρεσίες του, για τους σκοπούς του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', περιορίζεται στα ποσά τα οποία αποσύρει από τη μηχανή. Αυτό καθίσταται φανερό από την ανάλυση των επιδίκων συναλλαγών και άλλων μορφών τυχερών παιχνιδιών.

20. Η χρηματική συμμετοχή σε τυχερά παιχνίδια, ενώ συνεπάγεται δαπάνες εκ μέρους των παικτών, στην απλούστερη μορφή της δεν συνδέεται με κατανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών. Ας υποθέσουμε, επί παραδείγματι, ότι ο Α καταρτίζει ιδιωτικό στοιχείο με τον Β και αμφότεροι τοποθετούν τα αντί-

στοιχα ποσά στο τραπέζι. Ο Α κερδίζει το στοιχείο και συλλέγει τα χρήματα που βρίσκονται στο τραπέζι. Στην περίπτωση αυτή θα ήταν παράλογο να υποστηρίξει κανείς ότι ο Α και ο Β παρέχουν προς αλλήλους υπηρεσία έναντι αντιπαροχής ίσης προς το ύψος του στοιχείματος. Η τοποθέτηση και η είσπραξη του ποσού είναι απλώς μέρος της πράξεως του στοιχήματος. Η τοποθέτηση των ποσών του στοιχήματος, μολονότι βεβαίως ενέχει χρηματική καταβολή, ωστόσο δεν συνιστά κατανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών αποτελούσα φορολογητέα πράξη κατά το σύστημα του ΦΠΑ.

21. Οι επιχειρήσεις τυχερών παιχνιδιών διαφέρουν κατά το ότι ο οργανωτής του παιχνιδιού διαμορφώνει τα πράγματα κατά τρόπο ώστε τα μέσα έσοδά του να αρκούν προς κάλυψη του κόστους της οργανώσεως και να του πορίζουν εύλογο κέρδος. Επί παραδείγματι, οι πράκτορες στοιχημάτων συνήθως καθορίζουν το ποσό συμμετοχής στα στοιχήματα ισοδυσμένων σε ύψος τέτοιο που να εξασφαλίζει ότι οι ίδιοι θα αποκομίσουν κέρδος από το σύνολο των στοιχημάτων. Στον βαθμό αυτό, ο οργανωτής του τυχερού παιχνιδιού μπορεί ενδεχομένως να θεωρηθεί ότι όχι μόνο συμμετέχει ο ίδιος στο παιχνίδι, αλλά επίσης παρέχει υπηρεσία στους λοιπούς παίκτες, η οποία συνίσταται στην οργάνωση του παιχνιδιού. Από την άποψη αυτή, ωστόσο, η αμοιβή του για την ανωτέρω υπηρεσία δεν είναι το συνολικό ποσό το οποίο στοιχηματίζουν οι παίκτες. Όπως ήδη ελέγχθη, η τοποθέτηση των ποσών του στοιχήματος και η πληρωμή των κερδών αποτελούν τον πυρήνα της δραστηριότητας του τυχερού παιχνιδιού. Η υπηρεσία την οποία παρέχει ο οργανωτής συνίσταται στο ότι αυτός παρέχει το πλαίσιο εντός του οποίου μπορεί να αναπτυχθεί η δραστηριότητα αυτή, η δε αμοιβή του για την υπηρεσία αυτή είναι το πλεόνασμα των κερδών το οποίο καθορίζει ο ίδιος, σε συνδυασμό με την ειδική προμήθεια που τυχόν χρεώνει.

22. Είναι αλήθεια ότι η θεώρηση, επί παραδείγματι, των καθαρών κερδών ενός πράκτορα στοιχημάτων ως αντιπαροχής προς υπηρεσίες μπορεί να παρουσιάσει θεωρητικές δυσκολίες. Μολονότι φαίνεται δυνατό να θεωρήσουμε ότι ο πράκτορας παρέχει υπηρεσία, το «τίμημα» το οποίο εισπράττει για την υπηρεσία αυτή ποικίλλει και εξαρτάται εν μέρει από την τύχη και εν μέρει από την ικανότητά του να καθορίζει το διακύβευμα. Ωστόσο, η δυσκολία αυτή δεν μπορεί να αποτελέσει επιχείρημα υπέρ της θεωρήσεως του συνολικού ποσού των στοιχημάτων ως αντιπαροχής προς την υπηρεσία του. Αντιθέτως, μπορεί να εξηγήσει γιατί η Επιτροπή, στην πρότασή της για την έκτη οδηγία, υιοθέτησε την άποψη ότι τα τυχερά παιχνίδια και τα στοιχήματα δεν προσφέρονται για επιβολή φόρου βάσει της προστιθέμενης αξίας, αλλά προσφέρονται μάλλον για ειδικούς φόρους.

