



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 19ης Ιουλίου 2012*

«Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Άρθρα 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1 — Οργάνωση παιγνίων μίνιγκο — Νομική υποχρέωση καταβολής ενός ποσοστού του αντιτίμου των δελτίων υπό τη μορφή κερδών στους παίκτες — Υπολογισμός της φορολογικής βάσεως»

Στην υπόθεση C-377/11,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Ισπανία) με απόφαση της 18ης Μαΐου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Ιουλίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

International Bingo Technology SA

κατά

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, Μ. Safjan, Α. Borg Barthet, Ε. Levits και J.-J. Kasel (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Ν. Jääskinen

γραμματέας: Α. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την S. Centeno Huerta,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios,

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

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 98/80/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1998 (ΕΕ L 281, σ. 31, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η εν λόγω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της International Bingo Technology SA (στο εξής: International Bingo) και του Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) με αντικείμενο τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που όφειλε αυτή η εταιρία για το οικονομικό έτος 1999.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι:

«Α. Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β), γ) και δ) οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών.

[...]

- 4 Το άρθρο 17, παράγραφοι 2, στοιχείο α', και 5, της έκτης οδηγίας, ως είχε κατά το άρθρο 28στ' της έκτης οδηγίας, έχει ως εξής:

«2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

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.

[...]

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του [ΦΠΑ], το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται:

- α) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μία αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητός του, εφόσον τηρούνται χωριστά λογιστικά στοιχεία για κάθε ένα από τους τομείς αυτούς·
- β) να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μία αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητός του και να τηρεί χωριστά λογιστικά στοιχεία για κάθε ένα από τους τομείς αυτούς·
- γ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με την χρησιμοποίηση του όλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών·
- δ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της παρούσης παραγράφου, για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες, που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις.
- ε) να ορίσουν ότι, όταν ο φόρος προστιθεμένης αξίας, ο οποίος δεν δύναται να εκπίπτει από τον υποκείμενο στον φόρο είναι ασήμαντος, τότε ο φόρος αυτός δεν θα λαμβάνεται υπόψη.»

5 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι:

«Η αναλογία εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17 παράγραφος 5 εδάφιο πρώτο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει:

- στον αριθμητή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις, οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17 παράγραφοι 2 και 3,
- στον παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Τα Κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, πλην των προβλεπομένων από το άρθρο 11 υπό Α παράγραφος 1 περίπτωση α).

Η αναλογία καθορίζεται επί ετησίας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.»

Το ισπανικό δίκαιο

6 Το άρθρο 104, παράγραφος 1, του νόμου 37/1992 περί φόρου προστιθέμενης αξίας (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido), της 28ης Δεκεμβρίου 1992 (BOE αριθ. 312, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 44247, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει:

«Στις περιπτώσεις εφαρμογής του γενικού κανόνα της αναλογίας, εκπίπτει μόνον ο φόρος που οφείλεται ανά περίοδο εκκαθαρίσεως κατά το ποσοστό που προκύπτει από τα οριζόμενα στην παράγραφο 2.

Για τους σκοπούς της εφαρμογής της προηγούμενης παραγράφου, δεν συνυπολογίζονται στον οφειλόμενο φόρο τα μη εκπεστέα ποσά κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 95 και 96 του παρόντος νόμου.»

- 7 Το άρθρο 104, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Το προβλεπόμενο στην προηγούμενη παράγραφο ποσοστό εκπτώσεως προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό επί 100 του κλάσματος που περιλαμβάνει:

1° Στον αριθμητή το υπολογιζόμενο ανά ημερολογιακό έτος συνολικό ποσό των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο κατά την άσκηση της εμπορικής ή επαγγελματικής του δραστηριότητας ή, ανά περίπτωση, στο πλαίσιο της κρίσιμης αυτοτελούς δραστηριότητας.

2° Στον παρονομαστή το υπολογιζόμενο κατά το ίδιο χρονικό διάστημα συνολικό ποσό των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο κατά την άσκηση της εμπορικής ή επαγγελματικής του δραστηριότητας ή, ανά περίπτωση, στο πλαίσιο της αντίστοιχης αυτοτελούς δραστηριότητας, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση.»

- 8 Το άρθρο 104, παράγραφος 4, πρώτο εδάφιο, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Προς τον σκοπό υπολογισμού της αναλογίας της εκπτώσεως, ως συνολικό ύψος των πράξεων νοείται το σύνολο των σχετικών με τις εν λόγω πράξεις αντιπαροχών, οι οποίες υπολογίζονται κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 78 και 79 του παρόντος νόμου, συμπεριλαμβανομένων συναφώς των πράξεων που απαλλάσσονται ή δεν υπόκεινται στον φόρο.»

- 9 Το άρθρο 78, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από το συνολικό ποσό της αντιπαροχής την οποία καταβάλλει ο λήπτης ή τρίτο πρόσωπο για τις υποκείμενες στον φόρο αυτόν πράξεις.»

- 10 Το διάταγμα του Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya, της 9ης Ιανουαρίου 1979, όπως τροποποιήθηκε από το διάταγμα της 18ης Ιανουαρίου 1995, ορίζει ότι «το προς διανομή ποσό των βραβείων ανά παρτίδα ή κλήρωση ανέρχεται στο 69 % της [ονομαστικής] αξίας του συνόλου των πωληθέντων δελτίων, από το οποίο 10 % αναλογεί στη γραμμή και 59 % στο μπίνγκο».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 11 Η International Bingo είναι εταιρία που διοργανώνει παίγνια μπίνγκο. Υπόκειται σε ΦΠΑ αλλά απαλλάσσεται από τον εν λόγω φόρο όσον αφορά τον σχετικό με τη διοργάνωση τέτοιου είδους παιγνίων κύκλο εργασιών.

- 12 Εντούτοις, η International Bingo ασκεί άλλες δραστηριότητες για τις οποίες δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Μεταξύ των δραστηριοτήτων αυτών περιλαμβάνονται, ιδίως, η είσπραξη του επονομαζόμενου «φόρου επί των παιγνίων μπίνγκο», ο οποίος αντιστοιχεί στο μέρος του αντιτίμου των κουπονιών, τον οποίο οι διοργανωτές παρακρατούν από τους παίκτες και αποδίδουν στην αρμόδια φορολογική αρχή. Για την προαναφερθείσα εισπρακτική δραστηριότητα οι διοργανωτές λαμβάνουν ως αντιπαροχή πριμοδότηση εισπράξεως που ανέρχεται στο 10 % του ύψους του εν λόγω φόρου. Το ύψος της εν λόγω πριμοδοτήσεως, η οποία υπόκειται σε ΦΠΑ, συνιστά τη βάση επιβολής για τον υπολογισμό του ΦΠΑ που οφείλουν οι εν λόγω διοργανωτές για την παροχή των υπηρεσιών τους.