23. Μου φαίνεται ότι οι δυσκολίες που ανακύπτουν ως προς την επιβολή ΦΠΑ στα τυχερά παιχνίδια και τα στοιχήματα ισχύουν σε μικρότερο βαθμό ως προς τις σχετικές με μηχανές παιχνιδιών συναλλαγές. Πιθανόν γι' αυτόν τον λόγο τα περισσότερα από τα κράτη μέλη, που επιτρέπουν τη λειτουργία των μηχανών αυτών, προτιμούν να μην απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις εξ αυτών εισπράξεις. Μηχανές παιχνιδιού του επιδίκου εν προκειμένω τύπου έχουν ειδικώς σχεδιαστεί ώστε να παρέχουν στον επιχειρηματία την προσδοκία κέρδους. Από τον τρόπο κατασκευής της μηχανής, αυτός γνωρίζει με απόκλιση λίγων ποσοστιαίων μονάδων ποιο ποσό μπορεί να αναμένει ότι θα του αποφέρει η λειτουργία της. Η βεβαιότητα του επιχειρηματία είναι τέτοια, ώστε οι εισπράξεις του να μη μπορούν να θεωρηθούν πλέον ως κέρδη, αλλά μάλλον ως αμοιβή για την υπηρεσία που παρέχει διαθέτοντας τη χρήση της μηχανής. Επιπλέον, το ποσό της αμοιβής αυτής εύκολα προσδιορίζεται, δεδομένου ότι αντιστοιχεί

προς τα χρήματα που προκύπτουν από το άδειασμα του ταμείου της μηχανής.

24. Από την προηγηθείσα ανάλυση έπεται ότι, στον βαθμό που ενδείκνυται η επιβολή ΦΠΑ επί συναλλαγών σχετικών με μηχανές παιχνιδιών, το φορολογητέο ποσό πρέπει να περιορίζεται στα πραγματικά κέρδη του επιχειρηματία, ήτοι στις καθαρές εισπράξεις του μετά την πληρωμή των κερδών στους κερδίζοντες. Η ορθότητα της απόψεως αυτής επιβεβαιώνεται εάν αντιμετωπιστεί η συναλλαγή από την οπτική γωνία του παίκτη. Οι παίκτες, ως σύνολο, πληρώνουν για τις υπηρεσίες του επιχειρηματία το ποσό που παρακρατεί η μηχανή και συλλέγει ο επιχειρηματίας. Κατά τα λοιπά, η μηχανή λειτουργεί ως μέσο συλλογής των ποσών που στοιχηματίζουν οι παίκτες και πληρωμής των κερδιζόντων.

25. Η άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, ότι η κυριότητα του ποσού της μίζας που ρίπτεται στη μηχανή μεταβιβάζεται στον επιχειρηματία, δεν είναι πειστική. Αυτό αποτελεί απλώς αντανάκλαση του τρόπου οργάνωσης του παιχνιδιού. Τα κέρματα που ρίπτονται στη μηχανή εισέρχονται είτε στο ταμείο είτε στον κύλινδρο. Τα κέρματα που εισέρχονται στο ταμείο περιέρχονται στην κυριότητα του επιχειρηματία επειδή αποτελούν μέρος των εισπράξεών του. Τα κέρματα που εισέρχονται στον κύλινδρο περιέρχονται στην κυριότητα του επιχειρηματία επειδή αυτός γεμίζει αρχικώς τον κύλινδρο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θέτει στη

διάθεση του παίκτη τα χρήματα του κύλινδρου που απαιτούνται για τη λειτουργία της μηχανής και, όταν κέρματα ρίπτονται στον κύλινδρο, απλώς αμείβεται σε σχέση προς τα κέρδη που επιστρέφει. Τα χρήματα που εισέρχονται στον κύλινδρο συνεπώς δεν μπορούν να θεωρηθούν ως πληρωμή για αγαθά ή υπηρεσίες ή ως μέρος του κύκλου εργασιών του επιχειρηματία για τον σκοπό επιβολής ΦΠΑ.

26. Καταλήγω επομένως στο ότι στο πρώτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση. Το φορολογητέο ποσό στην περίπτωση των μηχανών παιχνιδιών, όπως οι επίδικες της κυρίας δίκης, δεν περιλαμβάνει το μέρος εκείνο των ριπτομένων κερμάτων που επιστρέφεται ως κέρδος στους κερδίζοντες.

Ερώτημα 2

27. Με το δεύτερο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν, σε περίπτωση που τα κέρδη πρέπει να αφαιρεθούν κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου ποσού, η αρχή της ατομικής φορολογήσεως επιτρέπει την αφαίρεσή τους μόνο μέχρι του ύψους της μίζας κάθε συγκεκριμένου παιχνιδιού.

28. Η σκέψη στην οποία βασίζεται το ερώτημα αυτό φαίνεται να είναι ότι, παρά την αρνητική απάντηση στο ερώτημα 1, ο κύκλος εργασιών του επιχειρηματία συν-

ίσταται κατ' αρχήν στο σύνολο των μίζων που εισάγονται στη μηχανή, αλλά τα κέρδη πιθανόν να αφαιρεθούν εν όλω ή εν μέρει κατά τον καθορισμό του φορολογητέου ποσού. Το εθνικό δικαστήριο συνεπώς θέτει το ερώτημα αν η αρχή της ατομικής φορολογήσεως, ήτοι η αρχή ότι κάθε συναλλαγή πρέπει να γεννά χωριστή οφειλή ΦΠΑ ανάλογη προς το καταβαλλόμενο τίμημα, αποκλείει την αφαίρεση όλων των κερδών, εφόσον αυτό θα σήμαινε συμψηφισμό των απωλειών ορισμένων παικτών με τα κέρδη άλλων.

29. Ενόψει του σκεπτικού της προτάσεώς μου όσον αφορά την απάντηση στο ερώτημα 1, το ερώτημα αυτό, με την κυριολεκτική έννοια του όρου, δεν τίθεται. Δεν υπάρχει ζήτημα αφαίρεσεως κερδών ή συμψηφισμού κερδών και απωλειών. Οι μίζες που εισάγονται αποτελούν μέρος του κύκλου εργασιών του επιχειρηματία προς τον σκοπό επιβολής ΦΠΑ μόνο στον βαθμό που περιλαμβάνονται στις εισπράξεις τις οποίες αποκομίζει από το ταμείο. Η αναλογία των μίζων που απομένει και οι επιστροφές κερδών αποτελούν απλώς μέρος της διαδικασίας του παιχνιδιού, όπως συμβαίνει στην περίπτωση ιδιωτικού στοιχήματος. Όπως παρατηρεί το Ηνωμένο Βασίλειο, κάθε μίζα πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελείται από δύο συνιστώσες. Η μια είναι το τίμημα που καταβάλλεται για τις υπηρεσίες που παρέχει ο επιχειρηματίας (και σε αυτήν περιλαμβάνεται ο επ' αυτού του ποσού καταβλητέος ΦΠΑ). Το υπόλοιπο της μίζας μπορεί να θεωρηθεί ως ποσό που εισφέρεται στο κοινό ταμείο το διαθέσιμο προς πληρωμή των κερδών. Κατά τη διάρκεια μιας δεδομένης περιόδου, οι συνιστώσες αυτές θα αντιστοιχούν προς τα ποσά που συλλέγονται αντιστοίχως από το ταμείο και τον κύλινδρο της μηχανής.