- 13 Στον βαθμό που οι διοργανωτές αναπτύσσουν, στις αίθουσες μπίνγκο, άλλες δραστηριότητες μη απαλλασσόμενες από ΦΠΑ, όπως η εκμετάλλευση μπαρ ή εστιατορίου, υπόκεινται στον κανόνα της αναλογίας για τον καθορισμό του εκπεστέου ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.
- 14 Όσον αφορά τον υπολογισμό της αναλογίας αυτής, η International Bingo εξέπεσε από τον κύκλο εργασιών της το ποσό των κερδών που έπρεπε να διανείμει στους νικητές κατ' εφαρμογή του νόμου περί ΦΠΑ, ποσό που αντιστοιχεί σε σταθερό ποσοστό του αντιτίμου των δελτίων μπίνγκο. Η Agencia Estatal de la Administración Tributaria (κρατική αρχή της φορολογικής διοικήσεως) έχει αντίθετη γνώμη. Έκρινε ότι το ποσό των κερδών που διανέμονται στους νικητές έπρεπε να συνυπολογίζεται στον κύκλο εργασιών που αποτελεί τη βάση για τον υπολογισμό της εν λόγω αναλογίας.
- 15 Δεδομένου ότι το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) απέρριψε την προσφυγή που άσκησε κατά της προπαρατεθείσας αποφάσεως της εν λόγω Agencia η International Bingo, αυτή παρέπεμψε την υπόθεση ενώπιον του Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, ισχυριζόμενη ότι η απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου ήταν αντίθετη προς την έκτη οδηγία, όπως την έχει ερμηνεύσει το Δικαστήριο.
- 16 Κατά το αιτούν δικαστήριο, προκειμένου να επιλυθεί η διαφορά, πρέπει να διευκρινιστεί σε τι συνίσταται η «πράγματι λαμβανόμενη αντιπαροχή» από την International Bingo για τη διοργάνωση του παιγνίου. Συναφώς, το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι από ορισμένα στοιχεία των αποφάσεων του Δικαστηρίου της 5ης Μαΐου 1994, C-38/93, Glawe (Συλλογή 1994, σ. I-1679), και της 17ης Σεπτεμβρίου 2002, C-498/99, Town & County Factors (Συλλογή 2002, σ. I-7173), θα μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι διοργανωτής παιγνίου μπίνγκο, όπως ο εμπλεκόμενος στη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί, δεν έχει πράγματι στη διάθεσή του το ποσοστό του αντιτίμου των δελτίων που προορίζεται για την καταβολή των βραβείων στους νικητές.
- 17 Ειδικότερα, πρώτον, τα ποσά που αντιστοιχούν στο ύψος των βραβείων προκαθορίζονται βάσει νόμου, ο οποίος προβλέπει ότι το προς διανομή ποσό των βραβείων ανά παρτίδα ή κλήρωση ανέρχεται στο 69 % της ονομαστικής αξίας του συνόλου των πωληθέντων δελτίων.
- 18 Περαιτέρω, στον βαθμό που το ποσοστό επιστροφής του αντιτίμου του δελτίου που αναλογεί στα βραβεία είναι νομοθετικώς προκαθορισμένο, δεν υπάρχουν αμφιβολίες περί αυτού. Το ποσό που καταβάλλεται για τα βραβεία ανά παρτίδα εξαρτάται αποκλειστικώς από τον αριθμό των πωλούμενων δελτίων και μπορεί να προκύψει από απλές αριθμητικές πράξεις.
- 19 Τέλος, δεδομένου ότι το ποσοστό του αντιτίμου των δελτίων που αντιστοιχεί στα βραβεία που διανέμονται στους νικητές βρίσκεται στη διάθεση του διοργανωτή των παιγνίων αποκλειστικώς κατά το χρονικό διάστημα από την έναρξη έως το πέρας της παρτίδας, ο διοργανωτής μπορεί να θεωρηθεί απλώς προσωρινός θεματοφύλακας των βραβείων αυτών.
- 20 Το Tribunal Superior de Justicia de Cataluña επισημαίνει ότι η λύση που εφάρμοσαν τα ισπανικά δικαστήρια όσον αφορά τον υπολογισμό της φορολογικής βάσεως παροχής, όπως αυτή της διαφοράς της οποίας επελήφθη, και η λύση που εφάρμοσαν τα δικαστήρια των άλλων κρατών μελών είναι διαμετρικώς αντίθετες. Επομένως, πρέπει να διευκρινισθεί αν πρέπει να θεωρηθεί ότι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας περί υπολογισμού της αναλογίας της εκπτώσεως εναρμονίζουν το σύστημα του εν λόγω υπολογισμού.

- 21 Εξάλλου, το συγκεκριμένο δικαστήριο απαρτίθησε ορισμένα σημεία, τα οποία πρέπει, κατά την κρίση του, να ληφθούν υπόψη στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως. Ειδικότερα, διευκρινίζει ότι:
- εν προκειμένω, είναι νομικώς και οικονομικώς δυνατό να διακριθεί, εντός της τιμής που ο κάθε παίκτης καταβάλλει ανά δελτίο μπίγκο, το ποσοστό που προορίζεται για τα βραβεία από το ποσοστό που διατίθεται σε άλλους σκοπούς. Το ίδιο ισχύει για το ποσοστό που διατίθεται ως φόρος επί του παιγνίου μπίγκο και για το τμήμα που αποτελεί την αντιπαροχή για την παρεχόμενη από τον διοργανωτή υπηρεσία εισπράξεως του συγκεκριμένου φόρου. Όσον αφορά την ως άνω διάκριση, δεν αμφισβητείται ότι το ποσοστό της τιμής που προορίζεται για τα βραβεία δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ως αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που παρέσχε ο εν λόγω διοργανωτής·
 - ο διοργανωτής του παιγνίου δεν έχει τη δυνατότητα να μετακυλίσει οικονομικώς στους νικητές τον ΦΠΑ που βαρύνει τα ποσά που προορίζονται για το βραβείο. Επομένως, δεν μετακυλιέται το οικονομικό βάρος του εν λόγω φόρου. Η στρέβλωση που προκύπτει όσον αφορά την ουδετερότητα του συστήματος ΦΠΑ θα μπορούσε να απαμβλυνθεί αν τα διανεμόμενα κέρδη δεν εντάσσονταν στη φορολογική βάση.
- 22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Superior de Justicia de Cataluña αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αποτελεί πράγματι κατανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών η καταβολή από τους παίκτες του ποσοστού της τιμής των δελτίων μπίγκο που αναλογεί στα βραβεία, ώστε να συνιστά γενεσιουργό αιτία του ΦΠΑ;
 - 2) Έχουν το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', σε συνδυασμό με τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι επιβάλλουν τέτοιου βαθμού εναρμόνιση που να μην επιτρέπεται στα διάφορα κράτη μέλη να υιοθετούν διαφορετικές λύσεις σε νομοθετικό ή νομολογιακό επίπεδο όσον αφορά το αν περιλαμβάνεται ή όχι στη βάση επιβολής του ΦΠΑ το ποσοστό της τιμής των δελτίων που προορίζεται για την καταβολή των βραβείων ενόψει του καθορισμού του σχετικού με τον υπολογισμό της αναλογίας της εκπτώσεως παρονομαστή;
 - 3) Είναι αντίθετη προς το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', σε συνδυασμό με τα άρθρα 17, παράγραφος 5 και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας νομολογία εθνικών δικαστηρίων κατά την οποία, στην περίπτωση των παιγνίων μπίγκο, συμπεριλαμβάνονται ενόψει του καθορισμού του σχετικού με τον υπολογισμό της αναλογίας της εκπτώσεως παρονομαστή στη βάση επιβολής του ΦΠΑ τα αναλογούντα στα βραβεία ποσά που οι παίκτες καταβάλλουν για τα δελτία;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 23 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσία, αν το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση της πωλήσεως δελτίων μπίγκο όπως τα επίμαχα, συμπεριλαμβάνεται στη βάση υπολογισμού του ΦΠΑ το ποσοστό του αντιτίμου των δελτίων αυτών που προκαθορίζεται νομοθετικώς και προορίζεται για την καταβολή των βραβείων στους παίκτες.
- 24 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι «βάση επιβολής του φόρου είναι [...] για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις

περιπτώσεις β', γ' και δ', οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο».