30. Επομένως, ο επιβαλλόμενος συντελεστής του ΦΠΑ είναι ομοιόμορφος για κάθε συγκεκριμένη συναλλαγή. Είναι αλήθεια ότι το ποιο ακριβώς μέρος της κάθε μίζας αντιπροσωπεύει το τίμημα για τις υπηρεσίες του επιχειρηματία μπορεί να προσδιοριστεί μόνο μέσω της εφαρμογής ενός ποσοστού επί τοις εκατό, βασισμένου στον μέσον όρο των κερδών που επιστράφηκαν από τη μηχανή σε δεδομένη περίοδο. Στην πράξη, ωστόσο, ο υπολογισμός αυτός δεν είναι αναγκαίος. Εκείνο που είναι ασφαλώς σημαντικότερο είναι να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς το φορολογητέο ποσό για δεδομένη περίοδο βάσει των ποσών που αποκομίζει ο επιχειρηματίας από το ταμείο, αφού γεμίσει τον κύλινδρο. Η άποψη ότι το φορολογητέο ποσό συνίσταται στο σύνολο των μιζών επιδέχεται την πολύ σοβαρότερη αντίρρηση ότι, στην περίπτωση πολλών μηχανών, το ίδιο το φορολογητέο ποσό θα έπρεπε να υπολογιστεί βάσει του μέσου όρου των επιστρεφόμενων κερδών.

Ερώτημα 3

31. Με το τρίτο ερώτημα το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν τα επιστρεφόμενα κέρδη συνιστούν «επιστροφές τιμήματος» προς τους σκοπούς του άρθρου 11, μέρος Α, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Ενόψει της απαντήσεως την οποία προτείνω για το ερώτημα 1, το ερώτημα αυτό δεν τίθεται, εφόσον τα ποσά που επιστρέφονται ως κέρδη δεν αποτελούν μέρος της αντιπαροχής που καταβάλλεται στον επιχειρηματία. Θα εξετάσω όμως και το ερώτημα αυτό εν συντομία.

32. Εάν υποτεθεί ότι φορολογητέο ποσό είναι το σύνολο της εισαγομένης μίζας, φαίνεται προφανές ότι, στον βαθμό που τα κέρδη που επιστρέφονται σε κάποιον παίκτη υπερβαίνουν τη μίζα του, δεν μπορούν να θεωρηθούν εκπτώσεις ή επιστροφές προς τον παίκτη αυτόν. Ούτε μπορεί η πληρωμή των κερδών σε κάποιον παίκτη να θεωρηθεί έκπτωση ή επιστροφή συνδεδεμένη προς το τίμημα που κατέβαλαν άλλοι παίκτες.

33. Μολονότι θα ήταν δυνατό, τουλάχιστον κατ' αρχήν, να θεωρήσουμε το μέρος αυτό των κερδών που αντιπροσωπεύει την επιστροφή της μίζας του παίκτη ως έκπτωση ή επιστροφή τιμήματος, μια τέτοια άποψη θα ήταν, κατά τη γνώμη μου, υπερβολικά εξεζητημένη. Θα ήταν επίσης δύσκολο να εφαρμοστεί πρακτικά, εφόσον θα ήταν αναγκαίο να καθορίζεται ο αριθμός των περιπτώσεων κατά τις οποίες πληρώνονται κέρδη στους κερδίζοντες.

34. Το γεγονός ότι είναι αδύνατο να αποδοθεί, υπό οποιαδήποτε λογική έννοια, ο χαρακτηρισμός της «επιστροφής τιμήματος» στις πληρωμές προς τους παίκτες, οι οποίες ανέρχονται περίπου στο 60 % της αξίας των ριπτομένων κερμάτων, αποδεικνύει ότι η θεώρηση του συνόλου των μιζών ως κύκλου εργασιών του επιχειρηματία είναι τεχνητή. Συνεπώς, ενισχύει περαιτέρω την άποψη που διατύπωσα επί του ερωτήματος 1.

Πρόταση

35. Φρονώ επομένως ότι στα ερωτήματα που υπέβαλε το Finanzgericht Hamburg πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:

Το άρθρο 11, μέρος Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, όταν κράτος μέλος επιβάλλει ΦΠΑ επί της παροχής υπηρεσιών η οποία συνίσταται στη διάθεση μηχανών παιχνιδιών που παρέχουν δυνατότητα κέρδους, στο εκ της παροχής αυτής φορολογητέο ποσό κατά τη διάρκεια δεδομένης περιόδου δεν περιλαμβάνεται το ποσοστό του συνόλου των μισών που αντιστοιχεί στα κέρδη που καταβάλλονται στους κερδίζοντες κατά την περίοδο αυτή.