- 25 Περαιτέρω, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, ο κανόνας αυτός έχει την έννοια ότι η βάση επιβολής του φόρου επί παροχής υπηρεσιών συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη προς τούτο αντιπαροχή (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 27ης Μαρτίου 1990, C-126/88, Boots Company, Συλλογή 1990, σ. I-1235, σκέψη 19, καθώς και Town & County Factors, προπαρατεθείσα, σκέψη 27).
- 26 Το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι, στην περίπτωση αυτομάτων μηχανών παιχνιδιών οι οποίες, δυνάμει υποχρεώσεων επιτακτικώς επιβαλλομένων από τον νόμο, διανέμουν υπό τη μορφή κερδών, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, ένα ορισμένο ποσοστό των κερμάτων που ρίπτουν οι παίκτες, η αντιπαροχή που πράγματι εισπράττει ο επιχειρηματίας για τη διάθεση των μηχανών αποτελείται μόνο από το ποσοστό των κερμάτων τα οποία μπορεί πραγματικά να κρατήσει για λογαριασμό του (απόφαση Glawe, προπαρατεθείσα, σκέψη 9).
- 27 Όσον αφορά παίγνιο όπως το επίδικο, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι προϋποθέσεις της διεξαγωγής του καθορίζονται νομοθετικώς και ότι το διανεμητέο στους παίκτες ποσοστό του αντιτίμου πωλήσεως των δελτίων προβλέπεται κατά τρόπο δεσμευτικό από τον νόμο.
- 28 Στον βαθμό που το ποσοστό των μίζών των παικτών το οποίο αναδιανέμεται υπό μορφή κερδών είναι εκ των προτέρων καθορισμένο και είναι υποχρεωτικό, δεν είναι δυνατό να θεωρηθεί ως τμήμα της αντιπαροχής που λαμβάνει ο διοργανωτής του παιγνίου για την υπηρεσία που παρέχει (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Glawe, προπαρατεθείσα, σκέψη 12).
- 29 Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο παιγνίου όπως το επίμαχο, η «πράγματι λαμβανόμενη» από τον διοργανωτή του παιγνίου «αντιπαροχή» για την παρεχόμενη υπηρεσία αποτελείται από το αντίτιμο των δελτίων αφαιρουμένου του νομοθετικώς καθορισμένου τμήματος του αντιτίμου των δελτίων που πρέπει να διανεμηθεί υπό τη μορφή κέρδους στους παίκτες. Ειδικότερα, ο εν λόγω διοργανωτής μπορεί να διαθέτει πράγματι για ίδιο λογαριασμό μόνο το εναπομένον τμήμα του αντιτίμου.
- 30 Πρέπει να επισημανθεί ότι η εν λόγω ερμηνεία του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας είναι σύμφωνη με την ερμηνεία που υιοθέτησε το Δικαστήριο στην προπαρατεθείσα απόφαση Town & County Factors.
- 31 Συναφώς, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 29 και 30 της προπαρατεθείσας αποφάσεως Town & County Factors, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ερμηνεία της έκτης οδηγίας την οποία εφαρμόισε αυτό στην προπαρατεθείσα απόφαση Glawe δεν ήταν εφαρμόσιμη σε παροχή όπως η επίμαχη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Town & County Factors. Συγκεκριμένα, ενώ οι επίμαχες μηχανές στην υπόθεση που οδήγησε στην έκδοση της εν λόγω αποφάσεως Glawe χαρακτηρίζονταν από το γεγονός ότι, βάσει των εκ του νόμου επιβαλλόμενων υποχρεώσεων, είχαν κατασκευασθεί κατά τρόπον ώστε ένα ορισμένο ποσοστό των κερμάτων που έρριπταν οι παίκτες να διανεμόταν σε αυτούς υπό μορφή κερδών και ότι τα εν λόγω ποσά μπορούσαν να διαχωριστούν, από τεχνικής και πρακτικής απόψεως, από τα ποσά που ο έχων την εκμετάλλευση των μηχανημάτων μπορούσε πράγματι να καρπώνεται, το επίδικο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η εν λόγω απόφαση Town & County Factors παίγνιο δεν παρουσίαζε κανένα από τα δύο αυτά χαρακτηριστικά, οπότε ο διοργανωτής του μπορούσε να διαθέτει κατά το δοκούν το σύνολο των ποσών που εισέπραττε.
- 32 Στο πλαίσιο παιγνίου όπως το επίμαχο, όμως, ο διοργανωτής δεν μπορεί να διαθέτει κατά το δοκούν το σύνολο των αντιτίμων των δελτίων μπίνγκο, καθώς υποχρεούται να επιστρέψει υπό τη μορφή κερδών στους παίκτες ένα ποσοστό, καθορισμένο εκ των προτέρων βάσει νόμου, των προαναφερθέντων αντιτίμων.

33 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση πωλήσεως δελτίων όπως τα επίμαχα, στη βάση υπολογισμού του ΦΠΑ δεν συμπεριλαμβάνεται το ποσοστό του αντιτίμου των δελτίων αυτών που είναι νομοθετικώς καθορισμένο και προορίζεται για την καταβολή των κερδών στους παίκτες.

Όσον αφορά το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα

34 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσία, αν τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι, προς τον σκοπό υπολογισμού του ποσοστού εκπτώσεως του ΦΠΑ, το εκ των προτέρων καθορισμένο εκ του νόμου αντίτιμο των δελτίων μπίνγκο που πρέπει να ανακατανεμηθεί στους παίκτες υπό τη μορφή κερδών συνιστά μέρος του κύκλου εργασιών που πρέπει να εμφανίζεται στον παρονομαστή του κλάσματος που προβλέπει το προαναφερθέν άρθρο 19, παράγραφος 1.

35 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο εν λόγω ερώτημα, σκόπιμο είναι, καταρχάς, να υπομνησθεί το γράμμα της δωδέκατης αιτιολογικής σκέψεως της έκτης οδηγίας κατά την οποία «το καθεστώς των εκπτώσεων πρέπει να εναρμονισθεί κατά το μέτρο που έχει επίπτωση στο πραγματικό επίπεδο της εισπράξεως, ο δε υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως πρέπει να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη».

36 Πρέπει να προστεθεί ότι το γράμμα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας είναι σαφές και ότι η εν λόγω διάταξη δεν καταλείπει κανένα περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στα κράτη μέλη προκειμένου να καθορίσουν την έννοια της αντιπαροχής που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο παρέχων την υπηρεσία από τον λήπτη.

37 Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει συναφώς ότι η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπει σε κράτος μέλος να εφαρμόζει σε συγκεκριμένες πράξεις έναν κανόνα καθορισμού της βάσεως επιβολής του φόρου διαφορετικό από τον γενικό κανόνα του άρθρου 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, όταν το κράτος μέλος αυτό δεν έχει ακολουθήσει προηγουμένως τη διαδικασία του άρθρου 27 της ίδιας οδηγίας, προκειμένου να λάβει άδεια προς θέσπιση ενός τέτοιου μέτρου παρεκκλίνοντος από τον εν λόγω γενικό κανόνα (βλ., κατ' αυτή την έννοια, απόφαση της 9ης Ιουνίου 2011, C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Συλλογή 2011, σ. I-5059, σκέψη 40).

38 Δεύτερον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως προκύπτει από την απάντηση που δόθηκε στο πρώτο ερώτημα, σε περίπτωση όπως η επίδικη, το εκ των προτέρων καθορισμένο τμήμα του αντιτίμου των δελτίων μπίνγκο που πρέπει να επιστραφεί στους παίκτες υπό τη μορφή κερδών δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στη φορολογική βάση και, επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά τμήμα του κύκλου εργασιών του διοργανωτή του παιχνιδιού. Κατά συνέπεια, τα αντίστοιχα ποσά δεν πρέπει να εμφανίζονται στον παρονομαστή του κλάσματος βάσει του οποίου υπολογίζεται, κατ' εφαρμογή του άρθρου 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, το ποσοστό της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών.

39 Επομένως, στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να προβλέπουν ότι, για τον υπολογισμό του ποσοστού της εκπτώσεως του ΦΠΑ, το νομοθετικώς προκαθορισμένο ποσοστό του αντιτίμου των δελτίων μπίνγκο που πρέπει να καταβληθεί εκ νέου στους παίκτες υπό τη μορφή κερδών συνυπολογίζεται στον κύκλο εργασιών ο οποίος πρέπει να εμφανίζεται στον παρονομαστή του κλάσματος που προβλέπει το προαναφερθέν άρθρο 19, παράγραφος 1.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 40 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 98/80/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1998, έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση πώλησεως δελτίων όπως τα επίμαχα, στη φορολογική βάση όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας δεν συμπεριλαμβάνεται το ποσοστό του αντιτίμου των δελτίων αυτών που είναι νομοθετικώς προκαθορισμένο και προορίζεται για την καταβολή των κερδών στους παίκτες.
- 2) Τα άρθρα 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 98/80, έχουν την έννοια ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να προβλέπουν ότι, για τον υπολογισμό του ποσοστού της εκπτώσεως του ΦΠΑ, το νομοθετικώς προκαθορισμένο ποσοστό του αντιτίμου των δελτίων μπίγκο που πρέπει να καταβληθεί εκ νέου στους παίκτες υπό τη μορφή κερδών συνυπολογίζεται στον κύκλο εργασιών ο οποίος πρέπει να εμφανίζεται στον παρονομαστή του κλάσματος που προβλέπει το προαναφερθέν άρθρο 19, παράγραφος 1.

(υπογραφές)